جامعة يحيى فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم المالية والمحاسبة

أثر التدقيق المالي في الرقابة على أنشطة إدارة الأرباح كآلية لتفعيل مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة: مؤسسة سوناطراك الجزائر خلال الفترة: (2010- 2020)

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: مالية المؤسسة

إعداد الطالب

رمضاني عفيف

تحت إشراف الأستاذ

مكيد علي

أعضاء لجنة المناقشة

بوفاسة سليمان	أستاذ	جامعة المدية	رئيساً
مكيد علي	أستاذ	جامعة المدية	مقرراً
برابح محمد	أستاذ	جامعة المدية	عضواً ممتحناً
بوشريط أسامة	أستاذ محاضر أ	جامعة المدية	عضواً ممتحناً
رولامي عبد الحميد	أستاذ محاضر أ	جامعة خميس مليانة	عضواً ممتحناً
قبلي نبيل	أستاذ محاضر أ	جامعة خميس مليانة	عضواً ممتحناً

السنة الجامعية: 2023–2024

جامعة يحيى فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم المالية والمحاسبة

أثر التدقيق المالي في الرقابة على أنشطة إدارة الأرباح كآلية لتفعيل مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة: مؤسسة سوناطراك الجزائر خلال الفترة: (2010- 2020)

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: مالية المؤسسة

إعداد الطالب

رمضـاني عفيف

تحت إشراف الأستاذ

مكيد علـي

أعضاء لجنة المناقشة

بوفاسة سليمان	أستاذ	جامعة المدية	رئيساً
مكيد علي	أستاذ	جامعة المدية	مقرراً
برابح محمد	أستاذ	جامعة المدية	عضواً ممتحناً
بوشريط أسامة	أستاذ محاضر أ	جامعة المدية	عضواً ممتحناً
رولامي عبد الحميد	أستاذ محاضر أ	جامعة خميس مليانة	عضواً ممتحناً
قبلي نبيل	أستاذ محاضر أ	جامعة خميس مليانة	عضواً ممتحناً

السنة الجامعية: 2023–2024


بسم الله الرحمن الرحیم

شكر وعرفان

أتوجه بالشـــكر والحمد والثناء لله عز وجل الذي أعانني ووفقني وســـدّد خطاي في دراســـتي وفي إنجاز وإتمام هذا العمل البحثي، بعد ذلك أتوجه بخالص الشكر الجزيل لأستاذي الفاضل المشرف على إعداد هذه الأطروحة والذي رافقني طيلة الفترة التكوينية ومسار البحث، **الأستاذ المحترم مكيد علـــي**، الذي استفدت من عمله وعلمه وكفاءته العالية ونصائحه وتوجيهاته، جزاه الله خيرا وأتمنى له موفور الصحة والعافية، كما أتوجه بشكري الخالص إلى **جميع أساتذتي أعضاء لجنة المناقشـــة الكرام كل باسمه وكل بمرتبته**، إلى **أخوتي الدكتور كمال رمضـــاني والدكتور محفوظ رمضـــاني**، على تحفيزهم المتواصـــل لي خلال مســـيرتي الدراســـية، وإلى جميع من أعانني من قريب ومن بعيد ولو بكلمة طيبة، إلى المديرية العامة لسوناطراك كل باسمه وكل بمقامه وأخص منهم السيد المحترم **وهيب مناد زواوي والسيد محمد حيرش المدراء المركزيين للميزانية ومراقبة التسيير**، وكذا كل الشكر للسيد المدير الفرعي للتدقيق ومراقبة التسيير **السيد سمير جبنون**.

إليكم جميعا تقبلوا مني شكري وعرفاني

إهـــداء

إلى أمـي وأبـي

إلى زوجتي وابني قرة عيني

المستخلص

مقدمة: نهدف من خلال دراسة هذا الموضوع، إلى تحديد الأثر النوعي والإحصائي للتدقيق المالي في الرقابة على أنشطة إدارة الأرباح في ظل مبادئ الحوكمة، وإسقاط ذلك على مؤسسة سوناطراك، من خلال توظيف عدّة أدوات ونماذج للتحليل ومعالجة ومناقشة النتائج.

المنهجية: تم الاستناد على المنهج الاستقرائي باعتبار أن الدراسة جزئية لإمكانية تعميم نتائجها، بالاعتماد على أسلوب دراسة الحالة واستخدام أداتي المقابلات والاستبيان في جمع المعلومات وتحليلها، لمعرفة مدى مساهمة التدقيق لمالي في ضبط الممارسات المالية المشبوهة وأنشطة المحاسبة الإبداعية، لضمان مستوى ثقة مقبول للإفصاح الشفاف عن الأرباح التي تعكس واقع الأداء الحقيقي لسوناطراك.

النتائج: أنشطة التدقيق المالي والقانوني لجميع حسابات سوناطراك خلال الفترة المدروسة (2010-2020)، بعد الاطلاع على المستندات وحصائل الأنشطة والقوائم المالية، وكذا الاطلاع على تقارير التدقيق والخبرة، يتضح بأن جميع الأرقام والمعلومات المفصح عنها ذات مصداقية ومنتظمة وتعكس واقع الأداء المالي والإداري الحقيقي وأنها تدعم وتعزز نظام الحوكمة للمؤسسة، باستثناء الأخطاء المحاسبية في الإدراج.

المناقشة: بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS، فإنه توجد دلالة إحصائية لأثر التدقيق المالي في الرقابة وضبط الأنشطة المحاسبية ولإدارة الأرباح، حيث توجد علاقة طردية قوية بمعامل ارتباط قدر ب 87.50%، وبمعامل تحديد قدر ب 76.5%، بمعنى كلما تغيرت مهمة التدقيق المالي وتقاريره ولجانه بوحدة واحدة سيؤدي إلى تغير أنشطة إدارة الأرباح والرقابة عليها بالزيادة بنسبة 76.5%، في ظل ثبات العوامل الأخرى.

الكلمات المفتاحية: تدقيق مالي، محاسبة إبداعية، إدارة الأرباح، مبادئ الحوكمة، سوناطراك.

Résumé

Introduction : L'objectif de cette étude est de déterminer l'impact qualitatif et statistique de l'Audit Financier sur le contrôle des activités de Gestion des Bénéfices selon les principes de gouvernance, c'est à travers une étude de cas à SONATRACH la possibilité d'utilisation de plusieurs outils et modèles pour l'analyse, le traitement et la discussion des résultats.

Méthodologie : sur la base de l'approche inductive, l'étude est partielle ainsi que la diffusion possible de ses résultats, en s'appuyant sur la méthode de l'étude de cas et l'utilisation d'outils d'interview et de questionnaire pour recueillir et analyser l'information, terminer dans quelle mesure l'audit contribue au contrôle des pratiques financières suspectes et des activités comptables créatives, afin de garantir un niveau de confiance acceptable pour la divulgation transparente des bénéfices reflétant la performance réelle de SONATRACH.

Résultats : Activités d'audit financier de tous les comptes et états financiers de SONATRACH pendant la période considérée (2010-2020), après consultation des documents et résultats des activités et des états financiers, ainsi que des rapports d'audit et de l'expérience, montre que tous les chiffres, les renseignements divulgués sont crédibles et systématiques, reflètent les réalités du rendement et du soutien financiers et administratifs réels et renforcent le système de gouvernance. A l'exception des erreurs de saisie comptable.

Discussion : Selon les résultats du programme SPSS, il existe une indication statistique de l'incidence de la vérification financière sur le contrôle et le contrôle des activités comptables et de la gestion des bénéfices. Lorsqu'il y a une signification linéaire élevée avec un facteur de corrélation de **87,50 %** et un facteur de détermination de **76.5 %**, chaque fois que la fonction d'audit financier et ses rapports changent d'une unité, le changement des activités de gestion et de contrôle des bénéfices de 76.5 %, selon la stabilité des autres facteurs.

Mots-clés : **Audit Financier, Comptabilité Créative, Gestion des Bénéfices, Principes de Gouvernance, SONATRACH.**

فهرس المحتويات

العنوان	رقم الصفحة
البسملة	
الشكر	I
الإهداء	II
مستخلص	III
فهرس المحتويات	IV
قائمة الجداول	VIII
قائمة الأشكال	X
قائمة المختصرات	XI
قائمة الملاحق	XII
مقدمة	**أ – خ**
الفصل الأول: التدقيق المالي وعلاقته بإدارة الأرباح والحوكمة	
▪ تمهيد	02
المبحث الأول: الإطار التصوري للتدقيق المالي	03
المطلب الأول: مفهوم التدقيق المالي	**03**
▪ الفرع الأول: مقاربات تعريفية للتدقيق المالي	04
▪ الفرع الثاني: تصنيفات وفروض التدقيق المالي	06
▪ الفرع الثالث: المعايير الدولية الحاكمة للتدقيق المالي	12
المطلب الثاني: خطوات وآليات التدقيق المالي	14
▪ الفرع الأول: مراحل التدقيق المالي	14
▪ الفرع الثاني: تقنيات وأساليب التدقيق المالي	17
▪ الفرع الثالث: اهتمام التدقيق المالي بنظام الرقابة الداخلية	21
المطلب الثالث: تقرير التدقيق المالي ومحتوياته	22
▪ الفرع الأول: تعريف تقرير التدقيق المالي	22
▪ الفرع الثاني: محتويات التدقيق المالي والمستفيدين منه	24
▪ الفرع الثالث: أهمية وأهداف تقرير التدقيق المالي	29
المطلب الرابع: أهمية وأهداف التدقيق المالي في المؤسسة الاقتصادية	32

▪ الفرع الأول: أهمية وإلزامية التدقيق المالي	33
▪ الفرع الثاني: أهداف التدقيق المالي للمؤسسة الاقتصادية	35
▪ الفرع الثالث: متطلبات تحقيق أهداف التدقيق المالي.....	37
المبحث الثاني: إدارة الأرباح والحوكمة في المؤسسة الاقتصادية	**38**
المطلب الأول: المفهوم العصري لأنشطة إدارة الأرباح	38
▪ الفرع الأول: تعريف المحاسبة الإبداعية	39
▪ الفرع الثاني: المقاربات التعريفية لإدارة الأرباح	40
▪ الفرع الثالث: أنشطة وممارسات إدارة الأرباح	41
المطلب الثاني: دوافع، أغراض ومخاطر إدارة الأرباح	42
▪ الفرع الأول: دوافع أنشطة إدارة الأرباح	43
▪ الفرع الثاني: أغراض، عمليات وأنشطة إدارة الأرباح	43
▪ الفرع الثالث: المخاطر المترتبة على أنشطة إدارة الأرباح	45
المطلب الثالث: طرق وأساليب الحد من ممارسات إدارة الأرباح	46
▪ الفرع الأول: العوامل التي تؤثر في أنشطة إدارة الأرباح	46
▪ الفرع الثاني: قياس أنشطة إدارة الأرباح	47
▪ الفرع الثالث: العوامل المحددة لأنشطة إدارة الأرباح	52
المطلب الرابع: عموميات حول أطر ومبادئ الحوكمة	55
▪ الفرع الأول: تعريف الحوكمة	55
▪ الفرع الثاني: خصائص ومبادئ الحوكمة	57
▪ الفرع الثالث: أهداف وأهمية الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية	59
المبحث الثالث: وصف العلاقة القائمة بين متغيرات الدراسة	**61**
المطلب الأول: مساهمة التدقيق المالي في ضبط ممارسات إدارة الأرباح	61
▪ الفرع الأول: كشف التلاعب في الأنشطة الفعلية	61
▪ الفرع الثاني: تقرير التدقيق المالي حول مدى صدق القوائم المالية	64
▪ الفرع الثالث: مساهمة التدقيق المالي في تحقيق موضوعية الأرباح	65
المطلب الثاني: علاقة التدقيق المالي بالحوكمة في المؤسسة الاقتصادية	67
▪ الفرع الأول: الأهمية النسبية للتدقيق المالي في ظل الحوكمة	67
▪ الفرع الثاني: مخاطر التدقيق المالي ضمن إطار مبادئ الحوكمة	68
▪ الفرع الثالث: وصف الإطار العام للعلاقة بين التدقيق المالي والحوكمة	69

المطلب الثالث: التدقيق المالي كأداة لتفعيل مبادئ الحوكمة	72
▪ الفرع الأول: أهمية الإفصاح ومتطلباته في القوائم المالية من منظور أخلاقي...	72
▪ الفرع الثاني: مساهمة تقرير التدقيق في الحكم على شفافية المعلومات المالية ..	73
▪ الفرع الثالث: دور الرقابة على أنشطة إدارة الأرباح لتحقيق أهداف مجلس الإدارة	74
المطلب الرابع: عرض وتقييم الدراسات السابقة	78
▪ الفرع الأول: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية والعربية	79
▪ الفرع الثاني: تقييم مخرجات الدارسات السابقة	89
▪ الفرع الثالث: مميزات الدراسة الحالية وقيمتها العلمية المضافة	91
ملخص الفصل	**92**
الفصل الثاني: **مساهمة التدقيق المالي في الرقابة على ممارسات إدارة الأرباح في ظل مبادئ الحوكمة في سوناطراك الجزائر خلال الفترة 2010–2020**	
تمهيد	**94**
المبحث الأول: عرض المنهجية والمؤسسة محل الدراسة	**95**
المطلب الأول: عرض المؤسسة الاقتصادية سوناطراك الجزائر	**95**
▪ الفرع الأول: تعريف مؤسسة سوناطراك الجزائر	95
▪ الفرع الثاني: بطاقة تقنية وصفية لمؤسسة سوناطراك الجزائر	99
المطلب الثاني: المنهجية والأدوات المستخدمة في دراسة الحالة	**114**
▪ الفرع الأول: المنهجية المستخدمة في الدراسة	114
▪ الفرع الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة	116
المطلب الثالث: دوافع ومبررات اختيار مؤسسة سوناطراك محلاً للدراسة	**117**
▪ الفرع الأول: موقع وظيفة التدقيق المالي في ظل الحوكمة في المؤسسة	118
▪ الفرع الثاني: مبررات اختيار مؤسسة سوناطراك محلا للدراسة	119
المبحث الثاني: تحليل ومناقشة مخرجات الدراسة الميدانية في سوناطراك الجزائر.	**120**
المطلب الأول: وظيفة التدقيق المالي وأنشطة إدارة الأرباح في مؤسسة سوناطراك	**120**
▪ الفرع الأول: آليات وظيفة التدقيق المالي في الرقابة على أنشطة إدارة الأرباح	121
▪ الفرع الثاني: تحليل دور التدقيق المالي في تحقيق شفافية أنشطة إدارة الأرباح	125
▪ الفرع الثالث: مساهمة تقرير التدقيق المالي في سلامة النظام المحاسبي والمالي	126
المطلب الثاني: مخرجات التدقيق المالي لتفعيل مبادئ الحوكمة في مؤسسة الدراسة	**128**

▪ الفرع الأول: درجة الاعتماد على تقرير التدقيق المالي في وصف المركز المالي	130
▪ الفرع الثاني: مراحل التدقيق المالي للحد من إدارة الأرباح ضمن مبادئ الحوكمة.	130
▪ الفرع الثالث: تكامل التدقيق المالي مع مبادئ الحوكمة وأهداف مجلس الإدارة.	131
المطلب الثالث: تحليل ومناقشة أثر التدقيق المالي في ضبط إدارة الأرباح في ظل الحوكمة ...	**133**
▪ الفرع الأول: تحليل درجة الاعتماد على التدقيق المالي في الحد من إدارة الأرباح	133
▪ الفرع الثاني: مناقشة أثر التدقيق المالي على أنشطة إدارة الأرباح والرقابة عليها	136
▪ الفرع الثالث: إجابات المقابلات المعتمدة في مؤسسة سوناطراك الجزائر	138
المطلب الرابع: اختبار فرضيات دراسة الموضوع وتقديم السيناريوهات المستقبلية	**149**
▪ الفرع الأول: اختبار فرضيات الدراسة	150
▪ الفرع الثاني: تحليل مدى صدق الفرضية الأساسية	163
▪ الفرع الثالث: السيناريوهات المستقبلية لمتغيرات الدراسة	170
ملخص الفصل	**172**
خاتمة	174
قائمة المراجع	180
الملاحق	190

قائمة الجداول

الرقم	العنـوان	رقم الصفحة
01	أوجه الاختلاف بين التدقيق المالي الداخلي والخارجي في المؤسسة الاقتصادية....	08
02	الفرق بين التدقيق الداخلي والتفتيش في المؤسسة الاقتصادية	10
03	أهداف التدقيق وإجراءات التدقيق المالي	37
04	عملية تقييم الدراسات السابقة المعتمدة كمدخل لدراسة الحالة	89
05	وصف مؤسسة سوناطراك الجزائر	99
06	رقم الأعمال لمجمع سوناطراك (2018-2020)	102
07	احتساب الأرباح خلال الخمس سنوات الأخيرة لسوناطراك	103
08	النتيجة الصافية المجمعة لسوناطراك خلال (2019-2020)	106
09	الإيرادات حسب النشاط لمؤسسة سوناطراك	108
10	الإيرادات المالية لمجمع سوناطراك	109
11	ملخص أرباح سوناطراك القابضة	110
12	توزيع الأرباح الصافية حسب فروع مجمع سوناطراك	111
13	تغيرات النتائج ورؤوس الأموال لسوناطراك 2020	112
14	جدول تغيرات الأموال الخاصة الموحدة لسوناطراك سنة 2020.....	113
15	موقع تقرير التدقيق المالي من التقرير المالي لمؤسسة سوناطراك.....	117
16	تحليل علاقة التدقيق المالية بضبط إدارة الأرباح في ظل الحوكمة.....	134
17	عناصر رؤوس الأموال لسوناطراك خلال (2019-2020)	141
18	المجال المعتمد للمتوسّط الحسابي المرجّح لمقاييس ليكارت الخماسي	151
19	بيانات إحصائية حول الاستمارات المقدمة والمسترجعة	151
20	خصائص الفئة المستهدفة	153
21	توزيع أفراد العينة حسب العمر	152
22	توزيع أفراد العينة حسب الجنس ونسبها	153
23	توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي ونسبها	153
24	توزيع أفراد العينة وفق الخبرة المهنية	154

25	مقياس ألفا كرونباخ لعبارات الاستبيان	155
26	معامل ألفا كرونباخ للمحور الأول	156
27	معامل الفا كرونباخ للمحور الثاني	156
28	نتائج المحور الأول: التدقيق المالي ومخرجاته	157
29	نتائج الاستبيان للمحور الثاني	159
30	إجمالي المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحورين	161
31	علاقة الارتباط بين متغيرات الدراسة	162
32	معامل الارتباط لدلالة المتغيرين (التدقيق المالي وإدارة الأرباح والحوكمة)	162
33	الموافقة على مدخلات الاستبيان	162
34	اختبار التوزيع الطبيعي	163
35	معاملات متغيرات الدراسة	164
36	معاملات الارتباط بين المتغيرات	165
37	اختبار الفرضية بناء على القيمة المحسوبة ل ANOVA	166
38	ملخص النمذجة	169

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	رقم الصفحة
01	معايير التدقيق الدولية المتعارف عليها	13
02	أصناف مخاطر التدقيق المالي	63
03	أهداف تقارير التدقيق المتكاملة لتحقيق الإفصاح التام	66
04	العلاقة بين التدقيق والإدارة العليا في تجسيد نظام الحوكمة	72
05	موقع التدقيق الوظيفية وعلاقتها بأهم آليات الحوكمة (الإدارة الكفؤة)	77
06	الهيكل التنظيمي لمؤسسة سوناطراك الجزائر (المديرية العامة)	97
07	مراحل تقييم نظم الرقابة الداخلية والمعتمد في سوناطراك	124
08	موقع تقرير التدقيق المالي وعلاقته في تحديد سلامة المركز المالي	128
09	مراحل مهمة التدقيق المالي لغرض الحد من ممارسات إدارة الأرباح	130
10	العلاقة بين التدقيق المالي ومجلس الإدارة	132
11	أهداف تقارير التدقيق المتكاملة لضبط الإفصاح عن الأرباح	133
12	تحليل أثر المتغيرات المدروسة (تقرير التدقيق المالي وأنشطة إدارة الأرباح)	138

قائمة المختصرات

الرمز أو المصطلح	المعنى
UEC	**U**nion **E**uropéenne des **E**xperts **C**omptables **E**conomiques et **F**inanciers ……
IFACI	**I**nstitut **F**rançais des **A**uditeurs et **C**ontrôleurs **I**nternes ……
IIA	**T**he **I**nstitute of **I**nternal **A**uditors ……
AAA	**A**merican **A**ccounting **A**ssociation ……
IFFA	The **I**nternational **F**ederation of **F**rancophone **A**ccountants (In English) ……
IFRS	**I**nternational **F**inancial **R**eporting **S**tandards ……
SPA	La **S**ociété **P**ar **A**ctions ……
IAAS	**I**nternational **A**uditing and **A**ssurance **S**tandards ……
IAASB	**I**nternational **A**uditing and **A**ssurance **S**tandard **B**oard ……
AICPA	**A**merican **I**nstitute of **C**ertified **P**ublic **A**ccountants ……
IFC	**I**nternational **F**inance **C**orporation ……
OECD	**O**rganization for **E**conomic **C**ooperation and **D**evelopment ……
FASB	**F**inancial **A**ccounting **S**tandards **B**oard ……
ISA	**I**nternational **S**tandards **A**uditing ……
OECCA	**O**rganisation **E**xperts **C**omptables et **C**omptables **A**grémentes ……
IFAC	**I**nternational **F**ederation of **A**ccounants **C**ommittee ……
KPMG	**K**lynveld **P**eat **M**arwick **G**oerdeler ……
SONATRACH	**S**ociété **N**ationale pour la Recherche, la Production, le **Tra**nsport, la **Tra**nsformation, et la **C**ommercialisation des **H**ydrocarbures S.P.A ……
SPSS	**S**tatistical **P**ackage for the **S**ocial **S**ciences……

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	رقم الصفحة
01	الاستبيان الموجه لمديرية المحاسبة ومراقبة التسيير والتدقيق ومحافظي الحسابات	190
02	نتائج SPSS	197
03	تقرير التدقيق المالي لسنة 2013.....	204
04	تقرير التدقيق المالي لسنة 2014.....	205
05	تقرير التدقيق المالي لسنة 2016.....	206
06	تقرير التدقيق المالي لسنة 2017.....	207
07	تقرير التدقيق المالي لسنة 2018.....	208
08	تقرير التدقيق المالي لسنة 2019.....	209
09	تقرير التدقيق المالي لسنة 2020.....	210
10	سند الموافقة على إجراء التربص بالمديرية العامة سوناطراك (ممضى ومختوم).	211
11	اتفاقية التربص في سوناطراك	212

مقدمة

مقـــدمة

الغاية الأساسية من القيام بمهام التدقيق المالي في المؤسسة الاقتصادية هي إعداد وتوفير معلومات ملائمة وذات مصـداقية، تعكس مدى موضـوعية القوائم المالية بهدف إظهار الأرباح كما هي دون تعديل أو تحريف، التي من الممكن أن تتعمدها بعض أساليب المحاسبة الإبداعية، والتي تؤثّر بدورها على الوظائف والأنشطة المختلفة في المؤسسة، وعلى أهداف أصحاب المصالح المشتركة في مجال اتخاذ القرارات. على هذا الأساس فإن وظيفة التدقيق المالي تضمن عمليات الفحص والتحقيق في مخرجات النظام المحاسبي، وتقييم نظام الرقابة الداخلية للتأكد من سلامة المعطيات والمبالغ المدرجة في القوائم المالية باعتبارها تعكس الوضعية المالية بصورة صادقة، وهذا قصد دعم وتعزيز مبادئ وأهداف الحوكمة في المؤسسة.

الكثير من الدراسات تعتمد فرضياتها على تساؤل يُتداول كثيرا، ويتمثل فيما مدى الاعتماد على نتائج وظيفة التدقيق المالي لغرض الرقابة وضبط أنشطة إدارة الأرباح؟ حيث نلاحظ أن أغلب هذه الدراسات ترتكز نتائجها على أنه كلما كان نشاط التدقيق المالي وتقاريره ذات جودة، كلما زادت من موثوقية اعتمادها كأحد البدائل الأساسية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ضمن متطلبات الحوكمة، لذلك فإن تقرير التدقيق المالي هو بمثابة وسيلة اتصال بين الجهة الخبيرة التي تفحص القوائم المالية وتراقبها وبين الإدارة وأصحاب المصالح من جهة أخرى، وهذا للاستفادة من المعلومات المتضمنة في التقرير لمعرفة مدى حجم الانحرافات الخاصة بالتبليغ عن الأرباح وعن حصيلة الأنشطة ككل.

إن تفعيل آليات التدقيق لحماية المؤسسة من عمليات التلاعب والاحتيال له دور كبير وفعال في اكتشاف وتصحيح الانحرافات المحاسبية التي قد ترتكب من خلال التلاعب في رقم الأعمال وحصائل الأنشطة والأرباح المحققة. فدور التدقيق المالي يعتبر هام ورئيسي، لأن التدقيق الخارجي لا يمكنه أن يكتشف جل حالات التلاعبات في إخراج القوائم المالية نظرا لاعتمادها على أسلوب الأخذ والفحص بالعيّنات فقط بدلا عن التدقيق الكلي. لذا يستمد التدقيق المالي أهميته من الفعالية التي يحققها المدقق من خلال رأيه الفني والموضوعي، كما أن الإدارة مسؤولة بصفة مباشرة عن حماية أموال المؤسسة ضد السرقة، الاحتيال أو الفساد المالي والاستخدام غير المرغوب فيه لآليات المحاسبة، ومعاييرها المتعارف عليها. إضافة إلى أن منع الأخطاء والغش وتقليل فرص ارتكابها تقع مسؤولياتها القانونية والأخلاقية على عاتق الإدارة أيضا. ولكي تخلي الإدارة نفسها من هذه المسؤولية، فإن عليها لزاما توفير نظام سليم للرقابة بتفعيل أنظمة التدقيق لديها، الشيء الذي من شأنه التأمين على الأموال وحمايتها، مع إيجاد الوسائل اللازمة لاكتشاف أية أخطاء أو تلاعبات في حال حدوثها حتى لا تتراكم آثارها وتنهار المؤسسة، وقد أثبتت التجارب أن ممارسات الاختلاس والتحايل في الحسابات باستخدام التواطؤ والمرونة في تطبيق المعايير والمبادئ المتعارف عليها، لا تكتشف في الغالب إلا بعد ما تنهار المؤسسة وتعلن إفلاسها.

بالرجوع إلى تشخيص سبب ومنشأ الأزمات المالية التي تتعرض لها الكثير من المؤسسات والقطاعات الاقتصادية سـواء المحلية منها أو العالمية، يتأكد أن كلها تتفق حول تدني كفاءة وفعالية أجهزة الإدارة المالية والرقابية، وكذلك نقص مستوى الالتزام بالأنظمة الداخلية والقوانين المنظمة للأنشطة، وهذا كله يعكس ضعف وظيفة التدقيق المالي التي تصبح في هذه الظروف عاجزة عن تحقيق مبدأ الملاءمة، العدالة، والمصـداقية للبيانات الواردة في القوائم المالية للمؤسـسة الاقتصادية. لذلك فإن تعزيز مكانة التدقيق المالي يساهم أيضا في تقوية النظام الإداري الذي يساعد قيادة المؤسسة الاقتصادية في توجيه مسؤولياتها الإشرافية، ويُمكنها من ضمان التنسيق الذي يؤدي إلى تعزيز مبدأ الثقة والشفافية بين المؤسسة وأصحاب المصالح المشتركة في إطار احترام القيم مثل النزاهة، المحاسبة والمساءلة.

تهدف الحوكمة إلى توفير نظم إدارية تحكم العلاقات بين أصحاب المصالح في المؤسسة، من خلال تبني مبدأ العدالة، الشفافية، تكريس حق المساءلة، حماية حقوق المساهمين والتأكد من المسار السليم لتحقيق أهداف المؤسسة واستراتيجيتها. من هذا المنطلق فإن وظيفة التدقيق المالي تساعد المؤسسة على تحقيق المبادئ السابقة من خلال تقاريرها التي تضبط وتبين واقع الأنشطة الفعلية وحصيلة النتائج والأنشطة السنوية التي توفرها لمجلس الإدارة، والتي تعتبر ركنا هاما في التقرير المالي السـنوي. لذلك فهو يشـكل أحد دعائم النظام الرقابي العام، هذا التقرير يحمل بدوره إبداء الرأي الموضوعي، الذي يترجم واقع الوضعية المالية الصادقة للمؤسسة خلال السنة المالية، ويساهم في الحكم على مستوى الأداء العام.

من هذا المنظور وتجسيد المقاصد الحوكمة، تسعى المؤسسة إلى تعزيز دور التدقيق المالي باعتباره عنصر أساسي في النظام الاداري، وذلك من خلال إرسـاء عامل الإفصـاح الكامل عن المعلومات المالية وإتاحتها لطالبيها، وذلك باعتبار أن التدقيق المالي هو الذي يضمن الفصل في عدالة ومصداقية القوائم المالية ونزاهة الممارسات المالية والإدارية، لضمان حقوق أصحاب المصالح ذات العلاقة من أي ممارسات محاسبية غير مطابقة للأعراف، المعايير والقواعد المعمول بها، من خلال طمأنتهم بالوضع الحقيقي والعادل للمؤسسة، حتى يتم ترسيخ ثقافة النزاهة وأخلاقيات الإدارة.

إشكالية الدراسة

ما مدى مساهمة التدقيق المالي في ضبط ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية لتجسيد أطر ومبادئ الحوكمة، وواقع ذلك في سوناطراك الجزائر خلال الفترة: (2010 – 2020)؟

سيتم معالجة هذه الإشكالية من خلال التطرق لمختلف جوانب الموضوع والتي تتطلب الإجابة على الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي مبررات وجود مهمة التدقيق المالي في المؤسسة الاقتصادية كدعامة لنظام الحوكمة في ظل تطورات بيئة الأعمال والممارسات المحاسبية في الوقت الحاضر؟

- فيما تكمن مساهمة التدقيق المالي في ضبط نشاط إدارة الأرباح والحد من ممارساتها في المؤسسة الاقتصادية؟
- كيف تتم الاستفادة من المعلومات المستمدّة من تقارير التدقيق المالي في مؤسّسة سوناطراك لضبط جميع انحرافات المحاسبة الإبداعية بهدف تعزيز عوامل الثقة والشفافية؟

انطلاقا من الإشكالية المطروحة أعلاه، يمكن صياغة فرضيات الدراسة التي يتم من خلالها الإجابة على الأسئلة الفرعية المطروحة أعلاه، وهذا لإثبات مدى صحتها انطلاقا من دراسة واقع حالة مؤسسة سوناطراك الجزائر.

الفرضية الرئيسية

التدقيق المالي هو نتاج العديد من الأنشطة المنظمة غايتها الحكم عن الوضعية المالية للمؤسسة وجودة قوائمها المالية. لذاك فإن مخرجات التدقيق المالي توجه لأصحاب المصالح بما يضمن خدمة الأهداف المسطرة والرفع من مستوى الأداء الإداري والمالي، وذلك من خلال ضبط الاختلالات والانحرافات التي من الممكن أن تكون مرتبة داخل القوائم المالية لإظهار الأرباح والتحكم فيها كما يتطلع إليه مجلس الإدارة وقسم المالية والمحاسبة داخل المؤسسة.

بناء على ما تقدّم يمكن صياغة هذه الفرضية كما يلي:

التدقيق المالي هو أداة فعالة، وأحد البدائل الرقابية التي تساهم في ضبط والحد من ممارسات إدارة الأرباح بما يضمن تجسيد مبادئ وأهداف الحوكمة، وهو ما يتوافق مع واقع أداء سوناطراك الجزائر خلال الفترة 2010-2020.

مدلول هذه الفرضية هو أن معطيات الوضعية المالية المستمدة من معلومات تقرير التدقيق المالي تساهم في ضبط ممارسات إدارة الأرباح للمؤسسة محل الدراسة. فمؤسسة سوناطراك الجزائر تستخدم تقرير التدقيق المالي وتعتبره من أهم البدائل الملائمة والداعمة التي تكشف وتحد من ممارسات إدارة الأرباح، مما يؤدي إلى تقويم الانحرافات المسجلة لغرض تحسين مستويات الأداء، ضمن متطلبات الحوكمة التي تشكل أحد المرتكزات التي على ضوئها تمارس سوناطراك أنشطتها المختلفة.

الفرضيات الفرعية

- تعتمد مؤسسة سوناطراك على التدقيق المالي كأداة أساسية لتحقيق سلامة النظام المالي والمحاسبي، والحد من مختلف الممارسات والتلاعبات في تحريف الأرقام للأنشطة الفعلية، وذلك لضمان حقوق أصحاب المصالح المشتركة، في ظل مبادئ الشفافية، المساءلة، الرقابة؛
- يوجد أثر للتدقيق المالي في ممارسات إدارة الأرباح، وبالتالي فإنه يساهم في بناء نظام الحوكمة في سوناطراك؛
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق المالي ونشاط إدارة الأرباح في ظل مبادئ الحوكمة في مؤسسة سوناطراك، خلال الفترة 2010-2020.

أهداف دراسة الموضوع

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق العديد من الأهداف المهمة، التي تتمحور في العناصر التالية:

- العمل على توضيح ماهية التدقيق المالي ومخرجاته نظريا وآلياته المتبعة تطبيقيا، وعلى ما تكّرسه تطبيقاته في الواقع العملي ضمن إطار مبادئ الحوكمة، بالإضافة إلى محاولة إعطاء الإطار المفاهيمي العام لنشاط إدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية؛
- محاولة إبراز أثر ومساهمة تقرير التدقيق المالي في إظهار الواقع الفعلي لأرباح المؤسسة الاقتصادية، والعمل على إيجاد حلول لمساعدة المشخص المالي والإداري في كيفية ضبط ممارسات نشاط إدارة الأرباح، لمساعدة أصحاب المصالح على اتخاذ القرارات الملائمة بكل شفافية؛
- إبراز مدى فعالية ومساهمة التدقيق المالي المعتمد في سوناطراك كأهم ركائز نظم الحوكمة المتكاملة، التي تهدف إلى إظهار المركز المالي الفعلي المعبر عن الأنشطة والوظائف، أو الكشف عن تلاعبات مجلس الإدارة في تعديل وتوجيه الأرباح إن اعتمدت على المحاسبة الإبداعية.

أهمية الموضوع

- تكمن أهمية دراسة هذا الموضوع أساسا، في المساهمة العلمية أو القيمة المضافة التي يسعى الطالب للوصول إليها بوضع رؤية تحليلية للمتغيّرات المدروسة وكشف مدى قوة العلاقة بينها؛
- تحديد الإطار العلمي والعملي لوظيفة التدقيق المالي وأهميتها، والمزايا التي يساهم بها في تحقيق الأهداف للمؤسسات الساعية للتوسع في الأنشطة، وتحقيق النمو التي تعمل في ظل الحوكمة؛
- هذا الموضوع له قبول واسع لدى المؤسسات الاقتصادية، نتيجة مكانته والإضافة التي يضفيها لمجالات التسيير المالي، ومتغيراته لها أهمية كبيرة في بيئة الأعمال حاليا، وكذلك الاهتمام الكبير من قبل الأكاديميين والباحثين، بحيث أنه يبين موقع مهمة التدقيق المالي ومدى مساهمتها في تحسين الأداء الإداري والمالي انطلاقا من الضبط والحد من ممارسات إدارة الأرباح؛
- أما الأهمية التي يحملها بالنسبة للطلبة والباحثين والمهتمين بجانب التدقيق، فإنه يمثل مدخل لتبسيط مختلف التطبيقات المهنية لكل من التدقيق المالي، واستخدامات تقاريره في بناء في تكامل مبادئ وأهداف التنسيق بين الإدارة وأصحاب المصالح، بإظهار الصورة الصادقة والعادلة عن الوضعية المالية للمؤسسة، وبصفة عامة يمكن القول بأن هذا الموضوع المدروس جاء كمحاولة لإثراء مجال مالية المؤسسة بتوفير مادة علمية تقنية مهمة وإتاحتها لإمكانية الاستفادة منها.

دوافع اختيار الموضوع

أولا: الدوافع الموضوعية

- وجود خلفية نظرية وتطبيقية للموضوع، حيث أنه يندرج كمقياس ضمن إطار التخصص، بحيث يمثّل محور مالية المؤسسة في الوقت الحالي لاشتماله على عدّة وظائف تدعم إدارة المؤسسة الاقتصادية، لذا جاءت الحاجة العلمية لإسقاط المكتسبات النظرية على دراسة حالة مؤسسة اقتصادية عمومية ذات وزن وحجم كبير محليا تعمل في ظل المتغيرات المدروسة؛
- إبراز مدى قيمة وأهمية الموضوع المدروس وكلماته المفتاحية في مجالات الأعمال، مع محاولة إبراز قيمة مضافة علمية تساهم في إثراء البحث العلمي من وجهة رأي الطالب التحليلية؛
- بالإضافة إلى الدافع المستمد من القراءة التحليلية الناقدة لبعض المواضيع والأبحاث العلمية، التي سبقت وأن درست موضوع التدقيق المالي وآثاره من خلال كل من: عناوين المواضيع المدروسة ومشكلاتها، جديّة استخدامات المنهجية البحثية والتحليلية، وكيفيات دراسة تلك المواضيع ومخرجاتها.

ثانيا: الدوافع الذاتية

- وجود الرغبة العلمية في تقديم ومعالجة الموضوع البحثي بشكل يضمن تحقيق ميزة وجودة معرفية، من خلال إبراز أوجه العلاقة القائمة بين متغيرات الدراسة ومدى مساهمتها في الرفع من قيمة المؤسسة الاقتصادية وأدائها المالي، بالإضافة إلى وجود حاجة معرفية إلى التعمق في مجال الموضوع لمعرفة الجزئيات النظرية والتطبيقية، والمساهمة في إثراء المجال المعرفي، المكتبي والتخصص العلمي، الذي يتيح اعتماده كمرجع ودراسة بحثية سابقة؛
- الحاجة إلى معرفة الواقع العملي والاطلاع على الأساليب المعتمدة في تحديد الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة على مستوى الإدارة المالية لمؤسسة سوناطراك الجزائر (مديرية المحاسبة ومراقبة التسيير والتدقيق)؛ بحيث تمنح إمكانية إسقاط المعارف النظرية وفق رؤية تطبيقية مهنية، ومنه تكون الإحاطة التصورية المرجوة للمتغيرات ومعرفة حيثياتها الميدانية.

المنهج المستخدم في الدراسة

تمت الدراسة بالاعتماد على المنهج الوصفي من أجل مناقشة وتحليل مختلف جوانب الفكر الإداري والمالي المتعلقة بالتدقيق المالي، ودوره في تعزيز مسار الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، من خلال بإبراز أثره ومدى مساهمته في الضبط والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية فيما يخص نشاط إدارة الأرباح في ظل مبادئ الحوكمة، وذلك في إطار المسح المكتبي. هذا من جهة، ومن جهة أخرى تم استخدام أسلوب دراسة الحالة الذي يتمثل في الحصول على المعطيات الخاصة بالدراسة الميدانية من خلال المقابلات الشخصية والوثائق المحصل عليها من المصالح الإدارية المختلفة لمؤسسة

الدراسة. أما المنهج التحليلي فتم استعماله قصد تحليل نتائج الدراسة المتمثلة في تحليل مخرجات محاور الاستبيان المحصل عليها بالاعتماد على برنامج معالج إحصائي.

حدود الدراسة

ارتبطت دراسة هذا الموضوع، بحدود وأبعاد مكانية وزمانية، وهي مبينة كما يلي:

- **الحدود المكانية**: تمحورت الدراسة الميدانية في مؤسسة سوناطراك الجزائر، على مستوى المديرية العامة للتدقيق والمخاطر للمؤسسة، باعتبارها المسئول عن إمداد التقرير المتضمّن إبداء الرأي وبين مجلس الإدارة، مجسّدا بذلك الإطار العام لموضوع ومتغيراته؛
- **الحدود الزمنية**: التركيب النظري والتطبيقي للموضوع تمحور من خلال: فحص وظيفة التدقيق المالي للمؤسسة والحصائل السنوية للفترة (2010 – 2020) واستخلاص أثرها في الحد من تبعيات إدارة الأرباح، قصد تحقيق أهداف المؤسسة، انطلاقا من المنهج والأدوات المستخدمة في إطار دراسة الموضوع، أما دراسة الحالة فكانت بشكل ميداني بما يفوق ستة (06) أشهر تربص.

متغيرات الدراسة

تتمثل في عرض حال لكلا المتغيّرين الأساسيين التي قامت عليهما الدراسة وطبيعتهما لكشف مدى علاقة التأثّر والتأثير ومدى تصنيف معامل ارتباط لهما، حيث تمثّلا في كل من:

- المتغير المستقل x: التدقيق المالي (التقارير والملاحق، عدد مجالس اللجان، حجم لجنة التدقيق)؛
- المتغير التابع y: نشاط إدارة الأرباح؛
- المتغير الوسيط: مبادئ الحوكمة.

مميزات الموضوع المدروس وبعده العلمي

- إمكانية تعميم نتائج الدراسة لاسيما على مستوى المؤسسات العمومية لنفس القطاع المشابهة من ناحية الحجم والنشاط والمردودية المحققة.
- هو موضوع بحثي ملائم للتخصص يعزز ويثري المكاسب والمعارف القبلية، بحيث يساهم في ترسيخ جملة من الأهداف منها تعزيز الوظيفة المالية ومكانتها في ترشيد القرارات الإدارية داخل المؤسسة، معالجة العديد من القضايا الميدانية ذات الصلة وخاصة المتعلقة بتجسيد آليات ومبادئ الحوكمة داخل المؤسسة الاقتصادية.

مصادر جمع البيانات

- **المصـــادر الأســـاســـية**: الكتب الأجنبية، المداخلات، أطروحات الدكتوراه، المقالات، الأبحاث ذات العلاقة بالموضوع؛ أراء الخبراء المهتمين.
- **المصادر الفرعية**: المحاضرات، القرارات والقوانين، عيّنات ونماذج من تقارير التدقيق المالي، القوائم المالية لمؤسسة سوناطراك، وكذا الحصائل المالية السنوية لسنوات **2010-2020**، التقارير المالية المختلفة لمؤسسة سوناطراك، فحص المقالات والدوريات الأجنبية للموضوع، الاستبيان، المقابلات.

المحاور الرئيسية لموضوع الدراسة

قصد تحقيق أهداف الدراسة، انطلاقا من الإشكالية المطروحة وأسئلتها الفرعية لاختبار مدى صدق الفرضيات والتأكيد عليها أو رفضها، فإنه تم تقسيم دراسة الموضوع بما يتوافق مع متغيّراتها والعلاقة القائمة بينهما والغرض منها إلى فصلين، الأول تضمن فصل نظري للتعريف بالمتغيرات وعلاقتها ببعضهما البعض، والفصل الثاني تمثل في دراسة حالة، حيث تضمنا كما يلي:

الفصـل الأول: هو فصـل نظري خصـص للإلمام بمتغيّرات الدراسـة والتطرق من خلاله لمختلف جوانب التدقيق المالي، نشـاط إدارة الأرباح، مبادئ ومتطلبات الحوكمة وتحليل العلاقة بينهما نظريا، بعنوان: التدقيق المالي وعلاقته بالرقابة على إدارة الأرباح والحوكمة، متفرّع إلى أربع مباحث، سيحاول فيه الطالب تلخيص ماهية كل من:

- مدخل مفاهيمي للتدقيق المالي ومخرجاته (المتغير المستقل)؛
- الإطار التعريفي لسياسة إدارة الأرباح (المتغير التابع)؛
- عموميات حول أطر ومبادئ الحوكمة؛
- وصف العلاقة القائمة بين المتغيرات؛
- عرض وتقييم الدراسات السابقة.

الفصل الثاني: خصص لدراسة واختبار فرضيات الإشكالية المطروحة، ولتوضيح أثر آليات التدقيق المالي في الرقابة والحد من ممارسات إدارة الأرباح ضمن إطار حوكمة مؤسسة سوناطراك، ويشمل المحتوى التالي:

- دراسة حالة سوناطراك، لمعرفة علاقة التدقيق المالي بإدارة الأرباح في ظل مبادئ الحوكمة؛
- مناقشة وتحليل نتائج الدراسة الميدانية.

الفصل الأول

التدقيق المالي وعلاقته بإدارة الأرباح والحوكمة

تمـهيد

تسـعى المؤسـسـة من القوائم المالية إلى توصـيل المعلومات والبيانات المالية والنوعية ذات المصـداقية والملائمة لمسـتخدميها، والتي تؤثّر بدورها على الوظائف والأنشـطة المختلفة، وعلى أهداف أصـحاب المصـالح فيما يخص اتخاذ قراراتهم، وعلى هذا الأسـاس فإن وظيفة التدقيق المالي تضـمن عمليات الفحص والتحقيق في مخرجات النظام المحاسـبي، ولنظام الرقابة الداخلية للوقوف والتأكد من سـلامة تلك المعلومات المدرجة في القوائم المالية التي تعبر عن أنشـطتها ووضعيتها المالية.

فمن خلال العناية المهنية الكافية في الفحص والتحقيق، يتم تحديد مدى عادلة تلك القوائم المالية ومطابقتها لواقع أداء المؤسـسـة الفعلي، وذلك بواسـطة إبداء الرأي الكتابي، الذي يحدّدها بشـكل صـريح وفقا لتصـنيف التقرير ومحتوياته، لأنه لا تعتمد حاليا وفقا لتطور أنظمة التسـيير والأداء تلك المعلومات إلا إذا تم دعم موثوقيتها الكاملة من قبل جهة خبيرة ومسـتقلة، يقدّم تقريرا للجهات المعنية في المؤسـسـة وإتاحته لإمكانية اسـتخدامه وبالأخص في مجالات اتخاذ القرار، وعليه فإن وظيفة التدقيق المالي تكمن في دعم الثقة والتأكيد والمسـاهمة لمهام إدارة المؤسـسـة الاقتصـادية، لغرض تفعيل الأداء الإداري والمالي ومعالجة الانحرافات الناتجة عن سوء استغلال النشاط المحاسبي.

يعد تقرير التدقيق المالي على أنه بمثابة وسـيلة اتصـال بين الجهات الخبيرة المسـتقلّة التي تفحص القوائم المالية وتدعمها وبين جهة الإدارة وأصـحاب المصـالح، وذلك بغية الاسـتفادة من معلومات التقرير في أوجه مختلفة بما فيها وصف الأرباح الفعلية لنشاط المؤسسة. من خلال هذا الفصل سيتم يتطرق إلى المدخل النظري لمتغيرات الدراسة، من خلال المحاور الآتية:

- **المبحث الأول: مدخل للتدقيق المالي ومخرجاته؛**
- **المبحث الثاني: إدارة الأرباح والحوكمة في المؤسسة الاقتصادية؛**
- **المبحث الثالث: وصف العلاقة بين متغيرات الدراسة**
- **المبحث الثالث: عرض وتقييم الدراسات السابقة للموضوع.**

المبحث الأول: الإطار التصوري للتدقيق المالي

مصـطلح التدقيق هو اللفظ المسـتخدم في بيئة الأعمال المحلية، وهو ما يتوافق مع مدلول البحث والتحقيق أو التفتيش، لكن يمكن تأصـيل مدلول التدقيق على أنه مهمة أو وظيفة ترتكز على جملة من الخطوات بما فيها التحقيق، وبالرجوع إلى المرادف اللغوي "Audit" نجد أن معظم التراجم العربية تصطلح عليه بالمراجعة، فمن زاوية الممارسات لدى المؤسـسـات العمومية فإن مدلوله يتغير بنوع الممارسـة المتعارف عليها، من خلال الإجراء المقام للتحقق والتفتيش في الوضـعية المالية، ومنه إمكانية الوقوف على سـلامة الإجراءات وإدراج المعلومات المالية والنوعية، التي تفسـر عن مدى الانحراف الذي يمكن اكتشـافه قصـد تصـحيحه، يكون باعتماد عدّة زيارات روتينية وتفقدية غايتها تختلف وفقا لنوع التدقيق، ويمكن القول أن جل المهام التي تكون في إطار التدقيق تكتسي الطابع المالي.

باعتماد التسـمية الصـريحة للتدقيق المالي، نجد أنه يمثل تلك الإجراءات المنهجية التي تضـمن الحصـول على معلومات تأكيدية على الوضعية المالية الصادقة، مما يبرر إلزامية هذه المهنة لبعض المؤسسات الاقتصادية للتصديق على الحسابات السنوية الناتجة عن الأنشطة المدرجة في القوائم المالية، مما تساعد على دعم الثقة والأمان لأصحاب المصالح وخدمة قراراتهم وأهدافهم[1].

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى الإطار التعريفي للتدقيق المالي كمدخل عام، يوضح موقعه ومدى أهميته والغاية المتأتية من مخرجاته*، من خلال التطرق إلى كل من:

- الإطار التعريفي للتدقيق المالي؛
- تقرير التدقيق المالي ومكوناته؛
- أهمية وأهداف تقرير التدقيق المالي؛
- أهمية وأهداف التدقيق المالي؛

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق المالي

أراء الباحثين والمهتمين بالشأن المالي والمحاسبي حول مضمون التدقيق المالي، تعددت حيث هناك من يرى التدقيق المالي كعلم قائم بذاته له مميزاته وتنظيراته، وهناك من يؤيد بأنه فن مهني يتطور حسـب تطوّر الآليات والأدوات والأهداف، ومنهم من يتفق مع الرأيين ويلخّص ذلك بأنه علم وفن، حيث يقتضي الدراية الكافية بهذا المجال من مبادئ ومفاهيم وطرق مع تجسيد نوع من المهارة الفنية المستخلصة من واقع الممارسة والخبرات المتراكمة بمنهجية منظمة، وهذا الرأي الأخير هو الأرجح في الحكم على ماهية التدقيق المالي، باعتبار أن مصطلح التدقيق له عدة مقاربات تعريفية، فبعد

[1] _ Jean-Francois Mallen, **la boite à outils de l'audit Financier**, Sylvain boccon-gibod, Dunod, Paris, 2013, p: 05.

* _ يقصد بمخرجات التدقيق المالي على أنها مختلف التقارير الصادرة بعد نهاية مهام الفحص والتحقيق في شكل متعارف عليه، حيث تتضمن تقرير وضعية القوائم المالية، تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلية، تقرير الزيارات الميدانية.

الاطلاع نجد بأن التدقيق المالي قد عرّف من قبل العديد من الهيئات والمنظمات والبحاثين، بحيث تعددت مقارباته لكن المعنى المراد منه واحد، ويستخلص الطالب هنا عدّة تعاريف ومدلولات، من خلال ما تقدّم فإن هذا المحور سيتطرق إلى وضع إطار لماهية التدقيق المالي، من خلال ما يلي:

الفرع الأول: مقاربات تعريفية للتدقيق المالي

في الجانب المفاهيمي يتم التطرق إلى التدقيق من الناحية المالية، ومن أمثلة ذلك نجد تعريف الاتحاد الأوروبي للخبراء المحاسبين والماليين والاقتصاديين " UEC-EF"*، حيث قدم تعريفا على أنه: " هو قيام بالمدقق على إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى صدق وصحّة الوضعية المالية للمؤسسة عند تاريخ إعداد القوائم المالية الختامية، مع التأكد من مدى احترام المؤسسة للوائح والتنظيمات القانونية"[1]، انطلاقا من هذه المقاربة يمكن أن نفسّر بأن أساس القيام بالتدقيق المالي هو ذلك الرأي الفني الموضوعي المستمد من عملية الفحص والتحقق من الوضعية المالية للمؤسسة والوقوف على مدى مصداقيتها.

كما يعرف بأنه: "فحص انتقادي لأدلة وقرائن الإثبات المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، يقوم به فرد مؤهل من أجل إبداء رأي فني محايد حول مدى اتساق هذه العناصر بالواقع والمعايير المقرّرة"[2].

ينظر إلى التدقيق المالي أيضا بأنه المهمة التي تدعم بصفة مباشرة مصداقية البيانات المالية للمؤسسة، فيما يخص حساباتها والتحقق من عملياتها المحاسبية وكيفية إدراجها من خلال الوقوف على الوثائق الثبوتية الحسابات المالية السنوية للمؤسسة[3]، فهو بذلك اختبار لمدى صدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسة، ويتحقق ذلك من خلال التأكد من صحة كل التسجيلات المتعلّقة بمختلف عملياتها وأنشطتها[4].

من جهة أخرى عرّفته المجموعة الاستشارية للتأمينات الفرنسية Groupe Consultatif d'Assurance على أنه "اختبار مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسة، ويتحقق ذلك من خلال التأكد من صحة كل التسجيلات المتعلّقة بمختلف عملياتها وأنشطتها"[5].

---

*_**UEC**: **U**nion **E**uropéenne des **E**xperts **C**omptables **E**conomiques et **F**inanciers.

[1] _Bernard Germond, **Audit financier guide pour l'audit de l'information financière des entreprises**, édition Dunod, Paris, 1991, p: 28.

[2]_ Micheline Friederich, Georges Langois, Alain Burlaud, René Bonnault, DSCG, **Comptabilité et Audit**: Manuel et Applications 2009, Editions Foucher, France, 2007, p: 441.

[3] _Mammeri Massinissa et Mezouar Nabil, **L'impact de l'audit interne sur la performance de l'entreprise Cas: EPE-TRANSBOIS-SPA Bejaia**, Mémoire en vue de l'obtention du diplôme de Master en Finance et Comptabilité, Option: Comptabilité, Contrôle et Audit, Université Abderrahmane Mira, Alger, 2013, p: 06.

[4] _Europe Consultatif d'assurance aux plus pauvre, **Audit externe des institutions de micro finance**, guide pratique, outil technique, série n°03, France, 2000, p: 07.

[5]_Groupe Consultatif d'assurance aux plus pauvre, **Audit externe des institution de micro finance**, guide pratique, outil technique, série n° : 03, France, 2000, p: 07.

ونجد أيضا "بأنه رقابة من طرف مهنيين قانونيين للمصادقة على دقة ومصداقية القوائم المالية والمستندات السنوية للمؤسسات"[1]، فهو بذلك فحص القوائم المالية للمؤسسة لمعرفة مدى مصداقيتها ودقّتها، مع التحقّق من المبالغ والبيانات المالية الموافقة لها.

كما يعرف التدقيق المالي بأنه أداة دعم موثوقية الحسابات المعروضة، من خلال الفحص والتحقيق ثم وضع التقرير[2]، ويمكن أيضا تعريف التدقيق المالي بأنه النشاط الذي يطبّق بشكل مستقل للعديد من الإجراءات لتقييم مدى كفاءة، ملائمة وسلامة الأداء المالي للمؤسسة وفقا للمبادئ والمعايير المتعرف عليها[3].يمكن أيضا الاشارة إلى تعريف" Alvin Arens" الذي يرى بأن: " التدقيق المالي هو تقييم الأدلة المتراكمة للمعلومات المقدّمة عن الوضعية المالية للتحديد والإبلاغ عن مدى توافقها لذلك لما هو عليه الواقع وبالمعايير المعمول بها[4].

من خلال ما تقدّم من التعاريف السابقة، يمكن القول بأن التدقيق المالي: هو عملية فنية ومنظمة، تقوم بها الإدارة المالية للمؤسسة أو جهة خارجية مستقلة تشمل عمليات فحص القوائم المالية، والتأكد من دقة وسلامة الرقابة الداخلية، والتحقق من مدى فعالية نظام التسيير المالي، وإثبات مدى مصداقية المعطيات والمعلومات المالية المقدمة، على أنها تعكس واقع ما عليه الأنشطة، والتأكد كذلك من مدى احترام القواعد والمعايير والمبادئ المحاسبية في عمليات الإدراج ، ويلخص من خلال تقرير يبرز نتائج الفحص والتحقيق، يتميز بالمصداقية بإبداء رأي محايد عن الوضعية المالية للمؤسسة، يقدم للأطراف المعنية لاستخدامه في مجالات التقييم وفي عملية اتخاذ القرارات.

تستمد هذه المهنة من الحاجة إلى التحقق من سير وصحة البيانات المحاسبية المستخدمة في مجالات اتخاذ القرارات، والتأكد من مطابقة تلك البيانات واقع الأداء.

من هذا المنطلق، فإن التدقيق المالي يتمحور حول عمليات الفحص والتحقيق في القوائم المالية، بكشف مواطن الضعف ومحاولة تقليصها وكشف مواطن القوة ودعمها، مما يكسب المؤسسة قدرا كبيرا من الفعالية في الأداء المالي.

تطورت مهنة المدقق المالي بتغيرات بيئة الأعمال المعاصرة وتطور الفكر الإداري والمالي المصاحب لها، ويمكن ذكر أهم العوامل التي ساعدت على تطوّر التدقيق المالي فهي ظهور شركات الأموال وزيادة حجم المؤسسات وتجسيد نظرية الوكالة، بالإضافة إلى ظهور القوانين والتشريعات التي تنظم وتضبط مهنة المحاسبة، والتزايد الطردي للأعمال والشركات.

كما نشير هنا إلى أن التدقيق المالي كمهنة يعتمد على مجموعة من المعايير التي تصدرها الهيئات المهنية وتلقى بالقبول العام، والتي تهدف إلى تقليل التفاوت في الإجراءات المهنية وتوحيد مهنة التدقيق، مما ينعكس إيجابيا على الإجراءات التي تتبع بصدد القيام بواجبات هذه المهنة، والذي بدوره يسمح بالقيام بعملية التدقيق بمستوى عال من

[1]_Mokhtar Belaiboud**, Pratique de l'audit**, Berti édition, Algérie, 2005, p: 04 .
[2]_ Cour des Comptes Européenne, **Manuel d'audit Financier et d'audit de Conformité**, France, 2012, p: 18.
[3]_ Jean Charles Becour et Henri Bouquin, **Audit Opérationnel**, 2eme édition, Economica, Paris, 1996, p: 12.
[4]_Arens Alvin and others**, Auditing and Assurance Services, Person Education**, Ed, 2003, p: 09.

الأداء، فالمعايير التي سيتم التطرق إليها تعتبر كنموذج يستخدم للحكم على مدى جودة الأداء، وتتميز بالثبات في مختلف الأنظمة الدولية، كما أشار إليه مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين، في دليل استخدام معايير التدقيق الدولية، حيث تقدم تلك المعايير على العموم ما يلي[1]:

- إرشادات المدقق أثناء قيامه بأداء المهنة؛
- كيفية تنفيذ عملية التدقيق مع تحديد الآليات المعتمدة لذلك؛
- تحديد مسؤولية المدقق المالي على جودة التدقيق.

الفرع الثاني: تصنيفات وفروض التدقيق المالي

بالنسبة لأنواع التدقيق المالي فيمكن تصنيفها إلى مجموعات متمثّلة في كل من: التدقيق المالي للقوائم المالية، تدقيق الالتزام، تدقيق الأداء، التدقيق لغرض معيّن (تفتيش أو تحقيق أو فحص تأكيدي)، ويضيف لها أنواع الخدمات المتمثّلة في كل من: خدمات التصديق، خدمات الفحص، خدمات المراجعة والمحاسبة، خدمات الفحص الضريبي الاستشارات، أما ما هو متعارف عليه على صعيد البيئة المحلية المهنية فيتم التركيز على تصنيف الجهة القائمة بالوظيفة*كتدقيق داخلي أو خارجي، ويمكن ذكر تعريف لكل من الصنفين الرئيسيين المذكورين فيما يلي:[2]

أولا: التدقيق الداخلي. نشأ هذا النوع من التدقيق نظرا لاحتياجات الإدارة لعملية الرقابة نتيجة تعقد النشاطات وتنوّعها لدى المؤسسات، ويتم ذلك بواسطة مدققين تابعين للمؤسسة كموظفين فيها كقسم تابع للهيكل الوظيفي، وتتمثّل المهمة الأساسية لهذه الوظيفة في قياس فعالية الوسائل الرقابية، وبالتالي الفحص ووضع التقارير الوصفية من الناحية المحاسبية والإدارية لأي مشروع أو وحدة اقتصادية[3]، وتتضمّن الفحص المنظم لأنشطة المؤسسة وتقديم تقرير حوله للإدارة العليا أو للجنة المالية، وتعد على أنها وظيفة إدارية داخلية للمؤسسة الاقتصادية[4].

يعرّفه المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية *(IFACI)على أنه "وظيفة تقييمية استشارية تأكيدية مستقلة داخل المؤسسات دورها مساعدة الإدارة وتقييم أنشطتها"[5]، ويذهب التدقيق الداخلي إلى أبعد من الرقابة المالية والعمليات المحاسبية بحيث يشمل جميع قطاعات وأنشطة الشركة وعملياتها التشغيلية، ويقتصر عملها على مختلف الوظائف والدوائر والعمليات، فمن خلال التدقيق الداخلي يتم مراجعة عمليات مختلف الوظائف من أجل القيام

---

[1] _Fédération Internationale des Comptables, **Conseil des Normes Comptables Internationales—mandats provisoires,** Approuvés en novembre 2004, p : 04.

* _ التدقيق المالي، التدقيق المحاسبي، التدقيق الأولي، التدقيق النهائي، التدقيق الحكومي، التدقيق الإلكتروني، التدقيق البيئي.

[2] _Boynton, Williams and others, **Modern Auditing**, 6th Edition, 1996, Jhon Willy and sons, Inc, Canada, P: 04.

[3] _ Jaque Renard, **Théorie et Pratique de L'audit Interne**, édition D'organisation, 2eme tirage, France, 1995, p: 61.

[4] _ Daoud Yousef Matin**, Internal Audit Manual, According To International Standards**, Le union des banque arabes, Loubnan, 2007, p: 79.

* _ **IFACI**: **I**nstitute **F**rançais des **A**uditeurs et **C**ontrôleurs **I**nternes.

[5] _Khayrallah Belaid, **l'audit Interne et l'approche de la dynamique de groupes**, Centre de publication Universitaire, Tunisie, 2005, p: 11.

بالتحسينات اللازمة للوصول لتطبيق جيد للسياسات والإجراءات المتبعة في الوحدة[1]، أما "Renard Jacques" فيعرفه بأنه أداة داخلية للمؤسسة تهدف إلى الوقوف على مدى دقة وسلامة المعلومات المالية والمحاسبية، مع ضمان الأمان للعمليات وفعالية نظم المعلومات المحاسبية بما يتوافق مع ما هو مادي ومتوفّر لدى المؤسسة، من خلال المعاينة الميدانية[2]. إذا هو فحص انتقادي موجه للتحقق من أن الحسابات السنوية صادقة وتعكس واقع نشاط المؤسسة بصورة متطابقة مع الأنشطة الفعلية، والوصول للحكم على أداء التسيير[3].

كما يعتبر بأنه نشاط مستقل يهدف إلى إعطاء المؤسسة الضمانات الكافية حول درجة التحكم في العمليات، وإعطاء نصائح من أجل القيام بالتصحيحات اللازمة والتي تساهم في خلق قيمة مضافة، وكما عرف معهد المدققين الداخليين للتدقيق الداخلي حسب منشورات عام 1997 لمعهد المدققين الداخليين الأمريكي(IIA*) أن التدقيق الداخلي[4]: هو نشاط تقييمي مستقل يوجد في منظمة الأعمال لمراقبة العمليات المحاسبية والمالية، والعمليات الأخرى، من أجل تقديم خدمات وقائية وعلاجية للإدارة، وداخل التنظيم للقيام بالمسئوليات المنوطة بها بدرجة عالية من الكفاءة، وذلك عن طريق توفير التحليل والتقييم والتوصيات والمشورة والمعلومات، التي تتعلق بالأنشطة التي يتم تدقيقها، على أنه نشاط نوعي واستشاري وموضوعي مستقل داخل المؤسسة، ومصمم لمراقبة وتحسين إنجاز هذه الأهداف من خلال التحقق من إتباع السياسات والخطط والإجراءات الموضوعة، واقتراح التحسينات اللازم إدخالها حتى تصل إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى.

ثانيا. التدقيق الخارجي. في أغلب المراجع البحثية سنج اعتماد تعريف جمعية المحاسبين الأمريكيين (AAA) بأنه " هو عملية منهجية ومنظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية تضمن التطابق بين هذ العناصر والمعايير الموضوعة وتوصيل نتائج الفحص للأشخاص المعنين، من أجل الوصول إلى وضع تقرير حول عدالة القوائم المالية وتصوّر الحسابات الختامية لنتائج أعمال المؤسسة للفترة المالية محل الدراسة[5].

يعرف التدقيق الخارجي بأنه "رقابة تمارس من طرف مهنين مؤهلين قانونا للمصادقة على دقة ومدى مصداقية البيانات المالية والمستندات السنوية للمؤسسات، الجرد، الميزانية، جدول حسابات النتائج، والذي يسمح بتحديد النتائج المتسلسلة (هامش الربح، القيمة المضافة، نتيجة الاستغلال)[6]، فهي بذلك تلك الممارسات الميدانية التي تترجم ممارسة

---

[1]_Hammini Allel, **Le Contrôle Interne Et L'élaboration Du Bilan Comptable**, Office DES Publications Universitaires, Alger, 2003, p :35.

[2]_Renard Jacques, **Théorie et pratique du l'audit interne**, 7emeEdition, Edition d'organisation, Paris, 2009, p:72.

[3]_ Khelassi Redia, **L'audit Interne et audit opérationnel**, Edition dar Houma, Alger, 2005, p22.

[*]_**IIA**: **T**he **I**nstitute of **I**nternal **A**uditors.

[4]_The Instate of Internal Auditors, **Statement of Internal Auditors Responsibilities**, IIA, New York, 1994, p: 03.

[5]_ Henri Bougium, Jean Charles Becour, **Audit Opérationnelle**, édition Economica, Paris, 2008, p: 12.

[6]_Moukhtar Belaiboud, **Guide pratique d'audit financier et comptable**, la maison des livres, Alger, 1982, p: 04.

التدقيق المالي لخدمة أصحاب المصالح والإدارة الجباية، من خلال ما يشكّله الدور أساسي لمحافظ الحسابات في إمداد أصحاب المصالح بتأكيد معقول ومقبول بأن الحسابات والمبالغ صحيحة وعادلة، وأنها تبرز صدق الوضعية المالية للمؤسسة[1].

فالتدقيق الخارجي هو وظيفة مستقلة عن المؤسسة، تتمثّل مهمتها في المصادقة على دقة الحسابات وما هو مدرج ضمن القوائم المالية بشكل أدق، وبالتالي ضمان التأكيد على انتظام المصادقة الدورية ودعم الأمان للحسابات ولوضعية المؤسسة المالية[2]، أما في البيئة المحلية فإن مهمة التدقيق الخارجي ممثلة في خدمات محافظ الحسابات، تكمن بشكل أساسي في دوره لإمداد أصحاب المصالح بتأكيد معقول ومقبول بأن الحسابات والمبالغ صحيحة، وأنها تبرز صدق الوضعية المالية للمؤسسة[3]، والجدول الموالي، يعرض أوجه التشابه والاختلاف بين التدقيق المالي الداخلي والخارجي.

الجدول رقم (01): أوجه الاختلاف بين التدقيق المالي الداخلي والخارجي في المؤسسة الاقتصادية.

البيان	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
مدى الاستقلالية	تنفيذ مهمة التدقيق المالي من شخص داخل المؤسسة (أجير)	تنفيذ عملية التدقيق من طرف شخص مستقل تماما عن المؤسسة
مدى الإلزامية	تعتبر اختيارية للمؤسسة فإنشاؤها يدخل ضمن استراتيجيات وأهداف المؤسسة وبالتالي تساعد على اتخاذ القرارات داخل المؤسسة.	تعتبر إجبارية بمعنى إلزامية على المؤسسة، فالقانون يفرضها على عدة تصنيفات من المؤسسات ومنه مساعدتهم في اتخذا القرار وتحديد الوضعية المالية
الغرض من المهمة	التدقيق في العمليات هدفه وضع تحسينات وتطبيق صحيح للإجراءات فالمدقق لا يقتصر على الجانب المالي فقط بل يشمل العمليات الأخرى (مراجعة شاملة)	التدقيق في العمليات قصد تحديد مدى فعالية النظام المالي وللرقابة الداخلية ومصداقية المعلومات المالية (مراجعة جزئية)
موقع المهمة	من الضروري أن يكون التدقيق مستقل عن الخزينة، ومصلحة المحاسبة وكذا باقي وظائف المؤسسة لكنة يبقى تابع لأوامر إدارة المؤسسة	يكون المدقق مستقل تماما عن إدارة المؤسسة في جانب عمليات الفحص والتحقيق وإبداء الرأي.
الآلية المتبعة	تدقيق العمليات تكون في المؤسسة بصفة مستمرة	التدقيق يكون بصفة دورية تحدّدها الإدارة أو المدقق حسب برنامج معد لذلك.
نطاق العمل	يدخل نطاق عمله ضمن مهام قسم المالية والمحاسبة داخل التنظيم الهيكلي للمؤسسة	يتحدد وفق ما هو متعارف عليه قانونا (إلزامي)
توقيت المهمة	يكون التدقيق فصلي أو سنوي أو دوري حسب مقتضيات أنشطة المؤسسة	الفحص والتحقيق والتقييم غالبا مرّة واحدة كل سنة مالية

[1] _Emna Ben Seed, **Perception de l'indépendance de l'audit**, Analyse par la théorie D'attribution, Parise, 2009, website: https://halshs-archives-ouvertes.fr ,Date of view: March, 2020, page 02.

[2] _Renard J,**Théorie et pratique du l'audit interne**, 2009, Op. cit, p: 69.

[3] _Emna Ben Seed, **Perception de l'indépendance de l'audit**, Analyse par la théorie D'attribution, Paris, 2009, website: https://halshs-archives-ouvertes.fr , Date of view: March,2020, page 02.

الهدف من المهمة	إفادة الإدارة عن طريق التأكد من سلامة النظام المالي والمحاسبي ومدى دقّته	المساهمة بالتقرير وإبداء الرأي على مدى سلامة وصدق القوائم المالية التي تعدّها الإدارة، مع اكتشاف الأخطاء المهنية والتحايل وعمليات التزوير في حدود ما تتأثّر به التقارير والقوائم المالية.

Source: Hamini Allel, **l'audit comptable et financier**, Perte édition, Alger, 2002, p: 43.

من خلال ما تضمّنه الجدول أعلاه، الذي يبين أوجه الاختلاف بين مهمة التدقيق المالي الداخلي وبين مهمة التدقيق المالي الخارجي، يظهر الفرق من خلال عدّة نقاط من أبرزها موقع المهنة ومدى استقلاليتها عن المؤسسة عينة التدقيق، بالإضافة إلى الغرض من المهمة، حيث أن مدلول التدقيق المالي الداخلي هو في كونه وظيفة داعمة وتأكيدية تندرج ضمن الوظائف المالية للمؤسسة، على عكس التدقيق المالي الخارجي الذي يمثّل الدور الانتقادي للتحقق والفحص وإبداء الرأي في ذلك بكل استقلالية وموضوعية.

ثالثا. التصنيف من حيث الإلزامية. تشمل كل من:

أ – التدقيق الإلزامي القانوني: هو التدقيق الذي ينص على ضرورة قيام المؤسسة بعمل رقابي وتفقدي خاص بموجب قانون صادر من الدولة أو أحد أجهزتها المنظمة للمهنة، لما لها من سلطة سيادية، حيث يخضع المدقق لشروط وضوابط عمليات التدقيق، ويلتزم ببذل العناية المهنية اللازمة وإعداد التقرير الفني الذي يوضح مدى دلالة وصدق القوائم المالية عن القترة المالية محل التدقيق[1].

هو صنف التدقيق الذي يلزم المؤسسة القيام به وفقا للقوانين السائدة المعمول بها، حيث تشير بعض النصوص القانونية بأن صنف شركات المساهمة، تلزم قانونا بالاستعانة بخدمات التدقيق للتأكيد على سلامة القوائم المالية، حيث يجب تعيين المدقق إذا كان خارجي بقرار متفق عليه صادر من قبل مجلس الإدارة، ممثّلة في انعقاد الجمعية العامة لتحديد الجهة المعنية ومهامه وآليات التعاقد معه، لغاية حماية النظام المالي والإداري وأداء للمؤسسة وتحقيق الأهداف.

ب – التدقيق الاختياري: هو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني على ضرورة القيام به، وتكون المؤسسة لها صفة الاختيار في ذلك، ويصطلح عليه بالتدقيق غير الإلزامي، في شكل تعاقدي غير إجباري حسب ما تتطلبه ظروف المؤسسة وأصحاب المصالح فيها[2]، وهذا راجع لأهداف اعتماده بالنسبة للمؤسسة وأهدافها وحسب نمط حجم رقم أعمالها ووظائفها. فيما يخص مهمة التدقيق القانوني كوظيفة قائمة ومستقلة دورية وبين مهمّة التحقيق والتفتيش، قدم الباحث " Pierre Schick " انطلاقا من الجدول الآتي وفسّر الفرق بين دلالات المصطلحين، حيث ينبغي على

[1] _ محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، دار كنوز المعرفية للنشر والتوزيع، الأردن،2009، ص: 30.

2 _أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية**، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص: 19.

المؤسسات الاقتصادية أن تنظر إلى أن تقرير المدقق المالي هو بمثابة معلومات ذات جودة وله صفة المسؤولية لجميع الأطراف المستخدمين المعنيين، من خلال العناية المهنية المطلوبة[1].

الجدول رقم (02): الفرق بين التدقيق الداخلي والتفتيش فالمؤسسة الاقتصادية.

	التدقيق المالي الداخلي	التحقيق أو التفتيش
الانتظام / الفعالية	الرقابة على احترام الإجراءات والقواعد ومدى وملاءمتها.	التحقق من الالتزام بالإجراءات والقواعد مع المساءلة والاستجواب.
الطريقة والأهداف	استخدام منهجية ملائمة في اعتماد التغذية العكسية والعودة إلى التحفظات والتوصيات التي تهدف إلى الحد من الانحرافات وحودث المشاكل الإدارية والمالية.	تقويم الانحرافات مع تحديد الإجراءات اللازمة لمهمة الإصلاح لخدمة الأهداف ونظام المؤسسة.
كيفية التقييم	المدير الرئيسي هو متخذ القرار بشأن اعتماد مخرجات مهمة التدقيق، من خلال التقييم.	تحديد المسؤوليات ومراقبتها، مع إمكانية المعاقبة للمسؤولين، من خلال تقييم السلوك والمهارات والصفات.
الخدمة والحماية	منح الصلاحيات من قبل مجلس الإدارة وبالتالي التعاون مع جهة التدقيق المالي الداخلية.	السيطرة بالامتيازات الممنوحة لجهة التحقيق، وبالتالي استقلالية المهمة لتحقيق الأهداف.
الاختيار والانتقائية	طمئنت الإدارة بشأن تعزيز الثقة وكذلك بالنسبة لأصحاب المصالح والجمهور.	التحقيق يشمل كافة العينات وإحاطتها بصفة تامة.

Sources: Pierre Schick, **Mémento d'audit interne**, Edition Dunod, Paris, 2007, p: 54.

بالنسبة للتحقيق والتفتيش قد يكون في الأساس، يرتبطان في التأكيد على سلامة المعاملات المحددة التي تقررها المؤسسة لزيادة رأس المال وفحص حسابات الأرباح، والأحداث الجارية والكشف عن الانحرافات في الممارسات[2]، وهما من بين الإجراءات التي تكون في إطار مهمة التدقيق المالي للمؤسسة العمومية.

كما يمكن القول هنا بأن كلا الوظيفتين تقومان على الفحص الانتقائي للقوائم المالية للتحقق من أنشطة المؤسسة من أنها تترجم الصورة الصادقة والعادلة عن الحسابات والتبويب المدرج من خلال الرأي المؤسس والمبرّر[3]، لذا فالمدقق

[1]_Soud Matar, **The Impact of Legal Responsibility of External Auditors on Auditing Quality and Investment Level**, A thesis submitted for the degree of Doctor of Philosophiy, Department of Economics and Finance, 2012, p: 69.
[2]_Mohamed Hamzaoui, **Audit-Gestion des risques et contrôle interne**, 2eme Édition, Village Mondial, France, 2012, p: 13.
[3]_Dufils .P, Raffegea. J, Menonille. D, **L'audit financier**, Presses Universitaires de France (PUF), France, 1994, p: 25.

يهتم لعدّة جوانب من أبرزها الإفصـــاح الجاري عن البيانات التقديرية للمعلومات التاريخية المبوّبة، والعمل على توفير الحماية والتأكيد لمستخدمي القوائم المالية بضمان جودة التقرير في وصف اكتمال القوائم المالية[1].

أما من حيث نطاق عملية التدقيق المالي ينقسم التدقيق من حيث النطاق إلى قسمين أساسيين هما:[2]

أ. **التدقيق الكامل**: هو التدقيق الذي لا يخضـــع الإدارة أو الطرف المتعاقد مع المدقق لمجال ونطاق العمليات أو حجم العينات المتفق عليها لتدقيقها، بحيث يكون الفحص والتحقيق في كافة القوائم المالية والأنشـــطة المستهدفة، مسؤولية المؤسسة وتغطي جميع النطاقات التي لم يخضع لها الفحص والتحقيق، والمدقق في هذا الإجراء لا يلزم المؤسسة بأدلة إثبات ملائمة؛

ب. **التدقيق الجزئي**: يقصد به التدقيق حسب الغاية والغرض، حيث يقتصر على بعض العمليات أو جزء محدد من أنشطة ووظائف المؤسسة لغرض معين، ويتحدد أبعاده الزمنية ومجاله بدقة من طرف إدارة المؤسسة بعد تحديد كافة المستندات وأدلة الإثبات اللازمة؛

من حيث شمولية التدقيق. يكمن تصنيفه كما يلي:[3]

أ. **التدقيق التام**: من خلاله يسمح للمدقق بأن يفحص جميع مستندات والبيانات والسجلات المحاسبية لفترة مالية معيّنة ما، عادة ما تقدّر بسنة مالية، وهذا قصد تأسيس وإبداء رأي فني للوضعية المالية لهذه الفترة، وعليه فإن مسؤولية المدقق وأدائه يزداد طرديا بحجم العيّنة، وفي العادة هذا النوع يتناسب بصفة كبيرة مع المؤسسة ذات الحجم الصغير والمتوسطة لسهولة إجراء الفحص باعتبارها أنها لا تعتمد نظام رقابي داخلي؛

ب. التدقيق بالعينات: قد يلجأ المدقق إلى اســتخدام أســلوب التدقيق بالعيّنات، ويأتي ذلك بعد فحص وتقييم ســلامة نظام الرقابة الداخلي، ومنه تقتصــر عمليات التدقيق على فحص بعض المســتندات بصــفة انتقادية، وإبداء الرأي على كامل مفردات المجتمع (النظام المالي ومخرجاته)، ويأتي هذا بعد الاعتماد الكتابي المصـــرح به الصادر عن مجلس الإدارة الوصيّة.

كما يمكن تقســيم التدقيق كمهنة إلى التصــنيفات التالية: تدقيق اســتراتيجية المؤســســة، تدقيق مالي، تدقيق محاسبيي، تدقيق جبائي (خاص بمصلحة الضرائب، أو خاص بالمؤسسة للتأكد والتحقق)، تدقيق إداري تفتيشي، تدقيق إعلام آلي، تدقيق الجودة، تدقيق تشغيلي إداري، تدقيق بيئي، تدقيق المسؤوليات.

---

[1] _ Minrol. I, Stezart. J, **the impact Audit committee existence and audit committee meeting frequency on the external audit**, perception of Australia Auditors, International Journal of Auditing, Issue: 12, n°: 11, Australia, 2007, p: 62.

2 _ محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **مرجع سابق**، ص 29.

3 _ حسين يوسف القاضي وآخرون، **تدقيق الحسابات**، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2009، ص: 31.

أما بخصوص فروض التدقيق المالي، فتتمثل أساسيات التدقيق المالي فيما يلي[1]:

- قابلية المعلومات المالية المدرجة للفحص والتحقيق والمقارنة، حيث تكون ملائمة وقابلة للقياس وهو شـــرط جوهري لا بد من توفره، فالمدقق لا يقوم بتحرير العقد مع المؤسسة إلا إذا استوفى هذا الشرط؛
- عدم وجود تعارض ضـروري بين مصـلحة المحاسـبة المشـرفة على النظام المالي والمحاسـبي وبين الإدارة، وهذا حتى يضمن المدقق سلامة التقديرات وخلو القوائم المالية من التحريفات والأخطاء المالية؛
- خلو القوائم المالية من الأخطاء العادية المعتمدة، وبناء الفروض الأولوية للمدقق على حســـن النية بأن القوائم خالية من الأخطاء؛
- التحقق والتأكد من وجود نظام رقابي فعال وســـليم، وكذا فحص نظام الضـــبط الداخلي ومؤشـــراته، حتى يتم صمان صحته ودقته؛
- ضرورة التطبيق الملائم لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها خلال عملية إعداد وعرض القوائم المالية للمؤسسة؛
- عند تأدية المدقق المالي للمهمة يشـــترط اســـتقلاليته، وكذلك فيما يتعلق بإبداء الرأي عن القوائم المالية فهو يقوم بصفته هذه فقط، وأن يتمتع بكافة الحقوق والالتزامات أثناء أداءه للمهمة، وأن يدرجها ضمن الاتفاقية والتعاقد بينه وبين المؤسسة[2]؛
- بالإضافة إلى التزام المدقق باللوائح التنظيمية والتشريعات والمعايير المعمول بها والتي تحكم مهنة التدقيق المالي؛
- وجوب استقلالية المدقق أثناء مرحلة التدقيق، بأن يكون لا تربطه أي قرابة بإدارة المؤسسة[3]؛
- وجود القواعد العامة للتدقيق المالي، والمتمثلة في: مبادئ السـلوك المهني حيث تشـمل المبادئ التي يجب أن تتوفر في المدققين من أهمها: المسـؤوليات المهنية المدنية، المهنية، الاسـتقامة، والموضـوعية، وكذلك العناية المهني الكافية والالتزام بالاستقلالية.

الفرع الثالث: المعايير الدولية الحاكمة للتدقيق المالي

يعتمد التدقيق المالي كمهنة على مجموعة من المعايير التي تصـــدرها الهيئات المهنية الدولية* التي تنظم وتؤطر هذا المجال، والتي لاقت قبولا عاما، الهدف من اعتماد هذه المعايير هو تقليل فجوة التفاوت في فهم الممارســـات وتحقيق

---

1 _ بوحفص رواني، **التدقيق المالي والمحاسبي، دروس نظرية**، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة غرداية، 2018، الجزائر، ص: 10.

2 _ ويليام توماس، أمرسون هنكي، **التدقيق بين النظرية والتطبيق**، ترجمة أحمد حجاج، كمال الدين سعد، دار المريخ للنشر، السعودية، 2006، ص: 43.

3 _ أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية**، مرجع سابق، ص: 14.

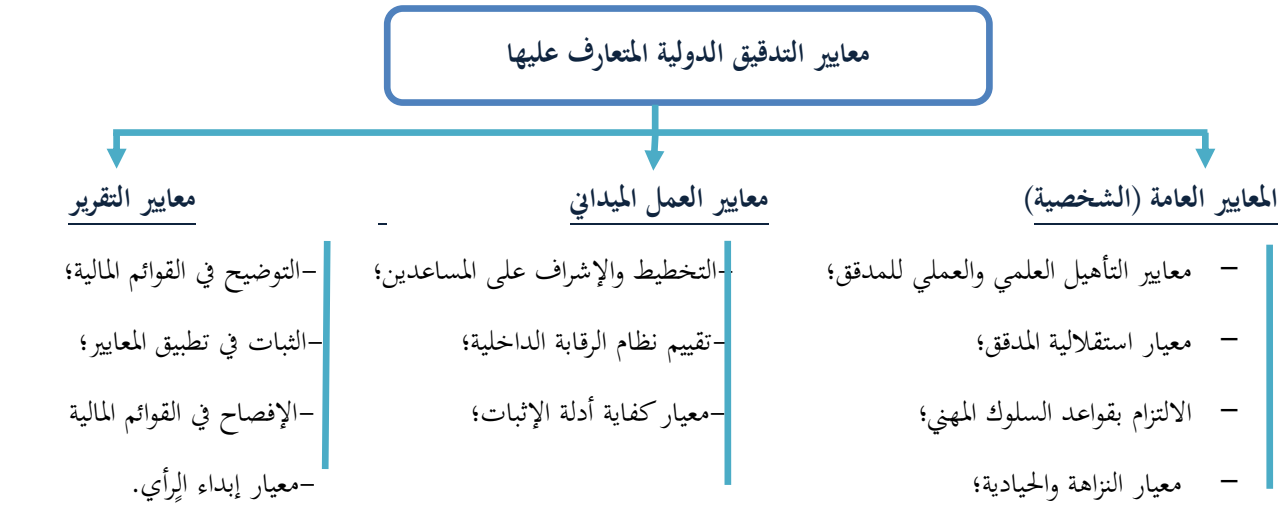
*_**AICPA** : **A**merican **I**nstitute of **C**ertified **P**ublic **A**ccountants.

أهداف التدقيق، التي تسمح بتحقيق مستوى عالي من الأداء، حيث تعد هذه المعايير ذات قبول عام، وهي نماذج تتميز بالثبات في مختلف البيئات المحاسبية والمالية الدولية*، وتشمل ما يلي:[1]

- إرشادات المدقق أثناء قيامه بأداء مهمته؛
- كيفية تنفيذ عملية التدقيق مع تحديد الآليات والمراحل الواجب اتباعها؛
- تحديد مسؤوليات المدقق عن جودة التقارير.

إن النمو السريع للأسواق المالية والتحديث في الممارسات المالية المصاحب للتغيرات الحاصلة في التجارة العالمية ومتغيرات الحوكمة، أدى إلى الحاجة إلى المعايير الدولية للتدقيق، فمن خلال التوحيد الدولي المحاسبي يمكن من تقريب التواصل بين المستثمرين لمراقبة الأداء المالي والوصول إلى المعلومات المالية، التي يتم إعدادها وفقا للمعايير المتفق عليها، مما يضفي طابع أمان وثقة عالية بين المدققين وأصحاب المؤسسات، كما تسهل كذلك من التنسيق بين المدققين في مختلف البلدان للاستفادة من الأعمال المشتركة[2]. فهي بذلك مستويات عامة للأداء أو قواعد عامة ملزمة ومقاييس للأداء، تهدف من خلال تطبيقها إلى تحقيق مستوى مقبول من الضوابط لمهمة التدقيق المالي، وتحدد نطاق العمل والنتائج الواجب التوصل إليها.

الشكل رقم (01): معايير التدقيق الدولية المتعارف عليها.



المصدر: إعداد الطالب، بالاعتماد على منشورات IFAC-2019.

*_بالنسبة لبلد الجزائر تم موائمة واعتماد إلى غاية الآن 17 معيار دولي للتوافق مع نطاقها في الممارسات والأداء للمدققين الماليين.

[1] _Hammini Allel, **Le Control Interne Et L'élaboration Du Bilan Comptable**, Office Des Publications Universitaires ,Alger, 2003 ،P50.

[2] _International Federation of Accountants, **Audit Quality International Standards on Auditing**, by website : https://www.ifac.org/system/files/downloads/Audit_Quality_Fact_Sheet.pdf, Date of view: Jun,2020, page 01.

من خلال الشكل أعلاه، نلاحظ التصنيفات المختلفة لما يفوق الـــ **1300** معيار ونطاقها وتحديثاتها وتعديلاتها المتواصلة، مصنفة لثلاث مجموعات رئيسية، وفقا للمعايير الشخصية، معايير العمل الميداني، ومخرجات التدقيق، فالأهداف الأساسية من تبني المعايير الدولية للتدقيق هي: تحقيق أفضل أداء للمدققين، تحقيق جودة الدقيق ومخرجاته، تقريب وتنميط الممارسات، التوحيد والتوافق بين مختلف الدول بالاتفاق على معايير عامة ومعايير للأداء، والوصول بذلك إلى التأكيد العالمي للمهنة، وتعزيز ثقة الجمهور في التدقيق المالي.

المطلب الثاني: خطوات وآليات التدقيق المالي

يرتكز التدقيق المالي على الفحص والتحقق والتقرير، والفحص هو التأكد من صحة وسلامة التسجيلات المحاسبية للعمليات وخلوها من العيوب، أما التحقيق فهو إمكانية إصدار حكم على مدى صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لأنشطة المؤسسة عن فترة مالية معينة، ويكون دلالة على سلامة الوضع المالي في نهاية تلك الفترة، ومن هنا نقر بأن الفحص والتحقيق هما وظيفتان مترابطتان يقصد بهما تمكين المدقق من إبداء رأيه.

أما بخصوص التقرير فيقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها من خلال رأي مكتوب، يقدم إلى المهتمين بأعمال المؤسسة سواءً من داخل المؤسسة أو من خارجها، وهو ختام عملية التدقيق المالي، حيث يبين فيه المدقق رأيه الفني المحايد عن عدالة القوائم المالية ككل، من حيث المركز المالي وأرباح المؤسسة وعملياتها بصورة سليمة وعادلة، والعدالة هنا تعني توافق البيانات الواردة في القوائم المالية مع الواقع للنشاط الفعلي في المؤسسة.

الفرع الأول: مراحل التدقيق المالي

بالنسبة لمراحل أو خطوات مهمة التدقيق المالي فهو يمر بأربع مراحل، تتلخص فيما يلي:[1]

أ. **التخطيط والتوجيه والإشراف على المساعدين لبدء عملية التدقيق:** تتم من خلال وضع الخطط والاحتياجات اللازمة لتحقيق الهدف من الفحص والتحقيق، مع الإشراف على فريق العمل الذي يباشر المهمة، يتلخص ذلك في تقديم رسالة قبول المهمة للمؤسسة محل التدقيق.

ب. **دراسة المؤسسة وتحديد طبيعتها:** تتم من خلال معرفة بالمؤسسة عيّنة (محل) التدقيق، بحيث تشمل كل من: فهم طبيعة نشاط المؤسسة من خلال فحص الوثائق المقدّمة والاطلاع عليها والتزوّد بالمعلومات المالية والمحاسبية، مع التعرّف على طبيعة أنشطة الإنتاج أو الخدمات ومراحل التوزيع ودراسة التنظيم الهيكلي والنظام المحاسبي، وهو ما يعرف بالملف الدائم[2] مما يكون لدى المدقق المعرفة العامة لمرفقات المؤسسة، حيث تحتوي على القانون التأسيسي وتاريخ إنشاءها وبعض العناصر التأسيسية كالاتفاقيات الاجتماعية والقوانين الداخلية والمتعاملون الخارجيون،

[1]_André Chouan,**Programme de Contrôle (outil indispensable du Reviseure),** Cahier de l'Institute Français de Experts Comptable, Paris, 1974, p: 15.
[2]_ Bernard Grand et Bernard Verdalle, **Audit Comptable et Financier**, Edition économica, France, 1999, p: 47.

والتعرّف كذلك على محيط المؤسسة وبيئة أعمالها (الأسواق، الموردين، البنوك، الإدارة الجبائية، مؤسسات القطاع..)، بالإضافة إلى تشخيص الطبيعة القانونية والتجارية والتزامات الشركة اتجاه الدولة ومرافقها وهيئاتها المالية؛ مع التشخيص العام للملف الإداري المتكوّن من:[1]

– دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه: إن ترجمة المصطلحات الآتية: بالنسبة للرقابة "Contrôle" مأخوذة من المرادف بالمعنى اللاتيني " Maitrise " الذي يشير إلى التحكّم والمراجعة، أما التدقيق "Audit" فيشير إذا كان تابع لجهة حكومية إلى "Vérification" بمعنى التحقيق والتفتيش أو الفحص، ونرى في هذا تعارض لفظي قبل أن يكون وظيفي، ويرجع في ذلك إلى تعريفات اللفظ ومجال الأداء المهني لكل وظيفة، ومنه يمكن تقديم تعريف نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات كما جاءت به نقابة الخبراء المحاسبين الفرنسيين (EAAP*): بأنه "نظام مشكّل من عدّة إجراءات رقابية محاسبية وإدارية وتطبيقها من أجل التحقّق من مدى مصداقية وصحّة التسجيلات المحاسبية والحسابات السنوية الناتجة عنها مع حماية الأصول"[2].

وعليه فإن تقرير تقييم الرقابة الداخلية، يتمثل في كونه أداة تقييمية تساهم في بناء الملف الإداري للمؤسسة، من خلال وصفها التنظيمي والأدائي، كما يضمن فعالية احترام سياسات التسيير الوقائي لممتلكات المؤسسة بغرض الوقوف على دقة وشمولية المعلومات بصورة منظمة وصادقة، حيث تشمل جميع أنظمة الرقابة المالية لإدارة المؤسسة.

–الملف الخاص بالتنظيم العام للمؤسسة (هيكلها التنظيمي، المهام، الوظائف، الخطط والاستراتيجية)

يحتاج المدقق المالي قبل البدء في مهامه إلى معرفة واقع نشاط المؤسسة ووظائفها وكيفية إدارتها وعلاقتها بمحيطها الداخلي والخارجي، لذا من الضروري الاستئناس بالوصف العام للمؤسسة، لتكوين نظرة عامة وفهم كافي حتى يستطيع مزاولة مهام التدقيق. لأن أداء المدقق يتأثر بالبيئة التنظيمية للمؤسسة وبالهيكل التنظيمي والمعايير التنظيمية ووظائفها، أنشطتها وأهدافها، سواء كان التدقيق متخصص من جهة خارجية أو من داخل المؤسسة[3].

– القانون التأسيسي للمؤسسة (الشركة)، بالإضافة إلى ملخصات وتقارير مجالس الإدارة.

يحتوي ملف التدقيق المالي على عدّة وثائق دائمة تتطلب الحصول عليها لأداء مهنة التدقيق، وتعتبر على أنها أدلة الإثبات الكافية ومخرجات المحاسبة المتعارف عليها، وهي بمثابة مادة الفحص أو العيّنة أو المجتمع المستهدف من مهمة التدقيق المالي أو ما يطلق عليه مجلس المعايير المحاسبية الدولية، في إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق

[1] _ Bernard Grand et Bernard Verdalle, Op cit; p: 48.

[*] _**EAAP**: **E**xpert **A**ccountants **A**ssociations of **F**ranch (In English).

[2] _Loinnel Collins, Gerard Valin, **Audit et Contrôle Interne, aspects financier**, opérationnels et stratégique, 4eme édition, dalloz sirey, France, 1992, p: 35.

[3] _Jacques Renard, **Théorie et Pratique de l'audit interne, édition d'organisation**, 3eme Édition, France, 2000, p: 116.

والمراجعة وعلميات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة لسنة 2018[1]، ويطلق عليه بدليل التدقيق أو الملف الدائم للتوثيق ضمن معاير التدقيق الدولي رقم 230،، وهو يتكون من العناصر التالية[2]:

- مجموعة القوائم المالية كوحدة واحدة للفترة المالية محل التدقيق؛
- مجموعة القوائم المالية أو جزء منها للفترات المالية السابقة (للمقارنة)؛
- برنامج نظام المعلومات المالي والمحاسبي للمؤسسة؛
- تقرير فحص الرقابة الداخلية ونظام الضبط الداخلي؛
- الوصف العام لعموميات وأنشطة المؤسسة (الشركة)؛
- تقارير المدقّق السابقة والتغذية العكسية المصاحب لها؛
- التقارير المالية للمؤسسة للفترات المالية السابقة على الأقل (أربع سنوات)؛
- سجل المصادقات والدفاتر الثبوتية المحاسبية والتوثيقية في شكل ملف محاسبي مختوم ومؤشر، ومصادق عليه كذلك إلكترونيا؛
- الملحق الوصفي للقوائم المالية (نسخة إلكترونية، وورقية)؛
- العقود والاتفاقيات المبرمة من طرف المؤسسة مع متعامليها؛
- وصف مؤهّلات المحاسبين وسنوات الخبرة لديهم.

ت. جمع أدلة الإثبات والمستندات الكافية والملائمة حول ما يتعلّق بالبيانات المالية المدرجة؛ يعمل المدقق على تكوين ملف التدقيق الدائم والجاري الخاص خلال فترة التدقيق، كأدلة على جميع الأنشطة التي قامت بها المؤسسة.

ث. فحص الحسابات والقوائم المالية ومقارنة ما هو مسجّل بما هو موجود فعليا؛ وما يشمله من التحقق من الوجود الفعلي لعناصر الذمة المالية المبينة في القوائم المالية، مع تقييم مدى الالتزام بالمبادئ والطرق المحاسبية المتعارف عليها، ولمتابعة مدى ثبات هذه الطرق والمبادئ المحاسبية من سنة لأخرى، وتتوّج بذلك كمرحلة أخيرة بإبداء الرأي.

ج. التقرير وإبداء الرأي الفني*: يبدي المدقق أو مجموعة المدققين رأيهم حول مدى سلامة البيانات المالية المدرجة ضمن القوائم المالية، وعلى أنها تعكس واقع الأنشطة الفعلية للمؤسسة، بتقديم ملاحظاتهم وتحفظاتهم.[3]

---

[1] _ مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية، **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، طبعة 2018، الجزء الأول، ص: 163.

[2] _ Ashley Palmarozzo Jodi L. Short Michael W. Toffel, **Sourcing Monitors to Monitor Your Sourcing: Strategies to Manage Shilling and Shirking by Supply Chain Auditors**, Working Paper, Harvard Business School, p: 18.

* _يشارك المدقق في عقد المجالس الإدارية حول الوضع المالي، بحيث أن التقرير المكتوب الذي يحتوي على الرأي، دون المشاركة في قرارات المجلس.

[3] _David Sherman, David Young, **Where Financial Reporting Still Falls Short,** Harvard Business Review, from The July- August 2016 issue, p: 05.

من خلال ما تقدّم يتضح بأن التدقيق المالي وظيفة ومهمة في المؤسسة الاقتصادية، نظرا لما تحمله من أهداف، ومن خلال كونه أداة داعمة وتأكيدية لتوضيح الوضعية المالية بكل عدالة ومصداقية، بواسطة التقرير الصادر من قبل المدقق الذي يحمل ذلك الرأي الفني ليتيح للإدارة استخدامه وتحقيق أهدافها، من خلال عدّة مرتكزات وهي ضرورية لتنفيذ مهام التدقيق المالي ويمكن تلخيصها في كلا من: قابلية البيانات المالية للفحص والتحقيق والمقارنة. والتي تكون متاحة لتحليل الأنشطة والبيانات بشكل مثالي للمحللين الماليين والمستثمرين.

تكون البيانات والمعلومات ملائمة وقابلة للقياس، بالإضافة إلى خلوها من الأخطاء العادية والمعتمدة، مع عدم وجود تعارض ضروري بين مصلحة الحسابات المالية والإدارة؛ والتأكيد على وجود نظام رقابي فعال وسليم، وعليه فإن إبداء الرأي للمدقق المالي وسيلة تضمن عدّة أهداف وأهمية انطلاقا من مرتكزاته التي يسعى لاعتمادها لما يضمن تحقيق فعاليته وأهدافه، ومنه سيحاول الطالب من خلال المطلب الآتي أن يبين أهمية التدقيق المالي في المؤسسة الاقتصادية.

الفرع الثاني: تقنيات وأساليب التدقيق المالي

وصف المعيار الدولي للتدقيق ISA 500 وكذلك المقرر رقم 77 المصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، أدلة الإثبات في تدقيق البيانات المالية وتعزيز مسؤولية المدقق في تصميم وتنفيذ التدقيق، وإجراءات الحصول على دلائل وقرائن كافية ومناسبة، يجب أن تقدم أدلة الإثبات للمدقق تأكيد معقول بأن البيانات المالية لا تحتوي على أخطاء جوهرية. إن صيغة "التأكيد المعقول" هي جانب مهم من تقرير المدقق لأن هذا يشير إلى حقيقة البيانات المالية. حيث أن الأحكام الصادرة للمدققين بما في ذلك تقييم المخاطر والأهمية المادية وكذلك الحكم على الاختبارات المناسبة وأي الاختبارات ليست مناسبة إلا في حالة دعمها بأدلة إثبات كافية، ملائمة ومقبولة[1].

من أبرز الأساليب التي تتيح للمدقق المالي الحصول على أدلة الإثبات الكافية، يمكن تلخيصها في التالي:

أ-التدقيق المستندي: بموجب الاعتماد المستندي وفقا لقواعد الخاصة بالمعيار الدولي للتدقيق رقم 500 "أدلة الإثبات"، حسب المعهد الامريكي للمحاسبين القانونين، فهو الجانب خاص بحيثيات الجانب المهني التي تعتمد على الفحص والتحقيق في جميع الوثائق الثبوتية، التقارير والسجلات للمؤسسة ومطابقتها للأحداث الاقتصادية وتعاملات المؤسسة والحكم على مدى مصداقيتها، حيث تمثّل مادة خام وأبرز العناصر الضرورية الواجب توفرها ضمن الملف الدائم والجاري للتدقيق المالي، وتختلف الممارسات العملية حسب وكفاءة المدقق في ذلك وخبرته المهنية.

[1]_Radu Florea, Ramona Florea, **Audit techniques and audit evidence**, Economy Trans disciplinarity Cognition, vol : 14 , Issue : 1-2011, P: 02.

ب– التدقيق الفني، يشمل كل من العناصر التالية:

1. **الفحص**: يستخدم للحصول على أدلة الإثبات المستندية، كما أن صلاحية وقدرة دليل الإثبات المستندي على الإقناع غالبا ما يعتمد إلى حد كبير على مصـــدر أو منشـــأ المســـتند التي تدعم الثقة فيه ومنه إمكانية قبوله، فالمستندات التي تعد خارج تنظيم المؤسسة توفر دليل إثبات أكثر اعتمادا وصلاحية، ومنه فإن المستندات التي ترســـل للمدقق مباشـــرة من الأطراف الخارجية توفر دليل إثبات معتمد، ويعمل من خلالها المدقق المالي على تفحصها وتشخيصها بصفة معمقة مع مراعات تاريخها المرجعي[1]؛
2. **الملاحظة**: تطبق في معرفة مدى صلاحية الطرق المحاسبية المستخدمة في المؤسسات الاقتصادية، ومدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية، ويتضمن استخدامها عند القيام بعمليات الجرد المادي والعيني للأصول عينة التدقيق، وتتم من خلال الاطلاع على مكونات نظام المعلومات المحاســـبي والمالي ومطابقته فعليا بواســـطة الخرجات التفقدية والاطلاع الميداني للمؤسسة وأصولها المادية؛ وتهدف الملاحظة إلى التأكد من صحة وموثوقية المعلومات المقدمة، والموجودة من خلال مقارنة ما تم ملاحظته بما هو مسجل في دفاتر المؤسسة الملموسة والالكترونية، وهذه الوسيلة ملائمة للرقابة على المخزون السلعي الهام وللأصول المادية والوهمية المسجّلة من خلال استخدام الجرد المادي[2].
3. **التحقيق والتفتيش**: تطبق في تدقيق الاستثمارات المالية والأصول الأخرى لتقرير وجودها الفعلي، كما تستخدم للحصول على بيانات داعمة لتكاليف الأصول، وللإيرادات والمصاريف العادية، وهذا الإجراء غالبا ما يتم ميدانيا إلا إذا كان لا يوجد في المؤســـســـة نظام للرقابة الداخلية، لذا على المدقق المالي أن يراعي هذه الجزئية بنوع من الاهتمام وبتوفير قدر عالي من الاســـتقلالية في ذلك، حتى يتم الدور التحقيق بفعالية خالية من التدخلات والوساطات الاعتبارية التي طالما ما تحدث خلال زيارات لجنة التدقيق المستقلة للمؤسسة عينة التدقيق؛
4. **التثبيت**: تعتمد في حالات التأكيد على أرصـــدة الحســـابات وتوازنها، وما يقابلها من البيانات المالية ومبالغ العمليات الاستغلالية مع الأطراف الخارجية، وأرصدة الأصول الموجودة في خارج المؤسسة، من خلال العمل على التثبت من الوجود المادي بما هو متوفر في نظام المعلومات المحاسبية؛
5. **المقارنة**: تطبق على أرصـــدة الحســـابات والبيانات المالية الجارية من خلال مقارنتها مع بيانات شـــبيهة أو مماثلة خاصـة بالفترات الســابقة، وذلك لتفسـير الأسـباب الكامنة وراء أي تغيرات قد تكون هامة، لا سـيما بالنسـبة للعناصر التي يشملها الأثر المستمر لتغيّر قيمها الصافية والمحاسبية؛

---

[1] _ مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية، **إصـدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**، مرجع سابق، ص: 420.

[2] _ Dov Ogien, **Comptabilité et Audit Bancaires**, Edition Dunod ,Paris, 2006, page: 338.

6. **التحليل**: تطبق على البيانات المالية الجارية، لمعرفة مدى الاعتماد عليها ونشرها كمعلومات عن النشاط المعني، يشمل الوقوف على كل عناصر القوائم المالية وتشخيصها وإعادة تقييمها وإعطاء تفسيرات إيجابية حول ذلك، عادة تشمل هذه الجزئية تلك الأصول التي تتميز بنوع أو بدرجة كبيرة من الأهمية والتي يعتمد أغلب أنشطة المؤسسة عليها، كحركة الاستثمارات ودورة التمويل؛
7. **الاستفسار**: يتم ذلك من خلال معرفة الإفصاح التام والشفاف عن البيانات المالية والقوائم المالية المقدمة للتدقيق، وطرح الاستبيانات والمقابلات مع أعضاء مجلس الإدارة والمحاسبين وأعضاء هيكل نظام الرقابة الداخلية، وذلك لتحديد معايير التدقيق المعتمدة فعلا للاعتراف بموثوقية الأدلة وما يتضمنه من قرارات الإدارة ومدى مصداقيتها، حيث تعتبر أدلة إثبات مباشرة وأكثر صلاحية، لمبرر واحد وهو أنها الأداة الأكثر موثوقية من خلال الحصول على الإجابات حول عدة أسئلة عميقة تخدم المدقق وأهداف التدقيق المالي ككل[1]؛
8. **الاحتساب**: يتضمن إعادة الحساب للمجاميع للتحقق من الدقة الحسابية للسجلات والقوائم المالية، والتحقق من حسابات المستندات المحاسبية، لمعرفة مدى تطابقها مع الإجراءات والتسويات والوثائق الأخرى، حيث أن استخدام هذه التقنية تضمن الدقة والتأكد من سلامة المعلومات المحاسبية والمالية والاعتماد عليها[2].
9. **المصادقات**: تعتبر المصادقات من أهم أدلة الإثبات المستندية التي توفر الأدلة التي يمكن الاعتماد عليها، لا سيما التي أنشأت خارج المؤسسة عينة التدقيق، حيث يقوم المدقق بإرسال طلب المصادقات إلى الأطراف الخارجية، والتي تكون لديها علاقات تجارية ومالية وقانونية مع المؤسسة، للتحقق من مدى تطابق تلك المصادقات مع ما هو مبوّب ومسجل لدى المؤسسة[3]؛
10. **التقرير**: يعتبر التقرير زبدة التدقيق المالي الأساسي، حيث يبين الوضعية المالية للمؤسسة ومدى مصداقية قوائمها المالية، لذا فإن المدقق يعتمد عليه باعتباره أنه يصف وضعية الدورات المالية السابقة ويشخّصها، وبه تنطلق إجراءات التدقيق ومع إمكانية مقارنة إبداء الرأي وتصنيفه للدورات المالية السابقة؛ وامكانية استقبال تقارير المدقق واستخداماتها لسد احتياجات المؤسسة للمعلومات التي تضمن تأكيد للوضعية المالية.

ثانيا: صفات أدلة الإثبات: يمكن الحكم على صفات أدلة الإثبات التي يستند عليها المدقق في إعداد التقرير من خلال ما تم التوافق عليه دوليا ووصفها بصفتين نلخصهما في الآتي:[4]

---

[1] _ معيار التدقيق الدولي رقم 508، " الإقرارات والاستفسارات الخطية"، **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**، مرجع سابق، ص: 422.

[2] _Collings Steve, **ISA 500 – Audit evidence**,website: http://www.accountancystudents.co.uk, Date: April,2020.

[3] _ معيار التدقيق الدولي رقم 505، المصادقات الخارجية، **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**، مرجع سابق، ص: 421.

[4] _Eustache Ebondo Mandzila , **Le Rapport d'audit: vers un outil d'aide a la décision**, Parcours: Audit et Expertise,

أ. **الكفاية:** الكفاية تعبر عن قياس لكمية أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها وتعتمد على التقدير الشخصي للمدقق، حيث تتأثر بما يلي:

- طبيعة العنصر محل الفحص والتحقيق؛
- الأهمية النسبية لمستوى الثقة المطلوب؛
- حجم البيانات المالية المقدمة (علاقة طردية)؛
- التعبير الدقيق لدليل الإثبات عن الحدث الاقتصادي.

ب. **الملائمة:** تعني مدى ملائمة الدليل المتوفّر لدى المدقق بصلة التأكيد الخاص بموثوقية الأحداث الاقتصادية المسجلة والمدرجة ضمن القوائم المالية، يدخل ضمن أطر الملائمة لجودة العنصر أو دليل الإثبات الخاص، مصدر دليل الإثبات، توقيت الحصول عليه، وأهميته النسبية؛

ت. **أن تكون البيانات والأدلة قابلة للفهم والفحص والمقارنة،** حسب لجنة معايير المحاسبة الدولية.

ثالثا: أنواع أدلة الإثبات. يمكن إدراج أهم هذه الأدلة حسب إصدارات المجلس الدولي للتدقيق، من خلال نطاق المعيار الدولي رقم 500، المتعلق بأدلة الإثبات، المدرج ضمن إصدارات المجلس لسنة 2018، فيما يلي[1]:

- **إثبات الوجود المادي للأصل المسجل في القوائم المالية للواقع:** تعد على أنها أهم جزئية يتم الاعتماد عليها في المهام الواجب توفّرها خلال فترة التدقيق، باعتبارها أهم دليل للإثبات يتم الاستناد عليه المدقق عند تأسيس وإبداء الرأي، كما يمكن للمدقق أن يلجأ للخبراء المختصين والمساعدين في حالات الفحص والتحقيق بالنسبة للأصول التي تحتاج إلى الخبرة (مثلا تدقيق محلات الذهب وتقييمها، مؤسسات البرامج الإلكترونية والتركيب) كل هذا من شأنه أن يوفر عامل الدقة سواء من جهة المدقق أو الحكم على الدقة المحاسبية للمؤسسة محل التدقيق، بالإضافة إلى المعاينة الميدانية وجرد الممتلكات (التثبيتات المعنوية، المادية، والمالية)؛
- **المستندات:** هي الوثائق الثبوتية (مثال على ذلك الفواتير المختلفة، سجلات التقارب البنكي) المسجلة والمصادق عليها والتي تفسر العمليات والأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة خلال الفترة المالية محل التدقيق، وتعد على أنها أساس لتلك الأحداث أو إمكانية تسميتها بمدخلات التدقيق المالي، وتشمل ما يلي:
  - وثائق محاسبية، مالية ومستندات معدة داخل المؤسسة وتستعمل خارجها؛
  - مستندات محاسبية معدّة داخل المؤسسة وتستعمل داخلها؛
  - مستندات ووثائق محاسبية معدّة خارج المؤسسة وتستعمل داخلها.

Kedge Business School, p: 22.

[1] _**المعيار الدولي للتدقيق رقم 500**، " أدلة الإثبات"، إصدارات المجلس الدولي للتدقيق والتأكيد، 2018، ص: 419.

- التقارير المعدة خارج المؤسسة وتستخدم خارجها؛
- التقارير المعدة خارج المؤسسة وتستخدم داخلها؛

- **الأحداث اللاحقة:** في سياق معيار التدقيق الدولي 200 "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية"، فهي جميع الاحداث الاقتصادية والنوعية التي قامت بها المؤسسة بعد إقفال حسابات الدورة المالية، والتي يستأنس بها أو يستخدمها المدقق خلال فترة تدقيقها، باعتبار حجمها وأهميتها وظروف تبويبها وتسجيلها، وهي في العادة تشكل تدفقات نقدية خارجة أو داخلة بمستندها الثبوتي، ومن واجب المدقق أن يطلع عليها لا سيما إذا كان لها تأثير على وضعية المؤسسة وقوائمها المالية بصفة كبيرة، ومن شروطها أن تكون مبوبة في سجلات المؤسسة مع إمكانية إتاحتها للمدقق التعرف عليها وقياسها، وهاذا النوع من أدلة الإثبات لدية ميزة ذات أهمية نسبية كبيرة، التي يجب على المدقق المالي مراعاتها والاستفسار المعمق حولها[1].

الفرع الثالث: اهتمام التدقيق المالي بنظام الرقابة الداخلية

يعتبر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية خطوة جد مهمة وتعتبر من أهم مراحل عمل المدقق، حيث يندرج ضمن المرحلة الثانية لعملية التدقيق المالي، بعد التخطيط والإشراف على المساعدين وتحديد الأهداف لمهمة التدقيق، وهو المدخل الذي يعتمد عليه المدقق لبدء آليات التدقيق، حيث نص المعيار الدولي رقم 401، المعنون ب "تقدير مخاطر التدقيق والرقابة الداخلية"، على ما يلي: " على المدقق الحصول على الفهم الكافي للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية، وعلى المدقق أن يبذل العناية المهنية الكافية لتقييم الإجراءات الرقابية المالية، ولإضفاء طابع المصداقية على البيانات المالية وللتأكيد على سلامتها". وهو مدرج كذلك في متن شروط ومتطلبات الحصول على فهم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، من خلال معيار التدقيق الدولي رقم 315 (المنقح)[2].

إن الهدف الأساسي من القيام بهذا الإجراء هو دراسة النظام الرقابي للمؤسسة، والتعرف على مدى سلامته كونه الركيزة التي ينطلق منها ويعتمد عليه المدقق في بناء رأيه حول الوضعية المالية للمؤسسة، فضعف أو قوة الإجراءات الإدارية ونظم الرقابة الداخلية ومدى كفاءته وفعاليته، يحدد مقدار وحجم الفحص والتحقيق الذي سيقوم به المدقق، حيث أن وجود نظام رقابي داخلي سليم ينتج معلومات مالية ونوعية وبيانات يمكن أن تكون مؤكدة وبعيدة عن الانحرافات والأخطاء، ويمكن كذلك الاعتماد عليها في استخدام أسلوب التدقيق بالعينات، إضافة إلى تحديد ومعرفة

---

[1] _ **معيار التدقيق الدولي رقم 560**، " الأحداث اللاحقة"، إصدارات المجلس الدولي للتدقيق والتأكيد، 2018، ص: 570.

[2] _ **المعيار الدولي للتدقيق رقم 401**، " اعتبارات التدقيق الدولي المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية"، إصدارات المجلس الدولي للتدقيق والتأكيد، 2018، ص: 380.

فيما إذا كانت الانحرافات والأخطاء الموجودة في النظام ومخرجاته قد ارتكبت عمدا ومدى مسؤولية الإدارة عنها، لاسيما فيما يخص ممارسات إدارة الأرباح.

يقوم المدقق المالي بإجراءات الوصف التحليلي وإعداد الاستبيان للتقييم ولمعرفة مدى مسؤولية المؤسسة في اكتشاف أو تعمد التحكم في القوائم المالية بما يخدم الأهداف، حيث يقرر ويحكم المدقق ما يلي[1]:

- مدى الاعتماد على النظام ككل أو جزء منه، ومدى ملائمته في تحقيق دقة البيانات والمعلومات؛
- يحدد المدقق نطاق الرقابة الداخلية ومدى قوته بإخراج تقرير مفصل عنه؛
- تقدم التوصيات والاقتراحات لتعديل النظام المحاسبي والإداري بما يتوافق مع كفاءة الرقابة.

كما يعتبر من الفروض الواجبة على المدقق المالي، بإبداء الرأي حول مدى عدالة وسلامة إجراءات نظام الرقابة الداخلية، وهذا قصد وضع حماية كافية لأصول وممتلكات المؤسسة، باستخدام الوسائل المتاحة للتقييم المتمثلة في: طريقة الاستبيان، طريقة الوصف الكتابي، خرائط التدفق، فحص النظام المحاسبي، التقييم الفني النهائي، للحصول على نتائج للنظم الإدارية والمحاسبية لاستخدامها في التخطيط واتخاذ القرارات.

المطلب الثالث: تقرير التدقيق المالي ومحتوياته

يعتبر تقرير التدقيق المالي الذي يصدره المدقق أداة هامة لكثير من الأطراف أصحاب المصالح في المؤسسة، الذي يوجّه كبيان يحمل إبداء الرأي ليساعد على اتخاذ القرارات، استنادا لوضعية المؤسسة الحقيقية، الملخّصة في نماذج القوائم المالية والعمل على دعمها وزيادة الثقة فيها، وإمكانية إتاحتها واستخدامها، وبناء على هذا يمكن طرح عدّة أسئلة مهمة في هذا الجانب، فمثلا: ما مدى اعتبار محتوى التقرير ملائما للاستخدام؟، وكذلك ما هي مميزاته ليصبح أداة تحمل رضى أصحاب المصالح استنادا لمحتواه؟ وهل مستخدمو التقرير على علم بأهميته أم لا؟ سنحاول الإجابة عن ذلك من خلال ما يلي.

الفرع الأول: تعريف تقرير التدقيق المالي

إن الغاية من مهنة التدقيق المالي كما ينظر لها في الوقت الحالي هو ذلك التقرير الذي يصدر كخلاصة لما تضمّنته إجراءات الفحص والتحقيق في القوائم المالية، فمن خلال هذا المحور سيتم وضع إطار تعريفي له كما يلي:

التعريف الأول: هو مجموعة المعلومات التي تفسر الناتج عن عملية التدقيق المالي التي يجريها المدقق بعد الفحص والتحقق في مدى مصداقية البيانات المالية ومدى صلاحيتها[2].

---

[1]_Jan Bouwens, Accountant scontore, **Auditors: their mindset and their decisions**, scientific article, By Website: http://www.uva.nl/en/profile/b/o/j.f.m.g.bouwens/j.f.m.g.bouwens.html, Issue: October, 2016, p: 93.

[2]_Lois Munro and Jenny Stewart, **External auditors reliance on internal audit: the impact of sourcing arrangements and consulting activities**, activities, Griffith university,Australie, 2009, p: 06.

التعريف الثاني: يمثّل تقرير التدقيق المالي مجموعة من البيانات المالية والنوعية التي تشتمل على المعلومات اللازمة والمتاحة لاتخاذ القرار من قبل الإدارة أو المستخدمين[1]، في ظل جودة المحتوى المعلوماتي الذي يراعي المعايير الدولية في نطاق اللوائح والتنظيمات المعمول بها، وذلك لضمان الكفاءة والفعالية والوصول لتحقيق الأهداف[2].

من خلال هذا التعريف يتضح بأن التقرير هو وسيلة اتصال معلوماتية وذلك وفقا لمتطلبات معايير إعداد التقارير المالية IFRS*.

التعريف الثالث: تقارير التدقيق المالي يمكن اعتبارها كمعلومات بحيث تتم معالجتها بشكل ملائم لتعطي معنى كاملا بالنسبة لمستخدميها في الفترة الحالية وحتى مستقبلا[3]، باعتبار أن التزام المدقق بعدة معايير تؤطر المهنة بشكل عام قد يساهم في طمأنة مستخدمي المعلومات المالية حول مصداقية القوائم المالية بصفة فنية وتأكيدية[4].

أما فيما يخص تقرير عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية فيأتي ضمن الإجراءات، عندما تطلب إدارة المؤسسة من المدقق بموجب تكليف أن يلخّص فعالية الرقابة الداخلية في شكل تقرير[5].

التعريف الرابع: هو" تقرير يقدّم حول مخرجات المهمة، من خلال فحص الحسابات، والقوائم المالية"[6]، هذا التعريف يبرز موقع التقرير باعتباره ركيزة وأساس قيام مهمة التدقيق لما يحمله من أهمية ومساهمة لخدمة الإدارة وقرارتها.

يمكن استخلاص تعريف تقرير التدقيق المالي بأنه: " بيان يحتوي على العديد من المعاني والدلائل والمؤشرات التي يمكن الوثوق بها وقبولها وإمكانية استخدامها في تصحيح وبناء القرارات المالية والاستثمارية والوظيفية لمديري المؤسسات الاقتصادية.

التقرير هو وسيلة تأكيدية داعمة لكشف مدى عدالة وسلامة معطيات الوضعية المالية للمؤسسة، كأداة مهمة وملزمة قانونا لا سيما للمؤسسات ذات الطابع العمومي والتي تمتاز بكبر حجمها ورقم أعمالها، وتشير مختلف التشريعات واللوائح إلى ضرورة اعتماد جهة خبيرة مستقلة لتدقيق البيانات المالية والنوعية لفئة المؤسسات ذات الطابع المالي*.

---

[1]_Robert Obert, **IFRS pour les petites et moyennes entités plan comptable général, Revue du financie**r, n° 168, Paris, novembre, 2007, p: 02.

[2]_Majed Abdel Majeed Kabajeh, Ayman Mohammad Al Shanti, And two other authors, **Informational Content of Auditors Report and its Impact on Making Decisions from Lenders and Managements View in the Jordanian Industrial Public Firms**, research paper, International Journal of Humanities and Social Science, Vol 2 N° 14, Special Issue –July 2012, p: 94.

*_**IFRS**: **I**nternational **F**inancial **R**eporting **S**tandards.

[3]_Romney et Steinhart, **Accounting information Systems**, GTH edition per entice Hall, London, 2003, p: 213.

[4]_ Munter P, **Evaluating internal controls and auditor independence under Sarbanes-Oxley**, financial executive vole 19, n° 07, 2004, p: 28.

[5]_Société National de la Comptabilité, **Rapport d'audit sous fourme et détaillée**, dans la revue algérienne de comptabilité et d'audit, n° 01, mars 2005, Alger, p: 05.

[6]_Derrouis Salima**, La Pratique de l'audit Comptable et Financier dans les Entreprises Publiques Economiques EPE, Cas: Group GIC ERCO**, Mémoire de Magister, Spécialité Management et Audit, Université D'Oran, 2010, p p: 56-57.

*_ **SPA**: La **S**ociété **P**ar **A**ctions.

إن نشر وإتاحة تقرير التدقيق المالي والإفصاح عما تضمّنه سيساهم في إظهار طابع الشفافية والمصداقية في ممارسات المؤسسات من خلال إتاحة المعلومات وفقا لمبادئ المساءلة والشفافية، ومنه يتم تفعيل مبادئ الحوكمة، بما يضمن ضبط الأداء المهني من خلال معايير الرقابة على جودة الأداء.

الفرع الثاني: محتويات تقرير التدقيق المالي والمستفيدين منه

من خلال هذا المحور سيتم التطرق إلى ما يحتويه تقرير المدقق للقوائم المالية ولوضعية النظام المالي للمؤسسة، الذي يعدّ النموذج الموحد لدى أغلب الممارسين لمهنة التدقيق والمستمد أساسا كمرجع يستأنس به في تطبيق الممارسات المهنية تطويرها، انطلاقا من عدّة عوامل متعارف عليها متضمنة في: كون تقرير التدقيق مكتوبا (إلزاميا) أو على وسيط إلكتروني، وأن يتم بناء تقرير التدقيق المالي بناء على ما تضمنته المعايير الدولية المتعارف عليها (ISA 700-799)؛ بالإضافة إلى ضرورة بأن يتضمّن تقرير التدقيق المالي عنوانا يشير بوضوح إلى طبيعة ونوع التقرير؛ أما فيما يخص مكوناته (محتويات التقرير) فيمكن توضيحها من خلال العناصر الآتية[1]:

أولا: الفقرة التمهيدية

تتضمّن الفقرة التمهيدية الأساسيات الواجب توفّرها في شكل مقدمة واضحة تفسّر حيثيات مهمة التدقيق، والتي تعد على أنها مدخل فهم محتوى التقرير بما تحتويه من شروحات عامة ومفصّلة وملائمة، وتحتوي على ما يلي:

- يجب أن يتضمّن التقرير الفقرة التمهيدية التي توضّح البيانات المالية التي تم تدقيقها والإشارة بالنسبة للمؤسسة عينة التدقيق وطبيعتها، مع ذكر تاريخ مهمة التدقيق وفترة التدقيق ويجب أن تتضمن كذلك ذكر "مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية المقدّمة والمصرّح بها" وفقا لإطار الإبلاغ المالي المعمول به، بالموازاة مع ذلك فقد يتضمّن التقرير عبارة "مسؤولية المدقق عن إبداء الرأي عن البيانات المالية استنادا إلى تدقيقه"، بالإضافة كذلك إلى أن ينص في هذه الفقرة على المجموعة المتكاملة للقوائم المالية كوحدة واحدة وأن إعدادها كما هو مصرّح وفقا للمعايير المحاسبية المعمول بها، مع تحديد تاريخ الإغلاق أو الفترة التي تغطيها، ومع وجود الملحق التفسيري للسياسات المحاسبية الهامة الأخرى، لأنه يمكن اعتبار بأن تلك المعلومات التفسيرية الإضافية هي جزءا لا يتجزأ من القوائم المالية، وأحد الأدوات التي تساعد على فهمها وقراءتها والاستفادة منها؛
- يجب أن يصف المدقق حيثيات تنفيذ إجراءات الحصول على أدلة التدقيق الكافية والملائمة حول المبالغ المالية والمعلومات النوعية المدرجة والواردة في القوائم المالية.

[1]_Norme International D'audit (700), **Fondement de L'opinion et Rapport D'audit sur des états financiers**, Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du juin 2012 (CNCC), p: 05-15.

ثانيا: رأي المدقق (فقرة النطاق)

تتضـــمّن هذه الفقرة المحورية في التقرير طبيعة عملية التدقيق المالي، كما تم الإشـــارة إليه في مضـــمون الفقرات التمهيدية لشـرح المعيار الدولي رقم 701 " الإبلاغ عن مسـائل التدقيق الرئيسـية في تقرير المدقق المسـتقل"، متمثّلة في الآتي[1]:

- الإشـارة صـراحة إلى مدى إعداد القوائم المالية وفقا للمعايير التي تسـتند عرضـها بصـورة عادلة وحقيقية، مع التأكيد على أن ادلة الإثبات المستند عليها كافية ملائمة ومناسبة لتوفير أساسا معقولا للرأي المعبّر عنه في التقرير وفقا لإطار الإبلاغ المالي المطبّق بشـأن البيانات المالية المعدّة، وفقا لإطار محاسـبي منظم، بحيث تكون الصـيغ معبّرة ودالة على مدى عدالة أو الصورة الصادقة للوضعية المالية[2]، من خلال القسم السفلي المعنون ب " الرأي Opinion" المعبّر عن مدى عدالة عرض القوائم المالية، بحيث يأخذ عدّة أشـكال وهي: الرأي المتحفّظ ، الرأي الإيجابي، الرأي السـلبي، ولكل صـنف طبيعته الخاصـة في كيفية إبداء الرأي، مع الإشـارة إلى طبيعة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه*؛ ونجد مثلا في بعض البلدان أن متطلبات الإبلاغ في التقرير لا تقتصـــر على إبداء الرأي بل تتعدّاه إلى التزامات إضـافية في الإبلاغ عن أمور قد تتعدّى المعايير الدولية بخصـوص القوائم المالية؛ والمدقق ليس مطالب باستنتاج وتقديم ملاحظات تبريرية واستشـارية وإنما شير بتحفظ فقط، وهذه دلالة قوية وتأكيدية على مبدأ استقلالية وظيفية التدقيق المالي.

ثالثا: توقيع المدقق: من ناحية شـكلية وقانونية، يتطلب إجباريا توقيع التقرير وإدراج تاريخه، انطلاقا من تاريخ الحصـول على أدلة الإثبات المســـتند عليها في مهمة التدقيق، مع إيراد جملة الملاحظات الملحقة والتذكير بالمســـؤولين عن إعداد القوائم المالية أنهم يتحمّلون المســـؤولية عنها**، من خلال العنوان الذي قدّمه كواجهة لتصـــف التقرير، كما أنه من الضروري أن نقدّم بعض الجوانب التي يتطلب على المدقق مراعاتها وتتمثّل في العناصر الآتية[3]:

---

[1] _المعيار الدولي للتدقيق رقم 701، " الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل، **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**، مرجع سابق، للمزيد اطلع على الصفحات: 780-803.

[2] _**IAASB**: **I**nternational **A**uditing and **A**ssurance **S**tandards,**B**oard, **Norme ISA 700 (révisée-IFAC)**, Opinion et rapport sur des états financiers, Prise de position définitive, décembre 2016, p: 09.

*_في الحالة المشار إليها في الملاحظة (البيانات المالية التي تعطي نظرة حقيقية وعادلة)، يمكن استبدال الجملة بما يلي: "عند إجراء تقييم المخاطر هذا، يجب على المدقق أن يأخذ في الاعتبار الرقابة الداخلية للمنشأة فيما يتعلق بالمؤسسة المالية البيانات التي تعطي نظرة عادلة من أجل تحديد إجراءات التدقيق المناسب في الظروف، وليس لغرض التعبير عن رأي حول فعالية الرقابة الداخلية للمؤسسة.

**_ في الحالة المشار إليها في الملاحظة (البيانات المالية التي تعطي نظرة حقيقية وعادلة)، يمكن استبدال الجملة بما يلي: "عند إجراء تقييم المخاطر هذا، يجب على المدقق أن يأخذ في الاعتبار الرقابة الداخلية فيما يتعلق بالمؤسسة المالية البيانات التي تعطي نظرة عادلة من أجل تحديد إجراءات التدقيق المناسبة في الظروف، وليس لغرض التعبير عن رأي حول فعالية الرقابة الداخلية للمؤسسة.

[3] _ Howard F. Stettler, **Audit: Principes et Méthodes Générale**, Edition Public-Union, Paris, 1996, P: 63.

- عند إبداء المدقق تحفّظه بأن الإفصاح غير كافي، فليس له الصلاحية في إجبار المؤسسة بتعديل القوائم المالية، كما أنه يتحكم في محتوى التقرير وفق المعايير الموضوعة، وله بذلك المسؤولية للإفصاح الملائم، وهذا ما يفسّر عبارة أن المدقق المالي إنما يشير دون أن يتدخل في نشاطات التصحيح أو التسيير؛
- إن الهدف الرئيسي للإفصاح الكافي والمناسب هو خدمة مصلحة الأطراف ذات العلاقة بالقوائم المالية، ويبرز بدوره أن البيانات المدرجة والمتضمنة في القوائم المالية ظاهرة بشكل صريح وعادلة؛
- عند إعداد المدقق للتقرير يجب أن يتضمن الرأي الموضوعي حول القوائم المالية كوحدة واحدة، وطبقا لنشرة معايير التدقيق فإنه يقصد ب " القوائم المالية كوحدة واحدة "مجموعة القوائم المالية للفترة الحالية التي تقدم كمجموعة واحدة كعينة للتدقيق، ويجب بذلك على مدقق الحسابات أن يراعي عند إعداد التقرير الظروف البيئية والقوانين المهنية، واعتماد عينات التقارير المعدة من طرف الخبراء المختصين والهيئات الدولية التي تتبنى إصدارات المعايير التي تنظم مهنة التدقيق المالي، بحيث جب أن ينص تقرير إبداء الرأي عن ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهو مستمد في الأساس من نشرة معايير التدقيق الدولية المتعارف عليه *ISA 700.

بالإضافة إلى الإشارة من قبل المدقق إلى مدى الثبات والتجانس في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مقارنة بالفترات المالية السابقة، مع توضيح خصائص مهمة التدقيق وطبيعة سيرها وحدود المسؤولية التي يلتزم بها في تقديم خدمة التدقيق المالي.

يستخلص مما سبق بأن تقرير التدقيق هو الركن الأساسي لهذه المهمة لذا فأغلب المدققين يركزون على مصطلح جوهري وهو وجوب إخراج التقرير بصفات ذات جودة، وهي العديد من الخصائص والمميزات التي يتميز بها، ويمكن تقديمها فيما يلي: وجوب الدقة والاختصار في العرض والتقديم بتوفّر عبارات علمية وبسيطة يمكن استيعابها وفهم مدلولها وإمكانية تفسيرها وإتاحة استخدامها.

كما أن وجوب الدقة في التعبير السليم مهمة جدا، لإبداء الرأي الفني بلغة مختصرة عن الوضعية المالية بشكل عام من خلال المنهجية المعتمدة، كمعيار والنماذج المتعارف عليها في البيئة المحلية أو الدولية بحيث تتضمن (مقدّمة التقرير، العرض، خاتمة وتحفظات مشار إليها)، مع ضرورة اشتمال التقرير لعدّة مبادئ وجب العمل بها، ومن أبرزها مبدأ الإفصاح الكافي والشفاف والشمولية في التعبير.

* **_ISA 700-799,Audit Conclusions And Reporting**: Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements; **ISA 705**: Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report; **ISA 706**: Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report.

يمكن التطرق إلى أهم خاصـــيتين جوهريتين الواجب توفرها في تقرير التدقيق المالي، حســـب قرار وزارة المالية الجزائرية[1]، الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، كما يلي:

- **المصداقية (الشفافية والموضوعية)**: يقصد بها أن يعبر نطاق التقرير عن الصورة الصادقة لواقع الأرقام المدرجة في الكشـــوفات، بحيث تكون خالية من الأخطاء التي تؤثر على اتجاه الوضـــع المالي بالتّحيز، وإدخال عدة عوامل غير موضـــوعية في إعداد تلك التقارير، وفقا لمبدأ أســـبقية الواقع الاقتصـــادي على المظهر القانوني، لهذا وجب أن تعدّ القوائم المالية بناء على عدّة مبادئ من بينها: البحث عن الصـورة الصـادقة، تغليب الواقع الاقتصـادي والحياد، إلى جانب الشمولية والحيطة والحذر؛
- **الموثوقية**: لكي تكون المعلومات التي يأتي بها التقرير مفيدة فإنه يجب أن تتميز بالموثوقية، ويعتمد عليها، وأن تكون خالية من الأخطاء أو التحيّز، لتتاح المستخدمين للاعتماد عليها كمعلومات تعبّر بصدق، لإمكانية أخذ القرارات بناء عليها.

أما بالنسبة للمستفيدين من تقرير التدقيق المالي كتصنيف عام فإن **أصحاب المصلحة المباشرة**: هم الملاك والمساهمين، يستفيدون من تقرير التدقيق في معرفة أفاق الاستثمار والتوسّع، وبناء واتخاذ القرارات التشغيلية أو التمويلية والاستثمارية، وكذا الإداريين، العاملين؛ النقابات، والمدقق الداخلي. بالإضافة إلى **ذوي المصلحة غير المباشرة**: من أبرزهم المدقق الخارجي (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين)، المحللين الماليين، والاستشاريين، إدارة الضرائب، الهيئات الحكومية الإحصائية، المستثمرين.

تعتبر إدارة الضرائب الجهة الخارجية التي تهمّها آراء التدقيق المالي لغاية تحديد صافي المركز المالي للمؤسسة قصد فرض الضرائب على الأرباح والأنشطة.

يمكن تصنيف الفئات التي يمكن لها أن تستفيد من تقرير التدقيق المالي من خلال ما يلي: [2]

- **بالنسبة للمستثمرين**: يحتاج المستثمر للمعلومات التي يحتويها تقرير التدقيق المالي، التي تعينهم على اتخاذ القرارات المتعلّقة بالاستثمار في المؤسسة أو الشراء أو الاندماج أو البيع، كما أن الملّاك يهتمون بالمعلومات التي تعينهم على تقييم قدرة المداخيل على توزيع الأرباح؛

[1] وزارة المالية، **القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات**، الجريدة الرسمية، العدد 24 صادرة بتاريخ 14 أبريل 2014، ص: 13.

[2] ـــ آسيا هيري، **فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق**، دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، جامعة أحمد دراية، أدرار الجزائر، 2018، ص: 10.

- **المقرضون**: يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد مقدرة الوحدة الاقتصادية على سداد الالتزامات المالية والديون والفوائد المتعلّقة بها عند الاستحقاق، ومعرفة مدى تحرّرها المالي واستقلاليتها حجم الموارد المالية الخاصة؛
- **الملاّك**: وهم أصحاب ملكية المؤسسة وإدارتها والذين استثمروا أموالهم الخاصة ومواردهم الاقتصادية فيها، لذلك يهتمون بتوجّهات أداء المؤسسة ومردوديتها وربحيتها، فكان لابد من طرف يضمن السير الأمثل لأموال المساهمين ومنع حدوث اختلاس وتلاعبات[1]؛
- **العملاء**: تهتم بالمعلومات المتعلّقة بمدى استمرارية المؤسسة خصوصا عندما يكون لهم ارتباط طويل المدى معها أو الاعتماد عليها في توريد احتياجاتهم؛
- **الموردون**: يهتم هؤلاء بالمعلومات التي تمكنهم من معرفة ما إذا كانت المبالغ المستحقّة بهم سوف تسدّد في موعدها، بحيث تدل خزينة المؤسسة ومتاحاتها النقدية وتشير إلى الفائض الذي يرغب به المورد ويعطيه أمان لتحصيل ديونه ومستحقاته من طرف المؤسسة، وبناء العمليات التفاوضية على أساس ذلك؛
- **العاملين**: وهذا قصد التعرّف على مدى استقرار المؤسسة الاقتصادية وقياس ربحيتها والمردودية الخاصة بنشاطهم، ومعرفة مدى إمكانية تحسين الأجور ودفع التعويضات والمنح، وتوفير فرص عمل، وتحسين آليات العمل الخاصة بهم؛
- **الجمهور**: تؤثّر الوحدات الاقتصادية على قرار الجمهور بطرق مختلفة، كما يمكن للقوائم المالية أن تفيد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الاتجاهات والتطّورات الحاصلة في المؤسسة ونمو وتنّع أنشطتها والاتجاهات المستقبلية التوسعيّة للمؤسسة؛

يستفيد المدقق كذلك من تقارير التدقيق الأخرى، ومن أعمال الخبراء، باعتبارها تمثّل مدخلات لعملية التدقيق، وكذا المحلل المالي الذي يبن تحليلاته وتشخيصه وتقييمه للوضعية المالية بناء على ما هو مستمد من الكشوف والبيانات المالية المعطاة والمفصح عنها.

بناء على ما سبق، نشير إلى أن أهمية استخدام تقرير التدقيق المالي تستمد في كونه أداة اتصال داخلي وخارجي بين المؤسسة والموردين، العملاء، البنوك، الإدارة، والنقابات، فهو يمثّل همزة وصل بين المؤسسة والمستثمرين فيها ووسيلة تبادل الآراء والأفكار والمعلومات، ووسيلة لتوفير المعلومات لمختلف الأقسام المكوّنة للمؤسسة والعمّال والمحللين والمقيّم المالي للمؤسسة؛ بالإضافة إلى أنها تعد وسيلة لتوفير المعلومات المتاحة للاستفادة منها في مجالات الأنشطة لا سيما الحكومية الخاصة بمجال الضرائب، والإحصائيات لقياس لنمو واحتساب القيمة المضافة، بحيث يتم استخدامها للتقييم وبالتالي الحكم على الأداء فيما يخص: المركز المالي، حجم الأرباح، تحقيق الأهداف، إدارة استخدام الموارد للمؤسسة

[1] _صارة جريو، **دور المراجعة الخارجية في الحد من ظاهرة الفساد المالي في المؤسسة الاقتصادية في ظل إصلاح مهنة المراجعة، في الجزائر**، أطروحة دكتوراه، قسم علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، 2019، ص: 11.

ومدى فعالية الإدارة وأهدافها، من خلال جعلها أداة أو وسيلة لاتخاذ القرارات: التشغيلية، الاستثمارية، التمويلية، والاستراتيجية.

الفرع الثالث: أهمية وأهداف تقرير التدقيق المالي

تزايد الدور الفعال للمدقق حاليا، حتى أصبح رأيه له أهمية بالغة لاسيما الحكم على وضعية الأداء، وعند تحليل هيكل مجلس الإدارة لجميع المؤسسات ذات الحجم الكبير نجد أن مكانة وموقع التدقيق المالي يكون في قمة الهرم التنظيمي موازاة مع مصالح الإدارة التنفيذية وهذا دلالة قوية على مدى أهميته بالنسبة لخدمة إدارة المؤسسة واعتمادها عليه في مختلف الوظائف مع الإشارة إلى استقلالية تلك الوظيفة.

تعتبر نتائجه ليس لها صفة الإلزام لاعتماد ما تضمّنته، وقد يكون للمدقق مشاركة استشارية في حدود الاستقلالية من خلال المشاركة في مجلس الإدارة وفي انعقاد الجمعيات العامة للتعبير الشفهي عن ما تضمّنه التقرير الكتابي، حيث يبقى رهان تقييم نتائج عملية التدقيق المالي معتمدة على المدير التنفيذي أو مجلس الإدارة أو الجمعية العامة بتوازي المهام، من خلال ما تقدّم يمكن ملاحظة بأن تقرير التدقيق المالي هو وسيلة اتصال فعّالة وفي نفس الوقت أداة لتصحيح الانحرافات وإجراءات التغذية العكسية، حسب الباحثين" Raffegeau. J and Gonzalez R" فإن الهدف المباشر للتدقيق المالي هو المصادقة على موثوقية البيانات المالية بإبداء الرأي الفني بشأن مدى عدالة العرض للقوائم المالية، فمن خلال التقرير سيتوفّر لدى متخذ القرارات في إدارة المؤسسة العديد من المعلومات التي تعبّر عن بدائل متاحة بشأن المسائل المالية والضوابط والتنبؤات وتحليل الأداء، وهي الأهداف كلها تكون لخدمة غاية واحدة وهي: تحسين النتائج للمؤسسة وتحقيق فعاليتها[1].

الهدف الأساسي من تقرير التدقيق هو فيما يلي:[2]

- الوصول إلى التأكيد على دقة المعلومات ومصداقيتها من خلال: تحقيق نظام للإفصاح الجاري؛
- إفصاح المدقق في تقريره عن البيانات التقديرية بجانب المعلومات التاريخية؛
- يعمل المدقق على توفير وإضفاء المزيد من الحماية والدعم لمستخدمي القوائم المالية عن طريق التوصيل الفعّال للمعلومات والتحقق من جودتها واكتمالها ضمن القوائم المالية؛
- القيام بإصدار رأي محايد يبيّن مدى توافق ما هو مدرج ضمن القوائم المالية لحقيقة مصدره[3]؛

[1]_Raffegeau J, Gonzalez R, Dfils P, I Ashworth, **Audit et Contrôle des Comptes**, collectives édition, Public Union, Paris, 1998, p: 21.

[2]_ Stezart j, Minrol l, **the impact audit committee existence and audit committee meeting frequency on the external audit**, perception of Australia auditors, international journal of auditing, Vole 12, n° 11, Australia, 2007, p: 62.

[3]_ Bernard grand, Bernard ver Dalle, **Audit Comptable et financier**, édition Economica, Paris, France, 1999, p: 09.

- يعمل تقرير التدقيق المالي إلى توضيح الرؤية وتقليل الاختلافات في التصورات والتقدير بين المستثمرين والمدققين، من خلال التوافق بإبراز معلومات ذات جودة وتمثّل وسيلة اتصال لسد فجوة الثقة والمسؤولية، وإضفاء نوعا من التأكيد في دعم القرار بالنسبة لأصحاب المصالح، وهو ما أبرزه المجلس الدولي للتدقيق وضمان الجودة IAASB* في مختلف نشراته حول هدف تقرير المدقق؛

كما أنه يمكن ذكر الهدف العصري للتدقيق على أن جوهر عملية التدقيق في المؤسسات هو ذلك الرأي الفني الذي يتمحور أساسا متن كتابي رأي فني الموضوعي ودقيق من خلال نوعه وطبيعته ودلالة نطاقه، فيمكن للمدقق أن يؤسس صفة التقرير وفقا لطبيعة مهمة التدقيق ومدى وسلامة الإجراءات، حيث قد يقرّر المدقق ما يلي:

- **تقرير مصادق دون أي تحفظات**. هو ما يصطلح عليه في البيئة المحلية بالتقرير العادي، الذي يحمل مدلولات بسيطة ومفسّرة لواقع الوضعية المالية للمؤسسة صراحة وأن إعداد القوائم المالية كان ملائما ووفق القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أن مجريات مهمة التدقيق قامت دون وجود أي قيود وتدخلات تأثر على سلوك المهنة والأداء؛
- **تقرير مصادق على البيانات المالية بتحفّظ**. ينتج ذلك عن عدة دلالات مشار إليها من قبل المدقق في رأيه، ومنه إمكانية الوقوف على جملة تلك التحفظات ومحاولة معالجتها استنادا إلى عملية التغذية العكسية في شكل قرارات أو إجراءات تصحيحة، ونشير هنا إلى أن تأسيس هذا الصنف من التقارير لا يعتمد إلا بناء على عدّة أسباب ومبررات دفعت المدقق المالي من أن يبدي رأي بهذا الشكل الاستثنائي ومن أبرزها: أنه يوجد قيود على نطاق الفحص والتحقيق، أو وجود تعارض صريح بين مدقق وإدارة المؤسسة عينة التدقيق؛
- **التقرير الرفضي أو السلبي**. هو الرأي الذي يؤسسّه المدقق عادة لعدّة أسباب ودوافع، من أبرزها: عدم انتظام القوائم المالية وتوفّر القدر الكافي والملائم من أدلة الإثبات، عدم الإدراج وفقا للمبادئ المحاسبية المعمول بها أو للقواعد المعمول بها لدى المؤسسات، وعدم عرض واقع أداء ونشاط المؤسسة بشفافية خلال السنة المالية، أو مخالفة التشريع واللوائح والتنظيمات المهنية، أو عدم وجود نوع من الاستقلالية في ممارسة المهام باعتبار عدم وجود كفاءة في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة[1]، هنا إدارة المؤسسة ستسعى إلى أن تقوّم هذه المواطن وتصحّح هذه الانحرافات مستقبليا من خلال عدّة إجراءات تتخذها وتسعى لضبطها**.

---

* _ **IAASB**: **I**nternational **A**uditing and **A**ssurance **S**tandard **B**oard.

[1]_Danièle Batude, **Audit comptable et financier**, édition Nathan Université, Paris, 1997, p: 97.

**_في الحالات التي يكون فيها المدقق مسؤولاً أيضًا عن إبداء الرأي حول فعالية الرقابة الداخلية في سياق تدقيق البيانات المالية الموحدة، سيتم كتابة هذه الجملة على النحو التالي: "عند القيام بمخاطر التقييم هذه، يعتبر المدقق أن الكيان الرقابة الداخلية على الإعداد والعرض العادل للبيانات المالية الموحدة من أجل تحديد إجراءات التدقيق المناسبة.

- قد تكون حالة استثنائية وهي عدم إبداء الرأي (الامتناع): ويرتبط أساسا هذا النوع من التقرير في مدى استقلالية المدقق في أداء مهمته، وظروف المؤسسة محيطها وفترة مهمة التدقيق المالي، أو عدم توفر ملف التدقيق.

ضمن هذا السياق نصّت اللوائح التنظيمية التي تحكم مهنة المحاسبة على أن تقرير مهمة التّدقيق يجب أن يتضمّن ثلاث فقرات وهي:[1]" بالنسبة للفقرة الأولى أن تصف إجراءات عملية التدقيق ونطاق الفحص، بالنسبة للفقرة الثانية فتتضمّن أسباب نوع التقرير والأثار المتعلّقة به، أما الفقرة الثالثة فتوضّح طبيعة الرأي حول مهمة التدقيق التي أجريت على القوائم المالية للمؤسسة.

يلخّص الباحث "Robert C. Pozen" هدف التدقيق المالي من خلال كلامه عن دور لجان التدقيق في المؤسسات أن: " التدقيق في البيانات المالية للمؤسسة يساعد في الحكم على الوضعية المالية لها، بالإضافة إلى تحديد فيما إذا كانت تلك البيانات تقدّم صورة كاملة ودقيق بشكل معقول للمركز المالي للمؤسسة أم لا، وبذلك فيعتبرها وظيفة ومهمة ذات أهمية بالغة في الوقت الحالي نظرا لتزايد وتوسّع مجالات المال والأعمال[2].

كما أنه يهدف إلى إضفاء طابع المصداقية على البيانات المالية المقدّمة والمعروضة والتأكيد على سلامتها، والمساهمة بما يتضمّنه من إبداء الرأي حول الوضعية المالية واستخدامه في اتخاذ القرارات لخدمة الأهداف، وكسب سمعة طيبة تحقق ميزة تنافسية على صعيد بيئة الأعمال، وقد يكون الهدف كذلك التصريح العادل عن تتيح اكتشاف الثغرات المالية والأخطاء* بأنواعها (المتعمدة، الفنية والمهنية)؛

بالإضافة إلى كون تقرير التدقيق المالي يهدف إلى محاولة الحد وضبط ممارسات إدارة الأرباح ويبين مدى سلامة إجراءات المؤسسة من ذلك، وهي:[3] "عملية اتخاذ إجراءات مدروسة بدقة في تطبيق حدة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بهدف تحقيق المستوى المطلوب من الأرباح المعلنة في القوائم المالية"

"المدقق يضمن التقليل من خطر الاكتشاف إلى أدنى مستوى ممكن ويمكن قبوله"، وعليه فإن تقرير التدقيق يدعم مصداقية تلك المعطيات المقدّمة ووضعية المؤسسة منها، باعتباره أداة توضّح الصورة العادلة والحقيقية لخدمة مصالح الأطراف ذات العلاقة"[4].

---

[1]_Ministère des finances-Direction Générale de la Comptabilité،**recueil de textes: législatifs et à la normalisation de la profession comptable**, Edition du sahel, Alger, 2002, p: 88.

[2]_Robert C. Pozen, **What to Ask your Combanys Auditors**, Harvard Business Review, frome- Issue: February, 2011, p: 01.

*_**ISA 315**, Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement by Understanding the Entity and its Environment.

[3]_Nedal AlFayoumi, Bana Abuzayed, David Alexander, **Ownership Strecture and Earnings Management in Emerging Markets: The Case of Jordan, International Research Journal of Finance and Economics**, Issue .38, 2010, p: 29.

[4]_Mary F. Allen, David M. Stott, Mark Linville, **The Effect of Litigation on Independent Auditor Selection**, American Journal of Business, Issue. 20, 2005, p: 37.

يضمن التدقيق للمؤسسة التكامل والتنسيق بين الوظائف المتعدّدة للمؤسسة فيما يخص الضوابط الداخلية وإدارة المخاطر المتعلّقة بالحوكمة، من خلال ضمان الاتصال الفعّال بواسطة الإبلاغ المتكامل، حيث تؤدي هذه الوظيفة دورا رئيسيا وهاما في المساعدة لوصف المؤسسة من خلال الإشراف على التقارير بشكل مستقل وموضوعي[1]، ويستمد من التقرير معلومات ودلالات إبداء الرأي الواضحة التي تحدّد نقاط القوة والضعف لأنشطة المؤسسة وأسبابها وطريقة التعامل معها بكل موضوعية[2]، مما يتيح للمؤسسة القدرة على التحكم بوضعيتها المالية.

بناء على ما تقدّم يتضح بأن التدقيق المالي هو مهمّة ضرورية بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية، لما تبرزه مخرجاته ممثلة في التقارير التي تحمل الرأي الفني المحايد عن مدى دلالة ومصداقية المعطيات المدرجة ضمن القوائم المالية، لخدمة أهداف المؤسسة تسهيل أداورها ووظائف، لذا فموقعه ضمن وظائف المؤسسة وإدارتها يأتي بين أهمية والإلزامية في الوقت الحالي.

الغاية من قيام مهمة التدقيق المالي هي الجمع والتقييم الموضـــوعي للأدلة بغرض الحصـــول على رأي فني محايد حول مدى عدالة ومصداقية القوائم المالية لإتاحتها للمساعدة في اتخاذ القرارات، وعليه فإن القرارات متغّير تابع لتغيّرات مخرجات التدقيق المالي.

مما ســبق ذكره يتبين بأن تقرير التدقيق المالي، يتميّز بطابع الأهمية والإلزامية في إعدادها في إطار النظام المحاســبي المالي وعلى صعيد التنظيم المهني المالي للمؤسسات التي تسعى لتحقيق الأرباح والتي تنشط في إطار بيئة نظامية قانونية، ومنه فالهدف من إعداد التقرير يكمن في عدة نقاط من بينها التالي:[3]

- يهدف إلى الحكم على وضعية المركز المالي وحجم الأرباح المحققة والتغيّر الحاصل لذمة المؤسسة؛
- إظهار مدى كفاءة الإدارة في إدارة الأصول والممتلكات بنجاعة وفعالية؛
- بيان مدى الالتزام بالمبادئ والمعايير المحاسبية والتنظيمات المحاسبية سارية المفعول.

المطلب الرابع: أهمية وأهداف التدقيق المالي في المؤسسة الاقتصادية

إن أهمية التدقيق المالي عادة تكمن في دوره، وهو حماية المؤسسة في الأساس من عمليات التلاعب والاحتيال التي تقام من خلال عملية إدارة الأرباح، فدور التدقيق المالي هام ورئيسي وخصوصا بعد أن أشارت عدّة دراسات* إلى أن جهة التدقيق الخارجية المســـتقلّة لا يمكنها أن تكتشـــف جل حالات التلاعبات في القوائم المالية، نظرا لاعتماده على أسلوب الأخذ والفحص بالعيّنات بدلا عن التدقيق الكلي والآني، لذا تستمد عادة أهميته من فعاليته التي يحققها المدقق من خلال حكمه الفني بكل استقلالية، كما إن مسؤولية الإدارة عن حماية أموال المؤسسة ضد السرقة أو الفساد المالي

[1] _Drian Peters, **The Role of Internal Audit in non-financialand in Tegrated Reporting**, Chartered Institute of Internal Auditors, London, Issue: July 2015, p: 11.
[2] _Tertiary Education Commision-By: Sunnasy . D, **Quality Audit Handbook**, research paper, Issue: May 2004, p: 22.
[3] _Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley, **Auditing and Assurance Services**, Edition Global, London, 2014, p: 24.
* _Global Office Studies: **Price Water House & coopers, Deloitte & Touche, Ernst & Young, K.P.M.G.**

والاستخدام غير المرغوب به، إضافة إلى منع الأخطاء والغش وتقليل فرص ارتكابها تقع على الإدارة، ولكي تخلي الإدارة نفسها من هذه المسؤولية، فإن عليها توفير نظاماً سليماً للرقابة والتدقيق الداخلي من شأنه التأمين على الأموال وحمايتها كذلك إيجاد الوسائل اللازمة لاكتشاف أية أخطاء أو تلاعب في حال حدوثها وحتى لا تتراكم آثارها.

بالإضـــافة إلى إتاحة عمليات التدقيق لاعتماد الإدارات على مخرجاته في شـــكل تقارير وأراء فنية موضـــوعية لاستخدامها في مجالات اتخاذ القرارات والتأكيد الاستشاري؛ حيث يقدّم التدقيق للإدارة التأكيد على سلامة البيانات المالية والنوعية المقدّمة والمعروضة، وذلك بما يخدم أهداف المؤسسات الاقتصادية في توسيع الاستثمارات، كما يعمل على تخفيض مقدار عدم التأكد من لدى مستخدمي القوائم باعتبارها كمعلومات ذات جودة وأهمية، مع زيادة وتيرة الاتصال والاستعانة بالخدمات الفنية الأخرى.

الفرع الأول: أهمية وإلزامية التدقيق المالي

إن تعدد الجهات الطالبة لخدمات التدقيق المالي دليل على مدى أهميته في مجالات الأعمال، حيث تعتبر أهمية التدقيق بالنســـبة للمســـتثمرين وأصـــحاب الأموال، ورجال الأعمال وأصـــحاب المصـــالح، والجهات الحكومية وذلك لاستعمالهم للقوائم المالية في اتخاذ القرارات، ومن المستفيدين من التدقيق نجد كل من مسيّروا المؤسسات، المساهمين والملّاك، وكذلك إدارة الضـــرائب والموردون، المســـتثمرون، بالإضـــافة إلى الجهات الحكومية[1]، وبذلك يمكن إبراز أهمية التدقيق من خلال العناصر التالية: أن التدقيق المالي عملية منهجية موضوعية، والمتمثلة في إعطاء صورة حقيقة وصادقة عن وضعية المركز المالي للمؤسسات عينة التدقيق، ومنه فمساهمته تكمن في دعم الثقة في بيانات ومخرجات المحاسبة والنظام الرقابي الداخلي للمؤسسة[2].

كما أن تجميع الأدلة خطوة مهمة لعملية التدقيق وهو الأساس الذي يعتمده المدقق المالي لإبداء الرأي حول القوائم المالية، ومطابقة الأحداث الاقتصادية للتسجيلات المقدمة، وهذا قصد الحرص على تبيان جودة القوائم المالية وتأكيد مصداقيتها وعدالتها وعلى أنها تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، من خلال كون التدقيق المالي وسيلة اتصال؛ لذا نجد أن ضرورة الاستعانة برأي فني من قبل خبير في الشأن المهني المحاسبي المالي للحكم العام على الأنشطة الوظيفية والاستغلالية والتمويلية، وذلك بقدرته على اكتشاف الخطأ العمدي أو الفني في النظام المحاسبي للمؤسسة المعيّنة، بالإضافة إلى القدرة على الإعلام والإشهار بهذا الخطأ[3]، حتى يأخذ مسرى التصحيح للعمليات الخاصة بذلك.

لذلك فإن التدقيق المالي، يضـــمن خدمة الأهداف والمســـاهمة الغير المباشـــرة فيها بإبداء الرأي دون التكلف في حيثيات اتخاذ القرارات؛ حيث أشار الباحث "Arens Alvin" اعتبر بأن وظيفة التدقيق في المؤسسات العمومية أنها: "

---

[1] _Robert Obert, Manuel **et Application, Synthèse droit et Comptabilité-Audit et commissariat aux comptes aspects internationaux**, 3eme édition Dunod, Paris, 2002, p: 04.

[2] _ IGA – Institut supérieur du Génie Appliqué, **Audit Comptable et Financier**, version 2010, p : 09.

[3] _Makram Chimingui, Benoi Pige, **La qualité de lieudit (analyse critique), Conférence international de L'enseignement et de la recherche en Comptabilité**, Bordeaux, France, March, 29, 2005, p: 04.

لجان أو عدد من الأشخاص المختارين من بين أعضاء مجلس الإدارية الذين لهم دراية كافية، تكون مسؤولة عن المحافظة على استقلالية المدقق الخارجي عن الإدارة ولها وظائف تمتد لمهمة إبداء الرأي[1].

جودة التدقيق تكون بمتغيّرين أساسيين هما: سمعة المدقق ومدة ارتباط المدقق بالعميل (المؤسسة) محل التدقيق، وحسب التحليل توجد علاقة طردية بين إدارة الأرباح المحاسبية ومدّة ارتباط المدقق بالمؤسسة محل التدقيق. ومنه فالتدقيق يضمن الوقوف على ممارسات إدارة الأرباح ويحد من تلك الممارسات على مستوى إدارة المؤسسة الاقتصادية، ويحرص بذلك على كشف مدى سلامة المؤسسة من تطبيقات الأخطاء المتعمّدة والتي تنشأ في الأساس انطلاقا من ترتيب إجراءات معينة من قبل إدارة المؤسسة كخطوة لإظهار المركز المالي كما ينبغي أن يكون عليه وفق أسلوب إدارة الأرباح.[2]

ينشأ هذا الأخير من خلال ترتيب جميع العمليات بما يتوافق مع توجهات المؤسسة، وهذا مخالف قانونا للأعراف المحاسبية والاقتصادية، كإظهار الأرصدة المالية انطلاقا دوافع متعددة، وذلك حسب اكتشاف صنف الخطر ومركزه حيث يمكن أن تبوّب كما يلي: أخطاء مهنية معتمدة، أخطاء مهنية فينة، أخطاء الحذف الجزئي أو الكلي. لذلك فإن مسؤولية المدقق المالي في المقام الأول هو كشف هذه الأخطاء وتحليلها، وإن لم تكتشف هذه الأخطاء المدرجة فيمكن اعتبار ذلك بأنها من مخاطر التدقيق المالي والمدقق هو المسؤول عن ذلك، وفق معايير الأداء والعناية المهنية المنصوص عليها، وتصنّف بمخاطر عدم الاكتشاف المتأتية من كفاءة النشاط المهني أو عن العلاقات الشخصية التي تؤثّر على مجريات عملية التدقيق المالي.

أحيانا وهذا متداول كثيرا في البيئة المهنية، فيما يخص جزئية انسحاب وإلغاء العقد بين المدقق والمؤسسة تهربا من ما تم اكتشافه من قبل المدقق، فتضطر المؤسسة إلى استبدال مدقق آخر. يأتي مدقق آخر لإكمال المهمة دون معرفة الأسباب السابقة، كيف سيتم الكشف عن تلك الأخطاء بأنواعها، إن لم يتم الاستيعاب الكافي للمؤسسة وبيئتها وعلاقاتها ونظامها المالي المعتمد، وهذا الإجراء يعتبر كنوع من إجراءات التغطية على التحايل، لذا فمهنة التدقيق جوهرية وحساسة جدا لمصير المؤسسة في ظل بيئة الأعمال في الوقت الحالي. تأتي حتى تسمح للمؤسسة أن تتخذ الوضع القانوني، الذي من شأنه أن يراعي القائمين على تسيير المؤسسة احترامات الضوابط والتنظيمات المتعارف عليها لاسيما جوانب إعداد القوائم المالية[3].

---

[1] _Arens Alvin, Elder randal and Bealey Mark, **Auditing and Assurance Services, An integrated Approach**, 13eme edition, 2010, p: 84.

[2] _Fatma Zehri, **Qualité d'audit externe et gestion des résultats Comptables**: Cas de la Tunisie, la comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité, France, 2008,By Website: http://hal.archives-ouvertes.fr. Date of view: July 30, 2021, timing: 23:25.

[3] _**Laure Brunouw, L'exercice du contrôle dans les sociétés anonymes**, Facultés des sciences juridiques, politiques et sociales, Lilles 2, Ecole doctorale, N° 74, octobre 2003, p: 36.

إن وجود وضـــمان جودة مهمة التدقيق ومخرجاتها لا يتوقف فقط على جهة التدقيق الداخلية أو الخارجية بل يمكن أن تكون المؤسسة تلعب دورا مهما ورئيسيا في تحسين الجودة، باعتبار أن المادة الأساسية التي تخضع للتدقيق هي القوائم المالية المعدة من قبل المؤســســـة وجهة إشـــراف المالي لديها، بحيث كلما كانت ذات جودة تأكيدية وبعيدة عن الانحرافات الجوهرية والمادية كلمّا أدى ذلك إلى إخراج تقرير ذو جودة[1].

كما يمكن الإشـــارة إلى التفريق بين تركيبة المصـــطلحين الآتيين وتعارض مدلولهما، وهما "تقرير تدقيق الجودة وبين جودة تقرير التدقيق"، حيث يرتكز المدلول الأول على المســتند المنشــور الذي يقدّم النتائج والاســتنتاجات حول تدقيق فعالية أنظمة الجودة المســتمرة في المؤســســة وفعالية ممارســاتها، أما المدلول للتركيب الثاني فتشــير إلى الإضــافات النوعية للمعلومات المستمدة من تقرير التدقيق والخالية من الأخطاء الجوهرية[2].

الفرع الثاني: أهداف التدقيق المالي في المؤسسة الاقتصادية

نصـــت لجنة المعايير والمبادئ العالمية للتدقيق، وفقا للعرض الذي أصـــدرته كلجنة فرعية حيث حدّدت بأن من الأهداف الأساسية ما يلي:[3]

- الحصـــول على تأكيد مبرّر ومقبول، حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية أو العمدية ســـواء كانت ناجمة عن احتيال أو خطأ*، كما يمكّن المدقق من التعبير عن رأيه حول ما إذا كانت البيانات المالية معدّة من وفقا للمبادئ والمعايير المعمول بها لخدمة نوايا الإدارة؛
- الإبلاغ عن وضـعية البيانات المالية وفق النتائج المتوصّـل إليها كتأكيد مصـداقيتها، حيث أن الغرض من عملية التدقيق المالي هو تعزيز درجة ثقة المســتخدمين المســتهدفين من هذه البيانات المالية، ويتم ذلك من خلال إبداء المدقق برأيه حول مصداقية القوائم المالية لخدمة التقرير المالي؛
- توفير الأمان لأصحاب الملكية والإدارة لضمان حماية الذمة المالية للمؤسسة، انطلاقا من اعتمادها على مكتب مدقق خارجي غالبا له خبرة طويلة وسمعة طيبة في مجال التدقيق المالي، حيث يعد هذا المؤشّر ويتعمد على مقدار تنوّع الخدمات المقدّمة من طرف مكتب التدقيق والتخصص في الأعمال، بالإضافة إلى جودة الخدمات حسب حجمه والأتعاب المتقاضات من جرّاء ذلك[4]؛

---

[1]_FMA-Financial Markets Authority, **Audit Quality Monitoring Report**, Level 5: Ernst and Young Building, New Zealand, Issue: 01 July 2016- 30 June 2017, p: 02.

[2]_ Oman Accreditation Council, **Quality Audit Manual**, Institutional Accreditation: stage 01, Oman, Issue: March 2008, p: 60.

[3]_International Auditing and Assurance Standards Board, **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, Edition Volume II, IFAC, USA, 2013, p: 76.

*_الأخطاء في التدقيق هي أن لا تتوافق البيانات الواقعية الحقيقية للأحداث الاقتصادية ومبالغها مع عملية إدراجها وسجلاتها المحاسبية، لذا فإن هذا التعريف عادة ما يكون متسقًا مع عدم التبليغ في السجلات المعتمدة للمؤسسة التي تترجم أداؤها المالي أو الإفصاح عن واقع ومصداقية أداء المؤسسة.

[4]_ Benoit Pige, **Audit et Control Interne**, 2eme édition, Management et Société, Paris, 2001, p: 95.

- بالإضـــافة إلى ضـــمان اختبار الوجود والتحقق: الهدف من التدقيق وبالأخص الخارجي هو التحقق من الوجود المادي، بمعنى التأكد من أن الأصـــول التي تم تدقيقها موجودة بالفعل مثل المخزونات، المتاحات النقدية، التثبيتات، وأن العمليات المختلفة الظاهرة والمبيّنة في القوائم المالية مثل المبيعات والمشـــتريات والتدفقات النقدية المصاحبة لها قد تمت فعلا أثناء فترة التدقيق[1]؛
- تكتشف لجنة التدقيق المالية كل ممارسات الاحتيال، إلا أنه من الصعب اكتشاف الاحتيال الذكي، لأن المشرفين على إدارة أرباح يعملون على عدم الاكتشـاف المخاطر التدقيق، لذا هذه اللجنة تسـاعد على تحديد الأحكام الرئيســية التي تصــدر عن الإدارة والمدققين الداخليين في إعداد البيانات المالية للمؤســســة، للحكم على ما إذا كانت البيانات تقدم صورة كاملة ودقيقة بشكل معقول للمركز المالي للشركاء[2]. والتي تسمح بإعطائهم الأمان والأريحية[3].
- تعمل موثوقية وعدالة التقارير المالية التي يتم التحقق منها من طرف المدقق المالي المؤهل على تحســـين جودة المعلومات المالية وتقليل إدارة الأرباح، مما سيكون له تأثير على خفض تكلفة رأس المال السهمي[4].

يعد الهدف المنشود هنا من التدقيق المالي حسب الباحث" Olivier Herrbach" على أنه: " إصدار الشهادة السنوية على صحة ودقة وانتظام البيانات المالية المبوبة في القوائم المالية للمؤسسة، من خلال مطابقة ما هو مدرج للوائح والمبادئ المحاسبية المعمول بها بواسطة العناية والكفاية المهنية اللازمة للمدقق، وهو ما يضمن بأن صورة الوضعية المالية للمؤســســة مؤمّنة وأكثر ملائمة والحكم عليها من خلال إبداء الرأي الفني والموضــوعي، ومنه توفير المعلومات اللازمة لأصحاب المصالح لخدمة أهدافهم"[5].

[1]_Jofre. P and Simon. Y, **Encyclopédie de Gestion**, édition économica, Paris, 1989, p: 197.
[2]_Robert C. Pozen, **What to Ask your Combanys Auditors**, Harvard Business Review, from February, 2011, p: 01.
[3]_ Renaud Salamon, **Précis de droit commercial**, Préface de Christins Thin, P.U.F., Paris, 2005, p : 290.
[4]_ Pham, C. B. T., Vu, T. M. T., Nguyen, L. H., & Nguyen, D. D. **Audit quality and stock return co-movement: Evidence from Vietnam. Journal of Asian Finance**, Economics and Business,2020 , 7(7), p : 139-147.
[5]_Olivier Herrbach, **Le compétemment au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier: une approche par le contrat psychologique**, Thèse de doctorat en Sciences de Gestion, Université des Sciences Sociales, Toulouse 1, France, 2000, p: 18.

الجدول رقم (03): أهداف وإجراءات التدقيق المالي.

الفترة	الهدف من التدقيق	الفحص والتحقيق	أهمية نظام الرقابة الداخلية
ما بين 1960 إلى 2000	إبداء الرأي كتابيا حول عدالة ومصداقية القوائم المالية	تدقيق اختباري وإلزامي	له أهمية كبيرة في تقييم الأداء
ما بين 2000 إلى 2018	إبداء الرأي الفني والمساهمة في إخراج التقرير المالي ودعم القرارات	تدقيق اختباري، انتقادي، إلزامي، ذو أهمية بالغة في ظل بيئة الأعمال	أحد الركائز ومن المتطلبات الأساسية لبداية مهمة التدقيق وأحد إجراءاته.

المصدر: إعداد الطالب، بالاعتماد على المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد 2018.

بعد التطور الذي حصل في بيئة الأعمال والانفتاح الاقتصادي الدولي وأثر العولمة على اقتصاديات الدول، أدت إلى تحديث أهداف التدقيق المالي المتضمّنة إبداء الرأي الفني الموضوعي، حيث أصبحت على نحو أن التدقيق المالي نظام رقابي فعال لتحقيق أهداف المؤسسة الموضوعة فيما يخص تدقيق القوائم المالية وإثبات مدى عدالتها مع تدقيق الالتزام باللوائح والمبادئ المتعارف عليها؛ باعتماد مخرجات نظام التدقيق المالي المتمثلة في التقارير المالية في مجالات اتخاذ القرارات، كما يمكن الإشارة هنا إلى النموذج المعتمدة للتدقيق المالي (BPEX) الذي تهدف طريقته إلى مساعدة المؤسسات وضع معايير لتطوير الممارسات مع تحديد إجراءات تضمن سلامة النتائج وتعزيزها على المدى الطويل[1]، ومنه خدمة أهداف التدقيق المالي ككل.

الفرع الثالث: متطلبات تحقيق أهداف التدقيق المالي

الهدف الأساسي من عملية التدقيق المالي حسب الباحث "Alvin. A Arens": "هو إبداء الرأي الفني المحايد من قبل المدقق المستقل، عمّا إذا كانت البيانات والقوائم المالية معروضة بصورة عادلة من جميع النواحي الجوهرية وفق إطار المحاسبة المالية المتعارف عليه والمعمول به"[2].

فمن خلال مراحل تطوّره يتبيّن بأنه أداة قائمة للتأكد من سلامة وصحّة المعطيات والبيانات التي تلخّص الأنشطة الاقتصادية المقامة والوقوف على دقّها وإبداء الرأي فيها، فهو فحص انتقادي يهدف إلى تقييم الأعمال المتحققة[3]، لذا يشترط بأن يكون التدقيق ضمن مسار إجرائي منظم.

تعد الأطراف المستخدمة للبيانات المالية والمحاسبية والنوعية التي تتضمنها التقارير عن مصداقية القوائم المالية هي جهات عديدة وتتمثل في المستخدمين ذوي العلاقة المباشرة، وهما كل من: إدارة المؤسسة، المساهمين، المقرضين، العاملون، الموردون والزبائن، المؤسسات التمويلية والاستثمارية، المستثمرون، بالإضافة إلى المستخدمين ذوي العلاقة غير

[1]_Niels Gorm Maly Rytter, and others, **How to Audit Business Process Excellence Implementation**, Citation for Published version (APA)- EuroOMA Conference on Exploring Interfaces, Aalborg University, 2011, p: 04.
[2]_Alvin A. Arens, Randal. J Elder, Mark. S Beasley, **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**, 14th the Edition, Prentice Hall,États-Unis, 2012, p: 142.
[3] _Howard-f Stettler**, Audit: principes et Methodes generale**, Edition Publi-Union, Paris, 1976, p: 55.

المباشرة ممثلين في كلا من: المحللين الماليين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، الهيئات الحكومية والرقابية، الهيئات والمؤسسات الدولية لذا تبرز أهمية جودة مخرجات التدقيق المالي في إمكانية ترشيد القرارات وتنوّع مجالات استخداماته كل حسب هدفه، وعليه فالتدقيق المالي هو وسيلة لخدمة الأطراف ذوي العلاقة وتسهيل عمليات الاتصال والتأكيد على دعم الثقة في أنشطة الشركات الإدارية والاستغلالية، وهو بذلك ضرورة حتمية في تبنيها من قبل المؤسسات الاقتصادية، ويوضّح الباحث " Lois Munro" أن الهدف من تقرير التدقيق المالي هو: "التأكيد على صحة المعلومات المالي من عدمها ومدى وجود الأخطاء المتعمدة والاحتيال لتفسيد وتسهّل بذلك من حسن اتخاذ القرارات المناسبة"[1].

يمكن الإشارة إلى أن سبب الاعتماد على التدقيق المالي متمثّلة في أهدافه التي تحقيقها بالاعتماد على العديد من المعايير التي تصدرها الهيئات المهنية وتلقى لقبول العام، والتي تهدف إلى تقليل التفاوت في الإجراءات المهنية وتوحيد مهنة التدقيق المالي، مما يعكس إيجابيا على الإجراءات التي تتبع بصدد القيام بواجبات هذه المهنة، والذي بدوره يسمح بالقيام بعملية التدقيق بمستوى عال من الأداء، فالمعايير تعتبر كنموذج يستخدم للحكم على مدى جودة الأداء المالي، وتتميز بالثبات في مختلف الأنظمة الدولية، وتعرّف على أنها مقاييس للأداء يتم وضعها يتم وضعها بواسطة السلطات المهنية أو عن طريق الاتفاق العام بين أعضاء المهنة لتكون مرشدا عاما يوضح طريقة العمل، بحيث يمثل مقاسا عاما للأداء، حيث تعد تطبيقات وتبني تلك المعايير على أنها ضرورة لكسب جودة التدقيق المالي بما يضمنه من تحقيق الأهداف المرجوة.

المبحث الثاني: إدارة الأرباح والحوكمة في المؤسسة الاقتصادية

بناءً على ظاهرة غياب الإنصاف، والمصداقية والشفافية، ظهرت نظرية الوكالة كإحدى النظريات التي تفسر المؤسسة على أنها مجموعة تعاقدية صريحة أو ضمنية العلاقات بين الجانبين: المساهم (المديرون) والإدارة (الوكلاء)، والتي من خلالها يتم تفويض الجزء الثاني لأداء أنشطة معينة لصالح الجزء الأول واتخاذ القرار بدلا من المدراء، حيث أن دور الإدارة في وجودها المصرح به من قبل المساهمين لإدارة المالية المتاحة موارد الشركة والتفاوض نيابة عن المساهمين مع جميع أصحاب المصلحة الآخرين، حيث يجب أن يكون هذا الدور في الشكل الذي يحقق نتائج إيجابية غير مفتعلة.

المطلب الأول: المفهوم العصري لأنشطة إدارة الأرباح

شهدت المحاسبة العصرية عدة تحديثات متواصلة، شملت الأساليب والآليات، من خلال إدخال أفكار وممارسات تستجيب لتطلعات أصحاب المصالح، وتحد من المشاكل، من خلال الأبحاث المكثفة المساهمة في تطوير المهنة، لكن مع تزايد التحسينات والإبداع المحاسبي أدى بالممارسات إلى أن تميل إلى السياق غير الشرعي، من خلال القدرة على

[1]_Lois Munro, Jenny Stewart, **External auditor's reliance on internal audit: the Impact of Sourcing arrangements and consulting activities**, Griffith University, Australia, 2009, p: 06.

التلاعب بالبيانات المحاسبية واستغلال الآليات التي تسمح من تعديل المركز المالي والقوائم المالية للمؤسسة على نطاق يظهر وكأنها تعكس النشاط الفعلي باحترافية كبيرة.

ولا تزال إلى الآن إدارة الأرباح للمؤسسات موضوعا محوريا في الدراسات النظرية والميدانية في مجال المحاسبة[1]، هذا المجال الذي سهل لمتخذي القرارات البحث فيه، لإمكانية التلاعب والتحايل واكتشاف مداخل محاسبية إبداعية.

الفرع الأول: تعريف المحاسبة الإبداعية

تستعمل كلمة الإبداع عامة عند الحديث عن الأفكار البارعة، وعن شيء جديد مدهش فريد من نوعه، أما الإبداع وبالأخص في المجال المحاسبي فهو القدرة على إيجاد حلول واقتراحات محاسبية جديد تكون مساعد لمتخذي القرار في تحقيق الأهداف[2]. إذا هي تحويل أرقام المحاسبة المالية عما عليه في الواقع وتعديلها حسب ما يرغب به ملاك المؤسسة، وذلك من خلال الاستفادة من القواعد القائمة أو عدم العمل بها[3]. كما تشير المحاسبة الإبداعية إلى استخدام المعرفة المحاسبية للتأثير على الأرقام المبلغ عنها، مع بقائها ضمن القواعد والقوانين المحاسبية، بدلا من إظهار الأداء الفعلي أو الموقف الفعلي للمؤسسة، فهي تعكس ما ترغب الإدارة بأن تصرح به لأصحاب المصالح[4]، كالتأثير على موقع وسمعة المؤسسة في السوق وعلى سعر أسهمها، أو التحايل على البنوك لزيادة الاقتراض. حيث ظهرت خلال فترة الثمانينيات من القرن الماضي خلال فترة الركود الاقتصادي، مما استوجب على بعض ممتهني المحاسبي أن يظهروا بأن المؤسسات تحقق أرباح (وهمية)، وإخفاء الحسابات التي تعكس الأداء الفعلي، بغرض تحقيق الأهداف المرجوة من طرف الإدارة وأصحاب المصالح، وتظليل أطراف معينة كمصالح الضرائب والمستثمرون المتوقعون.

سميت هذه الممارسات بأنها إبداع محاسبي لكن لا يتماشى مع القوانين والأعراف السائدة، من خلال استخدام عنصر المرونة في معايير المحاسبة الدولية والمحلية، وبدائل السياسات المحاسبية. ومنه فتحقيق نشاط المحاسبة الإبداعية يتطلب مهارات ودراية كبيرة بعلم المحاسبة والمالية للمؤسسة والفهم الكافي لمجالات التدقيق المالي، لأن المحاسب سيعمل على التحايل والتظليل والتلاعب في الأرقام والنسب المالية، الذي لا يتم اكتشافه ي الحالات العادية.

يمكن الإشارة إلى أن المحاسبة الإبداعية مستخدمة في العديد من الممارسات من بينها ما يلي:[5]

- التلاعب في تكوين المخصصات والمؤونات، وإظهار عمليات خارج الاستغلال؛

---

[1] Beyer, A., Guttman, I., & Marinovic, I. **Earnings management and earnings quality: Theory and Evidence. Accounting Review**, 94(4), 2019, site web: https://doi.org/10.2308/accr-52282.

[2] ظريف مريم، قاصب حسين، **المحاسبة الإبداعية وعلاقتها بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي**، مجلة المستقبل الاقتصادي، العدد الخامس، جويلية، 2017، ص: 142.

[3] حمزة لعرابي، **واقع البيئة الاقتصادية وأثرها على تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية**، دراسة حالة الجزائر، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد السابع، سبتمبر، 2012، ص: 316.

[4] Brijesh yadav, **Creative Accounting**, a leterature review, the SIJ transaction on industrial and business management, vol 01, n°05, November-December 2013, P181.

[5] زرقواد وسام، شعباني لطفي، **ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر في ظل قوانين وأخلاقيات المهنة**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي 35، ص: 411.

- تغيير تصنيف الاستثمارات قصيرة وطويلة الأجل؛
- رسملة مصاريف الاستلال وتسجيلها ضمن صنف الاستثمارات؛
- تضخيم الفواتير أو شراء الفواتير الوهمية وتسجيلها ضمن الدورة المالية العادية للمؤسسة؛
- التحكم في رقم الأعمال بما يتماشى مع النتيجة المحققة والوعاء الضريبي المستهدف؛
- ومن أهم الأساليب الأكثر تلاعبا في الميزانية المالية، تتمحور حول الديون المشكوك فيها.

من أهم الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية نجد حوكمة المؤسسات ولجان التدقيق، وكذلك المدقق المالي الخارجي الذي يساهم في الحد من تلك الممارسات والكشف عنها، من خلال حرصه على الحكم على عرض البيانات المالية بشكل شفاف وبإفصاح تام، وإمكانية ضبط العمليات التي يقوم المحاسبون باستخدام معرفتهم بالقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام المعروضة لصالح إدارة المؤسسة.

إذا فإن المحاسبة الإبداعية تتصف بما يلي:[1]

- هي شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة؛
- ممارستها تعمل على تغيير القيم المحاسبية الحقيقية إلى قيم غير حقيقية؛
- ممارساتها تنحصر في إطار المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسات قانونية، تكون من أطراف يملكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم لتحقيق الأهداف.

الفرع الثاني: المقاربات التعريفية لإدارة الأرباح

ربما تكون واحدة من أهم الممارسات غير الأخلاقية للمديرين في هذا هو اتجاه اقتصاد السوق هو إدارة الأرباح، التي تقوم على اكتساب الفرص عن طريق الاختيار بين السياسات المحاسبية المختلفة، والطرق سواء لتحسين صورة المؤسسة أو العطاء إشارات سلبية حول التدفقات النقدية المستقبلية، في بيان ذكي من أجل التأثير على أسعار تكاليف المؤسسة في السوق المالية في اتجاه تقييمها أكثر أو أقل من مجرد قيمة[2].

التعريف الأول: تحدث إدارة الأرباح عندما يستخدم المديرون الحكم في التقارير المالية وفي هيكلة المعاملات لتغيير التقارير المالية، إما لتضليل بعض أصحاب المصلحة بشأن الأداء الاقتصادي الأساسي للمؤسسة، أو للتأثير على النتائج

[1]_طارق حماد، أسامة عبد المنعم، **دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية**، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الثامن، ديسمبر 2010، ص:88.

[2] Adel A. Salloum, Ziad Odeh Al-Aamaidh, **The Relationship between Earnings Quality and Cost of Capitalof the listed companies in Jordan: An Agency Theory perspective, MÂAREF Revue académique**, 12ème Année -N°: 23, Décembre 2017, p: 06.

التعاقدية التي تعتمد على أرقام المحاسبة المبلغ عنها، إذا " فإن إدارة الأرباح على أنها سلوك سلبي "لتضليل أصحاب المصلحة بشأن أداء مؤسستهم الأساسية"[1].

التعريف الثاني: هي عبارة عن نشـــاط يتم من خلاله التلاعب بالنتائج المحاســبية بهدف خلق انطباع مظلل حول أداء المؤسســة وأرباحها المحققة، حيث تحدث عندما تتاح الفرصــة أمام المديرين للاختيار بين السـياسـات المحاسـبية في ظل المبادئ المتعارف عليها التي تساهم في تعظيم قيمة المؤسسة وتحقيق الأهداف[2].

التعريف الثالث: هي "أي ســـلوك تقوم به الإدارة، يؤثر على الدخل الذي تظهره القوائم المالية والذي يحقق مزايا اقتصادية حقيقية وقد يؤدي في الواقع إلى أضرار في الأجل الطويل"[3].

إدارة الأرباح يمكن أن تحمل معنى إدارة الإفصــاح بواســطة التدخل المتعمد في عملية إعداد البيانات المالية الخارجية بغية تحقيق بعض المكاسب الخاصة[4].

يمكن استخلاص تعريف لإدارة الأرباح بأنها لعبة الأرقام التي تحدث في محاسبة المؤسسة بما يتماشى مع توجهات الإدارة و/أو أصحاب المصالح، باستخدام المعايير المحاسبية والقواعد المتعارف عليها.

الفرع الثالث: أنشطة وممارسات إدارة الأرباح

المعلومات المحاسبية مفيدة على نطاق واسع لجميع أصحاب المصلحة في المؤسسة، خاصة المستثمرين والمقرضين والحكومة والمحللين الماليين الذين يعتمدون على هذه المعلومات عند اتخاذ قراراتهم. أرباح المحاســـبة الكبيرة تثير قلق المســـاهمين لأنها تعكس أداء المؤســـســـة الحقيقي. هذا قد يكون الدافع المديرين في هذه المنظمات للتأثير على الأرباح، وبالتالي التنظيم إدارة الأرباح الفعلي، بالإضــافة إلى ذلك نجد النمو الســريع للأعمال وربما تكون المنافســة قد شــكلت بعض الضغط على الإدارة ممارسة إدارة الأرباح من أجل البقاء في المنافسة والاستمرارية في النشاط.

يستخدم المديرون الحكم في التقارير المالية وهيكلة المعاملات للتغيير، إما لتضليل بعض أصحاب المصلحة بشأن الاقتصـاد الأسـاسـي ولأداء الشـركة، أو التأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد عليها أرقام المحاسبة المبلغ عنها. وتختلف

---

[1] Robbert van Gelderen, **Good Corporate Governance controls earnings management during financial crises**, MSc. Accounting, auditing and control (2012-2013), Erasmus Universities Rotterdam, p: 12.

[2] Mulford , C., & Comiskey, E. **The financial numbers game: detecting creative accounting practices**. USA: John Wiely & Sons, 2002, p : 52.

[3] غزالي زينب، غزالي رحمة، **ممارسات إدارة الأرباح ومدى انتهاجها في شركات المساهمة**، دراسة قياسية، مجلة العلوم الإدارية والمالية، 2019، المجلد الثالث، 2019، ص: 190.

[4] Joshua Ronen & Varda Yaari : **Earning management, emerging insights in theory, practice& research, Springer** edition, New York, USA, 2008, p 26.

الأساليب في أنشطة إدارة الأرباح وتتعدد من مؤسسة اقتصادية لأخرى وتتفق كلها على العديد من الأنشطة من بينها ما يلي[1]:

- **التلاعب بالسياسات المحاسبية**. يقصد بها التحكم بمختلف الإجراءات والطرق التي تعتمدها الإدارة لغاية إخراج معلومات مالية ذات مصداقية في نظر أصحاب المصالح، حيث تعتبر ملائمة وتتميز بالثبات في التطبيق، لذا نجد أن أغلب المحاسبين يتلاعبون بتوظيف السياسات المحاسبية للتغطية عن حجم الأرباح المستهدفة؛
- **التلاعب والتحريف في التقديرات المحاسبية**: من خلال إعداد القوائم المالية الناتجة عن عمليات مقدرة بصفة مستقبلية، من خلال التوجه والحكم الشخصي، الناتج الحكم الشخصي الفني للتقديرات المحاسبية؛
- **إدارة المستحقات**: بمعنى تغيير احتمالات وتقديرات تحقق الإيرادات والمصاريف المستحقة، مثل تغيير العمر الافتراضي لبعض الأصول، واحتمال تسديد المدينين، بغرض التحكم في مقدار الإيرادات والمصاريف التي تظهر خلال فترة مالية معينة، باعتبار أن المستحقات أساسها تقديرات وأحكام شخصية والتي من الصعب التدقيق فيها والتحقق منها، وحتى وقوعها الفعلي وتحققها النهائي، ومنه أصبحت من بين المداخل الأساسية وأكثر الأساليب المستخدمة في إدارة الأرباح، لتحقيق مستويات معينة من الأرباح[2]؛
- **إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية**: من خلال التلاعب بحجم المبيعات والتحريف والتعديل عليها، واستغلال الظروف الاقتصادية للمؤسسة، مع خفض النفقات النقدية وإمكانية الإفراط في الإنتاج؛
- **إدارة الأرباح بالاعتماد على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها**، كالاعتماد على تواريخ الاستحقاق، وتغيير المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات والتلاعب في القيم الدفترية المسجلة للمؤسسة؛
- **اعتماد نشاط إدارة الأرباح بتعديل حسابات الإيرادات** المحققة والمصاريف التي تظهر في جدول حسابات النتائج للمؤسسة التي على أساسها يمكن الحكم على حجم الأرباح الفعلية.

المطلب الثاني: دوافع، أغراض، ومخاطر إدارة الأرباح

إن الكثير من المؤسسات حاليا أصبحت تمارس نشاطات إدارة الأرباح بجميع أنواعها، ويبررون ذلك كونها ممارسات قانونية، تبين الأرباح بما يتماشى مع سياسات الإدارة، وهناك من ينتقد هذا الاتجاه معتبرا أن هذه الممارسات هي تصرفات انتهازية غير صادقة تؤثر على مصداقية المعلومات المالية، من خلال إخفاء الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة.

[1]_Osama Jamal Al-Nsour, **Earning Management, Institutional Ownership and Performance: Evidence fromAmman stock exchange**, Journal of Financial, Accounting and Managerial Studies, Volume 06, Number 02 – September 2019, p: 165.

[2]_ نعمان الصرصور، **إدارة الأرباح في شركات القطاع المالي**، دار جليس الزمان، الأردن، 2014، ص: 37.

الفرع الأول: دوافع ممارسات إدارة الأرباح

تحدث ممارسات إدارة الأرباح عندما يتم التحكم في إعداد التقارير المالية لتضليل بعض أصحاب المصلحة حول الأداء الاقتصادي الأساسي للمؤسسة للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على أرقام المحاسبة المبلغ عنها لكي تعتبر ممارسة لإدارة الأرباح[1]، يجب أن يكون النشاط مقصودًا، وتدخل فيه نية تضليل بعض الأطراف متاحة بالفعل قبل بدء النشاط.

يتم تقدير أنشطة المؤسسة الغير قانونية، بأنها أنشطة غير أخلاقية من الجانب المحاسبي، وتتجاوز قرارات المحاسبة الصارمة يتم تصنيفها تحت إدارة الأرباح، حث يمكن أن تحدث إدارة الأرباح من خلال تحويل النفقات بين فترات المحاسبة، يمكن أن تحدث أشكال أخرى من إدارة الأرباح على أساس الدخل من قبل البنود غير العادية وصافي الدخل، حيث يمكن تصنيف الربح أو الخسارة غير العادية على أنها ممارسة لإدارة الأرباح.

إن اختيار طريقة المحاسبة والتوقيت مهم لاستخدامها في إدارة الأرباح. مثلا يمكن اعتبار رسملة تكلفة الأصول غير الملموسة بمثابة أرباح. ولكن في الواقع، قد تحدث ممارسات إدارة الأرباح في العديد من الأشكال أو الممارسات[2].

تسعى المؤسسة الاقتصادية من خلال ممارسات إدارة الأرباح إلى تضليل الأطراف ذات المصلحة وبالأخص إدارة الضرائب، والتأثير على مستخدمي القوائم المالية، وإظهار نشاط المؤسسة كما تريده الإدارة أن يكون للوصول لعدة أغراض من أهمها تجنب أو تدنية التكاليف والتأثير على توقعات المستثمرين والمؤسسات المنافسة وتوجيه قيمة المؤسسة، لذا فإن هذه الممارسات هي أعمال غير أخلاقية وتتنافى مع الأعراف والتنظيمات المحاسبية، والتوجهات المحاسبية للقطاعين العام والخاص[3].

الفرع الثاني: أغراض عمليات وأنشطة إدارة الأرباح

إدارة الأرباح هي التدخل المتعمد من قبل المسيرين، وذلك تغيير التقارير أو زيادة أو تخفيض الأرباح بهدف تضليل أصحاب المصالح عن الأداء المالي للمؤسسة، وهذا يعني إظهار المعلومات المحاسبية التي توفرها التقارير بصورة لا تعبر عن نتيجة الاعمال أو المركز المالي، ومن السهل نسبيا على المدقق الكشف عن الأخطاء والتلاعب التحريف في المعلومات المالية، ولكن إدارة الأرباح يمكن أن تسعى إلى ممارسة التضليل، لذلك يجب على المدققين ضرورة تمييز الاحتيال من الخطأ، لذا من الأهمية ضبط ممارسة إدارة الأرباح، حيث تلعب الحوكمة دورا هاماً في المساهمة في تحقيق

---

[1] _ Aziatul Waznah Ghazali, Nur Aima Shafie, Zuraidah Mohd Sanusi, **Earnings Management: An Analysis of Opportunistic Behaviour, Monitoring Mechanism and Financial Distress**, 7th INTERNATIONAL CONFERENCE ON FINANCIAL CRIMINOLOGY 2015 13-14 April 2015,Wadham College, Oxford, United Kingdom, p: 191.

[2] _Mohammed Abdullah Al Momani, **Mohammed Ibrahim Obeidat, Activating the Role of Audit Committees and Boards of Directors in Restricting Earnings Management Practices: a Perspective of Auditors in Jordan**, Accounting Department Accounting Department Jadara University, p: 143.

[3] _ Shuang Gao, Jie Gao, **Earnings Management: A Literature Review**, Advances in Social Science, Education and Humanities Research (ASSEHR), volume 75, 2016, p : 191.

ذلك، إضافة لما يؤديه التدقيق المالي من إضفاء مزيدا من المصداقية على التقارير المالية، ومن ثم زيادة ثقة المستخدمين في الحصائل السنوية، وبالتالي إظهار التقارير بصورة صحيحة [1]، وفي الواقع أنه يوجد القليل من الأبحاث الأكاديمية والممارسات المهنية التي تتناول أثر التكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق على ضبط ممارسة إدارة الأرباح.

تنص مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً على أن المؤسسات الكبيرة يجب أن تستخدم المحاسبة على أساس الاستحقاق بدلاً من المحاسبة القائمة على النقد عند إعداد البيانات المالية. يعتمد على مبدأ المطابقة: الاعتراف بالإيرادات عند اكتسابها وتسجيل النفقات عند تكبدها. عندما يكون صافي الدخل والتدفقات النقدية متساويين في إطار المحاسبة القائمة على النقد، فإن هذا ليس بالضرورة هو الحال بالنسبة للمحاسبة على أساس الاستحقاق التي توفر للمديرين حرية التصرف في تحديد الأرباح[2].

قام الباحث " Robbert van Gelderen" بالتفصيل في دوافع القيام بممارسات غير سوية في نشاط إدارة الأرباح من خلال ما يلي[3]:

- عندما لا يمكن منع الخسارة. على سبيل المثال أثناء إعادة هيكلة المؤسسة أو إعادة التنظيم، يكون المديرون أكثر استعدادًا لتكبد خسارة فادحة للفترة الحالية والتي ستؤدي إلى أرباح مستقبلية أعلى؛
- تقليل الدخل. القيام بتعديل القوائم المالية واستخدام الفوترة من طرف إدارة الأرباح نزولاً عند رغبة الإدارة العامة في التقليل من الربح الفعلي المحقق، وإظهار ما يتماشى مع توجه الإدارة؛
- حالة تعظيم الدخل. هنا تكون ممارسة إدارة الأرباح تهدف إلى تحقيق وإظهار أقصى قدر من الأرباح؛
- تجانس الدخل: إدارة الأرباح بطريقة تقلل من تقلب الأرباح إلى الحد الأدنى (على سبيل المثال، للحصول على مكافأة ثابتة أو للإشارة أو الكشف عن المعلومات الداخلية إلى السوق).

بالإضافة إلى ما سبق، هناك أغراض ودوافع أخرى لممارسات إدارة الأرباح تتمثل فيما يلي:[4]

- دوافع تعاقدية: هي الحوافز التي تنشأ عن عقود تبرمها إدارة المؤسسة مع أطراف خارجية كالمحاسبون المعتمدون وخبراء المحاسبة، والتي من شأنها أن تسمح لممارسة أنشطة إدارة الأرباح بصفة تعاقدية؛

---

[1]_عصام محمد الطويل، **أثر التكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد التاسع، جوان2018، ص: 74.

[2]_Robbert van Gelderen,**Good Corporate Governance controls earnings management during financial crises**, MSc. Accounting, auditing and control (2012-2013), Erasmus Universiteit Rotterdam, p: 13

[3]_Robbert van Gelderen, Ibid., Op. cit, p: 14.

[4]_قحموش سمية، خواري سميرة، **دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح– دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة**، مجلة أفاق علوم الإدارة والاقتصاد، 2018، ص: 315.

- دوافع تنظيمية: هي خاصـــة بما تقوم به الإدارة من تلاعب وتحريف في الأرباح أو التحايل على القرارات والضوابط التنظيمية التي تصدرها الجهات الرسمية والرقابية المنظمة للأداء[1]؛
- دوافع ســوق رأس المال: إن الاســتخدام الســائد للمعلومات المحاســبية من قبل المســتثمرين والمحللين الماليين للمســاعدة في تقييم الأســهم، يمكن أن يولد حافزا للمديرين للتلاعب بالأرباح للتأثير في قيمة الأســهم وقســمة المؤسسة في سوق رأس المال.

الفرع الثالث: المخاطر المترتبة على أنشطة إدارة الأرباح

كل التصرفات التي تؤدي بإخفاء الوضع المالي والأرباح الحقيقية للمؤسسة، يعتبر سلوكا منافيا لأخلاقيات المهنة والأعراف المحاســبية ولما تنص عليه مرجعيات الحوكمة ومعايير المحاســبة الدولية والقواعد الصــحيحة والإجراءات التي تتماشــى مع الإفصــاح التام والشــفافية. حيث تؤدي بذلك لوقوع المؤســســة في العديد من المخاطر من بينها فقدان السمعة والمتابعة القضائية، وظهور كذلك عدة مشاكل جراء هذا التصرف نذكر من بينها:[2]

- **انتهاك السلوك الأخلاقي لمهنة المحاسبة:** نجد أن على الرغم من استعمال المؤسسات الخيارات المحاسبية بصفة قانونية وتبعا للمعايير المحاســبية في إدارة أرباحها وللتحكم بمســتويات الأرباح، إلا أن هذه التصــرفات تميل لاعتبارها لا أخلاقية؛
- **انتهاك المعايير المحاسبية:** إن إدارة المؤسسات بدلا من استغلالها للمبادئ والمعايير المحاسبية لصالح المؤسسة، نجد أنها تستغل تلك المبادئ لتحقيق دوافها ومصالحها عن طريق تغيير الأداء المالي الحقيقي؛
- **انخفاض قيمة المؤسسة وسمعتها:** يذهب الكثير من المسيرين إلى إدارة الأرباح مؤسساتهم، من أجل الرفع من قيمة المؤســســة، من خلال الكشــوف المالية والتقارير الوهمية التي لا تعبر عن واقع الأداء، مما يؤثر ذلك على سمعتها وقيمتها إن كشفت ممارساتها على المدى القصير والمتوسط والبعيد، وقد يؤدي ذلك إلى انهيار المؤسسة وإفلاسها تماما؛
- **إخفاء مشكلات الإدارة العملياتية:** تكون بقيام المسؤولين على الإدارة التشغيلية بإخفاء المشاكل الإدارية عن المديرين وأصحاب المصالح، نظرا للعديد من الدوافع من بينها الترقية على حسن الأداء المالي والإداري، مما يؤدي إلى عدم تصحيح الانحرافات والأخطاء والمشكلات الاقتصادية وتفاقمها، والتي تؤثر على وضع المؤسسة فيما بعد.

---

[1]_النعماني علي وآخرون، **دور المقياس المتوازن للأداء في ترشيد إدارة الأرباح، دراسة تطبيقية بورصة فلسطين**، مجلة جامعة الأزهر، المجلد 15، فلسطين، 2013، ص: 79.

[2]_عبد الغني بن عمارة، مسعود كسكس، محمد زرقون، **ممارسات إدارة الأرباح في شركات قطاع الاتصالات بالجزائر 2009-2016**، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد الخامس، 2018، ص: 29.

المطلب الثالث: طرق وأساليب الحد من ممارسات إدارة الأرباح

إن تحليل العلاقة بين التدقيق المالي وحوكمة المؤسسة من ناحية والأداء من ناحية أخرى، يبرز أن استقلالية مجلس الإدارة وخبراته لهما علاقة سلبية بممارسات إدارة الأرباح، كما أظهرت أن وجود علاقة سلبية بين الاستقلالية وحجم لجنة التدقيق وعدد اجتماعاته مع ظاهرة إدارة الأرباح، بالإضافة إلى ذلك، كشفت عن الأثر الإيجابي للتدقيق وجحم أصحاب المصالح ومالكي الأسهم على نشاطات إدارة الأرباح، لذا فإن المدقق المالي يتحمل جزء من المسؤولية جراء سلوكاته وأخلاقيات المهنة في حالة ما لم يفعل بالقدر الكافي المعايير ومتطلبات جودة التدقيق التي تؤدي بالكشف عن التلاعبات وأحداث التحايل والغش المحاسبي لإظهار الربح الدفتري بشكل مرغوب.

الفرع الأول: العوامل التي تؤثر في أنشطة إدارة الأرباح

يساعد تطبيق آليات الحوكمة على الالتزام بالأسس المعايير المحاسبية الملاءمة للاستخدام، مما يساهم في الحد من ممارسة إدارة الأرباح، كما يؤدي عدم التكامل بين قواعد الحوكمة وجودة التدقيق المالي إلى تنامي إدارة الأرباح وتوسع أنشطتها الغير مرغوب فيها في المؤسسة.

تعمل قواعد الحوكمة بشكل فعالة في تعزيز الشفافية والإفصاح وإظهار التقارير المالية بصورة عادلة، وفي ذات السياق فإن التدقيق المالي يهدف إلى منع التلاعب والغش والتحريف في التقارير المالية، وبالتالي فإنهما يسعيان بشكل مشترك وتكاملي إلى تحقيق جودة التدقيق ومخرجاته، ويتمثل ذلك اكتمال المعلومات المحاسبية واستقلال الإدارة عنها، والتي بدورها توفرها التقارير المالية مما ينعكس إيجابا على ممارسة إدارة الأرباح كما هو الحال بالنسبة للشركات الأوروبية والولايات الأمريكية المتحدة واليابان[1]، وإلزامها بعدم اتباع ممارسات وأنشطة غير مرغوب فيها. حيث تساعد جودة التدقيق على توفير تقارير مالية، يمكن الاعتماد عليها في قرارات الجمعية العامة، بعيدا عن أي تأثير قد تسعى إليه إدارة الأرباح في إحداث تلاعب أو تحريف في محتواها.

كما أن الأجر على أساس الأداء هو أداة مهمة لموائمة مصالح المديرين مع مصالح المساهمين لإدارة الأرباح، حيث تشير دراسة Felix Oberholzer-Gee, And Julie Wulf إلى أن حوافز الأجور العالية قد تؤدي إلى زيادة التلاعب وإدارة الأرباح في الشركة[2]. وهذا يتنافى مع مبدأ الاستقلالية والكفاءة المهنية المطلوبة.

ترتكز الأدبيات المحاسبية على ركيزتين تحفزان المدققين لتقديم أداء عالي للوصول إلى جودة التدقيق وهما إذا كان المدقق هو المسؤول القانوني على مخرجات التدقيق، فإن لديهم حافزا لذلك لتقديم أداء عالي الجودة لتجنب تكاليف

[1] _ Janani Subhasinghe, Sampath Kehelwalatenna, **Impact of Corporate Governance on Earnings Management: Evidence from Sri Lankan Listed Companies**, Global Review of Accounting and Finance Vol.12 . No.1. July 2021 Issue. P : 59.

[2] _Felix Oberholzer-Gee and Julie Wulf, **Earnings Management from the Bottom Up: An Analysis of Managerial Incentives Below the CEO**, Working Paper, Harvard Business School, August 17, 2012, p:26.

التقاضي، أما الدافع الثاني فهو حوافز السمعة لكسب خدمات التدقيق المستقبلية[1]. وهذه كلها عوامل تؤثر في ممارسات إدارة الأرباح.

بالنسبة لاختبار أثر حوكمة الشركات بما يتضمنه من مهام لجنة التدقيق المالي، على الحد من ممارسة إدارة الأرباح في الشركات المسجلة في البورصة، وقد توصلت دراسة Chen, J. J., & Zhang, H. إلى وجود علاقة إيجابية ذات دلالة معنوية بين عدم ازدواجية المدير التنفيذي، وتوافر الخبرات المالية والمحاسبية في أعضاء لجنة المراجعة، وبين الحد من أنشطة إدارة الأرباح في المؤسسة[2].

الفرع الثاني: قياس أنشطة إدارة الأرباح

يمكن الإشارة هنا إلى دراسة Rashidah Abdul Rahman التي أكدت بأن إدارة الأرباح مرتبطة بشكل إيجابي وطردي بحجم مجلس الإدارة ويمكن قياسها حجم تأثيرها بعدد انعقاد المجالس في السنة، وهذا يدعم الرأي القائل بأن المجالس الأكبر حجمًا تبدو غير فعالة في واجباتها الرقابية مقارنة بالمجالس الأصغر. التفسير المحتمل للعلاقة غير المهمة بين آليات حوكمة الشركات الأخرى (استقلالية مجلس الإدارة ولجنة التدقيق)، وإدارة الأرباح هو أن مجلس الإدارة يُنظر إليه على أنه غير فعال في أداء واجبات المراقبة بسبب هيمنة الإدارة على شؤون مجلس الإدارة. ويعود السبب الواضح لهذه الظاهرة إلى نقص المعرفة النسبي لمجلس الإدارة بشؤون المؤسسة، حيث قدم دليل تجريبي على العلاقة بين خصائص حوكمة الشركات المختلفة والعوامل الثقافية وإدارة الأرباح[3].

مقياس إدارة الأرباح وانتهاك التدقيق حسب Shivaram Rajgopal, Suraj Srinivasan فهو يحسب بالمعادلة التالية:[4]انتهاك التدقيق والتلاعبات = قياس جودة التدقيق + الالتزام بالضوابط والمبادئ المتعارف عليها.

أما جودة التدقيق فيتم قياسها من خلال نشاط التدقيق: القيم العالية، الاستقلالية، الموضوعية والصدق[5].

توجد العديد من النماذج التي تم استخدامها من أجل قياس ممارسات إدارة الأرباح من بينها نموذج Jones1995المعدل، أين يتم تقدير المستحقات غير الاختيارية عادة كدالة خطية من التغير في إيرادات المبيعات، التغير في صافي العملاء واجمالي الأصول المادية، أما الجزء المتبقي من إجمالي المستحقات فيعبر عن المستحقات الاختيارية التي

[1] _ Douglas J. Skinner and Suraj Srinivasan**, Audit Quality and Auditor Reputation: Evidence from Japan**, The Accounting Review, Volume 87, No.5 September 2012, p : 02.

[2] _Chen, J. J., & Zhang, H. **The impact of the corporate governance**, code on earnings management–Evidence from Chinese listed companies, European Financial Management, 2003, p: 596-632.

[3] _Rashidah Abdul Rahman, **Board, audit committee, culture and earnings management: Malaysian evidence**, Managerial Auditing Journal, Issue: 21, August 2006, p: 01.

[4] _ Shivaram Rajgopal, Suraj Srinivasan, **Measuring Audit Quality**, Working Paper, Harvard Business School, December 2020, p : 15.

[5] _ Indarti, M. G. K., Puteri, I. T., & Sudarsi, S. **Earning Quality, Information Asymmetry and Cost of Equity Capital in Manufacturing Companies**. Icobame 2019, p : 155-158.

تعتبر مؤشـــرا عن ممارســـات إدارة الأرباح؛ ويعتبر نموذج Jones المعدل 1995 أكثر النماذج المســـتعملة لتقدير المستحقات الاختيارية.

أولا: خطوات قياس نشاط إدارة الأرباح من خلال نموذج Modified Jones Model–المعدل

الخطوة الأولى: يتم قياس نشـاط إدارة الأرباح من خلال المسـتحقات الاختيارية التي تعتبر بديل لقيام المؤسـسـة بإدارة أرباحها، وذلك باستخدام نموذج Jones1995، فيتم أولا حسـاب المسـتحقات الكلية، ثم حسـاب المسـتحقات غير الاختيارية وطرحها من المستحقات الكلية للوصول إلى قيمة المستحقات الاختيارية كما توضحه المعادلة التالية:

$$TA_{it} / A_{it-1} = NDA_{it}/A_{it-1} + DA_{it}/A_{it-1}$$

حيث أن :

- TA_{it}:المستحقات الكلية للمؤسسة i في الفترةt
- NDA_{it} :المستحقات غير الاختيارية للمؤسسة iفي الفترة t
- DA_{it}: المستحقات الاختيارية للشركة i في الفترة t
- A_{it-1} : مجموع الأصول للمؤسسة iفي بداية الفترة t نهاية الفترة t–1

ويتم ذلك من خلال إتباع الخطوات التالية:

أولا: تم حساب المستحقات الكلية لكل شركة على حدا وفي كل سنة من سنوات فترة الدراسة؛

وفقا للمعادلة الموالية:

$$TA_{it} = NI_{it} – CFO_{it}$$

حيث أن

- TA_{it} : المستحقات الكلية للشركة i في الفترة t
- NI_{it}: النتيجة الصافية للشركة i وفي الفترة.t
- CFO_{it}: التدفق النقدي الناتج عن الأنشطة التشغيلية للشركة i وفي الفترة.t

الخطوة الثانية: تحديد المتغيرات المستخرجة من القوائم المالية وتقدير معلمات النموذج لكل سنة باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS. وفقا للمعادلة التالية:

$$TA_{it} / A_{it-1} = \alpha_1 (1 / A_{it-1}) + \alpha_2 [(\Delta REV_{it} – \Delta REC_{it}) / A_{it-1}] + \alpha_3 (PPE_{it} / A_{it-1}) + e_{it}$$

حيث أن:

- 1-A_{it} : مجموع الأصول للشركة i في بداية الفترة t نهاية الفترة t –1
- ΔREV_i: التغير في رقم الأعمال للشركة i في الفترة.t
- ΔREC_{it}: التغير في صافي حساب الزبائن للشركة i في الفترة.t

- i: إجمالي الممتلكات والمنشآت والمعدات للشركة i وفي الفترة t
- e_{it} : مقدار الخطأ للشركة i وفي الفترة t يمثل المستحقات الاختيارية
- α_1 α_3 ،α_2 ،معلمات معادلة النموذج.

الخطوة الثالثة: تقدير المستحقات غير الاختيارية باستخدام المعلمات المقدرة في الخطوة السابقة وفقا للمعادلة:

$$NDA_{it} / A_{it-1} = \alpha_1 (1 / A_{it-1}) + \alpha_2 [(\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}) / A_{it-1}] + \alpha_3 (PPE_{it} / A_{it-1})$$

حيث أن:

- NDA_{it}: المستحقات غير الاختيارية للشركة i في الفترة t

الخطوة الرابعة: تقدير المستحقات الاختيارية وفقا للمعادلة.

$$DA_{it}/A_{it-1} = TA_{it} / A_{it-1} - NDA_{it}/A_{it-1}$$

حيث أن

- DA_{it}: المستحقات الاختيارية للشركة i في الفترة t

ثانيا: تقدير ممارسة نشاط إدارة الأرباح للمؤسسة، ويتم ذلك من خلال ما يلي:[1]

- تحديد القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية: ذلك أن القيمة الموجبة تعني قيام الشركة بإدارة أرباحها صعودا أو تضخيم الأرباح المعلن عنها (بينما القيمة السالبة تعني قيام المؤسسة بإدارة أرباحها انخفاضا) تقليص الأرباح المعلن عنها. وفي كال الحالتين فقد تم استخدام المستحقات الاختيارية لإدارة الأرباح.
- جمع القيم المطلقة للمستحقات الاختيارية خلال سنوات الدراسة لكل مؤسسة ثم تقسيمها على عدد سنوات فترة الدراسة؛
- مقارنة قيم المستحقات الاختيارية مع قيمة متوسط المستحقات الاختيارية: حيث إذا كانت قيمة المستحقات الاختيارية لشركة معينة في إحدى السنوات أكبر من قيمة متوسط مستحقاتها، تكون المؤسسة قد قامت بإدارة أرباحها، ويتم إعطاء المتغير الوهمي (1) لهذه المؤسسة خلال تلك السنة، وفي الحالة المعاكسة أين تكون المستحقات الاختيارية أصغر من قيمة المتوسط يتم إعطاء المتغير الوهمي (0) لهذه المؤسسة.

ثالثا: قياس نشاط إدارة الأرباح بالاعتماد على منهج الميزانية العامة

يتم حساب المستحقات الكلية حسب هذا المنهج وفق المعادلة التالية:

$$TA_{i,t} = \Delta CA_{i,t} - \Delta Cash_{i,t} - \Delta CL_{i,t} + \Delta DCL_{i,t} - DEP_{i,t}$$

بحيث:

[1]_زينب غزالي، رحمة غزالي، **ممارسات إدارة الأرباح ومدى انتهاجها في شركات المساهمة، دراسة قياسية**، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد الثالث، العدد الأول، 2019، ص ص: 195-196.

- $TA_{t,i}$: مستحقات الكلية للمؤسسة iفي السنة t
- $\Delta CA_{t,i}$التغير في الأصول المتداولة للمؤسسة iفي السنة t
- Δ Cash $_{t,i}$: التغير في القيم الجاهزة للمؤسسة iفي السنة t
- $\Delta CL_{t,i}$: التغير في الديون المتداولة للمؤسسةi في السنة t
- $\Delta DCL_{t,i}$: التغير في الديون طويلة الأجل المدرجة ضمن الالتزامات المتداولة للمؤسسة iفي السنةt أو بعبارة أخرى الديون طويلة الأجل التي تصبح واجبة الاستحقاق في الأجل القصير.
- $DEP_{t,i}$: إجمالي مخصصات الاهتلاكات والمؤونات للمؤسسة i في السنة t .

يعتبر تأثير قرارات الإدارة من خلال المستحقات، لأن التغيير في المستحقات لا يمكن كشفه بسهولة من طرف مستخدمي البيانات المالية والمدققين مقارنة بتغيير الأساليب المحاسبية التي يمكن اكتشافها، حيث أن:

المستحقات الاختيارية تساوي الفرق بين المستحقات الكلية والمستحقات الغير اختيارية، وذلك وفق المعادلة التالية:

$$\mathbf{DAC_{i,t} = TA_{i,t} - NDA_{i,t}}$$

يعتمد قياس ممارسات إدارة الأرباح على قياس المستحقات الاختيارية للشركة، وبما أنه من الصعب التفرقة بين المستحقات الاختيارية وغير الاختيارية، فقد قدمت عبر فترات طويلة من الزمن عدة نماذج مالية لحساب المستحقات الغير الاختيارية من اجل تحديد وقياس المستحقات الاختيارية أي تقديرات الشركة، واختلفت هذه النماذج فكان ابسطها يقدر المستحقات الغير الاختيارية من خلال المستحقات الكلية[1].

رابعا: قياس نشاط إدارة الأرباح بالاعتماد على نموذج "Dechow & Sloan"

ويسمى أيضا بنموذج قطاع النشاط، ويفترض هذا النموذج أن التغير في المستحقات الغير اختيارية مشترك بالنسبة لكل الشركات التي تنتمي لنفس قطاع النشاط، ويقدر هذا النموذج المستحقات الغير اختيارية كما يلي:

$$NDA_{t+1} = y_1 + y_2 \text{ Median I } (TA_{t+1}/A_{t-1})$$

بحيث:

NDA_{t+1} المستحقات الغير اختيارية للسنة t+1؛

Median TA_{t+1}/A_{t-1} القيمة الوسيطة للمستحقات الكلية مقسومة على إجمالي أصول بداية الفترة لكل الشركات التابعة لنفس قطاع النشاط؛ y_1 ، y_2 تمثل معالم خاصة يتم تقديرها من خلال طريقة المربعات الصغرى العادية خلال فترة التقدير وانطلاقا من المعادلة الآتية:

$$TA_t / A_{t-1} = y_1 + y_2 \text{ Median I } (TA_t / A_{t-1}) + \varepsilon_t$$

بحيث:

[1]_فداوي أمينة، **نحو مفاضلة إحصائية بين نماذج قياس ممارسات إدارة الأرباح**، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 03، العدد 05، 2013، ص: 126.

- Ta_t: المستحقات الكلية للسنة t
- A_{t+1}: مجموع الأصول للسنة t−1
- ε_t : باقي الانحدار المرتبط بالمستحقات الاختيارية.

هذا النموذج يلغي التغيير في المستحقات الاختيارية للشركة، نتيجة لتغيرات خاصة بظروف الشركة.

خامسا: قياس نشاط إدارة الأرباح بالاعتماد على نموذج "Kothari , Leone & Wasley، 2005 "

هو نموذج لتقدير المستحقات الاختيارية، جاء به" Wasley & Leone , Kothari " سنة **2005**، وسمي بنموذج المستحقات الاختيارية المعدلة بالأداء، ذلك لأنه يربط بين المستحقات وأداء الشركة السابق والحالي، بحيث يأخذ بعين الاعتبار العلاقة بين المستحقات وعنصر العائد على الأصول ROA كوسيلة لقياس أداء الشركة، ويشير هذا النموذج إلى انه يمكن تحسين فعالية النماذج السابقة المستخدمة لقياس المستحقات الاختيارية من خلال التحكم في العائد على الأصول والذي يمكن ان يكون له تأثير على قياسها ويمكن توضيح نموذج , Wasley & Leone" Kothari " لقياس المستحقات الاختيارية كما يلي:

$$NDA_{i,t}/ A_{i,t-1} = \alpha_1 (1/ A_{i,t-1}) + \alpha_2 (\Delta REV_{i,t} - \Delta AR_{i,t} / A_{i,t-1}) + \alpha_3 (PPE_{i,t}/ A_{i,t-1}) + \alpha\, ROA_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

بحيث $ROA_{i,t}$: يمثل معدل العائد على أصول الشركةi

سادسا: نموذج:"Raman & Shahrur 2008"

كثيرا من الدراسات والأبحاث ومن بينها دراسة Mc Nichols سنة 2002، أكدت أن الشركات التي لها فرص نمو قوية تكون لديها نسبة مرتفعة من المستحقات، وعلى أساس هذه الفرضية قام كلا من Shahrur & Raman " "سنة 2008، بتقديم نموذج مطور لنموذج " Wasley & Leone , Kothari" يأخذ بعين الاعتبار إدخال متغير جديد لقياس المستحقات الاختيارية سمي بـــ " market to Book والذي و يقاس هذا المتغير كنسبة بين إجمالي أصول الشركة وإجمالي يفترض أنه مقياس لفرص النمو لدى الشركة، الأصول ناقص القيمة الدفترية للأموال الخاصة زائد القيمة السوقية للشركة ويمكن التعبير عن نموذج " Raman & Shahrur كما يلي[1]:

$$NDA_{i,t}/ A_{i,t-1} = \alpha_1 (1/ A_{i,t-1}) + \alpha_2 (\Delta REV_{i,t} - \Delta AR_{i,t} / A_{i,t-1}) + \alpha_3 (PPE_{i,t}/ A_{i,t-1}) + \alpha\, BM_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

بحيث: $BM_{i,t}$ تمثل نسبة إجمالي أصول للمؤسسة إلى إجمالي الأصول ناقص القيمة الدفترية للأموال الخاصة زائد القيمة السوقية للمؤسسة i في السنة t

[1]_ فداوي أمينة، **نحو مفاضلة إحصائية بين نماذج قياس ممارسات إدارة الأرباح**، أطروحة دكتوراه، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر، 2014، ص: 133.

المستحقات الاختيارية تنشأ عادة في حالة تباين بين توقيت الحدث الاقتصادي وتوقيت الاعتراف المحاسبي بالعمليات وتلك الأحداث خلال فترة زمنية معينة.

الفرع الثالث: العوامل المحددة لأنشطة أنشطة إدارة الأرباح

ربما تكون واحدة من أهم الممارسات غير الأخلاقية للمديرين في هذا الاتجاه هو إدارة الأرباح، التي تقوم على اكتساب الفرص عن طريق الاختيار بين السياسات المحاسبية المختلفة والطرق سواء لتحسين صورة المؤسسة أو الأداء المثالي كإشارات سلبية حول التدفقات النقدية المستقبلية، من أجل التأثير على أسعار تكاليف المؤسسة في السوق المالية في اتجاه تقييمها أكثر أو أقل من مجرد قيمة[1].

تشير العديد من الدراسات، إلى أن إدارة الأرباح يعتمد على الملكية الإدارية، في الواقع، عندما يكون المديرون مساهمين في مؤسساتهم، فهم يستخدمون أنشطة إدارة الأرباح من أجل تجنب الالتزامات الضريبية الإضافية التي لها تأثير سلبي على قيمة المؤسسة، كما أن هيكل الملكية وإدارة الأرباح تظهر أن غالبية المساهمين قد تحد من انتهازية المديرين بالترتيب لحماية مصالحهم. حيث أن هيكل الملكية يساعد على ضمان السيطرة الفعالة على المديرين[2].

يمكن للمدقق المالي أن يكتشف أنشطة إدارة الأرباح من خلال العناية المهنية الكافية في الفحص والتحقيق في كل من[3]:

- طريقة تقييم الأصول طويلة الأجل: من خلال آلية القياس وفق النظام المحاسبي المالي، بالاستناد إلى التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، أو قيمة الإنجاز والقيمة النفعية للأصول؛
- فحص طريقة الاهتلاك المتبعة: حيث يتم فحص طريقة احتساب أقساط الاهتلاك والبرنامج المعتمد لذلك؛
- طريقة تقييم المخزونات: التحقق من تكلفتها وقيمة إنجازها الصافية، وطرق التخزين والتسجيل المحاسبي لها؛
- الفحص الدقيق لقائمة جدول حسابات النتائج الذي يمكن التحكم فيه باعتباره القائمة التي تظهر حجم الأرباح المتحصل عليها خلال السنة المالية، حيث يقوم المدقق بالعمليات التالية لكشف حجم أنشطة إدارة الأرباح، كما يلي:

أ. بالنسبة لجانب المنتجات (الإيرادات): فيعرّفها المعهد القانوني للمبادئ المحاسبية الأمريكية (*AICPA) بأنها: " هي الزيادة الإجمالية في الأصول أو النقص الإجمالي في الخصوم والمتأتية من القيام بنشاط موجّه لتحقيق الأرباح".

---

[1] _Adel A. Salloum, Ziad Odeh Al-Aamaidh, **The Relationship between Earnings Quality and Cost of Capitalof the listed companies in Jordan: An Agency Theory perspective**, MÂAREF Revue académique, 12 ème Année -N°: 23, Décembre 2017, p: 06.

[2] _Lanouar Charfeddine, Rabeb Riahi and Abdelwahed Omr, **The Determinants of Ernings Management in Developing Countries: A Study in the Tounisian Context**, The IUP Journal of Corporate Governance, Vol. XII, No. 1, 2013, p: 39.

[3] _أمينة قداوي، **دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية**، مرجع سابق، ص: 117.

*AICPA_ American Institute of Certified Public Accountants.

- التأكد من صحة وواقعية المنتوجات (الإيرادات) المحققة المتمثّلة في حجم ومبالغ المبيعات الخاصة والمبيعات من المنتوجات، المنتجات المثبّتة، المنتوجات المخزّنة (التغيّر في المخزون)، إعانات الاستغلال، وذلك عن طريق التدقيق الفني المستندي والتحقق الذي يتطلب العناية المهنية الكافية لكل من المنتوجات العملياتية الأخرى باعتبار أن مواطن الاختلاس والتلاعب تتم في هذه العناصر[1]، حيث تكون بإجراء الاستفسارات وتطبيق إجراءات تحليلية وإجراءات أخرى، للحصول على تأكيد لإبداء الرأي؛
- التأكد من أن مبالغ المنتجات في مجملها واقعية وملائمة؛
- التحقق من المنتجات الخاصة بالأنشطة العادية والمنتجات الخاصة بالأنشطة غير العادية والفصل في ذلك والتأكد من إدراج قيم مبالغ منتوجات الأنشطة الملحقة؛
- الاطلاع على المستندات التي تثبت مداخيل مالية وعائدات الأصول المالية وأرباح الصرف..؛
- احتساب مبالغ نتائج الأعمال المدرجة في تصنيفا جدول حساب النتائج والتركيز على النتيجة العادية قبل الضرائب لأنها هي أساس فرض الضريبة على الأرباح؛
- مقارنة تطوّر نسب الأرباح الخاصة بالمؤسسة انطلاقا من مختلف جداول حسابات النتائج للدورة المالية الحالية بالدورات السابقة؛
- التحقق الحسابي من حجم الاحتياطات والترحيلات السنوية والمخصصات؛
- التحقق من صحة استخدام الاحتياطات وتطابقها مع القوانين والأنظمة المعمول بها[2]؛
- تشخيص مبالغ القيم المضافة للاستغلال للدورة المالية الحالية ومعرفة نسبته من رقم الأعمال المحقق ومقارنته بما تحقق للمؤسسة في الدورات المالية السابقة ونسبها من رقم الأعمال؛
- احتساب المبالغ المالية المتأتية من الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات للأصول الجارية غير الجارية مع فحص التسجيلات المحاسبية ومدى توفق ما تم إدراجه في جدول حسابات النتائج؛
- التأكد والتحقق من واقعية مبلغ النتيجة الصافية للاستغلال ولخارج الاستغلال؛
- التأكد من نسبة الضرائب المفروضة المقتطعة والمدفوعة حسب قانون المالية المعمول به، ومعرفة مختلف الامتيازات والإعفاءات الخاصة ونسب الضرائب المؤجّلة والغير المدفوعة للدورات المالية السابقة سواء للأنشطة العادية والغير عادية بغية الوقوف على مصداقية المعطيات المقدّمة للفحص؛

---

1 _ المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد، **المعيار الدولي لعمليات المراجعة 2410، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، طبعة 2018، الجزء الثاني (النسخة الأصلية)، ص: 121.

2 _ بختي زوليخة، **محاضرات في مقياس التدقيق المالي**، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2020، ص: 56.

أ. **بالنسبة لجانب الأعباء:** المعهد الأمريكي القانوني للمبادئ المحاسبية عرّف الأعباء على أنها: " النقص الإجمالي في الأصـــول أو الزيادة الإجمالية في الخصـــوم المتأتية من القيام بنشـــاط موجه لتحقيق أرباح، أما فيما يخص جانب التدقيق المالي بهذا الجانب فيشمل كل من العناصر التالية:

- احتساب المبالغ المدرجة لمخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة الإجمالية ومطابقتها مع مجاميع أقساط الدورة المالية الموجودة ضمن جداول الاهتلاك (الملحق)، وهي العنصر الأكثر تأكيدا عليه ميدانيا حيث يولي له المدقق أهمية كبيرة، باعتبار أن تضخيم مبالغه سيؤثّر على نتيجة أعمال المؤسسة (الأرباح) مما سيخفّض بدوره الضريبة على هذه الأرباح، لذا يتم الـتأكد من الإفصاح وصحة معدل الضريبة ومراقبة الآثار الجبائية على توزيع الأرباح، وكذا التأكد من صحة معالجة الضرائب المؤجلة[1]؛
- التفصـيل والاسـتفسـار حول أسـاس تقديرات المؤونات المدرجة إذا كانت غير مطابقة للواقع وليس لها أسـاس مادي أو مستندي من بين ذلك نجد كل من مؤونة الأخطار والأعباء، المؤونات الأخرى[2]؛
- اسـتخدام كافة الإجراءات الفنية المنظمة الخاصـة بمؤهلات المدقق للحكم على سـلامة معطيات جانب الأعباء من جدول حسابات النتائج والتحقق مع الاحتساب لنظام أجور المستخدمين؛
- الأرباح المحقّقة من قبل المؤسسة المستمدة من جول حسابات النتائج سترحّل إلى الميزانية الختامية لذا يقوم المدقق بالتحقق من مطابقة المبالغ المدرجة، بالإضافة إلى ذلك يقوم المدقق المالي بتفقّد الموازنات إذا كانت المؤسسة تتبع هذا الأسلوب وهذا لمقارنة المخرجات أو الأداء المحقق بالأداء المطلوب؛
- مراعاة التفرقة بين الأعباء (المصاريف) الرأسمالية والتشغيلية الخاصة بالأصول الثابتة (التثبيتات المادية) مثال على ذلك مصاريف النقل ومصاريف التركيب؛
- التحقق من حجم المواد الأولية المسـتهلكة الفعلية للدورة المالية الخاصـة بعد الاطلاع على جرد المخزونات والتأكد من قيمها المالية المدرجة؛
- التركيز على المبالغ الكبيرة جدا بالنسـبة للمؤسـسـات ذات الحجم والنشـاط الكبير الخاصـة بالتخفيضـات والتنزيلات والحسـومات المتحصّـل عليها من قيم المشـتريات، لأنه كلما كانت مدرجة بمبالغ كبيرة فإنه سيخفّض قيم الأعباء ومنه زيادة الأرباح وهذا لا تتطابق مع الأعراف المحاسبية حيث تعتبر على أنها آلية تستخدم في إدارة الأرباح.

[1] _يحياوي نصـيرة، كحلوش أمينة، **تدقيق القوائم المالية المجمعة وفق المعايير الجزائرية للتدقيق، مجلة أبعاد اقتصـادية**، المجلد رقم 08 العدد الثاني، 2018، ص: 436.

[2] _ Azegagh, **Audit des immobilisations** Sous l'encadrement de:, par site : https://fr.slideshare.net/soukainalam/audit-des-immobilisations?next_slideshow=1, Vue le 01 Mars 2020, à 11h30.

المطلب الرابع: عموميات حول أطر ومبادئ الحوكمة

توسّـــعت تطبيقات هذا النموذج الإداري الحديث، واشـــتهرت ممارســـاته وتعدّدت الأبحاث والكتابات حوله وتطوّرت بذلك آلياته مع تطّور نظم الاقتصاديات، حيث كانت من الضرورات التي ألحت إلى انتهاج أسلوب يتوافق مع حماية المصـالح المشـتركة والتمكين الوظيفي والأدائي، فجاء إقرار هذا النظام لدوافع أدت لهذا، من أبرزها[1]: إيجاد سـبل لتحسين كفاءات المؤسسات الاقتصادية وإيجاد الهيكل الذي تحدده أهداف المؤسسة ووسائل تحقيقها مع إمكانية تقييم أداء الإدارة العليا وتعزيز مبادئ المساءلة والشفافية واكتساب وتعزيز الثقة بين كل الأطراف التي تربطهم مصالح مشتركة لكن في حدود الفصل بين الملكية والإدارة، وكذلك لحماية الحقوق العامة لكافة الأطراف وخدمة أهدافهم.

الفرع الأول: تعريف الحوكمة

بداية يمكن الإشـارة إلى أن مصـطلح الحوكمة في تعريفاتها تتفق نوعا ما مع مبادئها المتمثّلة في المسـاءلة، حكم القانون، المشاركة، التمكين والشفافية، حقوق الإنسان، الفاعلية، المواطنة، كما أن مفهوم الحوكمة تعني تفاعل عدّة أبعاد وازدواجية أهدافها ممثّلة في تفعيل القطاع الاقتصـادي الخاص والعمومي، مع الممارسـة الرشـيدة للحكومة (السـياسـة) وبإشـراك المجتمع المدني وهيئاته الممثّلة، حيث إن الهدف الأسـاسـي في تبني نظام الحوكمة هو محاولة الحد من الظواهر السلبية والانحرافات التي تمس نشاط القطاع العام والخاص ومن أبرزها الفساد الإداري والاقتصادي، والتي تؤثر على بيئة الأعمال، كما يسمح بتفويض وممارسة رشيدة لضمان الإفصاح وخدمة المشاركين الفاعلين على الصعيد الكلي والجزئي للبلد.

قد يعود هذا الاختلاف ناتج عن حداثة المصـطلح واسـتخداماته، وبهذا نجد من يصـطلح عليه بـــ: الحَوْكَمة، الحاكميّة، الحكم الجيد والسليم، الحكم الراشد، وغيرها..، ومنه فإنه قد تخلف الترجمة لعدم الاتفاق الموحد للترجمة الحرفية لكن الدلالة تبقى واحدة. إذا فكلمة الحكم "Gouvernance"هي جملة من القواعد والمهام والضـــوابط التي تقوم بها الدولة مترجمة في ممارسة السلطة وإدارة شؤون الأفراد[2].

بداية يمكن الإشارة إلى أن الاصطلاح التعريفي للحوكمة لم يتم تأصيله والاتفاق على تعريف موحد له باعتبار أن جميع الكتابات تأخذ عدّة صـيغ في الطرح تترجم في توجهات الباحثين سـواء كانت اقتصـادية، مالية أو إدارية قانونية. ومنه فقد شمل بذلك عدّة مقاربات لدى مختلف الباحثين والمفكرين والمهتمين بهذا الشـأن، وهذا يرجع لعدّة أسـباب قد تكون من أبرزها عامل حداثة المصـطلح وتنوّع اسـتخداماته الموافقة لنظرية الوكالة، وقد يكون ذلك نظرا لتنوع المقاربات التأصيلية والخوض في جزئياته، لكن هنا نشير إلى أن الاتفاق كان واضح بشكل كبير في الخصائص والمحدّدات والمبادئ،

---

[1] _عوض بن سلامة الرحيلي، **لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات**، دراسة حالة السعودية، مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المجلد 22، العدد 01، 2008، ص ص 184، 185.

[2] _ Thematic Think Piece UNDESA, UNDP, UNESCO, **Governance and development**, the post-2015 un development Agenda, the views of the United Nations, May 2012, p : 03.

ومنه فمصطلحها هو الترجمة المختصرة لـــ " Corporate Governance" وأما الترجمة العلمية المتفق عليها في البيئة المحلية والمعتمدة فهي: " أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة[1]. وعرّفها الكاتبان" Demb et Neubaner" على أنها: "هي العلاقة والمسؤوليات المتناظرة بين المجموعة الأساسية المكوّنة من حملة الأسهم وأعضاء مجلس الإدارة والمدراء، التي تهدف أساسا من تعزيز الأداء التنافسي المطلوب لتحقيق الأهداف الأساسية في المؤسسة"[2].

وبهذا يمكن أن نقدّم بعض التعريفات المتفق على مضمونها، حيث نلخّص منها التعريفات التالية:

التعريف الأول: هي مجموعة الآليات والإجراءات والقوانين والنظم والقرارات التي تضمن كل من الانضباط والشفافية والعدالة وبالتالي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميّز في الأداء عن طريق تفعيل تصرّفات إدارة الوحدة الاقتصادية فيما يتعلّق باستغلال الموارد الاقتصادية المتاحة لديها بما يحقق أفضل منافع ممكنة لكافة الأطراف ذوي المصلحة وللمجتمع ككل[3].

التعريف الثاني: كما تم تعريف الحوكمة على أنها مجموعة القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من جهة وبين حملة الأسهم وأصحاب المصالح المشتركة من حملة السندات والعمال والدائنين والموردين والمستهلكين[4].

التعريف الثالث: هو تعريف مؤسسة التمويل الدولية (IFC*)، حيث تعرّف الحوكمة على أنها: " مجموعة الهياكل والعمليات اللازمة لتوجيه وضبط الشركات وتحديد توزيع الحقوق والواجبات بين المشاركين الرئيسيين في الشركة بمن فيهم المساهمين، أعضاء مجلس الإدارة والمدراء (المسيرين)، وكذلك تحديد القواعد والإجراءات الخاصة باتخاذ القرارات بشأن نشاط لشركة"[5].

التعريف الرابع: هو التعريف الملخّص لما جاءت به لجنة Cadburry: " بأن الحوكمة هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة المؤسسة ومراقبتها[6].

مما سبق يمكن الاستخلاص بأن الحوكمة هي أحد الممارسات التطبيقية لإدارة المؤسسات التي تضمن تجسيد عدّة مبادئ تضمن التنسيق وضمان أهداف كل من الإدارة وأصحاب المصالح.

---

[1]_ محمد حسن يوسف، **محددات الحوكمة ومعاييرها مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر**، منشورات بنك الاستثمار القومي، 2007، ص 4.

[2]_ عمر شريقي، **التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 2015/07، ص 122.

[3]_ عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة**، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص17.

[4]_ سميحة فوزي، **تقييم مبادئ حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية**، المركز المصري للدراسات الاقتصادية بالتعاون مع مركز المشروعات الدولية، 2004، ورقة عمل رقم 82.

*IFC_ International Finance Corporation.

[5]_حاكم محسن الربيعي، حمد عبد الحسين راضي، **حوكمة البنوك وأثرها في الأداء والمخاطرة**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمّان، 2001، ص 25.

[6]_Cadbury world, **Report of the committé on the financial Aspects of Corporate Governance**, London, December 1992, p 14.

الفرع الثاني: خصائص ومبادئ الحوكمة

أولا: خصائص الحوكمة: يعتبر الفساد الإداري والمالي بمثابة التهديد الذي يحد من التنمية والاستقرار، لذا وجب وضع ضوابط وقواعد تساهم في الإصلاح من خلال كونها أدوات تقتضي التطبيق الفعال، يمكن تلخيص دورها فيما يلي:[1]

- ✓ **خاصية الشفافية:** والتي تعني إعطاء صورة عادلة عن واقع المؤسسة وممارساتها من خلال نشر القوائم المالية والسياسات والإجراءات العامة والأهداف والتقارير السنوية في الوقت الملائم للاستخدام من قبل حملة الأسهم وأصحاب المصالح، كما ترتكز الحوكمة على خاصية جوهرية وهي التركيبة المتمثّلة في تبنّي السلوك الأخلاقي والرقابة والمساءلة وإدارة المخاطر، حيث تتم من خلال جملة من الممارسات العملية الفعّالة؛
- ✓ **الاستقلالية:** ويقصد بها استقلالية مجلس الإدارة واللجان التابعة له، وأنه لا توجد ضغوطات أدائية عليها؛
- ✓ **المسؤولية:** تعني تحمّل المسؤولية أما جميع الأطراف ذوي المصلحة المشتركة والعدل في المعاملة بينهم، وذلك بكل أمانة، من خلال تمثيل أصحاب المصالح المشتركة والعمل على تحقيق أهداف الحوكمة ككل؛
- ✓ **المساءلة:** هي عملية تكون فيها مؤسسات القطاع العام والأفراد المنتمين له مسؤولون عن قراراتهم وتصرفاتهم، ولا يمانعون في التقدم إلى التدقيق الداخلي والخارجي المناسب (الدوري)، ويتحقق ذلك من قبل جميع الأطراف وفقا للأنظمة والمحددات التي تعتمد على الالتزام عن كل الاستفسارات التي تخص الأداء أو القرارات المتخذة وكيفية استخدام الصلاحيات [2]. وفي القطاع الخاص للمساهمين هنا الحق في مساءلة ومحاسبة أعضاء مجلس الإدارة، واللجان التابعة له للإدارة العليا، التدقيق الداخلي والخارجين والإدارة التنفيذية عن قراراتهم وإمكانية تقييم وتقدير أعمالهم سنويا أو دوريا؛
- ✓ **الانضباط:** يقصد بها أن يكون جميع الأطراف من ذوي الحقوق يتحلون بالانضباط والسلوك الأخلاقي في التعاملات الإدارية.

خصائص الحوكمة حسب تقرير منظمة التنمية في الشرق الأوسط: "المحاسبة والمساءلة؛ الاستقرار السياسي وفعالية الحكومة؛ نوعية تنظيم الاقتصاد؛ حكم القانون؛ التحكم في الفساد"[3].

- ✓ **النزاهة:** وهي منظومة القيم المتعلقة بالصدق والأمانة والإخلاص والعامل المهني، وتعزيز القيم الأخلاقية في أداء المهام. مما يساهم في الارتقاء بمستويات الشفافية للاقتصاد الوطني؛

---

[1] _مركز أبوظبي للحوكمة، **أساسيات الحوكمة، مصطلحات ومفاهيم**، سلسلة منشورات، الإمارات العربية المتحدة، 2021، ص: 10-11.

[2] _بوعزة سعيدة، **الحكم الراشد كآلية لمكافحة الفساد الإداري في الإدارة المحلية الجزائرية**، مجلة معالم للدراسات القانونية والسياسية، العدد: 05 ديسمبر 2018، ص: 98.

[3] _ تقرير التنمية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، **التحكم الجيد لأجل التنمية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، تحسين التنظيم والمساءلة**، البنك الدولي، واشنطن، 2003، ص 03.

✓ **المحاسبة:** تعد العامل الرئيسي في إمكانية الحد من الفساد أو انتشاره، فعدم محاسبة الأجهزة التنفيذية والتشريعية والقضائية يؤدي إلى تكثيف حجم الفساد، ويطلق عليه Top Heavy Corruption، باعتبار أن تلك الأجهزة تعتبر من أصحاب ومتخذي القرارات في البلد، التي ينتج عنها لجنة تدقيق[1].

يُعرِّف القسم 202 منSarbanes Oxley لجنة التدقيق بأنها "لجنة أو هيئة معادلة تم إنشاؤها من قبل وبين مجلس إدارة المصدر لهذا الغرض الإشراف على عمليات المحاسبة وإعداد التقارير المالية للمُصدر ومراجعة حساباته البيانات المالية للمُصدر، وإذا لم توجد مثل هذه اللجنة فيما يتعلق بالمصدر، مجلس إدارة المصدر بأكمله، بناءً على هذا التعريف، كل شركة يُطلب منها إنشاء لجنة تدقيق بين أعضاء مجلس إدارة المديرين"[2].

ثانيا: مبادئ الحوكمة

تستمد أغلب البحوث وكتابات المهتمين في هذا الشأن مبادئ الحوكمة من الإصدار الذي تبنّته منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية *OECD التي أرست من خلاله خمس + واحد (5+1) من المبادئ العامة المنشورة سنة 1999 ثم تعديلها في سنة 2004 من خلال إضافة مبدأ مهم وهو" وجود إطار فعّال للحوكمة" ومنه اكسب هذه المبادئ ترسانة متينة لمواكبة التطورات التي يمكن أن تحدث في البيئة الاقتصادية والإجراءات التنظيمية الإدارية، وبعدها تم إصدار المبادئ في حلة جديدة محدّثة بعد اجتماع العشرين (**G20) لوزراء مالية ومحافظي البنوك المركزية للدول الأعضاء في يومي 4-5 سبتمبر 2015 المنعقد في أنقرة وتم إصدار من خلاله المبادئ التي كانت كالتالي[3]:

- مبدأ ضمان الجودة بإطار فعّال لحوكمة المؤسسات: حيث يكون من خلال توزيع المسؤوليات والقيام بالواجبات؛
- المعاملة المتساوية لكل المساهمين وضمان حقوقهم: بتسهيل المشاركة الفعالة والتصويت واتخاذ القرارات؛
- المؤسسات (الشركات) الاستثمارية وأسواق المال: بالإفصاح عن العمليات والمعاملة المتساوية والحق في المعلومة؛
- مبدأ الإفصاح والشفافية: يكون بإمكانية قبول المراجعة الخارجية والقابلية للمساءلة عن البيانات والمعلومات؛
- دور أصحاب المصالح: من خلال التعاون، والاهتمام وتوفير المعلومات في الوقت المناسب؛

---

[1] _طلال بن مسلط الشريف، **ظاهرة الفساد الإداري وأثرها على الأجهزة الإدارية**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة العامة، العدد: 02، 2004، المملكة العربية السعودية، ص: 44.

[2] _Mohammed Abdullah Al Momani, Mohammed Ibrahim Obeidat, **Activating the Role of Audit Committees and Boards of Directors in Restricting Earnings Management Practices: a Perspective of Auditors in Jordan,** Accounting Department Accounting Department Jadara University, p: 141.

*__OECD__ _ **O**rganization for **E**conomic **C**ooperation and **D**evelopment.

** _ تهدف مجموعة العشرين إلى تجمع للدول الصناعية الكبرى والمتقدمة بغية نقاش قضايا أساسية في الاقتصاد العالمي، وهي منتدى للتعاون الاقتصادي والمالي بين هذه الدول وجهات ومنظمات دولية تلعب دوراً محورياً في الاقتصاد والتجارة في العالم وتجتمع سنويا في إحدى الدول الأعضاء.

[3] _ **Organisation for Economic Co-operation and Development، Principles of Corporate Governance**, September 2015, p 07.

- مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة: بضمان المعاملة العادلة والموضوعية وإتاحة التقارير في الوقت المناسب مع تطبيق معايير الأداء والمعايير الأخلاقية.

نشير هنا إلى أن جملة المبادئ المتعددة التي تتميّز بخاصية التناسق والتكامل فيما بينها بحيث أنها كلها تخدم نفس الأهداف، إذا ما جسّدت فعليا بصفة مرتّبة ومتسلسلة انطلاقا من تبنّي الحرص على فعالية الحوكمة وخلفياتها بحيث تحقق الغاية من جرّاء استخدام تطبيقاتها، والحرص على تساوي حقوق المساهمين وضمان العدالة بينهم، وكذا فيما يخص جانب السوق المالي باعتباره الفضاء الذي تنشط في المؤسسات، مع تعزيز مبدأ الإفصاح الكافي عن كل ما يتعلّق ببيانات المؤسسات وإتاحة كافة المعلومات للأطراف ذوي العلاقة من أبرز ما يتم الإفصاح عنه نجد كل من: القوائم المالية، التقارير المالية، تقرير المدقق، الأهداف المستقبلية، الخطط العملية، الموازنات..) حتى يتسنّى لهم استخدامها بما يضمن اتخاذ القرارات.

الفرع الثالث: أهداف وأهمية الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية

تعتبر الأهداف أساسا على أنها ترجمة لما تتطلع إليه المؤسسات من جراء تطبيق هذا النظام وأسباب تبنيّه من تحقيق الشفافية والمساءلة والمسؤولية والمساواة، يمكن أن نوجز أهم أهداف الحوكمة في العناصر التالية:[1]

- محاولة الحد من الفساد الإداري والمالي وتقليصه وتحقيق الأهداف العامة للشركة ومساعدة المساهمين؛
- تحقيق وضمان النزاهة والاستقامة لكافة العاملين في المؤسسة في كل المستويات من مجلس الإدارة والمديرين إلى أدنى عامل فيها، مع التقليل من الأخطار إلى أدنى قدر ممكن بل استخدام النظام الوقائي الذي يمنع حدوث هذه الأخطاء، وبالتالي تجنّب المؤسسات أعباء هذه الأخطاء، بالإضافة إلى تحقيق أعلى قدر من فعالية المدققين الداخليين والخارجيين.
- بالإضافة إلى أنها تسعى لتدعيم دور لجان التدقيق في ممارسة وظيفة الرقابة على الأداء الإداري والمالي لمختلف أنشطة المؤسسة، مع محاولة تحسين الأداء المالي للمؤسسة وتعظيم القيمة الاسمية لأسهمها وتدعيم تنافسية المؤسسة في الأسواق المالية خاصة في ظل استحداث أداوت وآليات مالية جديدة، مع السّعي لزيادة دعم ثقة المستثمرين ومالكي الأسهم في السوق المالي؛ مع توسيع دور المراقبين لأداء المؤسسات بحيث يضم المساهمين، العاملين، الموردين، العملاء، المقرضين، الجهات الحكومية والقانونية، إدارات المجتمع المدني، المدققين ومحافظي الحسابات[2]، ومنه ضمان تدقيق الأداء المالي وحسن استخدام أموالها ومدى الالتزام بالقانون في ضوء قواعد الحوكمة؛

---

[1] _محسن أحمد الحضري، **حوكمة الشركات**، مجموعة النيل العربية، القاهرة _ مصر، 2005، ص ص :58-59.

[2] _ إيمان فتحي، أحمد مصطفى، **دور المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات لتحقيق شفافية المعلومات**، منشورات الأزمة المالية العالمية والآفاق المستقبلية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن 2011، ص ص 364، 365.

- كما تهدف إلى تحسين الصورة الذهنية السوقية للمؤسسة وإدخال الاعتبارات الأخلاقية وكسب السمعة الحسنة وزيادة الثقة للمتعاملين وللبيئة الداخلية وتحسين الوضوح والشفافية، ومنه تحسين عملية صنع القرارات والأهداف وفعاليتها؛
- حماية حقوق المساهمين من خلال الاحتفاظ بسجّلات ملكية الأسهم وتعزيز مبدأ الشفافية والإتاحة التامة على المعلومات التي تستخدم في اتخاذ القرارات، وحماية كذلك مصالح الأطراف المشتركة بما يتطلب تنمية الانتماء وولاء المؤسسة، وتحقيق العدالة والتطبيق السليم للقوانين واللوائح بما يضمن إدارة فعالة وكفئة تساعد على تحقيق الأهداف وتجنّب الفساد والمشاكل المالية والإدارية الوظيفية؛

بناء على ما تقدّم يستخلص بأنه إذا ما تم تجسيد المبادئ التي ينص عليها نظام الحوكمة فإنه بالضرورة وكمتغيّر تابع ستتوافق مع الأهداف المرجوة من قبل المؤسسات لتحقيقها وبشكل عام يمكن أن نلخّص أنه بالالتزام لمبادئ الحوكمة فإن ذلك يعمل على تحقيق مجموعة من الأهداف، من بينها الارتقاء بأداء الاقتصاد وتحسين مؤشراته. كما أن تنصيب الحوكمة الرشيدة في المؤسسات المالية لا يزال ذا أهمية كبيرة نظراً لدور الصناعة في تعبئة الأموال وتخصيص الائتمان لقطاعات العجز في الاقتصاد ونظام الدفع وتنفيذ السياسة النقدية وهذا سوف يؤدي إلى الاحتفاظ بثقة الجمهور[1].

بالإضافة إلى ذلك، تلعب البنوك أدوارًا مهمة في إدارة المؤسسة التي تعتبر من كبار الدائنين فيها والتي يمثلون فيها مساهمين رئيسيين وبالتالي، إذا واجه مديرو البنوك آليات حوكمة سليمة، فإن هذا يعزز احتمالية قيام البنوك بجمع رأس المال بشكل غير مكلف، وتخصيص مدخرات المجتمع بكفاءة، وممارستها على المؤسسات التي يمولونها[2].

يؤثر مجلس الإدارة وهيكل الملكية على كفاءة آليات المراقبة وبالتالي يمكنهما التخفيف من مشكلة تداخل الصلاحيات، بناءً على نظرية الوكالة، فإن آليات الحوكمة تؤثر بشكل إيجابي على أداء الشركة وفقًا لافتراضاتها التي تشير إلى أن مجلس الإدارة وفعاليته هو جانب مهم من جوانب الحوكمة الفعالة للشركات عندما يكون لدى مجلس الإدارة عدد قليل من المديرين غير متعارضين ومستقلون، وعندما يكون لديه غالبية خارج ومن الناحية المثالية كأعضاء مجلس إدارة مستقلون، وعندما يشغل منصب رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي أشخاص مختلفون كما يمكن لهيكل الملكية أن يعزز الأداء المالي عندما تكون المؤسسة بملكية خاصة[3].

---

[1] _Adedipe A. OLUSEYI et al, **Corporate governance and bank's performance in Nigeria (post – bank's consolidation)**, European journal of business and social Sciences, Vol 02, n° 08, 2013, p 90 .

[2] _ Lambe ISAAC, **Corporate governance and organizational performance in the Nigerian banking industry**, European journal of business and management, Vol 06, n° 25, 2014, p 117.

[3] _ Benhalima Imane, Merhoun Malek, **Corporate governance and bank performance in the light of agency theory**, Economiic Devellopmentt Review, Issue N° 06 D, Décembre 2018, p: 209.

تعمل الحوكمة على تأكيد وتعزيز إدارة المؤسسة الاقتصادية، وتساهم في تحسين الأنشطة المحاسبية والإدارية، من خلال تطبيق الشفافية والقدرة على اكتشاف التلاعب والاحتيال وتحريف الأرقام، وكذا الفساد المالي والإداري.

المبحث الثالث: وصف العلاقة القائمة بين متغيرات الدراسة

ينظر لوظيفة التدقيق المالي كأداة ضبط وتأكيد على جميع المستويات، تضمن الرقابة على أنظمة التسيير المالي والإداري للمؤسسة بدورها الفعّال والحيوي المستقل مما يتيح المعلومات ذات الجودة لإدارة المؤسسة لاستخدامها بما يضمن تحقيق الأهداف بأكثر ملائمة وجدوى، من خلال ذلك تتضح منه مدى أهمية موقع هذه الوظيفة بالنسبة للمؤسسة في كونه أداة توفّر المعلومات الصادقة ذات الجودة في المجالات الاستثمارية والتمويلية والعمليات، والتي تحد كذلك من ممارسات الإدارة في توجيه الأرباح، من خلال المشاركة في تقييم البدائل المتاحة وتحليل النشاط المالي والاقتصادي العادل للمؤسسة، باعتبارها جهة داخلية استشرافية ومستقلّة وتسعى لدعم اتخاذ القرارات وترشيدها مما يحقق جودة الأداء الأمثل. حيث سيتم من خلال هذا المبحث من التطرق إلى وصف العلاقة القائمة بين التدقيق المالي ومخرجاته وبين إدارة الأرباح في ظل مبادئ الحوكمة المؤسسية.

المطلب الأول: مساهمة التدقيق المالي في ضبط ممارسات إدارة الأرباح

مخرجات مهمّة التدقيق المالي في المؤسسة الاقتصادية، ذات بعد مهم تشمل الاعتماد الواسع عليها فيما يخص تقييم وتقويم مهام والأداء المالي والإداري، حي تسعى لمساعد إدارة المؤسسة من التطبيق السليم لإجراءاتها في تقييم مواطن الضعف والانحرافات المصاحبة لعمليات الغش أو الفساد الناتج عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، والعمل على تصحيحها وكذلك اكتشاف مواطن القوة وتطويرها، من خلال الدور الرقابي التأكيدي والفني لتحسين الإجراءات والسياسات لغاية بلوغ الأهداف وتحقيقها بكل فعالية وكفاءة. كما تعمل جهة التدقيق المالي على الوقوف الدوري على مدى فعالية وسلامة أنظمة الرقابة الداخلية وأنظمة الضبط، من خلال جملة من المراحل المعتمدة والتي تتوافق في طبيعتها مع ما هو متعارف عليه دوليا.

الفرع الأول: كشف التلاعب في الأنشطة الفعلية

تم اعتماد ستة (06) متغيرات التي تتحكم بأنشطة إدارة الأرباح وهي: حجم الشركة ونسبة الرافعة المالية والعائد على الأصول ونسبة السوق وعمر الشركة، وحجم جهة التدقيق المالي، هذه العوامل هي التي تؤثر على سلوك تعديل الربح[1]، وعليه تعتمد لجنة التدقيق على العناية المهنية الكافية بتلك المتغيرات لتحديد حجم التلاعب في الأنشطة الفعلية للمؤسسة. لذلك فالمدقق هنا ملزم بالعناية المهنية الكافية التي تستجب عله كشف التلاعبات والأخطاء الواقعة في

[1] Daeheon Choi,**Chune Young Chung, Young-Eun Kim, Sustainable Corporate Ownership Structures and Earnings Management in the Vietnamese Stock Market**, Sustainability 2020, p: 31.

القوائم المالية، التي تعكس واقع الأنشـــطة الفعلية، من خلال تحديد حجم الأخطاء والانحرافات المرتكبة. التي يمكن تصنيفها فيما يلي:

أولا: تعريف الخطأ المالي

هو عدم تتطابق المعطيات الواقعية الصـــحيحة للأحداث الاقتصـــادية ومبالغها مع عملية إدراجها وتســـجيلاتها الدفترية، لذلك عادة ما يتوافق هذا التعريف مع آلية عدم الإفصاح في السجلات المعتمدة لدى المؤسسة التي تترجم واقع أدائها المالي أو الإفصاح غير الملائم والشفاف للواقع ومصداقية أداء المؤسسة، ونجد أن من أبرز أنواع الأخطاء المالية كل من العناصر التالية:

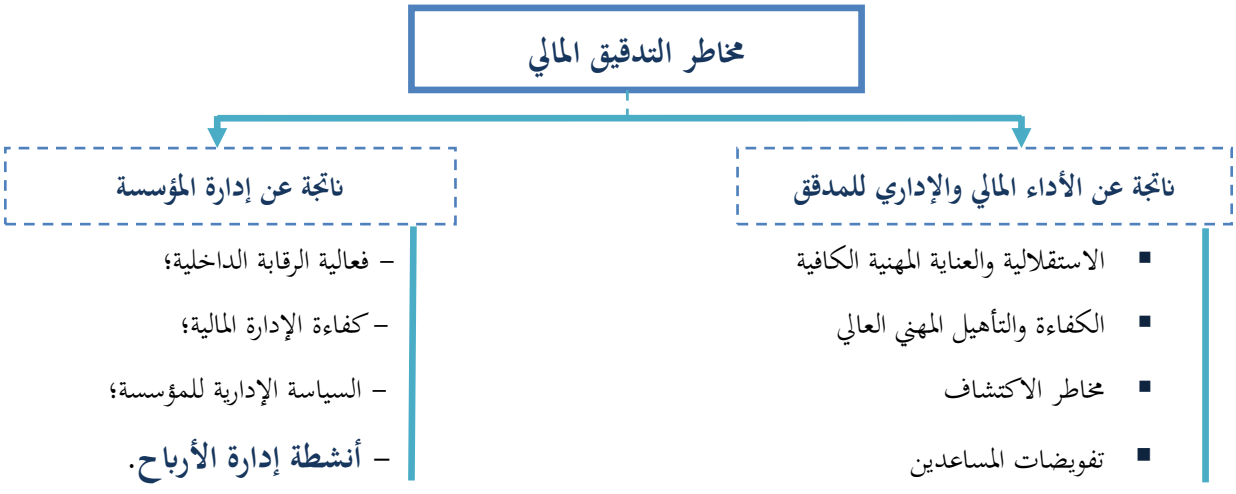
- **الأخطاء المتعمّدة**: وهي التي تنشـأ انطلاقا من ترتيب إجراءات من قبل إدارة المؤسـسـة كخطوة لإظهار المركز المالي كما ينبغي أن يكون عليه (إدارة الأرباح)، وعليه فينشـــأ هذا من خلال جميع العمليات وترتيبها بما يتوافق مع توجهات المؤسـسـة وهذا مخالف قانونا ولدى الأعراف المحاسـبية الاقتصـادية، ومنه فالأخطاء المالية يمكن تصنيفها كالتالي:
  - **الأخطاء المهنية الجسـيمة غير المتعمّدة**: وهذا الصـنف متداول ومشـاع كثيرا لدى المؤسـسـات العمومية، وينتج ذلك عن كفاءة المورد البشـــري الذي من المفروض أن يتقمّص مهام تتطلب كفاءة مهنية عالية درجة من الالتزام عالية؛
  - **الأخطاء المهنية حسـب الحجم**: قد تكون أخطاء وتغطية مالية صغيرة نوعا ما وقد تكون حجمه يؤثّر على مسار الأداء المالي ومصداقيته لدى المؤسسة.
- **الأخطاء المهنية الفنية**: ينتج هذا النوع من جرّاء المهام الروتينية المهنية أثناء الفحص والتبويب وقد يكون مصـاحب لضـخامة حجم العمليات وهذا قد يحدث للعديد من الإدارات المالية للمؤسـسـة وهو متقبّل شـرط تقديم التبريرات التي تثبت ذلك؛
- **أخطاء الحذف الجزئي والكلي**: التي تكون مصـاحبة تلاعبات مالية وجراء اختلاسـات، وتظهر في عدم إثبات معاملات مالية وحذفها وعدم إظهارها في السـجلات وبذلك القوائم المالية، حيث تشـمل عنصر مالي جزئي أو كلي ومن أمثلة ذلك حذف تحصـيلات مالية من عند الزبائن واعتبار هذا الحدث غير موجود، ولكشـف ذلك يتطلّب خبرات متراكمة وفنية عالية في هذا مجال التدقيق المالي والمحاسبي.
- **أخطاء الإدراج التي يمكن قبولها**: تكون تســـجيلات هذه العمليات المالية مقبولة شـــكلا لكن مبالغها غير مطابقة بنسـب مئوية قريبة من الصـحة، بذلك يمكن قبولها انطلاقا من مبدأ الاعتراف بسـلامة الإجراءات المالية التي من المفروض أن تكون عليه؛

- **الأخطاء الاحترافية** (تتوافق مع مدة امتهان التدقيق): من غير الطبيعي في الأحوال العادية أن يتم اكتشاف مثل هذه الإجراءات التي تتطلب عناية مهنية كبيرة، وهذا لا يتفق مع تفويض الممارسات والمهام التي يعتمدها أغلب المدققين لمساعديهم؛
- **الأخطاء المتكافئة التي لها تأثير على المركز المالي للمؤسسة**: يحث ذلك عادة في تبيان توازن ميزان المراجعة وهذا هو الشائع في أغلب المؤسسة ونجزم على ذلك لأنه من غير المنطقي أن تكون متوازنة ومن أدلة ذلك حجم العمليات المالية الهائلة وتسجيلاتها طيلة الدورة المالية (سنة مالية كاملة) بأن تكون دقيقة، حيث يضطر محاسبو المؤسسات أن يظهروا سلامة العمليات ومركز المؤسسة المالي وإظهار دقة وصحة ذلك في توازن جانبي ميزان المراجعة بعد التسويات، باعتباره هو مدخلات إعداد القوائم المالية.

ثانيا: كشف الخطأ والحكم عليه

بالنسبة للحكم على نوع الخطأ المالي فإن تقديره يعتبر من البديهيات المهنية انطلاقا من تعريفات الأصناف المذكورة أعلاه. وإن لم تكتشف هذه الأخطاء المبوبة فيمكن اعتبار ذلك بأنها من مخاطر التدقيق المالي والمدقق هو المسؤول عن ذلك وفق معايير الأداء والعناية المهنية المنصوص عليها، وتصنّف عند إذن بمخاطر عدم الاكتشاف المتأتية من كفاءة النشاط المهني أو عن العلاقات الشخصية التي تؤثّر على مجريات عملية التدقيق، أحيانا وهذا متداول كثيرا في البيئة المهنية بجزئية انسحاب وإلغاء عقد التعقد بين المدقق والمؤسسة لما تم اكتشافه من قبل المدقق فتضطر المؤسسة إلى استبدال مدقق آخر، فيأتي مدقق آخر لإكمال المهمة دون معرفة الأسباب السابقة وحيثياتها ومنه فكيف سيتم الكشف عن تلكم الأخطاء بأنواعها، إن لم يتم استيعاب كافي للمؤسسة وبيئتها وعلاقاتها ونظامها المالي المعتمد، وهذا الإجراء يعتبر كنوع من إجراءات التغطية على الوقائع.

الشكل رقم (02): أصناف مخاطر التدقيق المالي



المصدر: إعداد الطالب، بالاعتماد على:

Gérard Valin, et autres, **Contrôler et Auditor**, Edition Dunod, Paris, 2006, p: 168.

من خلال الشكل أعلاه، نلاحظ أن مخاطر التدقيق الواجب اكتشافها، تتمثل في انحرافات وأنشطة غر مرغوبة تؤثر في نتيجة المؤسسة. من خلال الأداء المالي والإداري، لا سيما سياسات وتوجهات إدارة المؤسسة وحجم أنشطة إدارة الأرباح.

الفرع الثاني: تأثير تقرير التدقيق المالي حول مدى صدق القوائم المالية

الهدف من التدقيق المالي هو تحسين أداء المؤسسة وتفعيل مفهوم المساءلة، وبالتالي الحد من أي تأثير للإدارة على مصالح الأطراف الأخرى ذات الاهتمام بالمؤسسة، ويتم ذلك من خلال إعادة هندسة عملية التدقيق المالي، بما يضمن زيادة فعاليتها كنشاط مضيف للقيمة، حيث ينظر إلى وظيفة التدقيق من منظور شامل للنواحي المالية والإدارية في المؤسسات والتي تبدأ بالتخطيط ثم التنفيذ فالاتصال وإعداد التقارير ونهاية بالمتابعة المستمر، ولزيادة فاعلية التدقيق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح يجب الأخذ بالاعتبارات التالية:[1]

- كفاءة المدقق المالي الداخلي؛
- المتطلبات المهنية وما تفرضه معايير التدقيق الداخلي وقواعد السلوك المهني؛
- الاشراف والتشاور المستمر مع أعضاء مجلس الإدارة ولجان التدقيق والإدارة التنفيذية؛
- الحرص على ضمان أكبر قدر كافٍ من الاستقلالية في عمل المدقق الداخلي.

تساهم جودة التدقيق المالي في توفير تقارير مالية يمكن الاعتماد عليها عند اتخاذ القرارات، بعيدا عن أي تأثير قد تسعى إليه إدارة الأرباح في إحداث تلاعب أو تحريف في محتواها كما تساهم في عملية التقييم لفعالية النظم المالية والإدارية. مع الحرص على توفير أدلة وقرائن إثباتات كافية مما يحد من تدخل إدارة الأرباح في تغيير محتواها؛ ومنه إمكانية تحسين مستوى الإفصاح والشفافية في القوائم المالية وإظهار البنود المحاسبية بصورة عالة تعكس واقعها الفعلي؛ كما تساهم أيضا فيما يلي:

- يؤدي توفر جودة التدقيق إلى تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، مما يحد من حدوث الغش والتلاعب التي قد تسعى إليه إدارة الأرباح؛
- كما إن تحسين وتدعيم متطلبات الإفصاح والشفافية في القوائم المالية يؤدي إلى إظهار البنود المحاسبية بصورة معبرة عن واقعها الفعلي ومنه ضبط أنشطة إدارة الأرباح وتحسين الأداء الإداري والمالي.

يكون ذلك من خلال جودة التدقيق العالية ستعزز ثقة المستثمرين في التقارير المالية الصادرة عن المدققين الخارجيين، وتدعم توجهاتهم الاقتصادية، باعتبارهم جهة فنية خبيرة[2].

---

[1] _ عصام محمد الطويل، **أثر التكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح**، مرجع سابق، ص: 79.

[2] _ Alawaqleh, Q. A., Almasria, N. A., & Alsawalhah, J. M. **The Effect of Board of Directors and CEO on Audit Quality: Evidence from Listed Manufacturing Firms in Jordan**. Journal of Asian Finance, Economics and Business, 8(2), 2021. P : 243-253.

الفرع الثالث: مساهمة التدقيق المالي في تحقيق موضوعية نتائج الأرباح

إن تحديد وجعل وظيفة مستقلة ممثلة في التدقيق المالي في المؤسسة الاقتصادية، يعتبر بين الأهمية والإلزامية من خلال الأهداف التي يحملها، والدوافع لتبني هذه الجهة لدعم ثقتها في مخرجات عملية المحاسبة أو تصحيح الأنشطة والممارسات الغير شرعية، من خلال الاكتشاف والحكم عليها، بما يضمن تحقيق الأداء المالي الذي يعكس النشاط الفعلي للمؤسسة، من خلال ما يلي:

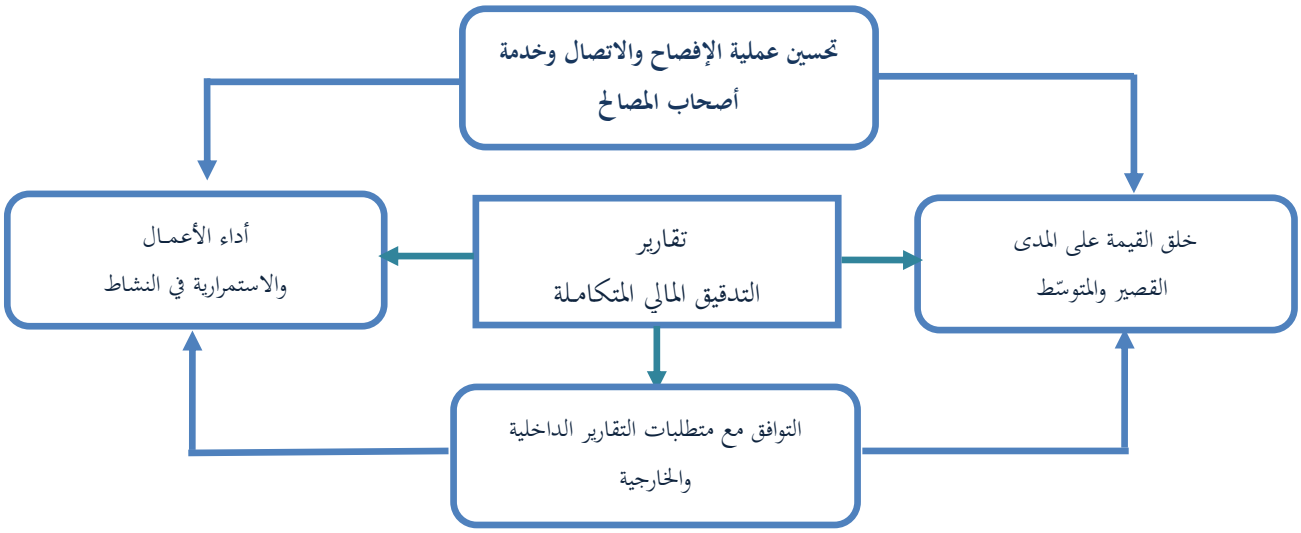
- المدقق المالي الفني سيضمن أعلى جودة ممكنة لدعم مصداقية المعطيات المقدّمة والمبوبة في نماذج القوائم المالية المعدّة، فمن خلال تقرير التدقيق المالي، سيتيح لدى الإدارة العليا نموذج أو أداة تساهم في تحقيق وصف نتائج الأرباح بصفة عادلة، باعتبار أنه وسيلة ذات جودة مبوبة في شكل تقرير نموذجي.
- كما تعمل جهة التدقيق المالي في المؤسسة الاقتصادية على ضمان حماية البيانات والمعلومات المالية الخاصة بجانب الأرباح، وإتاحتها لمستخدميها وقت الطلب بغرض الاستفادة منها في حدود الاستخدام وتقييم الأنشطة، ويتمثل الهدف الأساسي للتدقيق المالي في القيام بتقييم الجوانب الرقابية في المؤسسة بما يساعدها على الإدارة ووظائفها، وتكتفي الإدارة العليا بالتخطيط ووضع السياسات العامة والإجراءات اللازمة بكل شفافية؛
- تسعى جهة التدقيق المالي الداخلي إلى مساعدة إدارة المؤسسة على مواجهة مسؤولياتها بأكبر قدر من الكفاءة و ذلك عن طريق تقييم وسائل الرقابة، التي يستخدمها كل مستوى إداري عن طريق رسم السياسات العامة واستخدام الخرائط التنظيمية والموازنات التقديرية..، وتسعى من خلال ذلك إلى تحقيق هدفين أساسيين هما: العمل حماية ممتلكات المؤسسة ومواردها ومصالحها باستخدام أسلوب البناء و الإصلاح وحماية الأصول والتأكيد على احترام القوانين والأنظمة، لا سيما المالية فيما يخص الجانب المحاسبي وإعداد القوائم المالية والتأكيد على سلامة البيانات المقدّمة الخاصة بنتائج الأنشطة الاستغلالية والاستثمارية وفقا للمبادئ والمعاير المعمول بها؛
- تعمل على فحص الكشوف المالية فحصا دقيقا ومحايدا للتحقق من أنها واقعية، وتم فعلا ومنه الخروج بتقرير يتضمن رأيه الفني والمحايد لنظام الرقابة الداخلية ولسلامة القوائم المالية ومدى مصداقيتها[1]؛
- بالإضافة إلى دعم عدالة وصدق القوائم المالية للمؤسسة لواقع النتائج المحققة، وكذلك الاستعانة بحكم المدقق المالي لنظام الضبط الداخلي ومدى سلامة عملياته الرقابة المحكّمة بشأن رقم الأعمال المحقق، مع توضيح مدى سلامة السلوكات والسياسات من قبل الوظائف الإدارية والمالية والانحرافات المتأتية من ذلك؛

[1]_ Daoud yousef sobhi, **Internal Audit Manual Accourding to International Standards**, Union des Banque Arabes, Loubnane, 2007, p: 79.

- يساهم التدقيق المالي في إمداد إدارة المؤسسة انطلاقا من انعقاد المجالس والجمعيات العامة بعدّة توصيات مكتوبة بخصوص نظام الضبط الداخلي، دون أن يكون الاشتراك في التسيير وإنما يتم الإشارة إلى عدّة تحفّظات قد يراها المسّيرون مقبولة؛
- كما أن مسؤولية التدقيق المالي ما يبرزه من تقارير هي كبيرة جدا في المؤسسة عينة الدراسة عن حماية أموال المؤسسة ضد السرقة أو الفساد المالي في توجيه الأنشطة والأرباح. بما يتماشى مع توجهات الإدارة والاستخدام غير المرغوب به إضافة إلى منع الأخطاء والغش وتقليل فرص ارتكابها تقع على الإدارة ومسؤوليها، وهنا نشير للدور الذي يمكن أن تلعبه هذه الوظيفة الحيوية في اكتشاف التلاعبات، لذا يقع دور مهمة التدقيق الداخلي للمؤسسة الاقتصادية العمومية هي وظيفة داخلية مهمتها الفحص والتحقق والتقييم لأنظمة الرقابة الداخلية ومساعدة الإدارة في جميع المستويات لتحسين أنشطة المؤسسة، عن طريق التقييم وإبداء الرأي[1]، لذا ينبغي على المؤسسات الاقتصادية والمهنية أن تنظر إلى أن تقرير المدقق المالي هو معلومات ذات جودة وله صفة المسؤولية لجميع الأطراف المستخدمين المعنيين، من خلال العناية المهنية المطلوبة[2].

من خلال العديد من المبررات المقدّمة من طرف جهة التدقيق المالي في المؤسسة، وعليه فإن العلاقة يمكن وصفها بأنها تفاعلية تكاملية، والشكل الآتي المستمد من منشورات الباحث "Drian Peters "، حيث يبرز كيف وأن التدقيق المالي في المؤسسة ينتهج كأداة لغرض حماة المؤسسة وفقا لعامل الإفصاح التام والاتصال، انطلاقا من التكامل بين الوظيفة المالية والإدارية.

الشكل رقم (03): أهداف تقارير التدقيق المتكاملة لتحقيق الإفصاح التام.



Source: Drian Peters, **The Role of Internal Audit in non-financialand in Tegrated Reporting**, Chartered Institute of Internal Auditors, London, Issue: July 2015, p: 06.

[1]_Redha Khelassi, **Audit Interne- Audit Opérationnel**, Édition Houma, 3eme Edition, Alger, 2010, P: 93.
[2]_Soud Matar, **The Impact of Legal Responsibility of External Auditors on Auditing Quality and Investment Level**, A thesis submitted for the degree of Doctor of Philosophiy, Department of Economics and Finance, 2012, p: 69.

يلاحظ من خلال الشـــكل أعلاه، بيان تكامل أهداف مخرجات التدقيق المالي لتفعيل مبادئ الحوكمة ودعم الأداء المالي الأمثل، المستمد أساسا من عند الباحث "Drian Peters" حيث أن دلالة موقع تقارير التدقيق المالي في المحور على أنها الركيزة التي تضمن تحقيق الأهداف المبينة أساسا في كلاً من: خلق القيمة على المدى القصير والمتوسطة سواء كانت قيمة نوعية أو كمية.

بالإضافة إلى أن تلك المخرجات تعمل على التحسين المستمر لعمليات الإفصاح والاتصال ومساعدة أصحاب المصالح، بالإشراف على سلامة ممارسات الإبلاغ المالي والإفصاح الشفّاف، ومنه فتلك المخرجات هي أداة تساهم في تحسين أداء المؤسسة بصفة عامة بما يتطلّبه التوافق بين التقارير الداخلية والخارجية لغرض ترشيد إجراءات صناعة واتخاذ القرارات على مستوى المؤسسة.

المطلب الثاني: علاقة التدقيق المالي بالحوكمة في المؤسسة الاقتصادية

كآلية للحوكمة، فإن الهدف الرئيســي للتدقيق المالي هو ضــمان موثوقية البيانات المحاســبية المنشــورة من قبل المؤسـسـات. لذلك تعتبر نظريات الوكالة والإشـارة أسـاسًـا نظريًا للتأثير الإيجابي للتدقيق الخارجي على جودة الأرباح المحاسبية المقاسة بمناهج مختلفة مثل الملاءمة والتحفظ وإدارة النتائج[1].

الفرع الأول: الأهمية النسبية للتدقيق المالي في ظل الحوكمة

الأهمية النســـبية في مجال التدقيق هي أن تكون القوائم المالية المعدّة من قبل الإدارة على أنها خالية من الأخطاء وأنها أعدت بصـفة سـليمة بما يوافق المعايير والمبادئ المحاسـبية المقبولة والمتعارف عليها، حيث أن عمل المدقق هنا يكون بناء على صــدق وســلامة المعطيات المالية المقدّمة وهي من المبادئ الجوهرية التي يســتند عليها المدقق فبتطور التدقيق وأهدافه ومجالاته نجد أن بأن المدقق يؤدي عمله بصــفة اطلاعيه انتقادية وليســت تفتيشــية وحرصــه على اكتشــاف الأخطاء.

يعتبر المدقق أن الأخطاء على العموم غير موجودة أصـلا، فهو يؤدي مهامه انطلاقا من هذا المبدأ على حسـب التوجه الفرنكفوني، لذا فالمدقق المالي يطّلع بصــفة أولية على القوائم المالية عيّنة التدقيق لكشــف ســلامتها من الناحية الشــكلية ومن ناحية ما تحتويه، يقف بذلك من خلال هذا الإجراء الفني على تحديد جودة هذه المخرجات والانحرافات التي جاءت فيها (سـلبية أو إيجابية) ومدى قبول ذلك، لأن المدقق المالي باعتبار خبريته في الممارسـة المهنية من المفترض أنه اكتسب نوعا من اللمسات الفنية في فحص القوائم المالية وتحديد وضعية الشركة ومركز نشاطها، ويكمن الاستئناس

[1]_Affes H. and Smii T, **The Impact of the Audit Quality on that of the Earnings Management: Case Study in Tunisia**, Journal of Accounting & Marketing, Volume 5, Issue: 03, 2016, p: 06.

هنا بتعريف مجلس معايير المحاسبية المالية (FACB*) للأهمية النسبية بأنها[1]" هي حجم الحذف أو التحريف في البيانات المالية المقدّمة الذي يجعل من المحتمل أن يتغيّر الحكم الشخصي الذي يعتمد على تلكم البيانات، لأن المدقق مطالب فقط بالحكم على ما يقدّم له وما هو متاح لديه، وهنا يمكن الإشارة إلى المعيار الدولي رقم Governance 2110 الصادر عن معهد المدققين الداخليين نجد أنه أدرج العديد من المزايا التي تضمن حماية نظام الحوكمة باستخدام وظيفية التدقيق المالي الداخلي، من خلال الإبلاغ عن المعلومات المتعلّقة بالمخاطر والرقابة والجهات الخاصة بالشركة للأطراف ذات العلاقة، ممثلين في أصحاب المصالح ومنه ضمان مبدأ المساءلة وتحقيق فعالية الأداء العام للمؤسسة[2].

نشير هنا إلى أن المدقق المالي يعتبر بأن الأرباح إذا كانت متقاربة من سنة لأخرى، بعد مقارنة القوائم المالية للدورات المالية السابقة يعتبر بتحفّظ بأن المؤسسة (الشركة). هنا تقوم بإدارة الأرباح وهو ما سيزيد على المدقق العناية المهنية في مجال الفحص والتحقق من البيانات المالية وما يطابقها من أنشطة المؤسسة التاريخية، مع فحص التزام المؤسسة بما تضمّنته تقارير الدورات المالية السابقة ومدى تجسيد ذلك في هذه القوائم المالية، وعليه يستخلص بأن مسؤولية مطبقي نظام الحوكمة لديهم أيضا مركز مسؤولية فيما يتعلّق بالانحرافات النوعية أو الكمية لمخرجات النظام المالي والرقابي، ومنه العمل على إيجاد التناسق بين الإدارة من جهة وبين قسم أو جانب التدقيق المالي.

الفرع الثاني: مخاطر التدقيق المالي ضمن إطار مبادئ الحوكمة

مخاطر التدقيق هي مقدار درجة التشتت غير السليم الحاصل في رأي المدقق حول عدالة وصدق القوائم المالية، وهي من بين العوامل التي يسعى المدقق لتجنّبها والتخطيط لتفاديها من خلال تقدير الأهمية النسبية لعيّنة التدقيق المالي، لذا فإن هذه المخاطر المتأتية لا تكون مقصودة وفق الحالة العامة وهو ما تنص عليه المعايير الشخصية (يرجى الاطلاع عليها)، حيث إذا وجدت مخاطر للتدقيق المالي فتنسب أصلا إلى الأخطاء الجوهرية والبيانات غير الملائمة وغير العادلة الناتجة عن الإفصاح غير التام للممارسات المالية الرقابية للشركات، الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC*) عرّف خطأ التدقيق بأنه " احتمال إبداء المدقق لرأس غير سليم في القوائم المالية الخاضعة لرقابته رغم أن هذه القوائم المالية تحتوي على تحريفات جوهرية[3].

يرجع ذلك إلى عدم توفّرت أدلة إثبات كافية أو أن نظام الرقابة الداخلية غير فعّال، أو إلى مخاطر عدم اكتشاف الأخطاء الجوهرية العمدية الاحتيالية أو غير المقصودة (الفنية)، ومنه فإن أي من المخاطر الناجمة عن مخرجات التدقيق

---

*_ **FASB_ F**inancial **A**ccounting **S**tandards **B**oard.

[1] _فاطمة فزع هداب، **العوامل المؤثرة في تحديد مستوى الأهمية النسبية وأثرها في التخطيط لعملية التدقيق**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 53، 2017، ص: 384.

2 _معهد المدققين الداخليين، **المعايير الدولية المهنية للتدقيق الداخلي**، ترجمة حكام جمعية المدققين الداخلين، لبنان، 2021، ص: 13.

*_**IFAC_I**nternational **F**ederation of **A**ccountants.

[3]_طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة الدولية والعربية والأمريكية**، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصرن 2007، ص 249.

المالي فإنه سيؤثّر على فعالية ممارسة مجلس الإدارة وما تصدر من قرارات مستمدة من التقرير المالي وبناء على رأي المدقق الفني باعتباره يتميز بالعدالة والموضوعية والمصداقية، وهنا وجب العمل باحترافية وإعطاء الأمر أهمية كبيرة بمقتضى أن ليس كل ما صدر عن المدقق يتم الاعتماد عليه في أغلب الحالات.

إن الحكم على مخاطر التدقيق على إنها غير عمدية في جميع الأحوال، باعتبار مهنية المدققين والمعايير والقواعد التي تضبط ممارساتهم ومهنتهم سواء كانت داخلية أو جهات خارجية مستقلة حيادية، ومنه فإن التأثير سيكون بدوره على أهداف الحوكمة ومبادئها الناتجة عن ممارسات المدقق المالي، التي تشمل مخاطر الاستقلالية والعناية المهنية وكفاءته المهنية الكافية في اكتشاف المخاطر، وقد تكون كذلك ناتجة عن أداء وممارسات إدارة المؤسسة من خلال مدى فعالية إدارتها المالية ومجال الرقابة الداخلية لديها بالإضافة إلى سياسة الأرباح التي قد تنتهجها[1]*، لذا فالملاحظ أن مهمة التدقيق تفق على هذا الأساس كدعامة لكشف الأخطار أو الانحرافات، التي قد تعطي صورة غير صادقة عن وضعية المؤسسة ولخدمة مبادئ الشفافية في الممارسات والكشوفات المالية لتوضيح ذلك، وإن التعرف على هذه المخاطر وتقديرها يعد أمرا مهما لتعزيز فعالية الأداء والوصول إلى نتائج منطقية وبمستوى من الجودة[2]، حتى نحقق تقارير يمكن الاعتماد عليها، وعليه فكلما كانت مخرجات التقرير ذات جودة كلما كانت بذلك مساهمته أفضل لمجال الحوكمة ومبادئها للمؤسسة.

الفرع الثالث: وصف الإطار العام للعلاقة بين التدقيق المالي والحوكمة

وظيفة التدقيق المالي هي وظيفة تأكيدية وداعمة لإرساء مبادئ الحوكمة، التي تسعى إلى تبني مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة وفعالية نظم الأداء، من خلال تقارير التدقيق الوصفية الذي يعتبر أهم مكونات التقرير المالي للمؤسسة، بتكامل العلاقة الوظيفية لحماية حقوق المساهمين من خلال متابعة الأعمال وتدعيمها مما يسكب نوعا من الأمان الوظيفي والإشراف الفعّال، بحيث تقوم وظيفة التدقيق المالي بمراقبة وضع المؤسسة ومركزها المالي مع التحقق من سلامة ومصداقية القوائم المالية وعدالتها، وذلك بتعزيز الثقة ودعم البيانات والمعلومات والتقارير المالية المعروضة عن الكيانات وإبداء الرأي فيها بكل أمانة وموضوعية. في ظل الطلب على تطبيق حوكمة المؤسسات ازداد الطلب على مسؤوليات المدقق الخارجي لاعتباره من أهم الآليات التي تساهم في تحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية، ومن أهم هذه المسؤوليات الحديثة هي مسؤولية تقييم فرضية مدى ملائمة استمرارية المؤسسة في نشاطها[3].

---

[1]_For further information, pleasesee: Gérard Valin, et autres, **Contrôler et Auditor**, Edition Dunod, Paris, 2006, p: 168.

[2] _ناظم شعلان جبار، **مخاطر التدقيق وأثرها على جودة الأداء ومصداقية النتائج (دراسة حالة تطبيقية في الشركة العامة للتجهيزات الزراعية)**، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، من خلال الموقع الإلكتروني: https://www.iasj.net/iasj/download/37ccbed2a369f80c ، 2021، ص: 111.

3 _حليمي نبيلة، **معايير التدقيق الجزائرية ودورها في تفعيل مبادئ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية**، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2022، ص: 90.

لذا فمسؤولية جهة التدقيق المالي المعتمدة في إطار نظام الحوكمة تقتضي الحرص على إخراج تقارير ذات جودة عالية تتيح لمستخدميها الاستفادة منها وفقا لما تنص عليه مبادئ وتوجّهات لخدمة أصحاب المصالح، وهو ما يثبت مصداقية الفرضيات المطروحة منه إمكانية التأكيد على صحتها.

كما تساهم مبادئ الحوكمة في إخراج تقارير ذات جودة تصف مدى فعالية نظم الرقابة الداخلية ووضعية المؤسسة المالية بصفة ملائمة وعادلة، بغية تعزيز مبادئ الحوكمة من إفصاح كافي وشفاف حول سلامة المركز المالي وإجراءات الإدارة، ومنه دعم قرارات مجلس الإدارة، وعليه فإن وجود نظام الحوكمة، يقتضي بالضرورة وجود مهمة التدقيق المالي باعتباره متغّير يجسّد مبادئها من خلال صيغة الحماية والدعم لقرارات المساهمين وأصحاب المصالح باعتبارهم هم الفئة التي تستخدم القوائم المالية لتترجم طبيعة المؤسسة وأدائها، باعتبار أن التدقيق المالي مهمة وظيفية متكاملة لها عاملي التأثير والتأثر مع ممارسات نظام الحوكمة في المؤسسة[1].

يمكن بيان واقع العلاقة القائمة بين كل من التدقيق المالي والحكومة من خلال واقع الممارسات لكل منهما ومدى مساهمتهما في تحقيق الأهداف، بحيث ينظر لهما في الغالب على أنهما وسيلتان متوازيان تسايران نفس الأهداف والمبادئ، أم من ناحية طبيعة العلاقة فيظهر من خلال تحليلات الإطار التعريفي على أن التدقيق متغيّر تابع لنظام الحوكمة المالية، ويمكن تبرير ذلك من خلال التالي[2]:

- لجنة التدقيق*ومهامها تعتبر من أهم اللجان المنبثقة عن مجلس الإدارة ولها أعضاء مستقليّن حيث تعتبر على أن لها الدور الهام في حوكمة المؤسسة، بحيث تساهم في الإشراف وتبني التقييم المالي وتحديد الوضعية المالية للمؤسسة في صيغة المراقبة الآنية أو البعدية والمراقبة، كما هو معروف أكونها حد أدوات الحوكمة المستخدمة ويأتي هذا استجابة للحد من الفساد الإداري والمالي، من خلال إقامة آليات تضمن الإشراف ورفع الأداء مع تحديد الأهداف والإشراف عن مراقبة وتقييم أنظمة المؤسسة والتزاماتها بالشفافية؛ حيث من المتوقع أن تقلل الخبرة المالية للجنة التدقيق من الاحتيال، من خلال تحسين جودة التقارير المالية، من خلال الالتزام باللوائح والمعايير المتعارف عليها وتطبيقها.
- علاقة التدقيق بمجلس الإدارة المجسّدة لنظام الحوكمة التي تسعى إلى تبنيّ مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة وفعالية نظم الأداء هي علاقة تكاملية وظيفية يهتم كل منها إلى الوصول إلى أهداف الإدارة وحماية حقوق المساهمين، من

[1] _ حليمي نبيلة، **مرجع سابق**، ص: 99.

[2] _Delfita Siagian and Sylvia Veronica Siregar, **The Effect of Audit Committee Financial Expertise And Relative Status On Earnings Management: Case of Indonesia, Journal Akuntansi,** Volume n°: 03, September 2018, p: 322.

*_هي الهيئة المؤهلة المستقلة والخبيرة التي تضمن الإشراف على عمليات التدقيق سواء كان التدقيق داخلي أو خارجي، وهي بذلك الجهة الرسمية الموضوعية التي تقييم الأداء ومخرجات النظام المالي وتضمن التواصل والتنسيق بين أصحاب الملكية والإداريين خدمة الأهداف، حيث تنحاز على العموم للممارسات المالية وغالبا ما تكون لها مساهمات من الناحية الإدارية إلى في حدود الاجتماعات الرسمية لمجلس الإدارة والجمعيات العامة.

خلال متابعة الأعمال وتدعيم التأكد والموضوعية من خلال اعتماد التقارير الصادرة من عند المدقق المستقل والموضوعي ومنه كسب الأمان الوظيفي والإشراف الفعّال، بحيث تقوم مهام التدقيق بمراقبة الوضع المالي لمؤسسة مع التحقق من سلامة ومصداقية وعدالة القوائم المالية بالإضافة إلى التدقيق الإداري، ومنه زيادة مستوى جودة مخرجات الإدارة المالية، ومنه إبراز مبدأ تعزيز الثقة والشفافية التي تنص عليه آليات الحوكمة[1]؛

- مساعدة لجنة التدقيق الإدارة العليا في تأدية المهام ورسم الخطط والبرامج المالية والرقابية الفنية من خلال قناة الاتصال المتمثّلة في التقارير الوصفية للنظام المالي والرقابي الداخلي للمؤسسة وتحديد المركز المالي ووضعية الاستثمارات والحقوق، الأمر الذي يؤدي إلى توفير أو زيادة فرص احتمال تنفيذ إدارة الشركة للاقتراحات الملائمة وتبنّيها التي يقدّمها المدققين ومنه تحسين جودة الأداء المهني وضمان المصالح للأطراف ذات العلاقة[2].
- بالإضافة إلى العمل على تحسين جودة التقارير والقوائم المالية والحرص على الإشراف على الإبلاغ الشفاف بما ينمح مجلس الإدارة التأكيد على مصداقية الأداء المالي وعدالته للمؤسسة ومستخدميها، حيث تشير العديد من الملاحظات في الأسواق المالية الدولية إلى أن لجنة التدقيق تساهم بإكساب المؤسسة الاعتبار وزيادة قيمتها السوقية ومنه حدمة أصحاب المصالح وضمان أهداف الحوكمة.
- كما تضمن لجنة التدقيق المالي كذلك تحقيق مبدأ المساءلة والموثوقية في القوائم المالية المعدة والمنشورة، وإبلاغ التحفظات إلى مجلس الإدارة فيما يخص الوضعية والمالية ومدى تطابق الواقع مع الإفصاح ومدى ملائمته لذلك من خلال تجسيد مبدأ الشفافية في تقديم المعلومات المالية. وتقوم لجنة التدقيق في حالة احتياج الإدارة للخدمات الاستشارية الأخرى من قبل مكاتب التدقيق الخارجية أو الجهة المهنية الداخلية التابعة لقسم المالية والضبط المحاسبي بمناقشة وتحديد دراسة جدوى ومصالح مساهميها[3].
- بناءً على منظور نظرية الوكالة، يمكن استخدام المدققين الخارجيين كآلية مراقبة لمواءمة المصالح بين المساهمين والإدارة. هذه الآلية هي مظهر من مظاهر الآلية الخارجية لحوكمة المؤسسات، سيساعد المدقق الخارجي المؤهل في تقليل تلاعب الإدارة بالأرباح، وبالتالي تقليل عدم تناسق المعلومات بين الطرفين[4].

---

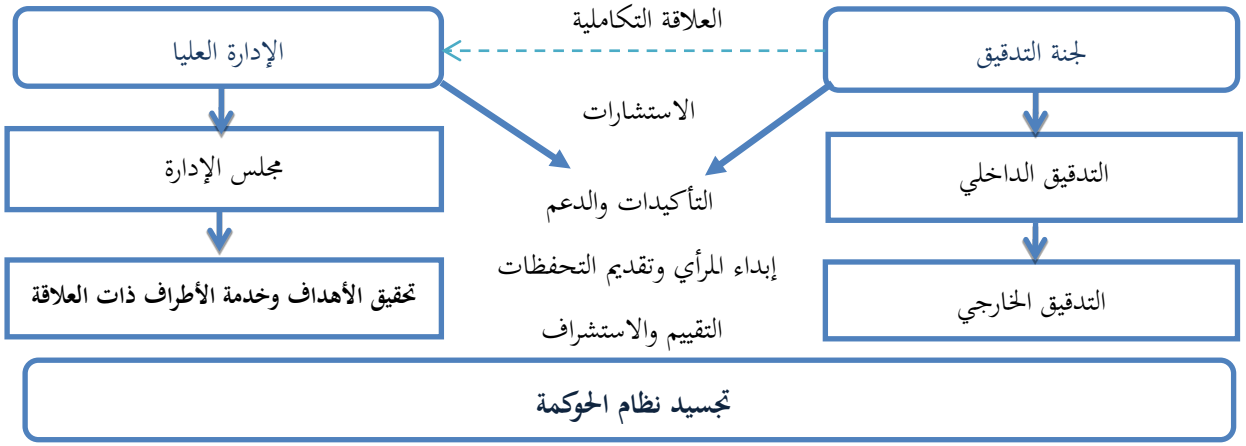
[1] _حليمي نبيلة، **مرجع سابق**، ص: 140.

[2] _ مجدي محمد سامي، **دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية**، مجلّة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلّد الـ 46، العدد 2، 2009، ص 19.

[3] _ صديقي مسعود، **نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء التجارب الدولية**، دارسة تطبيقية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، ص 169.

[4] _ Alzoubi, E. S. S. **Audit quality, debt financing, and earnings management: Evidence from Jordan**. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 30, 2018, p: 69-84. Voir ce site : https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2017.12.001.

الشكل رقم (04): يبين العلاقة بين التدقيق والإدارة العليا في تجسيد نظام الحوكمة



المصدر: إعداد الطالب، بالاعتماد على تحليل العلاقة القائمة بين التدقيق والحوكمة.

باعتماد معيار التدقيق الدولي رقم 260 *ISA المسمى بالاتصال مع أولئك المكلّفين بالحوكمة Communication With Those Charged with Governanceنجد بأن الإبلاغ المتبادل والفعّال بين التدقيق المسؤولين عن تطبيق نظام الحوكمة مهمة باعتبار أن مصطلح الاتصال تدل على وجود العلاقة الوظيفية التكاملية في ظل الاستقلالية، ومنه من خلال الشكل نلاحظ مدى حجم العلاقة التكاملية بين مهمة التدقيق والحوكمة من خلال كل من الاستشارات وإبداء الرأي والتقييم المالي والاستشراف والتأكيد ودعم القرارات.

المطلب الثالث: التدقيق المالي كأداة لتفعيل مبادئ الحوكمة

بالرجوع للاقتصاد الأمريكي حديثا نجد أن كبرى شركات الطاقة وفي العالم وهي شركة أنرون Enron وكذلك شركات أخرى قد تأثرت وأفلست بسبب واقع ممارسات التدقيق المالي ولممارسات الإدارات ومجالسها، حيث صاحب ذلك كشف الممارسات التي كانت قوم بها أعضاء مجلس الإدارة ومكتب التدقيق العلمي" آرثر أندرسون"، مما اقتضى إلى سن قوانين تضبط الممارسات وتجعل معايير تحكم أداء الشركات من خلال إبراز الإفصاح والشفافية. وتعمل وظيفة التدقيق المالي حاليا في المؤسسات بناء على معايير التدقيق الدولية إلى ضبط الممارسات المالية وحتى الإدارية بهدف تفعيل وتحقيق مبادئ الحوكمة.

الفرع الأول: أهمية الإفصاح ومتطلباته في القوائم المالية من منظور أخلاقي

تعد قواعد حوكمة المؤسسات على أنها تتركز بشكل عام على إيجاد حل للمشكلات التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة، والتفويض والوكالة في الإدارة، وكذلك المشاكل بين أصحاب الملكية الحاكمة في المؤسسة وصغار المساهمين[1]، وكذلك أصحاب المصالح الأخرى مثل الدائنين والعاملين والحكومات التي تقوم بإنشاء الإطار المؤسسي

*ISA_International Standards Auditing.

[1]_ خضر أحمد، **حوكمة الشركات**، دار الفكر الجماعي، الاسكندرية، جمهورية مصر العربية، 2012، ص: 81.

والقانون الشامل للحوكمة الذي يضمن تفعيل الإفصاح التام والفعال، ويخضع هؤلاء جميعا في علاقاتهم لقواعد حوكمة المؤسسات، إما بالالتزام الإجباري من خلال القانون والتنظيم المؤسسي، أو من خلال الالتزام الاختياري بالقواعد واللوائح التنظيمية. حيث يساهم الإفصاح في القوائم المالية وفق معايير المحابة والإبلاغ المالي الدولي IAS/IFRS لا سيما المعيار AIS1 " الإفصاح في القوائم المالية"، بما يلي:[1]

- الإفصاح عن السياسات المحاسبية والمعلومات المالية؛
- تحسين الفهم العام لأنشطة المؤسسة وسياساته الإدارية والمحاسبية؛
- التأكد من وجود رقابة مناسبة على أداء المؤسسة؛
- معرفة الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة الذي يعكس واقع الأداء خلال السنة المالية من خلال العرض العادل لما عليه أنشطة المؤسسة وأرباحها الصافية؛
- الوصول إلى جودة المعلومات المالية التي تمنح متخذ القرارات العديد من البدائل لتحقيق الأهداف؛
- التعبير الصادق عن الأداء المالي يرفع من قيمة المؤسسة في السوق المالي.

الفرع الثاني: مساهمة تقرير التدقيق في الحكم على شفافية المعلومات المالية

إن الملاحظ لبيئة الأعمال يجد بأن مهنة أو مهمة التدقيق المالي لها دور جد مهمة ومسؤولية كبيرة خاصة في ظل ما تشهده الحركية السريعة الاقتصادية والمالية على الصعيد المحلي أو الدولي، في كونها أداة رقابية وتقييمية واستشارية على الوضعيات القائمة من حماية نظام الأنشطة العملياتية أو الاستثمارية ومساعدة الأطراف أصحاب المصالح المشتركة للشركة (المؤسسة)، وذلك بتعزيز الثقة ودعم البيانات والمعلومات والتقارير المالية المعروضة عن الكيانات وإبداء الرأي فيها بكل أمانة وموضوعية تخدم القرار المتخذ الذي من شأنه أن يحسن الوضعية القائمة، لذا فإن أي انهيار مالي في الوقت الراهن وهذا ما حدث لعدة شركات أو قطاعات في مختلف الدول، يعد المصدر الرئيسي لفضائح المؤسسات وانهيارها هو تقرير المدقق المالي، وبما يحمله من آرائه الفنية التي قد تكون مغايرة أو ليست في نسق العدالة الواجب توفّرها في الحكم على وضعية المؤسسات أو القطاعات لأن رأيه الموجود في مضمون التقرير سيترجم بدوره إلى قرارات.

يتبين من خلال ما سبق بأن مصير الاقتصاديات أو الوحدات المؤسساتية مرتبط بفعالية وكفاءة المدقق ومدى التزامه القانوني بمعايير الأداء أو القواعد والأليات الصائبة من طرفه في الفحص والتحقيق، لذا فمسؤولية جهة التدقيق المعتمدة في إطار نظام الحوكمة تقتضي الحرص على إخراج تقارير ذات جودة عالية تتيح لمستخدميها الاستفادة منها وفقا لما تنص عليه مبادئ وتوجّهات نظام الحوكمة، بالإضافة إلى العمل على مساعدة الإدارة في تحديد وضعية

1 _ضيف الله محمد الهادي، **أسس وقواعد الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، IAS/IFRS**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، المجلد الأول، العدد السادس، 2020، ص: 92.

المؤسسات الفعلية، ومنه إمكانية رسم السياسات والأهداف العامة وكذلك وضع إجراءات لإدارة المخاطر ومعايير الأداء، ومنه فموقع التدقيق المالي ضمن إطار إدارة المخاطر وتحقيق أهداف حوكمة المؤسسات يأتي بين الأهمية والإلزامية.

الفرع الثالث: دور الرقابة على أنشطة إدارة الأرباح لتحقيق أهداف مجلس الإدارة

إن نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من النظم والإجراءات والطرق التي تتخذها الإدارة لحماية أصول الشركة ولضمان سلامة ودقة البيانات المالية وزيادة درجة الاعتماد عليها وذلك بما يضمن تحقيق الأهداف المسطرة، فحسب منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين" (OECCA*) نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في الشركة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية، الإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق تعليمات المديرية وتحسين النجاعة، ويبرز ذلك بالتنظيم وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة[1].

كما إن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم مراحل عمل المدقق حيث يندرج ضمن المرحلة الثانية لعملية التدقيق المالي بعد التخطيط والإشراف على المساعدين وتحديد الأهداف للمهمة، وهو أول مراحل التدقيق بعد التخطيط، حيث أضاف الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) فيما يخص نظام الرقابة الداخلية وعلاقتها بإدارة المخاطر**في أنها وظيفة تضمن تكامل نظام الحوكمة تؤثّر وتتأثّر بممارسات مجلس الإدارة.

إن الهدف من هذا الإجراء هو قيام المدقق بدراسة النظام الرقابي للمؤسسة والتعرّف على مدى سلامته كونه الركيزة التي ينطلق منها ويعتمد عليه المدقق فضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية ومدى كفاءته وفعاليته يحدد مقدار الفحص والتحقيق الذي سيقوم به المدقق المالي، وإيصال بذلك الوصف الكتابي عن طريق التقرير لمجلس الإدارة في شكل إبداء الرأي وتقديمه لأصحاب المصالح من معرفة وضعية الأداء والممارسات الداخلية وحسن استغلال الموارد، إذا فالتأكيد على وجود نظام رقابي داخلي سليم ينتج عنه معلومات وبيانات مالية يمكن مؤكّدة ويمكن الاعتماد عليها وإضفاء نوعا من الأمان لدى أصحاب المصالح، إضافة إلى تحديد ومعرفة فيما إذا كانت الانحرافات والأخطاء الموجودة في النظام ومخرجاته قد ارتكبت عمدا ومدى مسئولية الإدارة عنها.

يقوم المدقق المالي بإجراءات الوصف التحليلي، إعداد الاستبيان، الملخص التذكيري، وخرائط التدفق لبيان جوهر التقييم لمعرفة مدى مسؤولية النظام في اكتشاف أو تعمد ترتيبات القوائم المالية بما يخدم الأهداف، كما أنه يعتبر من الواجب على المدقق المالي أن يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية كخطوة أولي وذلك بغية الوقوف على مدى سلامة نظم الحماية الكافية لأصول وممتلكات المؤسسة، من أجل الحصول على البيانات المالية التي تتميز بالجودة لاستخدامها

*OECCA_ Organisation Experts Comptables et Comptables Agrémentes.

[1]_ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2006، ص 85.

**_Global Survey on Risk Management and Internal Control (2011).

في عمليات التخطيط واتخاذ القرارات بما يضمن فعاليتها في إطار القيم الإدارية والنزاهة والشفافية، من خلال وصف مكتوب[1].

حيث أدرجته لجنة الاتحاد الأوروبي في تقريرها لسنة 2004، الموسوم ب" The European perspective on corporate governance" حيث اعتبرت بأن التدقيق الداخلي أحد دعائم الأمان لأصحاب المصالح لما تضفيه من مساهمة في بناء النظام وتقييم للنظام الرقابي الداخلي وإتاحة التقرير الدورية لوضع التقييم والتوصيات ومجمل التحفظات حول جودة الأداء ومدى الالتزام بالسياسات لتحقيق فعالية مجلس الإدارة ومسؤولياته[2].

يمكن التطرق إلى الدور الرقابي على أنشطة إدارة الأرباح من خلال المفاهيم التالية:

- تطبيقات نطاق المعيار الدولي للتدقيق الداخلي رقم 1320 الصادر عن معهد المدققين الداخليين الأمريكيين (IIA) تحت تسمية " Reporting on the Quality Assurance and Improvement" الذي يشير إلى كخطوة أساسية في إجراءات الرقابة الداخلية من خلال إعداد وإبلاغ التقارير عن برنامج التأكيد وتحسين الجودة للإدارة[3]؛
- نص المعيار الدولي للتدقيق رقم ISA 260 الموسوم ب" Communication with Those Charge with Governance" الذي ينص على إجراءات الاتصال بين جهة التدقيق الداخلي والخارجي مع أولئك المكلّفين بالحوكمة، حيث نستخلص من خلال هذا المعيار مدى العلاقة التكاملية الوظيفية غير رسمية مع الإشارة إلى مبدأ الاستقلالية بين كل من نظام الحوكمة وجودة التدقيق المالي الذي يساير توفير المعلومات الكمية والنوعية وإتاحتها للمسؤولين عن الحوكمة في شكل وسيلة اتصال ممثلة في التقارير[4].
- كما إن مسؤولية الإدارة عن حماية أموال المؤسسة ضد السرقة أو الفساد المالي المتمثل في ممارسات إدارة الأرباح والتلاعبات، والاستخدام غير المرغوب به إضافة إلى منع الأخطاء والغش وتقليل فرص ارتكابها تقع على الإدارة[5]، ولكي تخلي الإدارة نفسها من هذه المسؤولية فإن عليها توفير نظاماً سليماً للرقابة والتدقيق الداخلي من شأنه التأمين على الأموال وحمايتها كذلك إيجاد الوسائل اللازمة لاكتشاف أية أخطاء أو تلاعب في حال حدوثها وحتى لا تتراكم آثارها؛

---

[1] _عبد النبي فتيحة، رواني بوحفص، **تقييم نظام الرقابة الداخلية للبنوك التجارية في ظل معيار تقرير محافظ الحسابات NRCAC 07، دراسة حالة وكالة البنك الوطني الجزائري بغرداية**، مجلة إضافات اقتصادية، المجلد 06، العدد 02، 2022، ص: 95-96.

[2] OECD Organisation for Economic Co-Operation and Development, **Principles of Corporate Gouvernance**, France, 2004, p : 25.

[3] _The Institute of Internal Auditors, **Reporting on the Quality Assurance and Improvement Program Standard 1320 Guide**, 2017, p : 03. By : https://www.theiia.org/globalassets/documents/standards/implementation-guides-gated/ig-for-standards/ig1320-2016-12.pdf july 28, 2022, 15h00.

[4] IAASB, International Auditing and Assurance Standards Board, **ISA 260 The Auditor's Communication with Those Charged with Gouvernance**, Comments from ACCA, July 2005, p : 01.

[5] _فيصل الشواورة، **فلسفة وديناميكية عمل التدقيق الداخلي**، مجلة الأسمدة العربية عدد19، الأردن، 1998، ص17.

- تحديد أولويات الاستثمارات وزيادة أو تخفيض رأس المال، ومتابعة توزيعات الأرباح ومخصصات الاحتياطات القانونية، مما يكسب حماية الأموال الخاصة بملاّكها خارج نطاق الممارسات الإدارية وضمان بذلك تحقيق الالتزامات؛ وبالنسبة لهدف بناء النظام فهو اقتراح الخطوات اللازمة وتقديم النصائح للإدارة وعلى ذلك يعمل المراجع الداخلي، بالإضافة إلى العمليات المالية على: التحقق من دقة البيانات المحاسبية وتكاملها وملائمتها، ومدى الالتزام بالسياسات والاجراءات والخطط الموضوعة للتنفيذ، والتحقق من مدى سلامة إجراءات حماية الأصول والاستخدام الاقتصادي الكفء للموارد[1]؛
- تقدم وظيفة الرقابة الداخلية خدماتها لكل من إدارة المؤسسة ومجلس إدارتها، وهم يتحملون مسؤوليات تزويدهما بالمعلومات المتعلقة بمدى ملائمة نظام الرقابة الداخلية وفعاليته، حيث تقسم عملية التدقيق إلى عدة عناصر رئيسية حسب تسلسلها وأهميتها وفق ما يلي: الحصول على معرفة عامه حول المؤسسة وان المراجع بحاجه إلى مؤشرات تقنية وتجارية، قانونية، ضريبية واجتماعيه حول المنشأة التي ينوي مراجعتها، مع " فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية والاختبارات القبلية للرقابة الداخلية على العمليات (اختبارات الالتزام بالسياسات) وليس في استطاعة المدقق تأكيد تسجيل كافة العمليات بالرغم من مراجعتها وذلك بسبب الكم الهائل من العمليات[2]"؛
- كما يعمل التدقيق من خلال الرقابة الداخلية على ضمان حماية البيانات والمعلومات المالية وإتاحتها لمستخدميها وقت الطلب بغرض الاستفادة منها في حدود الاستخدام وتقييم الأنشطة، ويتمثل الهدف الأساسي للتدقيق الداخلي في القيام بتقييم الجوانب الرقابية في المؤسسة بما يساعدها على الإدارة ووظائفها، وتكتفي الإدارة العليا بالتخطيط و وضع السياسات العامة والإجراءات اللازمة، وكما يسعى التدقيق الداخلي إلى مساعدة إدارة الشركة على مواجهة مسؤولياتها بأكبر قدر من الكفاءة و ذلك عن طريق تقييم وسائل الرقابة التي يستخدمها كل مستوى إداري عن طريق رسم السياسات العامة واستخدام الخرائط التنظيمية والموازنات التخطيطية، ويسعى التدقيق لهدفين أساسيين هما[3]:
  - حماية ممتلكات الشركة ومواردها ومصالحها باستخدام أسلوب البناء والإصلاح؛
  - وحماية الأصول والتأكيد على احترام القوانين والأنظمة لا سيما المالية فيما يخص الجانب المحاسبي؛
  - إعداد القوائم المالية والتأكيد على سلامة البيانات المقدّمة وفقا للمبادئ والمعايير المعمول بها.

فقد يكون للجنة التدقيق أو جهة التدقيق الداخلي حق الاطلاع على جميع الممارسات الإدارية التي تكون مرافقة للممارسات المالية وقد تمنح كذلك حق المساءلة والتقييم للأداء الخاص بإدارة المخاطر ومدى فعاليته، ومنه تجسيد مبدا

---

1 _حنيش إسماعيل، **أهمية التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية**، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 18، العدد 03، 2020، ص: 68.

2 _الفيومي محمد، لبيب عوض، **أصول المراجعة**، نسخة إلكترونية، مكتبة الملك فهد الوطنية، 1998، ص: 185.

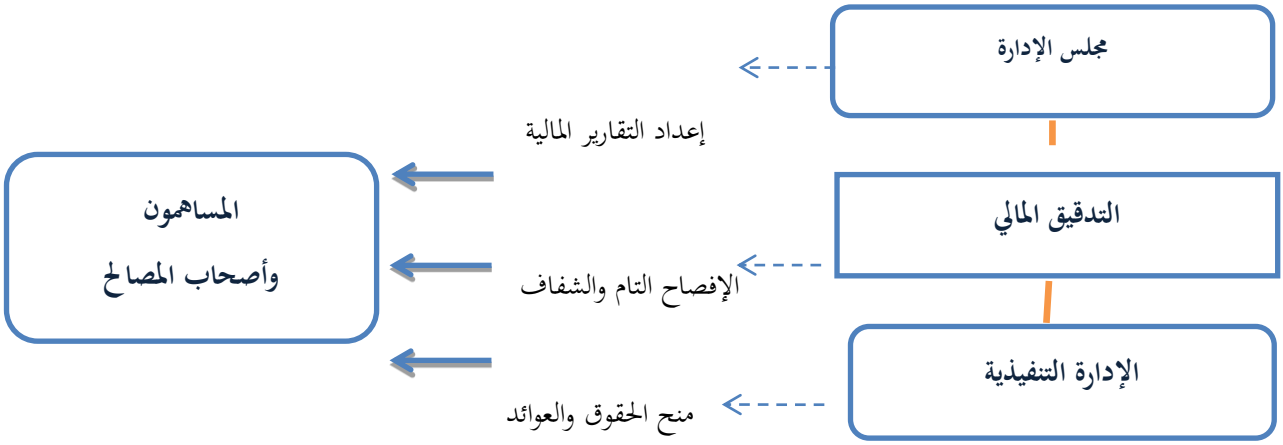
3 _ فتحي رزق الله السوافري، أحمد عبد الملك محمد، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، الدار الجامعية، مصر، 2002-2003، ص 35.

فعالية حوكمة المؤسسات، ومنه زيادة قيمة الشركة وتحسين عملياتها والمشاركة في التخطيط الاستراتيجي ووضع الموازنات بصفة مستقلة دون أي اعتبارات ذاتية بمعنى ممارسة المهنة في إطار موضوعي استشاري بحت.

يساهم التدقيق الداخلي من خلال العامل الرقابي إلى أبعد من الرقابة المالية والعمليات المحاسبية بحيث يشمل جميع قطاعات وأنشطة المؤسسة وعملياتها التشغيلية، ويقتصر عملها على مختلف الوظائف والدوائر والعمليات، فمن خلال التدقيق الداخلي يتم مراجعة عمليات مختلف الوظائف من أجل القيام بالتحسينات اللازمة للوصول لتطبيق جيد للسياسات والإجراءات المتبعة في الوحدة[1].

كما تساعد أيضا المؤسسة على الوصول للأهداف المسطرة بشكل منظم ومنهجي، بالمحافظة على ضمان مبدأ الشفافية والمساوات، بالإضافة إلى المعاملة المتساوية وضمان الحقوق للمساهمين.

الشكل رقم (05): موقع التدقيق الوظيفية وعلاقتها بأهم آليات الحوكمة (الإدارة الكفؤة)



المصدر: إعداد الطالب، بالاعتماد على تحليل العلاقة القائمة بين التدقيق المالي والحوكمة.

يشير الشكل أعلاه إلى أن الحوكمة تعني وجود نظم تحكم العلاقات بين الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة (أعضاء مجلس الإدارة، الإدارة التنفيذية، المساهمين) بهدف تحقيق وتعزيز وتبنّي مبدأ العدالة والشفافية ومنح حق المساءلة وحماية حقوق المساهمين والتأكد من المسار السليم لتحقيق أهداف المؤسسة واستراتيجيتها، فإن وظيفة التدقيق تساعد على ذلك وتكمّله من خلال تقاريره التي توصلها لمجلس الإدارة التي تعتبر ركن أساسي من أركان التقرير المالي وأحد مركّباته والذي يحمل بدوره إبداء الرأي وترجمة واقع الوضعية المالية وللنظام الرقابي العام والحكم على الأداء..، ومنه فوجود نظام الحوكمة يقتضي وجود مهمة التدقيق المالي باعتباره متغيّر تابع لضرورات تجسيد مبادئها من خلال صيغة حماية المساهمين الشفافية والإفصاح.

فالتدقيق هو الذي يضمن الفصل في عدالة ومصداقية القوائم المالية والممارسات المالية والإدارية ومدى سلامة الموارد وحقوق أصحاب المصالح المشتركة من خلال طمئنتهم بالوضع الحقيقي العادل للشركة؛

[1] Hammini Allel, **Le Contrôle Interne Et L'élaboration Du Bilan Comptable**, Office Des Publications Universitaires, Alger, 2003, p :35.

إن تفعيل لجان التدقيق المالي يؤدي إلى ممارسات أقل لكسب الإدارة الرشيدة والتحكم في أنشطة إدارة الأرباح، لأن لجنة التدقيق المفعلة سوف تقيد الطرق المختلفة لظاهرة إدارة الأرباح. كما يمكن تفعيل لجنة التدقيق عندما تكون كذلك تم تشكيلها وتنظيمها على أساس القواعد السارية للحوكمة. وستكون لجنة التدقيق قادرة على تقييد ممارسات إدارة الأرباح عندما يتم تشكيلها من أعضاء متعلمين لديهم مشكلات تتعلق بإعداد التقارير المالية، ويتم ذلك من خلال المزيد من عقد الاجتماعات. عندما تفوض لجنة التدقيق المزيد من الصلاحيات، ومتى يتمتع مجلس الإدارة بمزيد من الاستقلالية سيكون قادرًا على تقييد وتقليل الممارسات المختلفة ظاهرة إدارة الأرباح.

كما يؤدي تفعيل مجالس الإدارة إلى تقليل ممارسات إدارة الأرباح، من خلال تشكيلها وقدرات أعضائها ومتى تكون قادرة على التأثير واتخاذ القرارات التصحيحة الملائمة، من خلال كذلك تنشيط مجلس الإدارة بزيادة تدعيمها من أعضاء مدققيين ماليين مستقلين وخارجيين. من خلال تكثيف الاستشارات على وضع الاستراتيجيات والسياسات والخطط والإجراءات المناسبة لذلك، وممارسة المزيد من المراقبة وتصحيح الانحرافات والتحكم، ستكون أكثر قدرة على تقييد الممارسات الممكنة ظاهرة إدارة الأرباح.يمكن تقييد والحد من أنشطة إدارة الأرباح من خلال تفعيل كلا من أنشطة لجنة التدقيق ومجلس الإدارة، بناءً على قواعد حوكمة المؤسسات. وبشكل أكبر إذا كان التنسيق والتعاون موجود بين لجنة التدقيق ومجلس الإدارة.

المطلب الرابع: عرض وتقييم الدراسات السابقة

يعتبر موضوع التدقيق المالي ومتغيراته من بين المواضيع التي لاقت القبول والاهتمام من قبل الباحثين والطلبة الباحثين المهتمين في الوقت الحالي، حيث أن الكل ينظر له بأنه يضمن حماية المؤسسة الاقتصادية، نظرا لتعقدّ الممارسات المهنية والحاجة لجهة تدعم وتأكد مصداقية أنشطتها بغية تحقيق الأهداف، حيث نلاحظ بأن العديد من الأبحاث العلمية تؤكد دائما على الأهداف التي يحملها لحماية المؤسسة ولتأكيد سلامة بياناتها المالية التي تعبر من خلالها على أنشطتها.

بالموازاة مع ذلك، تظهر في نفس السياق مدى ربط هذه الوظيفة بمجالات الإدارة ومن بينها أنشطة وأداء الإدارة الذي يتماشي مع مقومات الحوكمة، حيث سيتم التأكيد عليه كمخرجات للعديد من الدراسات البحثية والاستناد على ذلك في دراسة الحالة للموضوع، استنادا لما تقدّم في الدراسات السابقة، حيث سيتم من خلال هذا المحور التطرق إلى أبرز الدراسات باللغة الأجنبية التي سبقت وأن درست متغيرات الموضوع بصفة مباشرة والتي اشتغلت في مضمونها على تحديد مدى أثر التدقيق المالي في الرقابة على أنشطة إدارة الأرباح في ظل مبادئ الحوكمة.

الفرع الأول: مخرجات الدراسات السابقة

يمكن التطرق وعرض ما تضمنته مخرجات تلك الدراسات السابقة لعلاقة، دور، أثر، التدقيق المالي في الرقابة على أنشطة إدارة الأرباح في ظل مبادئ الحوكمة، وما توصلت إليه من خلال الدراسات التالية:

- **Auditor Reputation and Earnings Management: International Evidence from the Banking Industry, Journal of Banking & Finance, Jun 20, 2022.**

يدرس الباحثين، العلاقة بين سمعة المدقق وإدارة الأرباح في البنوك باستخدام عينة من البنوك من 29 دولة. على وجه الخصوص، تقوم بفحص الآثار المترتبة على جانبين من جوانب سمعة المدقق، نوع المدقق وتخصص صناعة المدققين، لإدارة الأرباح في البنوك. حيث وجدوا أن كلاً من نوع المدقق وتخصص عمل المدققين (تجنب الخسارة أو تحديد أرباح العام السابق) في البنوك.

بالإضافة إلى ذلك، وجدوا أنه بمجرد تضمين نوع المدقق وتخصص عمل المدقق في نفس الاختبارات، فإن تخصص المدققين فقط له تأثير كبير على تقييد سلوك إدارة الأرباح، في اختبارات منفصلة تتعلق بمخصصات خسارة القروض غير العادية المتزايدة للدخل، وجدوا أن كلا من نوع المدقق وخبرة المراجع يقيدان ويضبطان إدارة الأرباح التي تزيد الدخل.

- **Sri Wahyuni,Erna Handayani, Earnings Management: An Analysis of Corporate Strategy, Financial Performance, and Audit Quality, 2022**

خلصت هذه الدراسة إلى دراسة تأثير استراتيجية الشركة على إدارة الأرباح مع الأداء المالي وجودة التدقيق كمتغيرات وسيطة. تتبنى هذه الدراسة تحديد استراتيجية الشركة على استراتيجية العمل هم عدد الموظفين إلى إجمالي المبيعات (EMPSAL) ، ونسبة الإنفاق الرأسمالي إلى إجمالي الأصول (CAPTA) ، ونسبة توزيع الأرباح (DPR) يتم تمثيل الأداء المالي من خلال العائد على الأصول (ROA) ، ويقيس حجم التدقيق وجودة التدقيق، وتقيس إدارة الأرباح بالاستحقاقات التقديرية. وتم الحصول على عينة من 16 شركة مع 80 ملاحظة.

تم إجراء تحليل البيانات باستخدام تحليل الانحدار المتوسط (MRA)تظهر النتائج أن استراتيجية الشركة تؤثر على إدارة الأرباح، وأن أداء الشركة وجودة التدقيق يمكن أن يضبطوا العلاقة بين استراتيجية الشركة وإدارة الأرباح.

- **The Effects of Earnings Management and Audit Quality on Cost of Equity Capital: Empirical Evidence from Indonesia, 2021**

تركز هذه الدراسة، على التحقيق في تأثير إدارة الأرباح وجودة التذقيق على تكلفة رأس المال السهمي وأيضًا فحص ما إذا كانت جودة التدقيق تعمل كمتغير معتدل لتأثير إدارة الأرباح على تكلفة رأس المال السهمي. عينة في

هذه الدراسة هم شركات من قطاع صناعة السلع الاستهلاكية المدرجة في بورصة إندونيسيا (IDX) خلال الفترة 2016-2018.

تم اختيار هذا القطاع لأنه قطاع قادر على البقاء في ظروف التدهور الاقتصادي، لذلك يصبح فرصة استثمارية جيدة في المستقبل. تم اختيار العينة باستخدام تقنية أخذ العينات هادفة. من خلال تحليل الانحدار المعتدل (MRA)، تظهر النتائج أن إدارة الأرباح لها تأثير إيجابي على تكلفة رأس المال السهمي. وعلى العكس من ذلك، فإن الشركات التي تتمتع بجودة تدقيق جيدة تتحمل تكلفة أقل لرأس المال السهمي. تظهر نتائج اختبار الفرضية أن جودة التدقيق تخفف من تأثير إدارة الأرباح على تكلفة رأس المال السهمي. وهذا يعني أنه على الرغم من قيام الشركة بإدارة الأرباح، فإن المستثمرين لديهم ثقة أكبر في نتائج عمليات التدقيق التي يقوم بها مدققون مؤهلون بحيث تكون تكلفة رأس المال السهمي منخفضة.

- **Audit Quality And real Earnings Management: evidence from THAILAND, 2021.**

خلصت هذه الدراسة، إلى التحقق مما إذا كانت جودة التدقيق مرتبطة بإدارة الأرباح الحقيقية في تايلاند، بإجمالي 368 شركة مدرجة ما بين 2013-2019. بالإضافة إلى ذلك، تستخدم هذه الدراسة مجموعة بيانات لوحة متوازنة، والتي يتم تعريفها على أنها مجموعة من وحدات المراقبة في كل فترة زمنية للرصد. تشير النتائج إلى أن رسوم التدقيق مرتبطة بشكل كبير وسلبي بالمصروفات التقديرية غير العادية، وأن حجم شركات التدقيق غير مهم. كما تشير نتائجها إلى العلاقة السلبية بين جودة التدقيق وإدارة الأرباح الحقيقية.

- **Omar Ali Bagaisa and Khaled Salmen Aljaaidi, Corporate governance attributes and firm performance in Saudi Arabia, Accounting Department, College of Business Administration, Prince Sattam bin Abdulaziz University, Saudi Arabia, 2020.**

حيث استخلص الباحث أن الشركات الكبيرة أكثر عرضة للتلاعب بالأرباح بناءً على عملياتها المعقدة. على العكس من ذلك، وأظهرت أن الشركات الكبيرة أقل عرضة لتعديل أرباحها بسبب المراقبة الدقيقة من قبل المحللين والمستثمرين. تباينت إدارة الأرباح حسب حجم الشركة. تتوافق نتائجنا مع الدراسات السابقة، التي أفادت بأن الشركات الكبيرة لديها حوافز أقل لأداء إدارة الأرباح لأن هذه الشركات توفر المزيد من المعلومات ويشرف عليها محللون ومستثمرون، وعلى الرغم من أن هيكل الملكية قد يقلل من سلوك تعديل الأرباح، إلا أن عوامل أخرى، مثل حجم الشركة، قد تؤثر أيضًا على سلوك تعديل وإظهار الأرباح بصفة معدلة.

- **Ebraheem Saleem, Audit quality, debt financing, and earnings management: Evidence from Jordan, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation Volume 30, March 2018.**

في هذه الدراسة تم استخدام انحدار المربعات الصغرى المعمم لفحص تأثير جودة المراجعة وتمويل الديون على إدارة الأرباح باستخدام عينة تضم 72 شركة صناعية خلال الفترة المحددة من 2006 إلى 2012. وتشير النتائج إلى أن جودة المراجعة (مدة المدقق، والحجم، والتخصص، والاستقلالية) وتمويل الديون (الديون المنخفضة) يقلل من إمكانات إدارة الأرباح، وبالتالي يعزز جودة التقارير المالية، بشكل ثابت، قد يؤدي ارتفاع الديون إلى زيادة مخاطر إدارة الأرباح، يثير هذا البحث تداعيات محتملة على صانعي السياسات في الأردن والدول الأخرى للنظر فيها عند صياغة نظام تدقيق أكثر شمولاً وموثوقية.

- **Benhalima Imane, Merhoun Malek, Corporate governance and bank performance in the light of agency theory, Economic Development Review, Issue N° 06 / Decembre 2018.**

تفسر هذه الدراسة أن مجلس يؤثر الإدارة وهيكل الملكية على كفاءة آليات المراقبة وبالتالي يمكنهما التخفيف من مشكلة الوكالة لذلك، بناءً على نظرية الوكالة، فإن آليات حوكمة الشركات تؤثر بشكل إيجابي على أداء الشركة وفقًا لافتراضاتها التي تشير إلى أن مجلس الإدارة وفعاليته هو جانب مهم من جوانب الحوكمة الفعالة للشركات عندما يكون لدى مجلس الإدارة عدد قليل من المديرين غير متعارضين ومستقلون، وعندما يكون لديه غالبية خارج و من الناحية المثالية، أعضاء مجلس إدارة مستقلون وعندما يشغل منصب رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي أشخاص مختلفون . كما يمكن لهيكل الملكية أن يعزز الأداء المالي عندما لا يكون البنك في حيازة الحكومة.

- **Affes H and Smii T, The Impact of the Audit Quality on that of the Earnings Management: Case Study in Tunisia, 2018.**

هدف هذه الدراسة، هو فحص تأثير جودة التدقيق على أرباح المحاسبة، حيث تم اختيار جودة الاستحقاق والتحفظ في المحاسبة ومدى ملاءمة الربح كمقياس لجودة الأرباح المحاسبية. تؤكد الدراسة التجريبية، التي تم إجراؤها على عينة من 20 شركة تونسية مدرجة في بورصة تونس (البورصة التونسية) للفترة (2005-2009)، التأثير الكبير لجودة التدقيق على أرباح المحاسبة. كما أظهرت نتائج الدراسة أن المتغيرات: حجم شركة التدقيق، والتخصص القطاعي لشركة التدقيق، والتدقيق المشترك وحجم لجنة التدقيق، تعمل على تحسين جودة الأرباح المحاسبية.

- **Aasmund Eilifsen, Core Earnings Management: How Do Audit Firms Interact with the Balance Between Classification Shifting and Accruals Management, 2018.**

تبحث هذه الدراسة في تفاعل خصائص شركة التدقيق مع أداتين أساسيتين لإدارة الأرباح: تغيير التصنيف (CS) وإدارة الاستحقاقات الأساسية (CACM). يحدث CS عندما تصنف الإدارة عمدًا نفقات التشغيل المتكررة كعناصر خاصة لتضخيم تصورات الأرباح الأساسية. تكشف عينة نرويجية من الشركات، مع قضايا الأسهم وعمليات الاستحواذ القادمة، أن CS يحل محل CACM لزبائن Big4 وشركات تدقيق متخصصة في الصناعة. على النقيض من

ذلك، فإن خدمات العملاء تُكمل إدارة الاستحقاقات CACM لزبائن شركات التدقيق غير الكبيرة الأربعة وغير المتخصصة. تشير النتائج الإجمالية إلى أن حوافز المدقق قد تدعم التسامح مع CS، مما يثير سؤالًا حول فعالية معايير المحاسبة والتدقيق الحالية.

- **Ana Paula Lopes, Audit Quality and Earnings Management: Evidence from Portugal Avril, 2018.**

الهدف من هذه الورقة البحثية، هو فحص ما إذا كانت هناك علاقة بين التلاعب بالنتائج وجودة التدقيق، بناءً على دراسة سلوك الاستحقاقات التقديرية في الشركات البرتغالية غير المدرجة. تم جمع العينة في قاعدة بيانات SABI(نظام تحليل الميزانية العمومية)، وتتكون من 4723 شركة من 2013 إلى 2015. يتكون النموذج التجريبي لهذه الدراسة من انحدار خطي متعدد من أجل شرح العلاقة بين الاستحقاقات التقديرية والشركة الحجم والديون وحجم الأعمال والربحية، بناءً على نموذج جونز المعدل. تشير النتائج إلى وجود علاقة بين جودة التدقيق والتلاعب بالأرباح. ينخفض مستوى إدارة الأرباح بشكل ملحوظ بين الشركات التي تتعاقد مع شركة تدقيق.

- **Genius Khober Limanto, Antonius Herusetya, The Association between Related Party Transactions and Real Earnings Management: Internal Governance Mechanism as Moderating Variables, SHS Web of Conferences January, 2017.**

استخدم الباحث الارتباط بين معاملات الأطراف ذات الصلة (RPT) وإدارة الأرباح الحقيقية (REM) كما درس دور آلية الحوكمة الداخلية من خلال فعالية مجلس المفوضين ولجنة التدقيق في التخفيف من الارتباط بينRPTوREM. حيث تتكون عينة البحث الخاصة بنا من 386 شركة من شركات التصنيع المدرجة في البورصة الإندونيسية (IDX) من عام 2010 -2014. وباستخدام الانحدار الخطي، نجد دليلاً على أنRPTلها ارتباط إيجابي معREM، وجد كذلك أن نتيجة متناقضة وهي أن مجلس الإدارة يقوي العلاقة الإيجابية بينRPT وREM، كما وجد الباحث دليلًا على أن فعالية لجان التدقيق تضعف الارتباط الإيجابي بينRPTوREM، سواء في العينة الكاملة أو في عينةRPTالعالية.

- **Faculty of Economics, Universitas Cokroaminoto Yogyakarta, Indonesia, The role of corporate governance in the effect Ernings Management has on firm value, Journal of Indonesian Economy and Business Volume 32, Number 1, 2017.**

قام الباحث من خلال هذه الدراسة بتفسير الحوكمة ومبادئها بأنها هي إحدى الأدوات للتغلب على إدارة الأرباح أو على الأقل لتقليلها. يهدف هذا البحث إلى تقديم دليل تجريبي حول تأثيرCG وإدارة الأرباح على قيمة الشركة، ودورCG في تأثير إدارة الأرباح على قيمة الشركة.

استخدمت هذه الدراسة بيانات البنوك التجارية الوطنية المدرجة في البورصة الإندونيسية للفترة 2006-2013. تتكون عينة البحث من 29 بنكًا على مدار 08 سنوات، بإجمالي 232 ملاحظة. يتكون متغير البحث من قيمة الشركة، التي تم قياسها بواسطة Tobin's Q كمتغير تابع، وإدارة الأرباح القائمة على النشاط الحقيقي وإدارة الأرباح على أساس الاستحقاق كمتغيرات مستقلة وحوكمة الشركات، مقاسة بواسطة مؤشرCG، كمتغير معتدل.

تظهر النتائج أن مؤشر الحوكمة لديه علاقة قوية مع الأداء، يتحكم فيها كل من مستوى تركيز الملكية وحجم البنك. حوكمة الشركات لها آثار إيجابية على قيمة الشركة. كلما زادت درجة إفصاح حوكمة الشركات، ارتفعت القيمة السوقية للبنك. تشير هذه النتائج إلى أن الأسواق تستجيب لإفصاح حوكمة الشركات، وبالتالي يرتفع سعر السوق للشركة. تظهر النتائج أن مؤشر الحوكمة يعزز التأثير الإيجابي لإدارة الأرباح القائمة على الاستحقاق وإدارة الأرباح الحقيقية (REM) على الأداء. تشير هذه النتائج إلى أن ممارسات حوكمة الشركات قادرة على توجيه أنشطة إدارة الأرباح والحد منها.

Affes H. and Smii T, The Impact of the Audit Quality on that of the Earnings Management: Case Study in Tunisia, Journal of Accounting & Marketing, Volume 5, Issue: 03, 2016.

وجد الباحث أن الشركات الفرنسية التي لديها لجنة تدقيق لديها مستحقات تقديرية أقل من غيرها. يمكن أن يؤدي إنشاء لجنة تدقيق داخل الشركة إلى الحد من سلطة القادة وبالتالي تقليل إدارة النتائج.

تقر العديد من الأبحاث الأخرى أن وجود لجنة تدقيق داخل الشركة يحد من إدارة النتائج، ترتبط جودة الأرباح المحاسبية بشكل إيجابي بحجم لجنة التدقيق. حجم شركة التدقيق وجودة الأرباح المحاسبية يعد حجم شركة التدقيق أهم معيار مستخدم في الأدبيات التجريبية لتقييم جودة المراجعة الخارجية، يُظهر أن الأربعة الكبار يساعدون، من ناحية، على تقليل مشكلة عدم تناسق المعلومات بين المديرين والمساهمين، ومن ناحية أخرى، تحسين جودة الدخل المحاسبي لعملائهم. وجدت العديد من الدراسات علاقة إيجابية وهامة بين كبار المدققين وجودة أرباح المحاسبة. تشير هذه الدراسات إلى أن شركات التدقيق الكبيرة قد تجري فحصًا لجودة أعلى.

- **Habib salem Affes, The Impact of the Audit Quality on that of the Earnings Management: Case Study in Tunisia, Faculté des Sciences Économiques et de Gestion de Sfax, January 2016.**

ركز الباحث هنا على جودة الاستحقاق والمحافظة المحاسبية وأهمية الربح كمقياس لجودة الأرباح المحاسبية، حيث تؤكد الدراسة التجريبية، التي تم إجراؤها في هذه الدراسة على عينة من 20 شركة تونسية مدرجة في بورصة تونس (البورصة التونسية) للفترة (2005-2009)، التأثير الكبير لجودة التدقيق على النشاط، التدقيق المشترك، وحجم لجنة التدقيق، تعمل على تحسين جودة الأرباح المحاسبية.

- **Maria Tsipouridou, Charalambos Spathis, Audit opinion and earnings management: Evidence from Greece, Accounting Forum, Volume 38, Issue 1, March 2014.**

بحثت هذه الدراسة فيما إذا كانت خصائص لجنة التدقيق ومجلس الإدارة مرتبطة بإدارة الأرباح من قبل الشركة. الدافع وراء هذه الدراسة هو التأكيد الضمني من قبل SEC و NYSE وNASDAQ أن إدارة الأرباح وآليات حوكمة الشركات السيئة مرتبطة بشكل إيجابي. توجد علاقة سلبية غير خطية بين استقلالية لجنة التدقيق والتلاعب بالأرباح. على وجه التحديد، توجد علاقة مهمة فقط عندما يكون لدى لجنة التدقيق أقل من أغلبية أعضاء مجلس الإدارة المستقلين. والمثير للاهتمام، وعلى عكس اللوائح الجديدة، عدم وجود ارتباط كبير بين إدارة الأرباح والمتطلبات الأكثر صرامة المتمثلة في استقلالية لجنة التدقيق بنسبة 100٪.

يتم تقديم دليل تجريبي أيضًا على أن خصائص حوكمة الشركات الأخرى مرتبطة بإدارة الأرباح. حيث ترتبط إدارة الأرباح ارتباطًا إيجابيًا بما إذا كان الرئيس التنفيذي عضوًا في لجنة المكافآت التابعة لمجلس الإدارة، ويرتبط ارتباطًا سلبيًا بمساهمات الرئيس التنفيذي وما إذا كان مساهم خارجي كبير يجلس في لجنة التدقيق التابعة لمجلس الإدارة. تشير هذه النتائج إلى أن مجالس الإدارة المصممة لتكون أكثر استقلالية عن الرئيس التنفيذي قد تكون أكثر فعالية في مراقبة عملية المحاسبة المالية للشركات.

- **Biao Xie, Wallace N. Davidson, Peter J. Dadalt, Earnings Management and Corporate Governance: The Roles of the Board and the Audit Committee, Southern Illinois University at Carbondale - Department of Finance, July 5, 2001.**

قام الباحث بفحص دور مجلس الإدارة ولجنة التدقيق واللجنة التنفيذية في منع إدارة الأرباح، دعمًا لاستنتاج تقرير هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية بأن أعضاء لجنة التدقيق يحتاجون إلى تطور مالي، تظهر أن تكوين مجلس الإدارة بشكل عام ولجنة التدقيق بشكل أكثر تحديدًا، يرتبط باحتمالية مشاركة الشركة في إدارة الأرباح، يرتبط أعضاء مجلس الإدارة ولجنة التدقيق من ذوي الخلفيات المؤسسية أو المالية بشركات لديها مستحقات حالية تقديرية أصغر، يرتبط تكرار اجتماعات مجلس الإدارة ولجنة التدقيق أيضًا بمستويات منخفضة من الاستحقاقات الحالية التقديرية. نستنتج أن نشاط مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والتطور المالي لأعضائها قد يكون من العوامل المهمة في تقييد ميل المديرين للانخراط في إدارة الأرباح.

- **غزالي زينب، غزالي رحمة، ممارسات إدارة الأرباح ومدى انتهاجها في شركات المساهمة، دراسة قياسية، مجلة العلوم الإدارية والمالية، 2019.**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أحد الممارسات المحاسبية الاحتيالية المتمثلة في إدارة الأرباح، والتطرق إلى أهم الدوافع التي تجعل المديرين يقومون بإدارة أرباح شركاتهم، إضافة إلى أهم الأساليب التي يستخدمونها في سبيل تحقيق ذلك، من خلال دراسة حالة مجموعة من شركات المساهمة الجزائرية باستخدام نموذج جونز المعدل، وقد توصلت الدراسة إلى أن توجد بعض الشركات لم تقم بإدارة أرباحها خلال سنوات معينة، بينما قامت شركات أخرى باستخدام المستحقات الاختيارية، بشكل موجب أحيانا، ذلك بهدف تضخيم أو تخفيض الأرباح المعلن عنها.

- **غزالي زينب، أثر جودة التدقيق الداخلي على ممارسات إدارة الأرباح، دراسة حالة، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 2019.**

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة طبيعة تأثير جودة التدقيق الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح، ومن أجل ذلك تم اللجوء إلى تقدير إدارة الأرباح باستخدام المستحقات الاختيارية، ثم قياس جودة التدقيق الخارجي بالاعتماد على ثلاثة عناصر هي: الكفاءة والاستقلالية وإجراءات التدقيق، وذلك في مجوعة من الشركات الجزائرية المتواجدة في مدينة سطيف الجزائر، خلال فترة 2012-2014، لقد توصلت الدراسة إلى أن التدقيق للمؤسسات تتميز بالجودة، كما أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لجودة التدقيق الخارجي على تخفيض ممارسات إدارة الأرباح.

- **عصام محمد الطويل، أثر التكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد التاسع، جوان 2018.**

فسر الباحث أن تحقيق الشفافية في الإفصاح المحاسبي ومن ثم عرض المعلومات المحاسبية بعدالة ودقة أكبر وبشكل يخدم الأطراف المتعاملة في الشركات أو معها ويؤثر في قراراتهم المختلفة، وبشكل يستند على أساس إيجاد علاقات تبادلية بين الآليات المحاسبية للحوكمة ومعايير المحاسبة والتدقيق، التدقيق الداخلي، لجان التدقيق، التدقيق الخارجي للحد من ممارسات إدارة الأرباح، وبطبيعة الحال النتيجة النهائية لتفعيل تلك الآليات المحاسبية للحوكمة بشكل متكامل تسهم في إنتاج معلومات محاسبية ذات فائدة لمختلف الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، حيث يمكن الاعتماد على هذه المعلومات بشكل يعكس ثقة ذوي المصالح بالشركة وإدارتها. حيث استخلصت الدراسة بأنه توجد علاقة بين تطبيق قواعد الحوكمة وضبط ممارسة إدارة الأرباح.

- **قحموش سمية، خواري سميرة، دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح–دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة الجزائر، مجلة أفاق علوم الإدارة والاقتصاد،2018.**

هدفت هذه الدراسة من تحليل العلاقة بين التدقيق الداخلي وإدارة الأرباح، ومعرفة إذا ما كان للتدقيق الداخلي دور في الكشف والحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية، باعتبار أنها تقوم بإدارة أرباحها، وكذا الخروج

بنتائج من شـأنها بيان قدرة التدقيق الداخلي في حل مشـكلة التحايل المتعمد، اعتمدت على الدراسـة على عينة من المدققين الداخلين وكذا العديد من المحاسـبين، بالإضـافة إلى العديد من رؤسـاء الأقسـام والإداريين في المؤسـسـات الاقتصادية بولاية بسكرة، وقد تم توزيع الاستبيان، وتحليلها باستخدام برنامجSPSS.

توصـلت الدراسـة إلى جملة من النتائج أهمها: أن إدارة الأرباح تعتبر شـكل من أشـكال التلاعب المحاسـبي الذي يمارس دون خرق للقوانين والمعايير المحاسبية، حيث يقوم من خلالها المحاسب باستخدام معرفته بالقوانين والقواعد والمبادئ من التعديل في الأرقام المسـجلة ضـمن القوائم المالية. العناية الكافية للمدقق والحرص على إخراج تقرير موضـوعي كلها عوامل تساهم في زيادة فعالية الاكتشاف وكذلك الحد من الممارسات الاحتيالية، والتأثير على واقع أنشطة إدارة الأرباح.

- **بن عمر أمينة، دور لجان التدقيق كإحدى آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، 2017 (مقالة بحثية، مجلة الأبحاث الاقتصادية).**

هدفت هذه الدراسـة إلى التعرف على الدور الذي تلعبه لجان التدقيق باعتبارها إحدى الآليات الأسـاسـية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح. وقد توصلت الدراسة أن لجان التدقيق من خلال ما تتسم به من خصـائص لها دور محوري في الارتقاء بجودة التقارير والقوائم المالية وبالتالي الحد من ممارسـات إدارة الأرباح، وذلك من خلال دورها في الرقابة على عملية إعداد التقارير المالية، الحد من المخاطر وتحقيق الرقابة الداخلية، وكذلك في مرحلة التدقيق سواء من خلال علاقتها بالمدقق الداخلي أو الخارجي.

- **كهينة شـاوشـي، سـامية فقير، أثر الدور الحوكمي للجنة المراجعة على ضـبط ممارسـات إدارة الأرباح، مجلة معارف 2017.**

تناولت هذه الدراسـة تحليل فعالية دور لجنة التدقيق في الشـركات كأحد أهم آليات حوكمة الشـركات في ضـبط ممارسات إدارة الأرباح من خلال التطرق للجوانب النظرية للموضوع، حيث توصلت إلى أن لجنة التدقيق المالي تساهم في تخفيض أنشـطة وممارسـات إدارة الأرباح، من خلال دورها في فحص مدى الالتزام بالسـياسـات والطرق والمعايير المحاسبية المتبعة في إعداد التقارير المالية في الشركة وتقييم مدى جودتها، ودراسة أنظمة الرقابة الداخلية للتحقق من مدى فعاليتها وتحديد إمكانية التلاعب. إضافة إلى الإشراف ومتابعة أعمال إدارة التدقيق الداخلي.

- **بوسـلمة حكيمة، كرودي سـهام، لجنة المراجعة كإحدى آليات حوكمة الشـركات ودورها في الحد من ممارسـات إدارة الأرباح، 2017 (مقالة، مجلة دراسة وأبحاث اقتصادية في الطاقات المتجددة، المجلد 4، العدد 2).**

اسـتهدفت هذه الدراسـة إبراز دور لجنة المراجعة في الحد من ممارسـات إدارة الأرباح من خلال اسـتعراض أهم المفاهيم المتعلقة بلجنة المراجعة والحوكمة، وتوضـيح كيف يمكن أن تسـاهم عمل هذه اللجنة في الحد من الممارسـات السلبية لإدارة الأرباح.

وقد بينت الدراسة أن للجنة المراجعة دورا مهما في الحد من ممارسات إدارة الأرباح لأنها تعمل كحلقة وصل بين مجلس الإدارة وكل من المراجع الداخلي والخارجي كما تقوم بالعديد من المهام التي من شأنها أن تعزز الإفصاح والشفافية والثقة في القوائم المالية الأمر الذي يساعد على توفير بيئة جديدة لجذب الاستثمارات والمساعدة في محاربة الفساد المالي والإداري ومنع الأزمات المالية.

- **عمر قمان، محمد نوارة، متطلبات حوكمة المؤسسات كآلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح، دراسة تحليلية، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، العدد الثاني، 2016.**

ركزت هذه الدراسة على توزيع الأرباح وإبراز أهميتها كأحد القرارات الاستراتيجية في سياسة المؤسسة، حيث توجد عدة عوامل واعتبارات تحكمها وتقرر أخذها في الاعتبار، مثل تكلفة نظرية الوكالة وتقليل حجم الضرائب على مستوى المؤسسة لتغطية نشاط إدارة الأرباح. حيث ساهمت في إظهار أثر الحوكمة على سياسة توزيع الأرباح، كحكم حاسم في التوافق بين مصالح المساهمين والإدارة، الأمر الذي يعكس حوكمة آليات الإشراف للمجموعة على المؤسسة التي من شأنها أن تخدم جميع الجهات الفاعلة في المنظمة. سواء داخلي او خارجي.

- **أبو علجية، عماد وعلام، أثر جودة التدقيق في الحد من إدارة الأرباح، المجلة العربية للعلوم الإدارية، الكويت، 2014.**

تناولت الدراسة العلاقة بين جودة الأرباح وجوانب حوكمة الشركات، وعرفت الدراسة جودة الأرباح بأنها تتمثل في مدى استمرارية الأرباح الحالية في الفترات المستقبلية، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة عكسية بين جودة الأرباح وبين نسبة ملكية أعضاء مجلس الإدارة لأسهم الشركة، ووجود علاقة طردية بين استقلالية لجنة التدقيق وبين جودة الأرباح، وعدم وجود أي علاقة بين الجوانب الأخرى لحوكمة الشركات وجودة الأرباح.

- **عبد المطلب السرطاوي، أثر لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية على الحد من إدارة الأرباح، دراسة تطبيقية، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، المجلد: 27، العدد الرابع، 2013.**

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى تطبيق شركات المساهمة لمبادئ وقواعد حوكمة الشركات الخاصة بلجان التدقيق للحد من إدارة الأرباح، حيث طبقت على 50 شركة مساهمة مدرجة في البورصة، وتوصلت الدراسة إلى أن أغلب الشركات تلتزم بمبادئ الحوكمة وقواعدها، كما أظهرت أن حجم لجنة التدقيق والخبرة المالية لأعضائها وعدد مرات الاجتماعات لا تؤثر في الحد من إدارة الأرباح، إلا أن استقلالية أعضاء لجنى التدقيق تؤثر في الحد من زيادة إدارة الأرباح.

يمكن الإشارة كذلك إلى دراسة كل من **Siregar and Utama (2008)**، وهي دراسة من خلال مقال بعنوان **Type of earnings management and the effect of ownership structure, firm size, and corporate-**

governance practices: Evidence from Indonesia ذات صلة لمعرفة علاقة حوكمة الشركات وإدارة الأرباح. كان الغرض منها هو التحقق مما إذا كانت الشركات مدرجة في جاكرتا للأوراق المالية إجراء إدارة أرباح فعالة أو انتهازية لممارسة السياسات العمدية لتوجيه أرباح الشركات، ودراسة تأثير هيكل الملكية وحجم الشركة وحوكمة الشركات على نوع إدارة الأرباح. استخدم الباحثين طريقة الانحدار المتعدد لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة.

نتيجة لذلك، وجدوا دليلاً على أن النوع المختار من الأرباح من خلال الشركات المدرجة في بورصة جاكرتا يميل نحو نوع إدارة أرباح فعالة. ووجدت الدراسة كذلك أن هيكل الملكية له تأثير كبير على المختارين نوع إدارة الأرباح. تظهر الدراسة أيضا أن ملكية الأسرة لها أهمية التأثير على نوع إدارة الأرباح التي تختارها الشركة. فيما يتعلق بالشركات الحكومية، وجدت الدراسة أدلة غير متسقة فيما يتعلق بتأثير المؤسسات الملكية وحجم الشركة وممارسات الشركة في نوع إدارة الأرباح.

كما قام **Chtourou, Bedard, and Courteau (2001)** من خلال مقال بعنوان: **Corporate Governance and Earnings Management**

يدرس العلاقة بين حوكمة الشركات وإدارة الأرباح. حيث كان الهدف من الدراسة التحقيق فيما إذا كانت ممارسات حوكمة الشركات تؤثر على جودة المعلومات المالية التي تم الكشف عنها علنًا. بمزيد من التفاصيل التحليلية، يفحص العلاقة بين خصائص لجنة التدقيق ومجلس الإدارة ومدى الشركة في تعمدها على إدارة الأرباح مقاسة بمستوى تقديري إيجابي وسلبي للمستحقات. استخدم مؤلفو هذه الدراسة مجموعتين من الشركات الأمريكية، الأولى ذات مستويات عالية من الاستحقاقات التقديرية، في حين أن الثانية منخفضة المستويات.

وجدت الدراسة أن إدارة الأرباح تتأثر بشكل كبير ببعض ممارسات الحوكمة التي تقوم بها لجنة التدقيق المالي وممارسة مجلس الإدارة. وجدت الدراسة في الواقع أن الدخل يزداد ارتباطا بإدارة الأرباح بشكل سلبي بشركة أكبر من الأعضاء الخارجيين من ليسوا مديرين في شركات أخرى. بالإضافة إلى ذلك، تكشف الدراسة أن المخزونات قصيرة الأجل ترتبط الخيارات التي يحتفظ بها أعضاء اللجنة غير التنفيذية بزيادة الدخل إدارة الأرباح.

الفرع الثاني: تقييم مخرجات الدارسات السابقة

يعتمد البحث العلمي أساسا على قاعدة أساسية وهي إثراء موضوع البحث بالاعتماد على النقد العلمي لمخرجات الدراسات العلمية السابقة، بهدف التشبع المعرفي الواجب بلوغه، ومنه يأتي هذا الفرع ليعتمد مبدأ تقييم تلك الدراسات المعروضة وفقا للمنهج العلمي، ولمبدأ الموضوعية في التقييم البنّاء من ناحية التشخيص والفحص لعدّة زوايا مختصرة انطلاقا من التسمية الصريحة لعلاقة الأثر بين التدقيق المالي وممارسات إدارة الأرباح ضمن مبادئ الحوكمة، حتى يسنى إنجاز الدراسة التطبيقية لموضوع الدراسة برؤية واضحة.

من أجل الاستفادة من عملية التقييم بأخذ المقومات الإيجابية ومحاولة تثمينها والعمل على ضوؤها بما يخدم أهداف موضوع الدراسة، وتحقيق غاية إثراء المعارف العلمية المتاحة وإفادة وتنوير المحيط الأكاديمي البحثي بمادة علمية ذات جودة، حيث سيتم عرض عملية التقييم في جدول مبوّب، وذو دلالة بالتركيز على أبرز المحاور.

تعتبر هذه خطوة على أنها ضرورية لأي باحث أكاديمي لغرض التزود بالأفكار والمقاربات من زوايا المتغيرات وكما هو متعارف عليه في الحقل البحثي فإن أغلب الدراسات السابقة تعتبر نقطة بداية للتطرق لمواضيع بحثية أخرى، وسيتم عرض تلك العينة من الدراسات السابقة بطريقة مبوّبة مما يسهل تفحّصها وسهولة فهم محتوى متنها العلمي، مما تتيح للقارئ فهم ما تضمّنته بصفة عامة وذات دلالة ومختصرة، انطلاقا من الإجابة على هذه الأسئلة المبوّبة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (04): عملية تقييم الدراسات السابقة المعتمدة كمدخل لدراسة الحالة.

سؤال التقييم للدراسات السابقة	إجابة التقييم الموضوعية
هل العنوان يحدّد طبيعة المشكلة البحثية بدقة ووضوح؟	يمكن القول بأن عنوان تلك الدراسات محدّد بدقة ومتوافق مع صياغات المشكلة البحثية وأنها واضحة ومعبّرة وذات مدلول تساؤلي وفقا لما يحمله موضوع الدراسة.
هل تتصف مشكلة البحث بالأصالة والجدية؟	تم التعبير عن مدلول وصف المشكلة من ناحية الصياغة، حيث كانت جل الدراسات المعتمدة تحمل طابع الجدّية والقوة في معانيها بما تحمله من صفة الاستفهام المعبّر عن سبل إيجاد حلول من خلال التنظير والتطبيق.
هل كانت العيّنة في البحث ممثلة بما يكفي لتعميم النتائج؟	يمكن تبرير أن تلك الدراسات العيّنة الممثلّة فيها ذات بعد يتوافق مع إمكانية تعميم النتائج، باعتبار المؤسسات محل الدراسة تتوفّر فيها مقوّمات وخصائص كثيرة يتسنى موائمة نتائجها على جميع المؤسسات المماثلة لها لنفس القطاع.

هل تمت الكتابة بوضوح وبمعايير الأمانة والصدق في جمع البيانات؟	يعد متن تلك المواضيع المعتمدة أنها تم بناءها وفق لمعايير الأمانة والصدق في جمع البيانات وفقا لمتطلبات المناهج العلمية وخصائص البحث العلمي بموضوعية وبتطابق الإحالات ومع الاستخدام السليم للمراجع البحثية بكل مصداقية.
ما مدى مساهمة مخرجات الدراسات السابقة في الإضافة العلمية البنّاءة؟	تعتبر المساهمة في تلك النتائج المركّزة والتوصيات التي حملتها، حيث تدل على الإجابات المقبولة للفرضيات الأساسية المعتمد عليها البحث، حملت بذلك الإجابات على عديد من التساؤلات التي تفيد الباحثين المهتمين في هذا المجال من الناحية الأكاديمية والمهنية، وفق أسس علمية منظمة وبصياغة سليمة.
هل تضمّنت الدراسات إسقاطا للجانب النظري على الجانب التطبيقي؟	نعم تم اعتماد في تلك الدراسات المعتمدة أعلاه بالنسبة للدراسات الأجنبية وباللغة العربية، التوافق في الطرح بين الأطر النظرية للتفصيل في عموميات المتغيرات المدروسة، مع إسقاط ذلك بجانب تطبيقي واعتماد أسلوب دراسة الحالة في ذلك.
هل منهج الدراسة والأدوات المستخدمة يتناسب مع المشكلة البحثية؟	تم اعتماد في جل الدراسات على المنهج الوصفي التحليلي ودعمها بأسلوب كمي، لقياس الأثر النوعي وكذا قياس الأثر الإحصائي لتحديد قوّة علاقة المتغيرات، وذلك بما يتوافق مع طبيعة المشكلة البحثية والفرضيات الأساسية لمواضيع الدراسات.
هل تم التحكّم في المادة العلمية، وتوظيف المصطلحات المفتاحية للدراسة؟	بالنسبة للدراسات باللغة الأجنبية لم يتم التطرق والتفصيل في متغيرات الدراسة من زوايا مبدأ التسلسل والتناسق في الطرح، أما الدراسات باللغة العربية تم التحكم جزئيا في المادة العملية من ناحية البناء التحليلي والتنظيم المنطقي للمحاور المتضمّنة، مع الاقتصار على التوظيف لمدلول المصطلحات المفتاحية.
ما مدى قوّة النتائج المتوصّل إليها؟ وما مدى كفايته ومدلولها؟	تعدّ النتائج المتوصّل إليها تخدم الدراسة الحالية، على أنها كانت كافية ومدلولها واضح للعلاقة بين المتغيرات وواقع أثرهما، مما أتاحت رؤية عامة عن التحليل المبدئي لما ستكون عليه الدراسة الحالية وموقع فرضياتها.

المصدر: إعداد الطالب، بعد قراءة وتحليل الدراسات والبحوث السابقة.

إن تقييم الأبحاث والدراسات العلمية هي عملية يجب أن تتم وفق أسس علمية منظّمة، لغاية الاستفادة منها وتحديد المساهمة العلمية التي أضافتها، ومنه فالدراسات السابقة خطوة مهمّة من مراحل البحث العلمي الواجب القيام باكتشافها والوقوف على أبرز ما تضمّنته سواء من الناحية النظرية أو ما تمحورت عليه أطرها التطبيقية، مما تسهّل على

الطالب اكتشاف مجالات أخرى لتكون عليه الدراسة الحالية بجملة من المزايا بعد تقييمها الموضوعي، فمن خلال عملية التقييم للدراسات السابقة يستخلص الطالب عدّة مميزات يحملها موضوعه سيحاول أن يبرزها انطلاقا في الفرع الموالي.

الفرع الثالث: مميزات الدراسة الحالية وقيمتها العلمية المضافة

تأسست الدراسة الحالية للموضوع الموسوم بـــ" أثر التدقيق المالي في الرقابة على أنشطة إدارة الأرباح كآلية لتفعيل مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية" بناء على عدّة مبررات ودوافع، حيث كان من أبرزها الخروج ببناء موضوع له مميزاته عن جملة الدراسات السابقة التي تطرقت للمتغيرات وحدّدت أثرها، بغية محاولة المساهمة في إضفاء قيمة علمية تساهم في خدمة متغيرات الدراسة وفق بعد علمي أكاديمي موضوعي، انطلاقا من تحليل مخرجات تلك الدراسات، حيث سيتم التطرق من خلال هذا المحور إلى مميزات المتن العملي لدراسة الموضوع والمصادر المعتمدة في بناءه، بالإضافة إلى العديد من المميزات التي تحملها الجوانب المنهجية والشكلية، وفقا لمتطلبات قواعد ومعايير البحث العلمي الأكاديمي. ويمكن اختصارها فيما يلي:

- دراسة الموضوع البحثي لتوضيح أثر التدقيق المالي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ضمن مبادئ الحوكمة بصفة شاملة تتماشى مع تكامل المتغيرات، باعتبار أن الدراسات السابقة المعتمدة كانت تتناول أحد المتغيرات على حدا، دون دراسة العلاقة التكاملية بينها أو للأثر الذي ستحدثه مجتمعة؛
- اسقاط الجانب النظري للمتغيرات على واقع حالة سوناطراك الجزائر باعتبارها محلا للدراسة.

- الحرص على أن تكون غالبية مصادر الإحالة والتهميش من المؤلفات والمقالات باللغتين (الانجليزية والفرنسية)، وهذا راجع لعدّة أسباب من أبرزها: أن جودة التأليف والكتابة تستمد من هذه المراجع نظرا لتشابه المراجع الموجودة باللغة العربية وتوسّعها في الأمور الثانوية، حيث أن الاعتماد على المراجع الأجنبية يعد مهم جدا لا سيما في اكتشاف الجزئيات الحديثة لمتغيرات الموضوع. أما المزايا التي تحمل هذه الدراسة الحالية من خلال ذكر الجوانب المنهجية والشكلية التي تم اعتمادها وبناء الموضوع على ضوءها.
- الوضوح: تتمثّل في صراحة عنوان الموضوع المدروس ومضمونه، حيث أنه يحمل الدلالة القوية حول أثر متغيرات الدراسة، من خلال التوضيح الذي يشير إلى أن الغاية من التدقيق المالي هو مخرجاته التي تتاح لاستخدامها في مجال اتخاذ القرارات، على غرار تلك الدراسات السابقة الأخرى التي لم تشير وتعتمد ذلك.

انطلاقا مما تقدّم طرحه، فإن الدراسة الحالية هي محاولة من قبل الطالب للإجابة على تساؤلات أو حل مشكلة الدراسة، وذلك باتباع أساليب عملية منظمة وخطوات منطقية بغرض الوصول إلى معلومات أو معارف جديدة، بمن خلال دراسة ميدانية على أهم مؤسسة في الاقتصاد الجزائري.

ملخص الفصل

تعد وظيفة التدقيق المالي بما تشـــتمله من عمليات الفحص والتحقيق في مخرجات النظام المالي والمحاســـبي ولنظم الرقابة الداخلية هي غايتها الوقوف والتأكد من مدى ســـلامة تلك المعطيات المدرجة في القوائم المالية التي تعبر عن أنشطتها ووضعيتها المالية خاصة جانب الأنشطة الفعلية الاستغلالية والاستثمارية، والحكم عليها بإخراج تقرير يتضمن إبداء الرأي حول عادلتها ومصداقيتها وعلى أنها تمثّل بصورة إيجابية عن واقع أداء المؤسسة الحقيقي لنتائجها أم لا. ومنه فإن وظيفة التدقيق المالي تكمن في أنه أداة دعم الثقة والتأكيد والمســاهمة لمهام إدارة المؤســســة الاقتصــادية بغية تفعيل وترشــد اتخاذ القرارات لديها بما يضــمن تحقيق الأهداف، فهو بذلك يمثّل أداة إعلامية ووسـيلة اتصـال هامة لكثير من الأطراف أصـحاب المصـالح في المؤسـسـة، بحيث يبرز المعلومات النوعية والمالية التي تفسـر وضـع الأرباح المحققة. والذي يوجّه كبيان يحمل تحفّظات ليساعد على الفهم الكافي لوضعية المؤسسة، استنادا لوضعية المؤسسة الحقيقية الملخّصة في نماذج القوائم المالية والعمل على دعمها وزيادة الثقة فيها وإمكانية إتاحتها واستخدامها.

بناء على ما تقدّم يمكن الإشارة إلى النتائج المتوصّل إليها فيما يلي:

- تقدم مخرجات التدقيق المالي لإدارة المؤسسة الاقتصادية للتأكيد الكافي على مدى سلامة البيانات المالية والنوعية المقدّمة والمعروضة، وذلك بما يخدم أهداف المؤسسة لتحقيق عامل الشفافية والعدالة فيما يخص الأرباح المحققة، حيث يعمل على تخفيض مقدار عدم التأكد لدى مســـتخدمي القوائم المالية باعتبارها معلومات ذات جودة وأهمية، مع زيادة وتيرة الاتصال والاستعانة بالخدمات الفنية الأخرى؛
- يعتبر التدقيق المالي الذي يصدره المدقق إطار إعلامي مالي يحتوي على العديد من المعاني والدلائل والمؤشرات التي يمكن الوثوق بها وقبولها وإمكانية استخدامها في تصويب وبناء القرارات المالية والاستثمارية لمديري المؤسسات الاقتصادية.
- يمكن تقييد والحد من ممارســـات أنشـــطة إدارة الأرباح من خلال تفعيل قواعد الحوكمة، خاصـــة تلك القواعد الصـــادرة عن مجلس الإدارة ولجان التدقيق، بحكم الصـــلاحيات والمهام الموكلة لهاتين الهيئتين. بناءً على الأفكار المذكورة أعلاه، فإن كلا من مجلس إدارة ولجان التدقيق تؤثر وتساهم في ضبط الأداء المالي الخاص بالنتائج، حيث يلعب المدير ولجنة التدقيق دورًا مهمًا على إعداد التقارير المالية وعلى مســـتوى الإجراءات المتعلقة بالســـجلات المحاسبية والمعلومات المالية بصفة عادلة تعبر عن الواقع الفعلي للأنشطة.

الفصل الثاني

مساهمة التدقيق المالي في الرقابة على ممارسات إدارة الأرباح في ظل مبادئ الحوكمة في سوناطراك الجزائر

تمهيـد

هناك تحدّ حقيقي وجلي بالنسـبة للتدقيق المالي في الوقت الحاضـر، وذلك كونه أداة تسـتخدم لاسـتعادة ثقة المستثمرين ومتخذي القرارات ودعمها[1]، فما هي مزايا وأهمية التدقيق المالي بالنسبة للمؤسسات ذات الحجم الكبير؟ وما هي التحديات والرهانات المرتبطة بممارسـات مهمة التدقيق المالي من ناحية إيصـال الفهم الكافي لمحتوى التقرير لتسـهيل الاسـتفادة منه وفق ما يتفق مع المعايير الدولية، في كونه يضـبط الممارسـات بكل موضـوعية واسـتقلالية ودقة لخدمة الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للمؤسسة.

يلاحظ في الوقت الحاضر أن مستخدمي التقارير قد تنوّعوا وتنوعت أهداف استخداماتهم واحتياجاتهم من عدّة جوانب، حيث أضحت إدارة المؤسسة الاقتصادية لا تقف على إبداء رأي المدقق في كونه يصف مدى كفاية المعلومات المالية، انطلاقا من اعتماد المعايير والمبادئ المحاسـبية المتعارف عليها وحسـب، بل تعدّى الأمر إلى النظر إليه من منظور كيفية استخدام التقرير في الميدان الإداري كأداة رقابة على أنشطة إدارة الأرباح، حيث يمثّل أحد الأركان الجوهرية للتقرير المالي السنوي الذي يصف أداء المؤسسة والحصيلة السنوية. لذا فإن أغلب الآراء حول واقع التدقيق يتم النظر إليها من زاوية مدى الاسـتفادة منه في الحكم على سـلامة النظام المالي والإداري، التي هي عماد نمو المؤسـسـة وسـبب قيامها في الوقت الحالي.

في هذا الفصـل سيتم تحليل واقع التدقيق المالي في واحدة من أهم المؤسـسـات الاقتصـادية في الجزائر التي لها وزن كبير نظرا لحجم نشـاطها، بغض النظر عن مدى جودة ممارسـات التدقيق الداخلي والخارجي فيها، فإن قيمته يحملها في الحفاظ على دعم نظام الحوكمة سـواء على المسـتوى الاسـتراتيجي أو على مسـتوى الأداء المالي. فبالنسـبة للمؤسـسـات العمومية الحيوية المسـاهمة في التنمية الاقتصـادية للبلد تعد سـوناطراك هي المؤسـسـة الأكثر ملاءمة لدراسـة الممارسـات الخاصـــة بميدان التدقيق المالي، باعتبار عدة عوامل من أبرزها: الحجم، رقم الأعمال، نطاق المهام، التوسّـــع، تعقّد الإجراءات الإدارية، بيئة الأعمال، حسـاسـية القطاع، اعتماد مديرية للتدقيق والتأكيد المالي والمحاسـبي، ميثاق الأخلاق الإداري والمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة.

سـيتم من خلال هذا الفصـل، القيام بإسـقاط الجانب النظري على مؤسـسـة سـوناطراك، في كونها قابلة للتطبيق لمعرفة أثر توظيف مخرجات التدقيق المالي على نشـــاطات إدارة الأرباح في ظل مبادئ الحوكمة، من خلال التطرق إلى المحاور الآتية:

[1]_Laura Caperaa, **Le rapport d'audit: vers un outil d'aide a la décision, Parcours- Audit Expertise**, Kedge Business School, France, 2015, P: 04.

- التعريف بالمؤسسة عينة الدراسة والوظيفة المستهدفة؛
- المنهجية والأدوات المستخدمة في الدراسة؛
- شرح العلاقة القائمة بين متغيرات الدراسة على ضوء واقع المؤسسة؛
- تحليل ومناقشة نتائج الدراسة ومحاولة الإجابة عن الإشكالية؛
- اختبار مدى صحّة الفرضيات المستند عليها.

المبحث الأول: عرض المنهجية والمؤسسة محل الدراسة

يتضمن هذا المبحث، الخطوة التمهيدية التي تبنى عليها أغلب الدراسات البحثية الأكاديمية، باعتماد أسلوب IMRAD في البناء المنهجي للدراسة. من خلاله سيتم التعريف بالأسلوب المنهجي الذي يمكننا من وصف كيفية بناء الإطار التطبيقي الخاص بدراسة الحالة، مع وصف وتحليل الأدوات المستخدمة كأدوات داعمة لجمع المعلومات الخاصة بالمشكلة البحثية، ومنه العمل على توضيح علاقة الأثر القائمة بين التدقيق المالي في الرقابة على أنشطة إدارة الأرباح في مؤسسة سوناطراك. بالإضافة إلى التطرق في هذا المبحث إلى عرض المؤسسة عينة الدراسة، ودوافع ومبررات اختيارها لتكون عيّنة للدراسة، مما يضمن الوصول إلى تحليل ومناقشة نتائج الدراسة وتأكيد مدى سلامة ودقة الفرضيات، وبالتالي الوصول إلى الأهداف المرجّوة، ومن خلال ما تقدّم فإن ما سيتم التطرق إليه، يشمل ما يلي:

- عرض مؤسسة سوناطراك الجزائر؛
- المنهجية والأدوات المستخدمة في الدراسة؛
- تحليل العلاقة القائمة بين متغيرات الدراسة؛
- دوافع ومبررات اختيار مؤسسة سوناطراك محلاً للدراسة.

المطلب الأول: عرض مؤسسة سوناطراك

سيتم التطرق من خلاله هذا المطلب إلى وصف عام لمؤسسة سوناطراك والتقديم والتعريف بمراحل عملها وشبكة أنشطتها، وهذا بغية وضع رؤية تصورية عامة على أنشطتها وأهدافها، مما يسهل فهم طبيعة وموقع متغيرات الدراسة من هيكلها التنظيمي وتحديد مدى أهمية كل منها، وذلك فيما يلي:

الفرع الأول: التعريف بمؤسسة سوناطراك

سوناطراك (SONATRACH*) هي اختصار للعبارة باللغة الفرنسية المشار إليها، وهي مؤسسة عمومية جزائرية أسست لاستغلال الموارد البترولية والطاقوية في الجزائر، وهي الآن تنشط في جميع جوانب الإنتاج، الاستكشاف،

*_**SONATRACH:** **S**ociété **N**ationale pour la Recherche, la Production, le **Tra**nsport, la **Tra**nsformation, et la **C**ommercialisation des **H**ydrocarbures S.P.A.

الاستخراج، النقل، التكرير والتسويق، ويشمل نشاطاها أيضا البتروكيمياويات وتحلية مياه البحر. تم إنشاء مؤسسة سوناطراك سنة 1963، وكان الهدف الرئيسي لها هو تكرير ونقل وتسويق مواد الطاقة، ثم توسّعت في الاستثمارات وإقامة المشاريع تدريجيا من خلال الاستكشاف، الاستخراج والنقل، التسويق في الخارج، من بين البلدان التي تتواجد فيها عمليات الاستغلال نجد دولة ليبيا.

يعبّر عن مؤسسة سوناطراك الجزائر بأنها مجمّع Groupe SONATRACH، من خلال تفرعات محفظة أنشطتها وشركاتها القابضة التي توسّعت إلى 414 وحدة محاسبية فرعية ومشاركة على الصعيد الوطني والدولي، من خلال مشاريعها القائمة واستراتيجيتها المستقبلية، مما سمحت لها من تعزيز مكانتها في مجال صناعة النفط والغاز على المستوى العالمي باستخدام سلسلة النشاطات المتنوعة المتضمنة كل من: التنقيب والإنتاج، وإقامة خط الأنابيب والنقل، أنشطة التسييل، والتكرير والبتروكيماويات Raffinage et Pétrochimie، بالإضافة إلى تسويق المنتجات النفطية، والشحن وتقديم الخدمات الأخرى[1].

أولا. خطوط العمل لمؤسسة سوناطراك.

تتمثل خطوط العمل المشكلة للأنشطة الأساسية للمؤسسة كما يلي:[2]

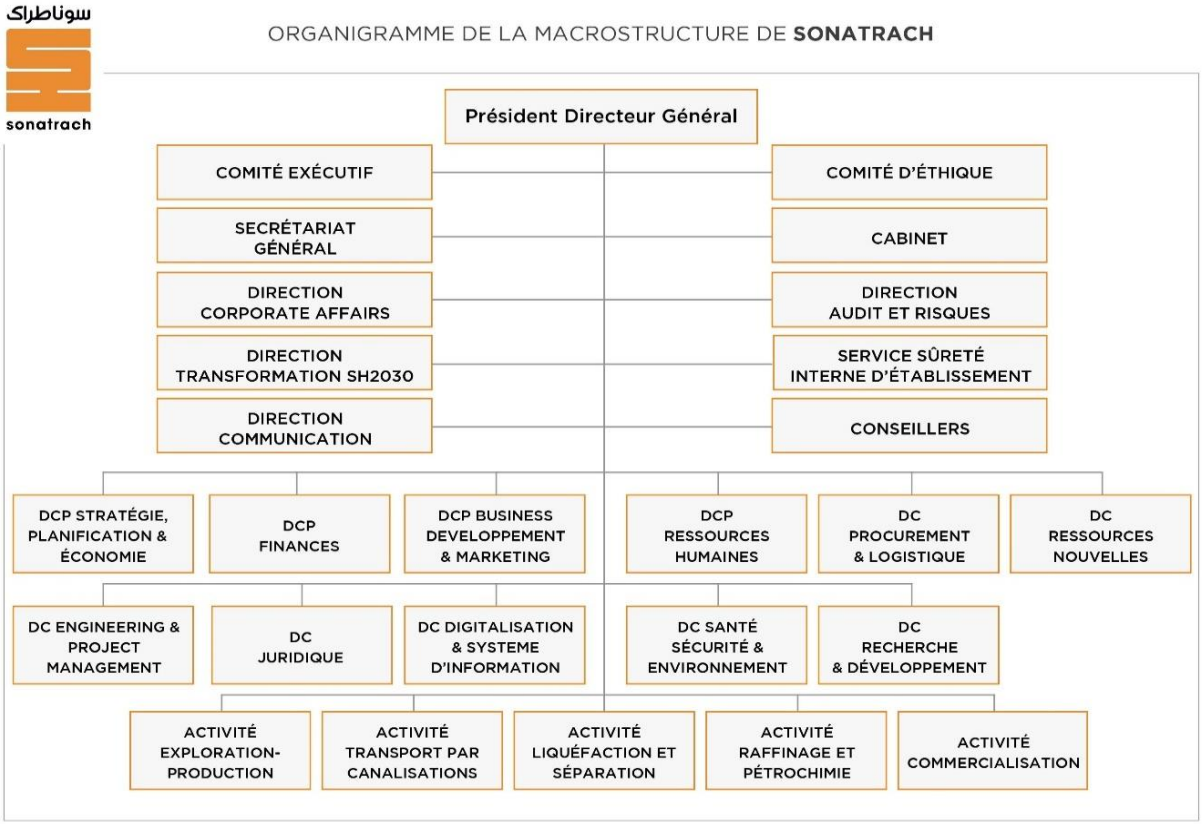
- نشاط الاستكشاف والتنقيب (Activité Exploration-Production E&P): تتضمن مجال الأنشطة التشغيلية والإنتاج من خلال البحث والاستكشاف والتطوير بالإضافة إلى عمليات الاستغلال والتنقيب؛
- نشاط التمييع والتكرير والبتروكيماويات (Activité Liquefaction, Raffinage et Pétrochimie LRP): نشاط التسييل والتكرير للغاز الطبيعي GL4Z وفصل غاز البترول المسال، مع تكرير النفط والبتروكيماويات، التي تشمل حصص مجموعة من المؤسسات التابعة لكيمياء المحروقات (RCH)، المتمثّلة في كل من(NAFTEC) و (ENIP)، بالإضافة إلى مؤسسة المشاريع الصناعية (SARPI)؛
- نشاط خطوط الأنابيب والنقل (Activité Transport par Canalisations TRC): حيث تشرف هذه الوظيفة على عمليات النقل والتوصيل للأسواق الدولية والوطنية ضمن الاستراتيجية التوزيعية المعتمدة.
- النشاط التجاري والتسويقي (Activité Commercialisation COM): وهو النشاط المسؤول عن تزويد السوق الوطنية بمصادر الطاقة وكذلك الإشراف على عمليات التسويق الدولي، وتشرف عليها المؤسسات الفرعية الآتية: (NAFTAL, HYPROC, COGIZ, AEC, NEAL).

[1]_Site official: http://www.sonatrach.dz/index.php?option=com_content&view=article&id=20&Itemid=267, date de consultation: 07 Avril, 2021, heure: 01:46.
[2]: Site official,http://www.sonatrach.dz/index.php?option=com_content&view=article&id=24&Itemid=167, date de vue: 07Avril 2021,heure: 02:05.

ثانيا: المخطّط التنظيمي لمؤسسة سوناطراك

يسعى المخطط التنظيمي لمؤسسة سوناطراك لإبراز مبدأ الإدارة العامة، ومساهمتها في وضع استراتيجية التوجيه والتنسيق والإدارة بالتنظيم، مع التركيز على الهياكل التشغيلية لتحسين جودة الأداء والنظم الإدارية وتفعيلها من خلال التنظيم اللامركزي الواضح بما يضمن تعزيز الرقابة والمسؤولية، وبالتالي ضمان الاستجابة وإتاحة الشفافية وانسيابية المعلومات المطلوبة من الإدارة ومنه ضمان الكفاءة الإدارية العامة للمؤسسة التي تندرج ضمن إطار الحوكمة، حيث يتفق المخطط التنظيمي مع ما هو متعارف عليه عالميا والذي مجسّد في أغلب الشركات الكبرى، وهو موضح في الشكل الآتي[1]:

الشكل رقم (06): الهيكل التنظيمي لسوناطراك (المديرية العامة)



المصدر: الموقع الرسمي لسوناطراك، http://www.sonatrach.dz/index، تاريخ الاطلاع: 24 سبتمبر 2022، الساعة: 05: 16.

يشير الشكل أعلاه، إلى الهيكل التنظيمي لسوناطراك الجزئر، حيث يشتمل على ثلاث مستويات أساسية، ممثلة في مستويات المديريات المعتمدة واللجان المشرفة على الإدارة العامة في (08) تصنيفات وتشمل كل من: الرئيس المدير

[1]_ Site official:http://www.sonatrach.dz/index.php?option=com_content&view=article&id=26&Itemid=169, date de vue: Avril 06, 2021, heure: 22: 05.

العام، اللجنة التنفيذية*، الأمانة العامة، مجلس المؤسسة، لجنة الاستشارات، لجنة الأخلاقيات التي تتبنى الحوكمة وتمثل أهم دعاماتها، لجنة الفحص والتوجيه، **مديرية التدقيق والمخاطر**، خدمات الأمن والضبط الداخلي.

من خلال المديريات الموضّحة في الشكل، يتضح بأن الوظيفة المستهدفة المتمثّلة في مديرية التدقيق والمخاطر ضمن الهيكل التنظيمي لمؤسسة سوناطراك تحتل موقع جد مهم، نظرا لأهمية مخرجاتها وما تساهم به في دعم إدارة المؤسسة، أما المستوى الثاني فهو يبرز الأقسام واتجاهات المؤسسة لأنشطتها الأساسية والمركزية، يمكن تقديمها في الآتي:

أ. الاتجاهات الوظيفية للمؤسسة Directions Corporate (DCP)

هي تمثّل الأنشطة المعبّر عنها بأنشطة سلسلة القيمة الرئيسية للمؤسسة la chaine de valeurs، المعتمدة في إطار الوظائف الخاصة التي تشرف على مجال النشاط الأساسي للمؤسسة، حيث تصنّف في الآتي:

1. ورشة الاستراتيجية، التخطيط والاقتصاد Stratégie, Planification & Économie (SPE) ؛
2. قسم المالية Finances (FIN) ؛
3. مديرية الموارد البشرية Ressources Humaines (RHU) ؛
4. مديرية تطوير الأعمال والتسويق Business Développement Marketing (BDM) .

ب. المديريات المركزية للمؤسسة Directions Centrales

يمثّل هذا الاتجاه في تقسيم وظائف الهيكل التنظيمي إلى ما يصطلح عليه بسلسلة الأنشطة الداعمة للمؤسسة ضمن أنشطة سلسلة القيمة، وهي كالآتي:

1. الأنشطة المركزية Activités Centrales (ACT)؛
2. الأنشطة القانونية Juridique (JUR) ؛
3. الأنظمة المعلوماتية Informatique & Système d'Information (ISI)؛
4. الأسواق والخدمات اللوجيستية Marchés et Logistique (MLG) ؛
5. الصحة والسلامة البيئية Santé, sécurité & environnement (HSE) ؛
6. البحث والتطوير Recherche & Développement (RDT) الإدارة الجديدة المسؤولة عن تعزيز وتنفيذ البحوث التطبيقية وتطوير التقنيات للأنشطة الأساسية للمؤسسة.

*_الرئيس المدير العام، ممثلين عن وزارة المالية، ممثل عن بنك الجزائر، ممثلين عن وزارة الطاقة، الرئيس المدير العام لمجمع سونلغاز، أربع (04) ممثلين لمجمع سوناطراك، ممثلان لعمال المجمّع، الرؤساء المكلفين بالأنشطة الأساسية، المدير التنفيذي للمالية، المدير التنفيذي للفروع والمساهمات، المدير التنفيذي للاستراتيجية والتخطيط، المدير التنفيذي للشؤون القانونية، المدير التنفيذي للموارد البشرية.

الفرع الثاني: بطاقة تقنية لوصف مؤسسة سوناطراك

سيتم تلخيص أهم ما يميّز مؤسسة سوناطراك من خلال وصفها وفقا لمحاور تعريفية مبوّبة بما تتضمنه من النشاط، الموقع، الأنشطة العالمية، حجم العمالة، ومساهمتها في النشاط الاقتصادي، بالإضافة إلى تطلعات المؤسسة وقيمها المعتمدة، في الجدول الآتي:

الجدول رقم (05): وصف مؤسسة سوناطراك الجزائر.

طبيعة الوصف	الدلالة
النشاط	البحوث الهيدروكربونية والتطوير، الإنتاج، النقل، التصنيع والتسويق، المشاركة.
الموقع	هي محور رئيسي في خدمة وتلبية الطلب المحلّي للطاقة، وأول مؤسسة نفط في إفريقيا.
الأنشطة العالمية	سوناطراك هي مورد رئيسي للطاقة في العالم وتعمل على ضمان أمن الطاقة للأجيال القادمة من خلال تعزيز الموارد الهيدروكربونية الوطنية، وخلق الثروة والعمل من أجل التنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلاد، حيث تأتي هذه العوامل في مهامها وتحدياتها الأساسية[1]. يحظى مجمع سوناطراك بمكانة عبر العالم بمساهمات وشراكات وكذا فروع دولية عددها 41، التي من شأنها تعزيز وجوده وتقوية وضعه المالي
حجم العمالة	مع نهاية سنة 2020، بلغ إجمالي مستخدمي سوناطراك 66 697 عاملا، بزيادة قدرها 3.4 % مقارنة بسنة 2019. ارتفع عدد المستخدمين الدائمين من 53443 مستخدم سنة 2019، إلى 55 816 مستخدم دائم سنة 2020.
الفروع	في عام 2019، يتكون مجال تطبيق التوحيد من 396 وحدة محاسبية ممثلة للمؤسسة الأم سوناطراك الى جانب 118 كيانا مساهمات وفروع، 69 منها مدمجة بالكامل و49 وفقا طريقة المعادلة. في سنة 2020، تواجد مجمع سوناطراك، من خلال شركاته الفرعية ومساهماته، على المستوى الوطني وفي العديد من البلدان في الخارج. إذ ضم مجال التوحيد 414 وحدة محاسبية تمثل فروع والشركة الأم سوناطراك و117 كيان مدمجا بطريقة التجميع مساهمات، منها 70 كيان بالكامل و48 كيانا مدمجا بطريقة المعادلة. من بين 117فرعا ومساهمة، نجد 43 منها متواجدة بالخارج، خصوصا في أوروبا.
المساهمة في النشاط الاقتصادي	ما يقدّر بثلثي ميزانية الدولة يأتي من الجباية البترولية، ومنه فمؤسسة سوناطراك تمثّل بديل هام للتنمية الوطنية بمساهمة منها في إجمالي الناتج المحلي الخام PIB بأكثر من 30%، بالإضافة إلى مساهمتها من ضخ وتعبئة الاقتصاد من المداخيل بالعملة الصعبة الأجنبية بما يقدّر بـ 90%، وكجزء من مهامها، وبالنظر إلى موقعها في

[1]_site official: http://www.sonatrach.dz/, date de vue; 09 Avril 2021, heure: 01h00.

	الاقتصاد الوطني وثقافتها المؤسسية، فإن مؤسسة سوناطراك تقدّم خبرتها وقدراتها البشرية لخدمة التنمية الاقتصادية والاجتماعية والثقافية المستديمة للجزائر[1].
رقم الأعمال	قدر رقم الأعمال الموحد للمجمع للسنة المالية 2019 ب 5.537.884 مليون دج، حققت منه الشركة الأم سوناطراك نحو 73%. أي بانخفاض قدره 28% عن السنة المالية السابقة. وتجدر الإشارة إلى أن 71.67 % من إجمالي المبيعات الموحدة حققتها الشركة الأم سوناطراك. تراجع حجم مبيعات شركة سوناطراك بنسبة 30% بسبب انخفاض متوسط سعر برميل النفط الخام، الذي سجل متوسط سعر قدره 41.9دولار أمريكي سنة 2020، مقابل 64.9 دولار أمريكي سنة 2019.
نتيجة الأعمال	أظهرت النتيجة الصافية الموحدة للمجمع خسارة قدرها 083 5 مليون دينار جزائري سنة 2020 ، بتراجع نسبته 101 % مقارنة بالسنة الماضية. وتتكون النتيجة الصافية الموحدة كما يلي: • النتيجة الصافية حصة المجمع : – 971 13 مليون دينار جزائري؛ •نتيجة حصة ذوي الأقلية: 888 8 مليون دينار جزائري.
التطلعات والقيم الحاكمة	كما تسعى مؤسسة سوناطراك بإقامة شراكات مع محيطها من خلال تكوين الموارد البشرية والتطلع لإقامة الشركات مع المجمّعات التعليمية ذات الجودة والمؤسسات الجامعية فيما يخص نقل التكنولوجيا وتطوير البحث العلمي من خلال إجراء التربّصات العلمية وتطوير البحث العلمي، كما إن القيم الأساسية التي تتبنّاها شركة سوناطراك ضمنت خطّتها الاستراتيجية تتمثل في كل من: التميز، العدل، الشفافية.
المبادئ والمعايير المحاسبية المعتمدة	اعدت الحسابات الموحدة لمجمع سوناطراك، وفقا لقواعد ومبادئ المحاسبة المنصوص عليها في التشريع الجزائري الواردة في النظام المحاسبي المالي (القانون 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، وكذا النصوص المعتمدة لتطبيقه المعتمدة من قبل الهيئات الاعتبارية للشركة)، مجلس الإدارة المنعقد في 21 جوان 2020، والجمعية العامة العادية المنعقدة في 30 جوان 2020 والمصادق عليها من قبل محافظي الحسابات من حيث قانونيتها، تنظيمها وصدقها والتي تعكس الوضع المالي لمجمع سوناطراك. بالإضافة إلى المعايير الخاصة بقطاع المحروقات القانون 07-05 المؤرخ في 28 أفريل 2005)؛ • قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها المطبقة على الحسابات الفردية؛ • المادة 732 مكرر 4 من القانون التجاري المتعلقة بعرض الحسابات الموحدة؛ •المادة 24 من القانون 01-10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات
	الاستثمار: ما يعادل 160 مليون دولار أمريكي، مع استلام 03 مشاريع رئيسية؛ حقق المجمع حجم مبيعات قدره 445 980 3 مليون دينار جزائري خلال السنة المالية 2020، منها 72 % تم تحقيقها من قبل الشركة الأم سوناطراك.

[1]_website: http://www.sonatrach.dz/index.php?option=com_content&view=article&id=23&Itemid=106, date view: July 08, 2022, timing: 01:57.

أهم إنجازات 2020	تجدر الإشارة إلى أن الأزمة الصحية العالمية أثرت الاقتصادي والجبائي سلبا على الوضع المالي والشركات المجمع خلال السنة المالية 2020. ويبرز ذلك من خلال انخفاض رقم الأعمال والنتيجة الصافية الموحدة. تمثلت إنجازات التسويق الرئيسية لعام 2020 فيما يلي: •الإنتاج المسوق: 140 مليون طن مكافئ نفط.TEP • التصدير: 81 مليون طن مكافئ نفط.TEP • السوق الوطنية: 59 مليون طن مكافئ نفط.TEP • قيمة الصادرات: 20 مليار دولار أمريكي. •متوسط سعر صحراء بالبند41.9 دولار / برميل
شعار المؤسسة **Logo**	سوناطراك sonatrach

المصدر: إعداد الطالب، بالاعتماد على الوثائق التعريفية للمؤسسة و**تقرير الحصيلة السنوية 2021**.

بناء على ما تقدّم فإن سوناطراك هي مؤسسة عمومية، مميزة بأنشطتها وأهدافها التوسعية، التي تحمل في طابع أنشطتها مسؤوليتها الاجتماعية (المواطنة) والمساهمة في ترقية الاقتصاد الوطني، باعتبارها مؤسسة سيادية لها وزن كبير من حيث المساهمة في موارد الدولة من خلال مداخيلها الكبيرة ، حيث تعتبر الوضعية المالية لسوناطراك في الوقت الحالي جد متينة ومتحكم فيها من حيث مجالات إدارة الاستثمارات، بما تظهره نسب الملائة التي تجاوزت 13 مليار دج الذي يمثّل ما يقارب ستة أضعاف الحد الأدنى التنظيمي في سنة 2019، بالإضافة إلى سلامة مركزها المالي من الاختلالات وعدم التوازن الوظيفي حيث تظهر مختلف القوائم المالية مدى التوازن وتناسق الوظائف الاستثمارية والاستغلالية والتمويلية للمؤسسة، حيث أعدت الحسابات الموحدة لمجمع سوناطراك، وفقا لقواعد ومبادئ المحاسبة المنصوص عليها في التشريع الجزائري، المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة المنعقد في 21 جوان 2020، والجمعية العامة العادية المنعقدة في 30 جوان 2020[1].

أما فيما يخص إدارتها، فإن المؤسسة تنتهج أسلوب المعايير الدولية في الممارسات الإدارية المتوازنة بمستوى كفاءة عالي وهذا ظاهر وجلي فيما يخص نماذج الأعمال، وإدارتها للمخاطر والتقييم واستخدام نماذج التخطيط الاستراتيجية والاستشارة العالمية فيما يخص تحسين الأداء والتنمية والإشراف، بما يضمن تحقيق أهدافها التي تتجلى على مستوى الاقتصاد الوطني باعتبارها المؤسسة الاقتصادية ذات الصفة الاعتبارية في الجزائر[2].

[1] _ التقرير المالي، **الحسابات الموحدة لمجمع سوناطراك ش ذ أ**، 2019، ص: 09

[2] _CASH Assurances, **Rapport annual 2016**, Direction General –SONATRACH, Alger, p: 05.

ثانيا. رقم الأعمال الإجمالي المحقق خلال سنوات 2018، 2019، 2020

يشتمل رقم الأعمال الإجمالي المحقق على إنتاج المحروقات، إعادة بيعها كما هي وكذا الخدمات المقدمة الأخرى.

- بلغ رقم الأعمال المدمج للمجمع **5 537 884** مليون دينار جزائري للســـنة المالية 2019، منها 73 % حققتها المؤسسة الأم سوناطراك، بانخفاض قدره 17 % مقارنة بالسنة المالية 2018.
- في سنة 2020 بلغ رقم الأعمال **3 980 445** مليون دينار، بانخفاض قدره 28% عن سنة 2019.[1]
- صــادرات الســنة المالية 2020، بلغت 20.7 مليار دولار أمريكي مقابل 32.98 مليار دولار أمريكي في 2019، أي بانخفاض قدره **39%** حسب الحصيلة السنوية لسنة **2020**.
- **للإشارة فإن المبالغ المصرح عنها لرقم الأعمال تخص القوائم المالية الموحدة (المدمجة للمجمع)**
- بلغت مبيعات السوق الوطنية 275 مليار دينار بانخفاض 10 % مقارنة بسنة 2019.

رقم الأعمال الموحد حسب الشركات التابعة لسوناطراك لسنوات 2018، 2019، 2020، هو كما يلي:

الجدول رقم (06): رقم الأعمال لمجمع سوناطراك.

مؤسسة سوناطراك وفروعها	2020	2019	2018
	الوحدة: مليون دينار جزائري		
سوناطراك SPA	2 852 658	4 055 014	4 878 869
مصفاة سوناطراك الإيطالية	435 451	488 462	40 783
نفطال	338 379	471 957	462 777
المؤسسة القابضة لسوناطراك البترول	131 991	309 611	239 376
مؤسسة سوناطراك لتسويق الغاز	22 420	55 023	21
سوناطراك بيرو	24 699	27 677	34 488
المؤسسة الوطنية للهندسة المدنية والبناء	10 067	20 911	12 904
الشركة الوطنية لأعمال البترول الكبرى	-	18 819	19 266
طيران الطاسيلي	6 742	11 699	9 743
المؤسسة الجزائرية لإنجاز المشاريع الصناعية صاربي	5 181	9 361	7 414
كهرباء للمياه	10 079	9 176	9 096
الشركة الوطنية لخدمات الأبار	21 799	8 941	11 005
المؤسسة الوطنية لأعمال الأبار	-	8 362	351

[1] الحصيلة السنوية، لسوناطراك 2020، ص: 96.

المؤسسة الوطنية للقنوات	-	7 065	183
المؤسسات التابعة الأخرى	42 036	35 806	30 183
مجموع رقم الأعمال الموحد	**3 980 445**	**5 537 884**	**5 756 457**
حصة سوناطراك SPA	**72%**	73%	85%

المصدر: التقرير السنوي، **الحسابات الموحدة لمجمع سوناطراك**، 2020، ص: 38.

نلاحظ من خلال الجدول، بأن رقم الأعمال لسوناطراك قد انخفض إلى **3 980 445** مليون دج سنة **2020**، مقارنة برقم الأعمال المحقق، سنة **2019**، الذي كان قد قدر بـ **5 537 884** مليون دج سنة، وهذا الانخفاض راجع بالأساس إلى المعاملات التي انخفضت نتيجة لجائحة كوفيد 19 التي مست العالم والأسواق العالمية.

ثالثا. كيفية احتساب الأرباح في مؤسسة سوناطراك

يتم احتساب الأرباح الموحدة من خلال جدول حسابات النتائج لخمس (05) سنوات مرجعية، كما يلي:

الجدول رقم (07): احتساب الأرباح خلال الخمس سنوات الأخيرة لسوناطراك.

مليون دينار جزائري (دج) / مليار دج سنة 2016	ملاحظات	2020	2019	2018	2017	2016
مبيعات ومنتجات ملحقة (رقم الأعمال)		3980 445	5 537 884	5 756 457	4 795 674	3 398
الإنتاج المخزن والمنتقص من المخزون		11 909	6 177	37 203	19 961	3
إنتاج مثبت		287 527	453 045	501 301	411 943	374
إعانات الاستغلال		52 155	142 599	36 289	208 275	161
إنتاج السنة المالية		**4 332 036**	**6 139 706**	**6 331 250**	**5 435 835**	**3 936**
المشتريات المستهلكة		1 077 691	1 373 949	919 056	1 027 162	332
الخدمات الخارجية		862 461	1 188 920	1 376 468	1 108 049	1 104
خدمات خارجية أخرى		101 507	141 855	141 812	122 369	133
استهلاك السنة المالية		**2 041 659**	**2 704 724**	**2 437 336**	**2 257 580**	**1 569**
القيمة المضافة للاستغلال		**2 290 376**	**3 434 981**	**3 893 914**	**3 178 254**	**2 367**
أعباء المستخدمين		390 914	383 440	321 239	287 354	150
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة		923 854	1 376 136	1 818 513	1 391 264	1 168
إجمالي فائض الاستغلال		**975 608**	**1 675 406**	**1 754 163**	**1 499 636**	**1 049**
منتوجات عملياتية أخرى		163 569	177 785	239 719	150 289	98
أعباء عملياتية أخرى		135 638	117 817	152 518	81 615	40
مخصصات الاهتلاك، المؤونات، خسائر القيمة		869 138	795 627	734 709	773 674	589
المؤونات وخسارة القيمة للعناصر المالية		-2 753	3 900	-3 456	11 175	

استرجاع خسائر القيمة المؤونات للاستغلال		78	46	57 035	75 563	
استرجاع خسائر القيمة وانخفاض مخصصات		30 703	81 334			29
استرجاع خسائر قيمة المؤونات للعناصر المالية		-384	-2 075	16 102	-1 257	
النتيجة العملياتية		**167 395**	**1 015 060**	**1 183 117**	**857 767**	**545**
المنتوجات المالية		96 601	69 579	92 155	103 240	115
الأعباء المالية		291 840	544 536	673 453	500 573	393
النتيجة المالية		**-195 239**	**-474 957**	**-581 298**	**-397 333**	**-278**
النتيجة العادية قبل الضرائب		**-27 844**	**540 103**	**601 819**	**460 434**	**268**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		22 794	215 262	129 809	104 504	61
مجموع المنتجات للأنشطة العادية		**4 622 525**	**6 466 328**	**6 736 262**	**5 763 669**	**4 177 3 971**
مجموع الأعباء للأنشطة العادية		**4 673 163**	**6 141 487**	**6 264 252**	**5 407 739**	**207**
النتيجة الصافية للأنشطة العادية		**-50 638**	**324 841**	**472 010**	**355 930**	
العناصر غير العادية –المنتوجات		91	52	-	66	
العناصر غير العادية –الأعباء		4 066	-		1	
النتيجة غير العادية		**-3 975**	**52**	**1 353**	**65**	
النتيجة الصافية للسنة المالية		**-54 613**	**324 892**	**-1 353**	**355 995**	**207**
حصة الشركات الموضوعة موضوع المعادلة في النتيجة الصافية		**49 529**	**48 701**	**71 092**	**30 074**	
النتيجة الصافية المدمجة للمجمع		-5 083	373 594	541 748	386 069	
حصة ذوي الأقلية		**8 888**	**459**	**697**	**1 140**	
النتيجة الصافية –حصة المجمع		**-13 971**	**373 135**	**541 051**	**384 929**	

المصدر: **الحصيلة السنوية لسوناطراك**، لسنوات 2016-2020.

من خلال القائمة أعلاه، فإن سوناطراك تعتمد على النظام المحاسبي المالي SCF في احتساب الأرباح السنوية، من خلال طرح المنتجات للأنشطة العادية وغير العادية من الإيرادات المحققة العادية والغير عادية، حيث تمر مراحل حساب الربح الصافي كما يلي:

- **القيمة المضافة =** مجموع إنتاج السنة المالية – مجموع استهلاك السنة المالية

نلاحظ أن القيمة المضافة للسنة المالية 2020، غير دقيقة، فبعد القيام بالتدقيق والاحتساب تم اكتشاف خطأ في التسجيل حيث سجلت قيمة مضافة للاستغلال مقدرة بـ 377 290 2 مليون دج

بالنسبة لسنة 2018: فإن إنتاج السنة المالية غير صحيح، حيث تظهر المجاميع مبلغ يقدر بـــ 655 139 6 مليون دج أما ما هو مدرج ضمن القوائم المالية فيقدر بـ 706 139 6 مليون دج.

أما القيمة المضافة لسنة 2019، فهي تقدر بـــ 982 434 3 مليون دج، على عكس ما هو مسجل ومدرج في القوائم المالية المقدر بـ 981 434 3 مليون دج

- **إجمالي فائض الاستغلال EBE =** القيمة المضافة – (أجور المستخدمين + الضرائب والرسوم المدفوعة)

بالنسبة لسنة 2019 فقد تم تسجيل فعليا مبلغ 405 675 1 مليون دج، وليس كما هو مسجل ضمن القوائم المالية المقدر بـ 406 675 1 مليون دج

فيما يخص سنة 2018، فسجلت إجمالي فائض لعمليات الاستغلال تقدر بـــ 162 763 1 مليون دج، أما ما هو مسجل في القائمة أعلاه، فكان بمبلغ 163 763 1 مليون دج، فهو خطأ قد يكون غير متعمد.

- **الأرباح العملياتية =** إجمالي فائض الاستغلال + منتوجات عملياتية أخرى + استرجاع خسائر القيمة لمؤونات الاستغلال + استرجاع خسائر القيمة للمؤونات والعناصر المالية) – (المصاريف العملياتية الأخرى + مخصصات الاهتلاكات وخسائر القيمة + المؤونات وخسائر القيمة للعناصر المالية)

بالنسبة للسنة المالية 2018، فسجلت أرباح عملياتية عملية بعد الفحص وإعادة الاحتساب، قيمة 248 183 1 مليون دج، على عكس ما تم إدراجه في قائمة جدول حسابات النتائج، المسجل بـــ 117 183 1 مليون دج.

- **الأرباح المالية =** الإيرادات المالية – الأعباء المالية
- **الأرباح العادية قبل اقتطاع الضرائب =** الأرباح العملياتية + الأرباح المالية
- **الأرباح الصافية للأنشطة العادية =** الأرباح العادية قبل اقتطاع الضرائب – الضرائب على أرباح الشركات
- **الأرباح غير العادية =** الإيرادات غير العادية – المصاريف الغير عادية
- **الأرباح الصافية للسنة المالية =** الأرباح الصافية للأنشطة العادية + أرباح الأنشطة غير العادية.

تم اكتشاف خطأ محاسبي في تسجيل الأرباح الصافية للسنة المالية 2019، حيث قدرت الأرباح الفعلية بـ 893 324 مليون دج، أما ما تم تسجيله في قائمة حساب الأرباح، فكانت 892 324 مليون دج، **لأن الفارق ناتج عن خطأ في حساب القيمة المضافة للاستغلال لذات السنة.**

وعليه، فإن العديد من السنوات المالية بما فيها سنة 2016، قد اكتشفنا أخطاء محاسبية في الإدراج، واحتساب المبالغ لا سيما فيما يخص الأرباح المحققة، أما تبرير ذلك فكانت هذه الأرقام متعمدة، لأن العديد من الدورات المحاسبية بالنسبة لسنة المقارنة N-1 نجد في الحديد من الحسابات تم تغييرها، لا سيما ما تضمنه حسابات النتائج الموحدة المتضمن في التقرير المالي لسوناطراك 2019، والتقرير السنوي لسنة 2020، حيث نجد أن قيمة الخدمات الخارجية أظهرت 187 189 1 مليون دج، بينما الحصيلة السنوية أظهرت أن الخدمات الخارجية لسوناطراك قدرت بـ

920 189 1 مليون دج، وعليه فإن القيمة المضافة وباقي النتائج سيكون إدراجها خطئ، مما يؤكد على أنه قد توجد أساليب في التحكم في أرباح سوناطراك وإظهارها كما تريد الإدارة، وهذا التفسير تم استخلاصه بعد العديد من الإجراءات والملاحظات للقوائم المالية ومراحل حساب جدول حسابات الأرباح.

رابعا. الأرباح الصافية المحققة

- خلال السنوات 2019، 2018، انخفضت النتيجة الصافية من **414** مليار دج سنة 2018 إلى **338** مليار دج سنة 2019 وهذا اجع أساسا الى انخفاض رقم أعمال (أنظر الملحق: تقرير التدقيق لسنة 2019).
- أما خلال السنوات **2020** فكانت النتيجة الصافية الموحدة للمجمع تقدر بـ خسارة (**971 13 مليون دج**[1]) وهذا إثر الشلل الاقتصادي العالمي، جراء جائحة كوفيد **19** مخلفا انكماشا معتبرا في رقم الأعمال وفي الأرباح الصافية
- أما خلال سنة **2022**، فقد انتعش النشاط وارتفعت معدلات أسعار النفط في الأسواق العالمية وتحررت حركية الصادرات، فحققت من خلالها سوناطراك نتيجة صافية قدرت بـ **532 787 1** مليون دينار جزائري (أنظر الملحق: تقرير التدقيق لسنة 2022).

ملاحظة: هذا الرقم المعبر عن النتيجة الصافية (الأرباح)، المدرجة ضمن قائمة جدول حسابات النتائج، غير مطابق لما جاء في تقرير محافظي الحسابات الممضى يوم 04 جوان 2023، المفصح عنه بـ 531 787 1 مليون دج.

كذلك فيما تعلق بالنتيجة الصافية لسنة 2018، و2019، حيث أن الأرقام المقدمة غير مطابقة، حيث نجد في التقرير المالي لسنة 2019، في الصفحة 22 المتضمن جدول حسابات النتائج المجمعة، الأرباح تقدر بـ 135 373 مليون دج، بينما في تقرير التدقيق المالي، يظهر بأن النتيجة الصافية المحققة تقدر بـ 009 338 مليون دج (أنظر الملحق: تقرير التدقيق لسنة 2019).

وكذلك الحال، بالنسبة لسنة المالية 2020، حيث تظهر في النتيجة الصافية في القوائم المالية نتيجة سالبة (– 13 مليار دج) بينما يظهر تقرير التدقيق تحقيق نتيجة أرباح بقيمة (20 مليار دج).

الجدول رقم (08): النتيجة الصافية المجمعة لسوناطراك خلال 2020 و2019

مليون دينار جزائري (دج)	2020	2019
الشركة الجزائرية العامة للأسمدة	17 672	9 565
نفطال	10 596	26 230
ميد غاز	7 400	5 145

[1] _ Sonatrach, **Rapport Annuel 2022**, p : 97.

سورفريت الجزائر	6 509	3 760
كهرماء	5 959	5 384
مؤسسة نقل الغاز البيرو	5 767	5 767
المؤسسة الوطنية للنقل البحري للمحروقات والمكيماويات	5 475	6 254
سوناطراك البيرو	5 149	5 697
شركة الوطنية لخدمات الآبار	4 840	5 076
شركة كهرباء سكيكدة	4 204	4 730
شركة سوناطراك للبترول	4 134	5 150
الشركة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى	3 262	3 637
المؤسسة الوطنية للهندسة المدنية والبناء	3 194	3 311
طاقات البرتغال	2 759	-
اسمدال	2 744	1 481
خط أنابيب عبر البحر المتوسط	2 730	1 063
شركة كهرباء حجرة النص	2 664	6 060
مصنع بادبشي والصودا	2 167	3 297
تحلية البحر هنين	1 433	1 279
المؤسسة الوطنية للجيوفزياء	1 422	5 258
هليوس	1 263	246
اسفيرنارد	1 108	908
تحلية مياه البحر بني صاف	1 067	1 424
تحلية مياه البحر مستغانم	1 000	673
المؤسسات التابعة الأخرى	-118 490	261 750
النتيجة الصافية حصة المجمع	**-13 971**	**373 135**

المصدر: **التقرير السنوي لسوناطراك، 2020**، ص: 110.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه، أن مجمع سوناطراك قد حققت نتيجة سالبة، ونتيجة التأثير على الأرباح، مصدرها المؤسسات التابعة الأخرى، بخسارة مقدر بـــ 490 118 مليون دج، خلال سنة 2020، حيث أن كل المؤسسات حققت أرباح متفاوتة، باختلاف المؤسسات التابعة الأخرى الغير واضحة في هيكلها ونشاطه، وهو ما أثر على أرباح سوناطراك ككل.

رابعا: فيما يخص المتاحات المالية

تقدر المتاحات في 31 ديسمبر **2019** بـــ **224** مليار دج، بانخفاض قدره 033 1 مليار دج مقارنة بالسنة المالية 2018 سببه انخفاض عائدات المحروقات وكذلك إعادة تحويل المبالغ المستردة من الفرق على واردات الوقود الى وصولات الخزينة.

تقدر المتاحات في نهاية سنة **2020** بـــ **152** مليار دينار، بنقص قدره **71** مليار دينار مقارنة بالسنة المالية **2019** بسبب انخفاض عائدات المحروقات.

الجدول رقم (**09**): الإيرادات حسب النشاط لسوناطراك.

نوع النشاط	2020		2019		2018	
	الوحدة: 10^6 دينار جزائري					
	السوق الوطني DA	**التصدير** USD	السوق الوطني DA	التصدير USD	**السوق الوطني** DA	التصدير US
بترول خام		5 510		11 233	1 799	12 118
سوائل الغاز الطبيعي المكثف		1 134		2 192		2 521
الغاز الطبيعي	62 313	4 394	69 522	6 492	70 500	9 224
الغاز البترول المميع	6 655	1 822	6 643	2 434	5 893	3 401
الغاز الطبيعي المميع		2 468		3 805		3 538
منتجات مكررة	204 307	4 722	229 635	6 815	236 895	8 042
منتجات بيتروكيمياوية	1 936	17	529	15	492	20
المجموع	**275 211**	**20 067**	**306 328**	**32 984**	**315 580**	**38 864**

المصدر: **التقرير المالي**، سوناطراك، 2020، ص: 19.

إجمالي مداخيل سوناطراك المصدر بعملة الدولار قدر سنة 2020 بـ 20 067 دولار أمريكي، بانخفاض مسجل عن ســـنة 2019 ب 32 984 دولار أمريكي، وهذا الانخفاض كان ناتج عن الشـــلل الاقتصـــادي الذي طرأ على عمليات التصدير بسب جائحة كوفيد 19 العالمية.

رابعا: المنتوجات المالية لسنة 2019

بلغت الإيرادات المالية 114 مليار دج مقابل 107 مليار دج سـنة 2018، بزيادة نسـبة **7٪** .يشـمل هذا القسـم عوائد المساهمات، بمبلغ 31.2 مليار، بالإضافة إلى الأقسام التالية:

- أرباح الصرف **59.9**مليار دج.
- الإيرادات المالية الأخرى الفوائد على الحسابات الجارية **20.5** مليار دج.
- ايرادات الذمم المدينة **2.3**مليار دج.

- ايرادات الأصول المالية **0.6** مليار دج.

سجلت سوناطراك سنة 2020، إيرادات مالية بقيمة **96 601** مليون دينار جزائري، كما سجل حساب مبلغ **69 579** مليون دينار جزائري في عام **2019**، أي بانخفاض قدره **24 %** مقارنة بالســـنة المالية **2018**، تتمثل الإيرادات المالية في أرباح الصرف وفوائد مختلف الاستثمارات المنجزة بفوائض نقدية وعوائد سندات المساهمة[1].

الجدول رقم (10): الإيرادات المالية لمجمع سوناطراك.

الإيرادات	2020	2019	2018
	الوحدة: **مليون دينار جزائري**		
مداخيل الفوائد للقروض والديون الأخرى	6 155	1 192	1 101
العوائد والأرباح المحصلة	-	-28 493	9 202
مداخيل التثبيتات المالية الأخرى	25 144	10 949	20 188
مداخيل مدينوا الاستغلال	1 464	3 025	2 886
مكاسب صرف العملات الأجنبية والمعاملات الآجلة	47 064	60 456	43 062
منتوجات مالية أخرى	15 872	22 450	15 718
المنتوجات المالية للمساهمات	**95 700**	**69 578**	**92 157**
صافي أرباح التنازل عن الأصول المالية	-	-	-
صافي خسائر التنازل عن الأصول المالية	-	-	2
نتيجة التنازل عن الأصول المالية	902	-	-2
المنتوجات المالية	**96 601**	**69 579**	**92 155**

المصدر: **التقرير المالي**، الحسابات الموحدة لمجمع سوناطراك، 2020، ص: **39**.

بالنسبة للإيرادات المالية خلال سنتي **2019-2018**، فقد كانت متفاوتة بانخفاض قدر بـــ **22 576** مليون دج سنة 2019، أما سنة 2020، فقد ارتفعت المنتوجات المالية إلى **96 601** مليون دج.

خامسا: القيمة المضافة لسنة 2019

[1] **الحصيلة السنوية**، لسوناطراك، 2020، ص: 96.

القيمة المضافة هي الفرق بين الإنتاج والاستهلاك السنوي، سجلت انخفاضا بنسبة 13٪ مقارنة بعام 2018، من 3 525 مليار دج إلى 3 062 مليار دج، وتتوزع على النحو التالي:

- إنتاج السنة المالية 4 893 مليار دج؛
- استهلاكات السنة المالية 1 831 مليار دج.

بلغ رقم الأعمال المدمج للمجمع **3 980 445** مليون دينار خلال السنة المالية 2020، مقابل **5 537 884** دينار جزائري، أي بانخفاض قدره 28% عن السنة المالية السابقة.

تجدر الإشارة إلى أن **71.67 %** من إجمالي المبيعات الموحدة حققتها الشركة الأم سوناطراك، حيث تراجع حجم مبيعات شركة سوناطراك بنسبة 30% بسبب انخفاض متوسط سعر برميل النفط الخام، الذي سجل متوسط سعر قدره41.9دولار أمريكي سنة 2020، مقابل 64.5 دولار أمريكي سنة 2019.

الجدول رقم (11): ملخص أرباح سوناطراك القابضة.

الوحدة: مليون دج

المؤسسة	الأرباح الصافية الموحدة لسوناطراك (مليون دج)			الأرباح الصافية حصة المجمع (مليون دج)		
	2020	2019	2018	2020	2019	2018
المؤسسة القابضة لسوناطراك لتقييم المحروقات	29 673	47 147	38 965	29 673	47 147	38 965
الشركة القابضة سوناطراك للخدمات شبه البترولية	4 620	26 619	33 663	4 526	26 496	33 366
الشركة القابضة سوناطراك للكيمياء	29 787	16 004	35 261	28 574	15 768	35 017
المؤسسة القابضة لسوناطراك الأنشطة الصناعية الخارجية	5 301	7 176	13 444	5 301	7 176	13 444
المؤسسة القابضة لسوناطراك للتسيير وخدمات الدعم	-1 601	2 063	-1 371	-1 600	2 063	-1 371
المؤسسة القابضة لسوناطراك للاستثمار والمساهمة	-837	-733	2 296	-1 158	-916	2 010
المؤسسة القابضة الدولية لسوناطراك	-29 432	-42 022	24 034	-29 432	-42 022	24 034

المصدر: التقرير المالي، **الحسابات الموحدة لمجمع سوناطراك**، 2020، ص: 118.

يفسر الجدول، ملخص أرباح مجمع سوناطراك خلال سنوات 2018، 2019، 2020.حيث أظهرت النتيجة الصافية الموحدة للمجمع المدرجة في جدول حسابات النتائج من الحصيلة السنوية للحسابات المجمعة، خسارة قدرها **5 083** مليون دينار جزائري سنة 2020، وتتكون النتيجة الصافية الموحدة كما يلي:

- النتيجة الصافية حصة المجمع : **– 13 971** مليون دينار جزائري (**مدرجة ضمن جدول حسابات النتائج 2020**)
- نتيجة حصة ذوي الأقلية:**8 888** مليون دينار جزائري (**التي يتم توزيعها على الرغم من تحقيق نتيجة سالبة**).

ملاحظة: النتيجة الصافية (الأرباح) لحصة المجمع، المستمدة من القوائم المالية عن جدول حسابات النتائج لسنوات 2019، 2020، لا تتطابق مع التجميعات الواردة في التقرير المالي لسنة 2020.

خامسا: توزيع الأرباح لمجمع سوناطراك

إن الهدف من عرض وتحليل كيفية توزيع الأرباح للمؤسسة، يمكن فيما يلي:

- معرفة حجم الأرباح الموزعة؛
- الكشف عن المؤسسات المحصلة لتوزيعات الأرباح؛
- معرفة الفروقات بين الأرباح الموزعة خلال الفترات المالية المدروسة، لغرض المقارنة ومعرفة الأسباب.

كانت المصاريف والإيرادات الموحدة للسنة المالية 2020 هي على التوالي 163 673 4 مليون دينار جزائري و 525 622 4 مليون دينار جزائري، **النتيجة الصافية المدمجة** (**–5083**) **مليون دينار جزائري**، تبلغ حصة المساهمين ذوي الأقلية 888 8 مليون دينار جزائري[1].

الجدول رقم (12): توزيع الأرباح الصافية حسب فروع مجمع سوناطراك.

المؤسسة	2020	2019	2018
	مليون دينار جزائري		
سوناطراك SPA		312 268	389 376
نفطال	10 596	26 230	18 701
الشركة الجزائرية العمانية للأسمدة	17 672	9 565	14 629
المؤسسة الوطنية للنقل البحري للمحروقات والكيماويات	5 475	6 245	6 196
شركة كهرباء حجرة النووس	2 664	6 060	1 628

[1] _SONATRACH, **Rapport Annuel 2021**, p : 78.

مؤسسة نقل الغاز بيرو	5 767	5 767	5 732
سوناطراك بيرو	5 149	5 697	8 815
سوناطراك القابضة لسوناطراك العالمية		5 575	-1 558
كهرباء للمياه	5 959	5 384	5 428
المؤسسة الوطنية للجيوفزياء	1 422	5 258	7 226
شركة سوناطراك للبترول	4 134	5 150	3 110
ميد غاز	7 400	5 145	5 210
الشركة الوطنية لخدمات الآبار	4 840	5 076	5 668
شركة كهرباء سكيكدة	4 204	4 730	3 291
المؤسسات التابعة الأخرى	-118 490	-35 015	67 599
المجموع	**-13 971**	**373 135**	**541 051**
حصة سوناطراك SPA		**84%**	**72%**

المصدر: التقرير المالي، **الحسابات الموحدة لمجمع سوناطراك، 2020**، ص: 37.

بناء على جدول حسابات النتائج لسنة 2020، النتيجة الصافية الموحدة لمجمع سوناطراك سجلت خسارة قدرها (-13 971) **مليون دينار جزائري سنة 2020، بتراجع نسبته 101 %، وعليه لا يوجد توزيع للأرباح الصافية على فروع المجمع**. أما سنة 2019، 2018، فقد سجلت أرباح صافية كما هو مشار إليه في الجدول، وكانت حصة سوناطراك على التوالي كالتالي: 84%، 72%.

الجدول رقم (13): تغيرات النتائج ورؤوس الأموال لسوناطراك 2019.

المؤشر	رأس المال	الاحتياطات والنتيجة الموحدة	فارق التقييم	مجموع رؤوس الأموال الخاصة	مجموع رؤوس الأموال الخاصة الموحدة	حصص ذوي الأقلية
	مليون (دج)					
الرصيد في 31 ديسمبر 2018	1 000 000	6 516 538	115 624	7 632 162	7 620 384	11 778
توزيع الأرباح	–	38 478	–	38 478	38 457	21
العوائد	–	-134 968	–	-134 968	-134 582	-386
صافي النتيجة للسنة المالية	–	-373 598	–	373 598	373 138	459
الزيادات	–	182 000	11 645	193 645	190 865	2 780

الانخفاض	–	-218 158	-2 679	-220 836	-220 495	–
فرق التحويل على رصيد الافتتاح	–	-4 400	–	-4 400	-4 400	–
فرق التحويل على التدفقات	–	1 106	–	1 106	1 106	–
إعادة التصنيف	–	13 412	–	13 412	13 412	–
تغيير في مجال تطبيق الإدماج	–	15 989	–	15 989	15 932	57
الدخول في مجال تطبيق الإدماج	–	1 087	–	1 087	710	377
الخروج من مجال تطبيق الإدماج	–	-47	–	-47	-47	–
الرصيد في 31 ديسمبر 2019	**1 000 000**	**6 784 637**	**124 590**	**7 909 228**	**7 894 482**	**14 746**

المصدر: التقرير المالي، **الحسابات الموحدة لمجمع سوناطراك، 2020**، ص: 26.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه، بأن رصيد رأس المال بقي بمبلغ **1 000 000** مليون دج لم يتغير، للسنوات 2018، و2019، حيث أن الأرقام المدرجة في أرصدة ديسمبر 2019، الخاصة بالاحتياطات والنتيجة الموحدة، مجموع رؤوس الأموال الخاصة، ومجموع رؤوس الأموال الخاصة لا تنطبق مع ما هو مدرج في نفس القائمة لسنة 2020 التي من المفروض تبقى كما هي عليه، وتندرج في جدول تغيرات الأموال الخاصة الموحدة، قصد إجراء المقارنة، **مما يدل على عدم انتظام المسك المحاسبي ووجود تحريفات أو أخطاء في إدراج الأرقام المفصح عنها في التقرير المالي.**

الجدول رقم (14): جدول تغيرات الأموال الخاصة الموحدة سوناطراك سنة **2020**.

المؤشر	رأس المال	الاحتياطات والنتيجة الموحدة	فارق التقييم	مجموع رؤوس الأموال الخاصة	مجموع رؤوس الأموال الخاصة الموحدة	حصص ذوي الأقلية
	مليون (دج)					
الرصيد في 31 ديسمبر 2019	**1 000 000**	**6 784 637**	**124 590**	**7 909 228**	**7 894 482**	**14 746**
توزيع الأرباح	–	80 712	–	80 712	80 712	0
العوائد	–	14 198	–	14 198	14 265	-67

صافي النتيجة للسنة المالية	-	-5 079	-	-5 079	-13 967	8 888
الزيادات	-	397 643	64 199	461 842	448 337	13 505
الانخفاض	-	-540 082	-902	-540 983	-523 565	-17 419
فرق التحويل على رصيد الافتتاح	-	83 232	-	83 232	83 747	-514
فرق التحويل على التدفقات	-	-17 463	-	-17 463	-18 253	791
إعادة التصنيف	-	-6177	-	-6 177	-6 177	-
تغيير في مجال تطبيق الإدماج	-	-216 114	-	-216 114	-211 904	-4 210
الدخول في مجال تطبيق الإدماج	-	125 293	-	125 293	125 370	-76
الرصيد في 31 ديسمبر 2020	**1 000 000**	**6 700 875**	**187 888**	**7 88 763**	**7 873 119**	**15 644**

المصدر: الحصيلة السنوية لسوناطراك، 2020، ص: 98.

بناء على ما سبق، نستخلص بأن مؤسسة سوناطراك تتوفر على العديد من المقومات تؤهلها لتكون محلا مفيدا لدراسة دور التدقيق المالي في الرقابة على أنشطة إدارة الأرباح في ظل متطلبات مبادئ الحوكمة، بناء على ما تظهره طبيعة أنشطتها وهيكلها التنظيمي، الذي يظهر وظيفة التدقيق وإدارة المخاطر ومدى تناسقها مع الأطر الوظيفية والإدارية الأخرى.

المطلب الثاني: المنهجية والأدوات المستخدمة في دراسة الحالة

ترتكز معظم الأبحاث العلمية في ميدان العلوم الاقتصادية، في إطار الدراسة الميدانية على قاعدة منهجية تضمن التنسيق والتنظيم في الطرح، وهذا بما يتوافق مع طبيعة الإشكالية المطروحة للدراسة. سيتم التطرق من خلال هذا المطلب إلى التعريف بالإطار المنهجي المستخدم في الدراسة التطبيقية، بالإضافة إلى عرض الأدوات المعتمدة في جمع المعلومات والبيانات المستخدمة في التحليل والمناقشة.

الفرع الأول: المنهجية المستخدمة في الدراسة

أغلب الدراسات الوصفية والتحليلية المنتمية لفروع العلوم الاجتماعية تعتمد على التطبيق الميداني لمعرفة واقع المتغيرات البحثية وعلاقة التأثير المتبادل بينها. يعتمد أسلوب دراسة الحالة في أغلب الدراسات المنتمية للمجال المالي والاقتصادي على خصائص منهجية تميّزه عن دراسات الميادين الأخرى، حيث يركز على تحليل البيانات وتفسيرها

باستخدام طرق وأدوات مساعدة في جمع المعلومات. فالهدف منها هو إيجاد التوافق بين الأطر النظرية ومحاولة إسقاطها تطبيقيا على المؤسسة محل الدراسة والتأكد من اعتماد استخدامها للمتغيرات المدروسة وتطابق المدلول النظري لتلك المتغيرات مع ما هو مستعمل في المؤسسة. فيأتي هذا الأسلوب لتحقيق جملة من الأهداف من أبرزها الوصول إلى فهم أفضل لواقع المؤسسة بالإجابة على الإشكالية ميدانيا، ومنه التأكد من الفرضيات المطروحة.

يقتصر هذا الأسلوب على إسقاط ما تضمنته الدراسة النظرية (في شكل دراسة حالة)، على مؤسسة أو وحدة تكون ممثلة لمجتمع المؤسسات التي تجمعها عدّة خصائص وميزات متقاربة، من خلال اعتمادها على كشف وإبراز وضعيات المتغيرات المدروسة بكل واقعية ومصداقية.

يعتبر عدد من الباحثين الاقتصاديين أسلوب دراسة الحالة بأنه أحد الأساليب الفعالة لمعالجة كثير من الإشكاليات الاقتصادية، حيث يعتمد على جمع البيانات والمعطيات الميدانية للحالة المدروسة وتحليلها ومعالجتها بصفة موضوعية وتوظيفها في إطار المنهج الاستقرائي لتقييم مدى صحة العلاقة التأثيرية بين المؤشرات في إطار فرضيات الدراسة. ويشير الباحث" Donna M. Zecker" إلى أن نموذج دراسة الحالة تحكمه عدّة اعتبارات من أبرزها إمكانية الحصول على نتائج مفسّرة لحالات ووحدات دراسة ميدانية تعتبر جزئية وإمكانية الاستفادة منها بتعميمها على وحدات أو مجتمع أكبر[1].

من هذا المنظور فإن هذا الأسلوب يعد الأنسب لتحليل واختبار وضعية المتغيرات المدروسة للتأكيد على مدى صحّة الفرضيات المستند عليها من أجل معالجة الإشكالية المطروحة، وبالتالي الوصول إلى أهداف الموضوع البحثي انطلاقا من النتائج المتوصّل إليها.

انطلاقا مما سبق، فقد تم الاستناد على هذا الأسلوب لتحديد ودراسة المتغيرات المعتمدة في ضوء واقع مؤسسة سوناطراك. سيتم إجراء هذه الدراسة باستخدام هذا الأسلوب من خلال التطرق إلى ما يلي:

- عرض مؤسسة سوناطراك ودوافع اختيارها لتكون محلاً للدراسة؛
- مدلول متغيرات الدراسة في ظل واقع مؤسسة سوناطراك.

سيتم تحليل ومناقشة نتائج الدراسة من خلال تحديد الأثر والعلاقة القائمة بين المتغيرات، ومنه اختبار الفرضيات انطلاقا من استخدام أداتين لجمع المعلومات متمثلة في كلا من طرح الاستبيان وأسئلة المقابلات، بالإضافة إلى الاستعانة بجملة من النماذج المفسّرة المساعدة على وصف علاقة المتغيرات المدروسة وإسقاط ذلك على مؤسسة سوناطراك.

[1]_Donna M. Zecker, **How to Do Case Study Research**, College of Nursing Faculty Publication Series, University of Massachusetts Amherst, USA, 2009, p: 04.

الفرع الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة

تعد المقابلة والاستبيان من أبرز الأساليب في جمع المعلومات والحصول على البيانات في مجال العلوم الاقتصادية وأكثرها استخداما، وبذلك فإن تطبيقاتها تكون أكثر فعالية في معالجة تلك البيانات والمعلومات وتوظيفها من أجل اختبار الفرضيات والوصول إلى نتائج.

أولا: المقابلات

هي الأداة الرئيسية في جمع المعلومات والبيانات المعتمدة في دراسة الحالة، من خلال استجواب الفئة المستهدفة القائمة بالوظيفة المالية والإدارية وبالضبط جهة التدقيق المالي والتأكيد لمؤسسة سوناطراك، حيث تقوم على طرح عدّة تساؤلات على الأطراف المستهدفة تخص المتغيرات المدروسة وعلاقة الأثر بينها بطريقة موضوعي. من مبررات اعتماد هذه الأداة هي فعاليتها ودقّتها في الحصول على الإجابات المباشرة والصريحة التي تخدم الموضوع وتساعد بذلك على فحص الفرضيات.

تم استخدام هذه الأداة لتأكيد جملة من الدوافع حول حيثيات المهنة المستهدفة ومن أهمها التعامل مع المشرفين عليها بصفة مباشرة، حيث تمت هذه المقابلات بصفة فردية ومباشرة مع المشرفين على مجال التدقيق المالي والعمل المحاسبي في سوناطراك للوقوف على أبرز التساؤلات التي تخدم الموضوع، وذلك بمراعاة الشروط العامة المستخدمة في إعداد وتنفيذ المقابلات، المتمثّلة في كل من الأمانة العلمية، السرية وتوفّر عامل الموضوعية في حصر وتحديد الأسئلة والحصول على الإجابات ذات المدلول الصريح. يمكن هنا إبراز الدوافع والمبررات التي أدت إلى اختيار هذه الأداة، من خلال ما يلي:

- تعتبر على أنها إجراء يتيح الفرصة من اكتشاف توجهات وأراء الفئة المستهدفة من خلال الاستجواب المباشر والتفاعلات البناءة لتحصيل المعلومات والأفكار المسطّرة مسبقا؛
- تمثّل المقابلات البحثية أداة اتصال ووسيلة التقاء لكسب تجربة علمية واكتشاف الواقع المهني؛
- إمكانية التوسّع في التوضيح من خلال الإثراء والشروحات من قبل الفئة المستهدفة (المرونة*)؛
- أسلوب المقابلة أتاح وسهّل من معرفة التوجهّات من خلال جمع المعلومات بشكل دقيق لأثر مخرجات التدقيق المالي على ضبط أنشطة إدارة الأرباح بما تمليه مبادئ الحوكمة؛

* _ Maurice Angers, **La flexibilité de la technique**, Initiation pratique a la méthodologie des sciences humaines, Casbah Université, p: 142.

- إمكانية اعتماد المقابلات المعتمدة على الأسئلة المفتوحة Open Ended Question لمعرفة التوجّهات من خلال الإثراء والإضافات المقدّمة لخدمة الموضوع التوسّع في تقديم المعلومات؛

بناء على ما تقدّم، يمكن القول بأن المقابلات هي تقنية مباشـــرة لجمع المعلومات أو الحقائق والدلائل النوعية والكمية لمتغيرات الدراسـة التي تسـتخدم لغرض الإجابة عن الإشـكالية المطروحة، من خلال جمع الإجابات وتوجّهات الفئة المستجوبة ممثلة في إدارة المؤسسة وجهة التدقيق المالي لمؤسسة سوناطراك.

ثانيا: الاستبيان

الاسـتبيان هو تقنية مباشـرة للتقصـي العملي والعلمي، من خلال تكوين عبارات ذات مدلول تسـاؤلي موجّه تهدف إلى معرفة أراء الفئة المسـتجوبة وتحديد موقفها اتجاه معطيات ومدلول تلك العبارات أو الفقرات المتضـمّنة بصـفة موضـوعية، ومنه العمل على إفراغ مخرجاتها والتعبير عنها بصـيغة إحصـائية وإثراءها بتحليل نوعي حول توجّهات الفئة المستهدفة حول العبارات المتضمّنة في المحاور المبّوبة.

يعد الاستبيان على أنه من أكثر الوسائل المستخدمة لدى الباحثين في ميادين العلوم الاقتصادية وفروعها التي تعالج مختلف الظواهر والمواضيع المدروسة واختبار فرضياتها بصفة دقيقة، ومنه فالاستبيان هو أداة داعمة لاستخدامات المقابلة في جمع المعلومات التي تخدم الموضوع والتي تسهّل من القيام بعملية التحليل والمناقشة واستخلاص النتائج الخاصة بمتغيرات الدراسـة. كما يضـمن معرفة التوجهات للفئة المسـتهدفة واختلافات إجاباتهم واسـتخدامها في دراسـة المشـكلة البحثية بشكل ملائم[1]. فيما يلي بعض العموميات الخاصة بموضوع الاستبيان المعتمد.

المطلب الثالث: دوافع ومبررات اختيار مؤسسة سوناطراك محلاً للدراسة

إن الأســاس الذي قامت عليه دراســة الموضــوع يتمحور في ترجمة الأطر النظرية التي تتضــمن التعريف بماهية المتغيرات إلى واقع تطبيقي، من خلال تجسـيد أسـلوب دراسـة الحالة كما تعتمده جل الدراسـات الخاصـة بالميادين المالية والاقتصادية، لمعرفة واقع العلاقة السببية بين تلك المتغيرات ضوء مؤسسة عيّنة للدراسة. تم الاستناد إلى جملة من الدوافع والمبررات الموضــوعية لاختيار ســوناطراك SONATRACH لتكون محلاً للدراســة، بما يضــمن إمكانية الإجابة عن الإشـكالية المطروحة وإثبات مدى صـحّة الفرضـيات المعتمدة. من أجل مناقشـة وتحليل الأطر التطبيقية سيتم من خلال المطلب الموالي التطرق إلى المبررات والدوافع لاختيار مؤسـســة سـوناطراك كعيّنة لتكون معبّرة وقابلة للتعميم، من خلال إمكانية تعميم نتائج وتوصيات هذه الدراسة على المؤسسات المشابهة من حيث طبيعة النشاط والحجم.

[1] _Maria Teresa Siniscalco, Nadia Auriat, **Questionnaire design**, Quantitative research methods in educational planning-UNESCO, Issue: September 2005, p: 04.

الفرع الأول. موقع وظيفة التدقيق المالي في ظل الحوكمة في المؤسسة

نسعى من خلال هذا المحور إلى توضيح أهم المبررات التي أدت إلى اختيار وظيفة التدقيق المالي في مؤسسة سوناطراك لتكون محلاً للدراسة، من خلال فحص أهم المستندات الإدارية والمالية والمتمثّل في التقرير المالي السنوي الذي يحمل جملة من المعطيات الإفصاحية الشفّافة بالاعتماد على معايير الإبلاغ المالي عن واقع أداء المؤسسة خلال السنة المالية، حيث يفسّر العديد من الدلالات التحليلية المتعلقة بنشاط المؤسسة. يتم ذلك بتحليل ما تعلّق بالأداء والأنشطة خلال تلك السنة في شكل منشور ولوائح. من خلال التفحّص، وكما هو معمول به دوليا، نجد بأنّ تقرير التدقيق المالي هو أحد مكونات التقرير المالي السنوي للمؤسسة وهو ركيزة دعم القوائم المالية، وعلى هذا الأساس فإن إمكانية بناء فرضيات اعتماد ذلك في مجريات اتخاذ القرارات في المؤسسة ممكنة، مما يبرر اعتماد مؤسسة سوناطراك كميدان لدراسة العلاقة السببية لمتغيرات الدراسة المشار إليها. والشكل أدناه يوضّح موقع التدقيق المالي من التقرير المالي السنوي لمؤسسة سوناطراك.

الجدول رقم (15): موقع تقرير التدقيق المالي من التقرير المالي لسوناطراك.

التقرير السنوي	
القوائم المالية	التقرير مجلس الإدارة
تقرير التدقيق المالي	حصيلة الأنشطة السنوية.

المصدر: إعداد الطالب، بالاعتماد على فحص النظام المالي للمؤسسة عينة الدراسة (سوناطراك).

يستخلص من الشكل أعلاه بأن تقرير التدقيق المالي يمثّل أحد الركائز والمحاور المهمة في الحصيلة السنوية لأنشطة المؤسسة عينة الدراسة، من خلال كونه أداة داعمة لمصداقية القوائم المالية وأحد أوجه البدائل المتاحة للإدارة في التحليل واتخاذ القرارات، حيث أن تقرير التدقيق المالي أحد مكونات التقرير المالي، وهذا العامل يعد من أبرز الدوافع التي أدت إلى اختيار سوناطراك الجزائر كعيّنة للدراسة التطبيقية لمحاولة الإجابة عن الفرضيات المجسّدة للعلاقة السببية بين المتغيرات، وعليه فإن تقرير التدقيق المالي يفسر ويحدد التقرير المالي، بحيث كلما تضمن رأيا إيجابيا حول صدق القوائم المالية والأنشطة الإدارية للمؤسسة كلما كان التقرير المالي ذو مصداقية ويمكن الاعتماد عليه في قرارات المؤسسة.

بالإضافة إلى ذلك هناك عدّة مبررات ودوافع هامة وأساسية تم تبنّيها لاختيار سوناطراك كعيّنة للدراسة، يمكن أن نلخّصها فيما يلي: أن مؤسسة سوناطراك تستعين بالإضافة إلى أربع (04) مكاتب خبراء ومحافظي حسابات محليين، يتم تجديدهم مرة كل ثلاث (03 سنوات) على الأكثر، بالإضافة إلى وجود جهات أجنبية ممثلة بالشركات العالمية للتدقيق تفحص جودة ممارساتها وشفافيتها في الرقابة على إدارة الأرباح، من خلال ما يلي: (**تحليل الطالب، بناء على مناقشة مسار التدقيق مع الموظفين**).

- عمل مجلس الإدارة في ضوء مخرجات التدقيق المالي فيما يخص الاستعانة بمحتوياته في بناء واتخاذ القرارات سواء الاستراتيجية منها (سياسات الاستثمار، التطوير، الشراكات الدولية وغيرها)، أو فيما يخص جوانب التسيير المالي والإداري؛
- دور أصحاب المصالح وذوي الأقلية في ممارسة سلطات الإدارة، وتدخلاتهم من خلال مشاركتهم الفعالة في عمليات الرقابة على أنشطة المؤسسة، وتقييم حصيلتها السنوية؛
- مسؤوليات مجلس الإدارة في سوناطراك، عن الإفصاح والشفافية بطريقة عادلة من خلال ضمان إتاحة المعلومات ضمن إطار حوكمة المؤسسة.

الفرع الثاني: مبررات اختيار مؤسسة سوناطراك عيّنة للدراسة

في هذا المحور سيتم طرح أهم الدوافع الموضوعية التي أدت إلى اعتماد مؤسسة سوناطراك لإمكانية إسقاط المفاهيم النظرية عليها كمحل للدراسة، من خلال واقع ممارساتها وموقع متغيرات الدراسة في وظائفها وأنشطتها القائمة، حيث سيتم تصنيفها في شكل تحويرات متضمّنة في الآتي:

من خلال المعاينة الميدانية وتحليل وظائف الإدارة، نجد أن مؤسسة سوناطراك ممثلة في مجلس الإدارة التنفيذي، تلجأ إلى منح مديرية التدقيق والمخاطر Direction Audit et Risques حق التصرف في تقييم مجالات إدارة المخاطر وأنشطة إدارة الأرباح، وذلك برسم إجراءات وسياسات عامة تساعد في الحد من ممارساتها واقتراح حلول بديلة للتحكم، التقليل أو التخلص منها، مع إمداد مجلس الإدارة بتقارير تساعد على الوقوف على مسبباتها وتجنّبها ومنه الاستجابة الفعّالة وحماية النظام المالي والإداري العام وذلك في طار تجسيد مبادئ الحوكمة، مما يساعد على ترشيد وعقلنة القرارات المتخذة. فكلما كانت استخدامات تقرير التدقيق المالي وممارسات تفعيل مخرجاته سليمة وشفافة كلما أدى بذلك إلى تطوير آليات الضبط والرقابة الفعالة باعتبارها وسيلة تصحيح وتقويم وأداة لبلوغ الأهداف والغايات المسطّرة.

قد يكون للجنة التدقيق المالي أو جهة التدقيق الداخلي حق الاطلاع على جميع الممارسات الإدارية التي تكون مرافقة للممارسات المالية وقد تمنح كذلك حق المساءلة والتقييم للأداء الخاص بإدارة المخاطر ومدى فعاليته، ومنه تمنح فرصة للتجسيد الميداني لمبادئ الحوكمة المالية، وبالتالي زيادة قيمة المؤسسة وتحسين عملياتها والمشاركة في التخطيط الاستراتيجي، ووضع الموازنات بصفة مستقلة دون أي اعتبارات ذاتية بمعنى ممارسة المهنة في إطار موضوعي استشاري.

حتى إن لم نبالغ فإنه يمكن اعتبار المصدر الرئيسي لأزمة سوناطراك الأخيرة (سنتي 2016 و2017) هو محتوى تقرير المدقق المالي وبما حمله من آراء فنية التي قد تكون مغايرة، أو ليست ضمن متطلبات الصدق الواجب توفّره في الحكم على وضعية المؤسسة أو قطاعاتها بشأن التلاعب في إدارة الأرباح. لأن رأيه الموجود في مضمون التقرير سيترجم

بدوره إلى قرارات وهذا ما تم شـرحه في محور علاقة متغيّرات الدراسـة. وبهذا يتبين بأن مصـير الوحدات والفروع التابعة لمؤسـسـة سـوناطراك (كمجمّع) مرتبط بفعالية وكفاءة المدقق المالي، ومدى التزامه القانوني بمعايير الأداء أو القواعد والآليات الصائبة من طرفه في الفحص والتحقيق.

تعد مسـؤولية جهة التدقيق المالي المعتمدة كتجسـيد لنظام الحوكمة في الحرص على إخراج تقارير ذات جودة عالية تتيح لمسـتخدميها الاسـتفادة منها، وفقا لما تنص عليه مبادئ وتوجّهات المؤسـسـة، بالإضـافة إلى العمل على مساعدة الإدارة العليا في تحديد وضعية المؤسسة الفعلية، ومنه إمكانية رسم السياسات والأهداف العامة، وكذلك وضع إجراءات لإدارة المخاطر ومعايير الأداء. ومنه فموقع التدقيق المالي ومخرجاته ضـمن إطار إدارة المخاطر وتحقيق أهداف مؤسسة سوناطراك يأخذ طابع الأهمية والإلزامية بالنسبة لهذه المؤسسة.

إن المساهمة في إخراج تقارير ذات جودة تصف مدى فعالية نظم الرقابة الداخلية والوضعية المالية للمؤسسة بصفة موضـوعية وعادلة، تهدف إلى خدمة مبدأ الإفصـاح الكافي والشـفاف حول سـلامة المركز المالي. وعليه فإن وجود نظام ضبط شفاف للممارسات المالية داخل المؤسسة يتطلب بالضرورة وجود مهمة التدقيق المالي.

المبحث الثاني: تحليل ومناقشة مخرجات الدراسة الميدانية في مؤسسة سوناطراك الجزائر

سـيتم من خلال هذا المبحث معرفة وظيفة التدقيق المالي في الرقابة على ممارسـات أنشـطة إدارة الأرباح، وتحليل ومناقشة مسـاهمة تقرير التدقيق المالي في تحقيق شـفافية هذه الأنشـطة للحفاظ على سـلامة المركز المالي، وكذا معرفة واقع الأداء المالي في ظل تفعيل مبادئ الحوكمة.

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى ما يلي العناصر التالية:

- وظيفة التدقيق المالي وأنشطة إدارة الأرباح في مؤسسة سوناطراك؛
- مخرجات التدقيق المالي لتفعيل مبادئ الحوكمة في سوناطراك؛
- تحليل ومناقشة أثر تقرير التدقيق المالي في ضبط ممارسات أنشطة إدارة الأرباح في ظل الحوكمة؛
- اختبار فرضيات دراسة الموضوع والسيناريوهات المستقبلية.

المطلب الأول. وظيفة التدقيق المالي وأنشطة إدارة الأرباح في مؤسسة سوناطراك

من خلال هذا المطلب سيتم التعرف على عناصر وظيفة التدقيق المالي وأنشـطة إدارة الأرباح في سـوناطراك، حيث يتم شرح آليات الرقابة وإجراءات الضبط الداخلي وكيف يساهم التدقيق في خدمة أصحاب المصالح المشتركة للمؤسسة.

الفرع الأول. آليات وظيفة التدقيق المالي في الرقابة على أنشطة إدارة الأرباح

بعد فحص أهم المستندات الإدارية والمالية للمؤسسة المتمثّل في التقرير المالي السنوي، الذي يحمل العديد من المعطيات الإفصاحية الشفّافة، وبالاعتماد على معايير الإبلاغ المالي عن واقع أداء المؤسسة خلال السنة المالية، الذي يفسّر العديد من الدلالات الاستثمارية والاستغلالية، وكما هو معمول به دوليا، نجد بأنّ أحد مكونات التقرير المالي السنوي لمؤسسة سوناطراك، وركيزة دعم القوائم المالية هو تقرير التدقيق المالي.

تقرير التدقيق المالي يمثّل أحد الركائز والمحاور المهمة في التقرير المالي لمؤسسة سوناطراك، من خلال كونه أداة داعمة لمصداقية القوائم المالية وأحد أوجه البدائل المتاحة للإدارة في التحليل واتخاذ القرارات. حيث يسعى مستخدمو المعلومات والبيانات في المؤسسة إلى تحليل الوضعية المالية بغية اتخاذ القرارات الدقيقة والمناسبة، انطلاقا من معطيات تقرير التدقيق الذي يضمن الملائمة والموثوقية. يستخلص مما سبق أن تقرير التدقيق المالي هو عبارة عن معلومات نوعية ذات طابع مالي، تساهم في تحسين ممارسات الإدارة المالية والحد من الخروقات التي من الممكن حدوثها، من خلال معرفة السياسات المحاسبية، ومرونة المبادئ والمعايير واحتمالات المخاطر.

يساهم التدقيق المالي في إخراج تقارير ذات جودة تعكس مدى فعالية نظم الرقابة الداخلية والوضعية المالية للمؤسسة بصفة موضوعية وعادلة، قصد تفعيل مبدأ الإفصاح الكافي حول سلامة المركز المالي. وعليه فإن وجود نظام ضبط للممارسات المالية داخل المؤسسة يتطلب بالضرورة وجود مهمة التدقيق المالي، من خلال صيغ الحماية والرقابة على الممارسات وتوجّهات الإدارة التنفيذية للمؤسسة، باعتبارهم هم الفئة التي تستخدم القوائم المالية. حيث يمثل التدقيق المالي العامل المستقل الذي يؤثر في الرقابة على الأنشطة المالية.

يمكن الإشارة إلى الدور الأساسي الذي تجسده مهمّة (وظيفة) التدقيق المالي في مؤسسة سوناطراك، حيث أنه يحتل مكانة ذات أهمية كبيرة وذلك من خلال المهام التي يضمنها، في كونه أداة لتصحيح الانحرافات ومساعدة على ترشيد القرارات، وتحديد الوضعيات المالية للوحدات الاقتصادية المجمعة، ومدى التزامها بالمعايير واللوائح التنظيمية، بما في ذلك القيام بعمليات الرقابة على الأداء المالي، لغرض مساعدة الجهات الوصية في تصميم المعايير المحاسبية الجدية التي تتلاءم مع المعايير الدولية، وإجراء الرقابة المالية الدورية على فروع ووحدات سوناطراك.

لقد صاحب تطور حجم وعدد أنشطة سوناطراك، تطور طردي لآليات التدقيق المالي المستخدمة نظرا لأهميته وإلزاميته في ظل التغيرات المعاصرة لبيئة الأعمال الوطنية والدولية، كما يساهم في تعزيز مصداقية البيانات والقوائم المالية الدورية التي تعكس نشاط ووضعية المؤسسة، والوقوف بذلك على مدى عدالة وسلامة إعداد تلك البيانات المالية وموافقتها للمبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها.

إن تحديد واعتماد وظيفة مستقلة ممثلة في التدقيق المالي في مؤسسة سوناطراك يعتبر من بين الأهمية والإلزامية من خلال الأهداف التي يحملها. ومن أهم دوافع تبني هذه المؤسسة لوظيفة مستقلة ممثلة في التدقيق المالي لديها هو سعيها لدعم وتعزيز ثقة الأطراف الخارجية في مخرجات عملية المحاسبة التي تترجم الوضعية المالية، وذلك بالنظر إلى الاعتبارات التالية[1]:

- التدقيق في الغالب يضمن أعلى جودة ممكنة لدعم مصداقية المعطيات المقدّمة والمبوبة في نماذج القوائم المالية المعدّة، فمن خلال تقرير التدقيق المالي سيتيح لدى الإدارة العليا نموذج أو أداة تساهم في تأكيد أنشطتها ومدى موائمتها للخطط المعتمدة، باعتبار أنه وسيلة ذات جودة مبوب في شكل تقرير نموذجي يحمل إبداء رأي فني موضوعي، يعتمد على المعايير الدولية في إخراجه؛
- كما تعمل جهة التدقيق المالي في سوناطراك على ضمان حماية البيانات والمعلومات المالية، وإتاحتها لمستخدميها وقت الطلب، بغرض الاستفادة منها في حدود الاستخدام ولتقييم الأنشطة، ويتمثل الهدف الأساسي للتدقيق المالي في القيام بتقييم الجوانب الرقابية على الأنشطة، بما يساعدها على إدارة وظائفها، وتكتفي الإدارة العليا بالتخطيط ووضع السياسات العامة والإجراءات اللازمة؛
- بالإضافة إلى دعم عدالة وصدق القوائم المالية للمؤسسة، وكذلك الاستعانة بحكم المدقق المالي لنظام الضبط الداخلي ومدى سلامة عملياته الرقابة المحكّمة، مع توضيح مدى سلامة السياسات المعتمدة من قبل الوظائف الإدارية والمالية والانحرافات المتأتية من طبيعة ومجالات الأرباح؛
- تساهم كذلك في إمداد إدارة المؤسسة انطلاقا من انعقاد المجالس والجمعيات العامة بعدّة توصيات مكتوبة بخصوص نظام الضبط الداخلي، ونظام المعلومات المحاسبي والمالي، دون أن يكون الاشتراك في اتخاذ القرارات وإنما الإشارة إلى عدّة مواطن بصفة تحفّظات قد يراها المسّيرون للمؤسسة أنها مقبولة.

تعد مسؤولية التدقيق المالي مسؤولية كبيرة جدا، كونها تهدف إلى حماية أموال مؤسسة سوناطراك من السرقة أو الفساد المالي والأنشطة غير المرغوب فيها، إضافة إلى أن منع الأخطاء والغش وتقليل فرص ارتكابها تقع على عاتق الإدارة ومسؤوليها. لذا فالمدقق يهتم بعدّة جوانب من أبرزها الإفصاح الجاري عن البيانات التقديرية للمعلومات التاريخية المبوّبة، والعمل على توفير الحماية والتأكيد لمستخدمي القوائم المالية، بضمان جودة التقرير في وصف اكتمال القوائم المالية.

[1] _ بالاعتماد على مقابلة وجلسة عمل، مع مدير الميزانية مراقبة التسيير، أكتوبر 2022.

إن موقع وظيفة التدقيق المالي في الهيكل التنظيمي الوظيفي للمؤسسة، يترجم مدى أهميتها ويبرز أهمية مساهمتها في تحقيق أهداف المؤسسة، من خلال العديد من الوظائف والأدوار من أبرزها ما يلي[1]:

- الخدمات الاستشارية والتأكيدية في مجال أنشطة ووظائف المؤسسة بما يضمن ترشيد القرارات؛
- يساعد ويقدّم التقارير على مدى سلامة وكفاءة إجراءات نظام الرقابة الداخلية لسوناطراك؛ وكذلك تعمل على تحديد أولويات الاستثمارات وزيادة أو تخفيض رأس المال، كما يضمن متابعة توزيعات الأرباح ومخصصات الاحتياطات القانونية، وهذا كلّه يدخل ضمن إطار بناء واتخاذ القرارات الاستثمارية والتمويلية والتشغيلية للمؤسسة، مما يحقق الحماية لرؤوس الأموال خارج نطاق الممارسات الإدارية، وضمان الالتزامات العامة واتجاه الدولة الاقتصادي وتبني المسؤولية الاجتماعية؛
- يذهب التدقيق في مؤسسة سوناطراك إلى أبعد من الرقابة المالية والعمليات المحاسبية، بحيث يشمل جميع قطاعات وأنشطة المؤسسة وعملياتها التشغيلية، ويقتصر عملها على مختلف الوظائف والدوائر والعمليات، فمن خلال التدقيق المالي، يتم مراجعة عمليات مختلف الوظائف من أجل القيام بالتحسينات اللازمة للوصول لتطبيق جيد للسياسات والإجراءات المتبعة في مؤسسة سوناطراك.

ينظر لوظيفة التدقيق المالي ممثلا بمديريته (مديرية التدقيق والمخاطر) إلى أنها أداة ضبط ورقابة على جميع المستويات، توفر الرقابة على أنظمة التسيير المالي والإداري لسوناطراك، بدورها الفعّال والمستقل مما يتيح بيانات ومعلومات ذات جودة لإدارة المؤسسة، لإمكانية استخدامها بما يضمن تحقيق الأهداف بأكثر فعالية وملائمة، من خلال ذلك تتضح مدى أهمية موقع هذه الوظيفة بالنسبة لسوناطراك فيما يلي[2]:

- تعمل جهة التدقيق المالي في المؤسسة، في كونها أداة توفّر المعلومات في المجالات الاستثمارية والتمويلية والعمليات، بواسطة المشاركة في تقييم البدائل المتاحة باعتبارها جهة داخلية استشرافية ومستقلّة، وتسعى لدعم اتخاذ القرارات وترشيدها مما يحقق جودة الأداء المالي والإداري الأمثل؛
- تعدّ وظيفة التدقيق المالي في سوناطراك على أنها الجهة أو المصدر الأساسي في بناء المعلومات انطلاقا من المعلومات المستمدّة من تقاريرها، حيث تعمل هذه الجهة على تقويم الأنشطة بهدف تحقيق أهداف المؤسسة وتصحيح الانحرافات المحاسبية وضبط الممارسات، من خلال الوصف الدوري للنظام المالي والإداري؛

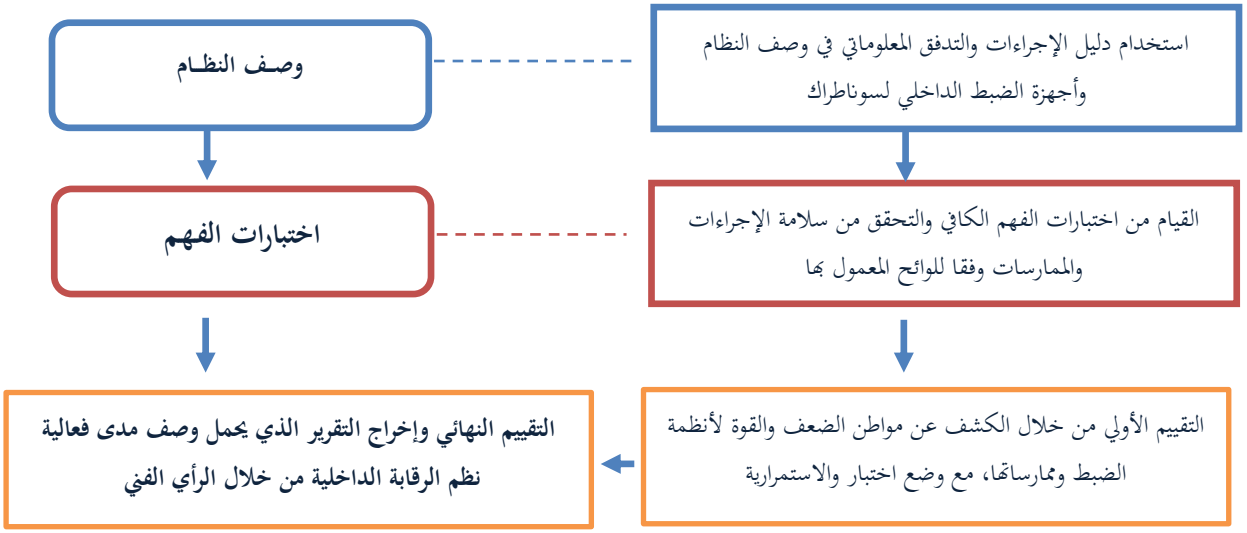
---

[1] _ مخرجات المقابلات والزيارات الميدانية لمكاتب مصلحة مراقبة التسيير والتدقيق، مع **السيد محمد حيرش**.

[2] _ مساهمة وتحليل الطالب، تمت مناقشتها مع مدير الميزانية والتدقيق، **السيد مناد وهيب زواوي**.

- تقع مهمة التدقيق المالي في محور المهام الإدارية للمؤسسة، حيث تعمل على ازدواجية الوظيفية المالية والإدارية، من خلال كونها وسيلة اتصال بين مجلس الإدارة وباقي المديريات المعتمدة في المؤسسة لكسب الثقة والأمان في المعلومات المالية المقدمة؛
- تقارير وظيفة التدقيق المالي لسوناطراك، ذات بعد مهم تشمل الاعتماد الواسع عليها فيما يخص مجالات التوسّع الاستثماري وتنويع المشاريع الاستراتيجية، مع تنويع الخطط والبرامج التنموية لمختلف القطاعات التي تعمل ضمنها؛
- بالإضافة إلى أن الهدف من تقرير التدقيق المالي هو مساعدة إدارة سوناطراك على التطبيق السليم لإجراءاتها الرقابية، في تقييم مواطن الضعف وتصحيحها ومن اكتشاف مواطن القوة وتطويرها، بواسطة الدور الرقابي التأكيدي والفني لتحسين الإجراءات والسياسات، لغاية بلوغ الأهداف وتحقيقها بكل كفاءة.
- تعمل جهة التدقيق المالي في سوناطراك على الوقوف الدوري على مدى فعالية وسلامة أنظمة الرقابة الداخلية وأنظمة الضبط لديها، من خلال جملة من المراحل المعتمدة والتي تتوافق في طبيعتها مع ما هو متعارف عليه دوليا، وإمداد الإدارة العليا بالتقرير التفصيلي الذي يترجم وضعية ذلك النظام، والشكل الآتي يوضّح تلك الخطوات.

الشكل رقم (07): مراحل تقييم نظم الرقابة الداخلية المعتمد في سوناطراك



المصدر: إعداد الطالب، بالاعتماد على وثائق نظم الرقابة الداخلية في سوناطراك.

يفسّر الشكل أعلاه مراحل تقييم نظم الرقابة الداخلية، على أنها تتمحور حول ثلاثة إجراءات منظمة ومتسقة، تبدأ بوصف نظام المؤسسة وهيكلها ووظائفها الإدارية، ثم تطبيق اختبارات الفهم الكافي للتحقق من سلامة الإجراءات المعمول بها، ومدى توافق الممارسات للوائح والتنظيمات المعمول بها، ويتم ترجمة ذلك بتقرير نهائي يصف مدى فعالية وكفاءة نظم الرقابة الداخلية لسوناطراك.

الفرع الثاني. تحليل دور التدقيق المالي في تحقيق شفافية أنشطة إدارة الأرباح.

يمكن الإشـــارة هنا إلى اللجنة المســـتقلة، لجنة التدقيق* التي ترأس مديرية التدقيق والمخاطر في ســـوناطراك ومهامها، حيث تعتبر من أهم اللجان المنبثقة عن مجلس الإدارة ولها أعضاء مستقليّن، لها الدور الهام في ضبط ممارسات أقسام المحاسبة المالية والتي تضمن شفافية الإبلاغ عن رقم الأعمال والأرباح المحققة، بحيث تساهم في الإشراف وتبني التقييم المالي، وتحديد الوضعية المالية للمؤسسة بشكل عام في صيغة المراقبة الآنية أو البعدية، كما تمثّل أحد أدوات الحوكمة المستخدمة، ويأتي هذا استجابة لمسعى الحد من الفساد الإداري والمالي، من خلال تبني آليات تضمن تحديد الأهداف والإشراف على مراقبة وتقييم أنظمة المؤسسة ومدى التزاماتها بمبدأ الشفافية في تقارير المبيعات والتكاليف المقدرة، وذلك تحت إشراف لجنة التدقيق المعتمدة.

تعد علاقة لجنة التدقيق بالإدارة التي تســعى إلى تبنيّ توجيهات وأهداف مجلس الإدارة، بأنها علاقة تكاملية وظيفية تهتم كل منها بخدمة أهداف وحماية مصالح سوناطراك ككل، وذلك بمتابعة الأعمال وتدعيمها، والتأكد من مدى صدق المعطيات وعدالتها، من خلال اعتماد التقارير الصادرة من جهة التدقيق، ومنه كسب الأمان الوظيفي والإشراف الفعّال.

كما تقوم أيضا لجنة التدقيق بمراقبة الوضع المالي لسوناطراك، مع التحقق من سلامة ومصداقية وعدالة القوائم المالية، وبالتالي زيادة مستوى جودة مخرجات الإدارة المالية، وتسعى لتحقيق ذلك بواسطة العديد من الإجراءات الوظيفة، لإبراز مبدأ تعزيز الثقة والشفافية التي تنص عليه آليات الأنظمة الداخلية.

تضمن تقارير لجنة التدقيق كذلك مساعدة الإدارة العليا في تأدية المهام ورسم الخطط والبرامج المالية والرقابية الفنية، من خلال قناة الاتصال المتمثّلة في التقارير الوصفية للنظام المالي والرقابي الداخلي لسوناطراك، وتحديد المركز المالي ووضعية الاستثمارات والحقوق، الأمر الذي يؤدي إلى توفير أو زيادة فرص احتمال تنفيذ إدارة المؤسسة للاقتراحات الملائمة التي يقدّمها المدققون وتبنّيها، ومنه تحسين جودة الأداء المهني وخدمة مصالح الأطراف ذات العلاقة؛ وتجنب المعطيات والأرقام المعتمدة على الممارسات الموجهة لنشاط إدارة الأرباح، والحرص على الإشراف على الإبلاغ الشفاف بما يعزز ثقة مجلس الإدارة ويدعم مصداقية الأداء المالي.

في الغالب، توجد علاقة طردية لمســـتوى التنســـيق بين مجلس الإدارة ولجنة التدقيق المالي، حيث تعد بأنها أهم الأسباب والعوامل التي تحد وتضبط ممارسات أنشطة إدارة الأرباح. فكلما كانت مستوى التنسيق في ترشيد الممارسات للوصول إلى جودة الأداء عاليا كلما أدى ذلك إلى انخفاض مقدار التلاعبات والتحايل المحاسبي على نتيجة المؤسسة، من خلال ســـن آليات الرقابة للتدقيق الداخلي ولنظام الضـــبط المحاســـبي، في المقابل كذلك هناك علاقة طردية بين زيادة

* هي الهيئة المؤهلة المستقلة وذات الخبرة، التي تضمن الإشراف على عمليات التدقيق، سواء كان التدقيق داخلي أو خارجي، حيث تمثل الجهة الرسمية الموضوعية التي تقيم الأداء ومخرجات النظام المالي والمحاسبي للمؤسسة، وتضمن التواصل والتنسيق بين أصحاب الملكية والإداريين خدمة الأهداف.

استقلالية لجنة التدقيق وتحقيق جودة الأرباح، فكلما زادت نسبة استقلالية لجنة التدقيق عن علاقاتها مع الإدارة، كلما أدى ذلك إلى زيادة مستوى جودة التدقيق وانخفاض مخاطر عدم الاكتشاف.

يضمن تقرير لجنة التدقيق المالي تحقيق مبدأ المساءلة والموثوقية في القوائم المالية المعدة والمنشورة، وإبلاغ التحفظات إلى مجلس الإدارة، فيما يخص الوضعية المالية ومدى تطابق الواقع مع الإفصاح ومدى ملائمته لخدمة أهداف الحوكمة، بواسطة تجسيد مبدأ الشفافية في تقديم المعلومات المالية، مع التأكيد والموافقة على الخدمات الاستشارية، بالتنسيق مع قسم المالية والضبط المحاسبي.

ممارسات إدارة الأرباح تعتبر شكل من أشكال التلاعب المحاسبي الذي يمارس وفق غطاء قانوني وباستخدام المعايير المحاسبية والسياسات المحاسبية العامة، حيث يقوم من خلالها المحاسب باستخدام معرفته بالقوانين والقواعد والمبادئ من التعديل في الأرقام المسجلة ضمن القوائم المالية. إذا فإن العناية الكافية للمدقق المالي والحرص على إخراج تقرير موضوعي كلها عوامل تساهم في زيادة فعالية الاكتشاف وكذلك الحد من الممارسات الاحتيالية، والتأثير في الرقابة على أنشطة إدارة الأرباح.

تساعد تقارير لجنة التدقيق المالي مجلس الإدارة في إدارة المخاطر في سوناطراك، وتتولّى المهمة بالتنسيق مع التدقيق الداخلي وقد تستعين بجهة خارجية ممثلة بالشركات العالمية للتدقيق أو مكاتب محافظي الحسابات المحلية، في العديد من الوضعيات، كما تقوم بإعداد تقرير إلى مجلس الإدارة توضّح فيه مسؤولياتها عن تحديد وتقييم وإدارة المخاطر، لذا فإن للجنة التدقيق دورا مهما في الحد من ممارسات إدارة الأرباح لأنها تعمل كحلقة وصل بين مجلس الإدارة وكل من المراجع الداخلي والخارجي كما تقوم بالعديد من المهام التي من شأنها أن تعزز الإفصاح والشفافية والثقة في التقارير المالية.

الفرع الثالث: مساهمة تقرير التدقيق المالي في الحكم على سلامة النظام المحاسبي والمالي

إن تحديد وجعل وظيفة مستقلة ممثلة في التدقيق المالي لدى مجمع سوناطراك، يعتبر بين الأهمية والإلزامية من خلال الأهداف التي يحمله. ويمكن تلخيص أهم الاعتبارات لتبني مؤسسة سوناطراك لوظيفة التدقيق المالي، من أجل دعم ثقة الأطراف الخارجية في مخرجات عملية المحاسبة التي تفسر سلامة النظام المحاسبي والمالي، هي ما يلي:[1]

- المدقق المالي يضمن أعلى جودة ممكنة لدعم مصداقية المعطيات المقدّمة والمبوبة في نماذج القوائم المالية المعدّة، فمن خلال تقرير التدقيق المالي يتيح للإدارة العليا نموذج أو أداة تساهم في معرفة سلامة القوائم المالية من أي تلاعب أو انحرافات، باعتبار أنه وسيلة ذات جودة مبوبة في شكل تقرير نموذجي يحمل إبداء رأي فني موضوعي ذا جودة عالية من خلال تبني جملة من المعايير الدولية في الإعداد؛

[1] _ إعداد الطالب، بالاعتماد على نتائج المقابلة مع موظفي قسم التدقيق ومراقبة التسيير.

- يساهم التدقيق المالي في سوناطراك في ضمان حماية البيانات والمعلومات المالية وإتاحتها لمستخدميها وقت الطلب، بغرض الاستفادة منها في حدود الاستخدام وتقييم الأنشطة، ويتمثل الهدف الأساسي للتدقيق المالي في القيام بتقييم الجوانب الرقابية في المؤسسة بما يساعدها على الإدارة ووظائفها، وتكتفي الإدارة العليا بالتخطيط ووضع السياسات العامة والإجراءات اللازمة لتخطيط المبيعات والإيرادات اللاحقة؛
- تسعى جهة التدقيق المالي الداخلي إلى مساعدة إدارة المؤسسة على مواجهة مسؤولياتها بأكبر قدر من الكفاءة وذلك عن طريق تقييم وسائل الرقابة التي يستخدمها كل مستوى إداري عن طريق رسم السياسات العامة واستخدام الخرائط التنظيمية والموازنات التقديرية للمبيعات ولمسار رقم الأعمال والأرباح، ويعمل التدقيق الداخلي في المؤسسة لهدفين أساسيين هما: العمل حماية ممتلكات المؤسسة ومواردها ومصالحها باستخدام أسلوب البناء والإصلاح المالي وحماية الأصول والتأكيد على احترام القوانين والأنظمة المالية، لا سيما فيما يخص الجانب المحاسبي وإعداد القوائم المالية والتأكيد على سلامة الإدراج والإبلاغ وفقا للمبادئ والمعايير المعمول بها؛

بالإضافة إلى دعم عدالة وصدق القوائم المالية للمؤسسة، وكذلك الاستعانة بحكم المدقق المالي لنظام الضبط الداخلي ومدى سلامة عملياته الرقابة المحكّمة، مع توضيح مدى سلامة السلوكيات والسياسات المعتمدة من قبل الوظائف الإدارية والمالية والانحرافات المتأتية من عمليات التواطؤ والاحتيال والاختلاس والتسريب للمعلومات؛

- إمداد إدارة المؤسسة انطلاقا من انعقاد المجالس والجمعيات العامة بعدّة توصيات مكتوبة بخصوص نظام الضبط الداخلي ونظام المعلومات المحاسبي والمالي، دون أن يكون الاشتراك في اتخاذ القرارات وإنما الإشارة إلى عدّة مواطن بصفة تحفّظات قد يراها المسّيرون مقبولة، حيث إن مسؤولية التدقيق المالي ما يبرزه من تقارير هي كبيرة جدا في المؤسسة عينة الدراسة عن حماية أموال الشركة ضد السرقة أو الفساد المالي والاستخدام غير المرغوب به إضافة إلى منع الأخطاء والغش وتقليل فرص ارتكابها تقع على الإدارة ومسؤوليها، وهنا نشير للدور الذي لعبته هذه الوظيفة الحيوية في اكتشاف التلاعبات لا سيما المشاكل المالية سوناطراك 2 لسنة 2016، لذا يقع دور مهمة التدقيق الداخلي للمؤسسة في الفحص والتحقق والتقييم لأنظمة الرقابة الداخلية ومساعدة الإدارة في جميع المستويات لتحسين أنشطة المؤسسة، عن طريق التقييم وإبداء الرأي.
- يساعد ويقدّم التقارير الدوري على مدى سلامة وكفاءة إجراءات نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة سوناطراك؛ وكذلك تعمل على تحديد أولويات الاستثمارات وزيادة أو تخفيض رأس المال، ومتابعة توزيعات الأرباح ومخصصات الاحتياطات القانونية، مما يكسب حماية الأموال الخاصة خارج نطاق الممارسات الإدارية وضمان بذلك تحقيق الالتزامات العامة واتجاه الدولة الاقتصادي وتبني المسؤولية الاجتماعية.

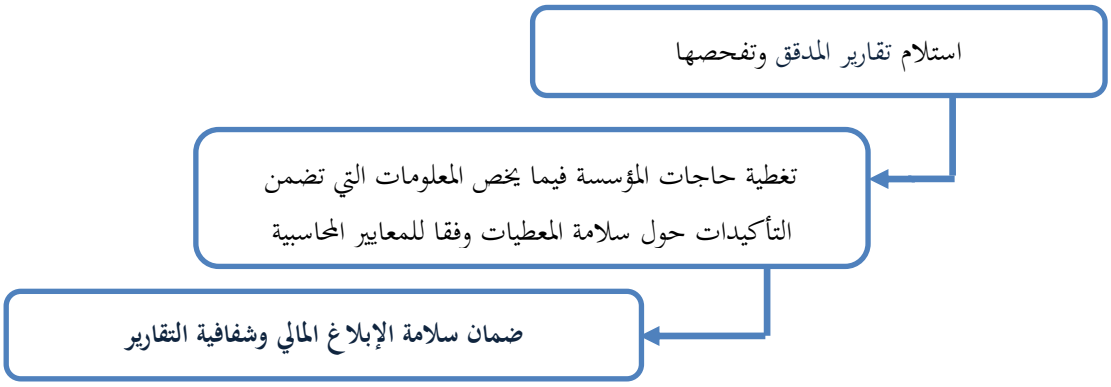
المطلب الثاني. مخرجات التدقيق المالي لتفعيل مبادئ الحوكمة في سوناطراك

شكلت هذه العلاقة مركز اهتمام العديد من الباحثين والمختصين بالشأن المالي والمحاسبي حديثا، حيث يعد التقرير بأنه ركيزة قيام مهمة التدقيق المالي والغاية منه، ويرتبط دائما بالغاية من استخدامه، وأهميته لأصحاب المصالح وإدارة المؤسسة. قيام مهمة التدقيق المالي تكمن في جودة وموضوعية تقاريره، والتي تساهم في ترشيد وعقلنة القرار وصناعته، من خلال دعم الثقة بإبداء الرأي الفني الموضوعي المحايد من قبل المدقق، والوقوف على أهم التحفظات المشار إليها بأسلوب تصحيحي وانتقادي. الغاية من ذلك هو إثبات مدى عدالة ومصداقية القوائم المالية، فهو بذلك يمثّل الأداة التي تضمن الاتصال بين المشرفين على مالية سوناطراك وبين قيادتها الإدارية والمستفيدين من أطر الحوكمة، من خلال تبادل المعلومات المحاسبية والنوعية ذات الطابع المالي في شكل إجراءات تصحيحية، وقد تكون استشارية إذا كانت مصلحة التدقيق تمارس على أنها وظيفة داخلية في سوناطراك؛ بما يضمن العمل على تحسين فعالية القرارات المتخذة بالاعتماد عليها في عملية التنبؤ وتصحيح الانحرافات السابقة والحالية للوضعية المالية للمؤسسة.

الفرع الأول. درجة الاعتماد على تقرير التدقيق المالي في وصف سلامة المركز المالي لسوناطراك

يمكن تفسير موقع تقرير التدقيق المالي وعلاقته الوظيفية في دعم القرارات في المؤسسة الاقتصادية، من خلال النموذج المعتمد في الشكل أدناه، الذي يحاول وصف وتحليل تلك العلاقة القائمة. فتقرير التدقيق المالي وما يتضمّنه هو من أهم المصادر المتاحة التي يمكن الاستناد إليها لبناء في وصف المركز المالي لسوناطراك، حيث يوضّح الشكل الآتي موقعه وعلاقته بالمصداقية المالية في عرض البيانات والمعلومات، وفي كونه يساهم في الدعم والتأكيد عليها في مؤسسة سوناطراك.

الشكل رقم (08): تقرير التدقيق المالي وعلاقته بتحديد سلامة المركز المالي.



المصدر: إعداد الطالب، بالاعتماد على:

Sources: Eustache Ebondo Mandzila , **Le Rapport d'audit: vers un outil d'aide à la décision, Parcours: Audit et Expertise**, Kedge Business School, France, (2015), P:02.

يمكن استخلاص الفكرة العامة التي يحملها الشكل، في أن الحكم على مصداقية المعطيات والمعلومات المالية للمؤسسة وكيفية استخداماها يتوقف على مدى ملائمة المعلومات المتاحة، وهذا بدوره يتوقف على المصادر المأخوذة منها، بما فيها أهم مصدر تأكيدي على ضمان سلامة وصحة تلك المعلومات هو تقرير التدقيق المالي، الذي يحمّل عدّة دلالات ومؤشرات انطلاقا من إبداء الرأي، واتاحة معطياته لمتخذي القرارات لاستخدامها. ومنه يمكن اعتبار تقرير التدقيق المالي بأنه أداة وصف وعرض لنشاط الإدارة المالية وأهدافها.

يدرك المستثمرون وأعضاء مجالس الإدارة وكل أصحاب المصلحة في مخرجات نشاط المؤسسة أن التلاعب في معالجة المعطيات الخاصة بحصيلة الأرباح على المدى القصير تمثّل خطرا رئيسيا في سبيل تحقيق أهداف المؤسسة الحقيقية، حيث نجد أن المدقق يساهم بشكل فعّال من تصويب الوضعية المالية لسوناطراك ومدى مصداقيتها. لذا فإن القرارات تكتسب فّعالية نظرا لخدمة تقرير التدقيق والرأي الفني الذي يحمله. كما أن الإفصاح عن طبيعة القرارات الخاصة بالتوسع في المبيعات الأكثر عرضة للتلاعب، من أجل تحديد ما إذا كانت تُصنع لأسباب تجارية أو لتعزيز النتائج المالية بشكل مصطنع يرجع أيضا لمهمّة التدقيق المالي، الذي يحدد ويكشف مدى سلامة نشاط إدارة المؤسسة من هذه الممارسات.

يهدف تقرير التدقيق من خلال استخدامه أيضا، إلى تصحيح الأخطاء وتحديدها بشكل فني، وفي الغالب يتطلب ويستوجب على الإدارة أن تقوم بالتصحيح المحاسبي، حيث يضمن مضمون التقرير مدى سلامة القوائم المالية من خلال جملة من الإثباتات والدلائل المقدّمة من طرف المدقق المالي. من خلال هذا الارتباط يتضح مدى علاقة تقرير التدقيق بالمحتوى المدرج ضمن القوائم المالية المختلفة، بالمقابل يمكن أن نجد أحيانا ذلك التأثير السلبي لتقرير التدقيق المالي على المعلومات المقدمة من مديرية المالية بالنظر للعلاقة القائمة.

يعرّف الاتحاد الدولي للمحاسبين *(IFAC) مخاطر جهة التدقيق على أنها: " احتمال إبداء الرأي غير مؤسس وسليم وبطريقة غير ملائمة ومطابقة لوضعية القوائم المالية، نتيجة وجود تحريفات جوهرية[1]، ومنه سيؤدي ذلك إلى انحراف القرارات وعدم رشادتها، ومنه يجب التأكيد هنا على مصطلح مهم فيما يخص مهنة التدقيق وهو " جودة تقرير التدقيق الذي يعرّفه الباحث" Deangelo " بأنه: " درجة قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والانحرافات والمخالفات المحاسبية في القوائم المالية ومدى استقلاليته في ذلك".

يشير المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد (IAASB) إلى أهمية جودة التدقيق ومخرجاته نظرا لما يتوافق وما يتطلبه السياق للإبلاغ المالي الجيد والفعّال عن القوائم المالية، فمن خلال المعيار الدولي لمراقبة الجودة يتبين بأن المجلس الدولي قد مهّد الإرشادات اللازمة لممارسة المهنة لزيادة مستوى الكفاءة. لأن تقرير التدقيق المالي هو جوهر مهمة

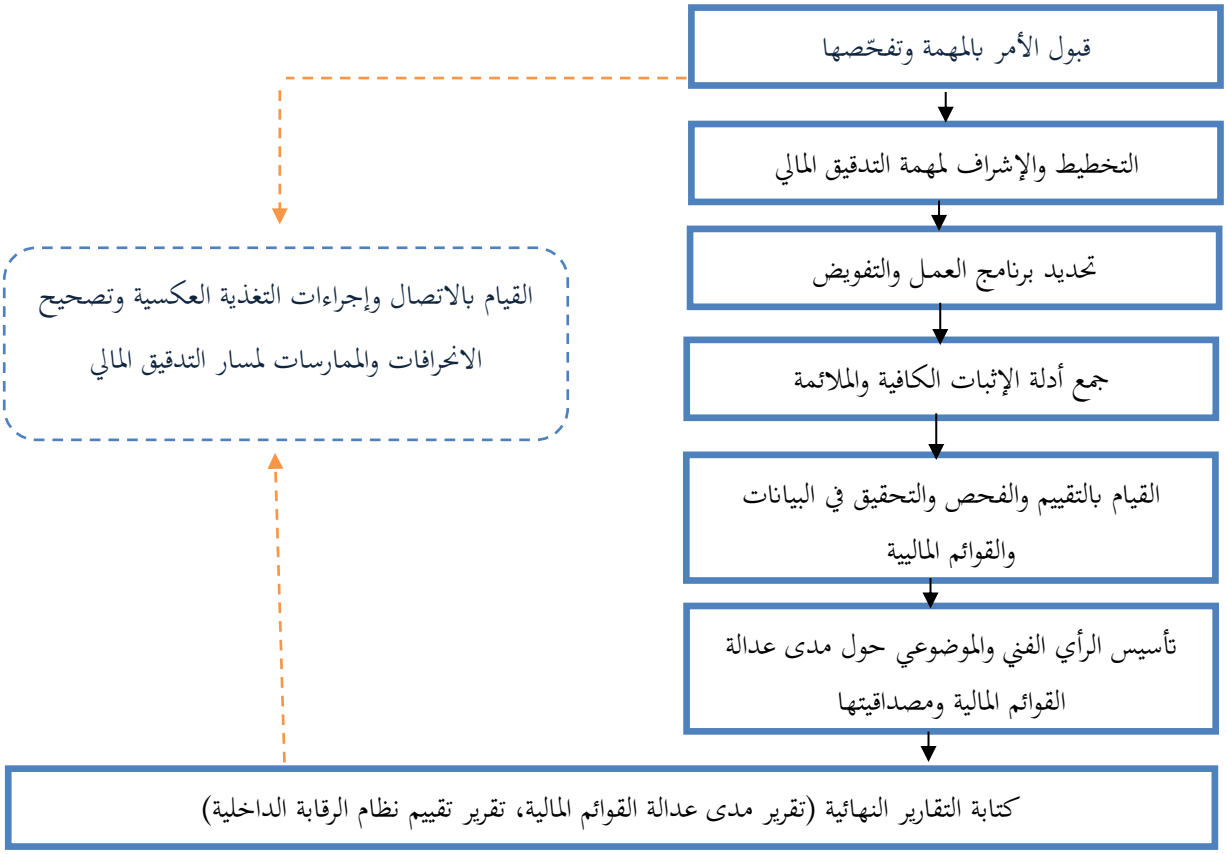
*_ **IFAC**: **I**nternational **F**ederation of **A**ccountants **C**ommittee.
[1]_ Antoine , M., Philipe , M., & Claudine, F. **Audit et Commissariat aux comptes, Guide de L'auditeur et de L'audite**. France: Editions Francis Lefebvre (2010), p : 446.

التدقيق المالي ومخرجه الأساسي، لذا فإن السعي وراء جودة تقرير التدقيق ليس برنامجا ذو نتيجة نهائية، بل هو في الأصل عملية تضمن إجراء التحسينات المستمرة لخدمة مستخدميه (IAASB-CAG , 2011). بالإضافة إلى ذلك أشار المكتب الدولي للتدقيق KPGM* أن جودة تقرير التدقيق تتوقف على إتاحة المعلومات المالية والنوعية والتفسيرات الضرورية بشأن التأكيدات المعقولة والموضوعية للبيانات المالية المستمدة من القوائم المالية، مما يتيح سلامة استخداماتها وفقا لمبدأ الإفصاح الكافي والعادل[1]، وهو ما تعتمده سوناطراك من خلال إطلاق برنامج ومدونة النزاهة التي ترتكز على الإفصاح والتبليغ.

الفرع الثاني. مراحل التدقيق المالي لغرض الحد من ممارسات إدارة الأرباح ضمن مبادئ الحوكمة

يعدُّ هذا النموذج الممثل في الشكل أدناه، أهم النماذج المعتمدة لدى مؤسسة سوناطراك التي تتبنى النظم والإجراءات النمطية الدولية على أساسا المعايير المنظمّة لوظيفة التدقيق المالي، والتي هي مرتبة وفقا لمراحل موضوعية متّسقة، لغرض إخراج التقرير الذي يساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح. يتم وصف ذلك انطلاقا من الشكل الآتي الذي يبرز تلك المراحل.

الشكل رقم (09): مراحل مهمة التدقيق المالي لغرض الحد من ممارسات إدارة الأرباح.



المصدر: إعداد الطالب، بالاعتماد على تحليل مسار التدقيق المالي في سوناطراك.

* _ **KPMG**: **K**lynveld **P**eat **M**arwick **G**oerdeler.

[1] _ 39. Veronique , B.. **Analyse de l'information financière: diagnostic, évaluation, Prévision, risque**. France: Édition économica, (2007), p : 136.

يمثّل الشكل أعلاه، المراحل الأساسية للتدقيق المالي كوظيفية داخلية قانونية مستقلة معتمدة لدى مؤسسة سوناطراك، في كونها خطوات منظّمة ومتسقّة تبدأ بقبول أمر المهمّة، ثم التخطيط للمهمّة والإشراف على المساعدين مع تحديد برنامج العمل وجمع أدلّة الإثبات الكافية والضرورية، ومنه تتبع ذلك المرحلة الجوهرية وهي إجراءات التقييم والفحص والتحقيق في القوائم المالية المبوّبة وأنظمة الرقابة الداخلية، للوقف على مدى سلامتها انطلاقا من دلائل التأكيد الموضوعية على ذلك، بما يحمله تقرير المهمة من إبداء الرأي المؤسس، الذي يوجّه بدوره كما وصفته نشرة الجمعية العامة للمحاسبين الأمريكيين إلى مجلس الإدارة لمعرفة مصداقية النشاط المالي والمحاسبي للمؤسسة، ولغرض تجنب وضعيات المحاسبة الإبداعية والخروقات المحاسبية للمعايير المعتمدة.

حيث تستخدم الإدارة المعلومات المتضمّنة في تقرير التدقيق المالي فيما يخص تحديد المشاكل والوضعيات (نقاط القوة والضعف) والانحرافات، وتسطير البرامج والسياسات التنفيذية المستقبلية وتقييمها تقييم موضوعي، في معرفة حجم الفجوة أو التدخل في توجيه الإيرادات وتحديدها بشل مسبق، قبل تجميع الحسابات، وبالتالي تجنب التلاعب السياسات المحاسبية، وعمليات التلاعب بالنتائج المحاسبية بهدف خلق انطباع مظلل حول أداء سوناطراك وأرباحها المحققة، حيث تحدث عندما تتاح الفرصة أمام المديرين للاختيار بين السياسات المحاسبية في ظل المبادئ المتعارف عليها التي تساهم في تعظيم قيمة المؤسسة.

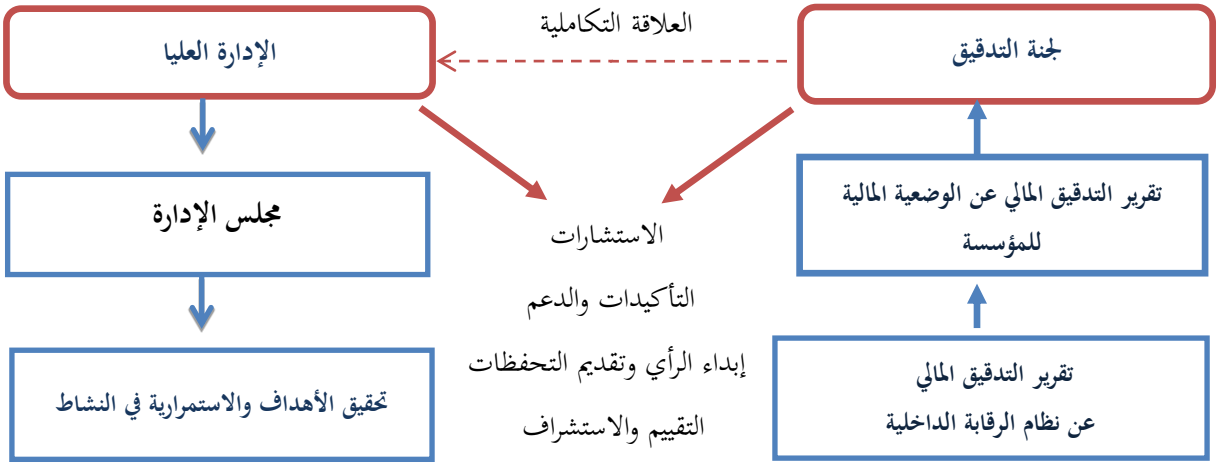
الفرع الثالث: تكامل أهداف التدقيق المالي مع مبادئ الحوكمة لخدمة أهداف مجلس الإدارة

تقدم لجنة التدقيق تقرير دوري عندما تتطلب وجود قرارات استراتيجية لمجلس الإدارة وتوجهات الحكومة لغاية تحقيق فعاليتها، بحيث يضمن التقرير في كونه أداة فعّالة مدى صحّة إجراءات تنفيذ الاستراتيجيات على شكل أنشطة، بما يتناسب مع وضعية سوناطراك من الناحية المالية، ويمكن أن يكون دعم القرارات الاستراتيجية من خلال عدّة تصنيفات، ساهم في تحقيق أهداف أصحاب المصالح المشتركة لسوناطراك من خلال ما يلي:

- الاتفاقيات الاستراتيجية، التحالفات الاستراتيجية، التكامل الرأسي، التنويع أو إعادة التركيز مع مراعاة المنافسة؛
- قرارات التوسع في أسواق جديدة أو بلدان جديدة، بالإضافة إلى قرارات عمليات الاندماج أو الاستحواذ؛
- إعادة التنظيم الهيكلي (في المؤسسة، تشكيلة المنتجات، النشاط، الأسواق العالمية..).

الشكل الآتي يبرز تلك العلاقة القائمة بين جهة التدقيق المالي مع أهداف مجلس الإدارة.

الشكل رقم: (10): العلاقة بين التدقيق المالي ومجلس الإدارة

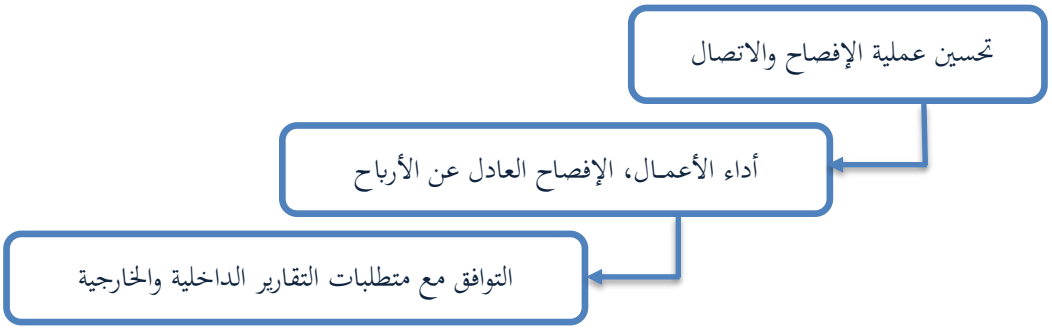


المصدر: إعداد الطالب، بالاعتماد على فحص النظام المالي والإداري لمؤسسة سوناطراك.

يشير الشكل أعلاه إلى تلك العلاقة القائمة بين مجال مهمّة التدقيق وخدمة وظائف الإدارة العليا في ما يخص اتخاذ القرارات، فمن خلال لجنة التدقيق التي تشرف على جودة التقارير الخاصة بوصف عدالة القوائم المالية، وما تترجمه عن وضعية المؤسسة المالية بالإضافة إلى تقرير التدقيق عن مدى كفاء وفعالية نظم الرقابة الداخلية، وهذه أداتين في الأساس يمثّلان أساسا لطابع الاستشارات والتأكيد والدعم، بواسطة إبداء الرأي المتضمن في التقارير، الذي يوجّه بدوره إلى الإدارة العليا لإتاحته في شكل معلومات، ومنه حسب وصف الشكل يتبين بأن العلاقة هي علاقة نوعية تكاملية.

مؤسسة سوناطراك، ترتكز في بناء أهدافها ومسايرة أنشطتها على وظيفة ذات بعد محوري إلزامي وذو أهمية، يكمن في وظيفة التدقيق المالي ممثلا في لجنته، وتقاريرها التي تضمن التأثير والتنسيق والتكامل مع جهة الإدارة وفقا لتكامل الوظائف الإدارية والمالية، وباعتبارها أداة مكملة لوظائف المؤسسة وأهم ركائزها المحورية، وكأداة اتصال وإشراف على جميع المستويات والأنشطة. والذي تعد أحد العوامل التي تحدد بواسطتها أهدافها، فكلما كانت معطيات التقرير ذات دلالة ومعبّرة، كلما أتاحت لمجلس الإدارة زيادة الدعم والثقة في طبيعة الوضعية المالية للمؤسسة، والتي على أساسها سيسعى ذات المجلس لاتخاذ إجراءات تصحيحية أو بناء الأوامر أو تطبيق سياسات إدارية ومالية، بما يضمن تحقيق الأهداف. وعليه، يعتبر التقرير جزءا لا يتجزأ من تقارير المؤسسة القانونية، ويندرج ضمن التقرير السنوي في إطار تكامل الإفصاح المالي، والذي يحمل دلالات الاتصال الفعال في المؤسسة، حيث يندرج ضمن متطلبات التوجيه في الإرشادات الاستراتيجية، بما يتضمنه من عدالة في الحكم على وضعية أرباح المؤسسة.

الشكل رقم (11): أهداف تقارير التدقيق المتكاملة لضبط الإفصاح عن الأرباح.



المصدر: إعداد الطالب، بالاعتماد على المقابلات، مع رئيس قسم الميزانية ومراقبة التسيير.

يلاحظ من خلال الشكل أعلاه، بيان تكامل أهداف مخرجات التدقيق المالي للكشف عن سلامة الإفصاح العادل عن الأرباح المحققة لمؤسسة سوناطراك، حيث أن دلالة موقع تقارير التدقيق المالي في المحور على أنها الركيزة التي تضمن تحقيق الأهداف المبينة أساسا في كلاً من: خلق القيمة على المدى القصير والمتوسطة سواء كانت قيمة نوعية أو كمية، بالإضافة إلى أن تلك المخرجات تعمل على التحسين المستمر لعمليات الإفصاح والاتصال، بالإشراف على سلامة ممارسات الإبلاغ المالي والإفصاح الشفّاف لرقم الأعمال، ومنه فالتقارير هي أداة تساهم في تحسين أداء سوناطراك المالي والإداري بما يشمل التوافق بين التقارير الداخلية والخارجية.

المطلب الثالث: تحليل ومناقشة أثر التدقيق المالي في ضبط أنشطة إدارة الأرباح في ظل الحوكمة

من خلال هذا المطلب، سيتم تحليل ومناقشة كيف يتم من خلال التدقيق المالي وآلياته في ضبط أنشطة إدارة الأرباح والرقابة عليها من خلال مبادئ الحوكمة، التي تسعى سوناطراك ضمنها من إرساء القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها التي تشرف عليها مديرية التدقيق والمخاطر.

الفرع الأول: تحليل درجة الاعتماد على التدقيق المالي في الحد من سياسات إدارة الأرباح

عمليات التدقيق المالي في سوناطراك تشمل إجراءات العمل الميداني وإعداد التقرير بما يتوافق مع المعايير الدولية والمحلية للتدقيق، وكذا التوافق بين الممارسات بشكل موحد، وبناء على تقارير التدقيق المشار إليها في الملاحق، فإن أنشطة إدارة الأرباح تكاد تكون منعدمة في سوناطراك، لأن الأرباح المعلن عنها فعلية وتعبر عن الوضعية المالية الصادقة للمؤسسة، في ظل مبادئ الشفافية والمساءلة ومرجعية الأخلاقيات وتساوي الحقوق والاستقلالية التامة لمديرية الميزانية ومراقبة التسيير في إعداد حصيلة الأنشطة السنوية، يمثل الجدول الموالي، تحليل علاقة التدقيق المالي بضبط أنشطة إدارة الأرباح والرقابة عليه، من خلال ما تم التوصل إليه من إجابات المقابلات.

الجدول رقم (16): تحليل علاقة التدقيق المالي بضبط إدارة الأرباح في ظل الحوكمة في سوناطراك.

التدقيق المالي	▪ الفحص والتحقق من التسجيلات المحاسبية للنظام الإلكتروني والبرامج المعتمدة، مراجعة التدفقات المالية الحقيقية؛ ▪ التثبت من صحة التسجيلات بالمستندات المحاسبية المرفقة، مقارنة الأصول المادية والتحقيق من موجودها وملكيتها، إعادة الاحتساب لحجم الاهتلاكات والضرائب المفروضة، وإعادة احتساب جدول حسابات النتائج، والتأكد الفعلي من الأعباء المالية المدرجة، التأكد من المصادقات والفواتير، الجرد الفعلي للممتلكات وتقييمها وفقا للمعايير المحاسبية المدرجة ضمن الملحق الوصفي؛ ▪ معرفة الانحرافات والأخطاء المحاسبية للنظام المالي المحاسبي وتحليلها؛ ▪ التفتيش والزيارات الميدانية للوحدات الخاصة بالمجمع ومقارنة التسجيلات المحاسبية بما هو موجود فعلا؛ ▪ اكتشاف الأخطاء المحاسبية المعتمدة في ظل إمكانية التحايل والتزوير في حدود ما تتأثّر به التقارير والقوائم المالية. ▪ التأكد من السياسات والمبادئ المحاسبية المعتمدة واحتمالية المخاطر من التحريف المعتمد على المعلومات المالية والمحاسبية.
الأهداف	▪ استخدام تقرير التدقيق لمعرفة مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية للأنشطة الحقيقية للمؤسسة خلال السنة المالية، ومعرفة نقاط القوة والضعف للتسيير المالي. ▪ حماية المؤسسة في الأساس من عمليات التلاعب والاحتيال التي قد ترتكب من خلال أنشطة إدارة الأرباح؛ ▪ التأكيد على دقة المعلومات المالية المدرجة ضمن الإبلاغ المالي. ▪ تعزيز الثقة في الأداء المالي للمؤسسة والرقابة عليه.
المسؤول: مديرية التدقيق والمخاطر	
إدارة الأرباح	▪ اختبار إمكانية التعديل في الأرقام الحسابية والمالية وتعديلها بما يرغب فيه مجلس الإدارة، بواسطة التحريف في القواعد المحاسبية وعدم العمل بها. ▪ يحقق مزايا اقتصادية حقيقية وقد يؤدي في الواقع إلى أضرار في الأجل الطويل لسمعة المؤسسة ولمركزها المالي.

الممارسات والأنشطة	▪ استخدام المعرفة المحاسبية في التأثير على أرقام المؤسسة المبلغ عنها، مع إبقاء القواعد والمعايير المحاسبية، وينعكس ذلك على الأداء الفعلي؛ ▪ إخفاء المداخيل الاستثمارية والاستغلالية، لرفع الأرباح الوهمية لتظليل مصالح الضرائب؛ ▪ التلاعب والتحايل الإداري بإظهار مركز مالي مرغوب فيه؛ ▪ التلاعب بالسياسات المحاسبية والتحريف في التقديرات المالية. ▪ التحريف في التقارير التقديرية عن الموازنة ولرقم الأعمال والتكاليف المجمعة.
المسؤول: **مجلس الإدارة** مجلس الإدارة مسؤول بصفة مباشرة عن حماية أموال المؤسسة ضد السرقة والاحتيال أو الفساد المالي والاستخدام غير المرغوب به لآليات المحاسبة ومعاييرها المتعارف عليها، إضافة إلى منع الأخطاء والغش وتقليل فرص ارتكابها.	
الحوكمة في المؤسسة	مجموعة النظم إدارية تحكم العلاقات بين الأطراف أصحاب المصالح في المؤسسة من خلال مبدأ العدالة، الشفافية، وتكريس حق المساءلة، حماية حقوق المساهمين.
المبادئ والمعايير	▪ ضمان جودة الأداء والممارسات؛ ▪ المعاملة المتساوية مع أعضاء الجمعية العامة؛ ▪ الإفصاح والشفافية (متأخرة نوعا ما، يظهر ذلك في عدم إتاحة التقارير لسنة 2021، 2022). ▪ مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة في إتاحة التقارير في الوقت المناسب.
المسؤول: وزارة الطاقة والمناجم، الهيئات الاستشارية، والمتدخلون في القطاع، حيث يعملون على ضبط الاختلالات والانحرافات التي من الممكن أن تكون مرتبة داخل القوائم المالية لإظهار الأرباح والتحكم فيها كما يتطلع إليه مجلس الإدارة أو قسم المالية والمحاسبة ومراقبة التسيير داخل مؤسسة سوناطراك.	

المصدر: إعداد الطالب، بالاعتماد على تحليل وتقييم أداء مؤسسة سوناطراك.

في الغالب، تعمل أنشطة إدارة الأرباح بهدف تغيير التقارير المالية أو زيادة أو تخفيض الأرباح بهدف تضليل أصحاب المصالح عن حقيقة الأداء المالي، وهذا يعني إظهار المعلومات المحاسبية التي توفرها التقارير المالية بصورة لا تعبر عن نتيجة الأعمال أو المركز المالي، وكذلك يمكن لإدارة الأرباح أن تسعى إلى ممارسة التضليل، لذلك يجب على المدققين في سوناطراك ضرورة تمييز الاحتيال من الخطأ، وتلعب الحوكمة بهذا الخصوص دورا هاما، في المساهمة في تحقيق ذلك، لتجنب انتهاكات المعايير والسلوك المحاسبي.

تعمل قواعد الحوكمة بشكل فعالة في تعزيز الشفافية والإفصاح وإظهار التقارير المالية بصورة عادلة، وفي ذات السياق فإن التدقيق المالي يهدف إلى منع التلاعب والغش والتحريف في التقارير المالية، وبالتالي فإنهما يسعيان بشكل مشترك وتكاملي إلى تحقيق جودة التدقيق ومخرجاته، ويتمثل ذلك اكتمال المعلومات المحاسبية واستقلال الإدارة عنها، والتي بدورها توفرها التقارير المالية مما ينعكس إيجابا على ممارسة إدارة الأرباح، وإلزامها بعدم اتباع ممارسات وأنشطة غير مرغوب فيها. حيث تساعد جودة التدقيق على توفير تقرير يمكن الاستعانة به عند اتخاذ القرارات للجمعية العامة لسوناطراك، من خلال جودة التدقيق، والتزام بالضوابط والمبادئ المتعارف عليها، والعمل على تحسين جودة التقارير والقوائم المالية والحرص على الإشراف على الإبلاغ الشفاف بما ينمح مجلس الإدارة التأكيد على مصداقية الأداء المالي وعدالته للمؤسسة ومجلس الإدارة.

الفرع الثاني: مناقشة أثر التدقيق المالي على أنشطة إدارة الأرباح والرقابة عليها

محتويات التقرير هي معلومات ذات جودة، تتاح لتحدد حجم أنشطة إدارة الأرباح، حيث إن المعلومات المتوفّرة في تقرير المدقق هي معلومات جد مهمة، وذات مصداقية ويمكن استخدامها كأحد في عمليات الرقابة، وعليه فالرأي الفني للمدقق المالي سيساهم في دعم وتحسين جودة المعلومات وإتاحتها لترشيد عملية اتخاذ القرارات، ويفترض بأن مخرجات التدقيق المالي على العموم أنها ذات جودة، ومنه إمكانية الثقة بها واعتمادها بافتراض عدم وجود مخاطر لمهمة التدقيق، لأنه قد يؤثّر تقرير التدقيق المالي على عملية صنع القرار بصفة كبيرة إذا ما تم اعتماده تأثيرا إيجابيا، أو يأخذ مجرى التأثير السلبي وفقا لعدالة ومصداقية متطلبات مهمة التدقيق المالي، التي ستفصح بشكل شفاف عن مدى عادلة القوائم المالية للمؤسسة، باعتبارها تعكس وضعيتها العادلة والحقيقة، وبالتالي زيادة الثقة فيها ودعمها.

العلاقة القائمة بين الأرقام المقدمة التي تعكس المركز المالي وحجم المداخيل هي معلومات وبيانات متاحة مستمدة من عدّة مصادر، حيث يبيّن موقع تقرير التدقيق المالي باعتباره أحد المعلومات الأساسية والضرورية التي يتم الاستئناس بها والعمل على ضوءها، لترشيد سلوك الإدارة المالية؛ حيث يسعى مستخدمو المعلومات والبيانات في مؤسسة سوناطراك إلى تحليل الوضعية المالية بغية مجالات الأنشطة الاستثمارية، الاستغلالية، التمويلية الدقيقة والمناسبة، انطلاقا من معطيات تقرير التدقيق الذي يضمن الملائمة والموثوقية.

يستخلص من تقرير التدقيق المالي بأنه معلومات نوعية ذات طابع مالي، تعمل على تحسين جودة القوائم المالية وكذا مجالات التحليل المالي في التنبؤ بالنتائج المتوقّعة أو تصحيح الانحرافات للتوقعات السابقة والحالية، وتأثيرها الإيجابي يتوقف على مدى دقّة معطياتها، بالإضافة إلى أن تقرير التدقيق المالي يعمل على المتابعة والتقييم للنشاطات المالية لمؤسسة سوناطراك، للوقوف على مدى سلامتها ومدى انحرافاته وتصويبها، وبالرجوع إلى محتوى القوائم المالية نجد بأن

المؤسسة ارتكت عدة أخطاء محاسبية في الإدراج لا سيما منها جدول حسابات الأرباح، لكن رأي التدقيق يؤكد على عدم وجود أي انحرافات وأنها تعكس الأنشطة الفعلية خلال فترة التدقيق.

إن التقرير الذي يحمل إبداء الرأي الفني من قبل المدقق حول مدى عدالة ومصداقية القوائم المالية، والذي يضمن التأكيد على مدى سلامة إجراءات المؤسسة وعملية الإدراج وفقا لواقع ما عليه المؤسسة، هو ركيزة وظيفة التدقيق المالي وسبب قيامها حاليا، يتم إيصاله للإدارة وأصحاب المصالح لإتاحته واستخدامه في مجالات الإدارة لا سيما في تحديد حجم أنشـــطة إدارة الأرباح، حيث أنه كلما كانت تلك تقارير وظيفة التدقيق ذات جودة وبأداء عالي، وخالية من التحريفات الجوهرية وذات مصداقية وإفصاح كافي في بيانات إبداء الرأي، كلما أتاح لإدارة المؤسسة فعالية استخدامه لما يضمن ترشيد ممارساتها الإدارية والمالية وتحقيق أهدافها وتجنب الفساد المالي.

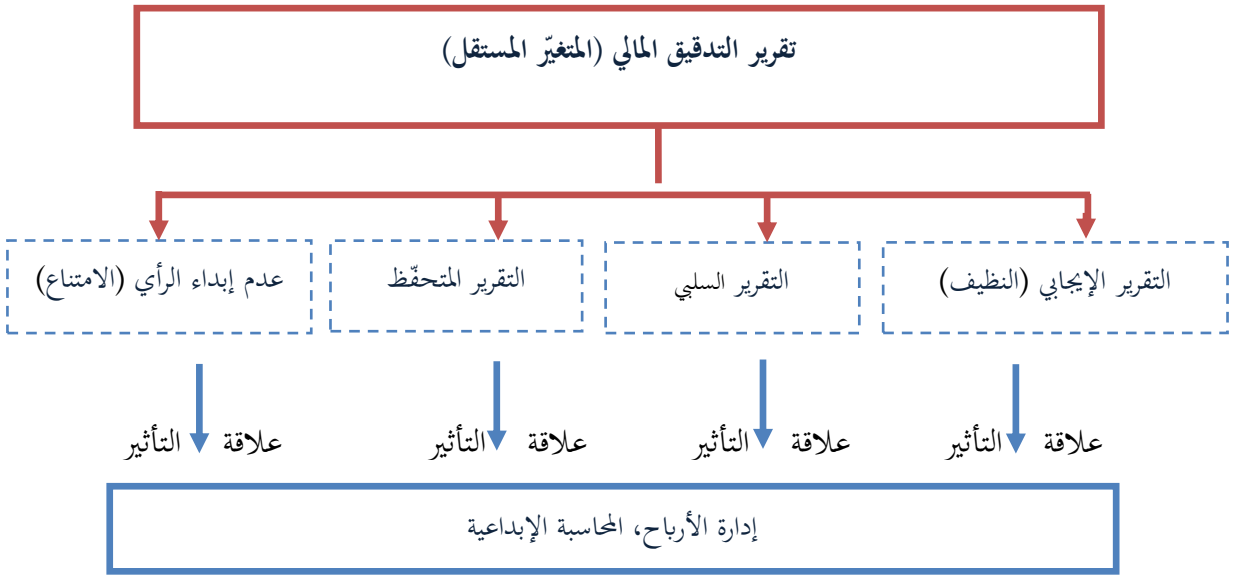
تقرير التدقيق المالي هو أداة داعمة تتميز بدرجة عالية من الموثوقية لتحقيق غايات الإدارة في تفعيل أنشـــطتها ووظائفها باعتمادها عليه، بكونها معلومات ذات جودة لتخفيض فجوة عدم التأكد من ممارســات إدارة الأرباح وتجنب المحاسبة الإبداعية، لأن مخرجات النظام المحاسبي بالنسبة لمجلس إدارة سوناطراك هي بيانات لا يمكن الاعتماد عليها إلا إذا تم دعمها والتأكد من سلامتها، وهذه في الأساس هي مهمة التدقيق المالي وما يقدمه المدقق في شكل تقريره الكتابي الذي يصــف درجة الاعتماد على تلك البيانات وفقا لتصــنيف ومحتوي التقرير. كما يمكن اســتخلاص من خلال هذا إطار المحور، عدّة نقاط مهمة من أبرزها ما يلي:

- يســاعد تقرير التدقيق المالي على الوقوف على أهم التحفظات مما يضــمن التغذية العكســية وتصــحيح الانحرافات للأداء المالي للمؤسسة، وكذلك زيادة الثقة والدعم لما تضمّنته بيانات القوائم المالية؛
- إن المعلومات المتوفّرة في تقرير المدقق المالي هي في العادة معلومات ذات جودة وجد مهمة وذات مصـــداقية ويمكن استخدامها في معرفة مدى تحكم المؤسسة في نشاطها المالي ومدى تجنبها للممارسات المشبوهة في توجيه حجم رقم الأعمال والتحكم في التكاليف الحقيقية؛

إن إدارة سـوناطراك، من خلال جمعيتها العامة، لا تقف على إبداء رأي المدقق من ناحية أنه يصـف مدى كفاية البيانات المالية المنشـورة والمدرجة، انطلاقا من اعتماد المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وحسـب، بل تعدّى الأمر إلى النظر إليه من منظور كيفية استخدام التقرير في المجال الإداري والمالي، باعتباره يمثّل أحد الأركان الجوهرية للتقرير المالي الذي يصف أداء المؤسسة السنوي، وكيفية الاستفادة منه في لوحة القيادة، بتفعيل ازدواجية المهام المالية والإدارية والعمل على تحقيق الأهداف، لغاية الفصل في المهام الإدارية والمحافظة على الاستقلالية التامة لمديرية المحاسبة ومراقبة التسيير.

سـيتم التطرق إلى تحليل أثر متغيرات البحث، من خلال التفصـيل في تصـنيفات تقارير التدقيق المالي كمتغيّر مستقل وعلاقة الأثر القائمة بينها وبين أنشطة إدارة الأرباح والرقابة عليها كمتغير تابع، وذلك من خلال الشكل الذي يصف هذا الأثر، فيما يلي:

الشكل رقم (12): تحليل أثر المتغيرات المدروسة (تقرير التدقيق المالي وأنشطة إدارة الأرباح)



المصدر: إعداد الطالب، بالاعتماد على تحليل أوجه العلاقة القائمة بين تقرير التدقيق ونشاط إدارة الأرباح.

يفسّر هذا الشكل أعلاه، تحليل دور تقرير التدقيق المالي في التأثير وضبط النشاطات المحاسبية المشبوهة، حيث يشير إلى علاقة الأثر للمتغير المستقل المتمثّل في تقرير تقييم عدالة ومصداقية القوائم المالية، وبين تقرير مدى فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية، تصـنّف وفقا لطبيعة محتوى وتسـمية التقرير إلى تقرير إيجابي (نظيف) وتقرير سـلبي، بالإضـافة إلى تقرير المدقق المتحفّظ أو بعدم إبداء الرأي، ومنه فالعلاقة بين تقارير التدقيق وممارسـات إدارة الأرباح وأنشـطة المحاسـبة الإبداعية هي علاقة تأثير وتكامل وظيفي، حيث كانت جميع التقارير للتدقيق برأي إيجابي عن الوضـعية المالية خلال سنوات (2010-2020)، وعليه فإن جميع القوائم المالية لسوناطراك خلال ذات الفترة هي وضعيات وأرقام صادقة كما وضحه رأي المدققين، وأن التقارير هي إيجابية (يرجى الاطلاع على الملاحق من 03 إلى 09).

الفرع الثالث: إجابات المقابلات المعتمدة في مؤسسة سوناطراك الجزائر

يستخلص بأن تقرير التدقيق المالي هو أداة دعم الثقة، والتأكيد والمساهمة، في إدارة مؤسسة سوناطراك، فهو بذلك يمثّل أداة إعلامية ووسيلة اتصال هامة لكثير من الأطراف أصحاب المصالح في المؤسسة، يبرز المعلومات النوعية والمالية التي تترجم في شكل مخرجات لهذه الوظيفة المستمرة، والذي يوجّه لمجلس الإدارة وأصحاب المصالح كبيان يحمل معلومات ذات تحفّظات ليساعد على الفهم الكافي لنشاط المؤسسة الربحي، استنادا لوضعية المؤسسة الحقيقية الملخّصة

في نماذج القوائم المالية، والعمل على دعمها وزيادة الثقة فيها، وإمكانية إتاحتها واستخدامها. حيث يساهم نطاق التقرير، في خدمة توجهات المؤسسة الاستثمارية، الاستغلالية والتمويلية.

من خلال المعلومات المقدّمة من طرف المدقق المالي الصادر كإبداء للرأي، حيث أن هذا الارتباط يوضح مدى علاقة تقرير التدقيق بتوجهات إدارة سوناطراك، بوصفها بالعلاقة التكاملية التفاعلية، بين إدارة المؤسسة وبين جهة الإشراف المالي والتأكيد، كما يساعد تقرير التدقيق المالي المؤسسة على الوقوف على أهم التحفظات، مما يضمن التغذية العكسية وتصحيح الانحرافات للأداء المالي للمؤسسة لا سيما فيما يتعلق بمؤشرات رقم المبيعات والتكاليف المقدرة، وزيادة الثقة والدعم لما تضمّنته بيانات القوائم المالية.

يساهم التدقيق المالي في ظل دعامة مبادئ الحوكمة المطبقة في مؤسسة سوناطراك بما يلي:

- معرفة الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة الذي يعكس واقع الأداء خلال السنة المالية من خلال العرض العادل للتقرير السنوي لما عليه أنشطة المؤسسة وأرباحها الصافية؛
- الوصول إلى جودة المعلومات المالية التي تمنح لمجلس الإدارة العديد من البدائل لتحقيق الأهداف؛
- التعبير الصادق عن الأداء المالي الذي يرفع من قيمة المؤسسة في السوق المالي؛
- تحقيق رضا الدولة بشأن التسيير المالي لمؤسسة سوناطراك ومخرجاتها وأهدافها؛
- مسايرة الأعراف والمعايير الدولي للمحاسبة الخاصة بعرض القوائم المالية صادقة.

مؤسسة سوناطراك من خلال فحص مستنداتها وتقاريرها المالية يستخلص بأنها لا تعتمد على أي مظهر من أنشطة إدارة الأرباح والمحاسبة الإبداعية كما يلي:

- لا يوجد في محاسبة سوناطراك أي تلاعبات في تكوين المخصصات والمؤونات، وإظهار عمليات خارج الاستغلال، وكل الأنشطة والأحداث الاقتصادية يتم مسكها بدقة وبصفة منتظمة؛
- احترام السياسات والقواعد المحاسبية ولا يوجد أي تغيير في تصنيف الاستثمارات قصيرة وطويلة الأجل؛
- لا يوجد أي رسملة لمصاريف الاستغلال وتسجيلها ضمن صنف الاستثمارات؛
- لم يتم تضخيم الفواتير أو شراء الفواتير الوهمية وتسجيلها ضمن الدورة المالية العادية للمؤسسة؛
- لا يوجد تحكم في رقم الأعمال بما يتماشى مع النتيجة المحققة والوعاء الضريبي المستهدف؛
- من خلال القوائم المالية المتاحة لسنوات (2010-2020) لا توجد أي تغيير في المبادئ المحاسبية، ولا توجد أي عملية من عمليات إدارة الأرباح، كالتحريف والتحايل في الأرقام والتلاعب والغش في إعداد التقارير السنوية؛

- تؤدي مبادئ الحوكمة دورا هاماً في المساهمة في تحقيق الشفافية والمساءلة، إضافة لما يؤديه التدقيق المالي من اضفاء مزيدا من المصداقية على الحصائل السنوية، ومن ثم زيادة ثقة المستخدمين في التقارير المالية؛
- المحاسبة المعتمدة، صادقة وعادلة، ولم نلاحظ أي انتهاك للسلوك الأخلاقي المحاسبي؛
- تعتمد سوناطراك على قياس جودة التدقيق الخارجي بالاعتماد على ثلاثة عناصر هي: الكفاءة والاستقلالية وإجراءات التدقيق.

لذا ينبغي على مؤسسة سوناطراك من تعزيز المزيد من المراقبة وتصحيح الانحرافات والتحكم، الذي يمكن من الحد من أنشطة إدارة الأرباح، بتفعيل كلا من أنشطة لجنة التدقيق ومجلس الإدارة، بناءً على قواعد الحوكمة، وبشكل أكبر تفعيل التنسيق والتعاون الموجود بين لجنة التدقيق ومجلس الإدارة. حيث كان نطاق التقرير للخبراء المدققين للقوائم المالية لسوناطراك كما يلي:

لقد قمنا بفحص القوائم المالية لمجمع سوناطراك، كما وافق عليها مجلس إدارة شركتكم للسنة المالية 2020، بمجموع الميزانية - الأصول / الخصوم – 601.96 257 009 055 12 دج، **وربح صافي قدرة 731.79 239 162 20 دج.**

أنجزت مجمل أعمالنا الرقابية، التي تم تنفيذها بشكل أساسي على الاستطلاعات وعمليات الفحص الشامل وأنسب التقنيات، موافقة لقواعد الاجتهاد المتعارف عليها.

في ضوء نتائج هذا العمل، **نصادق، بتحفظ مراعاة الأخذ بعين الاعتبار التعليقات والملاحظات المقدمة، أن الحسابات المعروضة، منتظمة، صادقة، وتعكس صورة حقيقية لنتائج الأنشطة والوضع المالي للشركة للسنة المالية المقفلة في 31 ديسمبر 2020**، التي تحمل مسؤولية الجوانب المتعلقة بالجرد المادي لأصول كيانات المجمع، التي قدمتها البيانات المالية الموحدة لمجمع سوناطراك هي في جوانبها المعبرة وفق القواعد عن الوضع المالي لمجموعتكم للسنة المالية المقفلة في 31 ديسمبر 2020 (يرجى الاطلاع على الملحق رقم 09)

أظهرت النتيجة الصافية[1] (الأرباح الموحدة للمجمع) خسارة قدرها 083 5 مليون دينار جزائري سنة 2020، بتراجع نسبته 101 % مقارنة بالسنة الماضية . وتتكون النتيجة الصافية الموحدة كما يلي:

- النتيجة الصافية حصة المجمع : - 971 13 مليون دينار جزائري؛
- نتيجة حصة ذوي الأقلية : 888 8 مليون دينار جزائري.

وهذا يفسر عدم توافق الأرباح المبلغ عنها في القوائم المالية وبين ما أظهره تقرير التدقيق لنفس السنة.

[1] **الحصيلة السنوية لسوناطراك 2020**، ص: 111.

من خلال المقابلات، يستخلص بأن التدقيق المالي في سوناطراك يشمل جميع حسابات القوائم المالية، وسيتم من خلال دراسة الحالة الإشارة إلى السنة الأخيرة المرجعية 2020، في الإشارة إلى الأرقام، ويعتمد في الأساس على ما يلي:

أولا: تدقيق رؤوس الأموال الخاصة

تدقيق عنصر رأس المال لا يتاح ذلك إلا بعد الحصول على الملحق ليبين عدّة تفسيرات*وتكون عادة الإجراءات المهنية المتعارف عليها لتدقيق المدرجة كما يلي:

جدول رقم (17): عناصر رؤوس الأموال لسوناطراك خلال (2019-2020)

الخصوم (الالتزامات)	ملاحظات	2020	2019
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس المال		1 000 000	1 000 000
ممتلكات ممنوحة من طرف الدولة		-	1 940
فارق التقييم		187 888	124590
علاوات واحتياطات مدمجة		5 728 884	5 310 162
رؤوس أموال خاصة /ترحيل من جديد		1 602	-
رؤوس الأموال الخاصة للشركة الأم		6 918 373	6 436 693
احتياطات المجمع		1 011 275	1 106 077
احتياطات ذوي القلة		1 005 386	1 091 790
فارق المعادلة		5 889	14 287
النتيجة الصافية		(34 287)	(7 124)
فارق التحويلات في نتيجة المجمع		(6 598)	373 581
النتيجة الصافية المدمجة للمجمع		(2 382)	(13)
نتيجة المجمع		(4 216)	373 594
نتيجة ذوي الأقلية		(13 971)	373 135
فارق التحويلات في النتيجة		9 754	459
		8 888	459
		867	-
مجموع رؤوس الأموال الخاصة		**7 888 763**	**7 909 228**

المصدر: **التقرير السنوي**، سوناطراك، لسنة 2021، ص: 77.

حيث يمكن تقديم أهم نشـــاطات التدقيق حول هذا العنصـــر الهام الذي يحدد إدراج قيمة الأرباح في ميزانية سوناطراك، من خلال ما يلي:

* ـ يتضمّن الملحق كل المعلومات الإضافية لما تم عرضه في القوائم المالية ويشمل للسياسات والإجراءات المحاسبية وملاحظات أخرى وتفسيرات تتعلّق ببنود القوائم المالية وإضافة لإفصاحات عن الالتزامات والأصول وأي بنود أخرى تتعلّق بإخراج الكشوف المالية المتضمّنة، وكذلك يشمل الملحق على الاوصاف أو التحليل لأكثر تفصيل للتفسير، والتبيان للأحداث الواقع في القوائم المالية الرئيسة، حيث تمثل إفصاحات وبيانات ومعلومات كافية لشرح المعطيات المبوبة وإمداد المستخدم بالقواعد والطرق المحاسبية المعتمدة في إعداد تلك الكشوف المالية مفسّرة ومبرّرة، وفقا لمبدأ الإفصاح والعرض الكافي للمعلومات الخاصة بالكيان.

- الاطلاع على عقد تأسيس المؤسسة ودفاتر اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العامة، بالإضافة إلى القرارات المسطّرة والتي تم تنفيذها بشأن رأس المال، وكيفيات الاكتتاب (الكلي أو الجزئي) ووضعية المؤسسة وأرباحها؛
- تحديد مبلغ رأس المال أثناء التأسيس وبعد التخفيض أو الزيادة لمختلف الدورات المالية السابقة، وحجم الفروقات بين السنوات المالية المستقلة، حيث نلاحظ أن رأس مال سوناطراك خلال السنوات 2010-2020، بقي ثابتا وفي حدود 000 000 1 مليون دج؛
- مقارنة مبلغ رأس المال ح/ 10 الخاص بالدفتر الكبير والموجود في ميزان المراجعة بعد الجرد بالمبلغ المدرج في الميزانية الختامية، مع إمكانية تقديم المساءلة الشفهية حول حجم تغيراته؛
- التحقق من كمال مبلغ رأس المال المدرج ومن استيفاء أقساط توزيع الأرباح والعوائد، وحصص الأقليات، وإعادة احتساب جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة الموحدة لسوناطراك حيث بلغ إجمالي رؤوس الأموال الخاصة لسوناطراك سنة 2020، مبلغ 763 888 7مليون دج؛
- التحقق من تصنيفات رأس المال (مكتتب محرر، مدفوع، صادر)، وإعادة احتساب فوارق التقييم من خلال الاستعانة بالخبرة، حيث كانت صحيحة وبمبلغ 888 187 مليون دج.
- التحقق من قيم مبالغ علاوات الإصدار والاحتياطات المدمجة والترحيلات السالبة والموجبة، وهي صحيحة؛
- يقوم المدقق المالي من التأكد من سلامة وعدالة الإجراءات المحاسبية بقيد إدراج رأس المال في الميزانية وتتبع جميع الأرصدة، حيث تم إعادة التأكد من خلال فحص جميع السجلات والقوائم المالية للفترة عينة الدراسة؛
- يقوم المدقق بفحص القيم المالية الخاصة بإعانات الاستثمار والتجهيز الجارية لدورة الاستغلال والتي أدرجت على أنها ممتلكات ممنوحة من طرف الدولة، بالنسبة لسنة 2020 لم تسجل سوناطراك ممتلكات مالية ممنوحة من طرف الدولة على عكس السنوات السابقة التي كانت متفاوتة من سنة لأخرى؛
- فحص مبالغ الاحتياطات القانونية (10% من النتيجة الصافية للسنة المالية 386 005 1 مليون دج سنة 2020) لمدة الثلاث سنوات الأخيرة للدلالة على سلامة تطبيق تخصيص النتيجة ولتوزيع الأرباح، والوقوف على حماية حقوق المساهمين منها والأقليات، بالإضافة إلى الاطلاع على حجم الاحتياطات الاختيارية والنظامية المنصوص عليها في القانون التأسيس، وعلى أنها لا تساوي في الفترة الحالية حجم رأس المال، مع الكشف عن فوارق التقييم لرأس المال والتأكد من صحّة النتيجة المحاسبية الصافية المدرجة، مع التأكد من أنها فعلا مدرجة بنفس المبلغ المدرج في حسابات النتائج، والتقدير الفني للمدقق حول ذلك.
- جميع الحسابات مطابقة وصادقة وتعبر عن الوضعية المالية الحقيقية لسوناطراك (ش ذ أ) حيث بلغ رؤوس الأموال الخاصة الموحدة 763 888 7 مليون دينار للسنة المرجعية 2020، تتكون مما يلي:

- رأس المال الاجتماعي 000 000 1 مليون دينار جزائري؛
- الاحتياطات الموحدة: 275 011 1 مليون دينار جزائري؛ وتتمثل في:
- الاحتياطات حصة المجمع: 386 005 1 مليون دينار جزائري؛
- الاحتياطات حصة ذوي الأقلية: 889 5 مليون دج
- فارق المعادلة: (- 287 34) مليون دج؛
- النتيجة الصافية الموحدة: (-216 4) مليون دج، وتتكون من:
- نتيجة حصة المجمع: **(-971 13) مليون دج؛**
- نتيجة حصة ذوي الأقلية: 754 9 مليون دج.

ثانيا: تدقيق مبالغ الديون طويلة الأجل وللموردين

في نهاية سنة 2020، يظهر هذا الحساب بمبلغ 492 832 مليون دينار مقابل 288 718 مليون دينار جزائري في عام 2019، أي بزيادة قدرها 9.15، % يعود هذا الفارق بشكل أساسي إلى زيادة مستوى القروض والديون المالية، وكذا مخصصات مؤونات المخاطر والرسوم، شمل عمليات التدقيق المالي ما يلي:

- تدقيق سندات الديون والفواتير الخاصة بالتوريد طويل الأجل الخاص بالاستثمارات؛
- التحقق من المصادر التمويلية لمشاريع سوناطراك الاستثمارية استنادا للكشوفات والمستندات والاتفاقيات المبرمة خلال السنة المالية وتحليلها بدقة؛
- الاطلاع على الحسابات الجارية البنكية للمؤسسة، وكشف حسابات المقاربات البنكية وكشوف الديون الخاصة بالقروض طويلة الأجل، والعمل على تحليل جداول استهلاك القروض وتقييم التسديدات الخاصة بالأقساط والفوائد المنتظمة بإجراء التأكد المحاسبي والاطلاع على حسابات المؤسسة الفرعية والتجميعية؛
- التحقق من المبالغ المالية ومستندات الديون طويلة الأجل وللأدوات المالية المشتقة (دورة الاستثمار)؛
- التحقق من ديون دورة الاستغلال للمؤسسة ومدى مصداقيتها، حيث ثبت صدقها من خلال احتساب قيمها المسجل بـــ 007 942 4 مليون دج لسنة 2020، باعتبارها سنة مرجعية، لأن القيام بدراسة على 10 سنوات متتالية صعب جدا، وبالنسبة لسوناطراك فإنه اكتفينا فقط بأخذ الأرقام للسنوات الأخيرة، على عكس الاستبيان الذي أشار إلى أخذ الفترة (2010-2020).
- التأكد من المؤونات والإعانات المقدمة للجمعيات وتقييمها ومدى واقعيتها بالنسبة لسوناطراك؛

- فحص عقود القروض المبرمة وشروطها كنسبة الفوائد، قيمة القروض في الكشوفات والقيمة المسجلة محاسبيا، مدة القرض، طريقة السداد وواقعها؛
- التقييم وإجراءات الاحتساب لأرصدة الدائنة، حيث بلغت سنة 2022 مبلغ يقدر ب 262 663 13 مليون دج، لأنه قد يتم الاتفاق مع المورد باعتبار العلاقات الوطيدة على حجم المبلغ المدرج في الفواتير خاصة في قطاعات المناولة، والتأكد من قيم الأعباء المعاينة مسبقا وخسائر قيم الزبائن المستمدة من الكشوف الخاصة بالزبائن (أدلة الإثبات والكشوفات والعقود المبرمة)؛
- تحليل كشف حساب التسبيقات البنكية الجارية (السحب على المكشوف وقيمه)؛
- التحقق من تواريخ استحقاق أرصدة الدائنين ومطابقة ذلك مع التسجيلات الدفترية؛
- بالنسبة لأوراق الدفع فإن المدقق يقوم بالحصول على المصادقات والكشوفات الخاصة بها واحتساب مبالغ الديون والقيم التي تحملها، مع القيام بالتأكد الفعلي من ذلك بفحصها لدى سجلات الموردين (خطابات، سندات وأوراق الدفع، والعقود الآجلة والمستقبلية، وفحص آجال التسوية ومبرراتها مع التحقق من التسجيل المحاسبي لها)؛
- فحص الحسابات المدينة للموردين ومقارنتها بما هو متضمن فيم ميزان المراجعة بعد الجرد، بالنسبة لسنة 2020، كانت محسوبة ومؤكدة كما يلي:

الموردون والحسابات الملحقة: 861 499 مليون دج، الموردين وحسابات التعديل: 107 15 مليون دج

- تم التأكد من تسلسل الترقيم للفواتير والعقود المحررة من قبل الموردين والتي هي بحوزة المؤسسة ومطابقتها لواقع النشاط؛
- تحليل كافة الفواتير الخاصة التي لم تصل إلى أصحابها وتفسيرها والتأكيد على سلامة معلوماتها؛
- التحقق من مبالغ الضرائب على الأرباح ورسوم رقم الأعمال الخاصة بالدورة المالية عيّنة التدقيق، حيث كانت مدرجة وتم تقديرها بـ 301 666 مليون دج؛
- التحقق من حصص الشركات الفرعية من الأرباح والديون، وحسابات الأقلية المدفوعة الواجب دفعها وعمليات الحسابات الجارية الخاصة لسوناطراك واحتساب مبالغ أجور العمال والمستخدمين فيما يخص كشف الأجور*؛
- بالإضافة إلى التحقق من التسديدات الفعلية للضرائب المختلفة المنتظمة لدى إدارة الضرائب، ولنسب الأرباح الخاصة بالموزعة والحصص الواجب دفعها.

* _ تشمل فحص كل من: الأجور المستحقّة، أقساط الضمان الاجتماعي والهيئات الاجتماعية والعمومية الأخرى، الاعتراضات، التسبيقات.

بالنسبة للخصوم الجارية المتداولة، يشمل هذا القسم بشكل رئيسي تدقيق: حساب الموردون، ديون تجاه الدولة وديون الاستغلال الأخرى، ارتفعت ديون الموردون وحسابات ملحقة بنسبة 34 % تتعلق الديون الأخرى بشكل أساسي بشركاء المؤسسة الأم بموجب عقود الشراكة باقتسام الإنتاج.

ثالثا: تدقيق جانب الأصول (الاستخدامات) للميزانية

تأخذ عدّة صيغ متتالية تبدأ بالفحص المستندي إلى غاية التحقّق من الوجود المادي الفعلي للأصل المستخدم أو المتاح للمؤسسة، وهي إجراءات فنية مهنية بحتة تتطلّب الدقة والاستقلالية العالية في أداء المهام، حيث يستعين المدقق بعدّة مساعدين مؤهلين تحت إشرافه تقوم بإجراءات الفحص المنتظم والتحقيق، أما إبداء الرأي والتقرير فهو خاص بالمدقق المسؤول وهي أبرز مهامه، حيث كانت قيم الأصول الغير جارية لسوناطراك سنة 2020 تقدير ب 7 748 706 مليون دج، يتم التدقيق في هذه الحسابات انطلاقا من هذه المراحل التالية:

أ: التثبيتات المعنوية: Good will فارق الاقتناء

يقوم المدقق المالي في التحقّق من عدم وجود مبالغ مالية مدرجة لأن العرف المحاسبي والقانوني لا يعترف بالتثبيتات المعنوية لما يتطلّبه ذلك في إشكالية تقييم الأصل ومن الجهة المؤهّلة التي تضمن التقييم الحقيقي لهذه الأصول الوهمية (براءة الاختراع، حقوق الملكية الفكرية والصناعية، شهرة المحل، برامج صناعية تطويرية، برامج قيد الصنع والتطوير، العلامات التجارية، الامتيازات، التراخيص)، ويرجع سبب ذلك إلى البيئة المهنية المحلية حاليا، أما إذا كانت هناك برمجيات تستخدم لدى سوناطراك فالمدقق هنا مطالب بالاستعانة بالخبرات والاستشارات لتحديد قيمة هذا الأصل الفعلية. عرفت التثبيتات المعنوية الصافية ارتفاعا بنسبة 94.12 % اذ بلغت 404 11 مليون دينار جزائري.

فارق الاقتناء هي الشهرة التي تقابل الزيادة في تكلفة الشراء، في وقت الاستثمار في حقوق الملكية والاندماج، على حصة المشتري في القيمة العادلة للأصول والخصوم المحددة حيث بلغ فارق الاقتناء 897 14 مليون دينار جزائري أي ما يعادل 92 مليون أورو سنة 2020.

ب: التثبيتات المادية

تشمل عمليات التدقيق لعنصر التثبيتات العينية أو المادية كلا من الآليات التالية:

- فحص المستندات المثبتة للملكية (فواتير وعقود شراء أو كراء، أو فواتير تكلفة الإنجاز)؛
- أما إذا كانت المؤسسة قد ثبّتت بعض المنتجات فالمدقق قام بفحص تكلفة الإنجاز الحقيقية ومدى مطابقتها للواقع (مبلغ مالي مقبول لما هو عليه الأصل وسعره السوقي)؛
- تم التحقق من صحة ودقّة الإدراج والتسجيل المحاسبي للتثبيت والتغيّر الحادث فيه، مع فحص وتقييم جدول الاهتلاك وخسائر القيمة والمؤونات الخاصة بكل أصل، واحتسابه كخطوة تأكد من سلامة مبالغه، حيث تم

احتسابها بمبلغ 138 869 مليون دج، وعمليات التقييم الخاصة بفئات النسب المنصوص عليها من طرف إدارة الضرائب وكذلك الطريقة المعتمدة، وتقييمها على أنها مقبولة وتناسب وضعية المؤسسة أم أنها تخدم إدارة الأرباح الواجب الوصول إليها؛

- تم فحص وتقييم عمليات التسجيل المحاسبي للدفاتر اليومية الالكترونية وفحص برامجها وبرامج الفوترة لديها؛
- المدقق يعتبر بأن من أبرز إجراءات التحقق في التثبيتات المادية هو مقارنة المبالغ المالية الصافية للدورة المحاسبية الموجودة في جدول الاهتلاكات بما هو موجود ضمن حسابات النتائج؛
- التأكد من عمليات تسجيلات الأصول الثابتة نظرا لأن حجم مبالغها كبير جدا عادة يكون ذلك عند الإنشاء أو التثبيت، ويأتي هذا لغرض اكتشاف ما إذا كانت هذه التسجيلات ذات مصداقية، حيث كانت تسجيلات صادقة وأوضح التدقيق بأن قيمة التثبيتات خلال سنة 2020، تقدر بـ 731 702 7 مليون؛
- بالإضافة إلى التأكد من عمليات الجرد واحترام المحاسب للإجراءات والتسويات المنصوص عليها والمتعارف عليها (لأن المدقق المالي مؤهل في الجانب المحاسبي الفني، ولا يمكن أن يكتشف التلاعب أو الثغر المالي عن طريق الاطلاع والفحص الأولي فقط ..)، حيث يصنّف المدقق مبالغ الاستثمارات وجداول التدفق المالي لها والتأكد من ملكيتها للمؤسسة (البطاقة الرمادية)، بعد ذلك تأتي عملية التحقق من الوجود الفعلي للأصل بالمعينة الميدانية من قبل فريق التدقيق، ووضع مختلف الملاحظات كتحفظ مبدئي كتابيا؛ وأحيانا يكون إدراج الأصول المادية بالقيمة الإجمالية وهذا نوع من التكرار في إدراج الأعباء المعتمد، لذا المدقق المالي هنا يقوم بالتأكد وتدقيق هذا العنصر وفحص المبالغ المالية على أنها قيم محاسبية صافية أو إجمالية وعلى أساس كيفية إدراجها هل على أنه أساس مبدأ التكلفة التاريخية أم تم إعادة تقييمها؛

كما يمكن أن يحلّل المدقق المالي فواتير المشتريات في حالة وجود شك أو عدم تماثل التسجيلات المحاسبية من سنة لأخرى، مع التركيز على كل من: تكلفة الحيازة خارج الرسم والتي هي تساوي مجموع ثمن الشراء خارج الرسم + تكاليف الاقتناء وكل التكاليف الأخرى المباشرة، والمبلغ المالي الصافي المحدد في عقد البيع بعد استبعاد التخفيضات التجارية المتمثلة RRR والتخفيضات المالية (خصم مقابل التعجيل بالدفع Escompte)؛

- إثبات ملكية التثبيتات الجاري إنجازها أو الممنوح امتيازها سواء كانت مادية أو معنوية وبذلك تحديد قيم مبالغها المتراكمة الصافية والنهائية عند تمامها والتسبيقات المالية المدفوعة للتقاول العام أو الوظيفية.

ج: التثبيتات المالية

- شمل التدقيق هنا على فحص الحسابات المالية الممتلكة للمؤسسة المندرجة ضمن الأصول غير الجارية (الثابتة)، وهي الممتلكات الخاصة بالمؤسسة المتأتية من حدث اقتصادي سابق والتي تفوق قيمتها الحيازية أو النفعية السنة

المالية الواحدة مع الأخذ بالاعتبار أساس التقييم، حيث انخفضت التثبيتات المالية بنسبة 10 % في نهاية الفترة، ويرجع ذلك بشكل رئيسي إلى الانخفاض في حساب الحسابات الدائنة الملحقة الأخرى بسبب السداد المبكر للاستثمارات المالية في الجزائر، ومن جهتها ارتفعت الأسهم المالية المحتسبة على أساس طريقة المعادلة بنسبة 77.83 % بعد إدماج كيانات جديدة، وهي: IAHEF، AGLIC Portugal DE ENERGIE و NATUR، وتم التأكيد على جحم الاستثمارات المالية في سوناطراك خلال سنتي 2019 و2020، بـ 1 348 475 و1 502 858 مليون دج.

- يشمل التدقيق سندات فروع المؤسسات المنتسبة وسندات المساهمة الأخرى، وعمليات الدفع الباقية، كما أنه يمكن أن يفحص المدقق كل من الأسهم الأخرى المخولة حقا للملكية ولسندات الخزينة طويلة وقصيرة الأجل، بالتأكد من قيم الحيازة الفعلية وقيمها الاسمية والتسجيل المحاسبي لمبالغها ومدى صحّة التقييم الخاص بها، يأتي هذا بعد التأكد من تقييمها السوقي وما هو مدرج في سجلات ودفاتر المؤسسة والتأكد من ملكيتها للمؤسسة بالاطلاع على كافة المستندات الدفترية مع تقييم قيمتها الاسمية والدفترية والحيازية والتاريخية، بالإضافة إلى التحقق من قيم الودائع والمبالغ المدفوعة والحسابات الدائنة الأخرى المالية الخاصة بها طويلة الأجل. وعلى العموم يتم التدقيق في القيم المالية كما يلي:
  - ✓ تم التأكد من الأصول المالية الموضوعة موضع معادلة وإعادة احتسابها؛
  - ✓ تم التحقق من قيم المساهمات الأخرى والحسابات المدينة الملحقة؛
  - ✓ تمت مراجعة قيم التثبيتات المالية الأخرى والحسابات المدينة الأخرى الغير جارية.

رابعا: الأصول الجارية والحسابات الجارية

- الأصول الجارية هي كل ما هو في حوزة مؤسسة سوناطراك وتستخدمه في عملياتها لدورة الاستغلال وكل ما يرتبط به من حسابات مصنفة، حيث قدرت الأصول الجارية لسنة 2020 بـ 5 914 556 مليون دج وفيما يلي عرض مختصر لعمليات التدقيق المالي لعناصرها:

أ. **المخزونات والمنتجات قيد الصنع**

تتضمن عمليات تدقيق جانب المخزونات كلا من التحقق من الوجود والملكية وإعادة التقييم، باستخدام أدلة الإثبات الكافية والملائمة، لغاية الفحص والتحقيق في تسجيلاتها المحاسبية ومبالغها، حيث تتضمّن إجراءات تدقيقها المالي كل من التحقق من المخزون المتداول بالمعاينة الميدانية والوقوف على طرق تسعيره وتقييمه، لأنه من أكثر الأصول المعرّضة للتحايل والتلاعب المحاسبي من خلال التسجيلات المحاسبية وإثباتها وترجمة الفواتير الخاصة بها، فكانت التسجيلات دقيقة بقيمة 506 796 مليون دج، وتتمثل المخزونات والمنتجات قيد الصنع بشكل أساسي

في منتجات المحروقات والتموينات الأخرى لدى سـوناطراك يتم التدقيق من خلال عدّة إجراءات من أبرزها: مقارنة عمليات الاطلاع الأولي للتقارير وللخبرة الميدانية بالجرد بعد التسوية (الفعلي)، مع التأكد من ملكية تلك المخزونات لمؤسسة سوناطراك وأنها ليست ملك للغير (كما تقوم به الشركات ذات النشاط الوهمي، حيث تقوم بكراء أو استغلال المخزون خلال فترة التدقيق)؛ بالإضافة إلى القيام بكل من:

- فحص إجراءات ضبط وتسيير المخزون وطريقة جرده لدى المؤسسة وخسائر القيمة لهذه المخزونات والتأكد من المبيعات ومخرجات المخزونات حيث يقف المدقق شخصيا على ألا تتكرر عملية البيع لمخزون واحد؛
- التأكد من نظام الجرد المحاسبي وكشوفاته بأنه يشمل كافة الأصناف من المخزونات المملوكة للمؤسسة في تاريخ إعداد وإقفال الميزانية ومنه مقارنته بالجرد الفعلي والاطلاع على وضعية التسويات ومدى صحّتها ودقّتها والتي تتوافق مع الجرد المادي والمحاسبي للمؤسسة؛
- التأكد من أرشفة الإرفاقات والمستندات الثبوتية للعمليات الاستغلالية لمدة 10 سنوات على الأقل.

ب. مبالغ ديون الزبائن وحساباتها الملحقة للمدينون

تتم من خلال مقارنة وفحص مستندات وفواتير المبيعات التي تترجم ديون الزبائن المسجّلة والتفصيلات المسجّلة (مبالغ فعلية)، كأن يقوم المدقق بحساب المجاميع الخاصة بالأرصدة والتحقق من سلامتها، والتحقق من تصنيفات الزبائن ومبالغ الديون التي لم تعد فواتيرها بعد، للوقوف على معرفة أسباب ذلك إذا كانت مبالغها كبيرة، وتحليل جزئيات التسبيقات المستلمة من قبل الزبائن بالاستعانة على تحليل الفواتير إذا كانت تحرّر ببرنامج الحاسوب الآلي، التأكد من وجود إرفاقات المستندات الخاصة بسندات الزبائن المحررة كسندات واجبة التحصيل، مع ضرورة فحص البرامج المحاسبية المستخدمة لدى سوناطراك في عمليات تخزين المعلومات والتسجيلات المحاسبية، مع فحص جزئيات التخفيضات التجارية والمالية المقدمة للزبائن والاطلاع على بنود العقود مفصلة، بالإضافة إلى تحليل أرصدة حساباتهم، وكذلك التحقق من تسلسل ترقيم الفواتير المحرّرة ووصول التسليم والطلبيات.

حيث أوضح المدققين بأن التسجيلات المدرجة صحيحة، وسجلت سوناطراك خلال سنة 2020، في هذا الحساب، مبلغ 444 524 مليون دينار جزائري.

ت. حساب المصارف والمؤسسات المالية

يعتبر هذا الحساب ذا أهمية بالغة، لأنه أساس حركة أنشطة سوناطراك، ولأنه العنصر الذي تتمحور حوله عمليات التحايل والاختلاسات..، حيث يفسّر ويبين جميع معاملات المؤسسة التي تؤثّر في خزينتها وبالتالي ذمّتها المالية، حيث يقوم المدقق بفحص جل الشيكات المحصّلة والتحويلات المصرفية الخارجية الخاصة بعمليات البيع وكذلك جل الشيكات المدفوعة والتحويلات المصرفية بالعملات الأجنبية الخاصة بعمليات الشراء، وقياس ذلك على الجهة المقابلة من

التسجيلات وفق مبدأ القيد المزدوج، فإذا كانت هناك تحصيلات مبيعات مثلا بقيمة 50.000 مليار دج تمت بموجب تحويل مصرفي فإن ذلك سينعكس في زيادة رصيد الحساب المصرفي بقيمة المبلغ المدرج، حيث يقوم المدقق بفحص قيم جميع المعاملات البيعية كمبالغ ستضاف إلى الحساب المصرفي مثلا ويتأكد بمقارنة تلك القيم، وعموما يتطلب تدقيق مبالغ حسابات الخزينة الموجبة المتاحة ما يلي:

- الحصول على ترخيص من إدارة مؤسسة سوناطراك بحق الاطلاع على جميع الحسابات المفتوحة لدى المؤسسات المالية والبنوك التجارية التي تتعامل معها داخل وخارج الجزائر؛
- مطابقة الأصول الموظفة والأصول المالية الجارية والتأكد من أرصدتها؛
- مراجعة الأوراق المالية الاستثمارية والقيم قيد التحصيل المدرجة باسم مؤسسة سوناطراك؛
- التأكد من وضعية حسابات الخزينة والتدفقات المالية السنوية للفوائد الصافية ومعرفة وتحركات أسعار الصرف، حيث مقارنة بالسنة المالية السابقة، سجلت المتاحات وما يماثلها انخفاضا قدره 436 14 مليار دينار جزائري، أي بتباين نسبته -2 %خلال السنة المالية 2020 وبخزينة صافية تقدر ب 032 693 مليون دج؛
- الحصول من قبل المؤسسات المالية على كشف التقارب المصرفي المفصّل، لمعرفة قيم التحصيل والفوائد المتأتية من حساب المؤسسة وتوظيفاته (الفوائد المنتظرة) وما يقابله من أعباء الحساب الجاري التي يراها الكثير من المحاسبين جزئية بسيطة يمكن عدم إظهارها؛
- معرفة أسعار الصرف الآنية وحجم المبالغ النقدية التي تم تحويلها باعتبار أن سوناطراك تستخدم العملات الأجنبية في تعاملاتها؛ أما إذا كانت لمؤسسة سوناطراك حسابات مالية كالقيم المنقولة للتوظيف قصيرة الأجل ولها أيضا تحويلات مالية داخلية فإن من مهام المدقق أن يتحقق من الملكية والقيم والتسجيل والمصداقية للمعطيات المقدّمة.

المطلب الرابع: اختبار فرضيات دراسة الموضوع وتقديم السيناريوهات المستقبلية

تعد مرحلة اختبار الفرضيات على أنها الخطوة الضرورية التي تثمّن مخرجات دراسة الموضوع، من خلال التأكيد الموضوعي أو نفي ما ارتكزت عليه الدراسة، فمن خلال ما تم التوصّل إليه من الأطر النظرية وما استخلص من تحليل ومناقشة الجانب التطبيقي للموضوع المدروس، سنحاول بناء على ذلك من خلال هذا المطلب أن نفحص مدى مصداقية وصحة تلك الفرضيات، بالإضافة إلى تقديم نماذج حول السيناريوهات المستقبلية المحتملة لوضعية المتغيرات المدروسة بالنسبة لسوناطراك.

الفرع الأول: اختبار فرضيات الدراسة

أ. توزيع الاستبيان وملئه

تم تمرير الاستبيان على كل من المديرية التدقيق المالي والتأكيد وإدارة المخاطر وإدارة المؤسسة المشرفة نظم الحوكمة، وهذا لغرض معرفة توجهاتهم، وهنا تأتي الإشارة إلى أن عملية إعداد محاور الاستبيان جاء بعد تقديم الاستبيان الأولي وإجراءات الدراسة الاستطلاعية لمعرفة مدى سهولة ووضوح العبارات ومدى تقبّلها، ولتأكيد مدى مصداقيتها بغرض الحصول على مخرجات أكثر دقّة ووضوح وأكثر ملائمة، حيث تم صياغة الاستبيان باللغة الفرنسية نظرا لطلب الفئة المستهدفة.

ب. موضوع الاستبيان ومحاوره

يشتمل موضوع الاستبانة كأداة تدعم مضمون المقابلات، محورين لمتغيرات الدراسة المتمثّلة في (24) فقرة، لمعرفة توجّهات الفئة المستهدفة حولها وتحليل مخرجاتها إحصائيا باستخدام مؤشرين إحصائيين هما: المتوسّط الحسابي والانحراف المعياري، حيث أنه يقيس مدى تشتت المتغيرات عن بعضها انطلاقا من توجهات الإجابات، تم الاستعانة في تحديدها على برنامج الحزمة الإحصائية الاجتماعية *SPSS النسخة 24، بالنسبة الجزء الاول فكان مضمونه عن بيانات عامة لوصف الفئة المستهدفة من ملئ محاول الاستبيان المتمثّلة في كلا من إدارة التدقيق والمخاطر وقسم الميزانية ومراقبة التسيير وإدارة سوناطراك، وأما فيما يخص بيانات الجزء الثاني فهي مقسمة لـ (24) عبارات لكل محور والتي تشمل:

- **المحور الأول الخاص بالمتغير المستقل (التدقيق المالي ومخرجاته)؛**
- **المحور الثاني المتضمّن معرفة أثر التدقيق المالي في الرقابة على أنشطة إدارة الأرباح في ظل الحوكمة.**

ويأتي تحليل توجّهات أفراد العينة لمعرفة مدى موافقتها حول تلك العبارات المتضمنة حول أثر التدقيق المالي في الرقابة على أنشطة إدارة الأرباح في ظل مبادئ الحوكمة في سوناطراك الجزائر، باستخدام مقياس ليكارت" Likert Scale" وفقا لخمسة (5) توجهات أساسية، متضمّنة في كل ما يلي:

- موافق بشدة: خمسة (05) درجات؛
- موافق: أربع (04) درجات؛
- غير موافق بشدة: (03) ثلاث درجات؛
- غير موافق: (02) درجتين؛
- محايد: درجة (01) واحدة

* _**SPSS**: **S**tatistical **P**ackage for the **S**ocial **S**ciences.

وتمثّل تلك التوجهات المعتمدة لمقياس ليكارت الثلاثي التصويب المباشرة حول مدرى الرضى والموافقة حلول طبيعة ومدلول العبارات المتضمنة في المحاور، ويدعم ذلك بالمؤشّر الإحصائي المتمثّل في المتوسط الحسابي المرجّح للتعبير عن مدى قبول تلك العبارة والرضى حول من خلال المجال المعتمد (عالي، متوسّط، وقليل) المبيّنة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (18): المجال المعتمد للمتوسّط الحسابي المرجّح لمقاييس ليكارت الخماسي.

المتوسط المرجح	[1,79-1]	[2,59-1,80]	[3,39-2,60]	[4,19-3,40]	[5-4,20]
اتجاه الإجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المستوى	منخفض جدا	منخفض	متوسط	مرتفع	مرتفع جدا

المصدر: من إعداد الطالب، بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS.

يشير الجدول للمجال المعتمد للمتوسّط الحسابي المرجّح لمقياس ليكارت الخماسي، حيث تظهر مخرجات الاستبيان باستخدام SPSS-24 تلك المجالات من خلال دلالة المؤشّر الاحصائي للمدى Range، المتوسّط المرجح الحسابي لدلالة منخفض يبتدأ من 1.80 إلى 2.59، وأما ما يخص المستوى المتوسط فيبتدأ دلالة مجاله من 2.60 إلى 3.39، أما مستوى مرتفع فهو يشمل اتجاه الإجابات في مجال 3.40 إلى 4.19 والمستوى الأعلى Max يبتدأ من 4.20 إلى 5، وعليه فإن التعليقات على مخرجات محاور الاستبيان ستتم بناء على تلك المجالات والتي تقابلها اتجاه إجابة الفئة المستهدفة في الجدول أعلاه لتقريب التحليل والتفسير.

ح. التحليل النوعي للبيانات العامة لمخرجات الاستبيان

في هذا التفريع سيتم تبويب مخرجات الاستبيان وهي خطوة ضرورية، لمعرفة خصائص الفئة المستهدفة، انطلاقا من معرفة وضعية الاستمارات الموزّعة والمسترجعة والمعتمدة في دراسة الحالة، التي هي في الأساس داعمة لتحليل ومناقشة النتائج، من خلال ما يلي:

الجدول رقم (19): بيانات إحصائية حول الاستمارات المقدمة والمسترجعة.

البيان	التكرار	النسبة %
استمارات الاستبيان الموزعة	42	%100
استمارات الاستبيان المسترجعة	38	%90.47
الاستمارات المعتمدة في الدراسة	38	%90.47

المصدر: إعداد الطالب، بالاعتماد على مخرجات الاستبيان.

يتّضح من جدول البيانات الإحصائية حول الاستمارات، أن الاستمارات الموزعة كانت بعدد (42) استمارة، بينما كانت الاستمارات المسترجعة بعدد (38) استمارة، وهي التي تم اعتمادها وتنبيها كعدد مقبول لمدخلات برنامج SPSS-24، حيث كانت مقبولة وساهمت في تأكيد الدراسة وإثراءها.

د. معلومات نوعية عن الفئة المستهدفة من الدراسة

سيتم من خلال هذا الفرع، الكشف عن مخرجات الاستبيان، والوصف النوعي للفئة المستهدفة من الدراسة، فيما يلي:

1. خصائص الفئة المستهدفة

الجدول رقم (20): خصائص الفئة المستهدفة.

الخصائص	مديرية التدقيق والمخاطر	إدارة المؤسسة	محافظ الحسابات (مدقق)	مجموع التكرارات/ النسب
التكرارات	11	19	08	38
النسب	%28.90	%50	%21.10	%100

المصدر: إعداد الطالب، بالاعتماد على مخرجات الاستبيان.

يشير الجدول، إلى أن أفراد العينة كانوا متفاوتين بين مديرية التدقيق ومحافظي الحسابات ومدققي الحسابات بسنة 50%. وبين إدارة سوناطراك بنسبة 50%.

الجدول أعلاه يشير إلى مدى معنوية مؤشر الدلالة والاتساق بين توجهات أفراد العينة وطبيعة خصائص الفئة المستهدفة، حيث كانت تحمل مقدار دلالة sig 0.937، وهي نسبة غير مقبولة مقارنة بالمعيار المقاس عليه sig 0.05، مما يشير إلى أن البيانات تأخذ توزيعا طبيعيا، بمعنى أن الانحرافات بين البيانات وشكل التوزيع هي انحرافات قليلة جدا، ومنه يمكن القول بأنه يوجد توافق إيجابي بين إجابات والتوجهات حول مدى أثر المتغيرات وفقا لعامل الجنس (ذكر، أنثى).

2. العمر

الجدول رقم (21): توزيع أفراد العينة حسب العمر.

العمر	أقل من 25 سنة	ما بين 25 و30 سنة	أكثر من 35 سنة	مجموع التكرارات/النسب
التكرارات	01	15	22	38
النسب	%2.6	%39.50	%57.90	%100

المصدر: إعداد الطالب، بالاعتماد على مخرجات SPSS.

تفسر نسب التكرارات للفئة العمرية، بأن أكثر من 25 سنة من المستجوبين تقدر بنسبة 97.40%، بمعني أن أغلب الموظفين في سوناطراك تبتدأ أعمارهم في الغالب ما بعد مرحلة الليسانس أي بعد 25 سنة.

الجدول أعلاه يشير إلى مدى معنوية مؤشر الدلالة والاتساق بين توجهات أفراد العينة والعمر، حيث كانت تحمل مقدار دلالة sig 0.356، وهي نسبة غير مقبولة مقارنة بالمعيار المقاس عليه sig 0.05، مما يشير إلى أن البيانات تأخذ توزيعا طبيعيا، ومنه يمكن القول بأنه يوجد توافق إيجابي بين إجابات والتوجهات حول مدى أثر المتغيرات وفقا لعامل العمر.

3. **الجنس**: تفاوتت طبيعة متغير الجنس للعينة من مسيري سوناطراك ومن قسم الميزانية والمحاسبة مراقبة التسيير والتدقيق وفقا لما يظهره الجدول الآتي.

الجدول رقم (22): يبين توزيع أفراد العينة حسب الجنس ونسبها.

الجنس	ذكر	أنثى	مجموع التكرارات/النسب
التكرارات	17	21	38
النسب	%44.70	%55.30	%100

المصدر: إعداد الطالب، باعتماد على مخرجات الاستبيان.

من خلال ما تضمنه الجدول لأفراد العينة المستهدفة نجد بأن أغلب العاملين في هذا الصنف من النشاط في سوناطراك من جنس إناث بنسبة 55.30% وبنسبة متفاوتة مقدرة بـــ 44.70% من الذكور، وهذا تفسرها طبيعة المهام الإدارية والمالية وتوجهات الأفراد وفقا لعامل المهام، والجدول الآتي يبرز مخرجات SPSS حول توجهات مدى معنوية مؤشر الدلالة وقبوله لكلا الجنسين بما يضمن مدى تأكيد سلامة الإجابات وتوافقها.

يشير الجدول أعلاه إلى مدى معنوية مؤشر الدلالة والاتساق بين توجهات أفراد العينة وطبيعة الجنس، حيث كانت تحمل مقدار دلالة sig 0.292، وهي نسبة غير مقبولة مقارنة بالمعيار المقاس عليه sig 0.05، مما يفسر أن البيانات تأخذ توزيعا طبيعيا، بمعنى أن الانحرافات بين البيانات وشكل التوزيع هي انحرافات قليلة جدا، ومنه يمكن القول بأنه يوجد توافق إيجابي بين إجابات والتوجهات حول مدى أثر المتغيرات وفقا لعامل الجنس (ذكر، أنثى).

4. **التأهيل العلمي**: من خلال مخرجات الاستبيان المتقدم يتبين بأن التصنيف أو المجال التكويني للفئة المستهدفة تباين في عدّة أطوار تأهيلية وتكوينية، أكاديمية كانت أو مهنية، وهذا ما يظهره الجدول الآتي لتوزيع أفراد العينة وفقا للتأهيل العلمي.

الجدول رقم (23) يبين توزيع أفراد العينة المستهدفة حسب المستوى التعليمي.

التأهيل العلمي	ليسانس	ماستر/ماجيستير	دكتوراه	شهادة مهنية	مجموع التكرارات/النسب
التكرارات	23	01	12	2	38
النسب	%60.50	%2.60	31.60	%5.30	%100

المصدر: إعداد الطالب، بالاعتماد على مخرجات الاستبيان.

من خلال جدول توزيع أفراد العينة وفقا لعامل التأهيل العلمي، يتبين بأنه هناك فوارق وتشتت في المستوى التكويني وهو مؤشر إيجابي على وجود مستوى تكويني لا سيما الفئة المتحصلين والذين يزاولون متابعة البحث في الدكتوراه، أما فيما يخص مخرجات التحليل الإحصائي لهذا الصنف.

يستخلص من الجدول أعلاه وفقا لقيمة مؤشر الدلالة sig 0.436، بأن التوجهات في الإجابات غير متوافقة من ناحية إسقاطها مع المستوى التأهيلي والعلمي، وفقا للمعيار المستند إليه الذي هو أقل من المعنوية sig 0.05، وهي تأخذ توزيعا طبيعيا، بمعنى أن الانحرافات بين البيانات وشكل التوزيع هي انحرافات قليلة جدا.

5. الخبرة المهنية: يشـــير الجدول أدناه إلى توافق مدلول الخبرة المهينة لأفراد العينة المجيبة على الاســـتبيان والمقابلات بما يخدم أهداف الموضوع، حيث كانت متفاوتة بنسب متقاربة من خلال الثلاث المحاور المدرجة.

الجدول رقم (24): توزيع أفراد العينة وفق الخبرة المهنية.

الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	من 5 إلى 10 سنوات	أكثر من 15 سنة	مجموع التكرارات/النسب
التكرارات	13	02	23	38
النسب	%34.20	%5.30	%60.50	%100

المصدر: إعداد الطالب، بالاعتماد على مخرجات الاستبيان.

يشير الجدول، إلى أن أغلب الفة المستهدفة في الدراسة، تحتوي على خبرة تفوق 60.50% لأكثر من 15 سنة، وبنسبة 15% للأفراد الذين تتراوح خبرتهم أقل من 10 سنوات.

يستخلص من الجدول أعلاه وفقا لقيمة مؤشر الدلالة 0.583 sig، بأن التوجهات في الإجابات غير متوافقة من ناحية إسقاطها مع فوارق الخبرة المهنية، وفقا للمعيار المستند إليه الذي هو أقل من المعنوية 0.05 sig، مما يفسر أن البيانات تأخذ توزيعا طبيعيا.

ت. أداة صدق الاستبيان

إن ما يميز البحوث الأكاديمية هو المتانة العلمية باعتماد معايير للصـــدق المعلومات المعتمدة، لا ســيما إذا كان البحث يتطلب إدخال أداة إحصـــائية لدعم المعلومات المتحصّـــل عليه وتحليل متغيّراتها كميا، ويمكن بهذا طرح عدّة دلالات قامت عليها برهنة صدق الاستبانة بما تتضمنه من المحاور ومخرجاتها كما يلي:

إن قيمة معامل الثبات المتزايدة بتزايد عدد فقرات الاستبيان وطول اختبارها لها من خلال تأثير الشمولية لـ (24 عبارة) بمعنى أنه كلما كان عدد الفقرات أكثر كلما ارتفع معامل الارتباط، وذلك لأن العلاقة القائمة بين طول الاستبيان وثباته هي علاقة طردية، فإذا كان معامل الارتباط مرتفعا فإن هذا يدل على مدى ثبات الاســـتبانة وبالتالي على مدى صلاحية وملائمة الاستبانة لأغراض الدراسة، ومن مبررات الثبات والصدق المعتمدة في هذه الدراسة هو أن الطالب قام بالتوزيع الأولي لمراعاة الفارق الزمني ثم توزيع الاستبيان لحساب معامل الارتباط بين الإجابات لمرتين وهذا لغرض التأكيد على مدى صدق الاستبيان وثباته.

أما بالنسـبة للزمن المتاح لملء الاسـتبيان كان بين ثلاث أسـابيع إلى شـهر، وهذا لدلالة سـلامة الإجابات نظرا للعلاقة الطردية بين زمن ملئ الاستبيان وبين الصدق والثبات في التوجهات للفئة المستهدفة، بالإضافة إلى تأكيد صحّة العبارات من قبل عدّة باحثين أجنبيين مختصين ومهتمين بالجانب المالي والإداري الذين لهم الصلاحية في تحكيم مواضيع الاســـتبيان والمقابلات، كما اعتمد الطالب لتأكيد صـــدق العبارات واتســـاقها على مقياس اختبار مدى الثبات كأداة

داعمة للدراسة المتمثّلة في " معامل ألفا كرونباخ Cronbach's alpha" المعتمدة على تبيان مدى الاتساق الداخلي Internal Consistancy للعبارات مع بعضها البعض ومدى صلاحيتها لخدمة متغيرات الدراسة ومدى أثرها وعلاقتها، والجدول الآتي يوضّح مقدار قيمة المقياس المعتمد.

تم استخدامه لتحديد معامل ثبات أداة الدراسة، والعلاقة الآتية تبرز آلية احتساب معامل ألفا كرونباخ:

$$a = \frac{n}{n-1}\left(1 - \frac{\sum vi}{v\mathrm{t}}\right)$$

حيث أن:

a: يمثل دلالة مقياس ألفا كرونباخ؛

n: يمثل عدد الفقرات المعتمدة؛

Vt: التباين في مجموع محاور الاستبيان؛

Vi: التباين لأسئلة محاور الاستبيان.

وتظهر مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS المعتمد لـ (24) عبارة مدرجة، ما يتضمنه الجدول الآتي.

الجدول رقم (25): مقياس ألفا كرونباخ لعبارات الاستبيان.

		حجم العينة	%
Observations	Valide	38	100.0
	Exclus[a]	0	.0
	Total	38	100.0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

عدد العبارات	Alpha de Cronbach
24	**.782**

المصدر: برنامج SPSS.

يتبين من معامل الثبات Alpha Kronbach المدرج في الجدول أعلاه، أن القيمة هي (78.20%) وهي تزيد عن المعيار المتعارف عليه (70%)، مع احتساب مؤشّر عامل الصدق مقدّر ب (100%) مما يدل على وجود اتساق داخلي في عبارات المحاور المتضمنة للاستبيان الموجّهة لمديرية التدقيق ولإدارة مؤسسة سوناطراك، مما يبرز من إمكانية الاعتماد على مخرجات التحليل وزيادة دعم مصداقيته وثباته في تحقيق الإجابة هن الفرضيات والوصول إلى النتائج المطلوبة.

الجدول رقم (26): معامل ألفا كرونباخ للمحور الأول.

		حجم العينة	%
Observations	Valide	38	100.0
	Exclus[a]	0	.0
	Total	38	100.0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Alpha de Cronbach	عدد العبارات
.611	12

المصدر: مخرجات SPSS

يتبين من معامل الثبات Alpha Kronbach للمحور الأول من الاستبيان، المدرج في الجدول أعلاه، أن القيمة هي (61.10%) وهي أقل من المعيار المتعارف عليه (70%)، مع احتساب مؤشّر عامل الصدق مقدّر ب (100%) مما يدل على وجود اتساق داخلي مقبول في عبارات المحور المتضمنة للاستبيان.

الجدول رقم (27): معامل الفا كرونباخ للمحور الثاني.

		حجم العينة	%
Observations	Valide	38	100.0
	Exclus[a]	0	.0
	Total	38	100.0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Alpha de Kronbach	عدد العبارات
.705	**12**

المصدر: مخرجات SPSS.

يتبين من معامل الثبات Alpha Kronbach المدرج في الجدول أعلاه المتأتي من المحور الثاني للاستبيان، لمعالجة توجهات إطارات سوناطراك Récapitulatif de traitement des observations أن القيمة هي (70.50%) وهي تزيد عن المعيار المتعارف عليه (70%)، مع احتساب مؤشّر عامل الصدق مقدّر ب (100%) مما يدل على وجود اتساق داخلي في عبارات المحور المتضمنة للاستبيان، ويمكن الاعتماد عليه.

ج . تحليل ومناقشة مخرجات محاور الاستبيان

سيتم عرض وتحليل ومناقشة نتائج (مخرجات) الاستبيان بما يتضمنه من محورين لمعرفة كيف كان توجهات أفراد العينة، من خلال تفسير دلالات المؤشرات الإحصائية المصاحبة لعبارات المحاور المعتمدة، اعتمادا على المتوسّط الحسابي المرجّح المشار إليه سابقا، والانحرافات المعيارية وفقا للمجالات المدرجة.

1. تحليل ومناقشة مخرجات المحور الأول للاستبيان

الجدول رقم (28): التدقيق المالي ومخرجاته.

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام	مستوى المتوسط المرجح	الدرجة
01	تقرير التدقيق المالي يساهم في تحديد نقاط القوة والضعف للأداء المالي في مؤسسة سوناطراك	4.00	0.87	موافق	مرتفع	4
02	التدقيق المالي أداة تساهم في تأكيد مصداقية وحقيقة أنشطة المؤسسة وأهدافها	4.05	0.957	موافق	مرتفع	4
03	التدقيق المالي دعامة أساسية في سوناطراك، ويفسر الأنشطة الفعلية خلال السنة المالية	3.97	0.972	موافق	مرتفع	4
04	يحتفظ المدقق في التعبير عن رأيه في حالة وجود قيود على نطاق التدقيق أو تعديل في القوائم المالية أو الانحراف عن مبادئ المحاسبة	3.05	1.394	محايد	متوسط	1
05	من أهم القيود التي تحكم رأي المدقق كفاية الإفصاح والإدراج الملائم في القوائم المالية	3.45	1.245	موافق	مرتفع	4
06	تقرير التدقيق المالي هو أحد العناصر الأساسية للتقرير المالي السنوي في سوناطراك	3.92	0.818	موافق	مرتفع	4
07	مديرية التدقيق والمخاطر تشرف من خلال تدخلاتها على الرقابة الداخلية وتساهم بتقارير ذات جودة عن التدقيق الداخلي	4.13	0.704	موافق	مرتفع	4
08	تقرير التدقيق المالي هو أداة اتصال، تضمن التكامل بين الإدارة وقراراتها وبين الوظيفة المالية	3.87	0.963	موافق	مرتفع	4
09	وظائف التدقيق المالي في سوناطراك تشمل الرقابة والتأكد من القوائم المالية ومعرفة مدى صدقها	3.84	0.973	موافق	مرتفع	4
10	تم تنفيذ جميع أعمال التدقيق من خلال محافظو الحسابات المعتمدين لسوناطراك، والتي تم إجراؤها بشكل أساسي من خلال التحقيق والفحص المعمق والتقنيات الأكثر ملاءمة	3.63	1.025	موافق	مرتفع	4
11	رأي المدققين لحسابات سوناطراك، يكون مع مراعاة الملاحظات والتحفظات المقدمة، التي تشير إلى نظامية ومصداقية حصيلة الأنشطة والوضع المالي للسنة المالية	3.63	1.025	موافق	مرتع	4

12	القوائم المالية الموحدة لسوناطراك مبوبة وفقا للقواعد التوحيد والتوافق المحاسبي، وتعبر عن الوضع المالي المجمع للسنة المالية.	3.42	0.948	موافق	مرتفع	4
المتوسطات والانحرافات العامة		**3.747**	**0.437**	**موافق**	**مرتفع**	**4**

المصدر: إعداد الطالب، بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتضح من خلال الجدول أعلاه، توجهات أفراد العينة المستهدفة، حيث تم الاستخلاص بأن ما تحمله عبارات الفقرات للمحور الأول مجسدة في مؤسسة سوناطراك، فكانت المعطيات الإحصائية مقبولة ذات مستوى مرتفع من خلال كون المتوسط الحسابي العام للمحور الأول قدرت بـــ 3.747، وبانحراف معياري مقبول قدر ب 0.437 باتجاه عام موافق وبدرجة متوسط حسابي مرجح مرتفع (4)، ومنه انطلاقا من النتائج الواردة فيه يمكن ترتيب عبارات المحور الخاص بالتدقيق المالي تنازليا من الاتجاه الأعلى لمقدار التشتت إلى الاتجاه الأقل وذلك بناء على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

حيث جاءت العبارة رقم (7) تحمل أكبر قيمة للمتوسط الحسابي لعبارات المحور الأول، وبانحراف معياري مقبول، كما هو مدرج في الجدول أعلاه، وهو ما يبرر مهمة التدقيق وإدارة المخاطر في سوناطراك، حيث تشرف على الرقابة الداخلية وتساهم توفير تقارير عن التدقيق الداخلي، التي تصف مدى سلامة الوضع المالي بالخصوص واقع ممارسات توجيه وتعديل الأرباح. وترتكز سوناطراك على أنظمة الرقابة الداخلية باعتبارها أهم الأدوات التي تعتمدها في تطبيقات الحوكمة.

العبارة (4) من خلال نتائج معالجة الاستبيان، تشير إلى توجه أفراد العينة إلى الإجابة بالحياد، في كون أن المدقق في سوناطراك يحتفظ برأيه في التعبير عن حالة وجود قيود على نطاق التدقيق أو تعديل في القوائم المالية أو الانحراف عن مبادئ المحاسبة، حيث كانت توجهات الإجابة متشتتة وهذا ما يفسره مقدار الانحراف المعياري المسجل بـــ 1.394، ومنه نستنتج أن موظفي مديرية التدقيق وإدارة المخاطر ومراقبة التسيير يحبذون عدم الإجابة بموافق أو موافق بشدة أو عدم الموافقة، بمعنى أنه يمكن أن تكون قيود تحكم عملية التدقيق وكذلك الحال بالنسبة لإمكانية وجود التعديل في القوائم المالية من خلال تطبيقات المحاسبة الإبداعية.

بالنسبة لباقي العبارات فإنها تفسر الموافقة على مدلول نطاقها، حيث تفاوتت قيم المتوسط الحسابي لتوجه الإجابات وكذلك بالنسبة لتشتت القيم للانحراف المعياري، وهذا مؤشر يدل على أن أفراد العينة عبروا بكل أمانة وموضوعية عن العبارات، ولم تكن إجاباتهم متشابهة بل كل فرد أبدى رأيه بكل مصداقية، إلا أن الفئة المستهدفة لم يختاروا إجابة موافق بشدة على أي عبارة، وهذا نظرا لحساسية الموضوع والتحفظ المهني.

كما يشير هذا المحور إلى التدقيق المالي وأهميته بالنسبة لسوناطراك، حيث كانت جميع الإجابات موافقة لما تم إدراجه من عبارات.

الجدول رقم (29): أثر التدقيق المالي في الرقابة على أنشطة إدارة الأرباح في ظل مبادئ الحوكمة

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام	مستوى المتوسط الحسابي	الدرجة
01	لجنة الأخلاقيات تمثل أهم دعامات حماية مؤسسة سوناطراك من عمليات التلاعب والاحتيال وإمكانية التعديل في الأرقام بما يرغب فيه مجلس الإدارة، بواسطة التحريف في التسجيلات المحاسبية.	3.32	1.165	محايد	متوسط	1
02	تكمن مسؤولية المدققين في الحرص على إخراج تقارير ذات جودة عالية تتيح لمستخدميها الاستفادة منها، وفقا لما تنص عليه مبادئ وتوجّهات المؤسسة.	3.92	1.10	موافق	مرتفع	4
03	دور التدقيق المالي هو الفحص والتحقق، والتقييم لأنظمة الرقابة الداخلية وإبداء الرأي على إمكانية وجود التحكم في الأرباح.	3.66	1.074	موافق	مرتفع	4
04	يضمن تقرير التدقيق المالي تحقيق مبدأ المساءلة والموثوقية في القوائم المالية، وإبلاغ التحفظات إلى مجلس الإدارة، فيما يخص الوضعية المالية ومدى تطابقها مع الإفصاح الكافي.	3.84	0.886	موافق	مرتفع	4
05	المدقق يساهم بشكل فعّال في تفسير الوضعية المالية ومصداقيتها في ظل مبدأ العدالة، الشفافية، وتكريس حق المساءلة، حماية الحقوق.	3.71	0.984	موافق	مرتفع	4
06	يعتبر التقرير جزءا لا يتجزأ من تقارير حصيلة سوناطراك، ويندرج ضمن التقرير السنوي في إطار تكامل الإفصاح المالي، والذي يفسر الاتصال الفعال بين أعضاء مجلس الإداة.	3.66	1.146	موافق	مرتفع	4
07	تعمل سوناطراك بلشفافية بالإفصاح وإظهار التقارير المالية بصورة عادلة، وفي ذات السياق فإن التدقيق المالي يهدف إلى منع التلاعب والغش والتحريف في حصيلة الأنشطة السنوية	3.97	0.915	موافق	مرتفع	4
08	بواسطة تقرير التدقيق يتم تحدد حجم أنشطة إدارة الأرباح، حيث إن المعلومات المتوفّرة ضمنه هي معلومات جد مهمة، وذات مصداقية ويمكن استخدامها كأحد الآليات الرقابية.	3.87	0.875	موافق	مرتفع	4
09	من خلال القوائم المالية لسنوات 2010-2020، لا يوجد أي تغيير في المبادئ المحاسبية،	3.32	0.989	محايد	متوسط	1

	ولا توجد أي عملية من عمليات إدارة الأرباح، كالتحريف والتحايل في الأرقام والتلاعب والغش في إعداد التقارير السنوية.					
10	تؤدي مبادئ الحوكمة دورا هاماً في المساهمة في تحقيق الشفافية والمساءلة، إضافة لما يؤديه التدقيق المالي من إضفاء مزيدا من المصداقية على التقارير المالية بصورة صادقة.	4.16	0.718	موافق	مرتفع	4
11	القوائم المالية لمؤسسة سوناطراك تعكس واقع الأداء المالي والإداري العادل، بكل شفافية وبإفصاح تام، حيث تعمل سوناطراك في ظل المساواة وحسن المعاملة مع جميع المتداخلين.	3.95	0.899	موافق	مرتفع	4
12	تعمل مديرية التدقيق والمخاطر على الإشراف على نظام الضبط الداخلي، وكذا القيام بعمليات الرقابة الداخلية، الذي من شأنه أن يساهم في أفضل أداء لأصول واستمثارات سوناطراك.	3.89	0.953	موافق	مرتفع	4
المتوسطات والانحرافات المعيارية		3.771	0.4760	وافق	مرتفع	4

المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتضح من خلال الجدول أعلاه، أن توجهات أفراد العينة المستهدفة كانت مقبولة وذات مستوى مرتفع من خلال كون المتوسط الحسابي العام للمحور الثاني قدر بـ 3.771، وبانحراف معياري مقبول قدر ب 0.4760 باتجاه عام موافق وبدرجة متوسط حسابي مرجح مرتفع (4)، ومنه انطلاقا من النتائج الواردة فيه يمكن ترتيب عبارات المحور الخاص بأثر التدقيق المالي في الرقابة على أنشطة إدارة الأرباح في مؤسسة سوناطراك.

حيث جاءت العبارة رقم (10) تحمل أكبر قيمة للمتوسط الحسابي لعبارات المحور الأول، وبانحراف معياري مقبول، كما هو مدرج في الجدول أعلاه، وعليه فإن مبادئ الحوكمة تساهم بدورها في المساهمة في تحقيق الشفافية والمساءلة، إضافة لما يؤديه التدقيق المالي من إضفاء المصادقة على حصائل الأنشطة السنوية بصورة صادقة وعادلة.

العبارة (9) من خلال نتائج معالجة الاستبيان، تشير إلى توجه أفراد العينة إلى الإجابة بالحياد، في كون أن القوائم المالية لسنوات 2010-2020، لا يوجد بها أي تغيير في المبادئ المحاسبية، ولا توجد أي عملية من عمليات إدارة الأرباح، كالتحريف والتحايل في الأرقام والتلاعب والغش في إعداد التقارير السنوية، حيث كانت توجهات الإجابة متشتتة وهذا ما يفسره مقدار الانحراف المعياري المسجل بـ 0.989، ومنه هذا الاستنتاج بأن موظفي مديرية التدقيق وإدارة المخاطر ومراقبة التسيير يحبذون عدم الإجابة بموافق أو موافق بشدة أو عدم الموافقة، بمعنى أنه يمكن أن تكون هناك عمليات أو ممارسات لإدارة الأرباح كالتحايل والتعديل في الأرقام، والتلاعب في المركز المالي والأرباح

المسجلة، لأنه لو كانت نية الفئة المستهدفة في الإجابة على هذه العبارة بالموافقة أو الموافقة بشدة، مما يفسر دلالة ذلك أن لا توجد مثل هذه النشاطات في سوناطراك.

بالنسبة للعبارة (01) من مخرجات الاستبيان نلاحظ أن توجه الإجابة عنها كان بتوجه عام محايد، وبانحراف معياري عالي، مما يفسر تشتت الإجابات وعدم تجانسها في توجه واحد بالأغلبية، حيث أن مديرية التدقيق والمخاطر وإدارة سنواطراك، لم تبدي إجابات موحدة للجنة الأخلاقيات في كونها تمثل أهم دعامات حماية سوناطراك من عمليات التلاعب والاحتيال وإمكانية وجود التعديل في الأرقام بما يرغب فيه مجلس الإدارة، بواسطة التحريف في التسجيلات المحاسبية، أو تعمد الأخطاء المحاسبية أو أخطاء الإدراج في القوائم المالية.

على العموم، بناء على مخرجات SPSS، للمحور الثاني، نستنتج أنه توجد موافقة لأفراد العينة على وجود أثر للتدقيق المالي في ضبط والرقابة على أنشطة المؤسسة في تحريف وتعديل وإدارة حجم الأرباح والتحكم في تقديرها، وهذا ملاحظ ومفسر من خلال مستوى المتوسطات الحسابية ودلالتها نحو الموافقة بمستوى (4) درجات، حيث أن هذا التأثير يستجيب لتطلعات دراسة الموضوع، ويكون دعامة لفرضيته، نتيجة لما أسفره الجدول الثاني للإجابات.

الجدول رقم (30): إجمالي المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحورين.

	حجم العينة	المتوسطات الحسابية	الإنحرافات المعيارية
الإجمالي	38	3.7599	.40553
N valide (listwise)	38		

المصدر: مخرجات SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه، للإحصائية لمقاييس التشتت، بأن المتوسطات الحسابية العامة (المعدل)، تقدر بـ 3.759 وهو يدل على أن توجهات أفراد العينة كانت مقبولة وباتجاه موافق، وبانحراف معياري 0.455 الذي يفسر عن التشتت المنخفض لتوجهات الإجابة للمحورين معا، مما يؤكد على أن الإجابات كانت في سياق واحد بالنسبة للإجابة على المحورين معا، والجدول الموالي، يحمل قيمة معامل الارتباط بين متغيرات الدراسة.

يستخلص من مخرجات المحاور المفرغة للاستبيان ودلالاته الإحصائية لكل من المتوسّط الإحصائي العام والانحراف المعياري، أن توجهات أفراد العينة قد كانت ذات مستوى مرتفع حول الموافقة بأن التدقيق المالي هو وسيلة فعّالة تساهم في الرقابة على أنشطة وممارسات الإدارة في ظل مبادئ الحوكمة، حيث نلاحظ أنها تتراوح بين (4.13 و3.32) وبانحراف معياري (1.165 و0.704) مما يدل على التوجّه ذو المستوى المقبول الذي يفسّر الموافقة على مدلول العبارات، التي كانت في الأساس تدل على دراسة الحالة، وهو ما يتوافق تماما مع ممارسات سوناطراك.

الجدول رقم (31): علاقة الارتباط بين متغيرات الدراسة لسوناطراك

		التدقيق المالي	إدارة الأرباح
AF	Person Correlation	875**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	
	N	38	38
MBG	Person Correlation	1	875**
	Sig. (2-tailed)		.000
	N	38	38

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

المصدر: مستمد من مخرجات SPSS-24، لتحليل محاور الاستبيان.

يتضح من خلال الجدول أعلاه دلالة الارتباط الإحصائية لمتغيرات الدراسة، وفقا لمستويات إيجابية بين كلا من ت التدقيق المالي كمتغير مستقل مشار إليه سابقا وبين إدارة الأرباح كمتغير تابع في سوناطراك، من خلال معطيات الجدول فقد بلغت العلاقة الارتباط لمعامل بيرسون (87.50%) وهي تعبّر عن دلالة ارتباط طردية قوية، وفقا لمعامل الدلالة Sig. (2-tailed) (0.00) الذي هو أقل من ($\alpha \leq 0.05$)، الذي يحسب من خلال العلاقة التالية:

$$r = \frac{1}{n} \sum \left(\frac{x - \bar{x}}{s_x}\right) \left(\frac{y - \bar{y}}{s_y}\right)$$

n: عدد المشاهدات

Xi: قيم المتغير الأول

Yi: قسم المتغير الثاني

s_x: الانحراف المعياري للمتغير الأول

s_y: : الانحراف المعياري للمتغير الثاني

مما يفسّر على وجود عامل التأثير الضعيف بين المتغيرات المدروسة، ويمكن دعم ذلك التفسير بنموذج الانحدار الخطي باستخدام طريقة المربعات الصغرى عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم (32): معامل الارتباط لدلالة المتغيرين (التدقيق المالي وإدارة الأرباح والحوكمة)

Model	R	R Suare	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.875[a]	.765	.747	.30488

a. Predicators: (Constant), AF
b. Dependent Variable, MBG

المصدر: مخرجات SPSS، لتحديد معامل الارتباط.

نلاحظ معامل التحديد R Square 0.765% ، مما يشير إلى أن التدقيق المالي يؤثر ويفسر أنشطة إدارة الأرباح في مؤسسة سوناطراك بنسبة 76.5%، أما عوامل التأثير الأخرى فتقدر بـ: 33.5%.

حيث تشير (0.765) R Square إلى مدى الدقة في تقدير وقياس وتفسير المتغير بنسبة 76.5%، نظرا لاعتماد أخطاء عشوائية مقدرة بـ 0.3044

الفرع الثاني: تحليل مدى صدق الفرضية الأساسية

بالاستناد إلى مخرجات مناقشة وتحليل النتائج، يمكن الحكم على الفرضيات من خلال ما يلي:

الجدول رقم (33): الموافقة على مدخلات الاستبيان.

Variables introduites/supprimées[a]

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	المحور الأول[b]	.	Entrée

a. Variable dépendante : المحور الثاني

b. Toutes variables requises saisies.

المصدر: مخرجات SPSS.

تعد عملية المعالجة وإدخال البيانات للمعالج SPSS، صحيحة، من خلال الحرص وإعادة المعالجة للتأكد من دقة عملية المعالجة للمحورين، وقبل تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الرئيسية تم إجراء اختبار كالمجروف–سمر نوف (Kolmogorov-Smirnov) من أجل ضمان ملائمة البيانات لافتراضات تحليل الانحدار أو بعبارة أخرى للتحقق من مدى إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي (Normal Distribution) كاختبار ضروري للفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا. وقد تم إجراء الاختبار بعد توزيع كل الاستمارات وجمعها من قبل أفراد عينة الدراسة، وكانت النتائج كما يوضحها الجدول التالي:

الجدول رقم (34): اختبار التوزيع الطبيعي.

		الإجمالي	المحور الأول	المحور الثاني
N		38	38	38
Paramètres normaux[a,b]	Moyenne	3.7599	3.7478	3.7719
	Ecart-type	.40553	.43775	.47603
Différences les plus extremes	Absolue	.114	.083	.083
	Positive	.114	.083	.071
	Négative	-.094-	-.071-	-.083-
Z de Kolmogorov-Smirnov		.700	.510	.511
Signification asymptotique (bilatérale)		.711	.957	.957

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

المصدر: مخرجات SPSS-24.

يتضح من خلال نتائج الجدول أعلاه، Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon أن قيمة مستوى الدلالة لكل محور (0.957) وكذا قيمة إجمالي المحاور 0.711 أكبر من (0.05)، أي أن مستوى الدلالة

أكبر من 5%، وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويمكن استخدام الاختبارات المعلمية، حيث نلاحظ أن الاحتمالية معنوية وذات دلالة إحصائية ويمكن قبولها للنموذج الأول والثاني للمحورين:

Prob (*F*–stat) = 0.957..... AF أقل من 0.05

Prob (*F*–stat) = 0.711 ..... MBG أقل من 0.05

نلاحظ أن انحراف معياري إجمالي للمحورين بقيمة 0.40553، وبمتوسط حسابي مرجح بقيمة 3.7599، الذي توافق مع مستوى مرتفع، وعليه في هذه الحالة يتم قبول الفرضية الصفرية التي تنص على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، بمعنى أن الانحرافات بين البيانات وشكل التوزيع هي انحرافات قليلة جدا، بالشكل الذي يجعل التوزيع طبيعيا.

الجدول رقم (35): معاملات متغيرات الدراسة.

Modèle		Coefficients non standardizes		Coefficients standardizes	T	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1.429	.875		2.554	.015
	المحور الأول	.725	.148	.0.875	4.215	.000

a. Variable dépendante : المحور الأول (التدقيق المالي)

المصدر: مخرجات SPSS-24

أ. من خلال المعطيات الإحصائية وما تبرزه مخرجات الاستبيان لتفسير التدقيق المالي ضمن وظائف مؤسسة سوناطراك والتي كانت موجّهة لتخدم أهداف سوناطراك، نشير لوجود الاتساق بين المتغيرين معامل الارتباط بينهما (0.875) وبمستوى معنوية مقبول (Sig 0.00) بحيث توجد دلالة ارتباط **طردية قوية**، مع ما تم التأكيد عليه من قبل توجهات أفراد العينة الموافقة بدرجة مرتفعة في إجاباتهم أثناء المقابلة والمبوبة في محور مناقشة وتحليل نتائج الدراسة كل هذه عوامل تكون داعمة لصحة الفرضية، بأن نسبة تأثير التدقيق المالية على ضبط والرقابة على أنشطة إدارة الأرباح في التحريف والتعديل والتحايل وتغيير نتيجة الأعمال والأرباح المحققة **يكون بنسبة 76.5 %**، وأن كل زيادة فيه بوحدة واحدة (تقرير التدقيق) تؤدي إلى زيادة المتغير التابع (الحد من إدارة الأرباح، الحوكمة) بـــ: 76.5% بشرط ثبات المتغيرات المستقلة الأخرى؛ أما نسبة 33.5 % فهي ناتجة عن تأثير عوامل أخرى غير محددة في هذه الدراسة، ومنه يمكن القول بأن الفرضية المعتمدة تتميز بالثبات والمصداقية، لوجود نسبة من التأثير عالية، لكن هذا التأثير غير كافي للـــتأكيد التام على قبول الفرضية، بمعنى هناك عوامل أخرى لها دور كذلك في الكشف والحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح وهي تؤثر بنسبة 33.5% أما التدقيق المالي فلا يؤثر إلا بنسبة 76.5%).

ب. اختبار الفرضية الرئيسية:

بناء على ما سبق نحاول اختبار صحة الفرضية التي جاءت على النحو التالي:

وظيفة التدقيق المالي هي أداة فعالة، وأحد البدائل الرقابية المساهمة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ضبطه، بما يضمن التكامل مع مبادئ وأهداف الحوكمة، وهو ما يتوافق ذلك مع واقع أداء مؤسسة سوناطراك الجزائر. خلال الفترة 2010-2020.

من أجل تحقيق ذلك نقوم باختبار هذه الفرضية، حيث اخترنا معامل الارتباط بيرسون، وذلك عند مستوى معنوية Sig 0.05، رغبة في الوصول إلى نتائج مقبولة، ولإجراء الاختبار تم الانطلاق من خيارين أساسيين، وهما:

- **H0**: وظيفة التدقيق المالي لا تعد أداة جد فعالة، ولا تعد كونها أحد البدائل الرقابية المساهمة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ضبطه، بما يضمن التكامل مع مبادئ وأهداف الحوكمة، وهو ما يتوافق ذلك مع واقع أداء مؤسسة سوناطراك الجزائر. خلال الفترة 2010-2020.
- **H1**: وظيفة التدقيق المالي هي أداة جد فعالة، وأحد البدائل الرقابية المساهمة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ضبطه، بما يضمن التكامل مع مبادئ وأهداف الحوكمة، وهو ما يتوافق ذلك مع واقع أداء مؤسسة سوناطراك الجزائر. خلال الفترة 2010-2020.

فإذا كان مستوى الدلالة لقيمة معامل الارتباط المحسوبة أقل أو يساوي Sig 0.05 فإننا نرفض فرضية العدم H0 ونقبل الفرضية البديلة H1، وعليه ستكون هناك علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية وإحصائية، بين متغيرات الدراسة، في سوناطراك الجزائر.

أما إذا كان مستوى الدلالة لقيمة معامل الارتباط المحسوبة أكبر من Sig 0.05 فإننا نقبل ونؤكد على فرضية العدم H0 ونرفض الفرضية البديلة H1، وعليه لن تكون هناك علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية وإحصائية، بين متغيرات الدراسة، في سوناطراك الجزائر. انطلاقا من نتائج الجدول رقم (31)، يمكننا تحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة التي تفسر الفرضية الأساسية، من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، كما يلي:

الجدول رقم (36): معاملات الارتباط بين المتغيرات.

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Changement dans les statistiques				
					Variation de R-deux	Variation de F	ddl1	ddl2	Sig. Variation de F
1	.875	.765	.747	.30488	.765	16.770	1	36	.000

a. Valeurs prédites : (constantes), المحور الأول (التدقيق المالي)

المصدر: مخرجات البرنامج SPSS-24.

يوضح الجدول رقم (31) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط (المربعات الصغرى من خلال المعادلة (Y= a +bx) الذي يوضح ملخص النمذجة Récapitulatif des modèles أستخدم لمعرفة العلاقة بين التدقيق المالي والرقابة على إدارة الأرباح في ظل الحوكمة، وعليه تبين أنه يوجد هناك أثر للتدقيق على أنشطة إدارة الأرباح في ظل مبادئ الحوكمة، إذ بلغت قيمة معامل الانحدار (0.747) وقد بلغ معامل الارتباط بين المتغيرين (0.875)، **وهو ارتباط طردي قوي**. وهذه المعاملات ، معامل الانحدار والارتباط، يوجد لها أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (α=0.05)، وهذا ما أوضحه اختبار (T)، وهذا دليل على أن التدقيق المالي له **تأثير قوي** على مجال أنشطة إدارة الأرباح، أما القابلية التفسيرية لنموذج الانحدار المتمثلة في معامل التحديد (R^2) فقد بلغت (0.765) مما يعني أن نسبة (76.5%) وهي نسبة عالية مقبولة وذات التأثير على نشاط إدارة الأرباح من الحد وضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية وإدارة الأرباح تأتي نتيجة مهمة التدقيق المالي، وقد أظهر اختبار(F) بأن نموذج الانحدار بشكل عام له دلالة إحصائية، عند درجة حرية ddl1 = 1

كما أن مستوى الدلالة بلغ (0.00) وهو أقل من مستوى المعنوية (0.05) وبهذه النتائج تقبل الفرضية البديلة. وعليه فإن وظيفة التدقيق المالي هو أحد البدائل الرقابية المساهمة بقدر عالي (قوي) في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وضبطه، بما يضمن التكامل مع مبادئ وأهداف الحوكمة، وهو ما يتوافق مع واقع أداء مؤسسة سوناطراك الجزائر. خلال الفترة 2010-2020، وهو ما يتفق مع نتيجة دراسة:

Ebraheem Saleem, Audit quality, debt financing, and earnings management: Evidence from Jordan, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation Volume 30, March 2018.

التي تؤكد على أن جودة المراجعة (مدة التدقيق، الحجم، التخصص، والاستقلالية) يقلل من إمكانات إدارة الأرباح وبالتالي يعزز جودة التقارير المالية بشكل ثابت.

الجدول رقم (37): اختبار الفرضية بناء على القيمة المحسوبة ل ANOVA

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	2.771	1	2.771	16.770	.000[b]
	Résidu	5.614	36	.156		
	Total	8.385	37			

a. Variable dépendante : المحور الأول (التدقيق المالي)

b. Valeurs prédites : (constantes), المحور الثاني (إدارة الإرباح، مبادئ الحوكمة)

المصدر: مخرجات SPSS-24.

من خلال الجدول أعلاه، نلاحظ أن قيمة F المحسوبة (16.770) أكبر من قيمة F الجدولية المقدرة ب (2.771)، وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة استدلالا بوجود فروق ما بين المحاور، باستذكار درجة الحرية الأولى تساوي 1، ودرجة الحرية الثانية تساوي 37، عند مستوى دلالة بقيمة 0.00

كما نشير إلى توافق مدلول هذه الفرضية مع ما تم التوصل إليه كنتيجة في دراسة:

Affes H and Smii T, The Impact of the Audit Quality on that of the Earnings Management: Case Study in Tunisia, 2018.

حيث تم فحص تأثير جودة التدقيق على أرباح المحاسبة، واختيار جودة الاستحقاق والتحفظ في المحاسبة ومدى ملاءمة الربح كمقياس لجودة الأرباح المحاسبية. تؤكد الدراسة التجريبية، التأثير الكبير لجودة التدقيق على أرباح المحاسبة. كما أظهرت نتائج الدراسة أن المتغيرات: حجم شركة التدقيق، والتخصص القطاعي لشركة التدقيق، والتدقيق المشترك وحجم لجنة التدقيق، تعمل على تحسين جودة الأرباح المحاسبية، وبالتالي فإن قبول الفرضية مدعوم بهذه الدراسة.

ت. اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

- **H0**: مؤسسة سوناطراك لا تعتمد على التدقيق المالي في معرفة مدى سلامة النظام المالي والمحاسبي، من مختلف الممارسات والتلاعبات في تحريف الأرقام للأنشطة الفعلية، لضمان حقوق أصحاب المصالح المشتركة ضمن متطلبات الشفافية، المساءلة، والرقابة.
- **H1**: مؤسسة سوناطراك تعتمد على التدقيق المالي في معرفة مدى سلامة النظام المالي والمحاسبي، من مختلف الممارسات والتلاعبات في تحريف الأرقام للأنشطة الفعلية، لضمان حقوق أصحاب المصالح المشتركة ضمن متطلبات الشفافية، المساءلة، والرقابة.

تقارير التدقيق المالي لسوناطراك المشار إليها في الملاحق، خلال الفترة عينة الدراسة تبين أن الوضعية المحاسبية والمالية تعكس واقع الأداء الفعلي وأنها جميع الحسابات دقيقة وتتميز بالصدق، باستثناء عدة تحفظات على حصيلة الأنشطة لسنوات 2016، و2019 و2020، في بعض المجاميع التي تخص القوائم المالية وكيفية عرضها بين سنة وأخرى، ونظرا لكون نشاط التدقيق في المؤسسة حساس ومستقل، ولم تتاح لنا تفاصيل كافية لدراسة المدققين وتحاليلهم التي أجروها بخصوص أنشطة إدارة الأرباح، بجميع عناصرها، ولم نتحصل على ملف التدقيق الدائم والجاري للسنوات المدروسة، نظرا لحجمها الكبير، حيث اكتفت المؤسسة بمنحنا فقط التقارير السنوية، وحصائل الأنشطة بالإضافة إلى رأي المدققين حول مصداقية الحسابات وصدقها خلال السنوات محل الدراسة، التي كانت جميعها تحتوى على رأي إيجابي بدون تحفظات كون جميع الممارسات والأنشطة خلال السنوات المالية سجلت بصفة منتظمة وأنها تعكس النشاط الفعلي للمؤسسة في ظل مبادئ الشفافية والمساءلة والمصداقية.

أما ما تم التطرق إليه في مناقشة وتحليل دور وأثر التدقيق المالي على الأداء المالي والإداري، يمكن أن نقبل الفرضية البديلة، "مؤسسة سوناطراك تعتمد على التدقيق المالي في معرفة مدى سلامة النظام المالي والمحاسبي، من مختلف الممارسات والتلاعبات في تحريف الأرقام للأنشطة الفعلية، لضمان حقوق أصحاب المصالح المشتركة ضمن متطلبات

الحوكمة"، ومن خلال معامل الارتباط بيرسون للمتغير المستقل والتابع، المقدر بـــ 0.875، وفقا لدلالة المعنوية القوية 0.00 الذي هو أقل من 0.05 أي 5%، وعليه يمكن القول بأن ســـوناطراك تعمل في ظل مبادئ الحوكمة، وتعتمد بشكل جزئي على التدقيق المالي في ضبط مختلف الأنشطة والممارسات للمحاسبة الإبداعية.

يمكن الاتفاق بين ما توصلنا إليه هنا مع نتيجة دراسة:

عصام محمد الطويل، أثر التكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد التاسع، جوان 2018.

حيث فسر أن تحقيق الشفافية في الإفصاح المحاسبي ومن ثم عرض المعلومات المحاسبية بعدالة ودقة أكبر وبشكل يخدم الأطراف المتعاملة في الشركات أو معها ويؤثر في قراراتهم المختلفة، وبشكل يستند على أساس إيجاد علاقات تبادلية بين الآليات المحاســبية للحوكمة ومعايير المحاســبة والتدقيق، التدقيق الداخلي، لجان التدقيق، التدقيق الخارجي للحد من ممارســات إدارة الأرباح، وبطبيعة الحال النتيجة النهائية لتفعيل تلك الآليات المحاســبية للحوكمة بشــكل متكامل تسهم في إنتاج معلومات محاسبية ذات فائدة لمختلف الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، حيث يمكن الاعتماد على هذه المعلومات بشكل يعكس ثقة ذوي المصالح بالشركة وإدارتها. حيث استخلصت الدراسة بأنه توجد علاقة بين تطبيق قواعد الحوكمة وضبط ممارسة إدارة الأرباح.

وكذلك الحال بالنسبة لنتيجة دراسة:

Ana Paula Lopes, Audit Quality and Earnings Management: Evidence from Portugal Avril, 2018.

حيث أظهرت وجود علاقة بين جودة التدقيق والتلاعب بالأرباح. ينخفض مســـتوى إدارة الأرباح بشـــكل ملحوظ بين الشركات التي تتعاقد مع شركة تدقيق، وهو ما يتوافق مع مصداقية هذه الفرضية.

ث. اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

رغبة في الوصول إلى نتائج ذات مصداقية عالية، ولإجراء الاختبار انطلقنا من خيارين أساسيين، وهما:

- **H0**: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق المالي وإدارة الأرباح في ظل مبادئ الحوكمة في مؤسسة سوناطراك، خلال الفترة 2010-2020.
- **H1**: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق المالي وإدارة الأرباح في ظل مبادئ الحوكمة في مؤسسة سوناطراك، خلال الفترة 2010-2020.

بناء على نتائج الاستبيان، التي فسرت كيف أن التدقيق المالي يؤثر في ممارسات إدارة الأرباح وأنشطتها المتنوعة والرقابة عليها من خلال مبادئ الحوكمة، يمكن أن نقبل الفرضية البديلة H1، حيث توجد دلالة إحصائية ذات دلالة

معنوية عند Sig 0.000 التي هي أقل من قيمة مستوى الدلالة (α=0.05)، وهو ما يفسر أن نفس الفرضية لو يتم اختبارها في مجتمع (مؤسسة) مماثل، ستكون مخرجات الإجابات مماثلة بنسبة 100%، بأنه توجد دلالة إحصائية بين متغيرات الدراسة عند ذات مستوى الدلالة، وهو ما يبرزه ملخص النمذجة التالي:

الجدول رقم (38): ملخص النمذجة.

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Changement dans les statistiques				
					Variation de R-deux	Variation de F	ddl1	ddl2	Sig. Variation de F
1	.875[a]	.765	.342	.30488	.765	16.770	1	37	.000

a. Valeurs prédites : (constantes), المحور الأول

المصدر: مخرجات SPSS-24.

يوضح الجدول أعلاه، مقاييس النزعة المركزية، والتشتت، حيث نلاحظ بأن العلاقة بين التدقيق المالي والرقابة على إدارة الأرباح بالاعتماد على مقومات الحوكمة، هي علاقة طردية قوي بمعامل ارتباط قدر ب 87.50%، وبمعامل تحديد قدر ب 76.5%، بمعنى أن المتغير المستقل يؤثر ويفسر المتغير التابع بهذه النسبة، أي كلما تغيرت مهمة التدقيق المالي وتقاريره بوحدة واحدة سيؤدي إلى تغير أنشطة إدارة الأرباح والرقابة عليها بنسبة 76.5%، في ظل ثبات العوامل الأخرى. بينما كانت قيمة التباين الإجمالي للمحورين التي تقيس مقدار تشتت القيم عن الوسط الحسابي، وعن بعضها البعض، المقدر قميته بـــ 16.770 أكبر من 1، وعليه يمكن كتابة العلاقة بين أنشطة إدارة الأرباح وبين التدقيق المالي في شكلها الرياضي من خلال المعادلة الخطية للانحدار.

تتفق صدق هذه الفرضية مع النتيجة المتوصل إليها في دراسة:

Genius Khober Limanto, Antonius Herusetya, The Association between Related Party Transactions and Real Earnings Management: Internal Governance Mechanism as Moderating Variables, SHS Web of Conferences January, 2017.

حيث استخدم الباحث الارتباط بين معاملات الأطراف أصحاب العلاقة وبين إدارة الأرباح الحقيقية والحوكمة، باستخدام الانحدار الخطي، وخلص إلى جود دلالة إحصائية ذات ارتباط إيجابي بين المتغيرات.

الفرع الثالث: السيناريوهات المستقبلية لمتغيرات الدراسة في سوناطراك

من خلال دراسة حالة سوناطراك خلال فترة ستة أشهر تربص، يمكن استخلاص العديد من النقاط التي ستتوجه إليها وتعتمدها سوناطراك مستقبلا فيما يخص التدقيق المالي وتحسين النشاط المحاسبي لديها، فيما يلي:

- اعتمادا على أجوبة المقابلات من طرف المسؤولين في سوناطراك، فإن قياس أنشطة إدارة الأرباح في مؤسسة سوناطراك صعب جدا، نظرا لعدم إتاحة المعلومات الكافية خلال السنوات المالية الأخيرة، وكذا التحكم التام بالمحاسبة ونظام الضبط الداخلي وتداول المدراء المركزيين على المديرية بشكل قصير ومتتالي؛
- سيتم التوجه نحو اعتماد مكاتب للتدقيق الداخلي، والتعاقد مع الشركات الكبرى (4) Big four، للمراجعة والتدقيق المالي والمحاسبي لمالية المؤسسة خلال السنوات القادمة، نظرا لحجم العقود التي ستبرمها سوناطراك مع العالم الخارجي في إطار الشراكة والتوسع الاستراتيجي للاستثمارات، وكذلك قد يكون نتيجة لعزم الدولة على تطبيق وموائمة معايير التدقيق الدولية في الجزائر.
- تحرص سوناطراك على تجنب التلاعب بالسياسات المحاسبية: وهي التحكم بمختلف الإجراءات والطرق التي تعتمدها الإدارة لغاية إخراج معلومات مالية ذات مصداقية في نظر أصحاب المصالح؛
- سوناطراك مستقبلا، ستعمل على استحداث مصالح للتدقيق الدائم، من خلال تعزيز المصالح بخبراء محاسبيين وماليين يتبنون التدقيق الإلكتروني، والضبط الداخلي للميزانية والمحاسبة، بشكل يسهل من قراءة الوضعية المالية في أي لحظة شاءت الإدارة؛
- يمكن اللجوء بعد التوجه نحو تطبيق معايير التدقيق الدولية المتعارف عليها، إلى استخدام برامج إلكترونية وتطبيقات للتدقيق المالي التي تساعد في الكشف عن التلاعب والتحريف في التقديرات المحاسبية: من خلال إعداد القوائم المالية الناتجة عن عمليات مقدرة بصفة مستقبلية؛
- يمكن لسوناطراك التوجه نحو إدارة الأرباح بالاعتماد على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وإذا كانت المحاسبة الإبداعية مصرح بها داخل المؤسسة، كالاعتماد على تواريخ الاستحقاق، وتغيير المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات والتغيير في القيم الدفترية المسجلة للمؤسسة؛
- يمكن لسوناطراك، إذا مرت بأزمات نتيجة تغير الظروف الاقتصادية العالمية (كوجود حالة ركود في السوق العالمية أو دخول الأسواق المالية في حالات إفلاس حاد) أن تعتمد على نشاط إدارة الأرباح بتعديل حسابات الإيرادات المحققة والمصاريف التي تظهر في جدول حسابات النتائج للمؤسسة التي على أساسها يمكن الحكم على حجم الأرباح الفعلية؛
- **المدير العام لسوناطراك " توفيق حكار"** صرح بأن مستقبلا، سيتم تعزيز الإجراءات الخاصة بالحوكمة، من خلال مدونة السياسات وقواعد السلوك لمكافحة الفساد والرشوة بسوناطراك، وفقا للمعيار الدولي إيزو 37001 المتعلق بمنظومة إدارة الفساد والرشوة، التي تبنتها واعتمدتها الجمعية العامة ومجلس الإدارة، لضمان

المبادئ والالتزامات، وتهدف كذلك إلى وضـــع آليات الرقابة والوقاية من مخاطر الفســـاد على الجانب المالي والأخلاقي لسوناطراك، التي تساهم من خلال ذات المدونة إلى تعزيز ثقافة الأخلاقيات داخل المؤسسة، ودعامة للحوكمة الرشـيدة، وفقا للمعايير والمقاييس الوطنية والدولية المعتمدة، وهو ما سـيثر تأثيرا مباشـرا على أسـاليب الرقابة المالية والمحاسبية وللأنشطة الإدارية؛

- من خلال تدخل مسجل للمدير العام لسوناطراك، فإن أهم الخطوات التي ستتبناها سوناطراك، لتعزيز الحوكمة الرشيدة، هي وضع آليات رقمية من بينها إطلاق منصة للتبليغ الرقمي عن الفساد أو أي تلاعبات أو أنشطة مشبوهة داخل المؤسسة أو أحد فروعها بشكل صارم، وهذا قصد بعث جانب من الثقة لدى المتعاملين المحليين والأجانب بشأن أنشطة سوناطراك، وذلك باتباع معايير عالمية منها نظامي المسؤولية الاجتماعية إيزو 26000 ومعايير إدارة مكافحة الفساد إيزو 37001 من أجل ترسيخ قيم النزاهة والشفافية والأمانة؛
- سيتم إطلاق مدونة مكافحة الفساد والرشوة، التي تعتبر أحد المقومات الأساسية للحوكمة الرشيدة في المؤسسة، حيث تسـمح بالتبليغ والتنبيه عن أي خرق داخل المؤسـسـة، في ظل التفاعل مع الأطراف ذات المصـلحة، من أجل تعزيز الحوكمة وترقية الأداء والتطلعات.

خلاصة الفصل

من خلال ما سبق تناوله في هذا الفصل، يمكن استخلاص من تحليلاته ومن مناقشة نتائجه، أن أنشطة سوناطراك تتوافق تماما مع متغيرات الدراسة، وتم التوصل إلى أن الغرض من التدقيق المالي هو الرقابة والتأكيد على مدى سلامة النظام المحاسبي والمالي، وأن التدقيق لا يمكن الاستناد عليه إلا إذا تم تفعيله انطلاقا من اعتماد معايير أخلاقية من بينها الشفافية، المسؤولية، النزاهة، تساوي الحقوق، الممارسات العادلة، لسوناطراك وهذا لضمان مستوى أدنى من العمل المحاسبي والمالي الصادق، من بينها اعتماد مدونة قواعد السلوك لمكافحة الفساد والرشوة، كما تبقى المسؤولية الأخلاقية مرهونة بمدى استجابة الإدارة لمعايير التدقيق الدولية، واستقلالية المدققين وحيادهم في الحكم عن الوضعية المالية، وبهذا يمكن أن يستخلص ما يلي:

- فرضيات الموضوع تم التأكيد عليها وإثباتها، بفحصها واختبارها باعتماد ما تضمنته تحليلات دراسة الحالة ومخرجات الاستبيان والمقابلات التي كانت سليمة من ناحية صدقها وثباتها بما يتوافق مع ممارسات سوناطراك خلال فترة الدراسة؛
- سوناطراك تعمل في ظل بيئة نظامية قانونية، وتسعى دائما لتطوير أساليبها المحاسبية والمالية بما يحقق لها جودة في الأداء والاستمرارية في تحقيق الأرباح؛
- أنشطة التدقيق المالي والقانوني لجميع الحسابات المنتظمة لسوناطراك خلال الفترة المدروسة (2010-2020)، بعد الاطلاع على المستندات وحصائل الأنشطة والقوائم المالية، وكذا الاطلاع على تقارير التدقيق والخبرة، يتضح بأن جميع الأرقام والمعلومات المفصح تدعم نظام الحوكمة للمؤسسة، باستثناء الأخطاء المحاسبية، الخاصة بالإدراج ضمن القوائم المالية ولجدول حسابات الأرباح المشار إليها في متن الدراسة.

خاتمة

وظيفة التدقيق المالي تكمن في أنها أداة تساهم في دعم الثقة والتأكيد لأنشطة إدارة سوناطراك بغية تفعيل نشاط الإدارة المالية لديها بما يضمن تحقيق الأهداف، فهو بذلك يمثّل وسيلة إعلامية ووسيلة اتصال هامة لكثير من الأطراف أصحاب المصالح في المؤسسة، بحيث يبرز المعلومات النوعية والمالية التي تترجم في شكل مخرجات هذه الوظيفة الانتقادية، والذي يوجّه كبيان يحمل معلومات ذات تحفّظات ليساعد الإدارة على فهم الوضعية المالية، استنادا لوضعية المؤسسة الحقيقية الملخّصة في نماذج القوائم المالية والعمل على دعمها وزيادة الثقة فيها، وإمكانية إتاحتها واستخدامها في ظل الشفافية والاستقلالية والمحاسبة، لغرض التحكم وضبط حسابات النتائج بشكل دقيق.

يستمد التدقيق المالي مقوماته انطلاقا من الأطر المرجعية لإدارة سوناطراك وسياساتها من خلال كونها مؤسسة وطنية مواطنة تتميز بالمسؤولية الاجتماعية، التي تركز في الأساس على تعزيز العامل الرقابي وجودة الأعمال، لذا فإنها تقف ضمان مسار للتدقيق أمثل بما تشتمله من عمليات الفحص والتحقيق في مخرجات النظام المالي والمحاسبي ولنظم الرقابة الداخلية هي غايتها الوقوف والتأكد من مدى سلامة تلك المعطيات المدرجة في حصيلتها السنوية التي تعتبر ترجمة لأنشطتها ووضعيتها المالية، والحكم عليها بإخراج تقرير يتضمن إبداء الرأي حول عادلتها ومصداقيتها وعلى أنها تمثّل بصورة إيجابية عن واقع أداء المؤسسة الحقيقي

تم استخلاص بأن أغلب القوائم المالية لسوناطراك تعكس واقع الأداء المالي والإداري العادل خلال الفترة (2010-2020)، بكل شفافية وبإفصاح تام ما عدا الأخطاء المحاسبية، حيث تعمل المؤسسة في ظل مبادئ الحوكمة والإشراف الفعال الذي يضمن المساواة وحسن المعاملة مع جميع المتداخلين، وبحسن تقدير وتدبير لمختلف مجالات الاستثمارات الحالية وتوجهاتها المستقبلية، نحو تنميط المعاملات المالية وفق المنظور العالمي من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية التي تتوافق مع المالية العامة والمبادئ المحاسبية الجزائرية، وهذا حسب ما تم تأكيده في نطاق تقارير التدقيق للفترة المذكورة. وهو ما يؤكده رأي المدقق المالي المرفق طي الملاحق المدرجة، ما عدا سنوات (2010، 2011، 2013) التي لم نتمكن من الحصول عليها، نظرا لعدم إتاحتها وتوفرها لدى جميع المصالح لمديرية الميزانية ومراقبة التسيير والتدقيق الداخلي ومكاتب التدقيق القانوني.

بناء على ما تقدّم يمكن عرض النتائج المتوصّل إليها فيما يلي:

- يضمن التدقيق المالي لإدارة المؤسسة التأكيد الكافي على مدى سلامة البيانات المالية والنوعية المنشورة، وذلك بما يدعم ويسهل أنشطة الإدارة العامة في توسيع الاستثمارات، حيث يعمل على تخفيض مقدار عدم التأكد لدى مستخدمي القوائم المالية باعتبارها معلومات ذات جودة وأهمية، مع وضمان زيادة وتيرة الاتصال بين الفاعلين في مالية مؤسسة سوناطراك؛

- مؤسسة سوناطراك تتعاقد مع أربع (04) مكاتب خبراء ومحافظي حسابات جزائرية، للمصادقة على الحسابات والتدقيق لقوائمها المالية، وإشـــرافهم على عمليات الإشـــراف المالي وإبداء الرأي في مدى عدالة ومصـــداقية المعلومات المالية المقدمة، ويتم تجديده مرة كل ثلاث سنوات إذا اقتضى الأمر التعاقدي، أو تجديدهم، بالإضافة إلى التعاقد مع مكاتب التدقيق الدولية KPMG لإضفاء عملية المطابقة والتأكيد حتى غاية سنة 2018؛
- يعتبر تقرير التدقيق المالي الذي يصـــدره المدققين لســـوناطراك إطار إعلامي مالي يحتوي على العديد من المعاني والدلائل والمؤشـــرات التي يمكن الوثوق بها وقبولها وإمكانية اســـتخدامها في تصـــويب وبناء القرارات المالية والاستثمارية والوظيفية؛
- إن المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق المالي هو وســـيلة تأكيدية داعمة لكشـــف مدى عدالة وســـلامة معطيات الوضعية المالية للمؤسسة، حيث يمثل أداة مهمة وملزمة قانونا لا سيما للمؤسسات ذات الطابع العمومي والتي تمتاز بكبر حجمها ورقم أعمالها كمؤسسة سوناطراك التي استخدمت في الدراسة؛
- يســاعد تقرير التدقيق المالي المؤســســة على الوقوف على أهم التحفظات مما يضــمن التغذية العكســية وتصــحيح الانحرافات للأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة، وزيادة الثقة والدعم لما تضمّنته بيانات القوائم المالية بشأن الأرباح، حيث يفسر ملائمة النتائج المحققة للأنشطة الفعلية دون الوقوع في عمليات التحايل المحاسبي ومظاهر أنشطة إدارة الأرباح؛ **هذه النتيجة تتفق مع نتيجة دراسة "كهينة شاوشي، سامية فقير، أثر الدور الحوكمي للجنة المراجعة على ضبط ممارسات إدارة الأرباح، مجلة معارف 2017"**، تناولت هذه الدراسة تحليل فعالية دور لجنة التدقيق في الشركات كأحد أهم آليات حوكمة الشركات في ضبط ممارسات إدارة الأرباح من خلال التطرق للجوانب النظرية للموضوع، حيث توصلت إلى أن لجنة التدقيق المالي تساهم في تخفيض أنشطة وممارسات إدارة الأرباح، من خلال دورها في فحص مدى الالتزام بالسياسات والطرق والمعايير المحاسبية المتبعة في إعداد التقارير المالية في الشركة وتقييم مدى جودتها، ودراســـة أنظمة الرقابة الداخلية للتحقق من مدى فعاليتها وتحديد إمكانية التلاعب. إضـــافة إلى الإشراف ومتابعة أعمال إدارة التدقيق الداخلي.
- إن المعلومات المتوفّرة في تقرير المدقق المالي هي في الأســاس معلومات ذات جودة وجد مهمة وذات مصــداقية، ويمكن اســـتخدامها في مجلس الإدارة ولوزارة الطاقة كأحد المبررات التي يتند عليها في رســـم الخطط والبرامج الاقتصادية الكبرى لمؤسسة سوناطراك؛
- مؤســســة ســوناطراك ترتكز في بناء أهدافها ومســايرة أنشــطتها على التدقيق المالي وتقاريره التي تضــمن التأثير والتنســـيق والتكامل مع جهة الإدارة، وذلك لخدمة قراراتها وفقا لتكامل الوظائف الإدارية والمالية ولضـــمان أهداف أصحاب الحقوق والمصالح والسياسات العامة للدولة؛

- تقرير التدقيق المالي هو أداة داعمة تتميز بدرجة من الموثوقية لتحقيق غايات الإدارة في تفعيل أنشطتها ووظائفها باعتمادها عليه باعتباره معلومات ذات جودة لتخفيض فجوة عدم التأكد بشـأن النتائج المحققة خلال السـنة المالية؛
- تقدم تقارير التدقيق المالي لإدارة سـوناطراك، للتأكيد على مدى سـلامة بياناتها المالية، وذلك بما يخدم حسـن التصرف في توسيع الاستثمارات والرقابة على توزيع الأرباح، حيث يعمل على تخفيض مقدار عدم التأكد لدى مختلف مستخدمي القوائم المالية باعتبارها معلومات موثوقة صادرة عن جهة خبيرة؛
- التدقيق المالي وتطبيقات الحوكمة يعدّان على أنهما ركيزة الإدارة في سـوناطراك الوقت الحالي، نظرا للوظيفة ذات الأهمية التي يحملانها بالإضافة إلى العلاقة التكاملية التي تضمن وتساهم في تحقيق الأهداف، حيث أن التدقيق المالي يكمل مبادئ الحوكمة ويدعمها.
- تعمل مديرية التدقيق والمخاطر على الإشـراف على نظام الضـبط الداخلي ووضـع تقارير ذات جودة للتدقيق الداخلي، وكذا القيام بعمليات الرقابة الداخلية، الذي من شـأنه أن يسـاهم في تقديم أفضـل أداء لأصـول واستثمارات سوناطراك، ولضمان فعالية مبادئ الحوكمة؛
- سوناطراك لديها عدة حوافز تقدم للموظفين بأخذ بالاعتبار حجم المؤسسة، فإنه تقلل من إمكانية توجههم لإدارة الأرباح، حيث أن نظام المعلومات المحاسبي دقيق ويشرف عليه محللون وخبراء يساهم في ضبط الأداء وفق طابع أخلاقي؛ ويمكن الاتفاق مع دراسة:

Maria Tsipouridou, Charalambos Spathis, Audit opinion and earnings management: Evidence from Greece, Accounting Forum, Volume 38, Issue 1, March 2014.

حيث أشارت نتائجها إلى ضرورة استقلالية لجنة التدقيق 100% عن الإدارة لغرض التحكم وكشف التلاعبات وتعزيز الأخلاقيات المحاسبية.

- اجتماعات مجلس الإدارة ولجنة التدقيق من العوامل المهمة في تقييد توجهات المشـرفين والإدارة في إدارة حصـيلة الأنشطة الحقيقية، مما يضفي نوعا من الاستقلالية في مراقبة عمليات المحاسبة؛ أما دراسة:

Omar Ali Bagaisa and Khaled Salmen Aljaaidi, Corporate governance attributes and firm performance in Saudi Arabia, Accounting Department, College of Business Administration, Prince Sattam bin Abdulaziz University, Saudi Arabia, 2020.

فقد أضـحت نتائجها أن الشـركات الكبيرة لديها حوافز أقل لأداء إدارة الأرباح، لأن هذه الشـركات توفر المزيد من المعلومات ويشرف عليها محللون ومستثمرون، وعلى الرغم من أن هيكل المكلية قد يقلل من سلوك تعديل الأرباح، إلا أن عوامل أخرى، مثل حجم الشركة، قد يؤثر على سلوك تعديل وتوجيه الأرباح.

- تبني مبادئ الشفافية والمحاسبة والمساءلة، والاستقلالية يعزز من النزاهة في الإدارة المالية ويقلل من نسب الفساد المالي، وبالتالي توجد علاقة طردية بين مبادئ الحوكمة وجودة التدقيق. وهو ما تم التوصل إليه كذلك من خلال دراسة: **غزالي زينب، أثر جودة التدقيق الداخلي على ممارسات إدارة الأرباح، دراسة حالة، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 2019.** حيث ركزت حول معرفة طبيعة تأثير جودة التدقيق الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح، ومن أجل ذلك تم اللجوء إلى تقدير إدارة الأرباح باستخدام المستحقات الاختيارية، ثم قياس جودة التدقيق الخارجي بالاعتماد على ثلاثة عناصر هي: الكفاءة والاستقلالية وإجراءات التدقيق، وذلك في مجوعة من الشركات الجزائرية المتواجدة في مدينة سطيف الجزائر، خلال فترة 2012-2014، لقد توصلت الدراسة إلى أن التدقيق للمؤسسات تتميز بالجودة، كما أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لجودة التدقيق الخارجي على تخفيض ممارسات إدارة الأرباح.
  - جودة التدقيق المالي ترتكز على عدة أبعاد من بينها: مدة التدقيق، حجم الحسابات والقوائم المالية، كفاءة وفعالية المدققين، لاستقلالية مجلس الإدارة والجمعية العامة عن التدقيق ومراقبة الحسابات، من شأنه أن يقلل من إمكانية اعتماد المحاسبة الإبداعية، وبالتالي الوصول إلى جودة الأرباح المحاسبية
  - مستقبلا، يمكن لسوناطراك أن تعتمد على إدارة الأرباح دون خرق للقوانين والمعايير المحاسبية، حيث يقوم من خلالها المحاسب باستخدام القواعد والمبادئ من التعديل في الأرقام المسجلة ضمن القوائم المالية، باعتبار أن جهة التدقيق تتكون من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين المحليين، لأن الاعتماد عليهم سيكون قليل في الكشف والحد من الممارسات الاحتيالية، لا سيما في ذروة الأزمات المالية؛
  - تميزت السنوات الأخيرة بعد جائحة كوفيد 19 من ارتفاع أسعار النفط مما سيحدث تحسنا ملموسا في المؤشرات المالية لسوناطراك وستسجل بذلك مستويات عليا مقارنة بالسنوات السابقة؛
  - لن يكون في المستقبل لمحافظي الحسابات الجانب القانوني النظامي أن يمنح لهم المصادقة على الوضع المالي وممتلكات المؤسسة، لأن سوناطراك تتجه نحو اعتماد الشفافية في الممارسات وإتاحة المعلومات الالكترونية بشكل يومي ومستمر.
  - أنجزت مجمل الأعمال الرقابية لمحافظي الحسابات لسوناطراك، التي تم تنفيذها بشكل أساسي على الاستطلاعات وعمليات الفحص الشامل وأنسب التقنيات، موافقة لقواعد الاجتهاد المحاسبية المتعارف عليها؛
  - في ضوء نتائج هذا العمل، نؤكد بأن رأي التدقيق المالي لسوناطراك كان بالمصادقة، بتحفظ مع مراعاة الأخذ بعين الاعتبار التعليقات والملاحظات والتحفظات المقدمة، بأن الحسابات المعروضة، منتظمة، صادقة، وتعكس صورة حقيقية لنتائج الأنشطة والوضع المالي للشركة للسنة المالية المقفلة في سنوات (2010-2020)، التي

تحمل مسؤولية الجوانب المتعلقة بالجرد المادي للأصول، التي قدمتها البيانات المالية الموحدة لسوناطراك هي في جوانبها المعبرة وفق القواعد عن الوضع المالي لشركات المجمع للسنة المالية المقفلة للسنوات المشار إليها، مع الأخذ بالاعتبار العديد من التحفظات عن الأخطاء المحاسبية المدرجة ضمن القوائم المالية التي سبق الإشارة إليها.

- يستخلص من مخرجات محاور الاستبيان ودلالاته الإحصائية لكل من المتوسّط الإحصائي العام والانحراف المعياري المحسوب، أن توجهات أفراد العينة قد كانت ذات مستوى عالي حول الموافقة وبنسبة تأثير عالية للتدقيق المالي في الرقابة على أنشطة إدارة الأرباح وأنها تستجيب لتطلعات الدراسة.

توصيات الدراسة

- ضرورة تفعيل برامج المحاكاة والتدقيق الإلكتروني في المؤسسات الاقتصادية ذات حجم النشاط الكبير، للاستجابة مع متطلبات البيئة التكنولوجية وتحديث الممارسات والآليات الواجب اتخاذها في مسار التدقيق المالي من خلال اعتماد مؤشرات للحوكمة؛
- نوصي بفصل المهام المحاسبية والمالية ومراقبة التسيير في أقسام المديرية العامة لسوناطراك، حتى نضمن جودة الأداء التي تنعكس على الهيكل التنظيمي، بحيث تكون مديرية التدقيق وإدارة المخاطر مستقلة تماما عن مديرية المحاسبة والميزانية ومراقبة التسيير؛
- نوصي بالعمل على إدخال مؤشرات التحليل المالي وتصنيف تقارير التدقيق المالي وفق بوابة إلكترونية أو نظام معلومات للرجوع إليها بسرعة وقت الضرورة، أو الاستفادة منها في مكتبة سوناطراك.

آفاق الدراسة

من خلال ما تم التوصل إليه، نقترح موضوعين للحث، والتي تتمحور أساسا حول مهمة التدقيق المالي وتصحيح الأنشطة الغير قانونية للمحاسبة الإبداعية، وهي كالآتي:

- التدقيق المالي كأداة داعمة للقرارات في المؤسسة المالية؛
- دور تقرير التدقيق المالي في الرفع من الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية العمومية؛
- أثر التدقيق المالي على ضبط والحد من المحاسبة الإبداعية، دراسة حالة.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

أولا: المؤلفات باللغة العربية

1. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، دار كنوز المعرفية للنشر والتوزيع، الأردن،2009.
2. نعمان الصرصور، **إدارة الأرباح في شركات القطاع المالي**، دار جليس الزمان، الأردن، 2014.
3. محسن أحمد الحضري، **حوكمة الشركات**، مجموعة النيل العربية، القاهرة، مصر، 2005.
4. طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة الدولية والعربية والأمريكية**، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصرن 2007.
5. خضر، أحمد، **حوكمة الشركات**، دار الفكر الجماعي، الاسكندرية، جمهورية مصر العربية، 2012.
6. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2006
7. الفيومي محمد، لبيب عوض، **أصول المراجعة**، نسخة إلكترونية، مكتبة الملك فهد الوطنية، 1998.
8. فتحي رزق الله السوافري، أحمد عبد الملك محمد، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، الدار الجامعية، مصر، 2002-2003.
9. إيمان فتحي، أحمد مصطفى، **دور المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات لتحقيق شفافية المعلومات**، منشورات الأزمة المالية العالمية والآفاق المستقبلية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن 2011.
10. عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة**، الدار الجامعية، مصر، 2006.
11. أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية**، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، 2015.

مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية، **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين**، طبعة 2018، الجزء الأول.

12. ويليام توماس، أمرسون هنكي، **التدقيق بين النظرية والتطبيق**، ترجمة أحمد حجاج، كمال الدين سعد، دار المريخ للنشر، السعودية، 2006.
13. حسين يوسف القاضي وآخرون، **تدقيق الحسابات**، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2009.
14. أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية**، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، 2015
15. بوحفص رواني، **التدقيق المالي والمحاسبي، دروس نظرية**، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة غرداية، الجزائر، 2018.
16. معهد المدققين الداخلين، **المعايير الدولية المهنية للتدقيق الداخلي**، ترجمة حكام جمعية المدققين الداخلين، لبنان، 2021.
17. المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد، المعيار الدولي لعمليات المراجعة 2410، **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، طبعة 2018، الجزء الثاني (النسخة الأصلية).
18. مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية، **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، طبعة 2018، الجزء الأول.
19. ويليام توماس، أمرسون هنكي، **التدقيق بين النظرية والتطبيق**، ترجمة أحمد حجاج، كمال الدين سعد، دار المريخ للنشر، السعودية، 2006.
20. حسين يوسف القاضي وآخرون، **تدقيق الحسابات**، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2009.

21. بوحفص رواني، **التدقيق المالي والمحاسبي**، دروس نظرية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة غرداية، 2018، الجزائر.

ثانيا: المقالات والمداخلات ومنشورات باللغة العربية

1. ظريف مريم، قاصب حسين، **المحاسبة الإبداعية وعلاقتها بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي**، مجلة المستقبل الاقتصادي، العدد الخامس، جويلية، 2017.

2. حمزة لعرابي، **واقع البيئة الاقتصادية وأثرها على تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية**، دراسة حالة الجزائر، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد السابع، سبتمبر، 2012.

3. زرقواد وسام، شعباني لطفي، **ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر في ظل قوانين وأخلاقيات المهنة**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي.

4. طارق حماد، أسامة عبد المنعم، **دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية**، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الثامن، ديسمبر 2010.

5. غزالي زينب، غزالي رحمة، **ممارسات إدارة الأرباح ومدى انتهاجها في شركات المساهمة**، دراسة قياسية، مجلة العلوم الإدارية والمالية، 2019، المجلد الثالث، 2019.

6. عصام محمد الطويل، **أثر التكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد التاسع، جوان 2018.

7. قحموش سمية، خواري سميرة، **دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح– دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة**، مجلة أفاق علوم الإدارة والاقتصاد، 2018.

8. نعماني علي وآخرون، **دور المقياس المتوازن للأداء في ترشيد إدارة الأرباح، دراسة تطبيقية بورصة فلسطين**، مجلة جامعة الأزهر، المجلد 15، فلسطين، 2013، ص: 79.

9. عبد الغني بن عمارة، مسعود كسكس، محمد زرقون، **ممارسات إدارة الأرباح في شركات قطاع الاتصالات بالجزائر 2009–2016**، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد الخامس، 2018.

10. زينب غزالي، رحمة غزالي، **ممارسات إدارة الأرباح ومدى انتهاجها في شركات المساهمة، دراسة قياسية**، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد الثالث، العدد الأول، 2019.

11. فداوي أمينة، **نحو مفاضلة إحصائية بين نماذج قياس ممارسات إدارة الأرباح**، محلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 03، العدد 05، 2013.

12. عوض بن سلامة الرحيلي، **لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات**، دراسة حالة السعودية، مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المجلد 22، العدد 01، 2008.

13. محمد حسن يوسف، **محددات الحوكمة ومعاييرها مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر**، منشورات بنك الاستثمار القومي، 2007.

14. عمر شريقي، **التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 2015/07.

15. سميحة فوزي، **تقييم مبادئ حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية**، المركز المصري للدراسات الاقتصادية بالتعاون مع مركز المشروعات الدولية، 2004، ورقة عمل رقم 82.

16. حاكم محسن الربيعي، حمد عبد الحسين راضي، **حوكمة البنوك وأثرها في الأداء والمخاطرة**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمّان، 2001، ص 25.

17. بوعزة سعيدة، **الحكم الراشد كآلية لمكافحة الفساد الإداري في الإدارة المحلية الجزائرية**، مجلة معالم للدراسات القانونية والسياسية، العدد: 05 ديسمبر 2018.

18. تقرير التنمية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، **التحكم الجيد لأجل التنمية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، تحسين التنظيم والمساءلة**، البنك الدولي، واشنطن، 2003.

19. طلال بن مسلط الشريف، **ظاهرة الفساد الإداري وأثرها على الأجهزة الإدارية**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة العامة، العدد: 02، المملكة العربية السعودية، 2004.

20. مجدي محمد سامي، **دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية**، مجلّة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلّد الـ 46، العدد 2، 2009.

21. صديقي مسعود، **نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء التجارب الدولية**، دارسة تطبيقية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر.

22. فيصل الشواورة، **فلسفة وديناميكية عمل التدقيق الداخلي**، مجلة الأسمدة العربية عدد19، الأردن، 1998.

23. بختي زوليخة، **محاضرات في مقياس التدقيق المالي**، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2020.

24. مركز أبوظبي للحوكمة، **أساسيات الحوكمة**، مصطلحات ومفاهيم، سلسلة منشورات، الإمارات العربية المتحدة، 2021.

25. فاطمة فزع هداب، **العوامل المؤثرة في تحديد مستوى الأهمية النسبية وأثرها في التخطيط لعملية التدقيق**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 53، 2017.

26. ضيف الله محمد الهادي، **أسس وقواعد الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، IAS/IFRS**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، المجلد الأول، العدد السادس، 2020.

27. عبد النبي فتيحة، رواني بوحفص، **تقييم نظام الرقابة الداخلية للبنوك التجارية في ظل معيار تقرير محافظ الحسابات NRCAC 07**، دراسة حالة وكالة البنك الوطني الجزائري بغرداية، مجلة إضافات اقتصادية، المجلد 06، العدد 02، 2022.

28. حنيش إسماعيل، **أهمية التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية**، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 18، العدد 03، 2020.

ثالثا: أطروحات دكتوراه باللغة العربية

1. أمينة قداوي، **دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية**، أطروحة دكتوراه، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر، 2014.

2. صارة جريو، **دور المراجعة الخارجية في الحد من ظاهرة الفساد المالي في المؤسسة الاقتصادية في ظل إصلاح مهنة المراجعة**، في الجزائر، أطروحة دكتوراه، قسم علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، 2019.

رابعا: الكتب والمؤلفات باللغات الأجنبية

1. Jean-Francois Mallen, **la boite à outils de l'audit Financier**, Sylvain boccon-gibod, Dunod, Paris, 2013.
2. Bernard Germond, **Audit financier guide pour l'audit de l'information financière des entreprises**, édition Dunod, Paris, 1991.
3. Micheline Friederich, Georges Langois, Alain Burlaud, René Bonnault, DSCG, **Comptabilité et Audit**: Manuel et Applications 2009, Editions Foucher, France, 2007.
4. Groupe Consultatif d'assurance aux plus pauvre, **Audit externe des institutions de micro finance**, guide pratique, outil technique, série n° : 03, France, 2000.
5. Mokhtar Belaiboud**, Pratique de l'audit**, Berti édition, Algérie, 2005.
6. Cour des Comptes Européenne, **Manuel d'audit Financier et d'audit de Conformité**, France, 2012.
7. Jean Charles Becour et Henri Bouquin, **Audit Opérationnel**, 2eme édition, Economica, Paris, 1996.
8. Arens Alvin and others**, Auditing and Assurance Services, Person Education**, Ed, 2003.
9. Boynton, Williams and others, **Modern Auditing**, 6th Edition, Jhon Willy and sons, Inc,1996 , Canada.
10. Jaque Renard, **Théorie et Pratique de L'audit Interne**, édition D'organisation, 2eme tirage, France, 1995.
11. Daoud Yousef Matin**, Internal Audit Manual, According To International Standards**, Le union de la banque arabe, Loubnan, 2007.
12. Khayrallah Belaid, **l'audit Interne et l'approche de la dynamique de groupes**, Centre de publication Universitaire, Tunisie, 2005.
13. Hammini Allel, **Le Contrôle Interne Et L'élaboration Du Bilan Comptable**, Office DES Publications Universitaires, Alger, 2003.
14. Renard Jacques, **Théorie et pratique du l'audit interne**, 7emeEdition, Edition d'organisation, Paris, 2009.
15. Khelassi Redia, **L'audit Interne et audit opérationnel**, Edition dar Houma, Alger, 2005.
16. The Instate of Internal Auditors, **Statement of Internal Auditors Responsibilities**, IIA, New York, 1994.
17. Henri Bougium, Jean Charles Becour, **Audit Opérationnelle**, édition Economica, Paris, 2008.
18. Moukhtar Belaiboud, **Guide pratique d'audit financier et comptable**, la maison des livres, Alger, 1982.
19. Mohamed Hamzaoui, **Audit-Gestion des risques et contrôle interne**, 2eme Édition, Village Mondial, France, 2012.
20. Dufils .P, Raffegea. J, Menonille. D, **L'audit financier**, Presses Universitaires de France (PUF), France, 1994.
21. André Chouan**, Programme de Contrôle (outil indispensable du Reviseure),** Cahier de l'Institute Français de Experts Comptable, Paris, 1974.
22. Bernard Grand et Bernard Verdalle, **Audit Comptable et Financier**, Edition économica, France, 1999.
23. Loinnel Collins, Gerard Valin, **Audit et Contrôle Interne, aspects financier**, opérationnels et stratégique, 4eme édition, dalloz sirey, France, 1992, p: 35.
24. Jacques Renard, **Théorie et Pratique de l'audit interne, édition d'organisation**, 3eme Édition, France, 2000, p: 116.
25. Dov Ogien, **Comptabilité et Audit Bancaires**, Edition Dunod ,Paris, 2006.
26. Eustache Ebondo Mandzila , **Le Rapport d'audit: vers un outil d'aide a la décision**, Parcours: Audit et Expertise, Kedge Business School, 2018.
27. Romney et Steinhart, **Accounting information Systems**, GTH edition per entice Hall, London, 2003.
28. Norme International D'audit (700), **Fondement de L'opinion et Rapport D'audit sur des états financiers**, Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du juin 2012 (CNCC), p: 05-15.
29. Howard F. Stettler, **Audit: Principes et Méthodes Générale**, Edition Public-Union, Paris, 1996.
30. Raffegeau J, Gonzalez R, Dfils P, I Ashworth, **Audit et Contrôle des Comptes**, collectives édition, Public Union, Paris, 1998.
31. Danièle Batude, **Audit comptable et financier**, édition Nathan Université, Paris, 1997.

32. Ministère des finances- D'érection Générale de la Comptabilité, **recueil de textes: législatifs et à la normalisation de la profession comptable**, Edition du sahel, Alger, 2002.
33. Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley, **Auditing and Assurance Services**, Edition Global, London, 2014.
34. Robert Obert, Manuel **et Application, Synthèse droit et Comptabilité-Audit et commissariat aux comptes aspects internationaux**, 3eme édition Dunod, Paris, 2002.
35. Makram Chimingui, Benoi Pige, **La qualité de lieudit (analyse critique), Conférence international de L'enseignement et de la recherche en Comptabilité**, Bordeaux, France, March, 29, 2005.
36. Arens Alvin, Elder randal and Bealey Mark, **Auditing and Assurance Services, An integrated Approach**, 13eme edition, 2010.
37. Benoit Pige, **Audit et Control Interne**, 2eme édition, Management et Société, Paris, 2001.
38. Jofre. P and Simon. Y, **Encyclopédie de Gestion**, édition economica, Paris, 1989.
39. Robert C. Pozen, **What to Ask your Combanys Auditors**, Harvard Business Review, from February, 2011.
40. Hamini Allel, **l'audit comptable et financier**, Perte édition, Alger, 2002.
41. Renaud Salamon, **Précis de droit commercial**, Préface de Christins Thin, P.U.F., Paris, 2005.
42. Pham, C. B. T., Vu, T. M. T., Nguyen, L. H., & Nguyen, D. D. **Audit quality and stock return co-movement: Evidence from Vietnam. Journal of Asian Finance**, Economics and Business,2020 .
43. Howard-f Stettler**, Audit: principes et Methodes generale**, Edition Publi-Union, Paris, 1976.
44. Lois Munro, Jenny Stewart, **External auditor's reliance on internal audit: the Impact of Sourcing arrangements and consulting activities**, Griffith University, Australia, 2009.
45. Mulford , C., & Comiskey, E. **The financial numbers game: detecting creative accounting practices**. USA: John Wiely & Sons, 2002.
46. Joshua Ronen & Varda Yaari : **Earning management, emerging insights in theory, practice & research, Springer** edition, New York, USA, 2008.
47. Chen, J. J., & Zhang, H. **The impact of the corporate governanc** ,code on earnings management–Evidence from Chinese listed companies, European Financial Management, 2003.
48. Indarti, M. G. K., Puteri, I. T., & Sudarsi, S. **Earning Quality, Information Asymmetry and Cost of Equity Capital in Manufacturing Companies**. Icobame 2019.
49. Redha Khelassi**, Audit Interne- Audit Opérationnel,** Édition Houma, 3e Edition, Alger, 2010.
50. Gérard Valin, et autres, **Contrôler et Auditor**, Edition Dunod, Paris, 2006.
51. Pierre Schick, **Mémento d'audit interne**, Edition Dunod, Paris, 2007, p: 54.
52. Hammini Allel, **Le Contrôle Interne Et L'élaboration Du Bilan Comptable**, Office Des Publications Universitaires, Alger, 2003.
53. Antoine , M., Philipe , M., & Claudine, F. **Audit et Commissariat aux comptes, Guide de L'auditeur et de L'audite**. France: Editions Francis Lefebvre, 2010.
54. Veronique , B, **Analyse de l'information financier: diagnostic, évaluation, Prévision, risque**. France: Édition economica, 2007.
55. Fédération Internationale des Comptables, **Conseil des Normes Comptables Internationales—mandats provisoires**, Approuvés en novembre 2004.
56. IGA – Institut supérieur du Génie Appliqué, **Audit Comptable et Financier** ،version 2010.
57. Thematic Think Piece UNDESA, UNDP, UNESCO, **Governance and development, the post-2015 un development Agenda**, the views of the United Nations, May 2012.
58. IAASB, International Auditing and Assurance Standards Board, **ISA 260 The Auditor's Communication with Those Charged with Gouvernance, Comments from ACCA,** July 2005.
59. Gérard Valin, et autres, Contrôler et Auditor, Edition Dunod, Paris, 2006.
60. OECD Organisation for Economic Co-Operation and Development, **Principles of Corporate Gouvernance**, France, 2004.

خامسا: المقالات والمداخلات باللغات الأجنبية

1. Minrol. I, Stezart. J, **the impact Audit committee existence and audit committee meeting frequency on the external audit**, perception of Australia Auditors, International Journal of Auditing, Issue: 12, n°: 11, Australia, 2007.

2. Ashley Palmarozzo Jodi L. Short Michael W. Toffel, **Sourcing Monitors to Monitor Your Sourcing: Strategies to Manage Shilling and Shirking by Supply Chain Auditors**, Working Paper, Harvard Business School, 2017.
3. David Sherman, David Young**, Where Financial Reporting Still Falls Short,** Harvard Business Review, from The July- August 2016.
4. Radu Florea, Ramona Florea, **Audit techniques and audit evidence**, Economy Trans disciplinarity Cognition, vol : 14 , Issue : 1-2011.
5. Majed Abdel Majeed Kabajeh, Ayman Mohammad Al Shanti, And two other authors, **Informational Content of Auditors Report and its Impact on Making Decisions from Lenders and Managements View in the Jordanian Industrial Public Firms**, research paper, International Journal of Humanities and Social Science, Vol 2 N° 14, Special Issue –July 2012.
6. Munter P, **Evaluating internal controls and auditor independence under Sarbanes-Oxley**, financial executive vole 19, n° 07, 2004.
7. Robert Obert, **IFRS pour les petites et moyennes entités plan comptable général, Revue du financie**r, n° 168, Paris, novembre, 2007.
8. Lois Munro and Jenny Stewart, **External auditors reliance on internal audit: the impact of sourcing arrangements and consulting activities**, activities, Griffith university, Australie, 2009.
9. Stezart j, Minrol l, **the impact audit committee existence and audit committee meeting frequency on the external audit**, perception of Australia auditors, international journal of auditing, Vole 12, n° 11, Australia, 2007.
10. Robert C. Pozen, **What to Ask your Combanys Auditors**, Harvard Business Review, frome- Issue: February, 2011.
11. Nedal AlFayoumi, Bana Abuzayed, David Alexander, **Ownership Stricture and Earnings Management in Emerging Markets: The Case of Jordan, International Research Journal of Finance and Economics**, Issue .38, 2010.
12. Mary F. Allen, David M. Stott, Mark Linville, **The Effect of Litigation on Independent Auditor Selection**, American Journal of Business, Issue. 20, 2005.
13. Drian Peters, **The Role of Internal Audit in non-financialand in Tegrated Reporting**, Chartered Institute of Internal Auditors, London, Issue: July 2015.
14. Tertiary Education Commision-By: Sunnasy . D, **Quality Audit Handbook**, research paper, Issue: May 2004, p: 22.
15. **Laure Brunouw, L'exercice du contrôle dans les sociétés anonymes**, Facultés des sciences juridiques, politiques et sociales, Lilles 2, Ecole doctorale, N° 74, octobre 2003.
16. FMA-Financial Markets Authority, **Audit Quality Monitoring Report**, Level 5: Ernst and Young Building, New Zealand, Issue: 01 July 2016- 30 June 2017.
17. Oman Accreditation Council, **Quality Audit Manual**, Institutional Accreditation: stage 01, Oman, Issue: March 2008.
18. International Auditing and Assurance Standards Board, **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, Edition Volume II, IFAC, USA, 2013.
19. Brijesh yadav, **Creative Accounting**, a leterature review, the SIJ transaction on industrial and business management, vol 01, n°05, November-December 2013.
20. Adel A. Salloum, Ziad Odeh Al-Aamaidh, **The Relationship between Earnings Quality and Cost of Capital of the listed companies in Jordan: An Agency Theory perspective, MÂAREF Revue académique**, 12ème Année -N°: 23, Décembre 2017.
21. Alvin A. Arens, Randal. J Elder, Mark. S Beasley, **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**, 14th the Edition, Prentice Hall, États-Unis, 2012.
22. Osama Jamal Al-Nsour, **Earning Management, Institutional Ownership and Performance: Evidence from Amman stock exchange**, Journal of Financial, Accounting and Managerial Studies, Volume 06, Number 02 – September 2019.
23. Felix Oberholzer-Gee and Julie Wulf, **Earnings Management from the Bottom Up: An Analysis of Managerial Incentives Below the CEO**, Working Paper, Harvard Business School, August 17, 2012.
24. Douglas J. Skinner and Suraj Srinivasan**, Audit Quality and Auditor Reputation: Evidence from Japan**, The Accounting Review, Volume 87, No.5 September 2012.
25. Rashidah Abdul Rahman, **Board, audit committee, culture and earnings management: Malaysian evidence**, Managerial Auditing Journal, Issue: 21, August 2006.
26. Shivaram Rajgopal, Suraj Srinivasan, **Measuring Audit Quality**, Working Paper, Harvard Business School, December 2020.
27. Adel A. Salloum, Ziad Odeh Al-Aamaidh, **The Relationship between Earnings Quality and Cost of Capital of the listed companies in Jordan: An Agency Theory perspective**, MÂAREF Revue académique, 12 ème Année -N°: 23, Décembre 2017.

28. Lanouar Charfeddine, Rabeb Riahi and Abdelwahed Omr, **The Determinants of Ernings Management in Developing Countries: A Study in the Tounisian Context,** The IUP Journal of Corporate Governance, Vol. XII, No. 1, 2013.
29. Cadbury world, **Report of the committe on the financial Aspects of Corporate Governance**, London, December 1992.
30. **Organisation for Economic Co-operation and Development, Principles of Corporate Governance**, September 2015.
31. Adedipe A. OLUSEYI et al, **Corporate governance and bank's performance in Nigeria (post – bank's consolidation**), European journal of business and social Sciences, Vol 02, n° 08, 2013.
32. Lambe ISAAC, **Corporate governance and organizational performance in the Nigerian banking industry**, European journal of business and management, Vol 06, n° 25, 2014.
33. Benhalima Imane, Merhoun Malek, **Corporate governance and bank performance in the light of agency theory**, Economiic Devellopmentt Review, Issue N° 06 / Décembre 2018.
34. Daeheon Choi, **Chune Young Chung, Young-Eun Kim, Sustainable Corporate Ownership Structures and Earnings Management in the Vietnamese Stock Market**, Sustainability 2020.
35. Alawaqleh, Q. A., Almasria, N. A., & Alsawalhah, J. M. **The Effect of Board of Directors and CEO on Audit Quality: Evidence from Listed Manufacturing Firms in Jordan**. Journal of Asian Finance, Economics and Business, 8(2), 2021.
36. Daoud yousef sobhi, **Internal Audit Manual Accourding to International Standards**, Union des banque arabes, Loubnane, 2007.
37. Delfita Siagian and Sylvia Veronica Siregar, **The Effect of Audit Committee Financial Expertise And Relative Status On Earnings Management: Case of Indonesia, Journal Akuntansi,** Volume n°: 03, September 2018.
38. Affes H. and Smii T, **The Impact of the Audit Quality on that of the Earnings Management: Case Study in Tunisia**, Journal of Accounting & Marketing, Volume 5, Issue: 03, 2016.
39. Maria Teresa Siniscalco, Nadia Auriat, **Questionnaire design**, Quantitative research methods in educational planning-UNESCO, Issue: September 2005.
40. Eustache Ebondo Mandzila, **Le Rapport d'audit: vers un outil d'aide à la décision, Parcours: Audit et Expertise**, Kedge Business School, France, 2015.
41. Société National de la Comptabilité, **Rapport d'audit sous fourme et détaillée**, dans la revue algérienne de comptabilité et d'audit, n° 01, Alger, mars 2005.
42. Abdulfatah Ali Belgasem-Hussain, Yousof Ibrahim Hussaien, **Earnings management as an ethical issue in view of Kohlberg's theory of moral reasoning**, Journal of Financial Crime, 18 March 2020.
43. Aziatul Waznah Ghazali, Nur Aima Shafie, Zuraidah Mohd Sanusi, **Earnings Management: An Analysis of Opportunistic Behaviour, Monitoring Mechanism and Financial Distress, 7th INTERNATIONAL CONFERENCE ON FINANCIAL CRIMINOLOGY** 2015 13-14 April 2015,Wadham College, Oxford, United Kingdom.
44. Janani Subhasinghe, Sampath Kehelwalatenna, **Impact of Corporate Governance on Earnings Management: Evidence from Sri Lankan Listed Companies**, Global Review of Accounting and Finance Vol.12 . No.1. July 2021 Issue.

سادسا: أطروحات والمطبوعات الجامعية باللغات الأجنبية

1. Mammeri Massinissa et Mezouar Nabil, **L'impact de l'audit interne sur la performance de l'entreprise Cas: EPE-TRANSBOIS-SPA Bejaia**, Mémoire en vue de l'obtention du diplôme de Master en Finance et Comptabilité, Option: Comptabilité, Contrôle et Audit, Université Abderrahmane Mira, Alger, 2013.
2. Soud Matar, **The Impact of Legal Responsibility of External Auditors on Auditing Quality and Investment Level**, A thesis submitted for the degree of Doctor of Philosophiy, Department of Economics and Finance, 2012.
3. Derrouis Salima**, La Pratique de l'audit Comptable et Financier dans les Entreprises Publiques Economiques EPE, Cas: Group GIC ERCO**, Mémoire de Magister, Spécialité Management et Audit, Université d'Oran, 2010.
4. Niels Gorm Maly Rytter, and others, **How to Audit Business Process Excellence Implementation**, Citation for Published version (APA)- EuroOMA Conference on Exploring Interfaces, Aalborg University, 2011.
5. Mohammed Abdullah Al Momani, **Mohammed Ibrahim Obeidat, Activating the Role of Audit Committees and Boards of Directors in Restricting Earnings Management Practices: a Perspective of Auditors in Jordan**, Accounting Department Accounting Department Jadara University.

6. Robbert van Gelderen, **Good Corporate Governance controls earnings management during financial crises**, MSc. Accounting, auditing and control, Erasmus Universiteit Rotterdam, 2012-2013.
7. Olivier Herrbach, **Le compétemment au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier: une approche par le contrat psychologique**, Thèse de doctorat en Sciences de Gestion, Université des Sciences Sociales, Toulouse 1, France, 2000.
8. Robbert van Gelderen, **Good Corporate Governance controls earnings management during financial crises**, MSc. Accounting, auditing and control (2012-2013), Erasmus Universities Rotterdam.
9. Soud Matar, **The Impact of Legal Responsibility of External Auditors on Auditing Quality and Investment Level**, A thesis submitted for the degree of Doctor of Philosophiy, Department of Economics and Finance, 2012.
10. Laura Caperaa, **Le rapport d'audit: vers un outil d'aide a la décision, Parcours- Audit Expertise**, Kedge Business School, France, 2015.
11. Donna M. Zecker, **How to Do Case Study Research**, College of Nursing Faculty Publication Series, University of Massachusetts Amherst, USA, 2009.
12. Zaidah Zainal, **Case Study as a Research Method**, Jurnal Kemanusiaan bil.9, University of Technologies, Malaysia, Issue: June 2007.
13. Maurice Angers, **La flexibilité de la technique**, Initiation pratique a la méthodologie des sciences humaines, Casbah Université.

سابعا: المواقع الإلكترونية الموثقة

- Emna Ben Seed**, Perception de l'indépendance de l'audit**, Analyse par la théorie D'attribution, Parise, 2009, website: https://halshs-archives-ouvertes.fr , Date of view: March, 2020.
- Emna Ben Seed, **Perception de l'indépendance de l'audit**, Analyse par la théorie D'attribution, Paris, 2009, website: https://halshs-archives-ouvertes.fr , Date of view: March, 2020, page 02.
- International Federation of Accountants, **Audit Quality International Standards on Auditing**, by website : https://www.ifac.org/system/files/downloads/Audit_Quality_Fact_Sheet.pdf, Date of view: Jun, 2020, page 01.
- Collings Steve, **ISA 500 – Audit evidence**, website: http://www.accountancystudents.co.uk, Date: April, 2020.
- Jan Bouwens, Accountant scontore, **Auditors: their mindset and their decisions**, scientific article, By Website: http://www.uva.nl/en/profile/b/o/j.f.m.g.bouwens/j.f.m.g.bouwens.html, Issue: October, 2016.
- Fatma Zehri, **Qualité d'audit externe et gestion des résultats Comptables**: Cas de la Tunisie, la comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité, France, 2008, By Website: http://hal.archives-ouvertes.fr. Date of view: July 30, 2021, timing: 23:25.
- Beyer, A., Guttman, I., & Marinovic, I. **Earnings management and earnings quality: Theory and Evidence. Accounting Review**, 94(4), 2019, site web: https://doi.org/10.2308/accr-52282.
- Alzoubi, E. S. S. **Audit quality, debt financing, and earnings management: Evidence from Jordan**. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation2018. https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2017.12.001
- website: http://www.sonatrach.dz/index.php?option=com_content&view=article&id=20&Itemid=267, date of view: April 07, 2021, timing: 01:46.
- website: http://www.sonatrach.dz/index.php?option=com_content&view=article&id=24&Itemid=167, date of view: April 07, 2021, timing: 02:05.
- Azegagh, Audit des immobilisations Sous l'encadrement de:, par site : https://fr.slideshare.net/soukainalam/audit-des-immobilisations?next_slideshow=1, Vue le 01 Mars 2020, à 11h30.
- The Institute of Internal Auditors, Reporting on the Quality Assurance and Improvement Program Standard 1320 Guide, 2017, p : 03. By : https://www.theiia.org/globalassets/documents/standards/implementation-guides-gated/ig-for-standards/ig1320-2016-12.pdf july 28, 2022, 15h00.

ثامنا: التقارير المالية

- CASH Assurances, **Rapport annual 2016**, Direction Généale –SONATRACH, Alger, 2016.
- **Rapport Financier**, SONATRACH, 2021.
- **Bilan d'Activité**, SONATRACH, 2021.
- **Rapport Financier**, SONATRACH, 2020.
- **Bilan d'Activité**, SONATRACH, 2020.
- **Rapport Financier**, SONATRACH, 2019.
- **Rapport Annual**, SONATRACH, 2019.
- **Rapport Financier**, SONATRACH, 2018.
- **Rapport Annual**, SONATRACH, 2018.
- **Rapport Financier**, SONATRACH, 2017.
- **Bilan d'Activité**, SONATRACH, 2017.
- **Rapport Annual**, SONATRACH, 2016.
- **Rapport Financier**, SONATRACH, 2014.
- **Bilan d'Activité**, SONATRACH, 2014.
- **Rapport Financier**, SONATRACH, 2013.

- التقرير المالي، **الحسابات الموحدة لمجمع سوناطراك ش ذ أ**، 2019.
- **حصيلة الأنشطة لسوناطراك**، 2020.
- وزارة المالية، القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية، العدد 24 صادرة بتاريخ 14 أبريل 2014.

الملاحق

الملحق رقم 01: استبيان دراسة الحالة.

UNIVERSITE YAHIA FARES DE MEDEA

Faculté des Sciences Economiques Commerciales et des Sciences de Gestion

Département des Finances et de la Comptabilité

Etudiant : RAMDANI Afif
4eme année Doctorat
Spécialité : Finance d'entreprise
E-mail : ramdani_afif@yahoo.fr

Questionnaire

Etudier l'impact de l'Audit Financier dans le Contrôle des pratiques de Gestion des Bénéfices dans les Principes de Gouvernance à SONATRACH Algérie

Frère et sœur

Salutation,

J'ai l'honneur de vous choisir parmi l'échantillon de l'étude de terrain qui s'inscrit dans le cadre de la préparation de ma THESE de DOCTORAT, spécialité Finance d'entreprise, sous l'intitulé de l'impact de l'Audit Financier dans le Contrôle des pratiques de Gestion des Bénéfices dans les Principes de Gouvernance à la SONATRACH Algérie, c'est pour contribuer par vous à enrichir ce sujet et servir à la recherche scientifique. En remplissant ce questionnaire vous allez contribuer à guider les variables de mon étude et surtout :

- La définition du cadre conceptuel de l'audit financier, les mécanismes des pratiques de gestion des bénéfices ;
- De souligner l'impact de l'Audit Financier dans le Contrôle des pratiques de Gestion du Bénéfices dans les Principes de Gouvernance à la SONATRACH Algérie ;
- D'exprimer votre opinion et votre orientation, qui n'a pour but que de servir objectivement le sujet de recherche, par votre contribution.

Vous remerciant de m'avoir accepter, vous serai au servir de la recherche scientifique et la connaissance.

Partie I : LES DONNEES GENERALES SUR LA CATEGORIE VISEE.

S'il vous plait, veuillez mettre sur l'étiquette (X) au bon endroit :

1. Caractéristiques du Répondant:

Département d'audit et des risques ☐ Management d'entreprise ☐

Commissaire aux comptes (Expert) ☐

2. L'age :

Moins de 25 ans ☐ Entre 25 et 35 ans ☐ Plus de 35 ans ☐

3. Le sexe:

Le Masculin ☐ Le Féminin ☐

4. Niveau Scientifique

Licence ☐ Magistère ☐ Doctorat ☐

Autre:

……

5. Titre actuel du poste

.....

.....

6. L'expérience Professionnelle

Moins de 5 ans ☐

De 5 à 10 ans ☐

Plus de 10 ans ☐

7. Diplômes et Qualifications

.....

Partie II: LES PRINCIPEAUX POINTS DU QUESTIONNAIRE

Tableau (01): Le contenu du premier axe de la variable indépendante (Audit financier et résultats).

	Phrases	D'accord	Tout à fait d'accord	Ne pas être d'accord	je ne suis pas tout à fait d'accord	Neutre
1	Le rapport d'Audit Financier permet d'identifier les forces et les faiblesses de la performance financière de l'entreprise SONATRACH.					
2	L'outil de rapport d'Audit Financier soutient et affirme l'intégrité et l'équité des activités de l'organisation et sert ses objectifs.					
3	La présence des résultats de l'Audit sont considérés comme importants et obligatoires pour leur présence à la SONATRACH.					
4	L'Auditeur se réserve le droit d'exprimer son opinion en cas de restrictions sur la portée de l'Audit ou de la modification des états financiers ou de l'écart du principe comptable et des normes communes au processus de préparation.					
5	L'une des restrictions les plus importantes qui régissent l'opinion de l'Auditeur est le caractère adéquat de la divulgation et de l'inclusion dans les états financiers.					
6	Le rapport d'Audit Financier est un outil de soutien fiable pour l'intégrité et l'équité des activités de l'organisation et le service de ses objectifs.					

7	La Direction de l'Audit et des Risques supervise le dispositif de contrôle interne et élabore des rapports de qualité pour l'audit interne.					
8	Les Résultats d'Audit Financier sont un outil de communication qui assure l'intégration avec la direction pour servir ses décisions en fonction de l'intégration des fonctions administratives et financières.					
9	Les fonctions de vérification financière de la SONATRACH consistent à assister et vérifier la situation financière en se basant sur la connaissance de la fiabilité et de la fidélité des états financiers.					
10	L'ensemble des travaux d'Audit des commissaires aux comptes de SONATRACH, qui ont été effectués principalement sur des enquêtes, des examens approfondis et les techniques les plus appropriées, ont été effectué conformément aux règles généralement admises de la jurisprudence comptable.					
11	L'avis d'Audit Financier de la SONATRACH a été de confirmer, avec prudence, compte tenu des remarques, observations et réserves émises, que les comptes présentés sont réguliers, sincères et reflètent une image fidèle des résultats d'activités et de la situation financière de la société pour permettre la clôture de l'exercice fiscal.					
12	Les états financiers consolidés de SONATRACH sont, dans leurs aspects qui expriment, selon les règles, la situation financière des sociétés du complexe pour l'exercice clôturé des années (2010-2020).					

Tableau N° (02)

Le contenu du deuxième axe de l'impact de l'Audit Financier dans le contrôle des pratiques de Gestion des Bénéfices dans les principes de Gouvernance à SONATRACH Algérie.

	Phrases	D'accord	Tout à fait d'accord	Ne d'accord pas	je ne suis pas tout à fait d'accord	Neutre
1	Le comité d'éthique qui adopte la gouvernance représente les piliers les plus importants de la protection de SONATRACH contre les manipulations et les fraudes et la possibilité d'ajuster les chiffres comptables et financiers comme souhaité par le conseil d'administration, en déformant les règles comptables en coordination avec la direction de l'audit et des risques.					
2	Le rôle de la tâche d'audit financier est d'examiner, de vérifier et d'évaluer les systèmes de contrôle interne et d'aider la direction dans son ensemble à améliorer les activités de l'organisation, en évaluant et en exprimant une opinion sur la possibilité de diriger et de contrôler les bénéfices.					
3	Le rapport du comité d'audit financier garantit que le principe de responsabilité et de fiabilité est atteint dans les états financiers, et que des réserves sont communiquées au conseil d'administration, en ce qui concerne la situation financière et la mesure dans laquelle l'activité réelle correspond à la divulgation et sa capacité à servir les objectifs de gouvernance.					
4	Les membres du conseil sont conscients que la manipulation des bénéfices est une menace pour les objectifs de l'institution, car l'auditeur contribue efficacement à l'interprétation de la situation financière et à sa crédibilité à la lumière du principe de transparence, du droit de rendre compte et de la protection de droits.					

5	Le rapport fait partie intégrante des rapports de résultats de SONATRACH, et est inclus dans le rapport annuel dans le cadre de l'intégration de la communication financière des résultats.					
6	L'audit financier aide dans les processus de communication, en définissant les pratiques de rapport financier et la divulgation transparente du chiffre d'affaires et des bénéfices, et ainsi les rapports sont un outil qui contribue à améliorer la performance financière et administrative de SONATRACH.					
7	Les règles de gouvernance fonctionnent efficacement pour soutenir la transparence et la présentation fidèle des rapports financiers, et dans le même contexte, l'audit financier vise à prévenir la manipulation, la fraude et les fausses déclarations dans les rapports financiers.					
8	Le contenu du rapport financier est une information de qualité qui détermine le volume des activités de gestion des bénéfices, car les informations qui y sont disponibles sont très importantes, crédibles et peuvent être utilisées comme l'un des mécanismes des opérations de contrôle.					
9	À travers les états financiers des années **(2010-2020)**, il n'y a pas de changement dans les principes comptables, et il n'y a pas de processus de gestion des bénéfices, tels que fausses déclarations et fraudes en chiffres, manipulations et fraudes dans la préparation des rapports annuels.					
10	Les principes de gouvernance jouent un rôle important en contribuant à la transparence et à la responsabilité, en plus de ce que l'audit financier joue en donnant plus de crédibilité aux rapports financiers, et en augmentant ainsi la confiance des utilisateurs dans les rapports financiers, et donc les rapports financiers sont honnêtes.					
11	Les états financiers de SONATRACH reflètent la réalité d'une performance financière et administrative équitable, avec une transparence et une divulgation complète, car l'institution opère selon les principes d'une gouvernance et d'une supervision efficaces qui garantissent l'égalité et un bon traitement avec tous les acteurs.					

12	La Direction de l'Audit et des Risques travaille à la supervision du système de contrôle interne et à l'élaboration de rapports de qualité pour l'audit interne, ainsi qu'à la réalisation des processus de contrôle interne, qui contribueraient à la meilleure performance des actifs et des investissements de SONATRACH, et à assurer l'efficacité des principes de gouvernance.					

الملحق رقم (02): نتائج SPSS

البيانات الشخصية

خصائص_الفئة_المستهدفة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	مديرية التدقيق والمخاطر	11	28.9	28.9	28.9
	إدارة المؤسسة	19	50.0	50.0	78.9
	خبير ومحافظ حسابات	8	21.1	21.1	100.0
	Total	38	100.0	100.0	

العمر

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 25 سنة	1	2.6	2.6	2.6
	ما بين 25 و 30 سنة	15	39.5	39.5	42.1
	أكثر من 35 سنة	22	57.9	57.9	100.0
	Total	38	100.0	100.0	

الجنس

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	17	44.7	44.7	44.7
	أنثى	21	55.3	55.3	100.0
	Total	38	100.0	100.0	

التاهيل_العلمي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	23	60.5	60.5	60.5
	ماستر	12	31.6	31.6	92.1
	ماجستير	2	5.3	5.3	97.4
	دكتوراه	1	2.6	2.6	100.0
	Total	38	100.0	100.0	

الخبرة_المهنية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل 5 سنوات	13	34.2	34.2	34.2
	ما بين 5 و 10 سنوات	2	5.3	5.3	39.5
	أكثر من 10 سنوات	23	60.5	60.5	100.0
	Total	38	100.0	100.0	

معامل ألفا كرونباخ الإجمالي

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	38	100.0
	Exclus[a]	0	.0
	Total	38	100.0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.782	24

المحور الأول: التدقيق المالي ومخرجاته

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	38	100.0
	Exclus[a]	0	.0
	Total	38	100.0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.611	12

المحور الثاني: أثر التدقيق المالي في الرقابة على أنشطة إدارة الأرباح في ظل مبادئ الحوكمة

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	38	100.0
	Exclus[a]	0	.0
	Total	38	100.0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.705	12

المتوسطات والانحرافات المعيارية لعبارات الاستبيان

المحور الأول: التدقيق المالي ومخرجاته

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
Le rapport d'Audit Financier permet d'identifier les forces et les faiblesses de la performance financière de l'entreprise SONATRACH	38	4.00	.870
L'outil de rapport d'Audit Financier soutient et affirme l'intégrité et l'équité des activités de l'organisation et sert ses objectifs.	38	4.05	.957
La présence des résultats de l'Audit sont considérés comme importants et obligatoires pour leur présence à la SONATRACH	38	3.97	.972
L'Auditeur se réserve le droit d'exprimer son opinion en cas de restrictions sur la portée de l'Audit ou de la modification des états financiers ou de l'écart du principe comptable et des normes communes au processus de préparation.	38	3.05	1.394
L'une des restrictions les plus importantes qui régissent l'opinion de l'Auditeur est le caractère adéquat de la divulgation et de l'inclusion dans les états financiers.	38	3.45	1.245
Le rapport d'Audit Financier est un outil de soutien fiable pour l'intégrité et l'équité des activités de l'organisation et le service de ses objectifs	38	3.92	.818
La Direction de l'Audit et des Risques supervise le dispositif de contrôle interne et élabore des rapports de qualité pour l'audit interne	38	4.13	.704
Les Résultats d'Audit Financier sont un outil de communication qui assure l'intégration avec la direction pour servir ses décisions en fonction de l'intégration des fonctions administratives et financières.	38	3.87	.963
Les fonctions de vérification financière de la SONATRACH consistent à assister et vérifier la situation financière en se basant sur la connaissance de la fiabilité et de la fidélité des états financiers	38	3.84	.973
L'ensemble des travaux d'Audit des commissaires aux comptes de SONATRACH, qui ont été effectués principalement sur des enquêtes, des examens approfondis et les techniques les plus appropriées, ont été effectué conformément aux règles généralement admises de la jurisprudence comptable	38	3.63	1.025
L'avis d'Audit Financier de la SONATRACH a été de confirmer, avec prudence, compte tenu des remarques, observations et réserves émises, que les comptes présentés sont réguliers, sincères et reflètent une image fidèle des résultats d'activités et de la situation financière de la société pour permettre la clôture de l'exercice fiscal	38	3.63	1.025
Les états financiers consolidés de SONATRACH sont, dans leurs aspects qui expriment, selon les règles, la situation financière des sociétés du complexe pour l'exercice clôturé des années (2010-2020).	38	3.42	.948
N valide (listwise)	38		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
Le comité d'éthique qui adopte la gouvernance représente les piliers les plus importants de la protection de SONATRACH contre les manipulations et les fraudes et la possibilité d'ajuster les chiffres comptables et financiers comme souhaité par le conseil d'administration, en déformant les règles comptables en coordination avec la direction de l'audit et des risques.	38	3.32	1.165
Le rôle de la tâche d'audit financier est d'examiner, de vérifier et d'évaluer les systèmes de contrôle interne et d'aider la direction dans son ensemble à améliorer les activités de l'organisation, en évaluant et en exprimant une opinion sur la possibilité de diriger et de contrôler les bénéfices.	38	3.92	1.100
Le rapport du comité d'audit financier garantit que le principe de responsabilité et de fiabilité est atteint dans les états financiers, et que des réserves sont communiquées au conseil d'administration, en ce qui concerne la situation financière et la mesure dans laquelle l'activité réelle correspond à la divulgation et sa capacité à servir les objectifs de gouvernance.	38	3.66	1.047
Les membres du conseil sont conscients que la manipulation des bénéfices est une menace pour les objectifs de l'institution, car l'auditeur contribue efficacement à l'interprétation de la situation financière et à sa crédibilité à la lumière du principe de transparence, du droit de rendre compte et de la protection de droits.	38	3.84	.886
Le rapport fait partie intégrante des rapports de résultats de SONATRACH, et est inclus dans le rapport annuel dans le cadre de l'intégration de la communication financière des résultats.	38	3.71	.984
L'audit financier aide dans les processus de communication, en définissant les pratiques de rapport financier et la divulgation transparente du chiffre d'affaires et des bénéfices, et ainsi les rapports sont un outil qui contribue à améliorer la performance financière et administrative de SONATRACH.	38	3.66	1.146
Les règles de gouvernance fonctionnent efficacement pour soutenir la transparence et la présentation fidèle des rapports financiers, et dans le même contexte, l'audit financier vise à prévenir la manipulation, la fraude et les fausses déclarations dans les rapports financiers.	38	3.97	.915
Le contenu du rapport financier est une information de qualité qui détermine le volume des activités de gestion des bénéfices, car les informations qui y sont disponibles sont très importantes, crédibles et peuvent être utilisées comme l'un des mécanismes des opérations de contrôle.	38	3.87	.875
À travers les états financiers des années **(2010-2020)**, il n'y a pas de changement dans les principes comptables, et il n'y a pas de processus de gestion des bénéfices, tels que fausses déclarations et fraudes en chiffres, manipulations et fraudes dans la préparation des rapports annuels.	38	3.32	.989
Les principes de gouvernance jouent un rôle important en contribuant à la transparence et à la responsabilité, en plus de ce que l'audit financier joue en donnant plus de crédibilité aux rapports financiers, et en augmentant ainsi la confiance des utilisateurs dans les rapports financiers, et donc les rapports financiers sont honnêtes.	38	4.16	.718
Les états financiers de SONATRACH reflètent la réalité d'une performance financière et administrative équitable, avec une transparence et une divulgation complètes, car l'institution opère selon les principes d'une gouvernance et d'une supervision efficaces qui garantissent l'égalité et un bon traitement avec tous les acteurs.	38	3.95	.899
La Direction de l'Audit et des Risques travaille à la supervision du système de contrôle interne et à l'élaboration de rapports de qualité pour l'audit interne, ainsi qu'à la réalisation des processus de contrôle interne, qui contribueraient à la meilleure performance des actifs et des investissements de SONATRACH, et à assurer l'efficacité des principes de gouvernance.	38	3.89	.953
N valide (listwise)	38		

إجمالي المتوسطات والانحرافات المعيارية للاستبيان

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
الإجمالي	38	3.7599	.40553
N valide (listwise)	38		

إجمالي المتوسطات والانحرافات المعيارية لمحاور الاستبيان

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
الأول_المحور	38	3.7478	.43775
الثاني_المحور	38	3.7719	.47603
N valide (listwise)	38		

اختبار التوزيع الطبيعي

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		الإجمالي	الأول_المحور	الثاني_المحور
N		38	38	38
Paramètres normaux[a,b]	Moyenne	3.7599	3.7478	3.7719
	Ecart-type	.40553	.43775	.47603
Différences les plus extremes	Absolue	.114	.083	.083
	Positive	.114	.083	.071
	Négative	-.094-	-.071-	-.083-
Z de Kolmogorov-Smirnov		.700	.510	.511
Signification asymptotique (bilatérale)		.711	.957	.957

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

نتائج اختبار الفرضية الرئيسية

Variables introduites/supprimées[a]

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	الأول_المحور[b]	.	Entrée

a. Variable dépendante : الثاني_المحور

b. Toutes variables requises saisies.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Changement dans les statistiques				
					Variation de R-deux	Variation de F	ddl1	ddl2	Sig. Variation de F
1	.875	.765	.347	.30488	.765	16.770	1	36	.000

a. Valeurs prédites : (constantes), الأول_المحور

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	2.771	1	2.771	16.770	.000[b]
	Résidu	5.614	36	.156		
	Total	8.385	37			

a. Variable dépendante : الثاني_المحور

b. Valeurs prédites : (constantes), الأول_المحور

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1.429	.885		2.554	.015
	الأول_المحور	.625	.148	.875	4.215	.000

a. Variable dépendante : الثاني_المحور

معامل Anova لمتغيرات البيانات الشخصية

ANOVA à 1 facteur

		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
المستهدفة_الفئة_خصائص	Inter-groupes	4.930	16	.308	.468	.937
	Intra-groupes	13.833	21	.659		
	Total	18.763	37			
العمر	Inter-groupes	5.395	16	.337	1.180	.356
	Intra-groupes	6.000	21	.286		
	Total	11.395	37			
الجنس	Inter-groupes	4.645	16	.290	1.283	.292
	Intra-groupes	4.750	21	.226		
	Total	9.395	37			
العلمي_التاهيل	Inter-groupes	8.750	16	.547	1.068	.436
	Intra-groupes	10.750	21	.512		
	Total	19.500	37			
المهنية_الخبرة	Inter-groupes	13.535	16	.846	.896	.583
	Intra-groupes	19.833	21	.944		
	Total	33.368	37			

الملحق رقم 03: رأي المدقق المالي للسنة المالية 2013

سوناطراك

sonatrach

Certification des Commissaires Aux Comptes

Messieurs les membres de l'Assemblée Générale Ordinaire,

Nous avons l'honneur de vous faire rapport de la mission de contrôle que nous avons effectuée en qualité de Commissaires aux Comptes.

Nous avons examiné les états financiers tels qu'arrêtés par le Conseil d'Administration de votre société au titre de l'exercice 2013, avec un total actif et passif de huit mille cinq cent cinquante-quatre milliards huit cent quatre-vingt-quatorze millions huit cent trente-deux mille quatre cent quatre-vingt-six dinars et soixante-huit centimes (8 554 894 832 486.68 DA) et un résultat net bénéficiaire de quatre cent dix milliards neuf cent cinquante-deux millions quatre-vingt-douze mille deux cent cinquante-trois dinars et quatre-vingt-dix centimes (410 952 092 253.90 DA).

Nos différents travaux de contrôle, réalisés essentiellement à base de sondages, de recoupements et de techniques qui nous sont apparus les plus appropriées, ont été accomplis conformément aux règles de diligence normale.

Compte tenu des résultats de ces travaux, nous certifions sous réserves annotées dans notre rapport général, que les comptes annuels présentés sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des activités, de la situation financière et patrimoniale de votre société au titre de l'exercice clos au 31 décembre 2013.

Alger le, 04 juillet 2014

Commissaires Aux Comptes

CHAFFI Salah

BADSI Moncef

TAIBI Nour-Eddine

BOULAHDOUR Chakib

الملحق رقم 04: رأي المدقق المالي للسنة المالية 2014

سوناطراك

sonatrach

Certification des Commissaires Aux Comptes

Messieurs les membres de l'Assemblée Générale Ordinaire,

Nous avons l'honneur de vous faire rapport de la mission de contrôle que nous avons effectuée en qualité de Commissaires Aux Comptes.

Nous avons examiné les états financiers, tels qu'arrêtés par le Conseil d'Administration de votre Société au titre de l'exercice 2014, avec un total actif et passif de neuf mille quatre-vingt-huit milliards cinq cent cinquante et un millions cinq cent soixante et onze mille deux cent vingt et un dinars et quarante-quatre centimes (9 088 551 571 221,44 DA) et un résultat net bénéficiaire de trois cent trente-quatre milliards deux cent quatre-vingt-trois millions huit cent soixante-trois mille sept cent onze dinars et trente centimes (334 283 863 711,30 DA).

Nos différents travaux de contrôle, réalisés essentiellement à base de sondages, de recoupements et de techniques qui nous sont apparus les plus appropriés, ont été accomplis conformément aux règles de diligence normale.

Compte tenu des résultats de ces travaux, nous certifions sous réserves annotées dans notre rapport général, que les comptes annuels présentés sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des activités, de la situation financière et patrimoniale de votre société au titre de l'exercice clos au 31 décembre 2014.

Alger le, 21 juillet 2015

Les Commissaires Aux Comptes

CHAFFI Salah

BADSI Moncef

TAIBI Nour-Eddine

BOULAHDOUR Chakib

الملحق رقم 05: رأي المدقق المالي للسنة المالية 2016

Opinion sur les comptes sociaux

CASH

MONSIEUR LE PRESIDENT,
MESSIEURS LES MEMBRES
DE L'ASSEMBLEE GENERALE DE LA
COMPAGNIE D'ASSURANCE DES HYDROCARBURES
CASH (SPA)

RAPPORT D'EXPRESSION D'OPINION

Nous avons examiné les états financiers, ci-joints, de la compagnie d'assurances des hydrocarbures (CASH), relatifs à l'exercice clos le 31 décembre 2016, arrêtés avec un total de bilan (actif/passif) de quarante-deux milliards quatre cent soixante-sept millions six cent soixante-dix mille six cent six Dinars et quatre centimes (**42.467.677.606.04 DA**) et un résultat bénéficiaire de un milliard quatre-vingt-six millions sept cent quatre-vingt et onze mille neuf cent quarante-huit Dinars (**1.086.791.948.00DA**).

Les états financiers comprenant le bilan, le compte de résultats, le tableau de flux de trésorerie, le tableau de variation des capitaux propres et l'annexe, joints au présent rapport, ont été arrêtés par le Conseil d'Administration en date du 22 mai 2017.

Les dirigeants sociaux sont responsables des décisions et des choix des méthodes et des règles d'évaluation et de comptabilisation préconisées par le Système Comptable Financier (SCF), l'application de bonne foi de ses règles et méthodes et l'engagement du respect des normes et principes qui régissent l'établissement des états financiers.

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur les états financiers, fondée sur la base des résultats des contrôles conformément aux dispositions légales et aux normes d'audit applicables. Ces normes d'audit requièrent la mise en œuvre de diligences permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Nous avons conduit notre audit en conformité avec les normes d'audit généralement admises. Ces normes requièrent que nous planifions et que nous réalisions notre audit de manière à obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne sont pas affectés par des erreurs significatives.

L'audit consiste à examiner, par sondages et recoupements d'informations, les éléments probants justifiant les données contenues dans les comptes. Il inclut également l'appréciation des principes comptables utilisés et les estimations significatives retenues par la Direction pour l'arrêté des comptes et à apprécier leur présentation d'ensemble. A titre d'information, nous avons audité cinq agences (El biar, Oran, Skikda, Annaba, Birkkhadem) et toutes les directions régionales (trois) de la CASH Spa.

Nous estimons que les contrôles effectués constituent une base raisonnable à l'expression de notre opinion sur les comptes annuels.

Les diligences que nous avions mises en œuvre pour auditer les états financiers de la compagnie d'assurances des hydrocarbures (CASH), arrêtés au 31 décembre 2016, nous permettent de vous présenter notre opinion ci-dessous exprimée

OPINION SUR LES ETATS FINANCIERS COMPAGNIE D'ASSURANCES DES HYDROCARBURES - CASH (SPA) ARRETES AU 31/12/2016

Compte tenu des diligences que nous avons accomplies, nous estimons être en mesure de certifier que les comptes annuels tels qu'ils sont annexés au présent rapport sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé, ainsi que de la situation financière et du patrimoine de votre société à la fin de l'exercice 2016.

Alger le 23 mai 2017

Expert comptable diplômé d'Etat
LABANOJI Ahmed
Commissaire aux comptes agréé

OPINION SUR LE RAPPORT ANNUEL DE GESTION

Nous avons également procédé, conformément aux dispositions de l'article 715 – bis 4 du Décret législatif n° 93-08 du 25 avril 1993 modifiant et complétant l'Ordonnance 75-59 du 26 septembre 1975 portant Code de Commerce, à la vérification de l'exactitude des informations données sur les comptes de la compagnie d'assurance des hydrocarbures – CASH (SPA) dans le rapport de gestion du Conseil d'Administration au titre de l'exercice 2016.

Nous n'avons pas d'observations à formuler sur la sincérité et la concordance des informations comptables données dans le rapport de gestion du Conseil d'Administration avec celles de même nature figurant dans les états financiers et comptables arrêtés au 31 décembre 2016.

Alger le, 25 mai 2017

Expert comptable diplômé d'Etat
LABANOJI Ahmed
Commissaire aux comptes agréé

الملحق رقم 06: رأي المدقق المالي لسنة المالية 2017

سوناطراك

sonatrach

Certification des Commissaires Aux Comptes

Messieurs les membres de l'Assemblée Générale Ordinaire,

Nous avons l'honneur de vous faire rapport de la mission de contrôle que nous avons effectué en qualité de Commissaires Aux Comptes.

Nous avons examiné les états financiers, tels qu'arrêtés par le Conseil d'Administration de votre Société au titre de l'exercice 2017, avec un total bilan -actif/passif- de dix mille cinq cent soixante-dix milliards cent trente-cinq millions neuf cent quarante-neuf mille deux cent soixante-dix-neuf virgule treize dinars (10 570 135 949 279,13) et un résultat net bénéficiaire de trois cent vingt-cinq milliards cinq cent trente-huit millions sept cent trente-quatre mille deux cent vingt-cinq virgule soixante-deux dinars (325 538 734 225,62).

Nos différents travaux de contrôle, réalisés essentiellement à base de sondages, de recoupements et de techniques qui nous sont apparus les plus appropriés, ont été accomplis conformément aux règles de diligence normale.

Compte tenu des résultats de ces travaux, nous certifions, sous réserve de prendre en charge les remarques et observations formulées, que les comptes annuels présentés sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des activités, de la situation financière et patrimoniale de votre société au titre de l'exercice clos au 31 décembre 2017.

Alger, le 14 juin 2018

Les Commissaires aux Comptes

MEGUELLATI Enchaellah

مقلاتي إن شاء الله
MEGUELLATI Ene-Cha Ellah
Expert Comptable - Diplômé d'Etat
Commissaire aux Comptes
Cité 216 Logts.GARIDI 1 B.P 22. KOUBA - ALGER

OUZZANI Samir

EXPERT COMPTABLE
COMMISSAIRE AUX COMPTES
25, Rue des Frères Zoutal
Birkhadem (Alger)

TERKMANE Rachid

Rachid TERKMANE
Expert Comptable Diplômé du Cariadi
Commissaire aux Comptes
Tel Fax (213) 21.35.02.19
Email:terkmane53@yahoo.fr

BENKHLIFA Abdelhamid

عبد الحميد بن خليفه
محافظ حسابات معتمد
Abdelhamid BENKHLIFA
Comptabilité Agréée
Commissaire aux Comptes Agrée
Conseil Fiscal Agrée
BP 386 GHARDAIA Tel 029 86 19 51
E-mail abenkhelifa@caramail.com Fax 029 86 51 19

الملحق رقم 07: رأي المدقق المالي للسنة المالية 2018

سوناطراك

sonatrach

Certification des Commissaires Aux Comptes

Messieurs les membres de l'Assemblée Générale Ordinaire,

Nous avons l'honneur de vous faire rapport de la mission de contrôle que nous avons effectuée en qualité de Commissaires Aux Comptes.

Nous avons examiné les états financiers, tels qu'arrêtés par le Conseil d'Administration de votre Société au titre de l'exercice 2018, avec un total bilan -actif/passif- de Onze mille trois cent un milliards quatre-vingt-dix-sept millions neuf cent quatre-vingt-quatorze mille cinq cent cinquante-trois virgule quatre-vingt-trois dinars (11 301 097 994 553,83) et un résultat net bénéficiaire de Quatre cent quatorze milliards cent cinquante-trois millions trois cent quatre-vingt-dix-sept mille deux cent soixante-treize virgule quarante-sept dinars (414 153 397 273,47).

Nos différents travaux de contrôle, réalisés essentiellement à base de sondages, de recoupements et de techniques qui nous sont apparus les plus appropriés, ont été accomplis conformément aux règles de diligence normale.

Compte tenu des résultats de ces travaux, nous certifions, sous réserve de prendre en charge les remarques et observations formulées, que les comptes annuels présentés sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des activités, de la situation financière et patrimoniale de votre société au titre de l'exercice clos au 31 décembre 2018.

Alger, le 25 juin 2019

Les Commissaires Aux Comptes

MEGUELLATI Enchaellah

MEGUELLATI Ene-Cha Ellah
Expert Comptable - Diplômé d'Etat
Commissaire aux Comptes
Cité 216 Logts.GARIDI I B.P 22. KOUBA - ALGER

OUZZANI Samir

Samir OUZZANI
EXPERT - COMPTABLE
COMMISSAIRE AUX COMPTES
Cité des 440 Logts- Bl 10, Etage 03 appt N°01
Aïn Malha - Cité de Constantine (Alger)

TERKMANE Rachid

Rachid TERKMANE CM
Expert Comptable & Commissaire
aux Comptes Diplômé du Canada
Mob 0772 118 484 / Fix: 023 313 507
Lot ElAmal II Villa N°24 Khraicia Alger
Agr N°: 617 Email: terkmane53@yahoo.fr

BENKHELIFA Abdelhamid

Abdelhamid BENKHELIFA
Comptabilité Agréée
Conseil Fiscal Agréé

الملحق رقم 08: رأي المدقق المالي للسنة المالية 2019

سوناطراك

sonatrach

Certification des Commissaires Aux Comptes

Messieurs les membres de l'Assemblée Générale Ordinaire,

Nous avons l'honneur de vous faire rapport de la mission de contrôle que nous avons effectué en qualité de Commissaires Aux Comptes.

Nous avons examiné les états financiers, tels qu'arrêtés par le Conseil d'Administration de votre Société au titre de l'exercice 2019, avec un total bilan-actif/passif- de Onze mille neuf cent trente-et-un milliards six cent soixante-quatorze millions huit cent vingt-trois mille cinq cent soixante-dix-sept dinars et dix-sept centimes (11 931 674 823 577,17 DA)et un résultat net bénéficiaire de Trois cent trente-huit milliards neuf millions trois cent soixante-et-un mille cinq cent quatre-vingt-dix-huit dinars et quatre-vingt-neuf centimes (338 009 361 598,89 DA).

Nos différents travaux de contrôle, réalisés essentiellement à base de sondages, de recoupements et de techniques qui nous sont apparus les plus appropriés, ont été accomplis conformément aux règles de diligence normale.

Compte tenu des résultats de ces travaux, nous certifions, sous réserve de prendre en charge les remarques et observations formulées, que les comptes annuels présentés sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des activités, de la situation financière et patrimoniale de votre société au titre de l'exercice clos au31 décembre 2019.

Alger le, 30 juin 2020

Commissaires Aux Comptes

MEGUELLATI Enchaellah

MEGUELLATI Ene-Cho Ellah
Expert Comptable - Diplômé d'Etat
Commissaire aux Comptes
Cité 216 Logts.GARIDI 1 B.P 22. KOUBA - ALGER

OUZZANI Samir

Samir OUZZANI
EXPERT - COMPTABLE
COMMISSAIRE AUX COMPTES
Cité des 440 Logts, Bt 10, Etage 03,appt N°01
Aïn Malha - Gué de Constantine (Alger)

TERKMANE Rachid

Rachid TERKMANE CN
Expert Comptable & Commissaire
aux Comptes Diplômé du Canada
Mob: 0772 118 484 / Fix: 023 313 507
Cité ElAmal II Villa N°24 Khraicia Alger
Email: terkmane53@yahoo.fr

BENKHELIFA Abdelhamid

عبد الحميد بن خليفة
خبير محاسبات منضد
Abdelhamid BENKHELIFA
Commissaire aux Comptes Agréé
ARCAM - الجلفة
BP 386 GHARDAIA / Tél / Fax : 029.23.37.21
E-mail : abdben141@gmail.com

الملحق رقم 09: رأي المدقق المالي للسنة المالية 2020.

سوناطراك

sonatrach

Certification des Commissaires Aux Comptes

Messieurs les membres de l'Assemblée Générale de SONATRACH,

Nous avons l'honneur de vous faire rapport de la mission de contrôle que nous avons effectuée en qualité de Commissaires Aux Comptes.

Nous avons examiné les états financiers, tels qu'arrêtés par le Conseil d'Administration de votre Société au titre de l'exercice 2020, avec un total bilan -actif/passif de douze mille cinquante-cinq milliards neuf millions deux cent cinquante-sept mille six cent un dinars et quatre-vingt-seize centimes (12 055 009 257 601,96 DA) et un résultat net bénéficiaire de vingt milliards cent soixante-deux millions deux cent trente-neuf mille sept cent trente-un dinars et soixante-dix-neuf centimes (20 162 239 731,79 DA).

Nos différents travaux de contrôle, réalisés essentiellement à base de sondages, de recoupements et de techniques qui nous sont apparus les plus appropriés, ont été accomplis conformément aux règles de diligence normale.

Compte tenu des résultats de ces travaux, nous certifions, sous réserve de prendre en charge les remarques et observations formulées, que les comptes annuels présentés sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des activités, de la situation financière et patrimoniale de votre société au titre de l'exercice clos au 31 décembre 2020.

Alger, le 10 juin 2021

Les Commissaires aux Comptes

MEGUELLATI Enchaellah

MEGUELLATI Ene-Cha Ellah
Expert Comptable - Diplômé d'Etat

OUZZANI Samir

Samir OUZZANI
EXPERT - COMPTABLE
COMMISSAIRE AUX COMPTES

TERKMANE Rachid

BENKHLIFA Abdelhamid

Abdelhamid BENKHELIFA
Commissaire aux Comptes Agréé
ARCAM

الملحق رقم 10: سند الموافقة على إجراء التربص بالمديرية العامة سوناطراك (ممضى ومختوم).

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارةالتعليم العالي و البحث العلمي
جامعة يحي فارس بالمدية
كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير
الرقم:.../ك.ع.ا.ع.ت.ع.ت/2023
نيابة ما بعد التدرج والبحث العلمي والعلاقات الخارجية
المدية في: 27 أكتوبر 2022

-Ministère de l'enseignement supérieure et de larecherche scientifique
-Université Yahia Farès de Médéa
-Faculté des sciences économiques et des sciences Commerciales et dessciences de gestion
-N :.....

إلى السيد: المديرية العامة - سوناطراك -

الموضوع : السماح للطلبة بإجراء تربص تطبيقي

سيادة المدير , في إطار التنسيق والتعاون بين الجامعة والمؤسسات العمومية والاقتصادية, وبهدف الرفع من المستوى العلمي للطالب وتوطيد التكامل بين الجانب النظري والتطبيقي .

فإننا نرجو من سيادتكم السماح للطلبة الآتية أسماءهم بإجراء التربص التطبيقي في مؤسستكم .

الرقم الآلي	الاسم واللقب	تاريخ الميلاد	مكان الميلاد
	عتيق رضا ني	15 ماي 1994	بئر العاتر
/	/	/	/

المسجلين بالسنة : الرابعة دكتوراه

تخصص: مالية المؤسسة

تقبلوا منا سيادة المدير أسمى عبارات الاحترام والتقدير .

نائب العميد

نائب عميد الكلية المكلف بما بعد التدرج والبحث العلمي والعلاقات الخارجية
أ.د. سماي علي

مدير المؤسسة المستقبلة

13 JUIN 2023

Le Directeur Formation & Planification RHU
F. KHERCHACHE

العنوان: كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير- جامعة يحي فارس بالمدية، القطب الجامعي ، المدية . 26000
025-78-58-17
025-78-54-18

الملحق رقم 11: اتفاقية التربص ممضاة (مدة ستة أشهر)

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة يحيى فارس المدية
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

اتفاقيــة تربـــص

بين

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
ممثلة من طرف نائب عميد الكلية المكلف بما بعد التدرج
والبحث العلمي والعلاقات الخارجية: الأستاذ سمــاي علي

و

المؤسسة / الإدارة المستقبلة:
ممثلة من طرف السيدة (ة): .....خ.شاشة.فريدة.مديرة.التكوين.والتنظيم..
للموارد البشرية

تم الاتفاق بين الطرفين على ما يلي:

المادة الأولى: يخضع الطالب المتربص: ..... المسجل في السنة ..... تخصص ..... إلى الأحكام المنظمة لسير التربصات الميدانية في الوسط المهني.

المادة 2: موضوع الاتفاقية

تهدف هذه الاتفاقية إلى تحديد إطار تنظيم وسير التربصات الميدانية في الوسط المهني لفائدة طلبة جامعة يحي فارس المدية

يخص التربص الطلبة الذين يزاولون التكوين ما بعد التدرج لنيل شهادة الدكتوراه، المسجلين ما بعد التسجيل الثاني.

المادة 3: أهداف التربص

يهدف التربص أثناء فترة التكوين إلى السماح للطالب بالتعرف على واقع المؤسسات الاقتصادية والإدارية، وإثراء معلوماته وهو بمثابة الوسيلة التي تمكنه من إسقاط المعارف النظرية والمنهجية المكتسبة والمقدمة خلال التكوين والتأطير لهدف تطوير مشروع بحثه، ويعد على إثره دراسة حالة، لإكمال أطروحة الدكتوراه.

يهدف التربص إلى تحضير الطالب للحياة المهنية، ويندرج التربص ضمن المسار البحثي، ويحدد سير نشاط التربص حسب تأطير المؤسسة المستقبلة.

المادة 4: مواضيع التربص وتنظيم العمل

يلتزم المتربص خلال تواجده في أماكن التربص باحترام أحكام النظام الداخلي للمؤسسة أو الإدارة المستقبلة والمديرية أو المصلحة التي ألحق بها.

المادة 5: تعيين المؤطرين ومسؤولي التربصات

تعين الكلية أستاذا مؤطر وهو المشرف على بحث الدكتوراه للطالب وتعين المؤسسة أو الإدارة المستقبلة مسؤولا للإشراف على التربص ومتابعة الطالب وتقييمه، ويجب أن يحوز على صفة مدير على الأقل، وأن يكون شاغلا لمنصب عال في المؤسسة أو الإدارة إضافة إلى خبرة لا تقل عن خمس (5) سنوات.

يوضع الطالب المتربص خلال تواجده في مكان التربص تحت السلطة السلمية لمسؤول التربص المعين، ممثلا في السيد (ة): .....

المادة 6: الكيفيات العملية لسير التربص

يسري التربص خلال الفترة الممتدة: من 2022/11/15 إلى 2023/05/15 .....

يجب على المتربص الالتزام بالحضور، لمتابعة دراسة الحالة، ويقع على عاتق المؤسسة محل التربص إخطار الكلية بأي سلوك يتنافى ونظام المؤسسة الصادر من الطالب المتربص.

المادة 7: سيران الاتفاقية

تسري هذه الاتفاقية ابتداء من تاريخ توقيعها من الطرفين.

حرر بـ ...الجزائر..... في 27 أكتوبر 2022

المؤسسة / الإدارة المستقبلة

.....13 JUIN 2023.....

ممثلة من طرف السيدة (ة):

Le Directeur Formation &
Planification P.I.

F. KHERCHACHE

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية

وعلوم التسيير ممثلة من طرف نائب

عميد الكلية المكلف بما بعد التدرج

والبحث العلمي والعلاقات الخارجية:

نائب عميد الكلية المكلف بما بعد التدرج
والبحث العلمي والعلاقات الخارجية
...ي علي

نائب العميد
المكلف بما بعد التدرج
والبحث العلمي
والعلاقات الخارجية

المستخلص

مقدمة: نهدف من خلال دراسة هذا الموضوع، إلى تحديد الأثر النوعي والإحصائي للتدقيق المالي في الرقابة على أنشطة إدارة الأرباح في ظل مبادئ الحوكمة، وإسقاط ذلك على مؤسسة سوناطراك، من خلال توظيف عدّة أدوات ونماذج للتحليل ومعالجة ومناقشة النتائج.

المنهجية: تم الاستناد على المنهج الاستقرائي باعتبار أن الدراسة جزئية لإمكانية تعميم نتائجها، بالاعتماد على أسلوب دراسة الحالة واستخدام أداتي المقابلات والاستبيان في جمع المعلومات وتحليلها، لمعرفة مدى مساهمة التدقيق لمالي في ضبط الممارسات المالية المشبوهة وأنشطة المحاسبة الإبداعية، لضمان مستوى ثقة مقبول للإفصاح الشفاف عن الأرباح التي تعكس واقع الأداء الحقيقي لسوناطراك.

النتائج: أنشطة التدقيق المالي والقانوني لجميع حسابات سوناطراك خلال الفترة المدروسة (2010-2020)، بعد الاطلاع على المستندات وحصائل الأنشطة والقوائم المالية، وكذا الاطلاع على تقارير التدقيق والخبرة، يتضح بأن جميع الأرقام والمعلومات المفصح عنها ذات مصداقية ومنتظمة وتعكس واقع الأداء المالي والإداري الحقيقي وأنها تدعم وتعزز نظام الحوكمة للمؤسسة، باستثناء الأخطاء المحاسبية في الإدراج.

المناقشة: بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS، فإنه توجد دلالة إحصائية لأثر التدقيق المالي في الرقابة وضبط الأنشطة المحاسبية ولإدارة الأرباح، حيث توجد علاقة طردية قوية بمعامل ارتباط قدر ب 87.50%، وبمعامل تحديد قدر ب 76.5%، بمعنى كلما تغيرت مهمة التدقيق المالي وتقاريره ولجانه بوحدة واحدة سيؤدي إلى تغير أنشطة إدارة الأرباح والرقابة عليها بالزيادة بنسبة 76.5%، في ظل ثبات العوامل الأخرى.

الكلمات المفتاحية: تدقيق مالي، إدارة الأرباح، محاسبة إبداعية، مبادئ الحوكمة، سوناطراك.

Résumé

Introduction : L'objectif de cette étude est de déterminer l'impact qualitatif et statistique de l'Audit Financier sur le contrôle des activités de Gestion des Bénéfices selon les principes de gouvernance, c'est à travers une étude de cas à SONATRACH la possibilité d'utilisation de plusieurs outils et modèles pour l'analyse, le traitement et la discussion des résultats.

Méthodologie : sur la base de l'approche inductive, l'étude est partielle ainsi que la diffusion possible de ses résultats, en s'appuyant sur la méthode de l'étude de cas et l'utilisation d'outils d'interview et de questionnaire pour recueillir et analyser l'information, terminer dans quelle mesure l'audit contribue au contrôle des pratiques financières suspectes et des activités comptables créatives, afin de garantir un niveau de confiance acceptable pour la divulgation transparente des bénéfices reflétant la performance réelle de SONATRACH.

Résultats : Activités d'audit financier de tous les comptes et états financiers de SONATRACH pendant la période considérée (2010-2020), après consultation des documents et résultats des activités et des états financiers, ainsi que des rapports d'audit et de l'expérience, montre que tous les chiffres, les renseignements divulgués sont crédibles et systématiques, reflètent les réalités du rendement et du soutien financiers et administratifs réels et renforcent le système de gouvernance. A l'exception des erreurs de saisie comptable.

Discussion : Selon les résultats du programme SPSS, il existe une indication statistique de l'incidence de la vérification financière sur le contrôle et le contrôle des activités comptables et de la gestion des bénéfices. Lorsqu'il y a une signification linéaire élevée avec un facteur de corrélation de **87,50 %** et un facteur de détermination de **76.5 %**, chaque fois que la fonction d'audit financier et ses rapports changent d'une unité, le changement des activités de gestion et de contrôle des bénéfices de 76.5 %, selon la stabilité des autres facteurs.

Mots-clés : **Audit Financier, Gestion des Bénéfices, Comptabilité Créative, Principes de Gouvernance, SONATRACH.**