



الموضوع

دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات
دراسة حالة: الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار ANDI
- فرع بسكرة -

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية

تخصص: مالية وحاكمة الشركات

إشراف الأستاذ(ة):

■ أ/ خريف نادية

إعداد الطالب:

■ دريدي رضوان

تعمل هذه المذكرة على معالجة دور الآليات الرقابية واختيار تأثيرها على الحوكمة المؤسساتية حيث تعتبر حوكمة المؤسسات أداة وتطوير الديمقراطية التي تتبنى سياسة السوق المفتوحة، ومن ثم فالمزايا المتوقعة من تطبيق الحوكمة في الأسواق الناشئة ضخمة للغاية، ذلك أن حوكمة المؤسسات تعمل كنظام متكامل يتطلب قاعدة مؤسسية قوية (سيادة القانون، مؤسسات السوق، حقوق الملكية)، وممارسات سليمة داخل المؤسسات، وعوامل خارجية صحيحة مثل: ضغوط السوق والإشراف التنظيمي المناسب، فالحوكمة الخلية الرشيدة صممت من أجل حل المشاكل الناتجة عن فصل الملكية عن الإدارة كما أن إجراءات الحوكمة الداخلية لا يمكن أن تصبح فعالة إلا إذا عززتها النظم الخارجية للأسواق والمؤسسات، وعليه فإن فعالية حوكمة المؤسسات تعتمد على فعالية الآليات الرقابية المتبناة، حيث تم تركيز الدراسة النظرية على دور كل من مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، المراجعة الخارجية. أما الدراسة التطبيقية فكانت محاولة لإبراز مختلف القوانين والتشريعات المنظمة لعمل الآليات الرقابية التي تحوكم بها المؤسسات في الجزائر وكذلك مقارنتها مع الواقع الذي تعيشه الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار ببسكرة، إلا أن النتائج أظهرت عدم فعالية الآليات الرقابية التي كان من المفروض أن تدعم الحوكمة في الوكالة، لذلك لابد من إصلاح آليات الرقابة التي تحوكم بها المؤسسات.

الكلمات المفتاحية: الحوكمة، الآليات الرقابية.

Abstract

This note is working to address the role of regulatory mechanisms and test their impact on corporate governance, where governance is a necessary tool for institutions to improve performance and the development of democracy which adopts an open market policy, and then advantages expected from the application of corporate governance in emerging markets very large, so that governance institutions operate as an integrated system requires a strong institutional base (the rule of law, market institutions, property rights), and proper practices in institutions, and external factors just like: market pressures and appropriate regulatory oversight, good internal governance is designed to solve the problems resulting from the separation of ownership from management the procedures for internal governance can not become effective only if reinforced systems external markets and institutions, and therefore the effectiveness of corporate governance depends on the effectiveness of oversight mechanisms adopted, where the focus of the theoretical study on the role of board of directors, audit committee, external audit. The applied study was trying to accentuate different laws and regulations governing the work of oversight mechanisms that governing institutions in Algeria, As well as the comparison with the reality of agence Nationale d' developpement D investissement in Biskra but results showed the ineffectiveness of the regulatory mechanisms that were supposed to support governance in agency, so it has to be fixed mechanisms control governing by the institutions.

Key words: Corporate governance, regulatory mechanisms.

رقم الصفحة	العناوين
1	الإهداء
1	تشكرات
1-1	فهرس المحتويات
1	قائمة الأشكال والجداول
أ-ج	المقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات	
07	تمهيد
08	المبحث الأول: ماهية الحوكمة المؤسسات
08	المطلب الأول: مفهوم حوكمة المؤسسات
13	المطلب الثاني: متطلبات نجاح حوكمة المؤسسات
15	المبحث الثاني: ضوابط حوكمة المؤسسات
15	المطلب الأول: أهمية، أهداف ومبادئ حوكمة المؤسسات
23	المطلب الثاني: معايير ومحددات حوكمة المؤسسات
28	المبحث الثالث: النظريات المفسرة لحوكمة المؤسسات
28	المطلب الأول: النظريات التعاقدية للحوكمة
37	المطلب الثاني: النظريات المعرفية في الحوكمة
40	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات	
42	تمهيد
43	المبحث الأول: نظرة عامة حول الرقابة
43	المطلب الأول: ماهية الرقابة
46	المطلب الثاني: خطوات عملية الرقابة
48	المطلب الثالث: أهمية الرقابة
50	المبحث الثاني: آليات الرقابة ودورها في تفعيل حوكمة المؤسسات
51	المطلب الأول: آليات الرقابة في ظل حوكمة المؤسسات
60	المطلب الثاني: دور مجلس الإدارة كآلية من آليات الرقابة
66	المطلب الثالث: دور لجان المراجعة كأحد آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات

فهرس المحتويات

71	المطلب الرابع: : دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة المؤسسات
75	المبحث الثالث: مساهمة آليات الرقابة في تنسيق دور الحوكمة للحد من الفساد المالي والإداري
75	المطلب الأول: العلاقة بين الآليات الرقابية وفق متطلبات حوكمة المؤسسات.
79	المطلب الثاني: أهمية التنسيق بين الآليات الرقابية لحوكمة المؤسسات
81	المطلب الثالث: دور الآليات الرقابية لحوكمة المؤسسات في الحد من الفساد المالي والإداري
83	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: دراسة حالة الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار ANDI فرع بسكرة
85	تمهيد
88	المبحث الأول: التعريف بالوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار
88	المطلب الأول: تقديم ومهام الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار
90	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار
92	المطلب الثالث: مزايا الممنوحة من قبل الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار
94	المطلب الرابع: مدى مساهمة الوكالة في تنمية المشاريع الاستثمارية بوكالة بسكرة خلال الفترة 2002-2013.
98	المبحث الثاني: الحوكمة في الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار
98	المطلب الأول: مجلس الإدارة في الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار
99	المطلب الثاني: تفسير نتائج المقابلة الميدانية
102	خلاصة الفصل
103	الخاتمة
109	قائمة المراجع

قائمة الأشكال:

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
12	يوضح الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة المؤسسات	1
22	المبادئ الأساسية لحوكمة المؤسسات	2
27	المحددات الأساسية لتطبيق مفهوم حوكمة المؤسسات.	3
31	مشاكل الوكالة	4
47	مخطط خطوات عملية الرقابة	5
56	النقاط الأساسية التي يتكون منها النظام الأساسي لكل لجنة من اللجان	6
59	العلاقة بين المراجع الخارجي والمؤسسة	7
63	المكونات الأساسية التي يجب توافرها في مجلس الإدارة	8
80	أهمية إنشاء لجنة المراجعة	9

قائمة الجداول:

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
86	يوضح الأطراف المعنيين بالمقابلة.	1
89	شرح مهام الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار.	2
94	المشاريع الاستثمارية المصرح بها بوكالة بسكرة حسب نوع الاستثمار للفترة 2002-2013.	3
95	المشاريع الاستثمارية المصرح بها بوكالة بسكرة حسب قطاعات النشاط للفترة 2002-2013.	4
96	المشاريع الاستثمارية المصرح بها حسب القطاع القانوني بوكالة بسكرة للفترة 2002-2013.	5
97	المشاريع الاستثمارية المصرح بها حسب الطبيعة القانونية بوكالة بسكرة للفترة 2002-2013.	6

تعتبر حوكمة الشركات من المفاهيم الحديثة التي ظهرت في السنوات القليلة الماضية بقوة على السطح في عالم الأعمال نظرا للمتطلبات الجديدة التي فرضتها مظاهر العولمة وما صاحبها من تطورات على الصعيدين القانوني والاقتصادي، ومما زاد من الاهتمام بتطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية الجيدة الانهيارات المفاجئة لعدد من الشركات العالمية. حيث ارتبط مفهوم الحوكمة ارتباطا وثيقا بالأزمات المالية والاقتصادية، التي كشفت أن عدم تطبيق الحوكمة بالشكل المطلوب قد زاد من حدتها وهز ثقة المستثمرين وجميع أصحاب المصلحة بالأنظمة الرقابية والمحاسبية على أداء الشركات.

وعلى هذا فان المستثمرين يبحثون قبل توجه استثماراتهم عن الشركات التي تتميز بوجود هياكل سليمة لحوكمة الشركات داخلها والتي تضمن مستوى معين من الإفصاح والشفافية في المعلومات المالية التي تنشرها والوضوح والدقة في القوائم المالية قبل أن يقدموا على الاستثمار في تلك الشركات. ولإظهار الموضوع بشكل أوضح ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

- ماهية الحوكمة المؤسسات.
- ضوابط حوكمة المؤسسات.
- النظريات المفسرة لحوكمة المؤسسات.

المبحث الأول: ماهية الحوكمة المؤسسات

ظهرت الحوكمة من بين أوضاع وتناقضات الأزمات المالية التي اجتاحت العالم بكامله، خلال العقد الأخير من القرن العشرين، والتي بلغت حداً بالغ الضخامة من التناقض والذي ظهر جلياً وواضحاً ما بين انتهاز الفرص الاستثمارية السانحة في الأسواق وما بين أخلاقيات الممارسات الواجبة التطبيق....، والذي أظهرته حوادث كثيرة أصابت العديد من الشركات، وأظهرت كيف أصابها الفساد، ومناخ اللامسؤولية، وعدم وجود ثقافة الالتزام، وما أدت إليه أزمة الديون الـ متعثرة، وتعثرت الشركات والبنوك وعدم قدرتها على الوفاء بالتزاماتها، وما ظهر من ممارسات خاطئة من جانب أصحاب العلاقة في الشركات والمؤسسات، كل هذا وغيره أوجب استخدام الحوكمة كأداة ووسيلة معالجة متعددة المجالات والجوانب.

المطلب الأول: مفهوم حوكمة المؤسسات

بالرغم من الارتباط بين مصطلح حوكمة المؤسسات والعولمة والأزمات وزيادة الاهتمام بها بين كل من المهتمين بالدراسات المحاسبية والاقتصادية والإدارية والقانونية، وبالرغم من أن الواقع وراء انتشار مفهوم حوكمة الشركات هو انسجامه مع مصطلحي العولمة والخصوصية، إلا أنه مازال مجال اختلاف وعدم اتفاق بين الباحثين والأكاديميين والمهتمين بالأمر مما أدى إلى ظهور العديد من المصطلحات المستخدمة.

أولاً: تعريف حوكمة المؤسسة

1) الحوكمة لغة:

الحوكمة لفظة غير قياسية، حيث اختزلت في ثناياها عدة مفاهيم تتمثل أساساً في:¹

1. المنع، فيقال حكمت فلاناً، أي منعته، ومنها حكمة الدابة وهو ما يوضع على فم الدابة لمنعها من إلتهايم ما لا يريد لها اركبها أن تلتهمه.
2. القضاء: حيث يطلق الحكم ويراد به القضاء من ذلك قوله تعالى: (فاحكم بينهم بما أنزل الله) أي اقضي بينهم بحكم الله، والحكام هم القضاة، ومن ذلك قوله سبحانه وتعالى: (ولا تأكلوا أموالكم بينكم بالباطل وتدلوا بها إلى الحكام) أي إلى القضاة.

¹ عبد المجيد الصالحين، "الحوكمة في المؤسسات المالية الإسلامية"، مؤتمر الخدمات المالية الإسلامية الثاني، طرابلس، ليبيا 2010، ص4.

3. الحكمة: وهو وضع الشيء المناسب في المكان المناسب، كما دل على ذلك قوله تعالى: (أتيناها الحكمة وفصل الخطاب) ،وقوله سبحانه وتعالى : (ومن يؤت الحكمة فقد أوتي خيرا كثيرا) وقوله عليه الصلاة والسلام: (ورجل آتاه الله الحكمة، فهو يعلمه ويقضي بها).
4. الحَكْمُ : والحكم من نصبه القاضي للحكم بين الناس ومحاولة الإصلاح بينهم،ومن ذلك قوله سبحانه وتعالى: (وإن خفتن شقاق بينهما فابعثوا حكماً من أهله وحكماً من أهلها إن يريدوا إصلاحاً يوفق الله بينهما).

لم يتم التوصل إلى مرادف محدد لمصطلح Corporate Governance باللغة العربية، ويطلق عليه في بعض البلدان بالحاكمية المؤسسية أو التحكم المؤسسي وفي بلدان أخرى يسمى حوكمة الشركات، وبحسب البعض فإنه وبعد العديد من المحاولات والمشاورات مع عدد من خبراء اللغة العربية والاقتصاديين والقانونيين المهتمين بهذا الموضوع، تم اقتراح مصطلح "حوكمة الشركات"

(2) الحوكمة اصطلاحاً:

لم تتفق الكتابات حول مفهوم واضح ومحدد لمصطلح حوكمة المؤسسات، حيث أخذ المفكرون والباحثون وكذا المنظمات الدولية والمهنية بالتسابق لتعريفها، وقد رجع تنوع التعاريف إلى التداخل في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية، وهو الأمر الذي يؤثر في كل مجتمع واقتصاد على حدى، إلا أنه يمكننا سرد مجموعة من التعاريف ثم نحاول من خلالها استنباط الخصائص الأساسية لحوكمة المؤسسات.

يعرف حماد الحوكمة على أنها " : النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والصرامة".

فقد وصف تقرير (Cadbury) عام 1992 حوكمة المؤسسات بأنها " :نظام بمقتضاه تدار لمؤسسات وتراقب"¹.

الحوكمة هي مجموعة من القوانين والنظم والقرارات التي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق اختيار الأساليب المناسبة والفعالة لتحقيق خطط وأهداف الشركة، وبمعنى آخر فان الحوكمة تعني

¹ طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات، المفاهيم-المبادئ-التجارب-المتطلبات، الدار الجامعية، القاهرة، 2008-2009، ص69.

النظام أي وجود نظم تحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء كما تشمل مقومات تقوية المؤسسات على المدى البعيد وتحديد المسئول والمسؤولية.¹ بينما عرفها البنك الدولي 1992: "الحكم الراشد مرادف التسيير الاقتصادي الفعال والأمثل الذي يسعى للإجابة عن مختلف الانتقادات الخاصة، والموجهة للدول والمؤسسات التي تشكك في الإصلاحات الهيكلية المسيرة بطريقة علوية، أي من الأعلى نحو الأسفل والتي أدت إلى فراغ مؤسساتي بدل تعبئة قدرات وطاقات المجتمع، التي يزخر بها".²

وبالتالي يمكننا أن نستخلص من التعاريف السابقة أن حوكمة الشركات نظام يهتم بإيجاد وتنظيم التطبيقات والممارسات السليمة للقائمين على إدارة الشركة، يتضمن العديد من العناصر والمبادئ والإجراءات التي تعمل معا على توزيع الحقوق والمسؤوليات بين الأطراف المختلفة المشاركة في المنظمة، ووضع القواعد والإجراءات المتعلقة بشؤون المنظمة بما يحافظ على حقوق حملة الأسهم وحملة السندات والعاملين بالشركة وأصحاب المصالح وغيرهم.³

ثانياً: خصائص الحوكمة

بناءً على التعاريف السابقة فإن مصطلح الحوكمة يشير إلى الخصائص التالية:⁴

1. الانضباط: أي إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح.
2. الشفافية: أي تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث.
3. الاستقلالية: أي لا توجد تأثيرات وضغوطات غير لازمة للعمل.
4. المساءلة: أي إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.
5. المسؤولية: أي وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المنشأة.
6. العدالة: أي يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المنشأة.

¹ مصطفى يوسف الكافي، الأزمة المالية الاقتصادية العالمية وحوكمة الشركات، دار الرواد، عمان، 2013، ص 205.

² بلعادي عمار، جادو حدو رضا، حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية والإفصاح، الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة-واقع، أفاق ورهانات-جامعة أم البوق، 7 و8 ديسمبر 2010، ص 3.

³ هاني محمد خليل، "مدى تأثير حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في فلسطين"، مذكرة لاستكمال متطلبات نيل الماجستير، محاسبة ونمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2009، ص 22-23.

⁴ طارق عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص 25.

7. المسؤولية الاجتماعية: أي النظر إلى الشركة كمواطن جيد.

ثالثاً: ركائز حوكمة المؤسسات

ترتكز حوكمة المؤسسات على ثلاثة ركائز أساسية تتمثل في:¹

1 - السلوك الأخلاقي: يتم ضمان الالتزام بالسلوك الأخلاقي من خلال:

- الالتزام بالأخلاقيات الحميدة وقواعد السلوك المهني الرشيد.

- التوازن في تحقيق مصالح الأطراف التي لها علاقة بالشركة.

- الصدق والشفافية عند تقديم المعلومات.

- القيام بمتطلبات المسؤولية الاجتماعية والحفاظ على بيئة نظيفة.

2 - الرقابة والمساءلة: وتتم عن طريق وجود:

- أطراف رقابية عامة مثل: هيئة سوق المال، البورصة، البنوك... الخ.

- أطراف رقابية مباشرة مثل: المساهمين، مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، المراجعين الداخليين،

المراجعين الخارجيين... الخ.

- أطراف رقابية أخرى مثل: الموردين، العملاء، المستهلكين، المقرضين... الخ.

3 - إدارة المخاطر: وذلك عن طريق:

- وضع نظام جيد وفعال لإدارة المخاطر.

- ضمان توصيل المخاطر إلى المستخدمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب.

رابع: الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة المؤسسات

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لقواعد حوكمة المؤسسات، وتحدد إلى درجة

كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد، وهي كالتالي:²

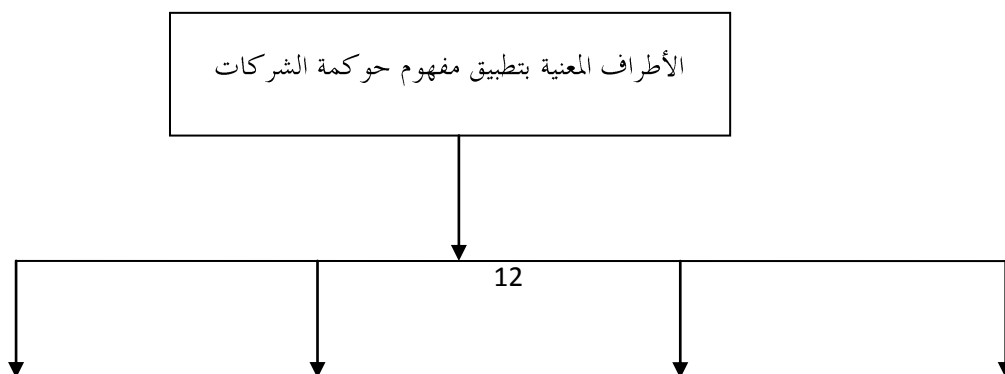
¹ طارق عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص 49.

² عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006-2007، ص 20-21.

1. **المساهمين:** وهم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم، وأيضا تعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل، وهم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.
2. **مجلس الإدارة:** وهم من يمثلون المساهمين وأيضا الأطراف الأخرى مثل: أصحاب المصالح ومجلس الإدارة، يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق الملكية المساهمين.
3. **الإدارة:** وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة، وتعتبر إدارة الشركة هي المسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى المسؤوليتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.
- تعتبر الوظيفة الأساسية لمديري الشركات المقيدة بالبورصة هي الإشراف على إدارة الشركة وكذلك القيام بكافة الأعمال اللازمة لتحقيق الشركة للغرض الذي تأسست من أجله، وذلك من خلال ما يعرضونه من تقارير دورية على مجلس الإدارة تتضمن كافة المعلومات المتعلقة بنشاط الشركة، وعلى ذلك فإنه يمكن القول أن المدير يلعب دور حيوي في الشركة باعتبار شخص مسئول عن مصلحة الشركة وبالتالي مصلحة المستثمرين والمساهمين.
4. **أصحاب المصالح:** وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في البعض من الأحيان، فالدائنون على سبيل المثال يهتمون بمقدرة الشركة على السداد، في حين يهتم العمال والموظفين بمقدرة الشركة على الاستمرار.

والشكل التالي يوضح هذه الأطراف:

الشكل رقم(01): يوضح الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة المؤسسات





المصدر: محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 17.

المطلب الثاني: متطلبات نجاح حوكمة المؤسسات

تعمل الدول والحكومات على إبقاء نظام الحوكمة لديها فعالاً، ومن ثم تعمل على تطويره باستمرار وعلى جعله نموذجاً أمثل يقتدى به، ومن ثم توفر فيه قدراً مناسباً من المرونة تعطي له القدرة على التكيف وتعديل ذاته لمجابهة المتغيرات، وليس للصدام معها... الخ، ومن هنا تحاول الدول والحكومات إبقاء نظام الحوكمة لديها فعالاً. ويتم التطرق لمتطلبات نجاح الحوكمة من خلال المقومات الأساسية التالية:¹

أولاً: الإطار القانوني

وهو المسئول على تحديد حقوق المساهمين واختصاصات كل طرف من الأطراف الأساسية المعنية بالشركة وبصفة خاصة المؤسسين والجمعية العمومية للمساهمين والمساهم الفرد ومجلس الإدارة ولجانه الرئيسية ومراقب الحسابات، وكذا عقوبات انتهاك هذه الحقوق والتقصير في المسؤوليات وتجاوز تلك الاختصاصات، كما يجب أن يحدد الإطار القانوني للحوكمة الجهة الحكومية المنوط بها مراقبة تطبيق إجراءات الحوكمة، ولا يجب أن يترك نظام الحوكمة بكامله للشركات واعتباره شئاً داخلياً لها، لأنه لن يختلف حينئذ عن نظام الرقابة الداخلية ولن يحقق أهداف الحوكمة، فالرقابة الداخلية وحدها ليست صمام أمان من الغش والاحتيال في الشركات، خاصة وأنه توجد أدلة على الاتجار بقوانين مراقبة الشركات.

ثانياً: الإطار المؤسسي

وهو الإطار الذي يتضمن المؤسسات الحكومية الرقابية المنظمة لعمل الشركات مثل: الهيئة العامة لسوق المال، والرقابة المالية للدولة والبنوك المركزية والهيئات الرقابية والهيئات غير الحكومية المساندة للشركات

¹ دادن عبد الغني وسعيدة تلي، فعالية الحوكمة ودرها في الحد من الفساد المالي والإداري، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كإلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلم التنسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة 06-07 ماي 2012، ص 05.

دون استهداف الربح كالجمعيات العلمية المعنية والجمعيات الأهلية المعنية كجمعية حماية المستهلك وكذلك المؤسسات غير الحكومية الهادفة للربح مثل شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة والمحاماة والتصنيف الائتماني والتحليل المالي وشركات الوساطة في الأوراق المالية وغيرها، ولا يقل دورا لمؤسسات العلمية أهمية عن دور تلك المؤسسات إذ يقع عليها عبء تطوير نظم الحوكمة ونشر ثقافتها، وينبغي أن تقوم جميع هذه المؤسسات بأدوارها بكفاءة وأمانة ونزاهة وشفافية من أجل صالح الشركات والاقتصاد القومي عامة.

ثالثا: الإطار التنظيمي

يتضمن عنصرين هما: النظام الأساسي والهيكل التنظيمي لها موضحا عليه أسماء واختصاصات رئيس وأعضاء ولجان مجلس الإدارة وكذلك أسماء واختصاصات المديرين التنفيذيين.

رابعا: روح الانضباط والجد والاجتهاد

الحرص على المصلحة العامة للشركة وتشجيع جميع العاملين فيها على المساهمة الفعالة بكامل الإمكانيات في التحسين أدائها وتعظيم قيمتها وقدرتها التنافسية وذلك بنشر ثقافة الحو لئمة في الشركة، والعمل على تفعيلها بقدر الامكان.

المبحث الثاني: ضوابط حوكمة المؤسسات

لقد تعاضم الاهتمام بمفهوم حوكمة المؤسسات في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خاصة خلال العقود القليلة الماضية، بعد سلسلة الأزمات والانهيارات التي مست اقتصاديات عدة بلدان، وتجدر الإشارة أنه تختلف تطبيق حوكمة الشركات من اقتصاد إلى آخر رغم أن هناك اتفاق على أن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات من عدمه يتوقف على مدى توافر ومستوى جودة محددات الحوكمة والآليات المعتمدة فيها.

المطلب الأول : أهمية، أهداف ومبادئ حوكمة المؤسسات

أولاً: أهمية حوكمة المؤسسات

حظيت حوكمة المؤسسات باهتمام بالغ في السنوات الأخيرة وذلك لأسباب كثيرة منها اهتمام الدول والشركات باجتذاب الاستثمار وتحسين الأداء فإن الفضائح المالية وهروب الأموال ألفت بظلال مظلمة على الاقتصاديات في جميع أرجاء العالم ومن ثم فإن الإرشادات الموجودة حالياً ينبغي النظر باعتبارها مكون من بين العديد من المكونات الضرورية وغير الكافية حتى الآن لإقامة نظام سليم لحوكمة الشركات. ومن هنا يمكن تلخيص أهمية حوكمة الشركات في النقاط الآتية:

1- تخفيض المخاطر.

2- تعزيز الأداء.

3- تحسين الوصول إلى الأسواق المالية.

4- زيادة القابلية التسويقية للسلع والخدمات.

5- إظهار الشفافية وقابلية المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.¹

ويمكن توضيح هذه النقاط من منظور مستخدميها وذلك كما يلي:

➤ بالنسبة للشركات:

- تمكن من رفع الكفاءة الاقتصادية للشركة من خلال وضع أسس للعلاقة بين مديري الشركة والمساهمين ومجلس الإدارة.

- تعمل على وضع الإطار التنظيمي الذي يمكن من خلاله تحديد أهداف الشركة وسبل تحقيقها من خلال توفير الحوافز المناسبة لأعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية لكي يعملوا على تحقيق أهداف الشركة التي تراعي مصالح المساهمين.

- تؤدي إلى الانفتاح على أسواق المال العالمية وجذب قاعدة عريضة من المستثمرين (بالأخص المستثمرين الأجانب) لتمويل المشاريع التوسعية. فإذا كانت الشركات لا تعتمد على الاستثمارات الأجنبية، يمكنها زيادة ثقة المستثمر المحلي وبالتالي زيادة رأس المال بتكلفة أقل.

- تحظى الشركات التي تطبق قواعد الحوكمة بزيادة ثقة المستثمرين لأن تلك القواعد تضمن حماية حقوقهم، ولذلك نجد أن المستثمرين في الشركات التي تطبق قواعد الحوكمة جيدا، قد يقوموا بالتفكير جيدا قبل بيع أسهمهم في تلك الشركات حتى عندما تتعرض لأزمات مؤقتة تؤدي إلى انخفاض أسعار أسهمهم لتقتهم في قدرة الشركة على التغلب على تلك الأزمات مما يجعل تلك الشركات قادرة على الصمود في فترة الأزمات.

➤ بالنسبة للمساهمين:

- تساعد في ضمان الحقوق لكافة المساهمين مثل حق التصويت، حق المشاركة في القرارات الخاصة بأي تغييرات جوهرية قد تؤثر على أداء الشركة في المستقبل.

- الإفصاح الكامل عن أداء الشركة والوضع المالي والقرارات الجوهرية المتخذة من قبل الإدارة العليا يساعد المساهمين على تحديد المخاطر المترتبة على الاستثمار في هذه الشركات.

ثانياً: أهداف حوكمة المؤسسات

¹ مصطفى نجم البشاري، "أهمية تطبيق معايير الحوكمة لتفعيل نظم المراجعة الداخلية للمؤسسات العامة بالسودان"، مؤتمر المراجعة الداخلية الأول بالسودان، 20-21 يناير 2008، ص 17.

يعد أسلوب حوكمة الشركات وسيلة تمكن المجتمع من التأكد من حسن إدارة الشركات بطريقة تحمي أموال المستثمرين والمقرضين، كما يؤدي إلى خلق ضمانات ضد الفساد وسوء الإدارة، وسنظهر ذلك من خلال إيضاح الأهداف التي تصبو الحوكمة إلى تحقيقها.

يرى البعض أن حوكمة الشركات تستهدف تحقيق ما يلي:

- 1) العدالة والشفافية والمعاملة النزيهة لجميع الأطراف ذوي المصلحة المشتركة.
- 2) حماية حقوق المساهمين بصفة عامة سواء كانوا أقلية أو أغلبية وتعظيم عوائدهم.
- 3) منع استغلال السلطات المتاحة من تحقيق مكاسب غير مشروعة والمتاجرة بمصالح الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح.¹

بينما يرى آخرون أن حوكمة الشركات الجيدة تحقق العديد من الأهداف ومن أهمها:

- 1 محاربة الفساد بكل صوره سواء كان فساداً مالياً أم محاسيبياً أم سياسياً.
- 2 جذب الاستثمارات سواء الأجنبية أو المحلية والحد من هروب رؤوس الأموال.
- 3 تحقيق الاستقرار والمصدقية للقطاعات المالية على المستوى المحلي والدولي.
- 4 تحسين وتطوير إدارة الشركات ومساعدة المديرين ومجلس الإدارة على بناء إستراتيجية سليمة وضمن اتخاذ قرارات الدمج أو السيطرة بناءً على أسس سليمة بما يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء.
- 5 تحقيق إمكانية المنافسة في الأجل الطويل وهذا يؤدي إلى خلق حوافز وتبني تكنولوجيا حديثة لزيادة درجة جودة المنتجات وتخفيض التكاليف الإنتاجية وزيادة القابلية التسويقية للسلع والخدمات التي تتعامل فيها الشركة حتى تتمكن من الهمو أمام المنافسة القوية للمنتجات الأجنبية.²
- 6 وبالتالي تسعى حوكمة الشركات من خلال الأهداف إلى تحقيق ما يلي:³
 - 1 تحسين أداء الشركات.
 - 2 وضع الأنظمة الكفيلة بمعالجة الغش وتضارب المصالح والتصرفات غير المقبولة مادي أ وأدائياً وأخلاقياً.

¹ عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، 2007، ص ص74-75.

² رافت حسين مطير، آليات تدعيم دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات، الجامعة الإسلامية، ص 2.

³ OECD, "Principles of Corporate Governance", Organization for Economic Co – Operation and Development Publications Service, 1999.p3.

- 3 وضع أنظمة الرقابة على إدارة الشركات وأعضاء مجلس إدارتها.
- 4 وضع أنظمة لإدارة الشركة وفقا لهيكل يحدد توزيع كل الحقوق والمسؤوليات فيما بين (المشاركين)مجلس الإدارة والمساهمين.
- 5 وضع القواعد والإجراءات المتعلقة بسير العمل داخل الشركة لتحقيق أهدافها.

ثالثا: مبادئ حوكمة الشركات

وتمثل هذه المبادئ العمود الفقري لحوكمة الشركات ،فقد حازت على اهتمام مختلف الهيئات والتنظيمات ذات الصلة بتطبيق الحوكمة مثل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) بنك التسويات الدولي (BIS) المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية (IOSCO)، علاوة على اهتمام الباحثين، والكتاب فلقد تعددت هذه المبادئ واختلفت من جهة أخرى، ولكن أكثرها قبولا واهتماما وهي:

مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD).

تهدف مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن الـ OECD وفق النسخة المحدثة في عام 2004 ، إلى عرض معايير للممارسات المثلى الشائعة، بحيث يمكن لبلدان ذات ثقافات مختلفة الاتفاق عليها دون أن تكون إلزامية وتفصيلية بشكل مرهق.

ويمكن تطبيق المبادئ بغض النظر عن مستوى تمركز الملكية، أو نموذج التمثيل في مجلس الإدارة، أو إتباع القانون المدني أو العام في البلد المعني.

على كل، تتعلق المبادئ بالشركات المدرجة بشكل أساسي، لكن يمكن أن تكون أداة مفيدة لتحسين حوكمة الشركات غير المدرجة في البورصة. وتم ترتيب هذه المبادئ لتدور حول ستة مبادئ أساسية هي¹:

المبدأ الأول : ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات

حيث تعمل الحوكمة على ضمان شفافية وكفاءة الأسواق بما يتوافق وحكم القانون. مع تحديد وتوزيع واضح للمسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية وهذا ما يؤدي إلى التأثير الإيجابي على الأداء الاقتصادي الشامل، ونزاهة الأسواق، والحوافز التي يخلقها للمشاركين في السوق، وتشجيع قيام

¹ كنان نده، "مبادئ حوكمة الشركات في سورية-دراسة مقارنة لمصر والأردن-"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد2، 2010، ص682.

أسواق تتميز بالشفافية والفعالية. كما تعمل على جعل المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر في ممارسات حوكمة المؤسسات في نطاق اختصاص تشريعي ما، متوافقة مع حكم القانون، وذات شفافية، وقابلة للتنفيذ¹. ويتحقق هذا المبدأ من خلال:

- وضع إطار الحوكمة بحيث يكون ذا تأثير على الأداء الاقتصادي الشامل، ونزاهة السوق.
- يجب أن تكون المتطلبات التنظيمية والقانونية للحوكمة متوافقة مع أحكام القانون وقابلة للتنفيذ.
- ينبغي أن يكون توزيع المسؤوليات وفق اختصاص تشريعي ما، ومحدد بشكل يضمن خدمة المصالح العامة.

- أن يكون لدى الجهات الإشرافية والتنظيمية التنفيذية السلطة والنزاهة والموارد للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة وموضوعية، فضلا عن أن أحكامها وقراراتها يجب أن تكون في الوقت المناسب وشفافة مع توفير الشرح التام لها.²

المبدأ الثاني: حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية

ينبغي أن يكفل إطار حوكمة الشركات حماية حقوق المساهمين

أ - تشمل الحقوق الأساسية للمساهمين على ما يلي:

- 1 تأمين أساليب تسجيل الملكية،
- 2 نقل أو تحويل ملكية الأسهم،
- 3 الحصول على المعلومات الخاصة بالشركة في الوقت المناسب وبصفة منتظمة
- 4 المشاركة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين،
- 5 انتخاب أعضاء مجلس الإدارة
- 6 الحصول على حصص من أرباح لشركة.

ب - للمساهمين الحق في المشاركة، وفي الحصول على معلومات كافية عن القرارات المتصلة

بالتغيرات الأساسية في الشركة، ومن بينها:

¹ عبد المجيد قدي، "إمكانية تطبيق مبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بخصوص الحوكمة في البلاد العربية: دراسة الجزائر كنموذج"، جامعة الجزائر، ص 1.

² هاني محمد خليل، مرجع سبق ذكره، ص 31.

- 1- التعديلات في النظام الأساسي أو في مواد تأسيس الشركة أو في غيرها من الوثائق الأساسية للشركة.
 - 2- طرح أسهم إضافية.
 - 3- أية تعاملات مالية غير عادية قد تسفر عن بيع الشركة.
- ت ينبغي أن تتاح للمساهمين فرصة المشاركة الفعالة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين، كما ينبغي إحاطتهم علمًا بالقواعد، التي تحكم اجتماعات المساهمين.
- ث يتعين الإفصاح عن الهياكل والترتيبات الرأسمالية التي تمكن أعداد معينة من المساهمين ممارسة درجة من الرقابة لا تتناسب مع حقوق الملكية التي يحوزونها.
- ج ينبغي السماح لأسواق الرقابة على الشركات بالعمل على نحو فعال ويتسم بالشفافية
- ح ينبغي أن يأخذ المساهمون- ومن بينهم المستثمرون المؤسسون- في الحسبان التكاليف والمنافع المقترنة بممارستهم لحقوقهم في التصويت.

المبدأ الثالث: المعاملة المتكافئة للمساهمين

- ينبغي أن يضمن إطار الحاكمية المؤسسية المعاملة المتساوية لكافة المساهمين، بما في ذلك مساهمي الأقلية والمساهمين الأجانب. وينبغي أن تتاح الفرصة لكافة المساهمين للحصول على تعويض فعال عن انتهاك حقوقهم.¹ وعليه:
- يجب أن يعامل المساهمون المنتمون إلى نفس الفئة معاملة متكافئة.
 - ينبغي أن يكون للمساهمين داخل كل فئة نفس حقوق التصويت. فكافة المساهمون يجب أن يتمكنوا من الحصول على المعلومات المتصلة بحقوق التصويت الممنوحة لكل الفئات وذلك قبل قيامهم بشراء الأسهم. كما يجب أن تعلن أي تغييرات في حقوق التصويت مبكرا وفي الوقت المناسب لضمان حقوق المساهمين.
 - يجب أن يتم التصويت بواسطة الأمانة المفوضين بطريقة متفق عليها من أصحاب الأسهم.
 - ينبغي أن تكفل العمليات والإجراءات المتصلة بالاجتماعات العامة للمساهمين المعاملة المتكافئة لكافة المساهمين. كما يجب ألا تسفر إجراءات الشركة عن صعوبة أو عن ارتفاع في تكلفة التصويت.
 - يجب منع تداول الأسهم بصورة لا تتسم بالإفصاح أو الشفافية.

¹ خالد الخطيب، عصام قريط، "مفاهيم الحوكمة وتطبيقاتها-حالة الأردن ومصر-، جامعة دمشق، ص 6.

- ينبغي أن يطلب من مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين الإفصاح عن وجود أية مصالح خاصة بهم أو بذويهم قد تتصل بعمليات أو مسائل تمس الشركة.¹

المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح

وتشمل احترام حقوقهم القانونية، والتعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق، وكذلك آليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على الشركة، وحصولهم على المعلومات المطلوبة. ويقصد بأصحاب المصالح البنوك والعاملين وحملة السندات والموردين والعملاء.²

المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية

يجب أن يضمن إطار الحوكمة المؤسسية الإفصاح السليم والصحيح في الوقت المناسب حول كل الموضوعات الهامة المرتبطة بالمؤسسة بما في ذلك الوضعية المالية، الأداء، حقوق الملكية وحوكمة المؤسسة.

وبالتالي فإن الإفصاح الدقيق الذي يتم في الوقت المناسب يجب أن يشمل كافة الأحداث الجوهرية المتعلقة بالشركة، إضافة إلى المعايير المحاسبية والمالية التي تتبعها الشركة في تقييم الأداء، مع مراعاة وجوب أن توفر قنوات نشر المعلومات طريقة عادلة للوصول للمعلومات التي تهم كافة المستثمرين في الوقت المناسب.³

المبدأ السادس : مسؤوليات مجلس الإدارة

يجب أن تتضمن مبادئ حوكمة الشركات مسؤوليات مجلس الإدارة بحيث أن تكون واضحة ومحددة ومعلنة سواء من حيث الصلاحيات والمسؤوليات والحقوق والواجبات والمزايا والأجور والمكافآت، ومن أهم مسؤوليات المجلس مراجعة وتوجيه استراتيجية الشركة ووضع الموازنات السنوية والإنفاق الرأسمالي، وخطط النشاط ومراجعة الأداء وإدارة المخاطر وضمان سلامة التقارير المحاسبية والمالية للشركة.⁴

¹ عطا الله وراذ خليل، محمد عبد الفتاح عشاوي، "حوكمة المؤسسة"، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2008، ص 41-42.

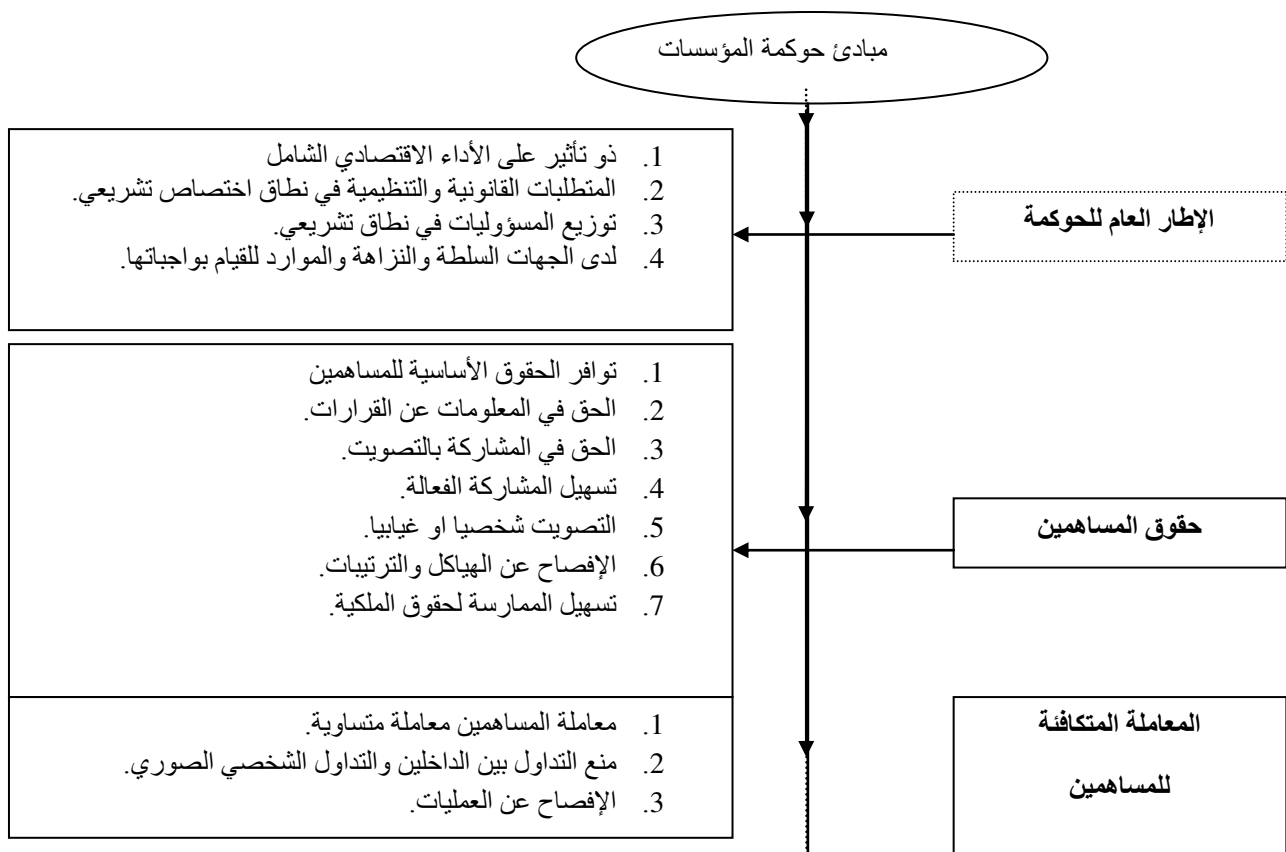
² محمد حسين يوسف، "محددات الحوكمة ومعاييرها مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر"، منشورات بنك الاستثمار القومي، ماي 2007، ص 8.

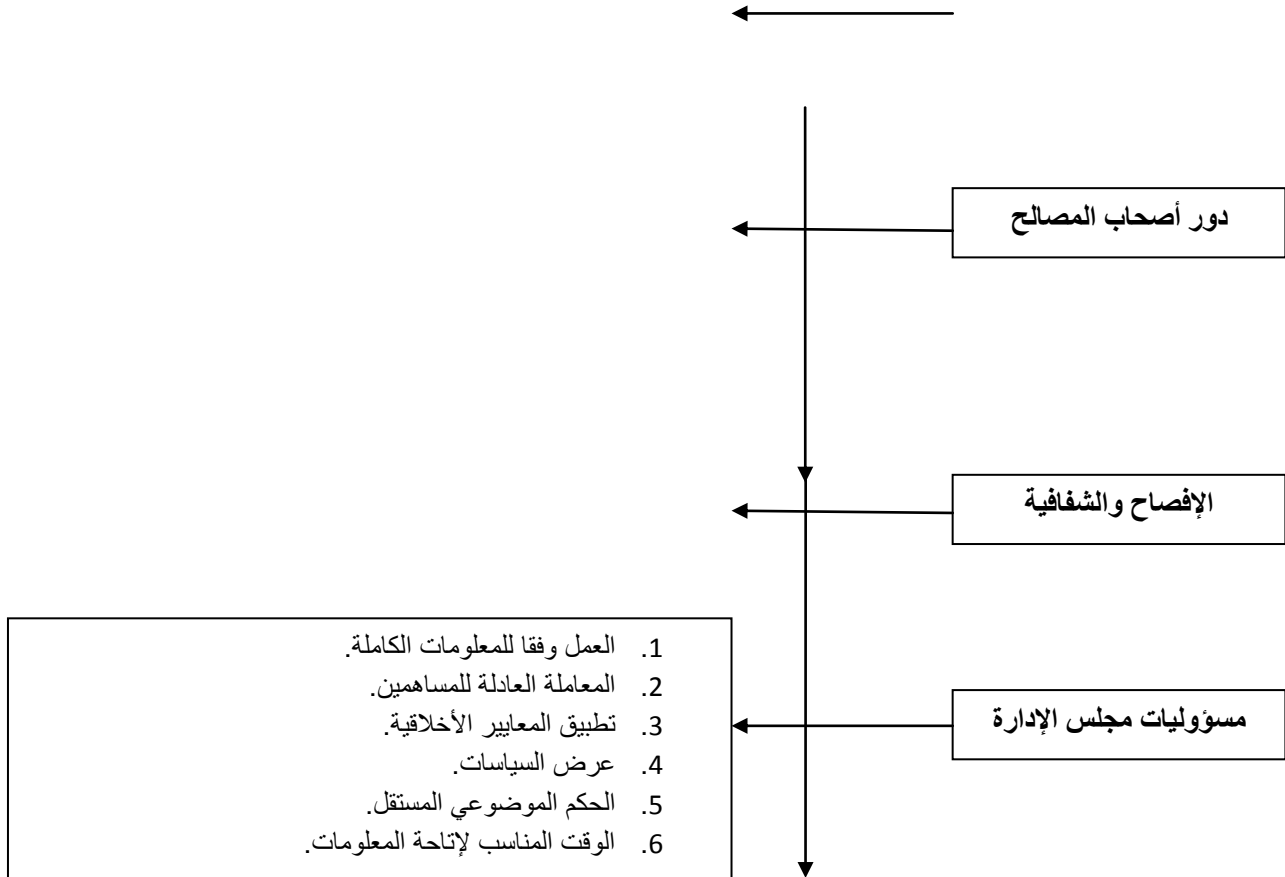
³ مبرط هيبه، "أثر تطبيق الحوكمة في القطاع المصرفي وفقا لمبادئ لجنة بازل للرقابة المصرفية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011، ص 11.

⁴ رافت حسين مطير، مرجع سبق ذكره، ص 3.

ويستخلص مما سبق أنه يمكن عرض المبادئ الأساسية للحوكمة وفق الشكل الموالي:

الشكل رقم(02): المبادئ الأساسية لحوكمة المؤسسات





المصدر: عطا الله وراذ خليل، محمد عبد الفتاح عشاوي، الحوكمة المؤسسية، ص57.

المطلب الثاني: معايير ومحددات حوكمة المؤسسات

تعدّ المؤسسة جزء من المحيط الاقتصادي الذي تنتمي إليه بالإضافة إلى محيطها الداخلي الخاص بها، ولكل محيط مجموعة من المتغيرات التي تميّزه عن الآخر، لكي تحقق المؤسسة أهدافها لابد من توفر مجموعة من الأطراف التي تحتاج إلى الحوكمة وكذا مجموعة من المعايير والآليات، لكي نستخلص بعد ذلك الآثار الناجمة عن حوكمة الشركات

أولاً: معايير حوكمة المؤسسات

لقد حرصت العديد من المؤسسات على وضع معايير محددة لتطبيق الحوكمة، وفي هذا المبحث سيتم استعراض بعض معايير الحوكمة وذلك من خلال منظور وجهة النظر لهذه المؤسسات على النحو التالي:

أ- معايير منظمة التعاون الاقتصادية والتنمية:

يتم تطبيق الحوكمة وفق خمسة معايير توصلت إليها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في عام 1999، علماً بأنها قد أصدرت تعديلاً لها في 2004. وتتمثل في:¹

- 1 **ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات:** يجب أن يتضمن إطار حوكمة الشركات كلا من تعزيز شفافية الأسواق وكفاءتها، كما يجب أن يكون متناسقاً مع أحكام القانون، وأن يصيغ بوضوح تقسيم المسؤوليات فيما بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية المختلفة.
- 2 **حفظ حقوق كل المساهمين:** وتشمل نقل ملكية الأسهم واختيار مجلس الإدارة والحصول على عائد في الأرباح ومعالجة القوائم المالية وحق في المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة.
- 3 **المعاملة العادلة لحملة الأسهم:** وتعني المساواة في التعامل بين كل المساهمين، وحقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية والتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية، والاطلاع على كل المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.
- 4 **دور أصحاب المصلحة أو الأطراف المرتبطة بالشركة:** ويقصد بأصحاب المصالح البنوك والعاملين وحملة المستندات والموردين والعملاء وتشمل الإقرار بحقوق أصحاب المصالح المنصوص عليها في القانون أو عبر اتفاقيات متبادلة، وتشجيع التعاون النشط بين الشركات وبين أصحاب المصالح وتشمل التعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق وكذلك آليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على الشركة.
- 5 **الإفصاح والشفافية:** ضمان الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب عن كل المسائل المادية التي تتعلق بالشركة، بما في الوضع المالي والأداء والملكية وحوكمة الشركة. وتتناول الإفصاح عن المعلومات الهامة ودور مراقب الحسابات والإفصاح عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين ويتم الإفصاح عن كل تلك المعلومات بطريقة عادلة بين المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب ومن دون تأخير.
- 6 **مسؤوليات مجلس الإدارة:** وتشمل هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية، وكيفية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية وضمان التوجيه الاستراتيجي للشركة، والرقابة الفعالة على الإدارة من قبل مجلس الإدارة، وضمان مسؤولية مجلس الإدارة تجاه الشركة وحملة الأسهم. وفي النهاية، نود أن نشير إلى

¹ مصطفى يوسف كافي، مرجع سابق، ص 240-141.

أن دور "الحوكمة" لا يقتصر على وضع القواعد والقوانين ومراقبة تنفيذها، لكن يمتد ليشمل أيضا توفير البيئة اللازمة لدعم مصداقيتها وهذا لا يتحقق إلا بالتعاون بين كل من الحكومة والسلطة الرقابية والقطاع الخاص والفاعلين الآخرين بما فيهم الجمهور.

ب- معايير لجنة بازل للرقابة المصرفية العالمية

وضعت لجنة بازل في العام 1999 إرشادات خاصة بالحكومة في المؤسسات المصرفية والمالية، وهي تركز على النقاط التالية:¹

- 1 قيم الشركة وموثيق الشرف للتصرفات السليمة وغيرها من المعايير للتصرفات الجيدة والنظم التي يتحقق باستخدامها تطبيق هذه المعايير.
- 2 إستراتيجية للشركة معدة جيدا، والتي بموجبها يمكن قياس نجاحها الكلي ومساهمة الأفراد في ذلك.
- 3 التوزيع السليم للمسئوليات ومراكز اتخاذ القرار متضمنا تسلسلا وظيفيا للموافقات المطلوبة من الأفراد للمجلس.
- 4 وضع آلية للتعاون الفعال بين مجلس الإدارة ومدققي الحسابات والإدارة العليا.
- 5 توافر نظام ضبط داخلي قوي يتضمن مهام التدقيق الداخلي والخارجي وإدارة مستقلة للمخاطر عن خطوط العمل مع مراعاة تناسب السلطات مع المسئوليات.
- 6 مراقبة خاصة لمركز المخاطر في المواقع التي يتصاعد فيها تضارب المصالح، بما في ذلك علاقات العمل مع المقترضين المرتبطين بالمصرف وكبار المساهمين والإدارة العليا، أو متخذي القرارات الرئيسية في المؤسسة.
- 7 الحوافز المالية والإدارية للإدارة العليا التي تحقق العمل بطريقة سليمة، وأيضا بالنسبة للمديرين أو الموظفين سواء كانت في شكل تعويضات أو ترقيات أو عناصر أخرى.
- 8 تدفق المعلومات بشكل مناسب داخليا أو إلى الخارج.

ج- معايير مؤسسة التمويل الدولية:

¹ مصطفى يوسف كافي، مرجع سابق، 2013، ص ص242.

وضعت مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي في عام 2003 موجهات وقواعد ومعايير عامة تراها أساسية لدعم الحكومة في المؤسسات على تنوعها، سواء كانت مالية أو غير مالية، وذلك على مستويات أربعة كالتالي:¹

- 1 - الممارسات المقبولة للحكم الجيد.
- 2 - خطوات إضافية لضمان الحكم الجيد محليا.
- 3 - إسهامات أساسية لتحسين الحكم الجيد محليا.
- 4 - القيادة.

ثانيا: محددات الحوكمة

هناك نوعين من المحددات التي تؤثر في تأسيس وتنفيذ إطار الحوكمة المؤسسية، يمكن إظهارها على الشكل الآتي:

أ - المحددات الخارجية:

وتشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة، والذي يشمل على سبيل المثال: القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي (مثل قوانين سوق المال والشركات وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس)، وكفاءة القطاع المالي (البنوك وسوق المال) في توفير التمويل اللازم للمشروعات، ودرجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج، وكفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية (هيئة سوق المال والبورصة) في إحكام الرقابة على الشركات، وذلك فضلا عن بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة (ومنها على سبيل المثال الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للعاملين في السوق، مثل المراجعين والمحاسبين والمحامين والشركات العاملة في سوق الأوراق المالية وغيرها)، بالإضافة إلى المؤسسات الخاصة للمهن الحرة مثل مكاتب المحاماة والمراجعة والتصنيف الائتماني والاستشارات المالية والاستثمارية. وترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة، والتي تقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص.²

¹ مصطفى يوسف كافي، مرجع سابق، 2013، ص ص 243.

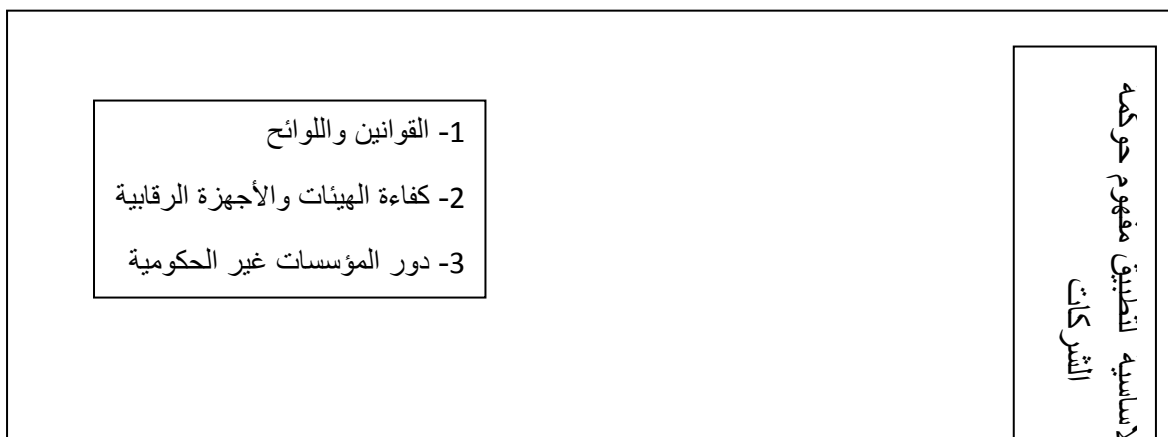
² صديق مسعودة، دريس خالد، "دور حوكمة الشركات في تحقيق شفافية المعلومات المحاسبية لترشيد قرار الاستثمار"، الملتقى الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع أفق ورهانات، أ/ البواقي، ص 12.

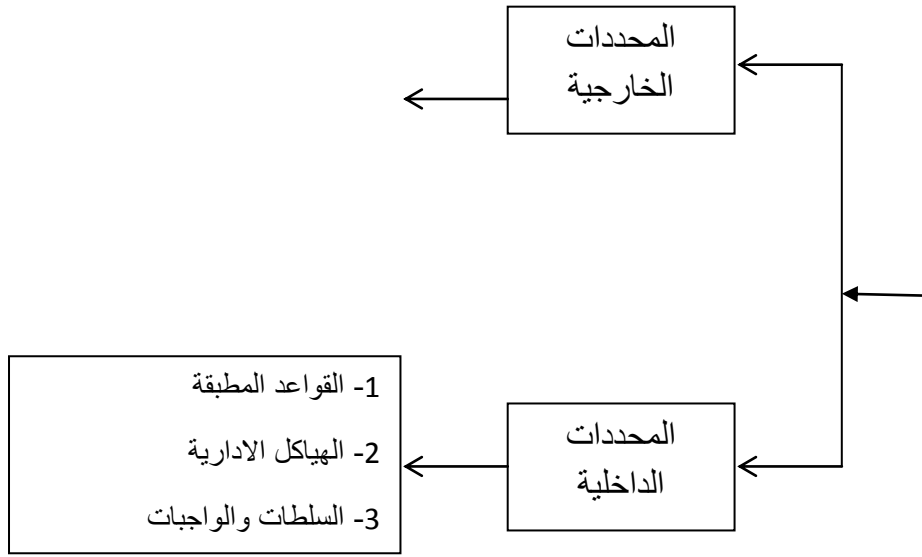
ب المحددات الداخلية:

وتشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، والتي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة.¹

وتشمل هذه المحددات والعوامل على مجموعتين موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (03): المحددات الأساسية لتطبيق مفهوم حوكمة المؤسسات.





المصدر: محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية،

الطبعة الثانية، الإسكندرية، 2009، ص 22.

المبحث الثالث: النظريات المفسرة لحوكمة المؤسسات

تعتبر الحوكمة نتاج العديد من البناءات النظرية في إطار تيارات تنتمي إلى صيغ متقاربة، لكنها تقوم بعرض شروحات مختلفة لفعالية الشركات ووجودها حيث أن التيار الأول مصدره التعاقد، في حين أن التيار الثاني مصدره المعرفة.

وعليه، سوف يعنى هذا المبحث تحديدا بمعالجة المطالب الآتية:

- النظريات التعاقدية للحوكمة.
- النظريات المعرفية للحوكمة.

المطلب الأول: النظريات التعاقدية للحوكمة

إن المقاربات التعاقدية تنطق من فكرة رئيسية مفادها اعتبار المؤسسة كمركز للتعاقد، حيث يدير هذا المركز التعاقدى، مختلف العقود المبرمة في المؤسسة، حيث تنقسم النظريات التعاقدية إلا عدة مقاربات يتم تناولها على النحو التالي:

أولا: المقاربات المساهماتية

في هذا الإطار توجد ثلاث نظريات تشكل جوهر هذا التيار يتم عرضها على النحو التالي:

1- نظرية حقوق الملكية: وتأسست هذه النظرية من طرف دمستز والشين A.A.ALCHIAN و

H.DEMSETZ، حيث تقوم هذه النظرية على فكرة بسيطة هي أن حق الملكية هو المحدد الأساسي أو العامل الجوهرى وراء فعالية ونمو المؤسسة، فكلما كانت هذه الحقوق كاملة كلما انعكس ذلك على أداء المؤسسة.

حيث قام كل من بجويش وفيربنت FURUBOTN و PGOYICH بتحليل حقوق الملكية إلى ثلاث

أقسام حق الاستعمال: أي الحق في استعمال الشيء، حق قطف الثمار: أي الحق في جني المنافع والأرباح، حق البيع: وهو حق تقرير المصير.

حيث أن المؤسسة في إطار هذه النظرية تعتبر كمركز للتعاقد تتمثل مهمة المدير فيها تعريف طبيعة العلاقات واختيار العمال في إطار العقد الاجتماعى. وبناءا على النظرية النيوكلاسيكية، فإن تشتت حقوق الملكية هو بهدف تخفيض فعالية المؤسسة، حيث أن المدير المالك يعمل على تحريك أعلى منفعة بالنسبة للمؤسسة التي يديرها، عن طريق توجيه الجهود نحو خدمة هذه المؤسسة، على عكس ما هو موجود في المؤسسة التسييرية أين تنفصل وظائف الملكية عن التسيير وفي هذا الإطار فان المسير لا يملك إلا حق الاستعمال في حين أن حق قطف الثمار وحق تقرير المصير هي في حوزة المالك وهذا ما يجعل من تعارض المصالح أمرا طبيعيا.

وبالتالي أظهرت نظرية حقوق الملكية أن الفصل بين حق الاستعمال، حق قطف الثمار، حق تقرير المصير كان نتيجة ظهور المؤسسة التسييرية الهتدفة إلى تخفيض فعالية حقوق الملكية، مما دعى ضرورة متابعة جميع المصالح المتباعدة.¹

2 - نظرية الوكالة

ترتبط المفاهيم الأساسية لهذه النظرية إلى حد كبير بالمفاهيم التي تقوم عليها نظرية المباريات تختلف عنها فقط في توصيف طبيعة العلاقات القائمة بين أطراف اللعبة، ففي حين تعكس نظرية المباريات سلوك أطراف متعاونة ترتبط ببعضها ضمن علاقة تعاقدية تركزها شروط عقد التوظيف المبرم بين ملاك المؤسسة (المساهمين) من جهة وإدارة المؤسسة من جهة أخرى.²

حيث يعتبر كل من جوسن وملنج M.C.JENSEN و W.H.MECKLING مؤسسي هذه النظرية اعتماداً على أعمال دمستز والشين ALCHIAN و DEMSETZ.³

انطلاقاً من تعريف المؤسسة كمركز تعاقد، وكما يبدو من اسمها تقوم نظرية الوكالة على مفهوم الوكالة أي العلاقة التي تنشأ بين طرفين، الموكل الرئيس من جهة والوكيل من جهة أخرى، وتتحدد هذه العلاقة عادة بموجب شروط عقد صريح أو ضمني يكلف بموجبه الطرف الأول (الموكل) الطرف الثاني (الوكيل) بالقيام بأنشطة معينة لصالحه، كما يفوض إليه اتخاذ القرارات نيابة عنه.⁴

وتتركز هذه النظرية على مجموعة من الفرضيات من أهمها:⁵

- يتميز كل من الموكل والوكيل بالرشد الاقتصادي، لذا يسعى كل طرف إلى تعظيم منفعته الذاتية والتي تعتبر المحرك لتصرفاته وقراراته.
- تأسيساً على ما تقدم سيسعى الوكيل إلى تعظيم منفعته ولو على حساب مصلحة الموكل، وهنا ينشأ نوع من تضارب المصالح بينها.
- عدم تماثل المعلومات بين الموكل والوكيل.

¹ Frédéric PARRAT, *Le gouvernement d'entreprise*, Economique, paris, 1997, pp: 28-29.

² محمد مطر، التأسيس النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس، الغرض، الإفصاح، دار وائل للنشر، عمان، 2004، ص 100.

³ طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم-المبادئ-التجارب-تطبيقات الحوكمة في المصارف)، دار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 67.

⁴ محمد مطر، مرجع سابق، 2004، ص 100.

⁵ طارق عبد العال حمادة، مرجع سابق، 2005، ص 67-68.

بناء على ما سبق فإن مشكلة الوكالة من تعرض الموكل لخسارة نتيجة عدم بذل الوكيل العناية الكافية لتعظيم عائده، وفي هذا الإطار هناك نوعان من الشكوك أو عدم التأكد الذي ينتاب سلوكيات المتعاقدين.

أ - مشكلة الاختيار العكسي (أو المتناقض)

إذا كانت نظرية الوكالة تدرس (مسير/مساهم)، أي المشاكل التي يمكن أن يمكن أ، تنشأ عن العقد المبرم بين (المساهم والمسير) وأساليب حلها، فإن النظرة الجديدة تدرس العلاقة (مسير/مستثمر) محتمل وفي الحالة تختلف المعلومة والخبرات بين ال طرفين، أي أن المعلومات الموجودة عند المسيرين تكون غير متاحة للمستثمرين المحتملين وهذا ما يعبر عنه "بالاختيار العكسي" ¹ وهذه المشكلة تكون نتيجة قدرة الوكيل على إخفاء بعض المعلومات خاطئة أو مضللة، في الحالة التي لا يمكن للموكل فيها ملاحظة الوكيل أداء الوكيل بصورة مباشرة والتحقق من نتائج قراراته وبالتالي لا يستطيع تحديد ما إذا كان الوكيل يختار البديل المناسب أم لا عند اتخاذ القرارات المختلفة.

ب مشكلة الخطر المعنوي

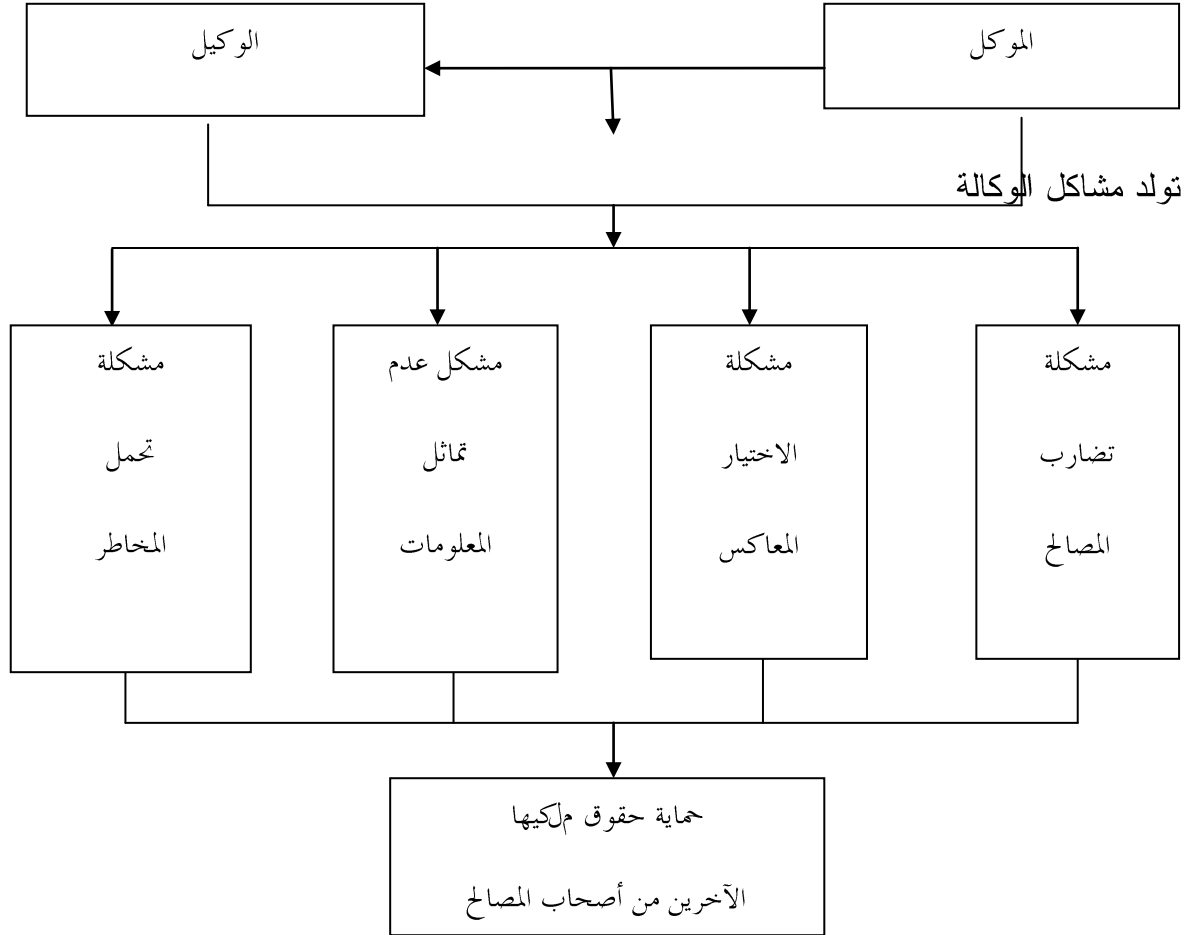
وهي تظهر نتيجة عدم التأكد من أن المسير سيلتزم بالعقد الذي وقعه، حيث لا يوجد أي ضمان بأن الوكيل سيعمل على تحقيق الأهداف التي وضعها. ²

¹ نبيل حمادي وبراهيم براهيمية وعاشور كنوش، التدقيق القانوني كأداة لتسيير علاقة الوكالة في الشركة، الملتقى الدولي حول حوكمة المؤسسات أخلاقيات العمل والمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 05-06 ديسمبر 2007، ص 07.

² Frederic PARRAT, *op cit*, 1997, p: 32.

ومن هنا تظهر مشاكل الوكالة، والشكل التالي يوضح هذه المشاكل:

الشكل رقم (04): مشاكل الوكالة



المصدر: ببتول محمد نوري وعلي خلف سلمان، حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل الوكالة، دراسة بالملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، جامعة البليدة، 2011، ص18. وحسب جوسن وملنج M.C.JENSEN و W.H.MECKLING مشاكل الوكالة تولد ثلاثة أنواع من التكاليف:¹

- تكاليف المراقبة

وهي تنتج بهدف التأكد من أن الوكيل لا يعمل على تحقيق مصالحه الشخصية أثناء إدارته للمؤسسة.

- تكاليف الالتزام

¹ Benoit PIGE, audit et contrôle interne , editionnes, paris, 2 edition, 2001, p :95 .

وهي التي تنتج عن الدعم والتحفيز الذي يتحصل عليه من أجل بناء الثقة التي تعتبر الأساس.

- الخسائر المتبقية

وهي التكاليف الملازمة لتباعد المصالح بين المدراء والمساهمين (علاوة ضعيفة، اختيار إستراتيجية غير ملائمة).

بناءا عليه، وحسب تحليل دمستر والشين ALCHAIN و DEMSETZ ومن بعدها جوسن وملنج JENSEN و MECKLING، فان الحالة المثالية هي أن تكون الإدارة والملكية في يد شخص واحد، أما في ظل انفصال الملكية عن التسيير فانه لا يوجد أي ضمان على ان المدير يستعمل أموال المساهمين استعمالا جيدا، من اجل هذا فان العلاقات بين المساهمين والمدراء هي بالضرورة متعارضة.

إذ يأخذ هذا التباعد ثلاث أنواع:¹

- تباعد بين المساهمين والمدراء بخصوص أفاق القرارات (الزمن).

- تباعد بخصوص تفضيلهم للمخاطر.

- تباعد يتعلق بموضوع الفوائد الضعيفة التي يتحصل عليها المدراء.

نتيجة لذلك ظهرت أهمية حوكمة المؤسسات في الحد من المشاكل التي عن فصل وظائف الملكية عن التسيير والتي صورتها نظرية الوكالة في إطار علاقة المسير بالمالك، ومن ثم حتمية ظهور تكاليف الوكالة من خلال عمليات الرقابة التي يفرضها المساهمون على المسيرين.²

3- نظرية تكلفة الصفقة

تأسست تكلفة الصفقة من طرف وليمس O.E.WILLIAMSON عام 1975، حيث تعتبر هذه النظرية أن وجود المؤسسة هو تخفيف تصدعات السوق المرتبطة بالمشاكل المطروحة من طرف خصوصية الأصول وانتهازية العوامل.

فإذا كانت نظرية الوكالة تعتمد على فرضية تعارض المصالح فان نظرية تكلفة الصفقة تعتمد على التعاقد كوحدة للتحليل في إطار خصوصية الأصول، حيث نقول عن الأصل ما انه أكثر خصوصية إذا كان

¹ Frederic PARRAT, op cit, 1997, pp: 37-38.

² محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، 2006، ص 13.

غير قابل للاستعمال من طرف جهة أخرى، مما يؤدي إلى خسارة قيمة هذا الأصل عند انتقاله، حيث تتم المفاضلة بين الديون ورأس المال الخاص بناء على هذه الخصوصية، كن اجل تجنب خسائر القيمة.¹ حيث عرف وليمس تكلفة الصفقة السابقة للتفاوض وتحرير العقد والتكاليف اللاحقة الناتجة عن تنفيذ هذا العقد أ، تغييره في الحالة حدوث تعارض، كما خلص إلى أن تكلفة الصفقة تتضمن أن تحوي تكاليف الوكالة على اعتبار أن العلاقة بين المسير والمالك هي أن أحد العقود المبرمة في المؤسسة وليست كلها.

لذلك ميز بين نوعين من الآليات من شأنها أن تخفض من تكاليف الوكالة ومن ثم تكلفة الصفقة.

أ - الآليات المقصودة

وهي الآليات التي من خلالها يتم تفعيل دور مجلس الإدارة من خلال عمليات المراجعة التي يقوم بها ، للحد

من تضخم التكاليف، وتقرير المصير المرتقب للمسيرين غير الأكفاء.....الخ.

ب - الآليات غير المقصودة

وهي الآليات التي لا توجه إلى المؤسسة بعينها، وإنما تعتبر كآليات عفوية تفرضها ظروف معينة، مثل: المنافسة في سوق السلع والخدمات، مدى تطوير السوق المالي في بلد معين....الخ. وبالتالي فان فعالية المؤسسات تقاس من خلال تكاليف الصفقة التي أنشأتها، مما يجعل هذه المؤسسات كهياكل حوكمة داخلية لصفقتنا مراقبة من قبل آليات السوق.

وخلاصة القول أ، نظرية تكلفة الصفقة ساهمت في توسيع الإطار النظري للحوكمة، من حيث تناولها للعلاقة بين المساهمين والمسيرين كإحدى العقود العديدة المبرمة بين المؤسسة وباقي الأطراف، أي عدم اقتصارها على مؤشر واحد وإنما اعتبار المؤسسة كمركز للعديد من العقود.

ثانيا: نظرية التجذر

في نهاية الثمانيات طرح كل من شلفيز، فزمني ومورك A.SHLEIFFER و R.W.VISHN و R.MORCK نظرية التجذر بهدف إعادة النظر في الأسس التي تقوم عليها نظرية الوكالة، والتي ترى أن مجلس الإدارة قادر على مراقبة سلوك المسيرين، حيث أن تعارض المصالح بين الملك والمسير يجعل من هذا الأخير على دراية بهوية آليات الرقابة الممارسة عليه بهدف بناء استراتيجيات شخصية هادفة، تدعى

¹ Gérard KOENIG, op cit, 1999, pp: 151-152.

باستراتيجيات "التجذر"، وهي الاستراتيجيات التي تجعل من احتمال إعادة النظر في المسير هو احتمال صعب ومكلف بسبب تجذر هذا المسير، وهو يجعله ضروريا في إعادة النظر في المسير هو احتمال صعب ومكلف بسبب تجذر هذا المسير، وهو ما يجعله ضروريا في أعين المساهمين، وبالتالي التحرر ولو بشكل جزئي من رقابة هؤلاء المساهمين، مما يزيد من حريته أثناء ممارسة أنشطته نتيجة ضمان عدم استبداله أو الاستغناء عنه.¹

حيث أن التجذر يمكن أن يحدث عن طريقتين رئيسيتين:

1 +الاستثمار في الأصول أكثر خصوصية

حسب جوفر P.JOFFRE، هناك أربعة عناصر يمكن من خلالها إعطاء صفة الخصوصية لأصل معين هي:²

- صعوبة تبادل هذا الأصل في السوق.
- تخصيص هذا لاستثمارات دقيقة.
- الخواص الأصلية للمنتوج.
- الكفاءات الاستثنائية للعمال.

وبناء عليه يرى شارو G.CHARREAU أن المسير اذا كانت له مهارة كفاءة قوية في التسويق

مثلا، فانه سيبحث إذا أراد التجذر عن وضع الاستراتيجيات التي تحوي هذه الكفاءة، حيث أن ما يميز الأصول الأكثر خصوصية هو عدم القدرة على بيعها في السوق بدون تكبد خسائر كبيرة، نتيجة عدم قابليتها للاستعمال عدم قابليتها للاستعمال وبصفة مباشرة من طرف مستعمل آخر، وبالتالي فان الاستثمار فيها يرفع من تبعية الأطراف الأخرى (المساهمين، العمال، الدائنون، الزبائن... الخ) للمسيرين، مما يجعل من الصعب على المؤسسة الانفصال عن مسير يمتلك كفاءة خاصة ضرورية لتسيير أصول خاصة، في مقابل ذلك يرى وليمس O.E.WILLIAMSO ان الاستثمار في الأصول الأكثر خصوصية يرفع من تكلفة الاستدانة، من حيث أن البنك لا يستطيع أن يمنح للمؤسسة القرض إلا إذا كانت نتائج هي المؤسسة ذات مردودية أو اختيار حيث حجز أصولها من أجل إعادة بيعها في حالة عدم قدرة المدين على التسديد، في هذه الحالة ونتيجة عدم القدرة

¹ Gérard CHARREUX, **le gouvernement de l'entreprise**, encyclopédie de gestion, économique, paris, 2eme édition, 1997, p:105-106.

² Frédéric. PARRAT, **op cit**, 1997, pp: 62-70.

على بيع الأصول الخاصة، إلا بئس زهيد، يجعل من احتمال منح قرض لهذه المؤسسة ضعيف جداً، مما يضعف من توسع هذه المؤسسة، وهذا ما يجعل من تمويل الاستثمارات ذات الخصوصية الكبيرة يكون في غالب الأحيان عن الموارد المخلوقة وعدم الدفع لشركته سوى الحد الأدنى المطلوب من أجل ضمان عدم ترك هؤلاء الشركاء للشركة وهذا ما سينعكس سلبيًا على مصالح المساهمين.

بينما افترضت نظرية الوكالة نوعاً من الفعالية للأسواق، من حيث إن المساهمين والمسيرين يمكنهم في أي وقت فسخ العلاقة الموجودة بينهم، فإن نظرية التجذر تجعل من هذا الاختيار صعباً جداً ولا يمكن ممارسته، مما يرغب على الاستمرار في علاقة هي ضد رغبة المساهمين (الملاك)، وبالتالي فإن هذا التجذر لا يمكن أن يحدث سوى بسبب عدم فعالية الآليات الكلاسيكية للرقابة المقررة من طرف نظرية الوكالة، فحقيقة أنه من الصعب على المساهمين، خاصة إذا كانوا مشتتين وغير إداريين، الحكم على ملائمة مشروع استثماري مقدم من طرف المسير، فإن هذا الأخير يمكنه وبفعالية كبيرة. إذا تمكن من التجذر، أن يعين تابعي له مستفيداً من عدم تماثل المعلومات ونسخ العديد من العقود الضمنية مع مختلف الأطراف ذات المصلحة، مما يصعب على المساهمين إمكانية التحقق من السلوك المسيرين.

أ - إتباع إستراتيجية التنوع في الاستثمار

حيث أن إستراتيجية التنوع في الاستثمارات تكون بهدف تغطية الأداء الضعيف مقارنة مع منافسي الصناعة، أو بسبب تغيير ظروف الصناعة التي تضع مستقبل هؤلاء المسيرين في خطر، حيث أن ظهور مسير منافس، والذي من المحتمل أن يؤدي أعمال المؤسسة بشكل أكثر كفاءة من المسير السابق، سيحفز هذا الأخير على إتباع إستراتيجيات التنوع في المجالات التي يملك فيها مميزات استثنائية من أجل الرفع من مكانته في المؤسسة.

ب إستراتيجية المحافظة على دعم المرؤوس

إن المسير المتجذر ومن أجل المحافظة على دعم الإطار التابعة له، يلجأ إلى إجرام وعقود ترقية لهؤلاء التابعين، من أجل المحافظة على دعمهم لهم، وذلك باحترام الوعود المقدمة لهم، وبالتالي كلما كبر ولاء المرؤوسين للمسير كلما قل تعرض هذا النظر فيه لأخير لإعادة النظر فيه من طرف مجلس الإدارة.

ت إثمشتريات ذات المردودية

إن المسيرين الذين يتمنون البقاء في مناصبهم يسعون دائماً إلى تثمين أنفسهم في أعيان المساهمين أو محاولة تحسين سمعتهم في سوق العمل للمسيرين. عن طريق اكتساب المؤسسات ذات الجيد، من أجل تحسين

المردودية الإجمالية التي يسببونها بهدف الوصول إلى غاياتهم، بالإضافة إلى إن سياسة التنازل عن الاستثمارات يمكن أن تكون مفيدة لإستراتيجية التجذر، فيمكن للمسير إن يتنازل عن فرغ معين لما يتأكد أن هناك منافس قادر على تسيير هذا الفرع أفضل منه، أو أن هذا الأخير لا يحقق فوائد بعبارات التجذر.

2 العقود الضمنية

يجب التمييز بين نوعين من العقود:

أ -العقود الواضحة

وهي العقود التي تأخذ الشكل الرسمي، كما أن وجودها معروف من بل الشركاء.

ب العقود الضمنية

وهي العقود أو الاتفاقيات التي لا تكتسب الشكل القانوني، حيث أن أطراف هذه العقود يرتبطون فيما بينهم بسلوك ذات مظهر غير رسمي، تجعل من الصعب اكتشافه من طرف المساهمين أو مجلس الإدارة. فالوعود بالترقية أو رفع الأجور لإطارات أو عمال المؤسسة يدخل ضمن هذا ما يزيد من تثبت هؤلاء العمال بالفريق المسير الحالي، على اعتبار أن علاواتهم مرهونة باستمرارية هذا الفريق المسير، وهذا ما يجعل هؤلاء المسيرين يفضلون الطبع الضمني لهذه العقود لرفع تجذرهم، مما يجعل من كل صاحب مصلحة في المؤسسة من مصلحته ترك الآخرين بالرقابة نيابة عنهم، نتيجة أن ما يهمله في الأمر هو مصلحته الذاتية فقط، لذا فإن أغلب المسيرين المتجذرين ي تمسكون بمصداقية وسمعة من ناحية الالتزام بوعودهم، من أجل المحافظة على العلاقة اللارسمية مع مختلف الأطراف ذات المصلحة كالبنوك، الدولة والسلطات العمومية، العمال، الزبائن، الموردين.... الخ ، وذلك بهدف ضمان عدم صدور أية سلوكات رقابية من طرف هؤلاء الأطراف والمحافظة عليهم دائما الى جانب المسير.

لذا يجب على نظام الحوكمة السهر على ألا تكون هناك سلطة مفرطة لأي طرف من أطراف المصلحة في المؤسسة، فالتجذر يكون مقبول في حدود التأكد من عدم نزع الثروات المخلوقة، لا للتجذر المفرط الذي يترك الشركاء الآخرين غير قادرين على تغطية ما ساهموا في خلقه.

ثالثا: المقاربة التشاركية

لقد ساهمت التطورات الحديثة للنظريات التعاقدية للمؤسسة، في تطوير المقاربات المساهماتية، لتتجاوز العلاقة البسيطة مسير/المساهم، عن طريق إدراج مصالح جميع الأطراف ذات المصلحة، فالمؤسسة ومن

أجل أن تضمن لنفسها الاستمرارية لا بد لفرقها أن يعمل بشكل متكامل، كفريق واحد تتعاقد فيه الجهود بدون إهمال مصلحة أي طرف ذو تأثير على المؤسسة، حيث أظهرت الحكومة آليات لحماية رأس المال البشري الذي يعتبر الأساس في خلق الثروة في المؤسسة مما يساهم في تكامل جميع الأجزاء المؤثرة في خلق القيمة. وفي إطار هذه المقاربة، فقد عرف يلير BLAIR الحوكمة: "على أنها النظام الذي يضع ويبرز القواعد التي على أساسها نحدد من يملك سلطة اتخاذ القرار حسب الظروف والحالة، من الذي له حق الحصول على حصة من الثروة التي خلقت ومن يتحمل المخاطر المشتركة".

وبالتالي فإن هذه المقاربة تغترف بمصالح كل طرف ساهم في خلق وإنشاء الثروة، مما لا يجعل عملية الرقابة حكرا على المساهمين فقط، بل هي من حق جميع الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة، وبالتالي الموازنة بين جميع الأطراف.

المطلب الثاني: النظريات المعرفية في الحوكمة

في ظل المقاربات التعاقدية للحوكمة تم تبيان كيف أن آليات الحوكمة المتبناة، تسعى جاهدة للمحافظة على قيمة المؤسسة، لأنها تسعى إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات بين المساهم والمسير وبين هذا الخير ومختلف الأطراف ذات المصلحة، نجد أنه في ظل المعرفية والتي تركز على فكرة التطوير في خلق القيمة لا تعتبر أن المشكل الأساسي بالنسبة للمؤسسة هو المعلومة وإنما الأهم من ذلك هو الشرح والتعميم والاستدلال من هذه المعلومة ما يساهم في إنتاج المعرفة، وكيف يمكن لتراكم هذه المعرفة،¹ يطور من كفاءة المؤسسة عن طريق تطوير كفاءة عمالها ومسيريها من أجل خلق الخواص المناسبين والملائمين لها وذلك بهدف التجديد وخلق التميز، على عكس ما هو موجود في النظريات التعاقدية التي تركز على حل مشاكل خلق القيمة الناتجة عن تعارض المصالح، في مقابل ذلك فإن النظريات المعرفية تركز على أساسا على حل مشاكل خلق القيمة في إطار محيط تنافسي يهدف إلى خلق فرص تناسب إمكانيات المؤسسة وذلك لموكبة تطورات

¹ Evelyne POINCELOT et Grégory WEGMANN, **Utilisation des critères non financiers pour évaluer ou piloter la performance : analyse théorique**, comptabilité contrôle audit, Revue de l'association francophone de comptabilité, Tunis, tome 11, volume 2, décembre 2005, pp: 116- 117.

المحيط، وبالتالي أسفرت هذه الرؤية الجديدة ليس على فكرة حل التعارض فحسب، وان هذا التعارض عن طريق تقسيم بين مختلف الأطراف ذات المصلحة.¹

وهذا ما يساهم في خلق روح الجماعة في المؤسسة بهدف تطوير الأداء عن الطريق التكنولوجيات المستعملة في المؤسسة، حيث تلعب أنظمة الحوكمة في هذا الإطار دور مزدوج، فهي تضع الوسائل التي تساعد المسيرين على تطوير قدراتهم المهنية المساعدة على اكتشاف الفرص الجديدة هؤلاء المسيرين وجعلها مفهومة من قبل جميع الأطراف، من جهة أخرى.

حيث أن الحوكمة كمنهج عمل يجسد قيمة جديدة لا يمكن أن تفعل دون رؤية معرفية متجددة وبالتالي توفر المقاربات المعرفية قاعدة ضرورية لنجاح منهج الحوكمة من خلال:²

- المعلومات كمصدر أساسي للقيمة، من خلال دورها في الحوار والتقييم وتشكيل المعرفة وتوفير

حرية التفكير والإبداع في ظل مناخ قائم على العدالة والمساواة، المساواة والشفافية، المصادقية والمشاركة والتنافس الايجابي.

- توفير المقاربات المعرفية الإمكانيات اللازمة لعمل الحوكمة الشاملة بصورة جيدة، فإذا كانت فعالية وكفاءة استخدام الحوكمة مرتبط بأربعة أبعاد أساسية وهي القياس، التحفيز، الضبط، الرقابة، فان تفاعل هذه الأبعاد في تحسين القيمة الكلية للمؤسسة لا يمكن أن يتم إلا من خلال تنظيم المعلومات والمعرفة بغرض التقييم الجيد للأداء أولاً وتطوير البرمجيات والأساليب الملائمة لأغراض ضبط ورقابة الأعمال ثانياً، تفعيل الحوافز التي تؤدي الى زيادة القيمة الكلية للمؤسسة أخيراً، وهنا تظهر أهمية استخدام العلم والمعرفة مدخلا ملائماً للتطوير والتحسين من خلال مبادئ الحوكمة.

- إن المقاربات المعرفية وبما تتصف به من شمولية ومرونة تستطيع الإطار المنهجي الصحيح لتفعيل

أسس ومبادئ الحوكمة في التطبيق العلمي، من خلال استجابتها لمتطلبات الانفتاح وتطوير نظم العمل

¹ Marc HUBERT et DERRET et autres, **Gouvernement d'entreprise enjeux managériaux, comptables et financiers**, Editions de Boeck université, paris, 2005, pp: 49-54.

² طاهر محسن الغالي وعمار جلميران، المعرفة مدخل لتعزيز منهج الحاكمية في المنظمات العربية، المؤتمر الدولي السنوي الخامس حول اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادي، كلية والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، الاردن، 25-27 أبريل 2005، ص ص 19-20.

وأساليب الإدارة وتنويع أشكال أدائها وممارستها لمهامها، من خلال ترسيخ قيم الشفافية والنزاهة والمساءلة والمشاركة وهي تمثل في جوهرها روح منهج الحوكمة الشاملة للمؤسسات في عصر الاقتصاد المعرفي.

- تقدم المقاربات المعرفية الدعامة الكاملة لتطبيق منهج الحوكمة في المؤسسات العربية، من خلال قدرة هذه المقاربات على خلق نظم إدارية تفعل دور النخب الإدارية، من خلال المفاهيم الجديدة التي تهيء لها قدرة عالية للتكيف مع البيئة الجديدة، مما يستوجب إعادة تشكيل العقل الإداري العربي ليواكب متطلبات بيئة معرفية سريعة التطور.

- تساهم المقاربات المعرفية في جعل الحوكمة رؤية ومنهج علمي شمولي وليس موقف سياسي أو حكم ناتج عن مواقف شخصية، وهنا يتم استخدام البرامج والأسس العلمية الحديثة لتوفير القدرة على إصدار القرارات الإدارية على أسس تراعي مصالح كافة الأطراف وإصدار تقارير مؤهلة ومحايدة ذات جودة عالية يمكن من خلالها الحصول على خلاصات ونتائج واضحة.

رغم وجود تشابه بين التقارير، إلا أن هناك بعض الاختلافات ذلك إلى القانون المطبق، بالإضافة إلى البيئة القائمة في كل دولة.

خلاصة الفصل:

بناء على ما سبق فإن الحوكمة كمصطلح جديد تم البدء في استخدامه مع بداية عقد التسعينات، حضيت بقدر كبير من الاهتمام لم تكن لتحظى بها في العادة، نتيجة لعدد من حالات الفشل التي منيت بها العديد من المؤسسات في العالم نتيجة الأهمية التي يكتسبها هذا المفهوم في إضفاء الثقة والشفافية والدقة في المعلومات الواردة في القوائم المالية للمؤسسات المالية وما ينجز عن ذلك من فائدة تعود على المؤسسة وعلى الاقتصاد الوطني ككل، من أجل ذلك فقد أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية 1999 المبادئ غير الإلزامية لحوكمة المؤسسات والتي تعديدها عام 2004 كدليل عملي للمؤسسات للاسترشاد بها في التطبيق السليم لقواعد الحوكمة، وبالتالي فإن الحوكمة ومن خلال مبادئها وآلياتها ساهمت في إحكام عملية الرقابة في المؤسسة، حيث يعد نظام الحوكمة من الأنظمة الجيدة المرتبطة بالنظم الديمقراطية وبتطبيق سياسات الحرية الاقتصادية وبتفعيل وإحكام آليات السوق وتوازنات العرض والطلب، وفي الوقت ذاته هي إطار حاكم ومتحكم في الجذب الاستثمار لأي دولة من الدول، ولأي اقتصاد من الاقتصاديات.

فالحوكمة تعمل على نشر ثقافة الالتزام ويقظة الضمير، ومتطلبات الاستقرار الاقتصادي، كما أنها ترتبط كنظام بعمليات تحقيق القيمة المضافة، لذلك تضمنت حوكمة الشركات عدة آليات رقابية تعمل على تحقيق أهداف الشركات.

تعتبر حوكمة الشركات من الموضوعات المهمة لجميع المؤسسات المحلية والعالمية في عصرنا الحاضر حيث تركز أنظمة وقوانين في العالم على الحد من استخدام السلطة الإدارية في غير مصالح المساهمين، كما أنها منهج إصلاحي والية عمل جديدة من شأنها ترسيخ نزاهة المعاملات المالية بوضع محددات تخدم المصالح العامة والحقوق الخاصة للمساهمين.

كما أنها تعتبر ضرورية لمكافحة الفساد وترشيد دور الدولة ضمن اقتصاد السوق لأنها تنادي بكل ما هو نبيل وتقضي على مكامن الفساد، لذلك أصبحت الحاجة ملحة إلى دعم حوكمة المؤسسات من خلال الآليات الرقابية سواء كانت داخلية أو خارجية، لان الهدف من هذه الآليات هو رقابة على المؤسسة وحل المشاكل التي تنشأ عن انفصال ملكية المؤسسة عن تسييرها.

وعليه، سيعنى هذا الفصل تحديدا بمعالجة المباحث الآتية:

❖ نظرة عامة حول الرقابة

❖ آليات الرقابة ودورها في تفعيل حوكمة المؤسسات.

❖ مساهمة آليات الرقابة في تنسيق دور الحوكمة للحد من الفساد المالي والإداري.

المبحث الأول: نظرة عامة حول الرقابة

تعتبر الرقابة بمثابة وظيفة دائمة ومستمرة ينبغي القيام بها في كافة المجالات حيث يمكن اعتبارها نظام لضبط الأداء وضمان تحقيق الأهداف المسطرة ومع تطور حجم المشاريع الاقتصادية زاد الاهتمام الإداري بنظام الرقابة من خلال فرض الأدوات الرقابية وهذا ما تتطلبه المؤسسات من أجل تأهيلها والنهوض بوضعيتها. فنبتت الحاجة إلى رقابة دائمة على أموالها وأصولها وكيفية تحركها دون المساس بها ولا بقيمتها. محاولة الوفاء بأهداف إدارتها والمسؤوليات الملقاة على عاتقها.

المطلب الأول: ماهية الرقابة

إن الرقابة هي عملية مستمرة طالما أن هناك أعمال تتم، بمعنى أن الرقابة لا تتم نهاية فترة معينة وإنما هي مستمرة وملازمة للتخطيط الذي سبق التنفيذ، والتنفيذ الذي يلي التخطيط، حيث يقوم كل إداري بعملية الرقابة في الحدود الخطط التي تتعلق بإدارته، وعليه فإن الرقابة تشمل جميع المجالات المشروع، لذلك سيتم التطرق إلى تعريف الرقابة، أنواع الرقابة.

أولاً: تعريف الرقابة

تمثل الرقابة مفهوم إداري، بمعنى أن الرقابة عنصر من عناصر نشاط الإدارة،¹ ولقد أعطيت لوظيفة الرقابة تعريفات متعددة ومختلفة منها:

عرفها فايول بأنها: "التحقق مما إذا كان كل شيء يحدث وفقاً للخطة المستخدمة وللتعليمات الصادرة وللمبادئ التي تم إعدادها ومن أهدافها توضيح نقاط الضعف والأخطاء بغرض منع تكرارها"² كما عرفها طارق طه بأنها: "متابعة أداء المؤسسة للتأكد من انجاز النتائج المستهدفة، واتخاذ الإجراءات الوقائية لتجنب ظهور أي انحراف ذات دلالة بين الأداء الفعلي والأداء المرغوب، والقيام بالتصرفات التصحيحية حال ظهور تلك الانحرافات".³

¹ محمد السيد سريا وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص: 13.

² موسى مبارك أحلام، إلية رقابة البنك المركزي على أعمال البنوك في ظل المعايير الدولية دراسة حالة بنك الجزائر، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، فرع نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر

³ طارق طه، الإدارة، الدار الجامعية، الجزء الأول، الإسكندرية، 2005، ص: 79.

في حين أن السيد عليوة عرفها: "القيام بمجموعة الأنشطة التي تمكن من الوقوف على تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، وبالوقوف على مدى تحقيق الأهداف يتم اتخاذ مجموعة من الإجراءات التصحيحية في حالات الانحراف عن تحقيق الأهداف المحددة مسبقاً".¹

ومن جانب آخر عرفها جميل أحمد توفيق بأنها: "وظيفة من وظائف الإدارة تهدف إلى قياس وتصحيح أداء المرؤوسين بغرض التأكد من أن أهداف المؤسسة والخطط الموضوعية لبلوغها قد تم تحقيقها".² يتضح مما سبق أن الرقابة هي الوظيفة النهائية في سلسلة الوظائف الإدارية، فهي تتضمن ما يلي:

- تحديد الأداء المعياري للمؤسسة.
- مراقبة أداء العاملين ولأنشطة التي يقومون بها.
- مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المعياري.
- اتخاذ تصرف لعلاج الانحرافات التي أسفرت عليها المقارنة.

ثانياً: أنواع الرقابة

أن أول ما يجب أن نتفق عليه هو أن الرقابة مفهوم واحد لكن تطبيقه يجعلنا نميز بين أنواع لها، وسيتم التركيز على أهم هذه الأنواع:

1. الرقابة حسب المستويات الإدارية

يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من الرقابة وهي:

أ - الرقابة على مستوى المنشأ

يسعى هذا النوع إلى تقييم الأداء الكلي للمؤسسة، أو أجزاء ضرورية منها، ذلك خلال مدة زمنية معينة وتسمح هذه الرقابة بمعرفة إلى أي مدى تقوم المؤسسة، كوحدة واحدة بتحقيق الأهداف المحددة مسبقاً.³

ب - الرقابة على مستوى العمليات والأنشطة

¹ السيد عليوة، الإدارة المالية الحديثة ودراسات الجدوى الاقتصادية، دار الأمين، القاهرة، 2003، ص: 32.

² جميل أحمد توفيق، إدارة الأعمال مدخل وظيفي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص: 403-404.

³ محمد فريد الصحن واحرون، مبادئ الإدارة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص: 341.

يقيس هذا النوع من الرقابة الأداء اليومي للعمليات المختلفة في كافة الأنشطة داخل الوحدة من إنتاج، تسويق، تمويل....الخ.¹

ت -الرقابة على مستوى الأفراد

يختص هذا النوع من الرقابة بمحاولة تقييم أداء الأفراد والرقابة على أعمالهم وسلوكياتهم، وذلك باستخدام العديد من المؤشرات الرقابية مثل: تقارير الكفاءة التي يعدها الرؤساء في مختلف الأقسام والإدارات عن أداء مرؤوسيههم.²

2. الرقابة حسب التوقيت

يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من هذه الرقابة لارتباط بأداء النشاط وهي:³

أ -الرقابة السابقة

أساس هذه الرقابة هو اتخاذ الخطوات من قبل الإدارة قبل حصول أي شيء مخالف، فهي رقابة ضد الانحرافات وضامنة للأداء المطلوب، وهي كذلك في حاجة لمعلومات دقيقة وبسبب ما في ذلك من صعوبة اتجهت الإدارة للاهتمام أكثر بالنوعين الآخرين للرقابة.

ب -الرقابة المتزامنة

كما يتضح من تسميتها فإنها تواكب النشاط وتسير معه مباشرة عند ظهوره وقبل أن يتفاقم، إنها بهذا المفهوم تقترب من مهمة الإشراف المباشر.

ت -الرقابة اللاحقة

هي تختلف عن الرقابة المتزامنة فهي لاحقة، أي تلي أداء النشاط أو المهمة وتقوم بتشخيص تلك الانحرافات، إن وجدت.

3. الرقابة حسب أطراف التعامل مع المنظمة

في هذا الصدد يمكن التفرقة بين نوعين أساسيين من الرقابة:⁴

¹ عبد السلام أبو القحف، أساسيات التنظيم والإدارة، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص ص: 477-478.

² أحمد ماهر، إدارة الموارد البشرية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص: 608.

³ فريد فهمي زيارة، وظائف الإدارة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص ص: 379-380.

⁴ وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، غير منشورة، 2009-2010، ص: 07.

أ - الرقابة الداخلية

تتم من داخل المؤسسة، وهي الخطة التنظيمية والإجراءات المتبعة من قبل الإدارة للمحافظة على أصولها والتأكد من صحة البيانات المحاسبية والالتزام بالسياسات المحاسبية.

ب - الرقابة الخارجية

تتم من خارج المؤسسة، حيث تقوم بها جهات يهملها الأداء في المؤسسة ومدى التزام بالضوابط، وتتم هذه الرقابة عن طريق زيارات مفاجئة من طرف المراجعين الخارجيين لتفقد الوثائق والدفاتر وذلك بغرض اكتشاف الأخطاء والانحرافات وتصحيحها وفق معايير موضوعية. يتضح مما سبق أن الرقابة بأنواعها المختلفة تساعد على اكتشاف أي انحرافات أو أخطاء عند تنفيذ أنشطة وبرامج المنشأ وبرامج المنشأ، وذلك يمثل جوهر السليمة.

المطلب الثاني: خطوات عملية الرقابة

لقد بات من الأساس لبدء عملية الرقابة وجود خطة أولاً ووجود آلية واضحة وبإطار تنظيمي محدد، وبذلك يمكن القول أن عملية الرقابة تنطوي على أساسية يمكن ذكرها على النحو التالي:

أولاً: تحديد معايير الأداء

تمثل عملية تحديد المعايير أول خطوة عملية الرقابة، وتعتمد هذه الخطوة في الواقع على التخطيط، فهي بمثابة وضع خطط أو معادلات لمستويات الأداء المراد تحقيقها وتختلف مستويات المعايير باختلاف المستويات التنظيمية.¹

ثانياً: قياس الأداء الفعلي

بعد تحديد معايير الأداء، تأتي الخطوة الثانية وهي قياس العمل الفعلي الذي تم إنجازه، أي أداء الأفراد للأعمال الرقابية، وتبدو هذه الخطوة طبيعية ومنطقية، لأن إدارة المؤسسة عندما تقوم بوضع الأداء فإنها ملزمة تتبع مدى تنفيذها هذه الأعمال.²

¹ أحمد ماهر، مرجع سابق، 2005، ص: 566.

² علي الشريف وأخرون، أساسيات التنظيم وإدارة الأعمال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص: 437.

ثالثا: مقارنة الأداء الفعلي بمعايير الأداء

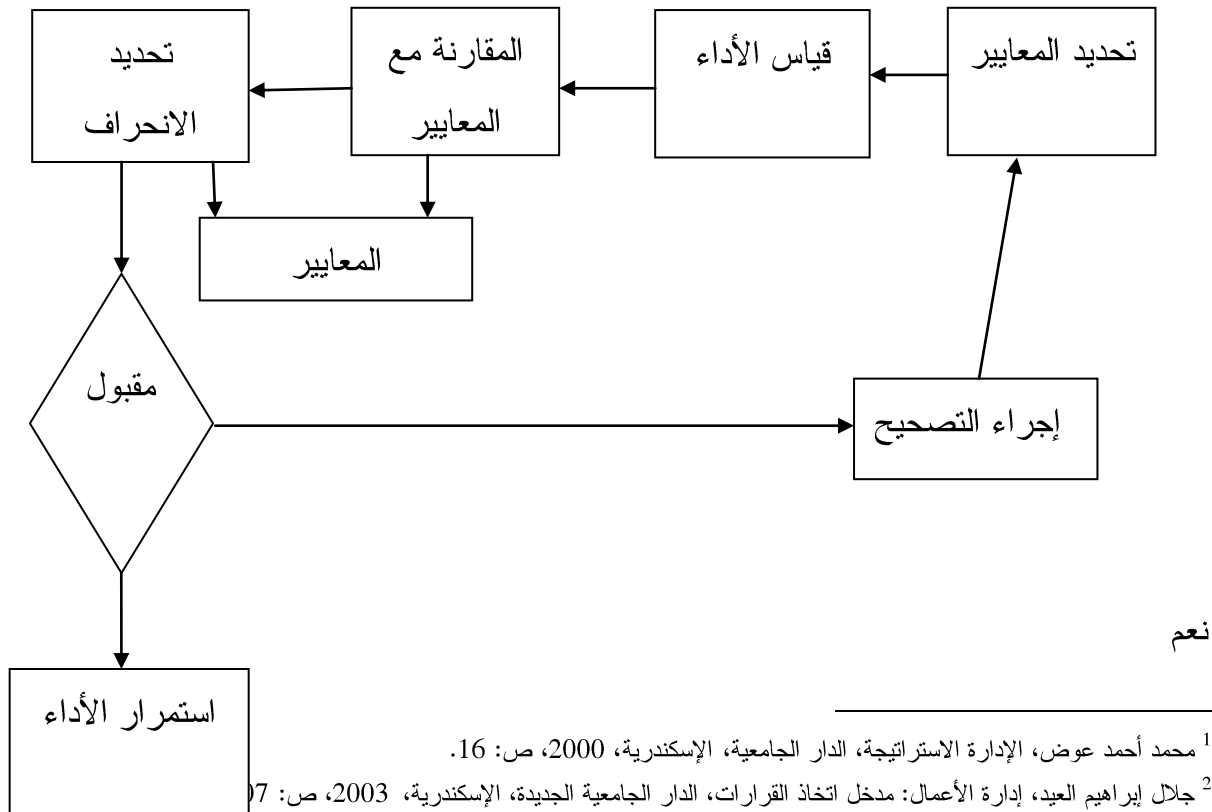
بعد وضع المعايير وقياس الأداء يصبح من الضروري إجراء مقارنة بينهما وتحديد الفروق وتتيح هذه الخطوة الحكم على مدى دقة التنبؤات التي تحتويها الخطط، وكذا الحكم على نجاح المؤسسة في تحقيق أهدافها، والجدير بالذكر أن الانحرافات غالبا ما تقع لأنه من الصعب وجود تطابق تام بين المعايير ومستوى الأداء الفعلي.¹

رابعا: التقييم والتعديل

بناء على نتيجة عملية المقارنة يتم تعديل الأداء، وتأخذ هذه الخطوة غالبا مسارين، المسار الأول هو عدم وجود تعديل، ويحدث ذلك في حالة إذا كان الأداء الفعلي أفضل من المعايير الموضوعية أو يساويه، أما المسار الثاني هو قيام الإدارة باتخاذ الإجراءات التصحيحية، ويحدث ذلك إذا كان الأداء الفعلي أقل من المعايير الموضوعية بفرق جوهري.²

والشكل الموالي يوضح خطوات الرقابة داخل المؤسسة.

الشكل رقم (05): مخطط خطوات عملية الرقابة



¹ محمد أحمد عوض، الإدارة الاستراتيجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص: 16.

² جلال إبراهيم العيد، إدارة الأعمال: مدخل اتخاذ القرارات، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2003، ص: 7.

المصدر: فريد فهمي زيارة، وظائف الإدارة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 378.

يتضح مما سبق أن الرقابة تتضمن وجود أهداف وخطط، ولا يمكن لأي مدير تنفيذ الرقابة ما لم تكن الأهداف حددت والخطط قد رسمت، ومن ثم فموضوع الرقابة هو اكتشاف نقاط الضعف والأخطاء من أجل تقويمها ومنع تكرارها.

المطلب الثالث: أهمية الرقابة

لقد مرت عملية الرقابة بصفة عامة بمراحل تطور مختلفة وفقا لاحتياجات كل مرحلة ابتداء من استخدام سجلات محددة بهدف المطابقة وكشف أي اختلافات، إلى المرحلة التي بات فيها من الضروري كشف أي تصرفات غير مرغوب فيها خاصة السرقات والاختلاسات بهدف حماية موارد المؤسسة، وكان ذلك في ظل وجود المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم، لكن مع ظهور مؤسسات المساهمة كبيرة الحجم مع بداية القرن العشرين الماضي، ظهرت الحاجة أكثر إلى تدعيم عملية الرقابة بأدواتها وأساليبها المتعددة للأسباب التالية:¹

- لقد أدى انفصال وظائف الملكية عن التسيير، خاصة في ظل مؤسسات المساهمة الكبرى، إلى ظهور الحاجة أكثر إلى رقابة خارجية كطرف ثالث يراقب تصرفات الإدارة بهدف حماية حقوق الملاك من المساهمين والمستثمرين سواء كانت هذه الرقابة تتولها مكاتب ومؤسسات مراجعة خاصة أو تتولها أجهزة رقابية خارجية حكومية بالنسبة للمؤسسات المملوكة للدولة أو تلك التي تساهم فيها الدولة بنسبة معينة.
- إن كبر حجم المشروعات وظهور المؤسسات العملاقة مع نهاية القرن العشرين الماضي وبداية القرن الحادي والعشرين أدى إلى تعقد البناء التنظيمي لهذه المؤسسات وتضخم الهياكل التنظيمية

¹ محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، الإطار النظري-المعايير والقواعد-مشاكل التطبيق العلمي، الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، 2007، ص 17.

والإدارية من إدارات وأقسام متعددة، مما أدى إلى ظهور الحاجة أكثر إلى أهمية وجود نظم رقابية أكثر فعالية وأكثر ملائمة لخدمة أغراض الرقابة والمراجعة الخارجية من ناحية وخدمة الإدارة والعاملين من ناحية أخرى.

كما تأتي أهمية الرقابة من دورها المزدوج في:¹

أولاً: في المساهمة والتعاون في تحقيق نتائج المؤسسة انطلاقاً من كشف نقاط القوة وتدعيمها وكشف نقاط الضعف وتقاديرها مستقبلاً المنافسين، حتى تضمن المؤسسة بقائها ونموها، وفي هذا الإطار ينبغي أن تضمن الرقابة الداخلية وتتأكد من أن كل القرارات المتخذة تصب في اتجاه واحد، ومعنى ذلك ضمان التنسيق والتعاون بين مختلف مكونات التنظيم من أجل خدمة الأهداف العامة والنهائية للمؤسسة. ثانياً: دور المسير: معنى ذلك أن توليفة الإنتاج المستعملة من قبل المؤسسة من أجل الحصول على أصل أو خدمة ما، يجب أن يكون أكثر تكيفاً مع وضعيتها في السوق، ففي إطار المنافسة القوية ينبغي على الرقابة المتنبئة من طرف المؤسسة أن تعمل على التحكم في تكاليف الإنتاج وتقليصها من أجل ضمان مكانة المؤسسة في السوق ومواجهة المنافسة بغية المساهمة في تنمية وتطوير القدرات التنافسية للمؤسسة.

كما تزداد أهمية الرقابة أيضاً بالنظر إلى نقاط التالية:

- كثر التقلبات والمفاجآت والفرص والمخاطر التي يعرفها محيط المؤسسة اليوم والمرتبب بالسوق.
- كبر حجم المؤسسة من يوم إلى أخرى.
- تنوع وتعدد أنشطة المؤسسة من فترة لأخرى.
- التوزيع الجغرافي للمؤسسة.
- تعدد واختلاف المستويات التنظيمية تبعاً للهيكل التنظيمي المعتمد.
- زيادة حدة المنافسة وتقليص الدور الحمائي للدولة.

أمام هذه الوضعية يتعين على المؤسسة إذا ما أردت البقاء والنمو مواجهة هذه التحديات التي يفرضها المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة، وهذا ما يشكل بدورها عبئاً على نظام الرقابة في حدة ذاته مما يتطلب

¹ Martine. REUZEAU, “ Economie d’entreprise“, (Paris : ESKA, 1993), pp.111-112.

وضع معايير محددة على شكل خطة تستجيب لواقع المؤسسة ضمن محيطها لمقارنة النتائج بها وقياس الأداء للتأكد من مطابقته للخطة المرسومة وتصحيحه إذا ثبت وجود انحراف.¹ وعلى هذا الأساس تعد الرقابة ضرورة حيوية للتأكد من حسن سير العمل والتأكد من أن الانجاز يسير حسب ما قرر له، وهي بهذا تعتبر وظيفة ذات علاقة مع باقي عناصر العملية الإدارية وبشكل خاص التخطيط واتخاذ القرار.

المبحث الثاني: آليات الرقابة ودورها في تفعيل حوكمة المؤسسات

لقد ولج مصطلح حوكمة المؤسسات في عالم إدارة المؤسسات من باب الفساد الذي انتشر في بعض المؤسسات الكبرى، إذا أن عمليات الفساد والتي ترتب عليها انهيار مؤسسات عملاقة كانت من بين أسبابها ضعف الآليات الرقابية الحاكمة في تلك المؤسسات والقصور في تطبيق مفاهيم حوكمة المؤسسات، كل ذلك كان باعثا حقيقيا نحو تأصيل وتطبيق الحوكمة للخروج برؤى جديدة لإحكام الرقابة ووضع معايير العمل بدرجة مناسبة من الشفافية والمصادقية تحقق الاطمئنان للمساهمين والمستثمرين وكافة الفئات المعنية بالتقارير والقوائم.

وعليه، سيعني هذا المبحث تحديدا بمعالجة المطالب الآتية:

- آليات الرقابة في ظل حوكمة المؤسسات.
- دور مجلس الإدارة كآلية من آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات.
- دور لجان المراجعة كآلية من آليات في تفعيل حوكمة المؤسسات.
- دور المراجعة الخارجية كآلية من آليات في تفعيل حوكمة المؤسسات.

¹ عبد الله ابراهيمي، الرقابة وأهميتها في تطوير تنافسية المؤسسة، الملتقى الوطني الأول حول المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتحديات المناخ الاقتصادي الجديد 22-23 أبريل 2003، جامعة عمار ثلجي، الجزائر، ص: 17.

المطلب الأول: آليات الرقابة في ظل حوكمة المؤسسات

يتضمن مفهوم حوكمة المؤسسات عدة آليات رقابية تعمل على تحقيق أهداف المؤسسة، ويمكن تقسيم هذه الآليات الرقابية إلى داخلي ومنها ما هو خارجي.

أولاً: آليات الرقابة الداخلية

تنصب الآليات الرقابية الداخلية لحوكمة المؤسسات على أنشطة المؤسسة، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهدافها ويمكن تصنيف الآليات الداخلية لحوكمة المؤسسات إلى مايلي:

1. مجلس الإدارة

إن المحور الذي تتركز عليه الحوكمة الجيدة هو مجلس الإدارة فبدون مجلس إدارة فعال فإن بقية ما يمكن أن يطلق عليه كلمة (إصلاح) سيكون قاصراً،¹ فمجلس الإدارة الجيدة يضمن للمستثمرين في المؤسسة بأن رأس المال الذي تم استثماره يجري استخدامه من جانب المديرين بطريقة رشيدة ويستخدم لتحسين الأداء الاقتصادي للمؤسسة، وذلك عن طريق مهمة المجلس الرقابية، وهو ما يؤدي بدوره إلى زيادة قيمة المؤسسة بصفة خاصة والرفاهية الاجتماعية بصفة عامة.² كما استقلال مجلس الإدارة يخفض الخسائر التي تنشأ من مشكلة الوكالة والتي تعتبر أمراً أساسياً في المؤسسات العامة والتي تتمثل في الفصل بين الملكية والإدارة. وهكذا فإن حوكمة المؤسسات تعني ببساطة وبصفة محددة أن يقوم مجلس الإدارة نيابة عن المستثمرين بمساءلة المديرين ومحاسبتهم عن أدائهم لتحقيق أهداف المؤسسة، وهذا هو السبب الأساسي في وجوب إعطاء درجة كافية من الاستقلال لمجلس الإدارة، والوكلاء لا يمكنهم مراقبة أنفسهم بشكل جيد، كما أن يفضل المدير التنفيذي الرئيسي أو عضو مجلس الإدارة المنتدب ليس بمجلس إدارة.³

وعلى هذا فإن مجلس الإدارة هو المنوط به عملية تنفيذ الحوكمة والإشراف عليها، والتعامل بها، والسعي إلى تحقيقها، وهو من أهم أطراف الحوكمة،⁴ حيث يعترف تقرير (كابيري) بأهمية رئيس مجلس الإدارة بما يلي: "إن دور رئيس مجلس الإدارة في تأمين حوكمة جيدة للمؤسسة دور حاسم، فهو مسئول عن ايجابية عمل المجلس، وعن التوازن في عضويته بما يخضع لموافقة المجلس والمساهمين ولضمان أن كل الموضوعات ذات العلاقة مدرجة على جدول الأعمال".⁵

وليكن مجلس الإدارة أكثر استجابة للحوكمة لابد أن تكون تشكيلية أكثر استجابة للقواعد، إلا أن العرف العالمي في تشكيل مجالس الإدارة يختلف ويمكن أن نميز بين أربعة أنماط.⁶

النمط البريطاني (نمط مجلس الإدارة الأحادي) ويتشكل عادة بغالبية من الأعضاء التنفيذيين وعدد قليل من الأعضاء غير التنفيذيين، أما النمط الأوربي يطلق عليه: نمط الطبقتين، حيث أن الطبقة الأولى تتشكل من

¹ عدنان بن حيدر درويش، مرجع سبق ذكره، 2007، ص: 86.

² محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، 2006، ص: 95.

³ عدنان بن حيدر درويش، مرجع سبق ذكره، 2007، ص: 87.

⁴ محسن أحمد الخضير، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2005، ص191.

⁵ طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص: 201.

⁶ محمد محي الدين الخطيب، تطوير كفاءة مجالس الإدارة في العالم العربي، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص: 56-62.

مجلس يطلق عليه المجلس الإشرافي ويضم أعضاء كلهم غير تنفيذيين، وأخيرا النمط العربي حيث لم تعرف المجالس العربية اللجان التنفيذية سوى في ثمانينيات القرن الماضي، عندما أخذ بعضها في مد تعامله إلى النطاق العالمي. إلا أن تلك اللجان تقتصر على أعضاء غير التنفيذيين.

يتضح مما سبق أن هناك عناصر أساسية يجب المحافظة عليها في تشكيلة المجلس، إلا أنه ما من أحد يمكنه الزعم أن لديه وصفة محددة ومثالية لتشكيل مجالس الإدارة، ونظرا لكمية وكبر حجم الأعمال التي يقوم المجلس بمناقشتها وتحليلها، تكون مجالس الإدارة مشغولة وتتعد مهامها، ويترتب على ذلك قيام تلك المجالس بإنشاء العديد من اللجان، حيث أن الميزة الرئيسية لهذه اللجان أنها لا تحل محل وظائف مجلس الإدارة، فهذه اللجان تقوم برفع تقرير مفصل للمجلس، والمجلس هو صاحب الكلمة النهائية ويتحمل بذلك المسؤولية الكاملة لأي تصرف أو عمل توصي به اللجنة وأكثر اللجان شيوعا: لجنة المراجعة، لجنة المكافأة، لجنة التعيينات والتي يمكن عرضها على النحو الآتي:

أ - لجنة المراجعة

تلعب لجنة المراجعة دورا مهما في حوكمة المؤسسات وهي اللجنة المنبثقة من مجلس الإدارة، كما تعتبر من المفاهيم الحديثة التي تحظى باهتمام العديد من الدول مثل الولايات المتحدة الأمريكية وكندا، والمملكة المتحدة وغيرها من الدول، كما توصي العديد من المنظمات المهنية بتكوينها نظرا للدور الذي تقوم به في مراقبة عمليات التقرير المالي والإفصاح لحملة الأسهم والتأكد من مصداقيتها، وكذلك في تدعيم استقلال عملية المراجعة، الأمر الذي حدا إلى إصدار التشريعات الملزمة بوجودها داخل المؤسسات، فكانت كما يلي:¹

- عام 1967 من طرف American Institute certificated Public Accountants
- عام 1972 من طرف لجنة تداول الأوراق المالية (SEC).
- عام 1987 تقرير Treadway commission.
- عام 1992 تقرير Cadbutry committee.
- عام 1999 تم تكوين لجنة Blue Ribbon committee.

¹ محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص ص: 139-141.

- عام 2002 إصدار قانون Sarbanes oxley Act.

- عام 2003 تم إصدار Smith Repent.

ولقد تطور مفهوم بعد العديد من التوصيات حتى أصبحت في الوقت الحالي أداة هامة من أدوات حوكمة المؤسسات.

إلا أنه لا يوجد تعريف موحد للجان المراجعة نظرا لان مسؤولياتها تختلف من مؤسسة لأخرى، إلا أننا سوف نعرض مجموعة من التعاريف المتعلقة بها.

عرف الأستاذ محمد مصطفى سليمان لجان المراجعة على أنها: "لجنة يتم تعيين أعضائها عن طريق المؤسسة من الأعضاء غير التنفيذيين بمجلس الإدارة، وتعتبر قناة اتصال بين مجلس الإدارة والمراجع الخارجي للمؤسسة وفي نفس الوقت لها دور رقابي على جميع عمليات المؤسسة".

كما عرفها على أنها: "لجنة يتم تكوينها عن طريق ومن خلال مجلس إدارة المؤسسة بغرض مراجعة عمليات إعداد التقارير المحاسبية والمالية وأيضا مراجعة الإفصاح في التقارير والقوائم المحاسبية التي تنشرها المؤسسة".

يتضح من التعاريف السابقة أن هناك خصائص مميزة للجنة المراجعة وهي:

- لجنة منبثقة من مجلس إدارة المؤسسة.
- عضويتها قاصر فقط على الأعضاء غير التنفيذيين والذين يتوافر لديهم درجة عالية من الاستقلالية والخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة.
- مسؤولية لجنة المراجعة تتعلق بمراجعة عمليات إعداد التقارير المالية ومراجعة عمليات الداخلية والخارجية وأيضا مراجعة الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة المؤسسات.

ونتيجة لتنوع وضخامة الأعمال التي يقوم بهت مجلس الإدارة، فقد تم التفويض إلى المراجعة لكي تقوم بعملية الرقابة والإشراف على إعداد القوائم المالية. وفي ما يلي مجموعة من الأسباب التي تدعم قيام لجنة المراجعة بهذه المهمة الإشرافية:¹

¹ خنشور جمال وخير الدين جمعة، دور لجان مراجعة الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012، ص: 09.

- لجنة المراجعة التي تتكون من الأعضاء المستقلين وغير التنفيذيين والذين يمتلكون المهارات المالية والمحاسبية ولديهم الوقت المناسب، تعتبر في مكان أفضل من مجلس الإدارة بكامل أعضائه من ناحية الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية.
 - عدم التجانس بين أعضاء مجلس الإدارة وضخامة عددهم في بعض الأحيان، لا يتناسب مع القيام بمهام شاقة مثل المهام الموكلة إلى لجنة المراجعة.
 - في بعض الأحيان قد تحدث خلافات بين مصالح أعضاء مجلس الإدارة ومصصلحة جودة القوائم المالية بالشكل الذي لا يكون من الملائم تدخل أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين في عملية إعداد التقارير ومن هنا تبرز أهمية وجود أعضاء غير تنفيذيين داخل لجنة المراجعة.
 - مواعيد تقديم التقارير المالية، والتي تتطلب في بعض الدول ضرورة النشر الفعلي لتقارير مالية ربع سنوية إلى جانب التقارير السنوية، وهو ما يستلزم قدر أكبر من الوقت والجهد.
 - الإشراف الفعال على عملية إعداد التقارير، وخاصة في المؤسسات الضخمة، والذي يتطلب قدرا كبيرا من الخبرة والممارسة والتي تتوافر لدى أعضاء اللجنة.
- وبالتالي فإن نجاح المؤسسة يعتمد على نجاح لجان المراجعة، وسوف يتم إدراج ذلك بشيء من التفصيل في المطالب الثالث.

ب - لجنة المكافآت

- يجب أن تتكون لجنة المكافآت من عدد لا يقل عن ثلاثة ولا يزيد عن ستة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين المستقلين ويتم تعيينهم عن طريق مجلس الإدارة، تقوم لجنة المكافآت بتحديد القواعد والإجراءات المتعلقة بكيفية اجتماعها والوقت والمكان المناسب لتلك الاجتماعات، إذا أراد أي عضو من أعضاء اللجنة الخروج من عضوية اللجنة لا بد أن يكون الوقت مناسب وبصورة كتابية، أما عند دخول عضو جديد للجنة، فيكون ذلك بعد موافقة غالبية أعضاء مجلس الإدارة.¹
- يوكل للجنة المكافآت مهام ومسؤوليات من قبل مجلس الإدارة والذي يقوم بمراجعتها من وقت لآخر وتتمثل هذه المسؤوليات والواجبات فيما يلي:²

¹ محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص: 136.

² نفس المرجع السابق، ص: 137.

- يجب على اللجنة القيام بمراجعة واعتماد الخطط الخاصة بالحوافز التي يحصل عليها كبار المديرين التنفيذيين بالمؤسسة.
- يجب على لجنة المكافآت القيام بإعداد تقرير المؤسسة السنوي، ويوضح هذا التقرير المهام التي قامت بها خلال العام.
- يجب على اللجنة القيام بتقديم محاضر اجتماعاتها إلى جميع أعضاء مجلس الإدارة وذلك بمجرد اعتماد اللجنة لتلك المحاضر.

ت - لجنة التعيينات

- يجب أن تكون لجنة التعيينات من عدد من الأعضاء لا يقل عن ثلاثة ولا يزيد عن ستة أعضاء من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين ويتم تعيينهم عن طريق مجلس الإدارة.¹
- يوكل للجنة التعيينات مهام ومسؤوليات وتتمثل هذه المسؤوليات والواجبات فيما يلي:²
- تقوم لجنة التعيينات بتحديد ودراسة الأشخاص المتوقع ترشيحهم في منصب رئيس مجلس الإدارة ومنصب العضو المنتدب.
- تقوم اللجنة بتقديم اقتراحات توصية خاصة بالأفراد المترشحين لعضوية مجلس الإدارة ومنصب العضو المنتدب.
- تقوم اللجنة بتقديم اقتراحات توصية خاصة بالأفراد المرشحين لعضوية مجلس الإدارة وذلك في ضوء المتطلبات التي تم وضعها من قبل مجلس الإدارة.
- لجنة التعيينات مسؤولة عن مراجعة وإدارة الإرشادات الخاصة بتطبيق قواعد ومبادئ حوكمة المؤسسات وإمداد مجلس الإدارة بالتوصيات الخاصة بتطوير وتحديث تلك الإرشادات.
- والشكل الموالي يوضح النقاط الأساسية التي يتكون منها النظام الأساسي لكل لجنة من اللجان التابعة لمجلس الإدارة.

الشكل رقم (06): النقاط الأساسية التي يتكون منها النظام الأساسي لكل لجنة من اللجان

النظام الأساسي للجان التابعة لمجلس الإدارة

¹ نفس المرجع السابق، ص: 133.

² نفس المرجع السابق، ص ص: 134-135.



المصدر: محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية،

الإسكندرية، 2006، ص: 127.

2. المراجعة الداخلية

هي وظيفة مستقلة وموضوعية، يتم إنشاءها داخل المؤسسة لفحص وتقويم أنشطتها المختلفة وذلك

بغرض مساعدة المسؤولين في القيام بمسؤولياتهم بدرجة عالية من الكفاءة والفعالية.¹

يجب أن يسهم نشاط المراجعة الداخلية في عملية حوكمة المؤسسات بتقييم وتحسين العمليات من خلال:²

- وضع وتبليغ القيم والأهداف.

- رصد تحقيق الأهداف.

- ضمان القيام بالمسؤوليات.

- الحفاظ على القيم.

وتقوم المراجعة الداخلية بالعمل مع مجلس الإدارة ولجنة المراجعة، حيث أعطى لها تقرير كنج من

جنوب إفريقيا دوراً أساسياً في ترتيبات حوكمة المؤسسات كما يلي:³

- ينبغي وجود وظيفة فعالة للمراجعة الداخلية تحظى باحترام وتعاون كل من مجلس الإدارة والإدارة

العليا، وعندما يقرر مجلس الإدارة عدم إنشاء وظيفة المراجعة الداخلية، فإنه يجب الإفصاح عن كل

أسباب ذلك في التقرير السنوي للمؤسسة.

- يجب تحديد سلطة وغرض ومسؤولية المراجعة الداخلية رسمياً، وذلك بما يتماشى مع معهد

المراجعين الداخليين للمراجعة الداخلية في ميثاق المراجعة الداخلية المعتمد من مجلس الإدارة.

- يجب على المراجع الداخلي حضور جميع اجتماعات لجنة المراجعة.

- يكون تعيين أو عزل رئيس المراجعة الداخلية بالاتفاق مع المراجعة.

- يعتبر نشاط المراجعة الداخلية بمثابة تأكيد مستقل وموضوعي واستشاري لإضافة قيمة وتحسين

عمليات المؤسسة، وتساعد المراجعة الداخلية الشركة في تحقيق أهدافها بإيجاد ثقافة واتجاه منظم

وملتزم لتقييم وتحسين فعالية وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة.

¹ أحمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة في البنوك التجارية الأردنية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ونقود، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، غير منشورة، ص: 66.

² طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص: 215.

³ نفس المرجع السابق، ص: 219-220.

ثانيا: آليات الرقابة الخارجية

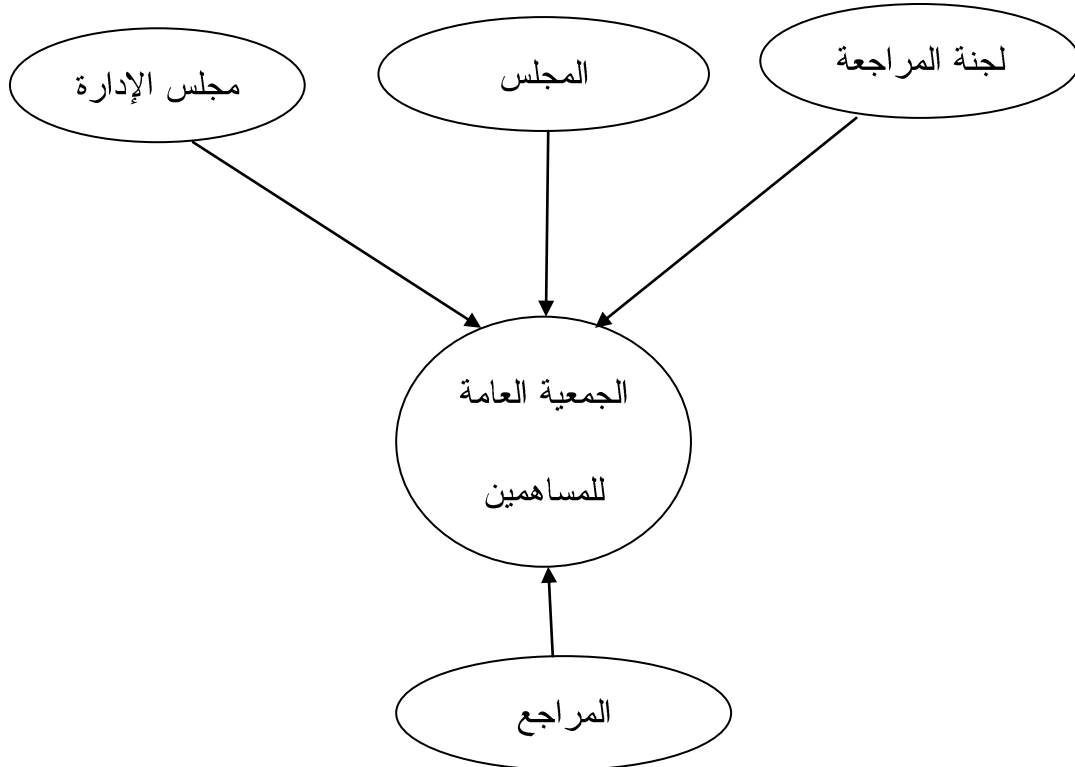
تتمثل الآليات الرقابية الخارجية لحوكمة المؤسسات في الرقابة التي يمارسها المصالح الخارجيين على المؤسسة، من خلال اللجوء إلى المكتب والهيئات والمنظمات الخارجية المختصة في الرقابة، حيث يشكل هذا المصدر أحد المصادر الكبرى المولودة لضغط هائل من أجل تطبيق قواعد الحوكمة ويمكن تصنيفها إلى ما يلي:

1) المراجعة الخارجية:

يطلق عليها المراجعة وهو الفحص الانتقائي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات ومفردات القوائم المالية لإعداد تقرير يحتوي رأي فني محايد عن عدالة القوائم المالية ومدى الاعتماد عليها للدلالة على المركز المالي ونتائج الأعمال، وبالتالي فإن مهمة مراجعي الحسابات الخارجيين بالغة الأهمية بالإضافة إلى دورها الرئيسي في تطبيق الحوكمة، وتجنب حدوث أي انهيارات بالمؤسسات، أو أسواق المال المحلية والعالمية.

إن وجود المراجعين الخارجيين في العلاقة بين المؤسسة وبيئتها يعبر أمر ضروريا، والشكل الموالي يبين العلاقة بين كل من المراجعين الخارجيين، حوكمة المؤسسات ولجنة المراجعة:

الشكل رقم (07): العلاقة بين المراجع الخارجي والمؤسسة



المصدر: أمين السيد لطفي، المراجعة وحوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010، ص: 235.

2) منافسة سوق (المنتجات/ الخدمات) وسوق العمل الإداري

تعد منافسة سوق (المنتجات/ الخدمات) أحد الآليات المهمة لحوكمة المؤسسات، ويؤكد على هذه الأهمية كل من Hess و Impavido وذلك بقولهم إذا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح، سوف يؤدي ذلك إلى الفشل في منافسة المؤسسات التي تعمل في نفس حقل الصناعة، وبالتالي تتعرض للإفلاس.

وفي هذه الحالة سوف يكون للإفلاس تأثير سلبي على مستقبل المدير وأعضاء مجلس الإدارة لأنه لا

يتم أشغال مواقع المسؤولية لأعضاء مجلس الإدارة أو مديرين تنفيذيين سيق أن قادوا شركاتهم إلى

الإفلاس والتصفية.¹

¹ بروش زين الدين ودهيمي جابر، دور آليات الحوكمة للحد من الفساد المالي والإداري، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012، ص13.

يتضح مما سبق أن منافسة سوق (المنتجات/ الخدمات) تهذب سلوك الإدارة وخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري.

(3) الاندماجات والاكْتساب (الاستحواذات)

مما لا شك فيه أن الاندماجات والاكْتسابات من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في القطاع المؤسسات في أنحاء العالم، ويشير كل من (John و Kodio) إلى وجود العديد من الأدبيات والأدلة التي تدعم وجهة النظر التي ترى أن الاكْتساب آلية مهمة من آليات الحوكمة، وبدونه لا يمكن السيطرة على سلوك الإدارة بشكل فعال، حيث غالبا ما يتم الاستغناء عن خدمات الأدوات ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الاكْتساب أو الاندماج.¹

(4) التشريع والقوانين

غالبا ما تشكل وتؤثر هذه الآليات على تفاعلات الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة، ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية، بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم.²

المطلب الثاني: دور مجلس الإدارة كآلية من آليات الرقابة

يعد مجلس الإدارة المسؤول الأول عن نتائج أعمال المؤسسة، وعن حقيقة ما يحصل فيها، وعن ما ليس يتم داخلها، وعن أداء العاملين فيها، وفي الوقت ذاته فان أعضاء مجلس الإدارة يمثلون القدوة الحسنة التي يقتدي بها العاملين في المؤسسة، ورئيس مجلس الإدارة بصفة خاصة يعد الرمز الذي يتمثل به جميع العاملين، كما أن مجلس الإدارة هو من أهم أطراف الحوكمة.

أولاً: كيفية تطبيق مجلس الإدارة لحوكمة المؤسسات:

ليس هناك نظام بعينه وحيد للحوكمة الجيدة للمؤسسة يمكن تطبيقه في الدول وعلى كافة المؤسسات، إذ أن ممارسات الحوكمة تختلف فيما بين المؤسسات وتبعاً للظروف، كما تختلف بشكل أكبر فيما بين الدول

¹ حامد نور الدين وساسي فطيمة، دور حوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي والإداري للقطاع الخاص الجزائري، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012، ص06.

² حبلاني رقية ومروة كرامة وحزمة فاطمة، آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012، ص21.

وينبغي أن تتمتع حوكمة المؤسسات بقدر من المرونة والتطور. إلا أن الحقيقة العالمية هي أن الطلبات التي يفرضها السوق من شفافية وحماية للمستثمرين تفرض على المؤسسات أن تقوم بفحص نظام الحوكمة بها وأن تتحرك نحو توفير الضمانات التي يطلبها ويسعى إليها المستثمرين وغيرهم من أصحاب المصالح، ومن أهم هذه الضمانات وجود مجالس إدارة بالمؤسسات لديها القدرة على أداء مهامها الإشرافية بكفاءة وفعالية، وأن عناصر النظام توفر توجيهات عن كيفية محاسبة مجالس الإدارة عن أداء المؤسسات.¹ وبصفة عامة، هناك ثلاث مكونات أساسية يجب أن تتوافر في مجلس الإدارة وهي:²

1. الإشراف المستقل

إن وجود مجلس إدارة يقظ ومستقل هو ذلك الجزء من عمليات المؤسسات الذي يضيف أكبر قدر إلى قيمة المؤسسات، فعندما تصبح مجالس الإدارة يقظة ونشيطة فإنها تهيب نفسها للالتزام بدرجة أوثق بمصالح المساهمين. ويوجد هناك مجموع من الإرشادات التي توفرها مبادئ حوكمة المؤسسات لضمان استقلالية المجلس وهي:

- وجود عدد كاف من أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين المستقلين لكي يصبح المجلس قادرا على ممارسة التفكير المستقل. وفي بعض الأحوال تتطلب المبادئ أن يكون غالبية المجلس من هؤلاء الأعضاء.
- وجود شكل من استقلال القيادة في المجلس والممثلة في شخصية رئيس الإدارة.
- اجتماع مجلس الإدارة مع الأعضاء الغير تنفيذيين بدون الأعضاء المشاركين في إدارة الشركة على انفراد لبحث أداء الإدارة.
- قيام المجلس بنفسه بتحديد طرق عمله وخاصته بالنسبة لكيفية اختيار أعضاء المجلس الجدد. إن العديد من الهيئات العملية والبورصات العالمية تنادي بضرورة أن يكون هناك توازن في عضوية مجلس الإدارة بين الأعضاء التنفيذيين والأعضاء غير التنفيذيين، بل ذهب لأكثر من ذلك عندما نادى

¹ محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، 2006، ص: 97.

² نفس المرجع السابق، ص: 98-100.

بأن تكون غالبية المجالس من الأعضاء غير التنفيذيين، لأن وجود مجلس إدارة غالبيته من هؤلاء الأعضاء سوف يدعم موضوعية واستقلالية المجلس في القيام بواجباته الإشرافية تجاه إدارة المؤسسة.

2. قدرة مجلس الإدارة على التنافس

هناك عامل آخر لمساعدة الإدارة على التركيز في أداء واجباتها، وهو القدرة على التنافس وهي الآلية التي تمكن ذوي القدرة الأفضل على القيام بالعمل، وينبغي أن يعمل القانون على توفير القدرة للمساهمين في استبدال كل من مجلس الإدارة والإدارة عن طريق البيع إلى طرف ثالث، أي ينبغي أن يكون التهديد بالاستحواذ قائما باعتبار أحد مصادر الحث على الأداء، ويؤدي هذا إلى المحافظة على التركيز لدى كل من المديرين وأعضاء مجلس الإدارة ويشجع على القيام بالتغيير إذا ما استدعى الأمر ذلك، وعندما توفر نظم حوكمة المؤسسات قيام الإشراف الإداري والقدرة على التنافس يصبح للأمر أكثر احتمالا هو استبدال المدير ومجالس الإدارة الذين لا يركزون اهتمامهم على تحسين أداء المنشأة واستخدام الأصول بأفضل درجة ممكنة.

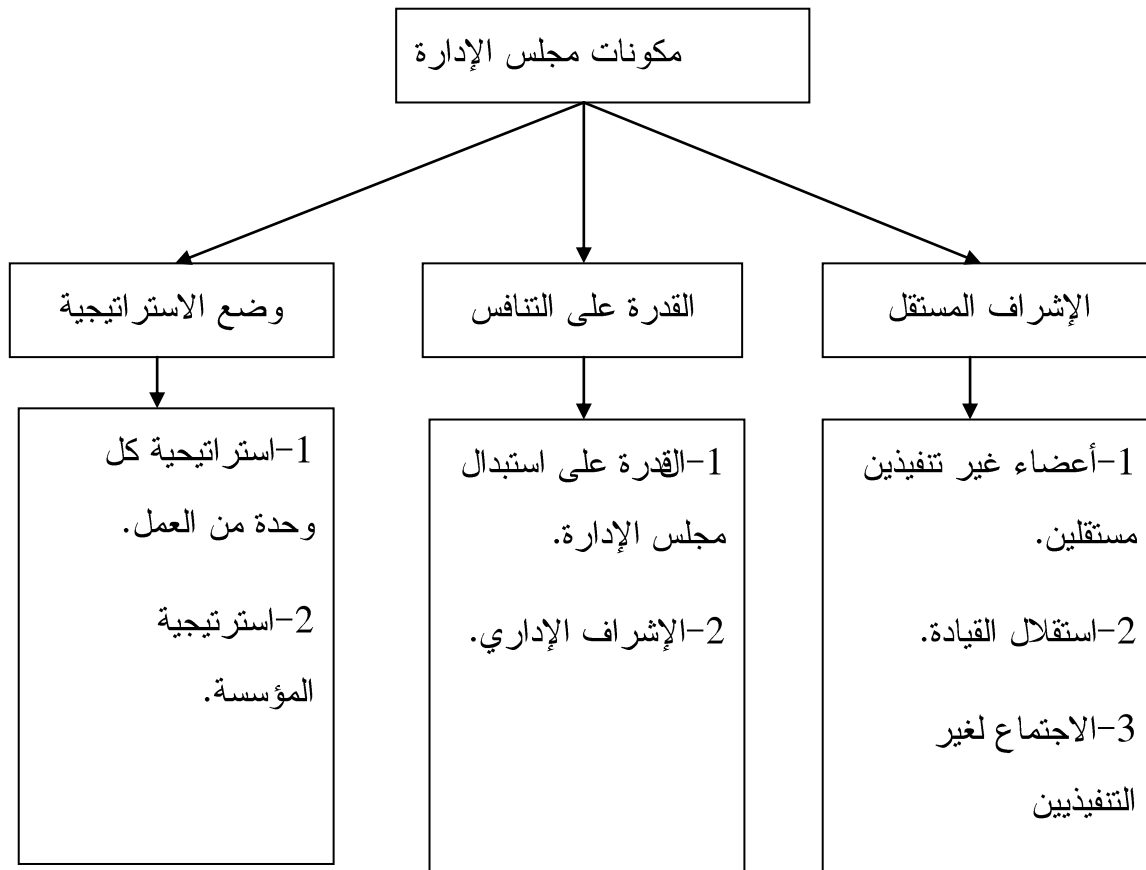
3. دور مجلس الإدارة في وضع إستراتيجية المؤسسة

لقد بدأت مجالس الإدارة في أرجاء العالم في التحرك إلى ما وراء التغييرات الهيكلية التي يتم القيام بها داخل غرفة اجتماعات مجلس الإدارة إلى القيام بالتغييرات السلوكية التي تتعلق بصلب الموضوعات الخاصة بعمل المجلس، وأهم ما جاء بمبادئ حوكمة المؤسسات بخصوص هذا الموضوع، أن مشاركة مجلس الإدارة في وضع وتكوين الإستراتيجية يعتبر أمرا حاسما.

يتضح مما سبق أن الإشراف المستقل، والقدرة على التنافس، والمشاركة في الإستراتيجية يمثلون

النواحي الثلاث التي تظهر الارتباط العملي للحوكمة الجيدة بأداء المؤسسة.

الشكل رقم (08): المكونات الأساسية التي يجب توافرها في مجلس الإدارة



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة وحوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010، ص: 98.

ثانياً: مظاهر الحوكمة لمجلس الإدارة

هناك مجموعة من المظاهر الخاصة بالحوكمة تحكم سلوك مجالس المؤسسات والتي اتفقت عليها العديد من التقارير والتوصيات المتعلقة بالتطبيق السليم لمفهوم حوكمة المؤسسات وهي:

1. المبادئ الأساسية: هناك مبدأين وهما:¹

أ - المبدأ الأول: هو ضرورة خلق حرية داخل مجلس الإدارة حتى يسهل دفع المشروع إلى الإمام دون تدخل غير ضروري من أطراف خارجية.

ب - المبدأ الثاني: هو منح المجلس السلطة اللازمة، ويعتبر نتيجة للمبدأ الأول، لأنه من الضروري منح الإدارة دورها الرئيسي، ومن ثم يجب أن تكون هناك مساءلة فعالة بشأن طريقة استخدام تلك السلطة، ويتركز فن الحوكمة الجيدة للمؤسسات في فهم الفرق بين التداخل المبالغ فيه والمسؤولية المناسبة.

2. رئيس مجلس الإدارة

لا يوجد مشروع متميز يمكن إدارته بواسطة شخص واحد، إلا أن هناك اتفاقاً عاماً على أن المؤسسات بحاجة إلى قائد، فالقضية لا تتعلق بالاختيار بين الفردية والكلية، بل تتعلق بالتأكد على كليهما ومن الملاحظ أن المشروع الذي يتم إدارته بواسطة الشخص الذي قام بتأسيسه سيسوده اتجاه نحو الفردية، وبالتالي يتم تدمير مشروعات جيدة بسبب استمرار الوضع لفترة طويلة. ولذلك تأثرت بعض الدول بالأسلوب الكلي حيث يتم وضع السلطة مع جهاز الإدارة ويتولى الجهاز مسؤولية اختيار القائد ومنحه درجة من السلطة. يعد كل أعضاء الإدارة أكفاء متعادلين، لذلك كان من الضروري إعطاء انطباع واضح يفيد أن القائد هو الأول بين الأكفاء المتعادلين، ويطلق على الشخص المختار اسم "المتحدث"، وأحياناً يمكن استخدام لقب "الرئيس".

1. المساءلة: تتم من خلال نوعين هما:²

¹ عدنان بن حيدر درويش، مرجع سلبق، 2007، ص: 99.

² محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، 2006، ص: 106-114.

أ - **المساءلة الداخلية:** هي الترتيبات التي يتم من خلالها تكوين الإدارة التي تكون مسؤولة أمام جهاز أو جهة داخل المنظمة، ففي الولايات المتحدة وانجلترا، تخضع الإدارة للمساءلة أمام مجلس الإدارة. وفي الدول التي تتبع نموذج مجلس الإدارة المنفرد، يجب توجيه الاهتمام إلى الفصل بين دور المسئول التنفيذي الرئيسي وبين دور مجلس الإدارة، لأن إدارة أمور مجلس الإدارة بكفاءة تتطلب قدرا كافيا من السلطة دون إضافة مسؤوليات تنفيذية رئيسية. ويوجد أسلوب آخر لتنظيم المسؤولية الداخلية عن طريق فصل المهام الإشرافية وإسنادها إلى جهاز مفضل يسمى المجلس الإشرافي ويطلق على هذا النظام المزدوج وهو النظام المطبق في ألمانيا.

ب - **المساءلة الخارجية:** تعني استجواب مجلس الإدارة ككل، أو كلا المجلسين في النظام المزدوج لمجلس الإدارة، من شخص ما خارج المؤسسة، ومن خلال المنظور الرسمي فإن هؤلاء الأشخاص هم المساهمون، لكن من خلال المنظور العلمي فإن هذا النوع من المسؤولية يجعلها غير موجودة.

4 التقرير السنوي

يعد المجلس مسؤولاً ومسؤولية نهائية وكاملة أمام المساهمين وأصحاب المصالح عن تقييم الأداء الإداري ويجب أن يقدم مجلس الإدارة تقريره عن تلك المسؤولية في نهاية كل عام في شكل التقرير السنوي. ويجب أن نلاحظ أن هناك جانبين للتقرير السنوي هما:

- مهمة المراجعين الخارجيين قاصرة على إيضاح ما إذا كانت هذه الحسابات تعبر بدقة عن مركز المؤسسات.

- إن المراجعين الخارجيين يصدرن أحكامهم من خلال إطار المعايير المحاسبية.

5 التقييم الذاتي لمجلس الإدارة

إن حتمية التغيير والحقيقة التي تؤكد أن أكثر أعضاء مجلس الإدارة موهبة وممارسة في الماضي، قد تثار حولهم الشكوك في مستوى أدائهم في الوقت الحالي، كل هذا يعني أن مجلس الإدارة الفعال يجب أن يراقب نفسه للوقوف على مستوى أدائه.

6 اجتماعات مجلس الإدارة

تهتم مبادئ الحوكمة الجيدة للمؤسسات بضرورة أن يحصل أعضاء مجلس الإدارة عن المعلومات الكافية والمتعلقة بالموضوعات التي سوف يتم مناقشتها في الاجتماع بوقت كاف قبل الاجتماع والتي يجب أن تحتوي على:

- محضر الاجتماع السابق وجدول أعمال الاجتماع القادم.
- قوائم مالية وعروض إدارية معينة إن وجدت، ويتم توفير القوائم المالية في شكل يعكس الممارسات المحاسبية المقبولة، ويتم عروض الإدارة في ملخص أو شكل موجز لتجنب التفصيل المبالغ فيه.
- تقارير اللجان التابعة للمجلس إن وجدت.

ثالثاً: الوصايا العشر لمجلس الإدارة

قام اتحاد القومي لمديري المؤسسات the national association ومؤسسة ارنست ويونج Emst and Young بوضع الوصايا العشر التالية:¹

- التفكير في إضافة أشخاص خارجيين مستقلين لملا الفجوات في الخبرة ولضمان إشراف أكثر استقلالا على اتخاذ القرارات في مجلس الإدارة.
- التفكير في جميع مراحل تطور المؤسسة في إنشاء لجنة دائمة للمراجعة أو لجنة دائمة لتحديد المرتبات والترشيحات أو كل اللجان الثلاثة معا للتركيز بشكل أكبر على تلك الموضوعات.
- ضرورة الموازنة بين التركيز على التخطيط الاستراتيجي والإشراف القوي على النواحي الرئيسية مثل: إدارة المخاطر والموارد البشرية وتداول المناصب الإدارية.
- وضع آلية يمكن عن طريقها تحديد الاختصاصات والسلطات التي يحتاج إليها مجلس الإدارة والتأكد من حصول المجلس عليها.
- عند البحث عن أعضاء جدد لمجلس الإدارة يجب السعي إلى ضم مرشحين من ذوي النزاهة والخبرة في الاتصالات القوية.
- وضع إرشادات للعمل في مجلس الإدارة مع التأكد من قيام أعضاء مجلس الإدارة المحتملين بتخصيص الوقت اللازم للعمل في المجلس.

¹ عدنان بن حيدر درويش، مرجع سابق، 2007، ص ص: 115-116.

- زيادات درجة الأداء عن طريق زيادة عدد الاجتماعات وزيادة الوقت المخصص للإعداد للاجتماعات.

- التفكير في تحديد مستوى معين كحد أدنى لملكية أعضاء مجلس الإدارة من أسهم المؤسسة والبحث عن الحلول الأفضل ملائمة لمرحلة الحياة التي بلغتها المؤسسة.

المطلب الثالث: دور لجان المرجعة كأحد آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات

باتت الحاجة ملحة إلى لجان المراجعة في المؤسسات نظرا لحاجة بيئة الرقابة والمراجعة إليها، وذلك

لحماية مصالح المستثمرين في المؤسسات، ولتدعيم الهيكل الرقابي ومن أجل مواجهة احتمالات الخلل أو ضعف الثقة في النظام الرقابي، حيث إن لجان المراجعة باعتبارها آلية من آليات الحوكمة لها دورا محوريا في الارتقاء بجودة التقارير والقوائم المالية، فهي منوط بها للقيام بالتأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وكذا تقييم الرقابة الداخلية، وحل المنازعات التي تنشأ بين الإدارة والمراجع الخارجي، وللقيام بهذه المهام يتعين أن يراعي تشكيل لجان المراجعة من كافة التخصصات اللازمة سواء محاسبين أو محللين ماليين لضمان جودة التقارير والقوائم المالية، لذلك سيتم التطرق إلى ضوابط تشكيل لجان المراجعة من منظور حوكمة المؤسسات، الوظائف الأساسية للجان المراجعة.

أولاً: ضوابط تشكيل لجان المراجعة من منظور حوكمة المؤسسات

إن لجنة المراجعة في حاجة إلى دستور رسمي لتمكينها من الوفاء بدورها بشكل فعال، وقد قررت لجنة treadway في الولايات المتحدة ان لجنة المراجعة تساعد في ردع الغش، وقد ذكرت اللجنة "ان الوجود المجرّد للجنة المراجعة ليس كافياً، فيجب أن تكون يقظة"، حيث يعتمد وضع دستور لجنة المراجعة على طبيعة المؤسسة وخصائصها وأهدافها، ومع ذلك يمكن أن يضم دستور لجنة المراجعة الأمور التالية:¹

1. الدور الأساسي

أن يتم تقرير لجنة المراجعة عن طريق مجلس الإدارة، وأن يقدم مجلس الإدارة الدعم للجنة المراجعة ويساعد في الوفاء بواجباتها في الحفاظ على الإشراف على الناحية المهنية والنزاهة لمراجعة الحسابات وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية ومسائل الاتساق مع القوانين واللوائح وسلوك العاملين وممارسات

¹ طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، 2007، ص ص: 185-181.

التقارير المالية والترتيبات العامة لحوكمة المؤسسات، وعلى لجنة المراجعة أن تطلب التحقيق في أي مسائل تؤثر على دورها الأساسي والواجبات الإضافية التي يمكن أن يتم إسنادها إلى لجنة المراجعة من قبل مجلس الإدارة، وعلى اللجنة أن تقدم لمجلس الإدارة التقرير السنوي عن أداء الرقابة الداخلية وأداء المراجعة الداخلية والخارجية.

2. عضوية اللجنة

يعين مجلس الإدارة أعضاء اللجنة ويجب أن تتكون لجنة المراجعة من ثلاثة أعضاء على الأقل وليس أكثر من ستة، ويجب أن تكون الأعضاء مستقلين أي لا يقومون بعمل تنفيذي، ويتم تثبيت الأعضاء بميثاق رسمي للسلوك.

3. الكفاءة

ينبغي تجهيز لجنة المراجعة بالشكل الذي يمكنها من الوفاء بالتزاماتها الناتجة عن ميثاق متفق عليه، وبالتالي على المؤسسة تحديد الكفاءات والمؤهلات التي تطبق على كل عضو يتم اختياره، وضمان أن إجراءات التعيين مصممة بشكل يفي بالمتطلبات الموضوعية، ويجب أن يكون هناك عضو واحد على الأقل في اللجنة لديه خبرة كبيرة بالمحاسبة المالية والتمويل، وعضو آخر على الأقل تكون لديه خبرة في الشؤون القانونية للشركة وكمتطلبات التوافق مع القوانين واللوائح والنظم، وأن يتوافر لديهم القدرة على التعامل مع الممارسات غير المعتادة أو المجالات التي تكون فيها المعلومات ضعيفة.

4. الاجتماعات

يجب أن تعقد لجنة المراجعة اجتماعاتها أربع مرات سنويا على الأقل ولا بد من حضور جميع الأعضاء لاجتماعات اللجنة ما لم تكن هناك ظروف استثنائية، وجميع الأوراق التي سوف تناقش لا بد من تقديمها مقدما لأعضاء اللجنة وأن تشمل ملخصا مرفقا يتضمن المسائل الأساسية، ويجب أن يكون وقت الاجتماعات كافيا لضمان النظر في كافة البنود بتفصيل كاف.

5. أوصاف التقارير

تقدم لجنة المراجعة توصيات إلى مجلس الإدارة وتقدم صورة من محاضرها إلى أعضاء المجلس، ويكون للجنة اتصال مع المستشارين الخارجيين والأخصائيين حيثما لزم الأمر، كما يجب عقد دورات تدريبية منظمة لأعضاء لجنة المراجعة حينما توجد تطورات هامة في دليل حوكمة المؤسسات أو الإرشادات.

6. السلطات

يحق للجنة المراجعة الدخول إلى جميع سجلات المنظمة ومعلوماتها وأفرادها ومبانيها كلما كان ذلك ضروريا للوفاء بالتزاماتها وفقا للأهداف المتفق عليها.

7. التطور

يجب أن تضع لجنة المراجعة معايير واضحة لتقرير أدائها يعدها خبير وتعتمد من مجلس الإدارة، حينئذ يجب على اللجنة أن تعقد تقريرا عن مدى وفائها بالمعايير الموضوعية لتقييم أدائها وأن يشمل تقريرها لمجلس الإدارة.

ثانيا: الوظائف الأساسية للجان المراجعة

لقد تطورت واجبات ووظائف لجنة المراجعة ويمكن تلخيص المسؤوليات الرئيسية للجنة المراجعة كالتالي:

1. المسؤوليات المتعلقة بالمراجع الخارجي

- 1- فحص عملية المراجعة الخارجية وعمل توصيات للمجلس فانه يجب:¹
- تعيين وتحديد أجور ومدى الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على أساس تقييم أدائه.
- مراجعة خطاب الارتباط وأي شروط خاصة فيه.
- النظر في خطط المراجعة الخارجية والواقعة عليها وطريقة وجدول وبرامج العمل طوال السنة وفي نهاية السنة.
- التأكد من أن المراجعة الخارجية تكمل جوانب خطة المراجعة.
- التأكد من أن الأمور التي يثيرها المراجع الخارجي يتم معالجتها بشكل سليم من جانب إدارة الشركة.

2. المسؤوليات المتعلقة بإعداد القوائم المالية

- يجب النظر في القوائم المالية وتقرير المراجع المتعلق به والقيام بما يلي:²
- مناقشة للقوائم المالية مع الإدارة العليا كلما كان ذلك ملائما.
- ضمان أن جميع الأمور التي تم أثارها من جانب المراجعة الداخلية أو المراجعة الخارجية قد تم معالجتها بشكل سليم.

¹ طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، 2007، ص ص: 173-174.

² نفس المرجع السابق، ص: 174

- التوصية بأن يوافق المجلس على القوائم المالية.

- تقدير مدى توفير التقرير السنوي للمعلومات التي يحتاجها المساهمين والمستخدمين الآخرين.

3. المسؤوليات المتعلقة بالرقابة الداخلية وإدارة المخاطر

يجب أن تضمن لجنة المراجعة وجود نظام فعال لإدارة المخاطر بالمؤسسة وأنه يدعم أوجه الرقابة التي

بدورها توفر أساس معقولاً لإمكانية تحقيق أهداف المؤسسة، لذلك يجب القيام بما يلي:¹

- مناقشة الإدارة، والمراجعين الداخليين، والمراجع الخارجي في مدى فاعلية وملائمة نظم الرقابة المحاسبية والمالية التي تطبقها المؤسسة.

- مناقشة الإدارة، والمراجعين الداخليين، والمراجع الخارجي حول السياسات والإجراءات التي تم اتخاذها للتحكم في المخاطر التي تواجه المؤسسة.

- مناقشة الإدارة، والمراجعين الداخليين، والمراجع الخارجي في مدى قوة أو ضعف سياسة الإفصاح

للمؤسسة ونظم الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى متابعة قيام الإدارة بتطبيق الملاحظات والتوصيات التي يقدمها كل من المراجع الخارجي والمراجعين الداخليين.

4. المسؤولية المتعلقة بالمراجعة الداخلية تتولى لجنة المراجعة بهذا الشأن ما يلي:²

- المشاركة في تعيين المراجعين الداخليين وضمان أن وظيفة المراجع الداخلية تعمل وفق المعايير المهنية، وأنها تقوم بعملها جيداً.

- الموافقة على إستراتيجية المراجعة الداخلية وخطتها السنوية للمراجعة والتغيرات التي تجري خلال السنة.

- مناقشة مدى كفاية الرقابة الداخلية وخطتها مع المراجع الداخلي أو الإدارة حسب ما هو ملائم.

- ضمان وجود اتصالات جيدة بين المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين ومجلس الإدارة والإدارة، وهو الأمر الذي يرفع مستوى تحقيق أهداف المراجعة الداخلية.

5. المسؤوليات المتعلقة بمدى الالتزام باللوائح والقوانين تتمثل فيما يلي:³

¹ محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، 2006، ص: 130.

² طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، 2007، ص: 176-177.

³ محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، 2006، ص: 131.

- مناقشة الإجراءات التي تتبعها المؤسسة والمتعلقة بكيفية اكتشاف وتحديد المخاطر التي تواجهها المؤسسة والخاصة بعدم الالتزام بالقوانين.

- مناقشة المستشارين الذين تستعين بهم في الشؤون القانونية والضريبية التي لها تأثير مباشر على عمليات المؤسسة والقوائم المالية.

- مناقشة الإدارة، والمراجعين الداخليين، والمراجع الخارجي في مدى مناسبة أنظمة المعلومات الإدارية المطبقة بالمؤسسة والمخاطر التي تواجهها وكيفية معالجتها.

6. المسؤوليات المتعلقة بمدى الالتزام بقواعد وآداب السلوك المهني

على اللجنة مناقشة الإدارة في التأكيدات الإدارية المطبقة بالمؤسسة والتي تهدف إلى تهداف الالتزام بالمتطلبات القانونية وقواعد وآداب السلوك المهني.¹

7. المسؤوليات المتعلقة بعملية التقرير المالي للمؤسسة

بالإضافة إلى ذلك تقوم لجنة المراجعة بتقييم وجود التقرير المالي كجزء من مسؤولياتها في المؤسسة،

إن مسؤولية اللجنة تتمثل بوضوح في الفحص والمراقبة، وفي تنفيذها تلك الوظيفة تعتمد على الإدارة المالية للمؤسسة والمراجعين المستقلين. إن أعضاء لجنة المراجعة (كممثلين لمجلس الإدارة) بالارتباط بالإدارة والمراجعين الخارجيين يقومون بالإشراف على عملية إعداد التقرير المالي.²

وقد أعدت مؤسسة KPMG (2002) تقريراً يصف عملية التقرير المالي على أنها بمثابة كرسي ذو

ثلاثة أرجل لشرح أساس السلامة المالية والمساءلة المحاسبية المحسنة. إن تلك الأرجل الثلاثة هي:³

- الإدارة وهي التي تكون مسؤولة عن التقرير وتقييم المخاطر والمراجع الداخلي.

- المراجع الخارجي الذي يعتبر مسؤولاً عن مراجعة القوائم المالية للمؤسسة طبقاً لمعايير المراجعة.

- لجنة المراجعة التي توفر التدقيق والتحدي والتأثير.

وفي مايلي النقاط التي تشير إلى دور المراجعة في التقارير المالي للمؤسسة:⁴

- فهم مسؤوليات وإيضاحات الإدارة.

¹ محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، 2006، ص:132.

² أمين السيد أحمد لطفي، المراجع وحوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010، ص:263.

³ نفس المرجع السابق، ص: 264.

⁴ نفس المرجع السابق، ص: 265-266.

- مراقبة سلامة القوائم المالية للمؤسسة.
- فهم وتقييم ملائمة اختيار الإدارة للمبادئ المحاسبية والسياسات المحاسبية الأكثر أهمية.
- فهم أحكام الإدارة والتفديرات المحاسبية المطبقة في التقرير المالي.
- تقييم ما إذا كانت القوائم المالية تعتبر كاملة وتم عرضها بعدالة وما إذا كانت الإيضاحات واضحة وشفافة أم لا.
- فحص خطابات الإدارة وتقارير المراجعة المحددة لأمر التقرير المالي متضمنا تحليل أثار المبادئ والطرق المحاسبية البديلة على القوائم المالية.
- فحص بيانات الأرباح والقوائم المالية السابقة قبل نشرها ولفت الانتباه الخاص لأي استخدام لمعلومات أولية أو معدلة قائمة على أسس بخلاف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- فهم الجوانب القانونية لدور لجنة المراجعة بالارتباط بالتقرير المالي الاحتيالي.

المطلب الرابع: دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة المؤسسات

إن لمراجعي الحسابات دور رئيسي في تطبيق الحوكمة، خاصة أن عملهم القائم على مراجعة الميزانيات وحساباتها لدى المؤسسة من أجل كشف أي كذب أو غش من جانب المؤسسات، أو من العاملين فيها، إضافة لذلك قيامهم بالتحقق من أجل كشف أي كذب أو غش من جانب المؤسسات، أو من العاملين فيها، إضافة لذلك قيامهم بالتحقق من صدق وحقيقة الأوضاع القائمة في المؤسسة وبالتالي فإن مهمة مراجعي الحسابات الخارجيين بالغة الأهمية، ولذلك سيتم التطرق للعناصر التالية:

أولاً: الوظيفة الاجتماعية للمراجعة الخارجية ودورها في تفعيل حوكمة المؤسسات

يتبلور الدور الاجتماعي للمراجعة في مجال حوكمة المؤسسات في كونها نوعاً من الفحص الذي يجريه شخص مستقل عن باقي الأطراف ذات العلاقة والمصلحة، وبموجبه يتم مقارنة الأداء بالتوقعات مع إعداد التقرير بالنتيجة وهكذا تصبح المراجعة في ظل حوكمة المؤسسات جزءاً من نظام الرقابة، ونظراً لاهتمام الحوكمة بحماية مصالح الجمهور واهتمام الجماعات العاملين باستمرار واستقرار فرص العمالة، مع اهتمام المساهمين بممارسة دورهم كملاك بفاعلية، لذلك بدأت أهمية حوكمة المؤسسات انطلاقاً من حاجة كافة هذه الأطراف إلى تحديد مدى التزام المؤسسة وإدارتها في سلوكها وأدائها، وبناءً عليه فإن قيام المراجع بتركيز اهتمامه على مصالح المساهمين وتجاهله لمصالح الأطراف الأخرى ذات المصلحة يمثل عدم فهم من جانبه لطبيعة محاسبة المسؤولية أو الوظيفة الاجتماعية للمراجعة ودورها في مجال حوكمة المؤسسات.

ومن ثم فإن عدم إمكانية الحكم على قيمة المراجعة ودورها في مجال حوكمة المؤسسات إلا من خلال قدرتها على تحقيق محاسبة المسؤولية بالنسبة لكافة الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة.¹

ثانياً: تفسير الطلب على خدمات المراجعة الخارجية وفقاً لنظرية أصحاب المصلحة

إن الطلب على خدمات وظيفة المراجعة ينشأ بسبب التعارض بين مصالح التنفيذيين وبين مستخدمي القوائم المالية أصحاب المصلحة بالمؤسسة، علاوة على القيمة المضافة التي تحققها المراجعة نتيجة زيادة درجة الثقة في المعلومات المحاسبية الواردة فيها، حيث يمكن السبب الرئيسي لدور المراجعة في مجال حوكمة المؤسسات في أنها أداة لتخفيف حدة التعارض بين مصالح الملاك والإدارة، كما أنها أداة لمواجهة مشكلة عدم تماثل المعلومات وذلك من خلال قيامها بالتصديق على القوائم المالية والتي تعد بمثابة رسالة من الإدارة إلى سوق الأوراق المالية. بالإضافة إلى ذلك فهي تقوم بما يلي:

- للمراجعة دور كبير في مجال تخفيض تكلفة الوكالة.
- لن تفي المراجعة بالدور المنشود منها في مجال حوكمة المؤسسات إلا بقيامها بإضفاء المصداقية على المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، وذلك عن طريق قيام مراجع مستقل بإبداء الرأي المحايد وغير المتحيز بشأنها، وبحيث لا يتم توصيل هذه المعلومات لمستخدمي القوائم المالية إلا مشهودة برأي المراجع حول عدالة عرضها.
- وظيفة التصديق تمثل مصدر الطلب الأساسي على وظيفة المراجعة، إذ من خلالها يتحقق هدف إضفاء المصداقية على مضمون الرسالة المحاسبية ومحتواها وشكلها، ومن ثم فهي بمثابة الوظيفة الرئيسية للمراجعة في إطار حوكمة المؤسسات.²

ثالثاً: دور المراجعة في تخفيض مشكلة عدم تماثل المعلومات

¹ بن عيسى ريم، مرجع سابق، 2011-2012، ص: 85.

² نفس المرجع السابق، ص: 86.

إن عدم تماثل المعلومات بين مختلف الأطراف ذات المصلحة يحدث عندما تعتمد المؤسسة حجب معلومات معينة عن هذه الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة أو تحجبها نتيجة لاعتقادها أن هذه المعلومات قد تضر بمركزها التنافسي عندما يستخدمه المنافسون في تعديل خططهم الإنتاجية أو قراراتهم الاستثمارية.¹ حيث يؤدي عدم تماثل المعلومات إلى إحداث أضرار جسيم بسوق رأس المال والاقتصاد الوطني ككل، فمعاناة الأطراف الأخرى من نقص وعدم كمال المعلومات سيؤدي بهم إلى استخدام أساليب دفاعية لحماية أنفسهم من استغلال الأطراف صاحبة هذه المعلومات، عن طريق الانسحاب من سوق رأس المال كلية مما يؤدي بدوره إلى تخفيض سيولة الأسهم مما يؤثر سلبا على حركة الاستثمار وبالتالي على التنمية الاقتصادية، لهذا السبب اعتبر الإفصاح المحاسبي أمرا ضروريا.² وبالتالي فإن ممارسة المراجعة الخارجية من قبل مراجع خارجي يتمتع بالاستقلالية والحيادية تعتبر أحد أهم الوسائل التي تضمن جودة المعلومات المالية، حيث تسمح بتخفيض تكاليف العمليات وعدم تماثل المعلومات بين مختلف الأطراف.

1 مشكلة عدم تماثل المعلومات ودور المراجعة في تخفيضها

يمكن أن نميز بين ثلاث مستويات لعدم تماثل المعلومات المرتبطة بحوكمة المؤسسات وهي:³

- المستوى الأول: بين المديرين وممثلي المساهمين: وهو المستوى الأكثر دراسة، ويتكون بين المديرين وممثلي المساهمين (أعضاء مجلس الإدارة)، حيث تعطي المراجعة الخارجية لمجلس الإدارة من خلال تطبيق إجراءات الرقابة، تأكيدا معقولا على أن هؤلاء المديرين يقومون فعلا بمهامهم في المؤسسة، عن طريق وضع الإجراءات التي تضمن حماية الأصول وتطبيق القرارات الإستراتيجية، حيث يستطيع مجلس الإدارة من خلال لجنة المراجعة أو بتدخله مباشرة، الاطلاع على معلومات التسيير التي تعد الأساس في عملية إعداد وتقييم القرارات الإستراتيجية هذا إضافة إلى الإجراءات التي يقوم بها للتأكد من اعتمادية المعلومات المقدمة إليهم وفعالية الأنظمة المسؤولة عن تجميع هذه المعلومات وهذه الرقابة تدخل كلها ضمن اختصاص المراجع الخارجي.

¹ سارة حدة بوبربالة، دور المراجعة الخارجية في تحسين نوعية المعلومة المالية للتسيير (حالة مؤسسة سونطراك DML بالاعاوط)، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، غير منشورة، 2008، ص ص 110-111.

² محمد السيد سرايا وآخرون، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 14.

³ Benoit PIGE, op.cit,2001,pp 96-97.

- المستوى الثاني: بين المساهمين وممثليهم: ويكون هذا المستوى من عدم تماثل المعلومات بين المساهمين ووكلائهم، حيث يتمتع المدراء (وهم أعضاء مجلس الإدارة) بميزة الاطلاع على المعلومات الداخلية والتسيير على عكس المساهمين الذين يقتصر اطلاعهم على الحسابات السنوية والمعلومات المالية المنشورة التي يستعملونها في تقييم ملائمة الإستراتيجية وفعالية الرقابة المطبقة من قبل مجلس الإدارة، وهذا بموجب ضرورة أن تكون هذه المعلومات المقدمة إليهم موثوقة ويمكن الاعتماد عليها، وكل هذا لا يتحقق إلا إذا قام محافظ الحسابات بالمصادقة وبكل موضوعية على الحسابات السنوية للمؤسسة والرقابة عليها.

- المستوى الثالث: بين المستثمرين المحتملين وبين المؤسسة: ويكون هذا المستوى من عدم تماثل المعلومات بين المستثمرين المحتملين وبين المؤسسة فعندما يقبل المساهمون بيع أسهمهم في سوق رأس المال وتقدم المؤسسة على طرح أسهم جديدة، فإنها غالبا ما تواجه بتخوفات من طرف المستثمرين المحتملين، وهنا يأتي دور المراجع الخارجي في طمأنتهم حول مصداقية المعلومات المقدمة إليهم من طرف المؤسسة.

المبحث الثالث: مساهمة آليات الرقابة في تنسيق دور الحوكمة للحد من الفساد المالي والإداري

إن حوكمة المؤسسات تدعو إلى إحداث تعاون بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية والتنسيق فيما بينهما، من خلال تحديث العلاقة وتنظيم الأدوار وتوضيح نقاط التعاون حول مراقبة المعاملات المالية والإدارية، الأمر الذي يؤدي إلى إيضاح المعاملات بين جميع الأطراف ذات المصالح المشتركة في المؤسسات، وبالتالي الحد من الفساد المالي والإداري الذي يمكن أن يشوب هذه المعاملات التي تعيق هذه المصالح.

وعليه، سيعني هذا المبحث تحديداً بمعالجة المطالب الآتية:

- العلاقة بين الآليات الرقابية وفق متطلبات حوكمة المؤسسات.
- أهمية التنسيق بين الآليات الرقابية لحوكمة المؤسسات.
- دور الآليات الرقابية لحوكمة المؤسسات في الحد من الفساد المالي والإداري.

المطلب الأول: العلاقة بين الآليات الرقابية وفق متطلبات حوكمة المؤسسات

يعمل مفهوم حوكمة المؤسسات على تعزيز العلاقة بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية في المؤسسة، بغية تعزيز الرقابة على مختلف أصحاب المصالح بالمؤسسة، ويتجلى المفهوم الرقابي لحوكمة المؤسسات في وجود علاقة تكاملية وتعاونية بين مختلف هذه الآليات الرقابية، لذلك سيتم التطرق إلى مختلف العلاقات:

1. علاقة بين لجنة المراجعة ومجلس الإدارة.
2. علاقة لجنة المراجعة والمراجعة الخارجية.
3. علاقة لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية.
4. علاقة المراجعة الداخلية والإدارة.
5. علاقة المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.

أولاً: علاقة لجنة المراجعة بمجلس الإدارة

تقوم لجنة المراجعة بمساعدة المجلس في ضمان صحة البيانات المالية حيث يتضمن ذلك إجراء اتصالات مع المراجعين الخارجيين والداخليين، مع وجود سلطة لإجراء تحقيقات عند الضرورة، كما أن لها تأثيرات استشارية كبيرة إضافية تتمثل في منح هذه اللجنة لأعضاء المجلس رؤية واضحة تتعلق بالمؤسسة لن يتمكنوا من الحصول عليها بدون هذه اللجنة إلى جانب ذلك تظهر قيمة هذه اللجنة في ثلاثة مجالات:

- طمأنة المساهمين خارج المشروع بخصوص شمولية وموضوعية عمليات مجلس الإدارة فيما يتعلق بالبيانات المالية.
- تحسين جودة المهمة حيث تضيف اللجنة الجيدة ملحوظة للعمليات يقومون بها وتساعد على زيادة درجة ثقة المساهمون في صحة تلك العمليات.
- حل المنازعات التي تنشأ نتيجة تعارض المصالح بين المديرين التنفيذيين ومصالح المساهمين، أو التي قد تنشأ بين هؤلاء التنفيذيين والمراجعين الداخليين أو الخارجيين وهو الدور الذي تلعبه لجنة المراجعة.¹

ثانياً: علاقة لجنة المراجعة بالمراجعة الخارجية

يجب أن تكون هناك علاقة وطيدة بين المراجع الخارجي ولجنة المراجعة وذلك نظراً لأن كل منهما له نفس الأهداف وأن فاعلية أحدهما سوف تؤثر بشكل مباشر على فاعلية الطرف الآخر وخاصة فيما يتعلق بالإشراف على عمليات الخارجية، وفيما يلي مجموعة من المسؤوليات التي على أعضاء لجنة المراجعة القيام بها تجاه وظيفة المراجعة الخارجية.²

1. إبداء التوصية في تعيين المراجع الخارجي

إن إعطاء لجنة المراجعة الخارجية مسؤولية اختيار المراجع الخارجي سوف يؤدي إلى زيادة الاستقلالية لدى المراجع وحمايته من أي إجراء تعسفي قد تقوم به الإدارة في حالة وجود حالة وجود خلاف بينه حول المسائل المتعلقة بعملية إعداد القوائم المالية وكيفية اختيار المبادئ والسياسات المحاسبية المناسبة لطبيعة عمليات المؤسسة.

¹ محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، 2006، ص ص: 166-167.

² عبد الفتاح العشموي، آليات حوكمة الزانة العامة، ورقة عمل مقدمة في ملتقى حوكمة الزانة العامة بالملكة المغربية، منشورات المنظمة العربية للتممية الإدارية، القاهرة، جويلية 2007، ص ص: 53-56.

2. تحديد أتعاب المراجع الخارجي

لقد أوصى 2003 Smith report في انجلترا أعضاء لجنة المراجعة على قيامهم بأنفسهم التأكد من أن مقدار الأتعاب التي تقوم المؤسسة بدفعها للمرجع الخارجي تضمن مستوى مقبول من الجودة العملية للمراجعة بالشكل الذي يحقق حماية المستثمرين ويعطي صفة الاعتمادية في البيانات التي تتضمنها القوائم المالية.

3. حل المنازعات بين الإدارة والمرجع الخارجي

إن المنازعات التي تنشأ بين الإدارة والمرجع الخارجي بخصوص إعداد القوائم المالية قد تؤثر على عملية تدفق المعلومات التي تتضمنها هذه القوائم إلى المستثمرين وباقي أصحاب المصالح ومن خلال دور لجنة المراجعة الإشرافي على عملية إعداد القوائم المالية تكون اللجنة في وضع سلطة يسمح لها بإمكانية تدخلها لحل هذه المنازعات والعمل على عدم تكرارها في المستقبل وذلك عن طريق اجتماع اللجنة بالمراجعة الخارجية بعيدا عن سلطة الإدارة.

4. الإشراف على تقديم خدمات غير المراجعة

يقوم المراجع الخارجي بتقديم خدمات غير المراجعة وهي تشمل على الخدمات التي يقوم بها المراجع عن إدارة المؤسسة، ومن هنا ظهرت عدة توصيات عملية على ضرورة قيام أعضاء لجنة المراجعة بضرورة مراجعة خطط الإدارة بشأن الاستعانة بالمراجع الخارجي للقيام بهذا النوع من الخدمات ، والتأكد أن تقديم هذا النوع من الخدمات من قبل المراجع الخارجي سوف لن يؤثر على استقلاليتها وموضوعيته في إجراءات المراجعة العادية.

ثالثا: علاقة لجنة المراجعة بالمراجعة الداخلية

تاريخيا كانت لجنة المراجعة مسؤولة الإشراف على التقارير المالية السنوية التي تعدها التي تعدها الإدارة، واليوم قد امتد هذا الدور ليشمل ضمان قوة إجراءات الرقابة الداخلية والإشراف على أنشطة المراجعة الخارجية ولغرض تحمل مسؤولياتها الإشرافية بصورة أفضل فإنها تعتمد على وظيفة المراجعة الداخلية كأحد الدعائم الأساسية التي تساعد في تحقيق حوكمة أفضل، حيث أكدت لجنة الشريط الأزرق على أن التفاعل بين لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية يؤدي إلى تحسين جودة المحاسبة والتقارير المالي، كما أشار معهد المراجعين الداخليين الأمريكي إلى أنه على وظيفة المراجعة الداخلية تقديم التأكد للإدارة ولجنة المراجعة على فهم المخاطر التي تتعرض لها المنظمة وإدارة تلك المخاطر بطريقة ملائمة.

وقد ألفت الإرشادات والمعايير المهنية لحوكمة المؤسسات وأفضل ممارساتها المهنية الضوء على تحسين جودة العلاقة بين لجنة المراجعة ووظيفة المراجعة الداخلية، أضفت إلى ذلك أن معايير معهد المراجعين الداخليين تبنت وجود علاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة، وذلك من خلال اقتراح رفع وظيفة المراجعة الداخلية إلى لجنة المراجعة، وأن تمتد وظيفة المراجعة الداخلية بالمعلومات الملائمة.¹

نستنتج مما سبق أن لجنة المراجعة إلى لجنة المراجعة وأن تمتد وظيفة المراجعة الداخلية، والتي بدورها تدعم لجنة المراجعة في ضمان جودة التقارير المالية التي تعدها الإدارة، وبلا شك أن جودة العلاقة التكاملية تتعكس ايجابيا على جودة حوكمة المؤسسات.

رابعا: علاقة المراجعة الداخلية بالإدارة

باعتبار الإدارة واحدة من الأطراف الأساسية لحوكمة المؤسسات، والتي لها تأثير فعال على جودة الحوكمة، فإن معايير تعهد المراجعين الداخليين تصف ما ينبغي أن تكون عليه العلاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية والإدارة، حيث تقترح أن وظيفة المراجعة الداخلية يجب أن تفصح دوريا للإدارة عن الأنشطة التي تنفذها سلطاتها، وما تم انجازه من خطتها الموضوعية.

كما يجب أن تفصح أيضا عن المخاطر الجوهرية التي تتعرض لها المنشأة، إجراءات الرقابة الداخلية، قضايا حوكمة المؤسسات، وغيرها من الأمور التي تتطلبها وتحتاجها الإدارة.²

بالإضافة إلى ذلك فإن المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية أشارت إلى أنه يمكن للمراجعين الداخليين تقديم العون للإدارة ومجلس الإدارة في الوفاء بمسؤولياتهم في حوكمة المؤسسات وذلك على النحو التالي:³

- مساعدة مجلس الإدارة في التقييم الذاتي للحوكمة.
- تقديم أفكار أفضل لتنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية وعملية إدارة المخاطر للجنة المراجعة.
- البحث عن فرص أفضل لتحقيق الالتزام بغرض تخفيض التكلفة على المدى الطويل.

¹ سمير كامل محمد عيسى، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات (مع دراسة تطبيقية)، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 45، العدد رقم 01، جامعة الإسكندرية، جانفي 2008، ص: 28-31

² نفس المرجع السابق، ص: 31.

³ نفس المرجع السابق، ص: 32.

- فحص قواعد وآداب السلوك الأخلاقي بالمنشأة للتحقيق من مدى كفايتها لتحقيق الهدف منها ومن أنها قد بلغت للعاملين.
 - تنفيذ المراجعة السنوية بالعناية اللازمة وإعداد تقرير بالنتائج يرفع إلى لجنة المراجعة.
 - مراعاة الإفصاح والشفافية عند إعداد وتنفيذ خطة المراجعة السنوية.
- يتضح مما سبق أن الإدارة أكثر من أي وقت مضى أصبحت تعتمد على وظيفة المراجعة الداخلية من أجل تحسين عملية حوكمة المؤسسات.¹

خامسا: علاقة المراجعة الداخلية بالمراجعة الخارجية

مع زيادات متطلبات حوكمة المؤسسات، زادت أهمية العلاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي، وتعتبر العلاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي تقليد قديم، وفي بيئة العمل الحديثة قد أصبح دورهما أكثر تكاملا مما استدعى ضرورة تعميق العلاقة بينهما. هذا فضلا على أن المراجعين الداخليين قادرين على اكتشاف التلاعب في القوائم المالية، وبالتالي فإنه يمكن للمراجعين الخارجيين التشاور معهم قائمة معايير المراجعة رقم (65)، والتي تشجع المراجعين الخارجيين على الاستعانة بأنشطة المراجعة الداخلية عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة. كما أصدر قائمة معايير المراجعة رقم (55)، والتي تلزم المراجعة الخارجي بضرورة فهم الرقابة الداخلية، بالإضافة لذلك أعطى معايير المراجعة الخارجية رقم (02) الحق للمراجع الخارجي في أن يعتمد على إجراءات الرقابة الداخلية التي أعدت بمشاركة المراجعين الداخليين.²

المطلب الثاني: أهمية التنسيق بين الآليات الرقابية لحوكمة المؤسسات

إن وجود ارتباط بين الآليات الرقابية لمفهوم حوكمة المؤسسات يعمل باتجاه التفعيل الجيد لحوكمة المؤسسات ولذلك فإنه كل ما يكون هناك تعاون وارتباط بينهم بشكل كبير سوف يعزز التحكم في المؤسسة، مما يسمح بتجسيد رقابة الأطراف ذات المصلحة على المؤسسة. كما أن هذه الآليات من الأفضل أن تعمل فيما بينهما

¹ سمير كامل محمد عيسى، مرجع سبق ذكره، 2008، ص: 33.

² نفس المرجع السابق، ص: 20-21.

لتغطية النقائص التي يمكن أن تتجز عن إحدى آلياتها. وهو ما تسعى إليه الحوكمة من خلال العمل على التنسيق بين آلياتها، ويظهر هذا التنسيق في:¹

أولاً: لجنة المراجعة ومجلس الإدارة

إن وجود لجنة المراجعة بما لديها من استقلالية وخبرة في أعضائها، سوف يؤدي إلى تحسين الاتصال بين مجلس الإدارة وقسم المراجعة الداخلية داخل المؤسسة بالشكل الذي يدعم دورها واستقلاليتها ويجعل مجلس الإدارة على دراية تامة بالمشاكل التي تواجهها المراجعة الداخلية بل والأكثر من ذلك تقوم لجنة المراجعة بتقديم الحلول المناسبة لمجلس الإدارة والتي تؤدي إلى تفعيل الدور الرقابي والإشرافي له تجاه وظيفة المراجعة الداخلية.

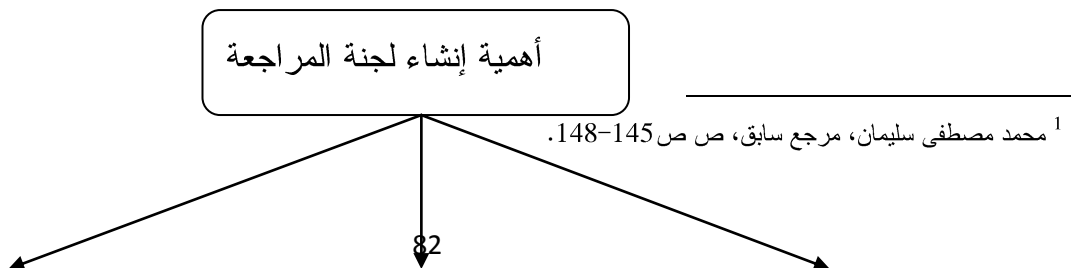
ثانياً: لجنة المراجعة والمراجعة الخارجية

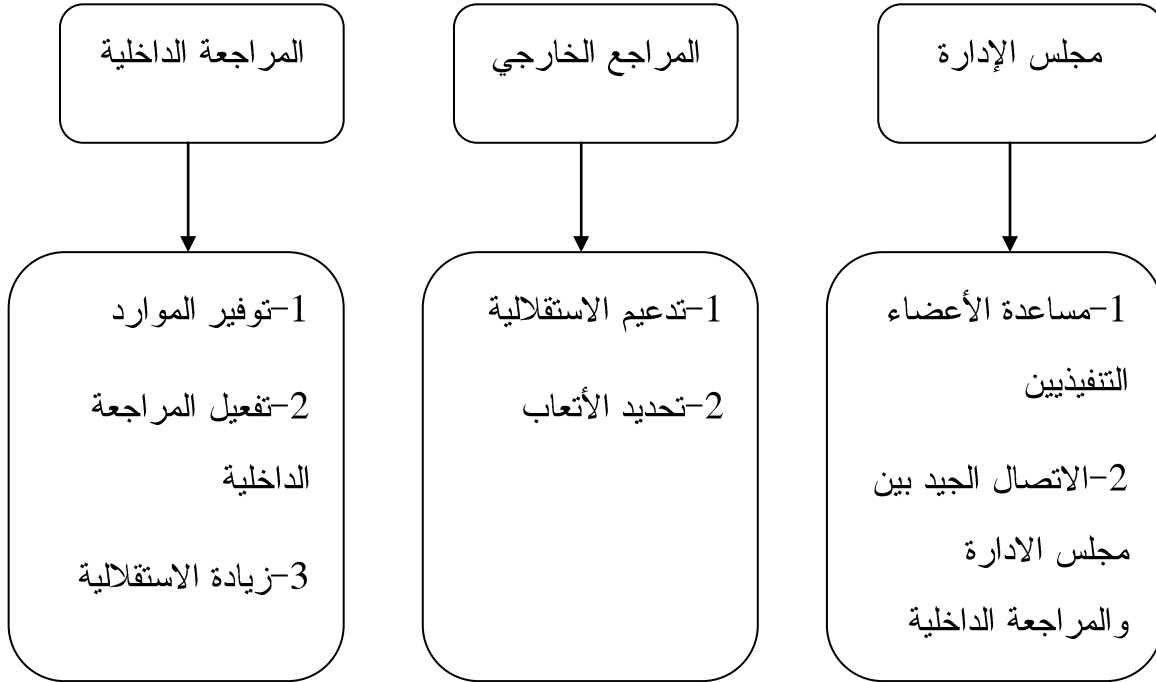
للجنة المراجعة دور هام في زيادة فاعلية واستقلالية المراجع الخارجي، وذلك عن طريق دورها في اختياره وتحديد أتعابه والعمل على حل المشاكل بينه وبين إدارة المؤسسة فيما يتعلق بالنواحي المحاسبية، وبالطبع هذا سوف يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة الخارجية بالشكل الذي يؤدي إلى زيادة ثقة الأطراف الخارجية في تقرير المراجع الخارجي وفي مهنة المراجعة بصفة عامة.

ثالثاً: لجنة المراجعة الداخلية

تظهر أهمية لجان المراجعة في زيادة فعالية المراجعين الداخليين وزيادة استقلاليتهم بالشكل الذي يمكنهم من تنفيذ مسؤولياتهم الرقابية. ومن ناحية أخرى فإن وجود لجان المراجعة سوف يمكن المراجعين الداخليين من زيادة التفاعل مع المراجع الخارجي باعتبار أن ضمن مسؤوليات لجان المراجعة هو التنسيق وزيادة الاتصال بين المراجع الخارجي والمراجعين الداخليين، بالشكل الذي يؤدي إلى مساعدة كل من الطرفين للوفاء بمسؤولياتهم وزيادة إمكانية الاعتماد على المعلومات والتقارير المحاسبية والمالية التي تصدرها المؤسسة، والشكل الموالي يوضح أهمية لجان المراجعة بالنسبة للآليات الرقابية الأخرى.

الشكل رقم (09): أهمية إنشاء لجنة المراجعة





المصدر: محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص:145.

رابعاً: المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

تتمثل أهمية العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في عدة جوانب لعل أهمها ما يلي:¹
 - اطمئنان المراجع الخارجي الى دقة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية، من خلال دقة وفاعلية نظام المراجعة الداخلية.

¹ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية (دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجني وجازم حسن وشركائهم- محاسبون قانونيون- وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهوري اليمنية)، مذكرة ماجستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية الاقتصاد وعلوم التسيير، جامعة بن خدة، الجزائر، غير منشورة، 2009-2010، ص:97.

- تخفيض وقت أداء مهمة المراجعة الخارجية، حيث أن الثقة في النظام المراجعة الداخلية يؤدي إلى وقت أقل بالنسبة للمراجعة الخارجية، الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض أتعاب عملية المراجعة وتحقيق قدر أكبر من الرضا للعميل.
- التقييم الشامل لخطر المراجعة، ومن ثم اتخاذ القرارات التي تتعلق بتحديد طبيعة وتوقيت مدى إجراءات المراجعة.

المطلب الثالث: دور الآليات الرقابية لحوكمة المؤسسات في الحد من الفساد المالي والإداري

يعبر مصطلح الحوكمة عن أسلوب ممارسة الإدارة الرشيدة، وهو أسلوب يتم من خلاله إدارة المؤسسات والتحكم في أعمالها ومراقبتها بما يضمن تحقيق الأهداف المسطرة، فهي عملية إدارية وتقوم على توجيه ورقابة المؤسسات، حيث أن من أبرز أدوار الحوكمة التقليل من مخاطر الفساد الإداري والمالي ويتمثل هذا الخير في كسب منافع شخصية من خلال طرق غير مشروعة، وتساهم الحوكمة الداخلية والخارجية كما يلي:¹

- تقوم لجنة المراجعة كآلية من آليات حوكمة المؤسسات على زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المعلومات التي تفصح عنها المؤسسات، وذلك من خلال دورها في إعداد التقارير المالية وإشرافها على وظيفة المراجعة الداخلية، وكذلك دورها في دعم المراجعة الخارجية من خلال زيادة استقلاليتها، إضافة إلى التأكد على الالتزام بمبادئ حوكمة المؤسسات.
- تقوم لجنة المراجعة فيما يخص نظام الرقابة الداخلية بالتحقق من كفايته، وفعالية تنفيذه وتقديم التوصيات إلى مجلس الإدارة، والتي من شأنها تفعيل النظام وتطويره بما يحقق أهداف المؤسسة ويحمي مصالح المالكين وبقية أصحاب المصالح بكفاية عالية وتكلفة معقولة.
- تقوم المراجعة الداخلية بدور هام في مفهوم حوكمة المؤسسات، إذ أنها تعزز هذه العملية من خلال زيادة قدرة المواطنين على مساءلة المؤسسة، حيث يقوم المراجعين الداخليين من خلال الأنشطة التي

¹ براق محمد وقمان عمر، دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة 06-07 ماي 2012، ص ص: 14-15.

- ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة، وتحسين سلوك الموظفين العاملين في المؤسسات العامة، الأمر الذي يؤدي إلى تقليل مخاطر الفساد المالي والإداري.
- العلاقة بين لجنة المراجعة والمراجعة الخارجية تعني وجود نظام قوي للرقابة الداخلية، مما يعني الحد من تأثير الإدارة (الفساد الإداري)، في الضغط على المراجع الخارجي وتدعيم استقلالية وموضوعيته وكفاءته.
 - أكدت لجنة Cadbury committée على أهمية مسؤولية المراجع الداخلي في اكتشاف ومنع الغش والتزوير لأنها أهم أوجه الفساد المالي.
 - إن المراجعة الخارجية حسب برنامج الأمم المتحدة هي أحداث آليات حوكمة المؤسسات، لأنها تساهم في مكافحة الفساد من خلال استعراض الأداء والتطبيق الملائم لتدابير المراقبة الداخلية.

خلاصة الفصل

إن ما يشهده العالم اليوم من تحرير لاقتصاديات السوق وما يتبعها من تحرير للأسواق المالية، ترتب عليه تزايد رؤوس الأموال وتزايد حجم المؤسسات، انفصال الملكية عن الإدارة وظهور الفساد المالي والإداري، كل ذلك أدى إلى وضع آليات رقابية للحد من تلك المظاهر السيئة التي تعرقل تنفيذ أهداف

المؤسسة، لان وجود مثل هذه الآليات كفيل بأن يعمل على إيجاد حوكمة جيدة للمؤسسات وزيادة قدرتها التنافسية.

كما أن مفهوم حوكمة المؤسسة يعمل على التنسيق بين الآليات الرقابية من خلال تنظيم العمل فيما بينها بما يسمح بتغطية العجز الناجم عن عمل هذه الآليات بمفردها، كما يقوم بتحديد أدوار بما يتماشى ومتطلبات هذا المفهوم، وعليه تقوم الآليات الرقابية الداخلية والخارجية على تعزيز الإشراف على الأنشطة والمعاملات المالية والإدارية ومراقبة مدى مطابقتها لمتطلبات الممارسات الإدارية والمالية القانونية، كما أن عمل هذه الآليات مع بعضها يزيد من مصداقية وعدالة النتائج المحققة من طرف هذه المؤسسات، الأمر الذي يؤدي إلى التقليل من مخاطر الفساد المالي والإداري والحد منها، لذلك لابد من طرف هذه المؤسسات، الأمر الذي يؤدي إلى التقليل من مخاطر الفساد المالي والإداري والحد منها، لذلك لابد من تفعيل هذه الآليات الرقابية من خلال تحديد أدوار كل من هذه الآليات وتوضيح نقاط التعامل فيما بينها، إضافة إلى تعزيز استقلاليتها بما يمكنها من القيام بأدوار المنوط بها عملها.

يشتمل هذا الفصل على الجانب التطبيقي في هذا البحث، حيث سنحاول في هذا الجزء تسليط الضوء على دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات بالوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار بسكرة، وذلك عن طريق إسقاط ما تم التطرق إليه في الفصلين السابقين بقدر الإمكان على الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار بسكرة، الذي اتخذناها كعينة للدراسة باعتبار أن الحوكمة مفهوم جديد لتحسين التسيير في المؤسسة، ولتحقيق الهدف من هذه الدراسة قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين خصصنا المبحث الأول للدراسة ما قبل التشخيص المتمثلة في تقديم الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار بسكرة، وفي المبحث الثاني حاولنا تسليط الضوء على دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات بالوكالة الوطني لتطوير الاستثمار، وذلك انطلاقاً من إجراء المقابلة مع كل من مدير الوكالة وبعض الإداريين، تضم كل مقابلة مجموعة من الأسئلة المتعلقة بمجلس الإدارة واللجان ومحافظ الحسابات حيث من خلال عرض بيانات المتحصل عليها من هذه المقابلة وتحليلها من أجل الوصول إلى النتائج العامة حول الدراسة، ومحاولة الخروج باقتراحات حول الموضوع.

منهجية الدراسة التطبيقية:

من أجل انجاز هذه الدراسة التطبيقية وبلوغ أهدافها تم الاعتماد على منهجية معينة يمكن انجازها فيما يلي:

1 -فترة الدراسة التطبيقية: تم إجراؤها خلال 15 يوما في الفترة الممتدة من 2014/05/04 إلى

2014/05/19.

2 -طرق جمع المعلومات: لقد تم الاعتماد على أسلوب المقابلة والموجهة والنصف موجهة في جمع

المعطيات والمعلومات المتعلقة بالوكالة ونشاطه، بالإضافة إلى أساليب أخرى تمثلت في:

✓ الزيارة الميدانية للوكالة.

✓ الملاحظة المباشرة.

✓ تحليل المحتوى على المجالات والمنشورات.

✓ الاطلاع على بعض الرسائل والأطروحات التي كانت الوكالة موضوع دراستها التطبيقية.

✓ الاطلاع على الموقع الرسمي للوكالة.

3 -الأطراف المعنيون بالمقابلات:

الجدول رقم: (01) يوضح الأطراف المعنيين بالمقابلة.

المديريات والمصالح	طبيعة الأشخاص المستجوبين
المديرية العامة	المدير العام
مصلحة المحاسبة و المالية	محافظ حسابات
مصلحة الإدارة	رئيس قسم المستخدمين
الأمانة	الأمين العام

حددنا الأفراد المعنيين بالمقابلة مع تحديد المواعيد المقترحة للقيام بهذه المقابلة وكانت على النحو التالي:

✓ مدير الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار وأحد أعضاء مجلس الإدارة.

✓ مسؤولين مصالح الوكالة.

✓ بعض موظفي الإدارة.

✓ قمنا بالإعداد للمقابلة، حيث تم وضع الأسئلة وتحديد المواضيع التي سيتم التحدث عنها ومناقشتها.

✓ حولنا قدر الإمكان الحصول على المعلومات الضرورية وهذا للخروج بأفضل النتائج.

وقد اعتمدنا على المقابلة الفردية من خلال المقابلة الشخصية وكذا عن طريق الهاتف فيما يتعلق بالمقابلة

مع عضو مجلس الإدارة بواسطة من مدير الوكالة.

كانت هذه المقابلة متعمقة وذلك من خلال مناقشة عامة ومفتوحة توفر للمستجيب الحرية الكاملة في التعبير

عن آرائه، وهذا بهدف التعميق في آليات الحوكمة المعتمدة في الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، بهدف

تطبيق ما تم إدراجه في الجانب النظري.

المبحث الأول: التعريف بالوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار

عرفت الجزائر خلال فترة الثمانينيات تدهور اقتصادها نظرا للظروف الاجتماعية والسياسية والاقتصادية المعاشة إضافة إلى اعتمادها على مورد واحد متمثل في عائدات المحروقات لتغطية نفقاتها العامة وهذا ما أدى بها إلى التفكير في إيجاد حلول أخرى محاولة منها في إيجاد البديل فقد ركزت على الاستثمار الأجنبي والمحلي في الجزائر وتشجيعه وذلك بإنشائها للوكالة الوطنية لدعم وتطوير الاستثمار APSI سابقا و ANDI حاليا.¹

المطلب الأول: تقديم ومهام الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار

أولاً: تعريف الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار

تعتبر الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار وكالة حكومية مكلفة بالاستثمار في الجزائر كانت تدعى في الأصل وكالة ترقية و دعم و متابعة الاستثمار من 1993 إلى 2000 ثم أصبحت الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار مهمتها تسهيل و ترقية و اصطحاب الاستثمار وذلك بموجب المرسوم الرئاسي رقم 01-282 الصادر في 24 سبتمبر 2001 . للوكالة طابع إداري ومدعمة بشخص معنوي واستقلالية مالية.

تحدد الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، هدفين أساسيين هما:

- تزويد المستثمر بكل الوثائق لانجاز الاستثمار.
- تبليغ المستثمر بقرار منحه المزايا المطلوبة أو رفض منحه إياها.

ثانيا مهام الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار.

¹ منشورات الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار.

طبقا للمادة 21 من الأمر المتعلق بتطوير الاستثمار لسنة 2001 يبين بأن الوكالة في ميدان الاستثمارات

وبالاتصال مع الهيئات والإدارات المعنية بالمهام التالية:¹

- ضمان ترقية الاستثمارات وتطويرها ومتابعتها.
- استقبال المستثمرين المقيمين أو الغير المقيمين وإعلامهم ومساعدتهم.
- تسهيل القيام بالشكليات التأسيسية وتجسيد المشاريع بواسطة خدمات الشباك الوحيد اللامركزية.
- منح المزايا المرتبطة بالاستثمار.
- تسيير صندوق دعم الاستثمار.
- التأكد من احترام الالتزامات التي تعهد بها المستثمرون خلال مدة الإعفاء.

الجدول رقم (02) : شرح مهام الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار²

<p>يرأسها رئيس الحكومة تتمثل مهمته في الموافقة و التوقيع على المشاريع وذلك بمنح الامتيازات الإضافية إلى التسيير الداخلي للوكالة وتنقسم الإدارة العامة إلى إدارات فرعية</p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ إدارة الأمانة ❖ إدارة الموارد البشرية ❖ إدارة الوسائل العامة ❖ إدارة البحث 	<p>الإدارة العامة</p>
<p>مهمتها دراسة ومعالجة ملفات المستثمرين المقدمة وتقييمها .</p>	<p>مصلحة دراسة وتقييم المشاريع</p>

¹ المرسوم التنفيذي رقم: 282/01، المؤرخ في 24-09-2001، يتضمن صلاحيات الوكالة، المادة 03.
² منشورات الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار.

مصلحة الشباك الوحيد	مهمتها الوحيدة توجيه المتعاملين كما تعتبر مكان إيداع الملفات من طرف المتعاملين وسحب القرارات المقدمة من طرف المصلحة
مصلحة المتابعة والمساعدة	مهمتها متابعة الاستثمارات عن طريق منح امتيازات اليد المدفوعة الذي يعد الامتياز الأخير المقدم من طرف المصلحة من خلاله تصبح مهمة الرقابة على المشاريع الاستثمارية ومدى إنجازها ومطابقتها الشروط المبرمة بالإضافة إلى ذلك فإن لها مهمة التوجيه
مصلحة الأرشيف والإعلام الآلي	مهمتها تسجيل وحفظ الدفاتر التابعة وتقديم الإحصائيات وكل ما يتعلق بالإعلام الآلي

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار

يصادق المجلس الوطني للاستثمار للوكالة الوطنية على التنظيم التالي:¹

أولاً: المديرية العامة: ونجد أن المدراء يقومون بإعداد ملفات كاملة ملخصة للمجالات الخاصة بالاستثمارات.

ثانياً: مديرية الترقية: وهدف هذه المديرية هم إعلام والاتصال وتنظيم المؤتمرات والندوات وإصدار كتب ومجلات تتعلق بنشاط الوكالة.

ثالثاً: الشباك الوحيد: ويقوم هذا الشباك بالتأكد من تحقيق وتبسيط إجراءات وشكليات تأسيس مؤسسة صغيرة ومتوسطة وإنجاز مشاريع وذلك عن طريق الاتصال بالإدارات والهيئات المهنية.

وبمقتضى قانون الاستثمار 2001، تم تحديد دور مهام الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار عن طريق الشباك الوحيد اللامركزية، هذا الشباك يوفر على المستثمرين كل التنقلات من هيئة إلى أخرى، حيث يضم كل ممثلي الهيئات المعنية، التي لها علاقة بالإجراءات القانونية والإدارية على مستوى الشباك الوحيد اللامركزية وهو متوفر على مستوى كل ولاية، ويقدم المستثمر طلب المزايا وتصريح الاستثمار لممثل الوكالة الوطنية

¹ الهيكل التنظيمي للوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، www.ANDI.DZ تاريخ التصفح 2014/04/26

لتطوير الاستثمار، وتقدم له شهادة إيداع في نفس اليوم وذلك في حالة نشاط غير خاضع للتصريح، إما في حالة نشاط خاضع للتصريح فإن الملف المقدم من طرف المستثمر يتم تحويله من قبل ممثل الوكالة إلى الهيئة المكلفة باستقبال التصريحات، والتي تكون ملزمة بالرد عليها في فترة زمنية لا تتعدى شهر واحد من تاريخ الإيداع ويضم ممثلي الهيئات التالية:

- 1 **ممثل المركز الوطني للسجل التجاري:** يقوم ممثل المركز الوطني للسجل التجاري بمنح شهادة التسمية، وشهادة مؤقتة للسجل التجاري وذلك للإلتزام بالإجراءات اللازمة لاستثماره وذلك في نفس يوم الإيداع.
 - 2 **ممثل إدارة الجمارك:** يقوم ممثل إدارة الجمارك بمساعدة مؤسسي المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في إتمام إجراءاته لمتطلبات من مديرية الجمارك لإنشاء مشروعه.
 - 3 **ممثل مصلحة الضرائب:** يقوم ممثل مصلحة الضرائب بمنح شهادة الوضعية الجبائية، شهادة الوجود، بطاقة التسجيل الجبائي.
 - 4 **ممثل الهيئة العمرانية البيئية:** تقوم بتقديم المساعدة للمستثمر لحصوله على رخصة البناء.
 - 5 **مديرية الأملاك الوطنية الموجهة للاستثمار والإدارة (CALPL):** تقوم هذه المديرية والإدارات بتقديم معلومات لمؤسسي المؤسسات الصغيرة والمتوسطة حول الأملاك العقارية التي يجب توفرها في مشروعه وكذلك تقدم له شهادة حجز الأملاك.
 - 6 **ممثل مكتب التشغيل:** يقوم ممثل مكتب التشغيل بتقديم شهادة العمل لصاحب المشروع في ظرف ثمانى أيام.
 - 7 **قباضة الضرائب:** يحصل على حق تسجيل عقود تأسيس المؤسسة الصغيرة والمتوسطة في ظرف 24 ساعة بعد الإيداع.
 - 8 **الخزينة العمومية:** تحصل على باقي الرسوم التي لها علاقة بالمشروع.
 - 9 **مأمور المجلس الشعبي:** يقوم بالمصادقة على الوثائق الضرورية لملف الاستثمار.
- في حالة مستثمر أجنبي، فإنه يتعامل إلا مع ممثل الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار الذي يقوم بمراجعة الملف ومراقبة تنقله بين مختلف الهيئات والإدارات.
- بعد انجاز كل الإجراءات التأسيسية، ينشر مستخرج من قرار الوكالة يتضمن اسم المستفيد وعنوان المؤسسات والوضعية القانونية للمشروع، ميدان النشاط والنشاطات الرئيسية المرتقبة والمزايا

الممنوحة، ومدة صلاحيتها، والالتزامات التي يتعهد بها صاحب المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في النضرة الرسمية للإعلانات القانونية (الجريدة الرسمية).

- بعد انطلاق النشاط تقوم الوكالة بمتابعة هذا الاستثمار وتساعد المستثمر في خطوته وكذلك كل استثمار استفاد من امتيازات، وتقوم كذلك بتأكد من احترام كل الالتزامات التي صادق عليها فان المستثمر مجبر على إعطاء الوكالة كل سنة تقرير يعبر عن حالة استثماره.

رابعاً: مديرية التقييم: تقوم بدراسة ملفات المشاريع للمستثمرين وتقييمها وتحدد أي الملفات التي تمنحها المزايا والإعلانات.

خامساً: مديرية متابعة المشاريع: مديرية متابعة المشاريع هي مكلفة بانجاز واستقلال المشاريع في إطار تطوير وترقية الاستثمار ومن أهم مهامها:

- متابعة المشاريع المستفيدة من المزايا الممنوحة خلال فترة الإعفاء.
- تقوم بمتابعة الاستثمارات المقيدة من المزايا بالاتصال مع الإدارات والهيئات المكلفة بالسهر على احترام الالتزامات.

المطلب الثالث: مزايا الممنوحة من قبل الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار¹

تم إعداد نظامين خاصين بالمزايا:

نظام عام يطبق على الاستثمارات الحالية المنجزة خارج المناطق الواجب تطويرها.

نظام استثنائي يطبق على الاستثمارات الحالية المنجزة في المناطق الواجب تطويرها وتلك التي تمثل فائدة خاصة للدولة.

أولاً: أهم المزايا التي تمنحها للنظام العام

(1) المزايا بعنوان الانجاز:

- الإعفاء من الحقوق الجمركية فيما يخص السلع غير المستوردة والتي تدخل مباشرة في انجاز الاستثمار.

¹ منشورات الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار.

- الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة فيما يخص السلع والخدمات غير المستثناة أو المستورد أو المقتناة محليا والتي تدخل مباشرة في انجاز الاستثمار.
- الإعفاء من دفع رسم نقل الملكية بعوض فيما يخص المقتنيات العقارية التي تمت في إطار الاستثمار المعني.

(2) المزايا بعنوان الاستغلال ولمدة ثلاث سنوات

- الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات.
- الإعفاء من الرسم على النشاط المهني.

ثانيا: أهم المزايا التي تمنحها للنظام الاستثنائي

تمنح للمناطق التي تستدعي تميمتها مساهمة خاصة من الدولة:

(1) المزايا بعنوان الانجاز:

- الإعفاء من دفع حقوق نقل الملكية بعوض فيما يخص المقتنيات العقارية التي تتم في إطار الاستثمار.
- تطبيق حق التسجيل بنسبة مخفضة قدرها اثنان بالألف (1000/2) فيما يخص العقود التأسيسية للشركات والزيادات في رأس المال.
- تكفل الدولة جزئيا كليا بالمصاريف بعد تقييمها من الوكالة فيما يخص الأشغال المتعلقة بالمنشآت الأساسية الضرورية لانجازه المشروع.
- الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة فيما يخص السلع والخدمات غير المستثناة والتي تدخل مباشرة في انجاز الاستثمار، سواء كانت مستوردة أو مقتناة في السوق المحلية.
- الإعفاء من الحقوق الجمركية فيما يخص السلع المستوردة غير المستثناة من المزايا والتي تدخل مباشرة في انجاز الاستثمار.

(2) المزايا بعنوان الاستغلال

بعد معاينة انطلاق الاستغلال من طرف المصالح الجبائية بطلب من المستثمر، يستفيد مشروع الاستثمار من:

- الإعفاء لمدة عشر (10) سنوات من النشاط الفعلي من الضريبة على أرباح الشركات.
- الإعفاء من الرسم على النشاط المهني.

وفقا عن المزايا المذكور أعلاه، يمكن أن يقرر المجلس الوطني للاستثمار منح مزايا إضافية وفقا للتشريع المعمول به.

أنواع الاستثمارات المؤهلة للاستفادة من المزايا:¹

- استحداث نشاط جديد (Greenfield) .
- توسيع قدرات الإنتاج بواسطة إدراج استثمارات تكميلية.
- إعادة التأهيل و/أو إعادة الهيكلة.
- الخصخصة الجزئية أو الكلية.

المطلب الرابع: مدى مساهمة الوكالة في تنمية المشاريع الاستثمارية بوكالة بسكرة خلال الفترة 2002-2013.

اعتمدت الجزائر جملة من المزايا والحوافز السالفة الذكر لفائدة المستثمرين الأجانب والمحليين على حد سواء وهذا في إطار إعادة التوازن الداخلي والخارجي والعمل على بعث النشاط الاقتصادي على قواعد فعالة، من خلال قانون 1993 المعدل والمتمم بالأمر 01-03 عام 2001.

أولا: الجدول رقم (03): المشاريع الاستثمارية المصرح بها بوكالة بسكرة حسب نوع الاستثمار للفترة 2002-2013.

¹ منشورات الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار.

الوحدة: مليون دينار جزائري.

Secteur d'activité	Nombre de projets	Montant	Nombre d'emplois
--------------------	-------------------	---------	------------------

المصدر: الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار.

من خلال الجدول اعلاه يتبين لنا أن المؤسسة تقوم بتصنيف المشاريع المقدم حسب نوع الاستثمار وذلك

Type d'Investissement	Nombre de projets		Montant		Nombre d'emplois	
	2002-2013	DONT 2013	2002-2013	DONT 2013	2002-2013	DONT 2013
CREATION	351	42	100 123	28 339	7 875	921
EXTENSION	280	58	24 959	6 881	3 475	576
REHABILITATION	1	0	597	0	12	0
REHABILITATION-EXTENSION	1	1	698	698	12	12
TOTAL	633	101	126 377	35 919	11 374	1 509

لتقييم قيمة استثماراتها من حيث نوع الاستثمار وتسهيل عملية الرقابة على هذه المشاريع من ناحية نوع الاستثمار.

ثانيا: الجدول رقم (04): المشاريع الاستثمارية المصرح بها بوكالة بسكرة حسب قطاعات النشاط للفترة 2013-2002.

الوحدة: مليون دينار جزائري.

	2002-2013	DONT 2013	2002-2013	DONT 2013	2002-2013	DONT 2013
AGRICULTURE	5	1	785	121	89	16
	Nombre de projet		Montant		Nombre d'emplois	
RAVAUX						
INDUSTRIES	101	20	80 034	10 323	6 417	656
SANTE	5	3	141	98	46	24
TRANSPORT	307	33	7 722	899	1 634	118
TOURISME	9	2	24 093	20 992	702	230
SERVICES	69	11	4 627	1 962	931	124
TOTAL	633	101	126 377	35 919	11 374	1 509

المصدر: الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار.

يبين الجدول أعلاه تقسيم المشاريع حسب قطاع النشاط، حيث أن الصناعة تمثل أكبر قيمة تكلفة الصناعة وتليها السياحة، وذلك لمعرفة تكلفة كل قطاع في الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار.

ثالثاً: الجدول رقم (05): المشاريع الاستثمارية المصرح بها حسب القطاع القانوني بوكالة بسكرة للفترة 2013-2002.

Secteur Juridique	2002-2013	DONT 2013	2002-2013	DONT 2013	2002-2013	DONT 2013
PRIVE	622	94	115 810	28 967	11 082	1 296
PUBLIC	11	7	10 567	6 952	292	213
MIXTE	0	0	0	0	0	0
TOTAL	633	101	126 377	35 919	11 374	1 509

الوحدة: مليون دينار جزائري.

المصدر: الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار

يوضح لنا الجدول تصنيف كلفة كل استثمار حسب القطاع القانوني ومن خلال ذلك نلاحظ أن القطاع الخاص يمثل أكبر تكلفة ويليه القطاع العام الا ان الاستثمارات المختلط لا توجد في هذه الفترة.

رابع: الجدول رقم (06): المشاريع الاستثمارية المصرح بها حسب الطبيعة القانونية بوكالة بسكرة للفترة 2013-2002.

الوحدة: مليون دينار جزائري.

Forme Juridique	Nombre de projets		Montant		Nombre d'emploi	
	2002-2013	DONT 2013	2002-2013	DONT 2013	2002-2013	DONT 2013
ENTREPRISE INDIVIDUELLE	414	54	12 673	1 651	2 461	270
EURL	69	19	7 953	1 391	1 788	307
SARL	125	20	62 445	24 462	5 880	636
SNC	12	1	2 114	1 475	310	110
SPA	12	6	39 456	5 205	880	131
EPIC	1	1	1 736	1 736	55	55
TOTAL	633	101	126 377	35 919	11 374	1 509

المصدر: الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار.

يوضح لنا الجدول تصنيف الاستثمارات المصرح بها حسب الطبيعة القانونية وتمثل شركات ذات المسؤولية المحدودة أكبر قيمة تكلفة استثمار تليه شركات المساهمة، ويتم تحديد ذلك لمعرفة تكلفة كل مشروع من مشاريع الشركات.

المبحث الثاني: الحوكمة في الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار

من خلال هذا المبحث حاولنا إسقاط المفاهيم النظرية الواردة في الجزء النظري من الدراسة على وكالة بسكرة - محل الدراسة التطبيقية- ولذلك فقد أرائنا القيام بمقابلة مع مدير الوكالة وبعض الإداريين، من أجل معرفة دور آليات الرقابة ومدى دورها في تفعيل الحوكمة مؤسسات وكالة بسكرة، حيث سنقوم إلى عرض وتحليل البيانات المتحصل عليها من أجل الوصول إلى نتائج واقتراحات حول الموضوع.

المطلب الأول: مجلس الإدارة في الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار

أولاً: الأمور الإستراتيجية لمجلس الإدارة

- س 1 ما هو النشاط الذي تقوم به الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار؟
- س 2 ماهي مكونات مجلس الإدارة ؟
- س 3 هل هناك إلزام في مدة عضوية مجلس الإدارة ؟
- س 4 هل تقوم الوكالة بالجمع بين مناصبي رئيس مجلس الإدارة في المدير التنفيذي ؟
- س 5 متى يتم انعقاد اجتماعات مجلس الإدارة ؟
- س 6 هل يقوم مجلس الإدارة بتوثيق اجتماعاته ؟
- س 7 من يحدد النظم الأساسي للوكالة ؟
- س 8 هل يتم الإفصاح عن السياسات والطرق المحاسبية وعن استقلالية أعضاء مجلس الإدارة ؟

ثانياً: لجان مجلس الإدارة

- س 9 مما تتشكل لجنة المراجعة ؟
- س 10 هل قامت الوكالة بتشكيل كل من لجنة التعيينات والمكافآت ؟
- س 11 هل هناك لجان تكلف ببحث بعض الموضوعات من غير أعضاء مجلس الإدارة ؟

ثالثاً: محافظ الحسابات

- س 12 هل لدى الوكالة محافظ حسابات ؟
- س 13 هل تلزم الوكالة بتغيير محافظ الحسابات ؟
- س 14 هل يحضر محافظ الحسابات الجمعية العامة ؟
- س 15 هل يقوم محافظ الحسابات بتطبيق معايير المحاسبة ؟
- س 16 هل تقوم الوكالة بالتعاقد مع محافظ الحسابات لأداء أعمال إضافية ؟

المطلب الثاني: تفسير نتائج المقابلة الميدانية

سنقوم بعرض نتائج المقابلة التي قمنا بإجرائها مع العينة المختارة لذلك وتقديم تفسير، وهذا من أجل الوصول إلى دور مساهمة آليات الرقابة في تفعيل من حوكمة المؤسسات من خلال تفسير أسئلة المقابلة.

أولاً: تحليل الأمور الإستراتيجية لمجلس الإدارة

هذه المقابلة التي تمت مع مدير الوكالة، وكانت متعلقة بالإجراءات مجلس الإدارة، وكانت الإجابات كالتالي:

س 1 ما هو النشاط الذي تقوم به الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار؟

- لقد بين لنا المدير من خلال إجابته على هذا السؤال إن مهام الوكالة يتمثل في تزويد كافة المستثمرين بكل الوثائق الضرورية وتبليغ بقرار المزايا المطلوبة أو رفض منحه إياه.

س 2 ما هي مكونات مجلس الإدارة؟

- لقد بين لنا المدير أن أعضاء مجلس الإدارة غالبتهم من الأعضاء التنفيذيين، وهذا ما يدل على استقلاليتهم.

س 3 هل هناك إلزام في مدة عضوية مجلس الإدارة؟

- كانت إجابة المدير على هذا السؤال بـ لا، وذلك بأنه لا يوجد التزام في مدة عضوية مجلس الإدارة.

س 4 هل تقوم الوكالة بالفصل بين مناصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي؟

- كانت إجابة المدير بأنه يوجد فصل بين مناصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي بطبيعة الحال، أي انه لا يمكن لنفس الشخص أن يشرف على نفسه في منصبين.

س 5 متى يتم انعقاد اجتماعات مجلس الإدارة؟

- بين لنا المدير أن اجتماعات مجلس الإدارة تتم بصفة دورية بناء على دعوة رئيس مجلس الإدارة،

حيث أن الاجتماع بصفة دورية يساهم في زيادة الفعالية مجلس الإدارة ويؤثر على جودة المراجعة.

س 6 هل يقوم مجلس الإدارة بتوثيق اجتماعاته؟

- كانت الإجابة المدير بنعم، يقوم مجلس الإدارة بتوثيق اجتماعاته وإعداد محاضر تفصيلية بالمناقشات، وأكد لأن على أهمية كتم المعلومات التي تم تناولها أثناء الاجتماع.

س 7 من يحدد نظم الأساسي للوكالة؟

- بين لنا المدير أن النظم الأساسي يحدده القانون الأساسي الذي هو من اختصاصات المجلس والتزامات أعضائه.

من هنا تظهر أهمية مجلس الإدارة كآلية رقابة داخلية، كما يقوم بإعداد تقرير سنوي وهو المؤول عنه ومحافظ الحسابات يوضح ان كان هذا التقرير يعبر عن مركز المؤسسة المالي.

س 9 هل يتم الإفصاح عن السياسات والطرق المحاسبية وعن استقلالية أعضاء مجلس الإدارة ؟

- كانت إجابة المدير بـ لا وذلك بأنه لا يتم الإفصاح عن مستوى استقلالية أعضاء مجلس الإدارة والسياسات والطرق المحاسبية بالرغم من أن القانون التجاري يفرض على المؤسسات إحداث مجلس إدارة والإفصاح عن المعلومات التي تبين وتوضح نشاط المؤسسة في شكل قوائم مالية خصوصا مع تول الجزائر من تطبيق المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي.

ثانيا: التحليل على مستوى لجان مجلس الإدارة

أما فيما يتعلق بالسؤالين: س 9 مما تتشكل لجنة المراجعة ؟ و س 10 هل قامت الوكالة بتشكيل كل من لجنة التعيينات والمكافآت ؟

- فكانت الإجابة كما يلي: فيما يخص تشكيل لجنة المراجعة ولجنة التعيين والمكافآت أن لجان المجلس الإدارة يقوم بدور لجنة جامعة ولم يتم تشكيل كل من لجنة المراجعة، لجنة التعيينات والمكافآت.

س 11 هل هناك لجان تكلف ببحث بعض الموضوعات من غير أعضاء مجلس الإدارة ؟

- أما فيما يخص هذا السؤال فكانت الإجابة كما يلي: عدم وجود لجان تابعة لمجلس الإدارة.

- وينحصر ذلك على مجلس الإدارة وبالتالي فإن الرقابة تنحصر عليه وهو المنوط بعملية تطبيق

الحوكمة المؤسسية والإشراف عليها كما أن لرئيس مجلس الإدارة دور حاسم في تأمين حوكمة

جيدة ولكن السؤال الذي يطرح نفسه كيف لمجلس إدارة لا يتمتع أغلبيته بخبرة في مجال المحاسبة

والمراجعة أن يمهد لتطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات؟ وعليه فإن الخطوة الأولى للوكالة من أجل

الالتزام بتنفيذ ممارسات حوكمة رشيدة هي أن تبدأ بمجلس إدارة فعال.

ثالثا: التحليل على مستوى محافظ الحسابات

س 12 هل لدى الوكالة محافظ حسابات ؟

- كانت الإجابة بنعم، يوجد محافظ حسابات يتم تعيينه من المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة

الوطنية كل 3 سنوات.

س 13 هل تلزم الوكالة بتغيير محافظ الحسابات ؟

- كانت الإجابة على النحو التالي: يتم تغيير محافظ الحسابات بعد مضي 6 سنوات، وذلك بتجديد العهدة للمحافظ مرة واحدة.
- يوقع محافظ الحسابات مع الوكالة الممثلة من طرف المدير التنفيذي فؤاد بعيسى وتشمل ما يلي :
1. موضوع المهمة: مراجعة الحسابات.
 2. يستوجب على محافظ الحسابات ضمان الطابع الدائم للمهمة عن طريق منطوقيا في الزمن المحدد، تنفيذ العهدة حسب المعايير العالمية المعتمدة ومن بينها الشمولية، الوجود، الخصوصية، التقييم، الحيادية بالشكل الذي يضمن تغطية واسعة وتحكم يشمل جميع وحدات المحاسبة، بالإضافة إلى تقييم نظام الرقابة الداخلي وإعداد تقرير عن نقاط الضعف وإعطاء توجيهات مناسبة.
 3. التزامات الوكالة: تتكفل الوكالة بإجراءات سير عمل المحافظ وتوفير المعلومات والوثائق اللازمة.
 4. تقارير محافظ الحسابات: يقوم محافظ الحسابات بإعداد التقارير الآتية: تقرير دوري، سداسي، سنوي، تعليمة مراقبة التقرير الدوري.
 5. يقبل محافظ الحسابات العهدة ما لم يكن هناك مانع قانوني.
 6. يجب الالتزام بسر مهنة الا ما اقتضى القانون كشفه.
- س 14 هل يحضر محافظ الحسابات الجمعية العامة للوكالة ؟
- كانت الإجابة على حضور محافظ الحسابات للجمعية العامة بنفسه.
- س 15 هل يقوم محافظ الحسابات بتطبيق معايير المحاسبة ؟
- كانت الإجابة من الالتزام بمعايير المحاسبة ويتحقق من ذلك عند إعداد القوائم المالية بالتعاون مع الفريق العامل.
- س 16 هل تقوم الوكالة بالتعاقد مع محافظ الحسابات ؟
- يوقع عقد إضافي من أجل أداء أعمال إضافية، إلا انه لا يتم مراعاة أن العمل الذي يؤديه لا يخضع لمراجعتة عند إعداد القوائم المالية.
- بناء على المعلومات المتعلقة بمجلس الإدارة فان مجلس لدارة المؤسسات العمومية لم تستطع ممارسة دورها بالشكل الذي كان يرجى منه، فغياب هذا الدور لوحظ بشكل جيد، إضافة إلى نقص الرقابة والتساهل الذي لوحظ في تطبيق القوانين المتعلقة بالهياكل التنظيمية، هذا ما دعا إعادة تقييم دور هذه الآلية التي من المفروض أن يكون لها دور أساس في إطار مجموعة أنظمة الرقابة، فمجلس الإدارة يجب أن يخرج من

الأدوار الكلاسيكية نحو دوار أخرى تستجيب أكثر إلى معايير الفعالية، في ظل تهيئة الظروف لآليات أخرى - من بيئتها السوق المالية- التي يمكن أن تحقق فعاليتها في ظل ضعف هذه الآليات الداخلية (مجلس الإدارة).

خلاصة الفصل:

إن انعكاسات الأزمات المالية وانهيار المؤسسات على البيئة الجزائرية بالسلب أو بالإيجاب يستدعي تقويم الوضع الراهن والتخطيط لمواكبة المستجدات من أجل الوصول إلى تسيير كفى للمؤسسات الجزائرية. كما أن اهتمام بيئة الأعمال الجزائرية بموضوع الحوكمة المؤسساتية راجع للاهتمام العالمي بهذا الموضوع والرغبة في زيادة التكامل الاقتصادي العالمي بالإضافة إلى انتهاج الجزائر سياسة التحرير المالي والانفتاح على القطاع الخاص الوطني والأجنبي، فقد انعقد في 2007 أول ملتقى هذه المبادئ على أرض الواقع. دولي حول الحكم الراشد للمؤسسات أفرز عنه قيام المعهد الوطني لحوكمة المؤسسات بوضع دليل قواعد حوكمة المؤسسات بالجزائر يهدف إلى تطبيق هذه المبادئ على أرض الواقع. لذلك تم تسليط الضوء على القوانين التي تنظم عمل مختلف الآليات الرقابية وتدعم حوكمة المؤسسات وكذلك مقارنة القوانين مع الواقع الذي تعيشه الوكالة الوطنية للاستثمار بيسكرة، إلا أن الواقع المعاش يبين عدم فعالية مختلف الآليات الرقابية التي كان لابد عليها أن تدعم الحوكمة المؤسساتية في الوكالة، الأمر الذي يدعو إلى المزيد من الدراسات لإصلاح حال هذه الوكالة.

قائمة المراجع باللغة العربية:

✓ الكتب.

- أحمد ماهر، إدارة الموارد البشرية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
- أمين السيد أحمد لطفي، المراجع وحوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010.
- جلال إبراهيم العيد، إدارة الأعمال: مدخل اتخاذ القرارات، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2003.
- جميل أحمد توفيق، إدارة الأعمال مدخل وظيفي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
- خالد الخطيب، عصام قريط، "مفاهيم الحوكمة وتطبيقاتها-حالة الأردن ومصر-، جامعة دمشق.
- رافت حسين مطير، "آليات تدعيم دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات"، الجامعة الإسلامية.
- السيد عليوة، الإدارة المالية الحديثة ودراسات الجدوى الاقتصادية، دار الأمين، القاهرة، 2003.
- طارق طه، الإدارة، الدار الجامعية، الجزء الأول، الإسكندرية، 2005.
- طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم-المبادئ-التجارب-تطبيقات الحوكمة في المصارف)، دار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
- طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات، المفاهيم-المبادئ-التجارب-المتطلبات، الدار الجامعية، القاهرة، 2008-2009.
- عبد السلام أبو القحف، أساسيات التنظيم والإدارة، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2002.
- عبد المجيد قدي، "إمكانية تطبيق مبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بخصوص الحوكمة في البلاد العربية: دراسة الجزائر كنموذج"، جامعة الجزائر.
- عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006-2007.
- عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، 2007.
- عطا الله وراد خليل، محمد عبد الفتاح عشاوي، "حوكمة المؤسسية"، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2008.
- علي الشريف وأخروان، أساسيات التنظيم وإدارة الأعمال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
- فريد فهمي زيارة، وظائف الإدارة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- محمد أحمد عوض، الإدارة الاستراتيجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
- محمد السيد سرايا وآخرون، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.

- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، الإطار النظري-المعايير والقواعد-مشاكل التطبيق العلمي، الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، 2007.
- محمد السيد سريرا وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006.
- محمد فريد الصحن واحرون، مبادئ الإدارة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
- محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس، الغرض، الإفصاح، دار وائل للنشر، عمان، 2004.
- مصطفى يوسف الكافي، الأزمة المالية الاقتصادية العالمية وحوكمة الشركات، دار الرواد، عمان، 2013.

✓ المذكرات والاطروحات:

- أحمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة في البنوك التجارية الأردنية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ونقود، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، غير منشورة.
- سارة حدة بودربالة، دور المراجعة الخارجية في تحسين نوعية المعلومة المالية للتسيير (حالة مؤسسة سونطراك DML بالاعواط)، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، غير منشورة، 2008.
- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية (دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجني وجازم حسن وشركائهم- محاسبون قانونيون- وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهوري اليمنية)، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية الاقتصاد وعلوم التسيير، جامعة بن خدة، الجزائر، غير منشورة، 2009-2010.
- محسن أحمد الخضير، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2005.
- محمد محي الدين الخطيب، تطوير كفاءة مجالس الإدارة في العالم العربي، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
- مربوط هببة، "أثر تطبيق الحوكمة في القطاع المصرفي وفقا لمبادئ لجنة بازل للرقابة المصرفية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011.
- موسى مبارك أحلام، إلية رقابة البنك المركزي على أعمال البنوك في ظل المعايير الدولية دراسة حالة بنك الجزائر، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، فرع نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر.

- هاني محمد خليل، "مدى تأثير حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في فلسطين"، مذكرة لاستكمال متطلبات نيل الماجستير، محايبة و تمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2009.
- وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، غير منشورة، 2009-2010.

✓ المداخلات والملتقيات:

- براق محمد وقمان عمر، دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة 06-07 ماي 2012.
- بروش زين الدين ودهيمي جابر، دور آليات الحوكمة للحد من الفساد المالي والإداري، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012.
- بلعادي عمار، جادو حدو رضا، حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية والإفصاح، الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة-واقع، أفاق ورهانات-جامعة أم البوق، 7 و8 ديسمبر 2010.
- حامد نور الدين وساسي فطيمة، دور حوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي والإداري للقطاع الخاص الجزائري، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012.
- حساني رقية ومروة كرامة وحمزة فاطمة، آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012.
- خنشور جمال وخير الدين جمعة، دور لجان مراجعة الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012.
- دادن عبد الغني وسعيدة تلي، فعالية الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة 06-07 ماي 2012.

- صديق مسعودة، دريس خالد، "دور حوكمة الشركات في تحقيق شفافية المعلومات المحاسبية لترشيد قرار الاستثمار"، الملتقى الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع آفاق ورهانات، /البواقي.
- طاهر محسن الغالبي وعمار جلميران، المعرفة مدخل لتعزيز منهج الحاكمة في المنظمات العربية، المؤتمر الدولي السنوي الخامس حول اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادي، كلية والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، الاردن، 25-27 أفريل 2005.
- عبد الفتاح العشاوي، آليات حوكمة الزانة العامة، ورقة عمل مقدمة في ملتقى حوكمة الزانة العامة بالمملكة المغربية، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، جويلية 2007.
- عبد الله ابراهيمي، الرقابة وأهميتها في تطوير تنافسية المؤسسة، الملتقى الوطني الأول حول المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتحديات المناخ الاقتصادي الجديد 22-23 أفريل 2003، جامعة عمار ثليجي، الجزائر.
- عبد المجيد الصلاحيين، "الحوكمة في المؤسسات المالية الإسلامية"، مؤتمر الخدمات المالية الإسلامية الثاني، طرابلس، ليبيا، 2010.
- كنان نده، "مبادئ حوكمة الشركات في سورية-دراسة مقارنة لمصر والأردن-"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 2، 2010، ص 682.
- مصطفى نجم البشاري، "أهمية تطبيق معايير الحوكمة لتفعيل نظم المراجعة الداخلية للمؤسسات العامة بالسودان"، مؤتمر المراجعة الداخلية الأول بالسودان، 20-21 يتاير 2008.
- نبيل حمادي، وبرايم براهيمية، وعاشور كنوش، التدقيق القانوني كأداة لتسيير علاقة الوكالة في الشركة، الملتقى الدولي حول حوكمة المؤسسات أخلاقيات العمل والمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 05-06 ديسمبر 2007.

✓ المراجع باللغة الأجنبية:

- Benoit PIGE, audit et contrôle interne , editionnes, paris, 2 edition, 2001.
- Evelyne POINCELOT et Grégory WEGMANN, Utilisation des critères non financiers pour évaluer ou piloter la performance : analysa théorique, comptabilité contrôle audit, Revue de l'association francophone de comptabilité, Tunis, tome 11, volume 2, décembre 2005.
- Frédéric PARRAT, Le gouvernement d'entreprise, Economique, paris, 1997.
- Gérard CHARREUX, le gouvernement de l'entreprise, encyclopédie de gestion, économique, paris, 2eme édition, 1997.

- Marc HUBERT et DERRET et autres, Gouvernement d'entreprise enjeux managériaux, comptables et financiers, Editions de Boeck université, paris, 2005.
- Martine. REUZEAU, " Economie d'entreprise", (Paris : ESKA, 1993).
- OECD, "Principles of Corporate Governance", Organization for Economic Co Operation and Development Publications Service,1999.

المجلات والمنشورات:

- منشورات الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار.
- سمير كامل محمد عيسى، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات (مع دراسة تطبيقية)، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 45، العدد رقم 01، جامعة الإسكندرية، جانفي 2008.
- محمد حسين يوسف، "محددات الحوكمة ومعاييرها مع اشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر"، منشورات بنك الاستثمار القومي، ماي 2007.
- المرسوم التنفيذي رقم: 282/01، المؤرخ في 24-09-2001، يتضمن صلاحيات الوكالة، المادة 03.

المواقع الإلكترونية:

www.ANDI.DZ تاريخ التصفح 2014/04/26