بسم الله الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ إِذْ قَالَ رَبُّكَ لِلْمَلاَئِكَةِ إِنِّي جَاعِلٌ فِي الأَرْضِ خَلِيفَةً قَالُواْ أَتَجْعَلُ فِيهَا مَن يُفْسِدُ فِيهَا وَيَسْفِكُ الدِّمَاء وَنَحْنُ نُسَبِّحُ بِحَمْدِكَ وَنُقَدِّسُ لَكَ قَالَ إِنِّي أَعْلَمُ مَا لاَ تَعْلَمُونَ (30) وَعَلَّمَ آدَمَ الأَسْمَاء كُلَّهَا ثُمَّ عَرَضَهُمْ عَلَى الْمَلاَئِكَةِ فَقَالَ أَنبِئُونِي بِأَسْمَاء هَـؤُلاء إِن كُنتُمْ صَادِقِينَ (31) قَالُواْ سُبْحَانَكَ لاَ عِلْمَ لَنَا إِلاَّ مَا عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ أَنتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ (32) قَالَ يَا آدَمُ أَنبِئْهُم بِأَسْمَآئِهِمْ فَلَمَّا أَنبَأَهُمْ بِأَسْمَآئِهِمْ قَالَ أَلَمْ أَقُل لَّكُمْ إِنِّي أَعْلَمُ غَيْبَ السَّمَاوَاتِ وَالأَرْضِ وَأَعْلَمُ مَا تُبْدُونَ وَمَا كُنتُمْ تَكْتُمُونَ (33) وَإِذْ قُلْنَا لِلْمَلاَئِكَةِ اسْجُدُواْ لآدَمَ فَسَجَدُواْ إِلاَّ إِبْلِيسَ أَبَى وَاسْتَكْبَرَ وَكَانَ مِنَ الْكَافِرِينَ (34) ﴾

صدق الله العظيم

(البقرة من الآية 30 إلى الآية 34)

شكر و تقدير

أول شكري هو لله رب العالمين الذي رزقني العقل و حسن التوكل عليه سبحانه و تعالى

كما أتقدم بالشكر الجزيل للأستاذ المشرف بن فرحات عبد المنعم على قبوله الإشراف لإنجاز هذه المذكرة و على حكمته وتوجيهاته التي كان لها الأثر البالغ على إتمام هذا العمل.

كما أشكر كل من أعانني على إنجاز هذا العمل من أساتذة و أصدقاء اللذين أعانوني و لم يبخلوا عني بآرائهم و مساعدتهم.

حيراوي أيوب

الإهداء

أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع إلى:

إلى أحب الناس إلى قلبي أمي حفظه الله

إلى الذي حثني على العلم و العمل كل هذه السنين و كان لي سنداً و دعماً أبي الكريم حفظه الله

إلى إخوتي و أخواتي كل واحد بإسمه

إلى كل أصدقائي

إلى كل من علمني حرفاً

إلى كل من أحب

حيراوي

أيوب

الموضوع	الصفحة
آيات قرآنية	–
إهداء	–
شكر وعرفان	–
فهرس المحتويات	I
فهرس الجداول	III
فهرس الأشكال البيانية	IV
قائمة المختصرات	V
فهرس الملاحق	VI
ملخص الدراسة	VII
المقدمة	أ –ه
الفصل الأول: الإطار العام لحوكمة الشركات	1
تمهيد	2
المبحث الأول: مدخل إلى حوكمة الشركات	3
المطلب الأول: أسباب ولادة حوكمة الشركات	3
المطلب الثاني: مفاهيم حول حوكمة الشركات	8
المطلب الثالث: أهمية و أهداف حوكمة الشركات	11
المبحث الثاني: أسس حوكمة الشركات (محددات،مبادئ و ركائز وأطراف)	17
المطالب الأول:محددات حوكمة الشركات	17
المطلب الثاني: مبادئ حوكمة الشركات و ركائزها	19
المطلب الثالث: الأطراف المعنية بتطبيق قواعد حوكمة الشركات	24
المبحث الثالث:تجارب بعض الدول لحوكمة الشركات	26
المطلب الأول: تجربة المملكة المتحدة و الولايات المتحدة الأمريكية	26
المطلب الثاني: تجربة أألمانيا و اليابان	29
المطلب الثالث: تجربة الدول العربية،السعودية و الجزائر	32
خلاصة الفصل	36
الفصل الثاني:الإطار العام لنظام الرقابة الداخلية	37

تمهيد	38
المبحث الأول: مدخل إلى نظام الرقابة الداخلية	39
المطلب الأول: مفهوم الرقابة الداخلية و عوامل تحديد نطاقها	39
المطلب الثاني: أهداف الرقابة الداخلية و انواعها	43
المطلب الثالث:معايير نظام الرقابة الداخلية	47
المطلب الرابع:مقومات نظام الرقابة الداخلية	51
المبحث الثاني: دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية	57
المطلب الأول: المراجع و تقييم نظام الرقابة الداخلية	57
المطلب الثاني: أساليب تقيم نظام الرقابة الداخلية	59
المطلب الثالث: خطوات دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية	62
المبحث الثالث:تعزيز نظام الرقابة الداخلية عن طريق حوكمة الشركات	65
المطلب الأول:مساهمة قانون" ساربينز أوكسلي" في تعزيز نظام الرقابة الداخلية	65
المطلب الثاني:دور لجان المراجعة في تعزيز نظام الرقابة الداخلية	69
خلاصة الفصل	75
الفصل الثالث:دراسة حالة مكتب الدراسات الإقتصادية و التقنية"باتنة"	76
تمهيد	77
المبحث الأول:مرحلة جمع المعلومات	78
المطلب الأول:تقديم المؤسسة	78
المطلب الثاني:الهيكل و الهرم التنظيمي للمؤسسة	79
المبحث الثاني:أسلوب الدراسة و تحليل نتائجها	83
المطلب الأول:أسلوب الدراسة الميدانية	83
المطلب الثاني:تحليل نتائج الدراسة	86
خلاصة	102

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-2	الإختلاف بين الرقابة المحاسبية و الرقابة الإدارية	46
2-2	مكونات الرقابة الإدارية	50
1-3	إختبار ألفا كرونباخ	85
2-3	توزيع عينة الدراسة حسب الجنس	86
3-3	توزيع عينة الدراسة حسب الفئة العمرية	87
4-3	توزيع عينة الدراسة حسب الدرجة العلمية	88
5-3	توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة في الشركة	89
6-3	نتائج آراء عينة الدراسة حول مبدئ ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات	91
7-3	نتائج آراء عينة الدراسة حول مبدئ دور أصحاب المصالح	91
8-3	نتائج آراء عينة الدراسة حول مبدئ الإقصاح و الشفافية	92
9-3	نتائج آراء عينة الدراسة حول حول مبدئ مبدئ مسؤوليات مجلس الإدارة	93
10-3	نتائج آراء عينة الدراسة حول الحد الأدنى من الجودة المطلوبة لنظام الرقابة الداخلية	94
11-3	نتائج آراء عينة الدراسة حول خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية	95
12-3	نتائج آراء عينة الدراسة حول تطبيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة	96
13-3	نتائج آراء عينة الدراسة حول علاقة مبادئ الحوكمة بنظام الرقابة الداخلية	97
14-3	النتائج النهائية لمبادئ حوكمة الشركات في مكتب الدراسات الإقتصادية	98
15-3	النتائج النهائية لنظام الرقابة الداخلية في مكتب الدراسات الإقتصادية	99
16-3	علاقة مبادئ الحوكمة بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الإقتصادية	100
17-3	معادلة الإرتباط	101

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	أهمية حوكمة الشركات	12
2-1	أهداف و نتائج حوكمة الشركات	15
3-1	محددات حوكمة الشركات	18
4-1	ركائز حوكمة الشركات	23
5-1	الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات	24
1-2	مقومات نظام الرقابة الداخلية	56
2-2	ملخص خطوات دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية	64
1-3	الهيكل التنظيمي لمكتب الدراسات الإقتصادية و التقنية	80
2-3	الهيكل التنظيمي لمديرية الإدارة و المالية لمكتب الدراسات الأقتصادية و التقنية	81
3-3	هرم مكتب الدراسات الإقتصادية و التقنية	82
4-3	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الجنس	87
5-3	تمثيل عينة الدراسة حسب الدرجة العلمية	89
6-3	تمثيل عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	90

SOX	Sarbanes-Oxley Act Of 2002
OECD	Organization For Economic Co-Operation And Devlopment
IFC	Intarnational Finance Corporation
IFAC	International Federation Of Accountants
SPSS	Statistical Package For Social Science

رقم الملحق	عنوان الملحق
1	استمارة الدراسة
2	الهيكل التنظيمي لمكتب الدراسات الإقتصادية و التقنية"باتنة"
3	وثيقة تلخص طبيعة المؤسسة

دور حوكمة الشركات في تعزيز نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الإقتصادية

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح "دور حوكمة الشركات في تعزيز نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الإقتصادية" حيث صيغة المشكلة الرئيسية للدراسة إنطلاقاً من تساؤل رئيسي" ما مدى مساهمة الحوكمة في تعزيز نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الإقتصادية؟" و لتحقيق أهداف الدراسة قمنا بتبيي ن مصطلح حوكمة الشركات و دعمنا هذه الدراسة من خلال إستبانة وجهت إلى كوادر مختصين في التدقيق و المحاسبة و قمنا بتقسييم الإستبانة إلى أربعة محاور على التوالي:بيانات شخصية، حوكمة الشركات، نظام الرقابة الداخلية،و محور يبرز العلاقة بين الحوكمة و نظام الرقابة الداخلية، و قد خلصت الدراسة إلى نتائج مذكر منها:

-و ضع المعايير الخاصة بالتقارير عن الرقابة الداخلية.

-تقييم فاعلية و كفاءة نظم الرقابة الداخلية.

-التنسيق بين عمل المراجين الداخليين و الخارجيين يحقق التكامل بينهم.

وقمنا بتقديم توصيات أهمها:

-الرفع بمهنة المراجعة من خلال منح شهادات في الإختصاص للمراجعين و التكوين في الجامعات.

-مسايرة القوانين الصادرة عن منظمة التعاون الإقتصادي و التنمية.

-إيصال مفهوم مصطلح حوكمة الشركات من خلال المؤتمرات المهنية و العلمية.

الكلمات المفتاحية:حوكمة الشركات، المراجعة الداخلية، نظام الرقابة الداخلية.

تعتبر الرقابة بمثابة وظيفة دائمة ومستمرة ينبغي القيام بها في كافة مجالات النشاط الإنساني من حيث إعتبارها نظاما لضبط الأداء وضمان تحقيق الأهداف المسطرة ومع تطور حجم المشاريع الإقتصادية زاد الإهتمام الإداري بنظام الرقابة الداخلية حتى يتمتع نظام المعلومات بخاصيتي السلامة و المصداقية من خلال فرض الأدوات الرقابية .

وتجدر الإشارة إلى أن نظام الرقابة الشامل يتكون من مجموعة من النظم الفرعية يغطي جزءا منها القسم الإداري الذي يرتبط بالجوانب المتعلقة بالكفاءة ،الإنتاجية والسياسات الإدارية ويطلق عليه الرقابة الإدارية التي تعتمد أساساً على تقييم الأداء للحكم على مصداقية وشرعية نشاطات المؤسسة كما يغطي الجزء الأخر القسم المحاسبي و المالي و الذي يطلق عليه الرقابة المحاسبية و التي تختص بتحقيق أهداف حماية الأصول و السجلات و ضمان دقة البيانات المحاسبية والمالية.

و أنتقدت الرقابة المحاسبة بشكل واسع خلال القرن الماضي لفشلها في حماية مصالح المستثمرين بينما تم آداء المراجعة بشكل يثير الإعجاب أثناء تلك الفترة إلا أن أحداث الفشل التي شابت بعض الشركات كان من الجسامة على سبيل المثال شركات أنرون ENRON و ولرد كوم WORLDCOM و هيلث ساوث HEALTH SOUTH فتعاظم الإهتمام بحوكمة الشركات التي تمثل الإجراءات و الأنشطة التي يقوم بها ممثلو أصحاب المصالح بالتنظيم و ذلك بغرض الرقابة على المخاطر و ضمان قيام الإدارة بتطبيق إجراءات الرقابة الداخلية الازمة للتغلب على هذه المخاطر و تؤدي الحوكمة الفعالة للشركات إلى ضمان دقة التقارير المالية و فعالية إجراءات الرقابة الداخلية.

و كرد فعل على تلك الإخفاقات و أحداث الفشل الجسيمة فقد أبرم الكونجرس الكثير من التشريعات التي تؤثر على مهنة المراجعة، و من أمثلة تلك التشريعات قانون SARBANES-OXLEY عام 2002

و الذي غير بشكل أساسي من علاقة المراجع و العميل CLIENT-AUDITOR RELATIONSHIP

كما حول سلطة عملية وضع معايير المراجعة من القطاع الخاص إلى القطاع العام، ومن هذا المنطلق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

ما مدى مساهمة الحوكمة في تعزيز نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الإقتصادية؟

و إنطلاقاً من هذا الإشكال يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

1-ما المقصود بحوكمة الشركات، و ماهي مبادؤها؟

2-ما المقصود بنظام الرقابة الداخلية و كيف يمكن تقييمه ؟

3-ما هي أهمية المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية؟

4-كيف تؤثر الحوكمة على نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الإقتصادية؟

يمكن تقديم إيجابات على التساؤلات السابقة بطرح الفرضيات التالية:

1-حوكمة الشركات نظام متكامل للرقابة المالية و الغير مالية الذي عن طريقه يتم إدارة الشركة و الرقابة عليها.

2- نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة الطرق و المقاييس التي تتبعها المنشأة بقصد حماية موجوداتها والتأكد من دقة المعلومات المحاسبية.

3-تعمل المراجعة الداخلية بدراسة أنظمة الرقابة الداخلية لتحقيق فاعليتها و العمل على تحسينها و تطويرها بإستمرار.

4-تطبيق قواعد الحوكمة في الشركات الإقتصادية يعمل على تطوير معايير المراجعة و تقوية نظام الرقابة الداخلية.

أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على حوكمة الشركات من خلال التعرف على الجوانب المرتبطة بها من مبادئ و ركائز و تجارب بعض الدول في مجال حوكمة الشركات، وتقديم رؤية حول نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الإقتصادية من خلال عرض بعض معاييره و طرق تقييمه كما تهدف هذه الدراسة إلى إبراز مدى مساهمة حوكمة الشركات في تعزيز نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الإقتصادية.

أهمية الدراسة

تكسب الدراسة أهميتها من خلال إيضاح الدور الذي تلعبه حوكمة الشركات في تعزيز الرقابة الداخلية حيث أن كل من حوكمة الشركات و الرقابة الداخلية من الموضوعات التي تستقطب إهتمام الجزائر،كما حاولنا إسقاط دراستها على مؤسسة عمومية إقتصادية من أجل إيضاح إيجابياتها في ظل الوضع الراهن و حاجة الإقتصاد الوطني لها.

أسباب إختيار الموضوع

يعد إختيار الموضوع لأسباب موضوعية و أخرى ذاتية:

-أسباب موضوعية:

-حاجة المؤسسات الجزائرية لهذا النوع من الدراسات خاصة بعد التحولات التي عرفتها المؤسسة الإقتصادية الجزائرية.

-نقص الدراسات في هذا المجال في المكتبات الجزائرية.

-أسباب ذاتية:

-إرتباط الموضوع بمجال التخصص، مالية و حوكمة الشركات.

-رغبة في التعرف أكثر على مجال عمل المراجع الداخلي.

-الميل الشخصي للموضوع.

الدراسات السابقة

-دراسة عمر علي عبد الصمد،دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، مذكرة ماجستير،كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علم التسيير،جامعة المدية 2009.

حيث إهتم الباحث من خلال هذه الدراسة إلى إبراز دور المراجعة الداخلية كآلية من آليات تطبيق حوكمة الشركات و كذا سبل تفعيلها في الجزائر.

-دراسة فاتح غلاب، تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ و معايير التنمية المستدامة، رسالة ماجستير، كلية العلم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف،2011.

حيث إهتم الباحث من خلال هذه الدراسة إلى إبراز الإتجاهات الحديثة للتدقيق و التحقق في مجال حوكمة الشركات خصوصاً في ظل التحديات التي فرضتها التنمية المستدامة في المؤسسات الإقتصادية.

-دراسة وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية و المراجعة الخارجية في تحسين آداء المؤسسة، رسالة ماجستير،كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر3 .2010.

هيكل الدراسة

تبعاً للأهداف المتوخاة من المذكرة و لمعالجة الإشكالية الرئيسية و مختلف التساؤلات و لإختبار الفرضيات تم تقسييم البحث إلى ثلاث فصول يتناول الفصل الأول"الإطار العام لحوكمة الشركات" و تقسيمه إلى ثلاث مباحث حيث لأن المبحث الأول كان مدخلاً إلى حوكمة الشركات و ذلك من خلال التطرق إلى أسباب ولادة حوكمة الشركات في المقدمة ثم إبراز مفاهيم حول حوكمة الشركات و أهمية و أهداف حوكمة الشركات، أما المبحث الثاني فتناول أسس حوكمة الشركات من محددات و مبادئ و ركائز و أطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات، أما المبحث الثالث قمنا بعرض تجارب دولية لبعض الدول لحوكمة الشركات.

أما افي الفصل الثاني و الذي كان تحت عنوان"الإطار العام لنظام الرقابة الداخلية" قسم بدوره إلى ثلاث مباحث حيث قمن بعرض في المبحث الأول مدخل إلى نظام الرقابة الدخلية و التطرق إلى مختلف المفاهيم و الأهداف و المقومات أما المبحث الثاني فقمنا بعرض دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية و تطرقنا إلا كل من المراجع و تقييم الرقابة الداخلية و أساليب و خطوات دراسة دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية، أما المبحث الثالث فقمنا بعرض كيفية تعزيز نظام الرقابة الداخلية عن

طريق حوكمة الشركات و ذلك من خلال مساهمة كل من قانون "ساربينز أوكسلي" و لجان المراجعة في تعزيز نظام الرقابة الداخلية.

أما الفصل الثالث و الذي تحت عنوان"دراسة حالة مكتب الدراسات افقتصادية و التقنية حيث قسم إلى إلى مبحثين، نبحث أول كان مرحلة لجمع المعلومات من خلال التطرق إلى تقديم للمؤسسة و التعرف علن مختلف الأنشطة سواء و الوظائف من خلال الهيكل التنظيمي المؤسسة و مبحث ثاني تم عرض أسلوب الدراسة و تحليل نتائجها من خلال الإعتماد على الإستبيان و مخرجات برنامج SPSS.

تمهيد

موضوع حوكمة الشركات من المواضيع الهامة التي تطبق سواء في الشركات الخاصة و الشركات العامة على حد سواء، وازداد أهميته إثر حدوث الأزمات المالية العالمية المتكررة التي عانى منها الإقتصاد العالمي و تعثر بعض الشركات و انتشار الفساد المالي و الإداري فيها، مما أدى بالكثير من المساهمين إلى فقدان الثقة في الأسواق المالية.

و قد قمنا بتقسيم هذا الفصل كما يلي:

-المبحث الأول:مدخل إلى حوكمة الشركات.

-المبحث الثاني:أسس حوكمة الشركات(محددات،مبادئ و ركائزو أطراف معنية بتطبيق حوكمة الشركات)

-المبحث الثالث:تجارب بعض الدول لحوكمة الشركات.

المبحث الأول:مدخل إلى حوكمة الشركات

المطلب الأول:أسباب ولادة حوكمة الشركات

أولاً:العوامل الغير مباشرو لولادة حوكمة الشركات

1-العامل ا لتاريخي:

رغم إعتقاد معضم الباحثين بأن الإنهيارات المالية التي أصابة بعض الشركات العملاقة في أمريكا و أوروبا و جنوب شرق آسيا هي التي أدت إلى ولادة حوكمة الشركات، إلا أن الواقع لبعلمي يشر إلى أن الحوكمة هي مفهوم قديم و يعود إلى مرحلة ما قبل الخرب العالمية الثانية و لو بشكل غير مباشر و قد جاءت دراسة MENS ET BERLE عام 1932 و التي ركزت بشكل أساسي على تناول فصل الملكية عن الإدارة بحيث تأتي حوكمة الشركات لسد الفجوة التي يمكن أن تحدث بين مديري و مالكي الشركة من جراء السياسات السلبية التي يمكن أن تضر بالشركة ككل حيث أن تطور البنية التنظيمية للشركات و تعدد الأشكال القانونية لها و الذي أخذ أشكالاً متعددة من المتاجرة الفردية إلى شركات التضامن العائلية إلى شركات المساهمة إلى الشركات العابرة للقارات قد فرض تحولاً في كيفية إدارة الشركة[1]

2-عولمة أسواق رأس المال:

أدت العولمة و تحرير الأسواق المالية و تحول كثير من دول العالم إلى مفهوم الإقتصاد الحر، إلى فتح أسواق دولية جديدة يمكن من خلالها أن تحقق الشركات أرباحاً مرتفعة تمكنها من التوسع في مجال أنشطتها مما له من أثر في خلق فرص إستثمارية جديدة و زيادة فرص العمل بالشكل الذي يؤدي إلى نمو و تقدم إقتصاديات الدول التي تنتمي إليها تلك الشركات و في نفس الوقت أدت هذه العوامل إلى تعرض الشركات

[1] عهد علي سعيد،الأثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهمة المراجعة في سوريا،مذكرة ماجستير،كلية الإقتصاد، تشرين،سوريا، 2009،ص ص22،21.

إلى المنافسة الشرسة و إلى قدر كبير من التذبذبات الرأسمالية و قد أصبحت الشركات الوطنية تعلم أنه لكي تتوسع وتصبح قادرة على كسب مزايا العولمة و تحرير الأسواق المالية و تجنب المنافسة الشرسة فإنها تحتاج إلى مستويات من رأس المال تتعدى إمكانيات مصادر التمويل التقليدية[1].

3-العوامل الإقتصادية:

تتمثل هذه العوامل فيما تطمح إليه حكومات الدول فيما يخص إستقرار أسواق رأس المال لديها و جذب رؤوس الأموال، وتعزيز فرص العمالة و تحقيق أعلى معدلات نمو إقتصادي ممكنة وتنمية إستثماراتها البشرية و الطبيعية بالإضافة إلى تحسين و تعزيز الثقة الدولية بإقتصادياتها و مؤسساتها بغرض الإستفادة ما أمكن من المؤسسات و الصناديق المالية الدولية.[2]

ثانياً: العوامل المباشرة لولادة حوكمة الشركات.

1-نظرية الوكالة:

أ-مفهوم نظرية الوكالة:

تصف نظرية الوكالة المنشاة بأنها مجموعة من العلاقات التعاقدية و أن وجود المنشأة يتحقق من خلال واحد أو أكثر من العقود الإتفاقية، و أن عقود الإستخدام ما هي إلا أدوات لتخصيص الموارد ووصف الغرض من نشاط المنشأة و بالتالي يمكن دراسة سلوك المنشأة عن طريق تحليل الخصائص العامة لعقود التوظيف الخاصة بها.

[1] محمد مصطفى سليمان،حوكمة الشركات (معالجة الفساد المالي و الإداري)،الدار الجامعية،الإسكندرية، 2006،ص11.
[2] عهد علي سعيد،مرجع سابق،ص22.

ويصف JENSEN ET MECKING سنة 1976 علاقة الوكالة بأنها عقد يقوم بموجبه واحد أو أكثر من الأفراد (الأصيل أو الموكل) بتعيين (الوكيل) لكي ينجز بعض الأعمال و الخدمات بالنيابة عنه، وفي المقابل يفوض الأصيل الوكيل في إتخاذ بعض القرارات.

وتشرح نظرية الوكالة مشكلات الحوافز الناتجة عن إنفصال الملكية عن الإدارة و مراقبة الموارد، وقد إستخدمت التفسير دوافع الإختير بين الطرق المحاسبية و الإفصاح الإختياري و تعيين مراقبي الحسابات و تجمع الشركات في مراكز قوى للعمل معاً بشأن المعايير المحاسبية المقترحة.[1]

ب-تكاليف نظرية الوكالة:

إن نظرية الوكالة تنطوي على بعض التكاليف للأطراف الأصلية و يمكن أن تصنف كالآتي:

1-نفقات الإشراف و المتابعة من قبل الأطراف الأصلية.

2-النفقات المانعة من قبل الوكيل.

3-الخسائر المتبقية.

وقد فسر WATTS هذه التكاليف، إذ أن نفقات الإشراف و المتابعة هي تكاليف تنفق من قبل الطرف الأصلي لرقابة وسلوك العميل مثل تكاليف قياس و ملاحظة سلوك العميل ويقصد بالتكاليف المانعة من قبل الوكيل فهي أنه هناك دوافع لدى الوكيل تدفعه للإنفاق لضمان ألا يقوم ببعض التصرفات، وأخيراً حتى في ظل نفقات الإشراف و المتابعة من قبل الوكيل تختلف التصرفات، وأخيراً حتى في ظل نفقات الإشراف و المتابعة

[1] طارق عبد العال حماد،حوكمة الشركات(المفاهيم،المبادئ،التجارب)،الدار الجامعية،الإسكندرية، 2005،ص79.

من قبل الوكيل تختلف التصرفات التي يقوم بها الوكيل عن التصرفات التي سيقوم بها الطرف الأصلي شخصياً، إذ أن هذا الإختلاف في التصرفات على الثروة في الخسائر المتبقية.[1]

ج-فروض نظرية الوكالة:

تقوم نظرية الوكالة على ثلاث فرضيات أساسية و هي:

-إن إختلاف الطبيعة السلوكية و التكوينية و كذا الأهداف بين المسيرين و المساهمين تؤدي إلى خلق صراع منفعة في البداية بين الإثنين لتعداده فيما بعد لباقي الأطراف الأخرى.

-يلجئ المسير حسب هذه النظرية لوضع إستراتيجيات تحمي و تحفظ له حقوقه عن طريق إستغلال نفوذه، عن طريق شبكة العلاقات بالموردين و العملاء و كذلك حجم المعلومات التي يستقبلها المسير قبل غيره، وبذلك فهو يفضل تحقيق مصالحه و أهدافه الشخصية أولاً قبل مصلح المؤسسة ، خاصة الحفاظ على قيمته في سوق العمل.

-لمواجهة هذا الإنحراف الذي تعتبره النظرية إخلالاً بشرط العقد الذي يربط المسير بالشركة، سلجئ المساهمون لتعديل سلوك المسير السلبي للحفاظ على مصالحهم بإتخاذتدابير تقويمية و رقابية، عن طريق إنشاء نظام حوكمة الشركات الذي يملك آليات و أدوات رقابية و إشرافية داخلية تعتمد على مجالس الإدارة، الرقابة التبادلية بين المسيرين، وكذا الرقابة المباشرة للمساهمين و خارجية ممارسة من طرف الأسواق.[2]

د-مشكلات نظرية الوكالة:

[1] بتول محمد نوري،علي خلف سلمان،حوكمة الشركات و دورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة،الملتقى الدولي الأول حول الإبداع و التغير التنظيمي في المنظمات الحديثة،كلية العلوم الإقتصادية،جامعة سعد دحلب البليدة،الجزائر،الفترة 18-19ماي2011،ص14.

[2] فاتح غلاب،تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ و معايير التنمية المستدامة(دراسة لبعض المؤسسات الصناعية)،مذكرة ماجستير،مدرسة الدكتوراه إدارة أعمال و التنمية المستدامة،جامعة فرحات عباس سطيف،الجزائر، 2001،ص ص5،4.

– تعمل نظرية الوكالة على معالجة مشكلات العلاقة بين الأصيل و الوكيل من ناخية إنفصال الملكية عن الإدارة، و إختلاف مصادر إمداد المشروع برأس المال، و كذلك مشكلة إنفصال تحمل المخاطر و وظائف صنع القرار و المراقبة على آداء الوكلاء و إذا تصرف أطراف علاقة الوكالة خسب مصالحهم الذاتية فإن عملية الإنفصال تلك سوف تتسبب في وجود صراعات CONFLICTS و يتسبب أطراف هذا الصراع في تحمل تكاليف الوكالة، و يكون لدى هؤلاء الأفراد بعد ذلك الحافز لتخفيض تكاليف الوكالة.

–و تنشأ مشكلة الوكالة من تعرض الأصيل لخسارة نتيجة أخلاق م تصرفات الوكيل و عدم بذله العناية الكافية لتعظيم عائد الأصيل، و ما يزيد من فرص هذا الأصيل ليس لديه و سلئل الرقابة المباشرة لقياس مجهودات الوكيل، كما أن الأخير هو الذي يقدم إليه المعلومات و يطلق عليها مشكلة التخلخل الخلقي MORAL HAZARD و يرتبط منها أيضاً مشكلة الإختيار العكسي ADVERSE SELECTION

–و تنشأ هذه المشكلة نتيجة الإختلاف في كمية و نوعية المعلومات المتاحة لكل من الأصيل و الوكيل[1].

2–الفضائح المالية:

أدت الإنهيارات المالية و الفضائح الإدارية بالشركات العملاقة في العديد من دول العالم في الوقت الحالي و التي كان لها و ما يزال الأثر البالغ على إقتصاديات الدول التي تنتمي لها تلك الشركات إلى دراسة وتحليل الأسباب التي تؤدي إلى الفساد المالي و الإداري بالشركات و الذي يؤدي بطبيعة الحال إلى حدوث تلك الإنهيارات و الفضائح[2].

[1] طارق عبد العال حماد،مرجع سابق،ص ص70–71.

[2] محد مصطفى سليمان،مرجع سابق،ص31.

ومثال تلك الإنهيارات المالية التي حدثت في عدد من دول شرق آسيا و أمريكا الاتنية عام 1999م وأزمة شركة إنرون ENRON التي كانت اعمل في مجال تسويق الكهرباء و الغاز الطبيعي في الولايات المتحدة الأمريكية للإتصالات عام 2002.

وإذا نظرنا إلى أهم الأسباب التي أدت إلى هذه الإنهيارات ترجع معظمها إلى الفساد الإداري و المحاسبي بصفة عامة و الفساد المالي بصفة خاصة مع مراعاة أن الفساد المحاسبي يرجع إلى أحد جوانبه إلى دور مراقبي الحسابات و تأكيدهم على صحة القوائم المالية و ما تتضمنه من معلومات محاسبية، ذلك على خلاف المعلومات الحقيقية التي تعبر عنها الأوضاع المالية لهذه الشركات و المؤسسات الإقتصادية و قد تنتج عن ذلك مجموعة من الآثار السلبية أهمها فقدان الثقة في المعلومات المحاسبية و بالتي فقدانها لأبرز عناصر تمييزها ألا و هي جودتها[1].

المطلب الثاني:مفاهيم حول حوكمة الشركات:

-يعتبر الباحثان الأمريكيان MEANS ET BERLE أول من إهتم بمفهوم حوكمة الشركات وكان ذلك سنة 1932 من خلال قيامهما بدراسة تركيبة رأسمال كبريات الشركات الأمريكية و توصلا إلى ضرورة فصل الملكية عن الإدارة و ألى إلزامية فرض رقابة على تصرفات المسيرين لحماية حقوق صغار المساهمين[2].

-إن مصطلح الحوكمة GOVERNANCE أوالحوكمة المؤسسية Corporate Governance

هو مصطلح فرض نفسه و أوجد ذاته قسراُ وطواعية و الدوافع وراء شيوع هذا المفهوم هو تناغمه مع لفظي العولمة GLOBALISATION و الخصخصة PRIVATISATION اللذين دار حولهما جدل كبير في بداية ظهورهما و يشير لفظ الحوكمة ألى الترجمة العربية للأصل الانجليزي للكلمة GOVERNANCE الذي

[1] فاتح غلاب،مرجع سابق،ص6.

[2] فاتح غلاب،مرجع سابق،ص7.

توصل إليه مجمع اللغة العربية بعد عدة محاولات لتعريب الكلمة حيث تم سابقاً إطلاق مصطلحات أخرى مثل الإدارة الرشيدة، الإدارة الجيدة، الضبط المؤسسي، التحكم المؤسسي و الحاكمية المؤسسية، حوكمة الشركات و مصطلحات أخرى، إلا أن الأكثر شيوعاً و تداولاً من قبل الكتاب و الباحثين هو مصطلح حوكمة الشركات أو الحوكمة المؤسسية الذي يتكون من مصطلحين هما الحوكمة و المؤسسية و الحوكمة كمفهوم ياضمن العديد من الجوانب كما يأتي:

أ-الحكمة:ما تقتضيه من التوجيه و الإرشاد.

ب-الحكم:ما يقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط و القيود التي تتحكم في السلوك.

ج-الإحتكام:ما يقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية و ثقافية و إلى خبرات تم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة.

د-التحاكم:طلباً للعدالة خاصة عند إنحراف السلطة و تلاعبها بمصالح المساهمين[1]

_وتعرف الحوكمة بأنها حالة STATE OF AFFAIRIRE و عملية PROCESS و إتجاه ATITUDE و تيارSTREEM كما أنها في الوقت نفسه مزيج بين هذا و ذاك و هي عامل صحة و حيوية كما أنها نظام مناعة و حماية وتفعيل، نظام يحكم الحركة ويضبط الإتجاه و يحي و يؤمن سلامة كافة التصرفات و نزاهة السلوكيات داخل الشركات و يصنع من أجلها سياج أمان و حاجز حماية فعال[2].

[1]علاء فرحان طالب،إيمان شيحان المشهداني،الحوكمة المؤسسية و الآداء المالي و الإستراتيجي للمصارف،دار الصفاء للنشر و التوزيع،عمان،2011،ص ص23-24.

[2]محسن أحمد الخضيري،حوكمة الشركات،مجموعة النيل العربية،القاهرة، 2005،ص ص53-54.

-كما يمكن تعريف حوكمة الشركات بأنها النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة و مراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها و الوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية و النزاهة و الشفافية[1].

-كما تعرفها منظمة التعاون الإقتصادي و التنمية OECD بأنها ذلك النظام الذي يوضح كيفية أدارة منشآت الأعمال المالية و الرقابة عليها.

-في حين ذهب WOLFENSHON في تعريفه للحوكمة المؤسسية بأنها ذلك النظام الذي يدور حول تحقيق العدالة و الشفافية و محاسبة المسؤولية.

-ومن جهة نظر أخرى يرى الكاتبان MONKES ET MINOW الحوكمة المؤسسية أنها علاقة بين عدد من الأطراف المشاركة التي تؤدي إلى توجيه و تحسين آداء الشركة[2].

-وتعرف مؤسسة التمويل الدولية IFC الحوكمة بأنها النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركة و التحكم في أعمالها[3].

-كما عرفها بعض المختصين كما يلي:

-هو مجموعة الآليات و الإجراءات و القوانين و النظم و القرارات التي تتضمن كل من الإنضباط و الشفافية و العدالة و بالتالي تهدف إلى تحقيق الجودة و التميز في الآداء عن طريق تفعيل تصرفات أدارة

[1] عبد الوهاب نصر علي،شحاته السيد شحاته،مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات،الدار الجامعية،الإسكندرية، 2006-2007،ص18.

[2] علاء فرحان طالب،إيمان شيحان المشهداني،مرجع سابق،ص ص24-25.

[3] حساني رقية،حمزة فاطمة،آليات حوكمة الشركات و دورها في الحد من الفساد المالي و الإداري،الملتقى الوطني الأول حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري،كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير،جامعة محمد خيضر بسكرة،يومي 6-7ماي 2012،ص5.

الوحدة الإقتصادية فيما يتعلق بإستغلال الموارد الإقتصادية المتاحة لديها بما يحقق أفضل منافع ممكنة لكافة الأطراف ذوي المصلحة وللمجتمع ككل[1].

-وفيما يلي مجموعة من التعاريف:

-هو نظام متكامل للرقابة المالية و الغير مالية الذي عن طريقه يتم إدارة الشركة و الرقابة عليها.

-هو مجموعة من الطرق و التي يمكن من خلالها أن يتأكد المستثمرون من تحقيق ربحية معقولة لإستثماراتهم.

-هو مجموعة من القواعد و الحوافز التي تهتدي بها إدارة الشركات لتعظيم ربحية الشركة و قيمتها على المدى البعيد لصالح المساهمين.

-هو مجموعة من القوانين و القواعد و المعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية و حملة الأسهم و أصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة مثل حملة السندات،العمال، الدائنين،المواطنين من ناحية أخرى[2].

-مجموعة علاقات تربط بين كل من المسير و المساهم.[3]

-ويمكن تعريفها بأنها النظام الذي يجب إتباعه من طرف الشركة و الذي يقوم على التوجيه و الإدارة و الرقابة على جميع أعمال الشركة تحقيقاً لأهداف الشركة المسطرة و حفاظاً لمصالح الأطراف المرتبطة بالشركة.[1]

---

[1] عبد الرزاق بن الزاوي،إيمان نعمون،إرساء مبادئ حوكمة الشركات في شركات التأمين التعاوني، الملتقى الوطني الأول حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري،كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير،جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر،يومي 6-7ماي 2012،ص16.

[2] محمد مصطفى سليمان،مرجع سابق،ص ص15-16.

[3] Oecd,principles of corporate governance,p2.

المطلب الثالث:أهمية و أهداف حوكمة الشركات

أولا:أهمية حوكمة الشركات

-تعد حوكمة الشركات ذات أهمية بالنسبة لمساهمين الحاليين و المستثمرين المرتقبين،حيث توفر حوكمة الشركات ضمان قدر ملائم من الثقة لحملة الأسهم و المستثمرين المرتقبين في تحقيق عائد مناسب على إستثماراتهم مع تعظيم قيمة حملة الأسهم و المحافظة على حقوقهم.

-تأتي أهمية حوكمة الشركات في سد الفجوة التي يمكن أن تكون بين مالك الشركة و المسير لها من جراء رغبة الأخير في تبني الممارسات التي من الممكن أن تحقق رفاهية شخصية و ليس رفاهية حملة الأسهم[2].

-وتعمل الحوكمة على جعل مجلس الإدارة مسئولاً أمام الجمعيات العمومية و تجعل جميع قراراته محل تقييم حيث يجب أن يتم تحديد صلاحيات و واجبات مجلس افدارة و المديرين التنفيذيين و تحديد مؤهلات و خبرات أعضاء مجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين و كذلك تحديد طرق إختبار أعضاء مجلس الإدارة و على أعمال المديرين التنفيذيين[3].

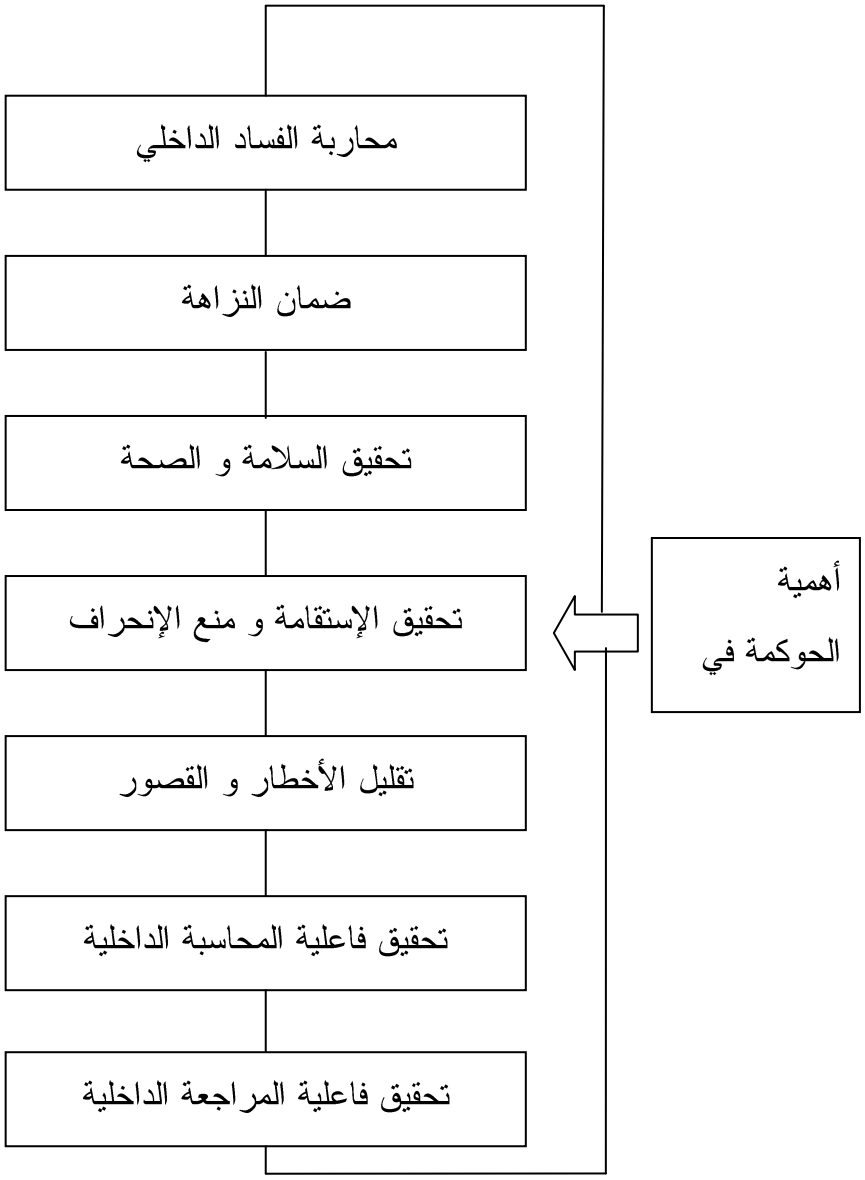
-وتعد حوكمة الشركات من أهم العمليات الضرورية و اللازمة لحسن عمل الشركات، وتأكيد نزاهة الإدارة فيها و كذلك للوفاء بالإلتزامات و التعهدات و لضمان تحقيق الشركات أهدافها، و بشكل قانوني وإقتصادي سليم خاصة ما يتصل بتفعيل دور الجمعيات العمومية لحملة الأسهم SAHRCHOLDERS

[1]خميلي فريد،شوق فوزي،دور لجان المراجعةفي إرساء دعائم حوكمة الشركات و جودة التقارير المالية،المؤتمر الدولي المحاسبة و المراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية،كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير،جامعة المسيلة،الجزائر، 4-5 ديسمبر2012.

[2]جاوحدو رضا،مايو عبد الله،مبادئ و ممارسات الحوكمة المحاسبية،الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع رهانات وآفاق،كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير،جامعة العربي بن مهيدي،أم بواقي،الجزائر، 7-8 ديسمبر2010ص5.

[3]عبد الوهاب نصر علي،شحاته السيد شحاته،مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات،الدار الجامعية،الإسكندرية، 2006-2007،ص ص25-26.

للإضطلاع بمسؤولياتهم و ممارسة دورهم في الرقابة و الإشراف على آداء الشركات و على آداء مجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين في هذه الشركات و بما يؤدي إلى الحفاظ على مصالح جميع الأطراف و هو ما يوضح أهمية الحوكمة و التي يضهرها لنا الشكل الموالي: الشكل(1-1) أهمية حوكمة الشركات



المصدر: محسن أحمد الخضيري، حوكمة الشركات ص،58.

-فالحوكمة أساس جيد للإستقامة و الصحة الأخلاقية و تظهر أهميتها فيما يلي:

-محاربة الفساد الداخلي في الشركات و عدم السماح بوجوده أو بإستمراره بل القضاء عليه و عدم السماح بعودته مرة أخرى.

-تحقيق و ضمان النزاهة و الإستقامة لكافة العاملين في الشركات بدءاً من مجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين إلى أدنى عامل فيها.

-تحقق السلامة و الصحة و عدم وجود أي أخطاء عمدية، أو إنحراف متعمد أو غير متعمد و منع إستمرار هذا الخطأ أو القصور، بل جعل كل شيء في إتمامه العام صالحاً

-محاربة الإنحرافات و عدم السماح بإستمرارها يصعب تحقيق نتائج جيدة للأعمال و تحتاج إلى تدخل إصلاحي عاجل.

-تقليل الأخطاء إلى أدنى قدر ممكن بل إستخدام النظام الحمائي الوقائي الذي يمنع حدوث هذه الأخطاء و بالتالي يجنب الشركات تكاليف و أعباء هذا الحدوث.

-تحقيق الإستفادة القصوى و الفعلية من نظم المحاسبة و الرقابة الداخلية خاصة فيما يتصل بعمليات الضبط الداخلي و تحقيق فعالية الإنفاق و ربط الإنفاق بالإنجاز خاصة و أن العاملين في مجال المحاسبة الداخلية أكثر معرفة فيما يحدث داخل الشركة.

-تحقيق أعلى قدر للفعالية من مراجعي الحسابات الخارجيين خاصة و أنهم على درجة مناسبة من الإستقلالية و عدم خضوعهم لأي ضغط من جانب مجلس إدارة الشركات أو من جانب المديرين التنفيذيين العاملين فيها[1].

و للحوكمة دور مهم في جذب الإستثمارات سواء الأجنبية منها أم المحلية و تساعد في الحد من هروب رؤوس الأموال و ازدياد فرص التمويل فضلاً على إمكانية الحصول على مصادر أرخص مما يزيد من أهمية الحوكمة بشكل خاص بالنسبة للدول النامية[1]

[1]محسن أحمد الخضيري،مرجع سابق،ص ص 57-59.

-فرض الأساليب الرقابية و متابعتها.[2]

-ثانياً:أهداف حوكمة الشركات

يرى المعهد القانوني للمحاسبين الإداريين أن الحوكمة الجيدة تعمل على:

-تخفيض المخاطر.

-تعزيز الآداء.

-تحسين الوصول إلى الأسواق المالية.

-زيادة القابلية التسويقية.

-تحسين القيادة

-إظهار الشفافية.[3]

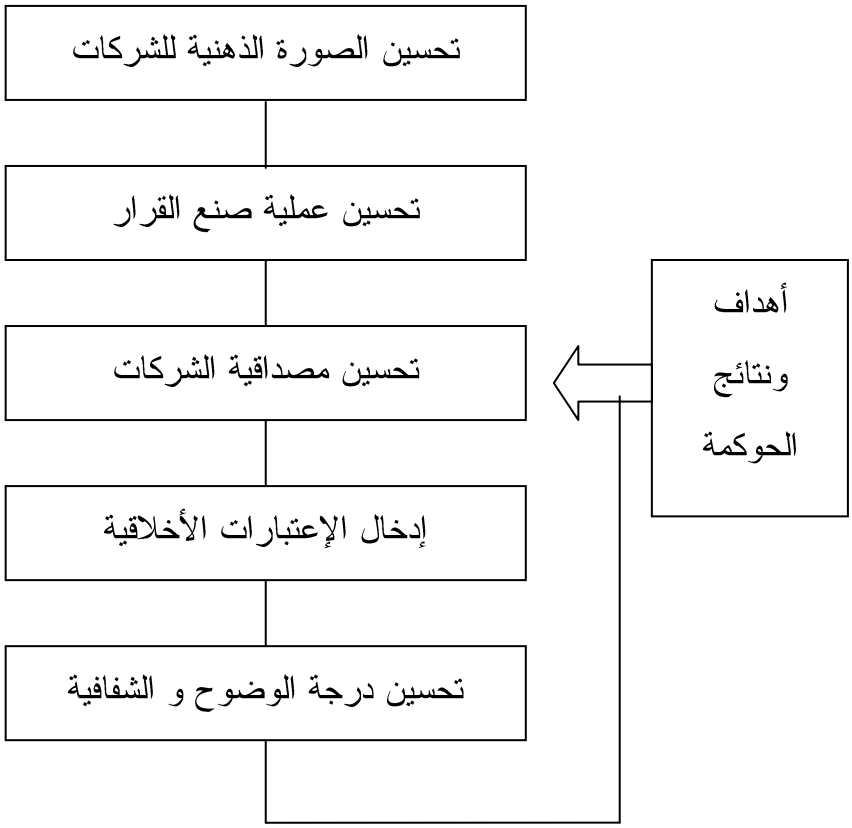
-كما أنها تستهدف تحقيق العديد من الأهداف و النتائج التي يوضحها الشكل التالي:

الشكل(1-2) أهداف و نتائج حوكمة الشركات

[1]علاء فرحان طالب،إيمان شيحان المشهداني،مرجع سابق،ص34.

[2]أمير فرج يوسف،الحوكمة و مكافحة الفساد،مكتبة الوفاء القانونية،الإسكندرية، 2011،ص34.

[3]عهد علي سعيد،مرجع سابق،ص34.



المصدر: محسن أحمد الخضيري، حوكمة الشركات ص21.

و تعمل الحوكمة على تحقيق العديد من الأهداف أهمها ما يلي:

-تحسين قدرة المشروعات على تحقيق أهدافها و ذلك من خلال تحسين الصورة الذهنية و الإنطباع الإيجابي على المشروعات.

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

-تحسين عملية المصداقية للبيانات و تحقيق سهولة فهمها عبر الحدود، مما يزيد من إهتمام المستثمرين و زيادة إستثماراتهم في المشروع.

-إدخال إعتبارات القضايا البيئية و الأخلاقية في منظومة صنع و إتخاذ القرار.

-تحسين درجات الشفافية و الوضوح و الإفصاح و نشر البيانات و المعلومات عن الشركات و كذلك عن الآداء و الإنجاز الذي قامت به و عن الموجودات و الأصول التي تحوزها بالفعل.

-زيادة قدرة المشروعات على تحسين التنافسي، وجذب إستثمارات جديدة و رؤوس أموال جديدة، و تمتعها بسمعة حسنة في السوق.

-زيادة قدرة الإدارة على تحفيز العاملين، و تحسين معدلات دوران العمالة و إستقرار العاملين و تنمية الصورة الذهنية الإيجابية عن الشركة، سوء لدى العاملين فيها أو لدى المتعاملين معها أو عند الجماهير العريضة بصفة عامة[1].

-توزيع السلطة و المسؤولية على الأطراف التي تتكون منها الشركة و محاولة منع التجاوزات التي تتم من أي طرف[2].

المبحث الثاني:أسس حوكمة الشركات(محددات مبادئ و ركائز و أطراف)

المطلب الأول:محددات حوكمة الشركات:

[1]محسن أحمد الخضيري،مرجع سابق،ص ص 21-23.

[2]عادل عبد الفتاح،المراقب و حوكمة الشركات،مجلة المحاسبة العدد54،السعودية،2012،ص10.

لكي تتمكن الشركات بل و الدول من الإستفادة من مزايا تطبيق مفهوم حوكمة الشركات يجب أن تتوافر مجموعة من المحددات و العوامل الأساسية التي تضمن التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات و تشتمل هذه المحددات على مجموعتين:

1-المحددات الخارجية:

وهذه المحددات تمثل البيئة أو المناخ الذي تعمل من خلاله الشركات و التي قد تختلف من دولة إلى أخرى و هي عبارة عن:

-القوانين و اللوائح التي تنظم العمل بالأسواق مثل قوانين الشركات و قوانين سوق المال و القوانين المتعلقة بالإفلاس و أيضاً القوانين التي تنظم المنافسة و التي تعمل على منع الإحتكار.

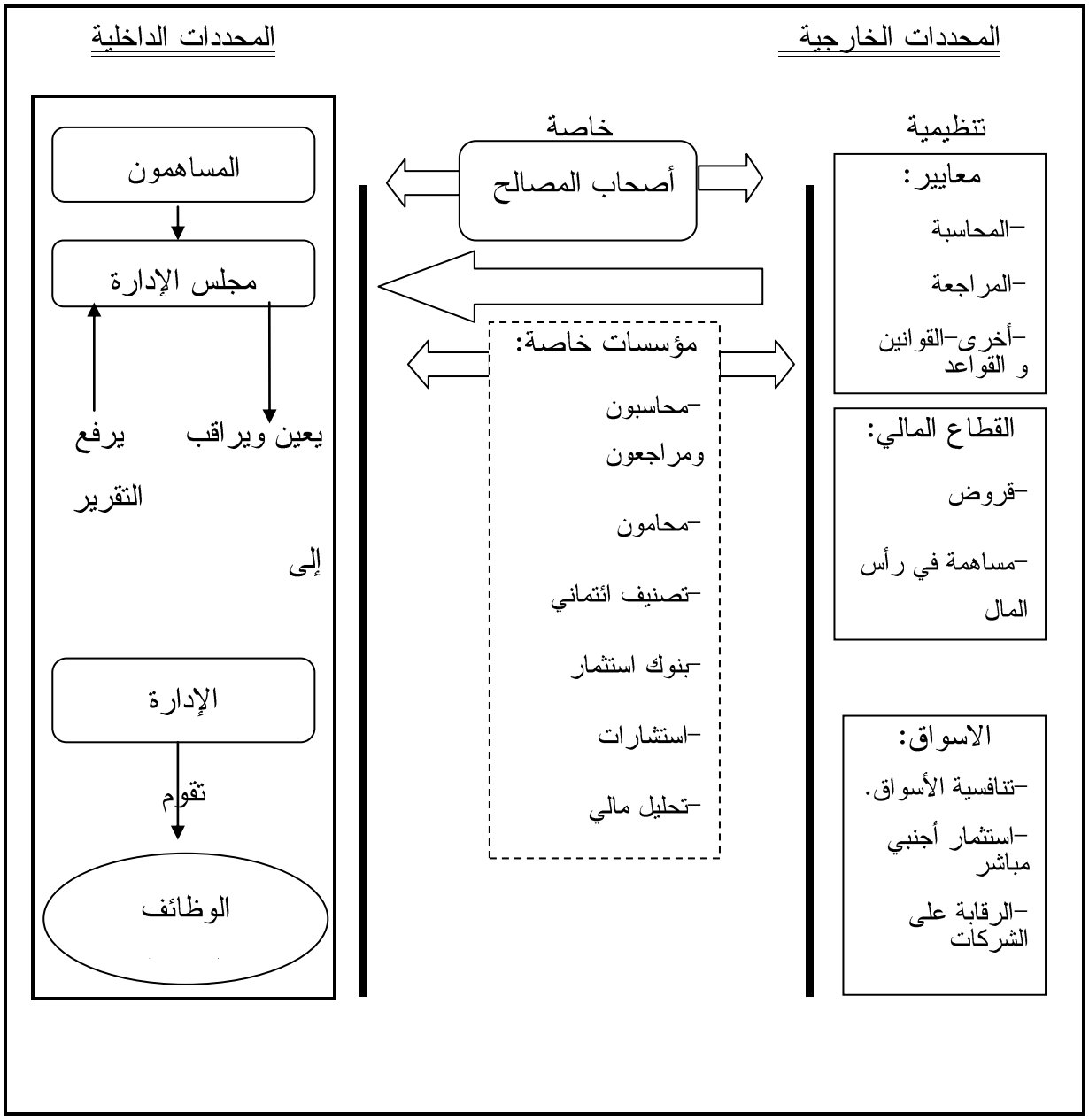
-وجود نظام مالي جيد بحيث يضمن توفير التمويل اللازم للمشروعات بالشكل المناسب الذي يشجع الشركات على التوسع و المنافسة الدولية.

-كفاءة الهيئات و الأجهزة الرقابية مثل هيئات سوق المال البورصات و كذلك عن طريق إحكام الرقابة على الشركات و التحقق من دقة و سلامة البيانات و المعلومات التي تنشرها و أيضاً و ضع العقوبات المناسبة و التطبيق الفعلي لها في حالة عدم إلتزام الشركات. -دور المؤسسات غير الحكومية في ضمان إلتزام أعضائها بالنواحي السلوكية و المهنية و الأخلاقية و التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة[1].

2-المحددات الداخلية:

[1] محمد مصطفى سليمان،مرجع سابق،ص20.

وتشير إلى القواعد و الأسس التي تحدد كيفية إتخاذ القرارات و توزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة و مجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين، و التي يؤدي توافرها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة و الشكل الموالي يوضح محددات حوكمة الشركات [1]: الشكل(1-3) محددات الحوكمة



المصدر:خنشور جمال،خير الدين جمعة دور لجان مراجعة الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات ص7

[1] خنشور جمال،خير الدين جمعة،دور لجان مراجعة الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات،الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري،كلية العلوم الإقتصادية و التجارية وعلوم التسيير،جامعة محمد خيضر بسكرة،الجزائر، 6-7 ماي2011،ص7.

المطلب الثاني:مبادئ حوكمة الشركات و ركائزها:

-تفرض الحوكمة ذاتها طوعاً أو كرهاً، تطوعاً بالإختيار أو إجباراً بالإضطرار، فالقيم و الأخلاق و المبادئ و إن رأي البعض إمكانية التنصل منها أو التخلي عنها أو المتاجرة بها سوف تحقق ذاتها فالمجتمع المدني يبحث عن القيم و عن عوامل الصحة و عن الصدق و العدالة، و عن الحقيقة، و قد حانت لحظة الحقيقة و الحقيقة ترتبط و جوداً و تلازماً بالحوكمة.

-و لعل أهم مبادئ الحوكمة التطوعية هو ما أصدرته منظمة التعاون و التنمية OECD في عام 1999 تحت عنوان مبادئ حوكمة الشركات و هي ليست المبادئ الوحيدة كما أنها تعمل بمثابة مرجعيات للإستعانة و الإسترشاد بها و هي ليست ملزمة و لا تستهدف تقديم توجيهات تفصيلية للقوانين و التشريعات الخاصة بالدول المختلفة و إنما تترك الأمور لكل دولة للإختيار بينها و فقاً لظروفها الإقتصادية و الإجتماعية الخاصة و بما يتناسب معها[1].

-وقد وافقت الدول الأعضاء في منظمة التعاون الإقتصادي و التنمية OECD على هذه الصياغة المعدلة للمبادئ في 22 أفريل 2004.

و تتكون تلك المبادئ من ستة مبادئ أساسية هي:

-ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات.

-حقوق المساهمين و الوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية.

-المعاملة المتساوية للمساهمين.

[1]محسن أحمد الخضيري،مرجع سابق،ص128.

-دور أصحاب المصالح.

-الإفصاح و الشفافية.

-مسؤوليات مجلس الإداراة[1].

1-التحقق من وجود إطار فعال لحوكمة الشركات:

لابد من وجود أطار فعال لحوكمة الشركات يحقق الإفصاح و الشفافية على كل المعلومات لكافة الأطراف مع ضمان الإلتزام بكافة القوانين و اللوائح، مع ضرورة أن تتسم الجهات الإشرافية بالنزاهة التي تحكمها من آداء مهامها بموضوعية و إتخاذ كافة الإجراءات اللازمة التي تحقق الإفصاح و الشفافية عن كل المعلومات لكافة الأطراف مع ضمان الإلتزام بكافة القوانين و اللوائح، مع ضرورة أن تتسم الجهات الإشرافية بالنزاهة التي تحكمها من آداء مهامها بموضوعية و إتخاذ كافة الإجراءات اللازمة التي تحقق الإفصاح و الشفافية و كافة الأطراف ذات المصلحة و في الوقت المناسب و ذلك في ظل وجود مجموعات من القوانين و التشريعات الملزمة.

2-حماية حقوق المساهمين:

من حق المساهمين أن يتمتعوا بحقوق الملكية و أن يكونوا على معرفة كاملة بالمعلومات و حقوق التصويت و المشاركة في القرارات الخاصة بالتغييرات الجوهرية في الشركة مثل بيع أصول الشركة أو الإندماج مع الشركات الأخرى أو إصدار أسهم جديدة، لذلك يجب على الجهات الرقابية العاملة في السوق، هيئة سوق المال و البورصة، العمل على توفير الحماية الكافية لحقوق المساهمين.

[1] محمد مصطفى سليمان،مرجع سابق،ص34.

3-المعاملة المتساوية لجميع المساهمين:

يجب معاملة جميع المساهمين من ذوي الفئة الواحدة معاملة متساوية، بما في ذلك المساهمين الأجانب و أيضاً حملة شهادات الإيداع الدولية، حيث يجب أن تتاح للمساهمين فرصة الحصول على تعويض مناسب في حالة التعدي على حقوقهم[1].

4-دور أصحاب المصالح:

للوقوف على دور أصحاب المصالح للمساهمين في إيجاد طرق مختلفة بتأمين تدفق رأس المال الخارجي و الداخلي إلى الشركات سواء في شكل حقوق ملكية أو إئتمان و كذلك الدور الفعال بين أصحاب المصالح و الشركة لإستمرارها مالياً و إدارياً و يتم ذلك من خلال إحترام حقوق أصحاب المصالح كما هي محددة في القوانين الداخلية الخارجية للشركات، وتشجيع التعاون الفعال بين الشركات و أصحاب المصالح بالشركة لخلق الوظائف و توفير الإستثمارات للشركات السليمة مالياً و فقاً للآتي:

-ضرورة إحترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون.

-إتاحة الفرصة لأصحاب المصالح للحصول على تعويض مناسب عن إنتهاك حقوقهم.

-العمل على تطوير آليات مشاركة العاملين في تحسين الآداء.

-توفير المعلومات ذات الصلة، و بالقدر المناسب لها بأسلوب دوري و منظم و في التوقيت المناسب.

-السماح لذوي المصالح بالإتصال بحرية بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم اتجاه التصرفات غير القانونية و المنافية للأخلاق المهنية.

[1] عبد الوهاب نصر علي،شحاته السيد شحاته،مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات،مرجع سابق،ص،ص 81-85.

- تصميم هيكل فعال كفئ للحماية من الإعسار و التطبيق الفعال لحقوق الدائنين[1].

5-الإفصاح و الشفافية:

ينبغي أن يكفل إطار حوكمة الشركات تحقيق الإفصاح الدقيق، و في الوقت الملائم بشأن كافة المسائل المتصلة بتأسيس المؤسسة، و من بينها الوضعية المالية و الآداء و الملكية و أسلوب ممارسة السلطة.

6-مسؤوليات مجلس الإدارة: يجب أن يتيح إطار حوكمة الشركات الخطوط الإرشادية الإستراتيجية لتوجيه المؤسسات كما يجب أن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة و أن تتم مساءلة مجلس الإدارة من قبل المؤسسة و المساهمين[2].

[1] ماجد إسماعيل أبو حمام،أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي و جودة التقارير المالية،مذكرة ماجستير،كلية التجارة،الجامعة الإسلامية،غزة،فلسطين،2009،ص22.

[2] حسين يرقى،عمر علي عبد الصمد،واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر و سبل تفعيلها،الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع رهانات و آفاق،كلية العلوم الإقاصادية و علوم التسيير،جامعة العربي بن مهيدي،أم البوبقي،الجزائر،يومي 18-19ماي ،2011،ص7.

-كما أن حوكمة الشركات ترتكز على ثلاث ركائز أساسية كما يوضحها الشكل التالي:[1]

الشكل (1-4) ركائز حوكمة الشركات

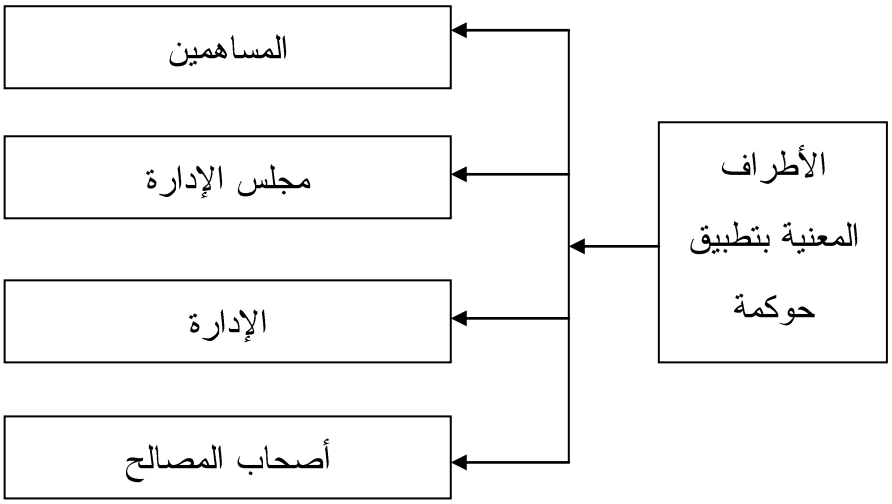
[1]طارق عبد العال حماد،مرجع سابق،ص49.

المصدر:طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات(مفاهيم، مبادئ،تجارب)ص49

المطلب الثالث:الأطراف المعنية بتطبيق قواعد حوكمة الشركات

يجب ملاحظة أن هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر و تؤثر في التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات و تحدّد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد و الشكل التالي يوضح هذه الأطراف:

الشكل (1-5) الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات



المصدر: محمد مصطفى سليمان،حوكمة الشركات ومحاربة الفساد المالي و الإداري،ص[1].

1-المساهمون:

هم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم و تعظيم قيمه الشركة على المدى البعيد ممّا يحدد مدى إستمراريتها مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم و يملكون الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.

و بالمقابل عدم تحقيق الأرباح المجدية يقلص رغبة المساهمين في زيادة أنشطة الشركة مما يؤثر على مستقبل الشركة.

[1]محمد مصطفى سليمان،مرجع سابق،ص17.

2-مجلس الإدارة

بصفتهم من يقومون باختيار المديرين التنفيذيين و الذين يوكل لهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة و برسم السياسات العامة و كيفية المحافظة على حقوق المساهمين بالإضافة إلى الرقابة على آدائهم.[1]

3-الإدارة:

وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة و تقديم التقارير الخاصة بالآداء إلى مجلس الإدارة، وتعتبر إدارة الشركة هي المسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة و زيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤوليتها اتجاه الإفصاح و الشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

4-أصحاب المصالح:

و هم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين و الموردين و العملاء و العمال و الموظفين، ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة و مختلفة في بعض الأحيان، فالدائنون على سبيل المثال يهتمون بقدرة الشركة على السداد في حين بهتم العمال و الموظفين على مقدرة الشركة على الاستمرار.[2]

[1] ماجد إسماعيل أبو حمام،مرجع سابق،ص26.

[2] عبد الوهاب نصر علي،شحاته السيد شحاته،مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات،الدار الجامعية،الإسكندرية، 2006-2007،ص21.

المبحث الثالث:تجارب بعض الدول لحوكمة الشركات:

أسفر الإهتمام المتزايد بمفهوم حوكمة الشركات إلى قيام العديد من الدول بإصدار العديد من التقارير و التوصيات الخاصة بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات عن طريق المؤسسات العلمية بها أو عن طريق بورصة الأوراق المالية بها، حيث أنه لا يوجد نموذج وحيد لتطبيق مفهوم حوكمة الشركات يؤدي إلى الوصول إلى نفس النتائج في جميع دول العالم و ذلك نظراً للإختلافات الإقتصادية و السياسية و الثقافية بين الدول و بعضها.

المطلب الأول:تجربة المملكة المتحدة و الولايات المتحدة الأمريكية:

أولا:تجربة المملكة المتحدة:

نشأ و تطور مفهوم حوكمة الشركات بالمملكة المتحدة بحيث سار ببطئ جزء من ثقافة المفهوم السائد داخل الشركات سواء كانت مسجلة لأسهمها ببورصة الأوراق المالية أم لا و أدت المشاكل المالية المترتبة على قيام بعض الشركات بإخفاء معلومات و بيانات مالية بالحسابات و القوائم المالية المقدمة للمساهمين و التي إنتشرت في بداية التسعينيات إلى قيام كل من بورصة الأوراق المالية و كذلك مجلس التقارير المالية FRC و جهات محاسبة أخرى بدراسة كيفية توافر الثقة مرة أخرى في التقارير المالية التي تصدرها الشركات.

و كانت هذه البداية لأول فرصة لمجتمع الأعمال بالمملكة المتحدة للإهتمام بإجراء حوار جدي و مفتوح عن موضوع حوكمة الشركات و قد أسفر هذا عن صدور تقرير كادبيري CADBURY REPORT و الذي يعتبر حتى الآن من أهم التقارير التي تناولت مفهوم حوكمة الشركات في المملكة المتحدة بل و العالم.

و في أكتوبر 1993 طهر تقرير روتمان RUTTMAN الذي أوصى بأنه يجب على الشركات المقيدة في البورصة أن يكون ضمن تقريرها تقرير عن نظم الرقابة الداخلية التي تقوم الشركة بتطبيقها للمحافظة على أصول الشركة، و لكنه قصر تلك المسؤولية على الرقابة المالية الداخلية و ظهر بعد ذلك في 1995 تقرير GREENBURY و الذي إهتم بموضوع المكافآت و المزايا التي يحصل عليها أعضاء مجلس إدارة الشركات، و أوصى التقرير بضرورة إنشاء لجنة المكافآت التي تتكون من ثلاث أعضاء على الأقل من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين و تكون من ضمن مسؤوليتها مراجعة و تقييم اللوائح و الأسس التي يتم على أساسها تحديد تلك المكافآت بحيث تتناسب مع الآداء الخاص بهم و يجب أن يشتمل هذا التقييم أيضاً كبار المديرين التنفيذيين بالشركة، و في نفس العام صدر تخت إشراف بورصة الأوراق المالية للندن تقرير هامبيل HAMPEL REPORT و الذي ركز مرة أخرى على دور الرقابة الداخلية في حوكمة الشركات، حيث أوصى التقرير بمسؤولية مجلس الإدارة عن نظام الرقابة الداخلية بالشركات و خاصة في عام 1998 ظهر الكود الموحد COMBINED CODE و الذي إشتمل على جميع متطلبات القيد في بورصة الأوراق المالية في لندن.

هذا وقد تم تعديل هذا الكود في 2003 ليشتمل على أفضل الممارسات لحوكمة الشركات في ضوء الإنهيارات المالية التي حدثت في الولايات المتحدة في 2002.

و ظهر أيضاً في 2003 تقريران متعلقان بحوكمة الشركات و دور مجالس إدارة الشركات وأنظمة الرقابة الداخلية بالشركات و اللجان التابعة لمجلس الإدارة و تقييم و إدارة المخاطر و هما:

1. HIGGES AND SMITH REPORTS

ثانياً:تجربة الولايات المتحدة الأمريكية:

[1]محمد مصطفى سليمان،مرجع سابق،ص ص 75-78.

تماثل تجربة الولايات المتحدة الأمريكية تماماً تجربة المملكة المتحدة، وكذلك بالرغم من أن هياكل مسؤولية الشركة و لجنة بورصة الأوراق المالية SEC تختلف في بعض الجوانب، و تشمل مجموعة مبادئ الحوكمة في الولايات المتحدة تحت إسم مبادئ حوكمة الشركات الأساسية

-يجب أن تكون الأغلبية الجوهرية لمجلس الإدارة من أعضاء مستقلين.

-يجب أن يتم عقد إجتماع الأعضاء المستقلين مرة في السنة بدون CEO أو الأعضاء غير المستقلين.

-عندما يعمل رئيس مجلس الإدارة في الشركة كتنفيذي، فإن المجلس يجب أن يعين رسمياً أو بشكل غير رسمي عضواً مستقلاً يعمل بصفة أساسية لتنسيق عمل الأعضاء المستقلين.

-إنشاء لجان لمجلس الإدارة مكونة بالكامل من الأعضاء المستقلين شاملة:

-المراجعة.

-تعيين الأعضاء.

-تقييم أعمال المجلس و الحكومة.

-تقييم أجور التنفيذيين و الإدارة.

- التوافق مع القوانين و توافر الأخلاقيات.

_لا يقوم أي عضو بالمجلس بأي عمل إستشاري أو خدمة يقدمها للشركة.

-يجب أن تتم مكافأت الأعضاء من خلال الدمج بين مبالغ نقدية و أوراق مالية للشركة، و مكون الأوراق المالية يمثل جزء هام من الأجر، و موضوع هذا "الكود":هو إستقلال أعضاء مجلس الإدارة و إستخدام اللجان لتعزيز دور الإشراف، ويوجد هذا الأمر توازن هام بين السلطة الضخمة الموكلة للأعضاء التنفيذيين يقابلها

و جود أشخاص مستقلين قادرين على توجيه أسئلة صعبة إذ لزم الأمر، و هو ما يطلق عليه آلية توازن القوى.[1]

المطلب الثاني:تجربة ألمانيا و اليابان

أولاً:تجربة ألمانيا:

إكتسب موضوع قواعد حوكمة و إدارة الشركات أهمية بعد تعرض عدد من المؤسسات الألمانية الكبيرة للإنهيا رمثل شركة "دايمز" للكثير من المصاعب، و لهذه الظروف وافقت الحكومة الألمانية على إقتراح يسمى كون تراج "KON TRAG" يتناول القضايا التالية المتعلقة بإدارة المؤسسات:

-يسمح للمؤسسة بإعادة شراء أسهمها بموجب شروط مشددة و كان ذلك ممنوعاً من قبل.

-لن يسمح بعد ذلك بالأسهم التي لها الحق في أصوات متعددة.

-لن يكون هناك تخفيض إجباري في عدد أعضاء المجلس الرقابي، و يجوز إستمرار تمثيل الأعضاء في عشرة مجالس.

-يجب زيادة السماح للأقلية أي لصغار المساهمين بتقديم دعاوي ضد المديرين بتخفيض حقهم في الأرباح إلى 5% أو 2 مليون مارك ألماني بينما كانت النسبة فيما قبل 10 % .

-المجلس الرقابي و ليس مجلس اللإدارة هو الذي يعين المدققين الخارجيين.

[1]طارق عبد العال حماد،مرجع سابق،ص23.

-تم تقليل تأثير البنوك إلى الحد الذي لا يسمح فيه البنوك أن تصوت بصفتها حاملة توكيلات قانونية إذا كان التصويت بإسم البنك يمثل أكثر من 5% من الأسهم.

و في 6 جوان 2000 أصدرت مجموعة مبادرة برلين و أي مجموعة تضم أكاديميين "مهندسين" الإجراءات الألمانية لقواعد إدارة الشركات، و قد ناقشت هذه المجموعة معايير حوكمة الشركات بالنسبة لمختلف الأطراف بما فيهم مجلس الإدارة و المجلس الرقابي و المساهمين و المستخدمين كما ناقشت موضوعات أخرى مثل: الشفافية و المراجعة و المؤسسات الخاصة، و علاوة على ذلك فإن منظمة

(DEUTCHE SCHUTZVERNINGUNG "FUR DSW-RUBSITZ") وهي أكبر منظمة ألمانية للمساهمين و ضعت مجموعة من المقترحات و طالبت المؤسسات بتطبيقها كحد أدنى من القواعد الجيدة لحوكمة و إدارة الشركات، و قد تمثلت هذه المبادئ في:

-منع تضارب المصالح بين أعضاء المجالس الرقابية.

-ضمان إستقلال المراجع الخارجي للمؤسسة.

-إرسال الدعوة لحضور الإجتماع السنوي لحملة الأسهم في وقت مبكر.

-يجب أن تطبق المؤسسات الألمانية الهيكل الرأسمالي القائم على نظام صوت واحد للسهم الواحد.

-طلب المزيد من القابلية للمحاسبة و المزيد من الشفافية في البنوك، التي تصوت عن الحصة التي تستفيد منها، و بذلك يمكن للبنوك الألمانية أن تحقق المزيد من الإفصاح من خلال توكيلات التصويت بما في ذلك تقديم إشعار عام عند التصويت ضد الإدارة.[1]

[1] عمر علي عبد الصمد،دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات،مذكرة ماجستير تخصص مالية و محاسبة،كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير،جامعة المدية،الجزائر،2008-2009،ص ص32،33.

ثانياً:تجربة اليابان:

لحوكمة الشركات في اليابان أبعادها الخاصة بها نظراً لطبيعة بيئة الأعمال اليابانية من جهة و فلسفة الإقتصاد الياباني وحالة نظام الدولة المالي و ثقافة الشعب و وضع المهنة في هذا البلد من جهة أخرى.

-في دراسة قام بها (OKABE 2004) في إختبار العلاقة بين حوكمة الشركات و النظام المالي و ركزت هذا الدراسة على عدة نقاط منها دراسة جوهر حوكمة الشركات في اليابان فالحوكمة من منظور حملة الأسهم "مدخل الوكالة" المديرين يعتبرون و كلاء عنهم، و يتم وضع ضوابط الإنضباط و الثواب و العقاب للشركة من خلال سوق رأس المال و هذا النظام تتبعه الشركات في أمريكا و إنجلترا.

-أما الحومة من منظور أصحاب المصالح و يتم وضع ضوابط الإنضباط و الثواب و العقاب للشركة من خلال المقرض"البنك و هذا النظام تتبعه الشركات في ألمانيا و اليابان" أما خصائص التمويل الياباني تسيطر عليه البنوك، لذلك فإن قواعد الضبط و الثواب و العقاب تتم من خلال البنك، كما أن الودائع البنكية تسيطر محفظة الأوراق المالية و بالتالي فالحوكمة في الشركات اليابانية تتم من خلال رقابة البنك الرئيسي و ما تربطه من علاقة قريبة و طويلة الأجل مع الشركات، حيث يعتبر أكبر مقرض و مساهم قوي في الشركات يسيطر على كل الصفقات المالية، حيث أشارت الدراسات السابقة أن وظيفة البنك كانت فعالة بعد الحرب و

في مرحلة النمو الإقتصادي، و من أسباب ضعف حوكمة الشركات في اليابان أن مراقبة الشركات لا توضع لها ضوابط من خلال البنك حيث هذه الأخيرة تفتقد إلى آليات الضبط الخاصة بعملياتها.

بالإضافة إلى أن هناك آلية أخرى للرقابة المتمثلة في نظام (KEREITSU) م هي عبارة عن مجموعة من الشركات الصناعية اليابانية تراقب الشركات من خلال حقوق التصويت لأنها تستطيع مراقبة الشركات من خلال مراقبة كل مدير على حدى للتأكد من أنه لا يتصرف بإنتهازية و بالتالي تعتب آلية للرقابة على الشركات و على الإدارة التنفيذية العليا.[1]

المطلب الثالث:تجربة دول عربية (السعودية و الجزائر)

أولا:حوكمة الشركات في السعودية:

أصدرت هيئة سوق المال بالمملكة العربية السعودية مشروع لائحة حوكمة الشركات بتاريخ 01-07-2006 ثم صدر قرار مجلس هيئة السوق المالية بتاريخ 12-11-2006 بإنفاذ اللائحة بشكلها النهائي،ثم إصدار تعديلات على اللائحة بقرار مجلس هيئة السوق المالية في تاريخ 19-05-2008 حيث تضمنت خمسة أبواب.

- حيث خصص الباب الأول لذكر تعريف العضو المستقل و غير التنفيذي و الأقرباء من الدرجة الأولى و أصحاب المصالح و التصويت التراكمي.

-بينما إختص الباب الثاني ببيان حقوق المساهمين و الجمعية العامة و تضمن بعض الحقوق العامة للمساهمين و حقوقهم قي الحصول على المعلومات و فيما يتعلق بإجتماع الجمعية العامة و حقوق التصويت و حقوقهم في أرباح الأسهم.

[1] فاتح غلاب،مرجع سابق،ص ص34-35.

-أمّا الباب الثالث فكان عن الإفصاح و الشفافية و تضمن السياسات و الإجراءات المتعلقة بالإفصاح وكذلك الإفصاح في تقرير مجلس الإدارة.

-وتم تخصيص الباب الرابع و هو أكبر الأبواب لمجلس الإدارة، حيث تم بيان الوظائف الأساسية لمجلس الإدارة و كذلك مسؤوليات المجلس و كيفية تكوينه و لجان المجلس و إستقلاليتها بما فيها لجنة الترشيحات و المكافآت، وكذلك كيفية إجتماعات مجلس الإدارة و جدول الأعمال و تحديد مكافآت أعضاء المجلس و تعويضاتهم، و كذلك قضية تعارض المصالح في مجلس الإدارة.

-وختمت اللائحة بالباب الخامس الذي تضمن أحكاماً ختامية من حيث كون اللائحة نافذة من تاريخ نشرها.[1]

-كما حظيت المراجعة الداخلية بإهتمام متزايد بالمملكة بعد ما أصبحت تشتمل على كافة الأنشطة (الإدارية،المالية،التشغيلية) و تمثل هذا الإهتمام بإصدار الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين مشروعاً لمعيار المراجعة الداخلية يشتمل على "معايير الصفات العانة و معايير الآداء" و المراجعة الداخلية و فقاً لتعريف الهيئة هي عبارة عن وظيفة تقويمية مستقلة و موضوعية تنشأ داخل المنشأة، للمساعدة في فحص و تقويم الأنشطة المختلفة لها بهدف مساعدة الإدارة في القيام بمسؤوليتها بدرجة عالية من الكفاءة و الفعالية و تقديم التوصيات و المشورة التي تتعلق بفحص الأنشطة و الرقابة عليها كما أنها تساعد المنشأة في تحقيق أهدافها و حماية أصولها من خلال تطبيق مدخل منظم لتقويم و تحسين فاعلية إدارة المخاطر و إجراءات الرقابة و الحوكمة في المنشأة.

-إستثمر ديوان المراقبة أهمية المراجعة الداخلية و أصدر في عام 2007 الائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية و المؤسسات العامة ذات شخصية إعتبارية و مشمولة بالميزانية العامة للدولة.

[1] حسين عبد الجليل آل غزوري،مرجع سابق،ص ص،70-71.

وفقاً لأحكام المادة الثانية من اللائحة تتولى الوحدة أعمال المراجعة الداخلية بها عن طريق ممارسة الإختصاصات المخولة لها بمقتضى أحكام هذه اللائحة، و ذلك لتحقيق الأهداف التالية:

-حماية الأموال و الممتلكات العامة، و الحد من و قوع الغش و الأخطاء.

-ضمان دقة البيانات المالية و السجلات المحاسبية و إكتمالها.

-ضمان فاعلية العمليات الإدارية المالية و كفايتها.

-تحقيق التقيد بالأنظمة و التعليمات و السياسات و الخطط الملزمة للجهة.[1]

ثانياً:حوكمة الشركات في الجزائر

يعتبر موضوع حوكمة الشركات من أهم الموضوعات التي تسقطب إهتمام الجزائر في ظل الوضع الراهن حيث أصبح ألوية و إستراتيجية وطنية، وذلك يعود للحاجة الماسة و المتنامية لمؤسستنا قصد توطيد قدرتها التنافسية الداخلية للفوز براهنات و تحديات سوق مفتوح و متطور و نتيجة لذلك قامت سنة 2009 بإطلاق تحت عنوان "ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر" حيث عرف في هذا الميثاق الحكم الراشد للمؤسسة بأنه"عبارة عن فلسفة تسييرية و مجموعة من التدابير العملية الكفيلة في آنٍ واحد لضمان إستدامة و تنافسية المؤسسة بواسطة تعريف حقوق و واجبات الأطراف الفاعلة في المؤسسة و تقاسم الصلاحيات و المسؤوليات المترتبة على ذلك".

و هذا نتيجة لتفاعل الجمعيات و إتحادات الأعمال الجزائرية بمبادرة لإكتشاف الطرق التي تهيئ تشجيع الحوكمة الجيدة في مجتمع الأعمال بغاية جذب الإستثمار الأجنبي المباشر و لقيادة هذه العملية قام أصحاب المصالح في القطاعين العام و الخاص لعام 2007 بإنشاء مجموعة عمل لحوكمت الشركات حيث و في

[1]عيد بن حامد الشمري،حوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية،ورقة بحثية ضمن المؤتمر العلمي الأول،كلية الإقتصاد،جامعة دمشق،السورية،بين 15-16 أكتوبر 2008،ص12.

مؤتمر وطني عقد في 11 مارس 2009 أعلنت كل من جمعية "كير" (CAIR) واللجنة الوطنية لحوكمة الشركات في الجزائر عن إصدار قانون حوكمة الشركات الجزائري.

وقد تم إعداد هذا القانون بمساعدة كل من المنتدى العالمي لحوكمة الشركات" GCGF" و مؤسسة التمويل الدولية" IFC" و من المعروف أن مركز المشروعات الدولية الخاصة" CIPE" يقوم بدعم جمعية "CAIR" في رفع درجة الوعي بالقانون، و الدفع بإتجاه المضي قدماً في تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر.

و يتطلب الأمر من الجماعات المحلية أن تقوم بإستثمار ذلك في نشر و زيادة الوعي في دوائر القطاعين العام و الخاص و أجهزة الإعلام بفوائد و مزايا حوكمة الشركات و الإطار المؤسسي اللازم لها و يعتمد النجاح في إتباع ممارسات حوكمة الشركات في الجزائر على مدى إتساع نطاق قبولها في مجتمع الأعمال و هذا يتطلب إحداث تحول ثقافي،و لمساندة هذه العملية سيقوم مركز المشروعات الدولية الخاصة" CIPE" بدعم أصحاب المصالح في القطاع العام و الخاص مثل دائرة العمل و التفكير العامة بالمشروعات "CARE" بهدف الترويج لحوكمة الشركات و زيادة الوعي و إتباع الدليل الجزائري الخاص بها.[1]

[1] فاتح غلاب،مرجع سابق،ص ص 37-38.

خلاصة الفصل

إن حوكمة الشركات مسألة أخلاقية و ترتبط أساساً بأخلاق القائمين على إدارة الشركات الإقتصادية أولاً و بالتشريعات التي تحكم سلوكياته م و إن قواعد حوكمة الشركات تقلل من المخاطر و تشجع الآداء، و إن مشاركة المساهمين تحفز مجالس الإدارة على تحقيق عوائد أكبر على المدى البعيد، و الشركات التي لديها قواعد إدارة جيدة تتمتع بميزة تنافسية لجذب رؤوس أموال أكثر من تلك الشركات التي لا تشجع قواعدها على مشاركة المساهمين و بالنسبة إلى الإقتصاد ككل فإن قواعد الإدارة الأفضل تعني قطاع شركات أكثر كفاءة و مستوى أعلى من النمو الإقتصادي.

تمهيد

لقد أدت الفضائح المالية في الشركات الكبيرة مثل "وورد كوم" و "إنرون" إلى زعزعة الثقة لدى المستثمرين

و كان غالباً ما يبرر سبب الفشل في مثل هذه الشركات إلى ضعف الرقابة الداخلية لدى تلك الشركات، و قد كان نتيجة هذه الفضائح، القيام باتخاذ العديد من الإجراءات و القوانين للحد من وقوع مثل هذه الفضائح مرة أخرى و كان من ضمنها قانون"ساربينز أوكسلي" الذي فرض على الشركات التي يتم تداول أسهمها في الولايات المتحدة الأمريكية.

و قد قمنا بتقسيم هذا الفصل كما يلي:

-مبحث أول: مدخل إلى نظام الرقابة الداخلية.

-مبحث ثاني: دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية.

- مبحث ثالث: تعزيز نظام الرقابة الداخلية عن طريق حوكمة الشركات.

البحث الأول:مدخل إلى نظام الرقابة الداخلية

المطلب الأول:مفهوم الرقابة الداخلية و عوامل تحديد نطاقها

أولا:نشأة و مفهوم الرقابة الداخلية

تعرف الرقابة الداخلية طبقا لنشرة معايير المراجعة بأنها عبارة عن خطة تنظيمية و كافة الطرق و الأساليب التي تتبعها المنشأة بهدف حماية أصولها،و التأكد من دقة و إمكانية الثقة و الإعتماد على بياناتها المحاسبية و تنمية الكفاءة التشغيلية و تشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية[1].

و التعريف الذي وضعته جمعية المدققين الأمركيين نص على أن الرقابة الداخلية مجموعة الطرق و المقاييس التي تتبعها المنشأة بقصد حماية موجوداتها و التأكد من دقة المعلومات المحاسبية[2].

و حسب المعهد الكندي للمحاسبيين المعتمديين فنظام الرقابة الداخلية هو الخطة التنظيمية و كل الطرق و المقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الصول،ضمان دقة و صدق البيانات المحاسبية و تشجيع فعالية الإستغلال و الإبقاء على المحافظة على السير و فقا للسياسات المرسومة.

و على حسب منظمة الخبراء المحاسبيين و المحاسبيين المعتمديين OECCA الفرنسية أن نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية،الإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات و تطبيق تعليمات المديرية وتحسين النجاعة و يبرز ذلك بالتنظيم و تطبيق طرق و إجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة.

و على حسب الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة IFAC التي وضعت لمعايير الدولية للمراجعة IAG فإن نظام الرقابة الداخلية يحتوي على الخطة التنظيمية و مجموع الطرق و الإجراءات المطبقة من طرف المديرية

[1] أمين السيد أحمد لطفي،أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات و المحاسبين القانونيين،الدار الجامعية،القاهرة، 200،ص02.

[2] عطا الله أحمد سويلم الحسبان،الرقابة الداخلية و التدقيق في بيئة تكنلوجيا المعلومات،دار الراية،عمان، 2009،ص45.

بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم و الفعال للأعمال،هذه الأهداف تشمل على إحترام السياسة الإدارية،حماية الأصول،وقاية أو إكتشاف الغش و الأخطاء،تحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية و كذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصداقية[1].

ويطلق على نظام الرقابة الذي يهدف إلى حماية أصول المنشأة من سوء الإستخدام باسم نظام الرقابة الوقائية أو المانعة،الرقابة المحاسبية او الرقابة قبل الأداء و مثال على ذلك إتباع نظام محاسبة التكلفة المعيارية في العمليات الإنتاجية للمنشأة على سبيل المثال.

في حين يطلق على نظام الرقابة الذي يهدف الى تنمية الكفاءة التشغيلية إسم الرقابة بالتغذية المرتجعة أو الرقابة الإدارية أو الرقابة بعد الأداء.[2]

وهناك من عرف الرقابة الداخلية بأنها نظام داخلي يتكون من الخريطة التنظيمية للوحدة مع تحديد الواجبات و المسؤوليات، و وجود نظام للحسابات و إعداد التقارير هذا بالإضافة إلى جميع الطرق و الوسائل الأخرى المستخدمة داخل الوحدة لتحقيق أهداف[3].

[1]محمد التهامي طواهر،مسعود صديقي،المراجعة و تدقيق الحسابات،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر، 2003،ص ص84-85.

[2]أمين السيد أحمد لطفي،أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات و المحاسبين القانونيين،مرجع سابق،ص 2.

[3]ناصر عبد العزيز مصلح،أثر إستخدام الحاسوب على أنظمة الرقابة الداخلية في المصارف العاملة في قطاع غزة،كلية التجارة،الجامعة الإسلامية غزة،فلسطين،2007،ص43.

ثانياً:عوامل تحديد نطاق الرقابة الداخلية

يتم تحديد مطاق وحجم الرقابة الداخلية في أي مشروع بناء على مجموعة من العوامل و العناصر الرئيسية أهمها مايلي:

1-حجم المشروع:

من العوامل الهامة التي تحدد مطاق و حجم الرقابة في المشروع حجم المشروع و حجم النشاط الذي يمارسه حيث يختلف هذا النظام من مشروع صغير الحجم على مشروع متوسط الحجم أو كبير الحجم فالمشروع الذي يمارس نشاطاً محدوداً يلائمه نظاماً محدوداً و المشروع الذي يمارس نشاطاً متعدداً

و كبير الحجم يلائمه نظام رقابة داخلية كبير الحجم و متكامل بشكل يغطي كل عناصر هذه الأنشطة من حيث ما يتضمنه هذا النظام من إجراءات و ما يحتويه من مراحل مختلفة و ما يقوم على تنفيذهمن كفاءات وخبرات معينة من خلال تقسيم منظم الأعمال و تحديد المسؤوليات في مختلف المستويات الإدارية في المشروع.

2-طبيعة النشاط و تبعية المشروع:

حيث تلعب طبيعة نشاط المشروع دوراً هاما في مجال تحديد وطبيعة و إجراءات نظام الرقابة الداخلية و مراحله و خطواته فالمشروع التجاري يختلف فيه هذا النظام من حيث إجراءاته عن المشروع الصناعي عن المشروع الخدمي عن المشروع الزراعي إلى غير ذلك من الأنشطة المختلفة، كما أن مراحل تنفيذ الأعمال و أداء الأنشطة تختلف من نشاط الآخر مما يترتب عليها من إختلاف إجراءات الرقابة الملاءمة لكل من هذه الأنشطة.

3-مراحل العملية الإنتاجية في المشروع:

حيث تختلف إجراءات الرقابة الداخلية في مشروع تتمثل العملية الإنتاجية بالنسبة له في مرحلة واحدة عن مشروع آخر تتمثل هذه العملية في عدة مراحل مما يتطلب إجراءات رقابة داخلية اكثر شمولاً و تفصيلاً ويحتاج الى خبرات فنية و أدارية من نوع خاص تلائم طبيعة هذه المراحل.

ومن ناحية أخرى قد تختلف إجراءات الرقابة الداخلية في المشروع الصناعي الذي يعتمد على نظام المراحل الإنتتاجية عن المشروع الذي يعتمد في إنتاجه على نظام الأوامر الإمتتاجية الخاصة.

4-إمكانية المشروع المادية و البشرية:

حيث تلعب إمكانيات المشروع و مواده المادية و البشرية دوراً هاماً في مجال تصميم نظام الرقابة الداخلية و تنفيذه بكفاءة و إتقان فعند توافر هذه الموارد بصورة كاملة و كافية فإن الفرصة تتاح للمشروع في وضع نظام متكامل للرقابة الداخلية بصرف النظر عن تكلفة إعداده على جانب إمكانية تعيين الكفاءة البشرية العالية للإشراف على تنفيذ النظام ضماناً لكفاءته و فاعليته في تحقيق أهدافه.

ومن ناحية أخرى فإن عدم توافر الإمكانيات المادية و البشرية بالقدر الملائم و الكافي لا يساعد على نجاح تنفيذ هذا النظام أو تحقيق أهدافه بالدرجة المطلوبة و الفعالة.

5-النظم و القوانين و التشريعات:

حيث تلعب النظم الداخلية في المشروع و القوانين و التشريعات الخاصة بالمشروع و العامة على مستوى القطاع أو الدولة دوراً هاماً في آجال تحديد طبيعة إجراءات الرقابة الداخلية الملائمة بالمشروع و التي تتفق مع هذه النظم و القوانين و التشريعات التي تحكم طبيعة العمل داخل المشروع و التي تتفق مع هذه النظم و

القوانين و التشريعات التي تحكم طبيعة العمل داخل المشروع و علاقته بأجهزة الدولة من ناحية و بالمشروعات الأخرى داخل نفس القطاع أو القطاعات الأخرى من ناحية أخرى[1].

المطلب الثاني: أهداف الرقابة الداخلية و أنواعها

أولا:أهداف الرقابة الداخلية:

1-التحكم في المؤسسة:

إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة و في عوامل الإنتاج داخلها و في نفقاتها و تكاليفها و عوائدها و في مختلف السياسات التي و ضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة، ينبغي عليها تحديد أهدافها هياكلها،طرقها و إجراءاتها من أجل الوقوف على معلومات ذات مصداقية تحكي الوضعية الحقيقية لها، و المساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها.

على ضوء ما سبق نستطيع أن نقول بأن هذه العناصر التي تم سردها سواء المتعلق منها بعناصر التحكم أو المراد التحكم فيها أنشأت رقابة للتسير في المؤسسة.

2-حماية الأصول:

من خلال التعاريف السابقة ندرك بأن أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية هو حماية أصول المؤسسة من خلال فرض حماية مادية و حماية محاسبية لجميع عناصر الأصول(الإستثمارات، المخزونات،الحقوق) إن هذه الحماية تمكن المؤسسة من الإبقاء و المحتفظة على أصولها من كل الأخطاء الممكنة و كذا دفع عجلتها الإنتاجية بمساهمة الأصول الموجودة لتمكينها من تحقيق الأهداف المرسومة ضمن السياسة العامة للمؤسسة.

[1] محمد السيد سرايا،أصول و قواعد المراجعة و التدقيق،دار المعرفة الجامعية،الإسكندرية، 2002،ص ص 79-82.

3-ضمان نوعية المعلومات:

بغية ضمان نوعية جيدة للمعلومات ينبغي إختبار دقة و درجة الإعتماد على البيانات المحاسبية في ظل نظام معلومات يعالج البيانات من أجل الوصول إلى نتائج تتمثل في المعلومات، حيث أن تجهيز هذه البيانات المحاسبية تتم عبر نظام المعلومات المحاسبية الذي يتصف بالخصائص التالية:

-تسجيل العمليات من المصدر و في أقرب وقت ممكن.

-إدخال العمليات التي سجلت إلى البرنامج الآلي و التأكد من البيانات المتعلقة بها.

-تبويب البيانات على حسب ضعفها و خصائصها في كل مرحلة من مراحل المعالجة.

-إحترام المبادئ المحاسبية المتفق عليها و القواعد الداخلية للمؤسسة من أجل تقديم المعلومات المحاسبية.

-توزيع المعلومات على الأطراف الطالبة لها .

4-تشجيع العمل بكفاءة:

أن إحكام نظام الرقابة الداخلية بكل و سائله يمكن من ضمان الإستعمال الأمثل و الكفئ لموارد المؤسسة و من تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا غير أن نظام الرقابة الداخلية لايعطي للإدارة بعض الضمانات و فقط بل يعطي تحسناً في مردودية المؤسسة.

5 -تشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية:

إن الإلتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة تقتضي إمتثال و تطبيق أوامر الجهة المديرة لأن تشجيع و إحترام السياسات الإدارية من شأنه أن يكفل للمؤسسة أهدافها المرسومة بوضوح في إطار الخطة التنظيمية من أجل التطبيق المثل للأمر ينبغي أن تتوفر فيه الشروط الآتية:

-يجب أن يبلغ إلى الموجه إليه

-يجب أن يكون واضحاً، مفهوماً

-يجب توافر وسائل التنفيذ

-يجب إبلاغ الجهات اللآمرة بالتنفيذ[1]

ثانياً أنواع الرقابة الداخلية:

1-الرقابة المحاسبية:

تهدف الرقابة المحاسبية إلى التحقق من كل عمليات المنشأة قد تم تنفيذها و فقاً لنظام تفويض السلطة الملائم و المعتمد من الإدارة و أن كل عمليات المنشأة قد تم تسجيلها في دفاتر المنشأة طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً و بالتالي التحقق من دقة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير و القائم المالية.

و تتمثل الرقابة المحاسبية في الإجراءات التي تتعلق بحماية الأصول و ضمان دقة و سلامة السجلات المحاسبية و مطابقة الأصول المدرجة بدفاتر و سجلات الشركة مع الأصول الموجودة بالفعل في أقسام الشركة المختلفة و مخازنها.

وتعتبر الإدارة المالية أو إدارة الحسابات بالشركة مسئولة عن وضع نظام الرقابة المحاسبية بهدف حماية الأصول و زيادة الثقة في المعلومات المحاسبية و بالتالي زيادة درجة الإعتماد عليها.

2-الرقابة الإدارية:

[1] محمد التهامي طواهر،مسعود صديقي،مرجع سابق،ص ص ،90-92.

تتمثل الرقابة الإدارية في كافة الإجراءات و الأساليب و الطرق المتعلقة بالكفاءة التشغيلية و الإلتزام بالسياسات الإدارية، أي أن الهدف من الرقابة الإدارية التحقق من كفاءة آداء العمليات التشغيلية في الشركة و التحقق من الإلتزام بالقوانين و اللوائح و السياسات التي وضعتها إدارة الشركة.

وترتبط الرقابة الإدارية بالأقسام التشغيلة في الشركة و ليس في الإدارة المالية و ذلك نظراً لعدم إرتباط الرقابة الإدارية بصورة مباشرة بالسجلات و الدفاتر المالية.

و يرتكز مراجع الحسابات الخارجي على الرقابة المحاسبية لما لها تأثير على صدق و سلامة القوائم المالية و حتى يستطيع أن يحدد درجة الإختبارات الجوهرية يجب أن يقوم بها.

ويوضح الجدول التالي الإختلاف بين الرقابة المحاسبية و الرقابة الإدارية من ناحية طبيعتها و أهدافها[1].

وجه المقارنة	الرقابة المحاسبية	الرقابة الإدارية
الهدف من الرقابة	-حماية الأصول من السرقة والضياع و الإختلاس و سوء الإستخدام. -التحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية.	-التحقق من كفاءة آداة العمليات التشغيلية. -التحقق من الإستلام بالقوانين و اللوائح والسياسات و الإجراءات التي وضعتها إدارة الشركة.

[1] عبد الوهاب نصر علي،شحاته السيد شحاته،المراقبة و المراجعة الداخلية الحديثة،الدار الجامعية،الإسكندرية، 2005-2006،ص ص 58-60.

طبيعة عملية الرقابة	-التحقق من تنفيذ عمليات المنشأة و فقاً لنظام تفويض السلطة الملاءم و المعتمد من الإدارة. -التحقق من أن عمليات المنشأة قد تم تسجيلها في الدفاتر و السجلات طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.	-التحقق من تنفيذ و تطبيق الإجراءات و السياسات الإدارية.

الجدول (2-1) الإختلاف بين الرقابة المحاسبية و الرقابة الإدارية

المصدر:عبد الوهاب نصر-شحاته ص60

المطلب الثالث: معايير نظام الرقابة الداخلية:

تعرف هذه المعايير على أنها الحد الأدنى من الجودة المطلوبة لأنظمة الرقابة الداخلية في الشركات بشكل عام و الشركات المساهمة بشكل خاص و تعطي هذه المعايير أساساً يمكن تقييم أنظمة الرقابة الداخلية مقارنة معه،و تنطبق هذه المعايير علن جميع مجالات عمل الشركات كالمجالات البراميجية و المالية و غيرها.

وسيتم عرض كل معيار منها مستخدمين عبارة بسيطة ودقيقة كما يلي:

1-البيئة الرقابية:

تعتبر البيئة الرقابية الإيجابية أساساً لكل المعايير حيث أنها تعطي نظاماً و بيئة تؤثر على جودة أنظمة الرقابة و هناك عوامل كثيرة تؤثر عليها من أهمها:

-نزاهة الإدارة و الموظفين و القيم الأخلاقية التي يحافظون عليها

-إلتزام الإدارة بالكفاءة بحيث يحافظون على مستوى معين من الكفاءة مما يسمح لهم القيام بواجباتهم إضافة إلى فهم أهمية تطوير و تطبيق أنظمة رقابة داخلية فاعلة.

-فلسفة الإدارة و تعني نظرة الإدارة إلى نظم المعلومات المحاسبية و إدارة الأفراد و غيرها.

-الهيكل التنظيمي للشركة الذي يحدد إطاراً للإدراة لتخطيط و توجيه و رقابة العمليات كي تحقق أهداف الشركة.

-أسلوب إدارة الشركة في تفويض الصلاحيات و المسؤوليات.

-السياسات الفاعلة للقوى البشرية من حيث سياسات التوظيف و التدريب و غيرها.

-علاقة المالكين بالشركة و علاقة أصحاب المصالح بالشركة[1].

2-تقدير المخاطر:

يتمثل تقدير المخاطر لأغراض التقارير المالية في تحديد و تحليل المؤسسة , إدارته للمخاطر المتعلقة بإعداد القائم المالية و بعد تحديد تلك المخاطر يجب أن تقوم الإدارة بدراسة جوهرية لتلك المخاطر و إحتمالات حدوثها و قد تسهل الإدارة الخطط و البرامج أو التصرفات بدراسة مخاطر معينة أو تقرر أن تقبل المخاطر بسبب التكلفة و تنشأ المخاطر أو تتغير بسبب عدة ظروف منها:

-عاملين جدد لديهم تركيز مختلف عن فهم الرقابة الداخلية.

-تغيرات جوهرية أو سريعة تحدث في نظام المعلومات.

-نمو جوهري و سريع للأعمال.

[1] عطا الله أحمد سويلم الحسبان،مرجع سابق،ص ص50-51.

-إدخال تكنولوجيا جيدة في عمليات الإنتاج أو نظم المعلومات.

-التوسع أو الحصول على أعمال في بيئة أجنبية.

-إختيار مبادئ محاسبة جديدة أو التغيير في المبادئ المحاسبية الموضوعة[1].

3-الأنشطة الرقابية:

هي السياسات و الإجراءات التي تساعد في التأكد أن تعليمات الإدارة يتم تنفيذها، وأن الأنشطة الرقابية المتعلقة بعملية المراجعة هي السياسات و الإجراءات التي تتعلق بما يلي:

-فحص آداء المنشأة.

معالجة المعلومات.

-الإجراءات الرقابية التي تعتمد على الوجود الفعلي.

-الفصل بين المسؤوليات ويجب على المراجع فهم الأنشطة الرقابية المتعلقة بتخطيط المراجعة[2].

4-تشغيل المعلومات والإتصال:

يعتبر ذلك المكون أحد المكونات الهامة للرقابة الداخلية، حيث يتضمن نظام معلومات المنشأة،و إجراءاتها لتوصيل الأمور المرتبطة بتشغيل البيانات المحاسبية، و تتوقف درجة تعقيد ذلك المكون على حجم المنظمة و ثقافة عمالها و إستخدام الإدارة المعلومات في إدارة المنشأة.

5-المراقبة:

[1] شدري معمر سعاد،دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الآداء في المؤسسة الإقتصادية،مذكرة ماجستيرفي علم التسيير،كلية العلوم الإقتصادية و التجارة و علوم التسيير،جامعة أحمد بوقرة بومرداس،الجزائر،2008-2009،ص ص95-96.

[2] أحمد محمد مخلوف،المراجعة الداخليةفي ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية،مذكرة ماجستير في علوم التسيير،كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير،جامعة أحمد بوقرة بومرداس، الجزائر،2008-2009،ص ص86-87.

تعتبر عملية المراقبة هي المكون الأخير من الرقابة الداخلية و هي عبارة عن العملية التي تستخدمها المنشأة لتقوم جدوى الرقابة الداخلية خلال الفترات الزمنية.

تتضمن المراقبة تقويم عملية تصميم و تشغيل نظم الرقابة الداخلية على أساس زمني ملائم بالإضافة إلى أخذ التصرفات التصحيحية كلما كان ذلك ضرورياً و تقوم الإدارة بمراقبة نظم الرقابة الداخلية لدراسة ما إذا كانت تعمل طبقاً للمستهدف أو لا بالإضافة لتعديله بشكل ملائم عند حدوث تغييرات في الظروف المحيطة و في كثير من المنشآت يقوم المراجعون الداخلين بتصميم و تشغيل نظم الرقابة الداخلية و توصيل المعلومات بشان نقاط القوة و الضعف و تقديم المقترحات و التوصيات الخاصة بتحسين نظم الرقابة الداخلية.

و قد تتضمن بعض من أنشطة المراقبة إجراء إتصالات مع أطراف خارجية على سبيل المثال فإن المراجعين الخارجيين قد يقومون بتقديم تقارير مكتوبة عن تصميم أنظمة نظم الرقابة الداخلية ومدى فعاليتها[1].

و هذا الجدول يوضح مكونات الرقابة الداخلية: جدول (2-2)

مكونات الرقابة الداخلية	وصف مكونات الرقابة	عناصر مكونات الرقابة
بيئة الرقابة	السياسات و الإجراءات و التصرفات و الإتجاه العام و الإدارة العليا و أصحاب الوحدة الإقتصادية المرتبطة بضوابط الرقابة الداخلية و أهميتها.	-القيم الأخلاقية و النزاهة -الإلتزام بالكفاءة. -مجلس الإدارة أو مشاركة لجنة التدقيق. -فلسفة الإدارة و نمط التشغيل. -الهيكل التنظيمي. تحديد السلطات و المسئوليات.

[1]أمين السيد أحمد لطفي،المراجعة بين النظرية و التطبيق،مرجع سابق،ص ص 402-403.

		سياسات و ممارسات الموارد البشرية.
تقدير المخاطر	تحديد و تحليل الإدارة للمخاطر الملائمة لإعداد القوائم المالية طبقاً للإطار الدولي للتدقيق.	عمليات تقدير الخطر: -تحديد العامل التي تِثر على الخطر. -إمكانية حدوث الخطر. -قرار إدارة الخطر.
الأنشطة الرقابية	الإجراءات و السياسات التي تضعها الإدارة للوفاء باهدافها لأغراض التقرير المالي.	أنواع الأنشطة الرقابية: -الفصل الكافي للواجبات. -الترخيص الملائم للعمليات و الأنشطة. -السجلات و المستندات الكافية. -الرقابة المادية على الأصول. -الإختبارات المستقلة على الآداء.
المعلومات و الإتصال	الطرق المستخدمة لتحديد و تجميع و تسجيل والتقرير عن عمليات الوحدة الإقتصادية.	أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات،الإكتمال، الدقة، التبويب، التوقيت،الترحيل،التلخيص.
المتابعة	التقييم المستمر و الدوري للإدارة على فاعلية تصميم و تشغيل الرقابة الداخلية لتحديد مواطن الضعف.	متابعة الإلتزام بنظام الرقابة الداخلية.

– المصدر:آلان عجيب مصطفى هدني،ثائر صبري محمود الغبان،دور الرقابة الداخلية في ظل نظام

–المعلومات المحاسبي الإلكتروني،مجلة علوم إنسانية،العدد45،العراق،جانفي 2010،ص11.

المطلب الرابع:مقومات نظام الرقابة الداخلية

أولاً:المقومات المالية لنظام الرقابة الداخلية:

يرتكز الجانب المحاسبي لمقومات نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الطرق و الوسائل التالية:

1 –الدليل المحاسبي:

تخضع عمليات التبويب المحاسبي إلى طبيعة الوحدة الإقتصادية، نوع النظام المحاسبي المستخم و الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها، ويظهر ذلك من خلال تقسيم الحسابات إلى حسابات رئيسية و أخرى فرعية، و شرح كيفية تشغيل هذا الحساب و بيان صنف العمليات التي تسجل فيه و يجب مراعات مايلي عند إعداد الدليل المحاسبي:

–أن يعكس الدليل المحاسبي بما يشمله من حسابات نتائج أعمال الوحدة الإقتصادية و مركزها المالي.

–ضرورة توفر حسابات مراقبة إجمالية هدفها هو ضبط الحسابات الفرعية لدفاتر الأستاذ و ذلك بخدف إكتشاف الأخطاء الغير مقصودة.

2– الدورة المستندية:

تعتبر الدورة المستندية التي تتميز بدرجة عالية من الكفاءة المصدر الأساسي لأدلة الثبات و هو ما ما يتطلب:

–مراعات النواحي القانونية و الشكلية عند تصميم المستندات.

-قدرة المستند لتسهيل عملية الرقابة و ضمان عدم إزدواحية المستندات تحقيقاً للرقابة من ناحية وضع المسؤولية المزدوجة عنها.

-أن يتميز المستند ضمن النظام المحاسبي مع مراعاة خطط السلطة المسؤولة.

3-المجموعة الدفترية:

يتم إعداد مجموعة دفترية متكاملة حسب طبيعة الوحدة الإقتصادية و أنشطتها في ظل النواحي القانونية و خاصة دفتر اليومية العامة و ما يرتبط به من يوميات مساعدة و يخضع ذلك إلى المعطيات الأساسية التالية:

-ترقيم الصفحات بغرض إستخدامها لأغراض الرقابة.

-إثبات العمليات و قت حدوثها كلما أمكن ذلك.

-أن تتميز المجموعة الدفترية بالبساطة في التصميم لتحقيق سهولة الإستخدام و الإطلاع و الفهم و قدرتها على توفير البيانات المطلوبة.

ويعرض دليل الإجراءات الدورة المستندية لكل المؤسسة و ما يرتبط بها من سجلات محاسبية على جانب علاقة هذه المستندات و السجلات الإدارية و الأقسام المكونة للهيكل التنظيمي داخل المؤسسة.

4-الوسائل الآلية:

تساهم الوسائل الآلية المستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي في ضبط و إنجاز الأعمال كآلات عد النقدية المحصلة أو تسجيلها إلى جانب إستخدام الحاسب في إنجاز بعض خطوات الدورة المحاسبية و تحليل البيانات و المعلومات سواء يفترض إعدادها أو الإفصاح عنها و هو مايدعم الدور الرقابي للنظام المحاسبي.

5-الجرد الفعلي للأصول:

يساعد الجرد الفعلي لممتلكات المؤسسة من نقدية الصندوق،المخزون،و الأوراق المالية و عناصر الأصول الثابتة كالأراضي و المباني و السيارات و مقارنتها مع الأرصدة المحاسبية التي تقدمها السجلات المحاسبية في تحقيق الرقابة على نتائج عمليات الرقابة على تلك الأصول.

6-الموازنات التخطيطية:

يظهر الدور الرقابي للموازنات التخطيطية من خلال إجراء مقارنة بين الآداء الفعلي و ما تشمله الموازنات من بيانات تقديرية موضوعة مسبقاً، ثم حساب الإنحرافات و تحليلها لتحديد سببها و منه الموازنة الشاملة تمثل نظاماً متكاملاً للرقابة و تقسيم الآداء.

يظهر الدور الرقابي للموازنات التقديرية في إجراء مقرنات بين الأهداف المخططة و النتائج الفعلية و بيان أسباب الإنحرافات لمحاولة تفاديها و يتطلب ذلك تحديداً دقيقاً للتنظيم و أهدافه و وظائفه و كذلك تحديد خطوط السلطة المسؤولة ووجود نظام محاسبي سليم ووضع معايير عملية دقيقة و لا تعتبر الموازنات التخطيطية نظاماً كاملاً للرقابة و لكمها جزءاً من هذا النظام.

7-أنظمة التكاليف المعيارية و نظم تكاليف الأنشطة:

يظهر الدور الرقابي للتكاليف المعيارية في المقارنة بين التكاليف المعيارية المحددة مسبقاً من المؤسسة بهدف إعداد الموازنات التخطيطية و تقييم الآداء و قياس تكلفة الإنتاج مع الآداء الفعلي و تحديد الإنحرافات و بيان مسبباتها و العمل على إتخاذ الإجراءات التصحيحية لهذه الإنحرافات[1].

ثانياً:المقومات الإدارية لنظام الرقابة الإدارية

[1]عيادي محمد لمين،مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة،مذكرة ماجستير،علوم تسيير،كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير،جامعة الجزائر،2007-2008،ص ص137-139.

1-هيكل أن تنظيمي كفئ:

تختلف الخطة التنظيمية من مؤسسة إلى أخرى فكل مؤسسة يجب أن يكون لها هيكل تنظيمي يتلاءم مع الأهداف المسطرة من قبلها كما يجب على هذه الأخيرة أن تتميز بالبساطة و الوضوح حتى يسهل فهمها.

2-كفاءة الأفراد:

إن فعلية نظام الرقابة الداخلية لتحقيق أهدافها لا تقتصر فقط على تنظيم محاسبي سليم و تنظيم إداري ملائم و لكن يجب أن تتوفر المؤسسة على مجموعة من الموظفين و رؤساء الإدارات العاملين بالمؤسسة ذوي درجات عالية من الكفاءة.

3-مستويات و معايير آداء سليمة سليمة:

تؤثر سلامة الواجبات و الوظائف في كل قسم بدرجة كبيرة على فعالية الرقابة الداخلية و على كفاءة العمليات الناتجة عن هذا الآداء، فتمدنا الإجراءات الموضوعية بالخطوات التي يتم مقتضاها إعتماد العمليات و تسجيلها و المحافظة على الأصول كما يجب أن تمدنا مستويات الأداء بالوسائل التي تضمن دقة إتخاذ القرارات و التسجيل كما أن كفاءة العاملية بالمؤسسة لا يعني التخلي عن توافر معايير لقياس أداء هؤلاء العاملين ذلك لمحاولة المقارنة بين الآداء المخطط مع الآداء الفعلي و تحديد الإنحرافات و الإجراءات الواجب إتخاذها لتصحيح هذه الإنحرافات.

4-سياسات وإجراءات لحماية الأصول:

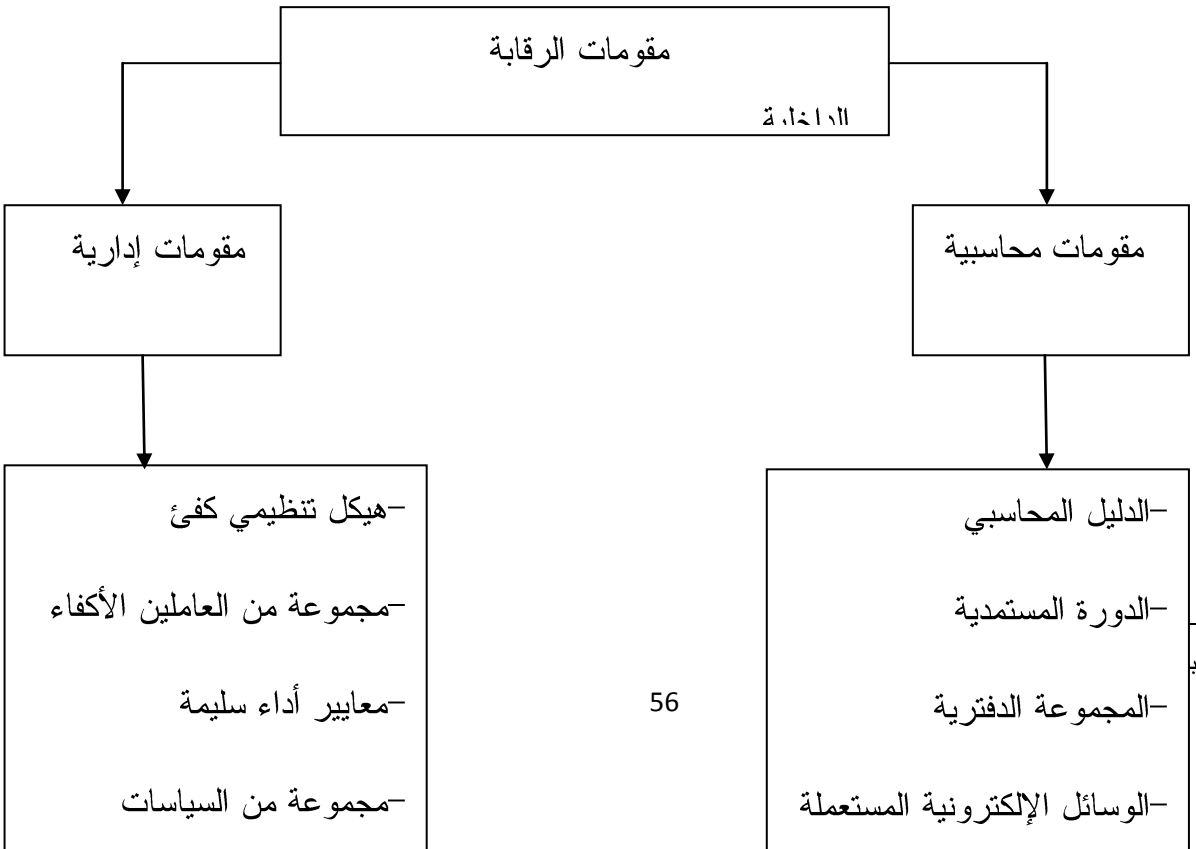
يعتبر و جود مجوعة من السياسات و الإجراءات لحماية الأصول بقصد توفير الحماية الكاملة لها و منع تسربها أو إختلاسها و لضمان صحة البيانات للتقارير المالية و المحاسبية من الدعامات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية من حيث جانبها الإداري.

5-قسم المراجعة الداخلية:

من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الجيد و جود قسم كتنظيم إداري داخل المؤسسة يطلق علية قسم أو مصلحة المراجعة الداخلية[1].

والشكل الموالي يلخص كل من المقومات المحاسبية و الإدارية لنظام الرقابة الداخلية:

الشكل رقم (2-1) مقومات نظام الرقابة الداخلية



[1]عمر علي عبد

المصدر:عمر علي عبد الصمد،ص86.

المبحث الثاني:دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية

المطلب الأول:المراجع و تقييم نظام الرقابة الداخلية

أثناء قيام المراجع بفحصه يقوم بإستطلاع وسائل و إجراءات الرقابة الداخلية الإدارية لمساعدته في تكوين رأيه عن الرقابة كوحدة واحدة و يصب إهتمامه في هذا المجال على:

-معرفة واجبات أعضاء المؤسسة و حدود إختصاصاتهم.

-معرفة مدى إمكانية توصل كل عامل في المؤسسة إلى ممتلكاته بدون رقابة.

-معرفة مدى عمل كل فرد في المؤسسة و علاقة سلامة التقارير المالية لهذا العمل.

-إكتشاف إمكانية حدوث خطأ و مدى إخفائه من كشفه[1]

ويجب أن يتم الحصول على فهم كافٍ بنظام الرقابة الداخلية لتخطيط عملية المراجعة بالإضافة إلى تحديد طبيعة و توقيت و نطاق الإختبارات التي يجب أن يتم آداؤها.

-يحدد نظام الرقابة الداخلية بصفة عامة مخاطر المراجعة الموجودة فعلاً.

-إن جدوة تصميم و فعالية نظام الرقابة الداخلية ذات علاقة مباشرة ب طبيعة و توقيت و نطاق إختبارات التحقق الأساسية.

-كلمات أخرى عند تكوما تكون مخاطر الرقابة للتأكيد منخفضة فإن المراجع يمكنه أن يجعل مخاطر الإكتشاف أعلى و لذلك يقوم بآداء مخاطر تحقق أساسية أقل من أجل التحقق من صحة التأكيد على سبيل المثال عندما يحتفظ العميل بنظام مخزون دائم و يقوم المراجعون الداخليون دورياً بجرد كميات المخزون و يقومون بإجراءات تصحيحات جوهرية على السجلات فإن المراجع سوف يقوم بآداء إختبار موسع أقل من رصيد المخزون مقارنة

بالموقف الذي خلاله تكون جوانب نظام الرقابة الداخلية غير موجودة و على النقيض من ذلك فعندما يحدد المراجع أن مخاطر الرقابة مرتفعة فإنه سوف يقوم بأداء إختبار موسع أكثر للتحقق من صحة التأكيد.

-عند تقييم مخاطر الرقابة يجب أن يقوم المراجع بدراسة تصميم نظم الرقابة الداخلية أما إذا كانت فعالة و ما إذا كان هناك إلتزام بتنفيذها و بالتالي مدى فعاليتها يشير التصميم على نظم الرقابة تم إقرارها، في حين تشير الفعالية إلى كيفية عمل تلك النظم الرقابية و بغرض تقييم مخاطر الرقابة الملائمة لكل تأكيد و التي من أبرزها منع أو إكتشاف التعريفات الجوهرية في تلك التأكيدات.

[1] شدري معمر سعاد،مرجع سابق،ص113.

-بغرض تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبقة يقوم المراجع بأداء الإختبارات اللازمة للتحقق من أنها مطبقة و يتم الإلتزام بها حيث ليس مطلوباً من المراجع أن يقوم بتقييم فعالية تشغيل نظم الرقابة عمد الحصول على فهم بالرقابة الداخلية لتخطيط عملية المراجعة.

-عند تخطيط عملية المراجعة يقوم المراجعون بتطوير إستراتيجية مراجعة مبدئية لكل تأكيد بالقوائم المالية تأسيساً على فهمهم بنظام الرقابة الداخلية للمنشأة، و يمكن أن تكون تلك الإستراتيجية إختبارات تحقق أساسية موسعة أو إختبارات إلتزام بنظم الرقابة إلى التحقق من مخاطر الرقابة الأدنى مضافاً إلى تكلفة آداء مقدار أقل إختبارات التحقق الأساسية سوف يكون أقل من تكلفة آداء إختبارات التحقق الأساسية سوف يكون أقل من تكلفة آداء إختبارات تحقق أساسية أكثر توسعاً[1].

-وقد إتسع نطاق المراجعة الداخلية في الآونة الأخيرة ليشمل إستخدام الأدوات الإحصائية في إجراء إختبار للمراجعة الداخلية بما يمكن من تحقيق كفاءة و فعالية المراجعة الداخلية.[2]

المطلب الثاني: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

يستخدم المراجعون عدة أساليب وأدوات لدراسة إجراءات نظام الرقابة الداخلية و التعرف عليها بهدف الحكم على فعالية و أداء النظام في إنتاج البيانات المحاسبية السليمة و المحافظة على أصول المؤسسة و بهدف تحديد جوانب الضعف و الإنحراف التي تتطلب فحصاً دقيقاً و لتحديد نطاق المراجعة.

1-طريقة الإستقصاء عن طرق الأسئلة:

تقوم هذه الطريقة على إعداد قائمة أسئلة تغطي أجراءات الرقابة الداخلية لكل دورة عمليات، و البيانات الواردة و يجب أن تصاغ هذه الأسئلة بطريقة تهدف إلى الإستفسار عن تفصيلات العمل و خطواته المتبعة

[1] أمين السيد أحمد لطفي،المراجعة بين النظرية و التطبيق،مرجع سابق،ص 412.

[2] قاسمي السعيد،بن سالن آمال،دور المراجعة الداخلية في تحقيق التقدم في معيار التنافسية الدولية،المؤتمر الدولي الأول المحاسبة و المراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية،كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير،جامعة المسيلة،الجزائر، 4-5 ديسمبر 2012،ص5.

في مركز النشاط و يراعى عند تصميم القائمة تحديد العلاقة بين الأسئلة المختلفة بطريقة تمكن المراجع من مراعات الإعتبارات التالية وهي:

-إظهار مصادر المعلومات المستخدمة في الإجابة عن كل سؤال و التحقيقات التي تتم للتأكد منها.

-التفرقة بين نواحي الضعف البسيطة و نواحي الضعف الجسيمة في إجراءات الرقابة الداخلية.

-إحتوائها على مصف تفصيلي لنواحي الضعف في إجراءات الرقابة الداخلية.

كما تقسم هذه الأسئلة إلى عدة أبواب هي كالآتي:

-مدى صحة النظام المحاسبي.

-المشتريات و المبيعات و المخزونات.

-المدفوعات النقدية و المقبوضات النقدية

-الرواتب و الأجور وما يتبعها[1].

و عند القيهم بهذه الطريقة ينبغي الإلتزام بإحترام السلم التنظيمي و ذلك بالقيام بإستجواب مع إعلام المسؤول عنه أولاً و إعلام المستجوب من الهدف من طرح الأسئلة، و عدم طرح أسئلة لمستجوب تخص مستجوب آخر.[2]

2-طريقة التقرير الوصفي لنظام الرقابة الداخلية:

[1] عزوز ميلود،دور المراجعة في تقييم آداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الإقتصادية،مذكرة ماجستير تخصص إقتصاد و تسيير المؤسسات،كلية علوم التسيير و علوم الإقتصاد،جامعة20 أوت1955 سكيكدة،2006-2007،ص ص76-77.

[2] Jacque renard théorie, et pratique de l'audit interne,p314 .

تعتمد هذه الطريقة على وصف نظام الرقابة المعتمد داخل المؤسسة موضوع المراجعة إذ يقوم المراجع بتشخيص النظام من خلال التطرق إلى مقوماته و الإجراءات القائم عليها فيستطيع أن يحدد مواطن الضعف و القوة فيه إعتماداً على درجة إمتثال أجراءات نظام الرقابة الداخلية، كأن يجد مثلاً تدخلاً في المسؤوليات و عدم تحديد الإختصاصات و الى غير ذلك من عدم الإلتزام بالإجراءات التي ينص عليها نظام الرقابة الداخلية فعدم الإلتزام يخلق فرص للتلاعب و الغش و لوقوع الأخطاء.

إن الوصف الكتابي القائم عللا أساس التقييم الميداني لنظام الرقابة الداخلية يمكن من تحديد مواطن القوة و الضعف في الىظام و هذا ما يسمح بتوجيه عملية المراجعة نحو مواطن الضعف لفحصها و إستخراج منها الإنحرافات الواقعة و التقرير عليها في ختام عملية المراجعة[1].

3-طرقة خرائط التدفق:

-تستخدم خريطة تدفق نظام الرقابة الداخلية رموز معيارية و خطوط متداخلة الإتصال و تفسيرات تعريفية لتشغيل المعلومات و المستندات و تدفقاتها، توفر خريطة التدفق نظرة عتمة توضيحية لأنشطة الرقابة الداخلية للعميل حيث تشرح بيانياً التفاعل بين الأفراد و السجلات و نظم الرقابة الداخلية المرتبطة بقسم محدد أو مجموعة من العمليات بصفة عامة تعكس خرائط تدفق نظم الرقابة الداخلية الفصل بين الواجبات عن طريق إستخدام عمود يعبر القمة ليعكس الأقسام المختلفة و تدفق المستندات من اليسار إلى اليمين.

ولعل أبرز مزايا خرائط التدفق السهولة و البساطة في آدائها مقرنة بالمذكرات الوصفية أو قوائم الإستقصاء.

-أما أبرز الإنتقادات المرتبطة بإستخدامها فإنها لا تحدد بوضوح جوانب القوة و الضعف في نظم الرقابة الداخلية.

[1] محمد التهامي طواهر،مسعود صديقي،مرجع سابق،ص49.

-قد لايقومون المراجعون بالإطلاع أو بتصميم خرائط التدفق المعدة عن طريق العميل أو التي يقومون بإعدادها بأنفسهم ويجب أن تعكس خريطة التدفق التي يتم بناؤها بشكل ملائم المستندات الأصلية وتشغيلها أو التصرف النهائي في كافة المستندات و نظم الرقابة الداخلية المرتبطة بمجموعة معينة من العمليات.

وبعد الإعداد المبدئي لتلك الخرائط يمكن أن يتم تحديثها لتعكس أي تغيرات في الإجراءات و بصفة عامة يتم وضع تلك الخرائط في ملف أوراق العمل الدائم لأغراض أية عملية مراجعة مستقبلية[1].

المطلب الثالث: خطوات دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية:

1-الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية:

-بغرض فهم المراجع لمدى تأثير تأثير نظام الرقابة الداخلية على عملية المراجعة يتعين عليه تجزئة النظام الرقابي إلى عدد من النظم الفرعية بوجه عام من نظام الإيرادات،نظام التكاليف المباشرة، تكلفة المبيعات، نظام الأجور، نظام الإستثمارات، نظام الأصول الثابتة، نظام الحصول على الأموال و إعادة سدادها.

و عادة ما يقوم المراجع بدراسة و تقيم كل من أجزاء نظام الرقابة الداخلية على حده، حيث يتم أولاً عمل فحص مبدئي لكل جزء للتحقق من أن الشركة لديها أساليب رقابة داخلية يمكن أن يعتمد المراجع عليها في آداء وظيفته.

2-التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية:

[1]أمين السيد أحمد لطفي،المراجعة بين النظرية و التطبيق،مرجع سابق،ص 425.

يمكن للمراجع أن يفهم و يلم بالبيئة الرقابية و تدفق العمليات بالشركة مبدئياً عن طريق الإعتماد على:

-الخبرة السابقة للمراجع.

-فحص أوراق المراجعة للأعوام الماضية.

-عمل إستفسارات أو مراقبة العمليات.

-الإطلاع علي الخريطة التنظيمية للشركة أو دليل الإجراءات بالشركة محل المراجعة.

فإذا ما قرر المراجع الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية بعد الإنتهاء من الفحص المبدئي، سوف يقوم بدراسة و تقييم النظام تفصيلياً.

3-الدراسة و التقييم التفصيلي لنظام الرقابة الداخلية:

بعد الفحص و التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية، يركز المراجع على الأساليب الرقابية التي تهدف إلى منع حدوث الأخطاء و المخالفات و أكتشافها، و في سبيل ذلك يمكن الإعتماد على عدد من الأساليب أهمها:

-قائمة الإستقصاء.

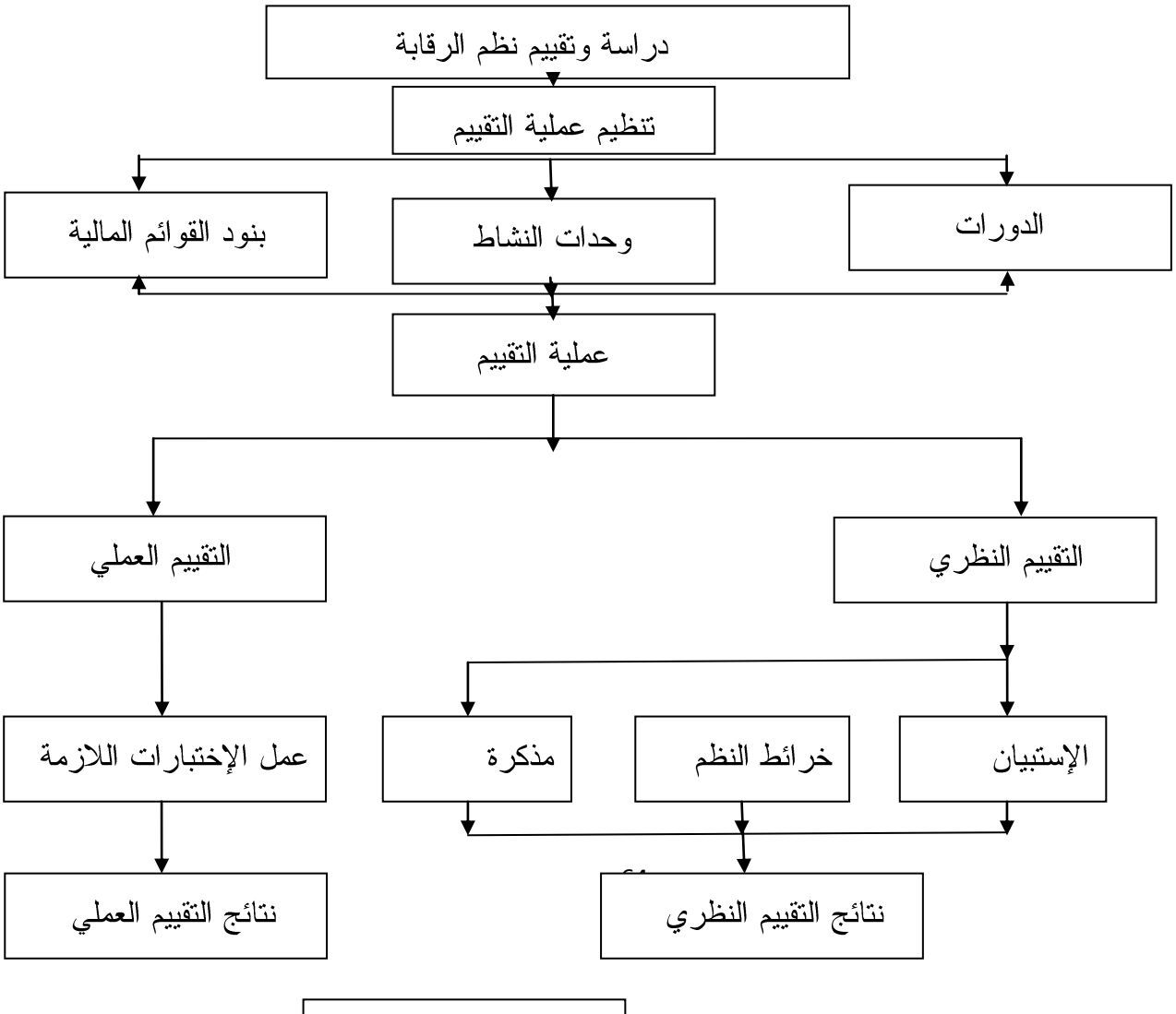
-خرائط التدفق.

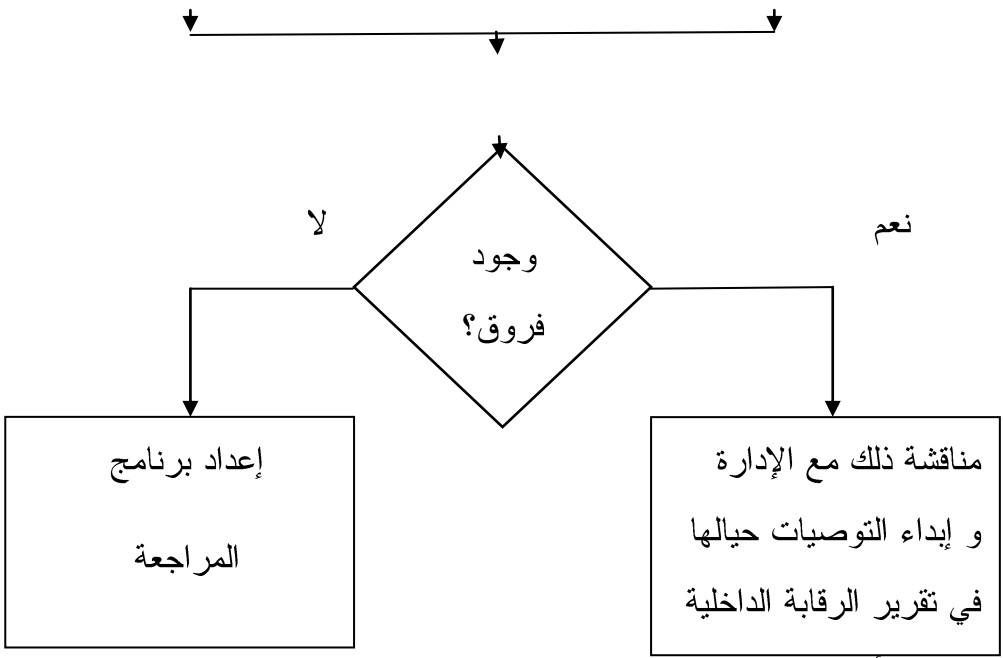
-التقرير المصفي.

-الملخص التذكيري[1].

[1]أمين السيد أحمد لطفي،أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات و المحاسبين القانونيين،مرجع سابق،ص ص 13،14

شكل(2-2) ملخص خطوات دراسة و تقييم نظم الرقابة الداخلية:





المصدر:أمين السيد أحمد لطفي،أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات و المحاسبين القانونيين،ص15.

المبحث الثالث:تعزيز نظام الرقابة الداخلية عن طريق حوكمة الشركات

المطلب الأول:مساهمة قانون ساربينز أوكسلي (sarbanes oxly31-07-2002) في تعزيز نظام الرقابة الداخلية.

أولاً:قانون ساربينز أوكسلي sarbanes-oxley

كان لإنهيارات كبرى الشركات الأمريكية"إنرون، وارلد كوم" أثر سلبي على الإقتصاد الأمريكي مما دعى إلى إيجاد قواعد رسمية مكتوبة كقوانين حقوق المساهمين و قانون التعاقدات و وجوب متابعة الشركات المخالفة و إتخاذ الإجراءات المناسبة من أجل محاسبتهم و إيقاع المسؤولية الشخصية على الرؤساء

التنفيذيين للشركات بسبب تقديم حسابات مضللة لشركائهم و أن تكون هذه القوانين قادرة على إحداث تغيير إيجابي في مناخ الإستثمار.[1]

في كلا الشركتين فإن الفشل التشغيلي تم تغطيتن عن طريق غش محاسبي لم يتم إكتشافه عن طريق مكاتب المحاسبة العام، و قد إستمرت الصحافة و الكونجرس و الجمهور العام في التساؤل في كيفية ذلك الفشل و الإخفاق، في حين أن مهنة المحاسبة العامة أعطت الترخيص الوحيد لحماية الجمهور الجمهور العام من الغش المالي و القوائم المالية المضللة.

و في مواجهة ذلك قام الكونجرس بتطوير تشريع يعرف بإسم sarbenes-oxley عام 2002 يمثل مطالبة شاملة تشبه المنتج تحت التشغيل لكثير من السنوات حتى يؤتى ثمار، تتضمن بعض متطلبات ذلك القانون الأكثر جوهرية ما يلي:

1-تشكيل مجلس الإشراف المحاسبي على الشركة العامة وقد أعطى لذلك المجلس سلطات واسعة تتمثل في سلطة وضع المعايير الخاصة بمراجعات الشركات العامة.

2-المتطلبات الخاصة بتوفير الشركات تقرير شامل عن ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي وتقديم مراجعيها تقرير عن تلك الضوابط الرقابية.

3-المتطلبات الخاصة بتصديق المدير التنفيذي و مدير المراجعة عن تلك القوائم المالية و الإيضاحات التي تتضمنها تلك القوائم.

[1] علي حسين الدونجي،أسامة عبد المنعم سيد علي،دور قانون ساربينز أوكسلي في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي،مجلة الإدارة و الإقتصاد،العدد السادس و الثمانون،بغداد،2011،ص8.

4-يجب على لجان المراجعة أن تعطي سلطات واسعة كالتي تعطى لعميل المراجعة، كما يجب أن تقوم بالموافقة قبل تأدية أي خدمات أخرى بخلاف المراجعة عن طريق مراجعيها الخارجيين، يجب أيضاً على لجان المراجعة أن تعد تقرير عن أنشطتها بشكل منشور و معلن.

5-يجب أن تكون ضمن لجنة المراجعة على الأقل شخص واحد يعتبر خبيراً مالياً كما يجب أن يتم الإفصاح عن إسمه و خصائص و تأهيل دلك الفرد، إما الأعضاء الآخرين يتعين أن يكونوا على معرفة بالمحاسبة المالية بالإضافة إلى الرقابة.

6-يجب أن يتم تدوير الشركاء المسئولين عن مهام المراجعة بالإضافة إلى كافة الشركاء الآخرين ذوي الدور الجوهري في عملية المراجعة كل خمس أعوام.

7-يجب أن يكون هناك فترة إنتقالية قبل أن يستطيع الشريك أو المدير أن يأخذ و ظيفة في مستوى مرتفع مع عميل المراجعة بدون أن يؤثر ذلك على إستقلال مكتب المحاسبة العامة.

8-يجب أن يتم تعزيز الإفصاح عن كافة المعاملات أو الإتفاقيات خارج الميزانية العمومية و التي عادة ما يكون له أثر حالي أو مستقبلي جوهري على الخالة المالية للشركة، و يتعين على البورصة أن تقوم بدراسة بدراة مثل تلك الإتفاقيات أو المعاملات، مع تطوير نظام مساءلة محاسبية محسن.

بالإضافة إلى تلك المتطلبات فإن القانون قد ألزم بإجراء دراسات عن مهنة المحاسبة تلك الدراسات تتضمن:

-أثر توحيد مهنة المحاسبة على المنافسة بالمهنة.

-تحليل المحاسبة على أساس المبادئ في مواجهة المحاسبة على أساس القواعد و ما يتطلبه الأمر لتنفيذ النوع الأول للتقرير عن الشركات العامة.

-تحليل جوانب فشل و إخفاقات الشركات العامة في العقد السابق و مضامينها على مهنة المحاسبة العامة و على الشركات محل المراجعة.

-تحليل المتطلب الإلزامي لتدوير مكتب المراجعة و ما إذا كان هناك دوافع جادة لتطبيق بعض متطلبات التدوير الإلزامية.

ثانياً:مجلس الإشراف المحاسبي للشركات العامة THE PCAOB:

-يتمثل الدور الأساسي لقانون SARBANES-OXLEY في تشكيل مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة PCAOB و في الحقيقة فإن الكونجرس قد ذكر أن المهنة لم تعد قادرة على وضع معايير لحماية الجمهور، و بالأحرى فإن معايير المراجعة سوف يتم تحديدها عن طرق مجلس شبه حكومي، إن مجلس الإشراف المحاسبي للشركات العامة سوف يضع المعايير لمراجعات الشركات العامة و سوف يدافع عن مسؤوليات المهنة الخاصة بإكتشاف الغش بالإضافة إلى الأخطاء المالية الأخرى.

-يتكون ذلك المجلس من خمس أعضاء إثنين منهم فقط من المحاسبين القانونيين، إن ذلك المجلس لديه المقدرة على إتخاذ الإختيارات التي تتضمن:

-وضع معايير المراجعة، إن المجلس لديه سلطة تحديد معايير المراجعة على الرغم من أنه قد يقر الإعتماد على بعض من معايير المراجعة القائمة للمجتع الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

-وضع معايير المحاسبة و قد إختار مجلس الإشراف أن يدع مجلس معايير المحاسبة المالية يستمر في وضع معايير المحاسبة.

-وضع المعايير الخاصة بالتقارير عن الرقابة الداخلية و إدارة المخاطر.

-أداء فحوصات الجودة لأداء مكاتب المحاسبة العامة و إقتراح العقوبات متضمنة اللوازم إذا ما فشلت المنشآت في آداء المستويات المطلوبة.

-تكوين معايير الرقابة على الجودة لآداء مراجعات الشركات العامة.

-تلزم كافة مكاتب المحاسبة العامة التي تقوم بمراجعة الشركات العامة أن تسجل نفسها في مجلس الإشراف المحاسبي للشركات للشركات العامة لتطوير معايير المراجعة للتقرير العام عن فعالية ضوابط الرقابة الداخلية عن التقرير المالي في منظمات الأعمال.

ثالثاً: متطلبات إستقلال المراجع:

إن القاعدة 201 من قانون SARBANES-OXLEY تحظر على أي مكتب محاسبة عام مسجل أن يقوم بتوفير خدمات المراجعة و من الأهمية يمكن القول بأن مكاتب المراجعة يحظر عليها تأدية عمل إستشاري لعملاء المراجعة.

إن القانون لم يتوقف عند الحظر الواسع للخدمات الإستثمارية فقط، حيث أنه ذهب لأبعد من ذلك على النحو التالي:

-عمل لجنة المراجعة في الشركة مخل المراجعة.

-إلزام لجنة المراجعة على الموافقة المسبقة لكافة الخدمات بخلاف المراجعة المؤداة عن طريق مكتب المراجعة .

-الإلزام بتدوير شريك المراجعة في كافة الشركات العامة على خمس سنوات.

-الإقرار باللوائح القائمة للبورصة التي تحظر إجراءات خاصة و إدخالها داخل القانون[1]

المطلب الثاني:دور لجان المراجعة في تعزيز نظام الرقابة الداخلية

أولا:دور لجان المراجعة في دعم فعالية الرقابة الداخلية:

في عام 2003 تم إصدار تقرير smith report الذي يتضمن العديد من التوصيات الخاصة بدور مسؤوليات لجان المراجعة و كيفية الإفصاح عن هذه اللجان في التقارير السنوية للشركات، كما طالب هذا التقرير الشركات بضرورة أن يكون للجان المراجعة تقرير سنوي يتم نشره بحيث يتضمن الواجبات لبتي تم تنفيذها خلال العام من قبل أعضاء اللجنة.[2]

تختص لجنة المراجعة في هذا الصدد بدراسة أنظمة الرقابة الداخلية لتحقيق فعاليتها و العمل على تحسينها و تطويرها بإستمرار و تقديم الإقتراحات الملائمة في هذا الشأن بصورة تؤدي إلى زيادة فاعلية و جودة عملية الرقابة الداخلية.

-وقد إستقر العمل في كثير من المؤسسات في الخارج على أنه من بين المهام الأساسية للجنة المراجعة متابعة و تقييم نظم الرقابة الداخلية و نظم العمل و التحقق من أن هذه النظم توفر الضمانات الكفيلة بمنع حدوث الأخطاء و المخالفات ووضع الضوابط التي تكفل إكتشافها فور حدوثها.

-ويتطلب القيام بهذه المهام من لجنة المراجعة و دراسة و مراجعة التقارير الخاصة بتطوير نظم العمل و النظم المحاسبية و الإجراءات المالية والإدارية و إجراءات المراجعة الداخلية و إقتراح التعديلات الواجب إدخالها على هذه الجوانب.

[1] أمين السيد أحمد لطفي،دراسات متقدمة في مراجعة و خدمات التأكد،الدار الجامعية،الإسكندرية، 2007،ص، ص187-196.

[2] نعيمة يحياوي،حكيمة بوسسلمه،دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات،المؤتمر الدولي الأول المحاسبة و المراجعة في ظل بيئة العمال الدولية،كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير،جامعة المسيلة، الجزائر،يومي 4-5 ديسمبر2012،ص6.

-ويؤدي قيام لجنة المراجعة بهذه المهام إلى جعل عملية تطوير النظم عملية مستمرة بحيث يحقق هذا التطوير إنسياب العمل و إلغاء أي تعقيدات في دورة الإجراءات تؤدي إلى بطئ تنفيذ المهام المختلفة وفي نفس الوقت يؤدي إلى زيادة فعالية و كفاءة عملية الرقابة الداخلية.

-لقد أثبتت تجارب كثيرة من المؤسسات أن هناك ميل طبيعي لزيادة الإجراءات و ذلك للحد من المسؤولية الخاصة بتنفيذ المهام المختلفة المر الذي يؤدي إلى البطئ في إتخاذ القرارات و بالطبع فإن هذا الوضع يؤدي إلى تخفيض القدرة التنافسية لتلك المؤسسات، وبناءً عليه فإن دراسة ومتابعة دورة الإجراءات يصبح مطلباً مستمراً لزيادة القدرة التنافسية للمؤسسات في ظل إقتصاديات السوق و المنافسة.

-ومن ناحية أخرى فإن وفقاً للإصدارات المهنية هناك بعض لأمور وفقاً لحكم مراجع الحسابات الخارجي ينبغي توصيلها إلى لجنة المراجعة وتمثل تلك الأمور أوجه قصور جوهرية في تصميم أو تشغيل نظام الرقابة الداخلية بما قد يؤثر سلباً على قدرة المنشأة على تسجيل و معالجة و تلخيص الإفصاح عن البيانات المالية بشكل يتماشى مع ما تؤكده الإدارة في القوائم المالية و يجب على مراجع الحسابات توثيق عملية التوصيل هذه في أوراق العمل إذ كان قد تم توصيل تلك الأمور شفهياً، كذلك قد يقوم مراجع الحسابات بتوثيق عملية التوصيل هذه في أوراق العمل إذا كان قد تم توصيل تلك الأمور شفهياً، كذلك قد يقوم مراجع الحسابات بتوصيل أمور أخرى قد تكون تستدعي ذلك إلا أنها قد تعود بالفائدة على المنشأة.

-ومراجع الحسابات ليس ملزم بالبحث عن أوجه القصور التي ينبغي توصيلها و التقرير عنها، ويجب عليه أن يراعي بعض العوامل ذات العلاقة بالمنشأة مثل الحجم و مدى تعقد و تنوع الأنشطة و كذلك الهيكل التنظيمي و خصائص الملكية و ذلك عند إتخاذ قرار ماهية الأمور التي يجب توصيلها و التقرير عنها.

-وقد تكون إدارة المنشأة على دراية بتلك الأمور و لذلك قد تقرر عدم تصحيحها إما لأسباب متعلقة بالتكلفة الازمة لذلك أو لأي إعتبارات أخرى.

-وقد يقرر مراجع الحسابات عدم وجوب التقرير عن بعض الأمور إذا إعترفت لجنة المراجعة بإدراكها و مراعاتها لتلك الأمور و ما يرتبط بها من مخاطر و يجب على مراجع الحسابات أن يرتبط دورياً و من فترة لأخرى بمراعاة مدى وجوب التقرير عن بعض الأمور بالشكل و في الوقت الملازم بسبب حدوث تغيرات في الإدارة أو في لجان المراجعة أو بسبب مرور الوقت.

-ويجب أن يشير تقرير مراجع الحسابات للجنة المراجعة إلى أن المعلومات الواردة به موجهة فقط لإستخدام لجنة المراجعة، و إدارة المنشأة أو أي أطراف أخرى داخل المنشأة و قد يتم إمداد هذا التقرير للجهات التشريعية إذا طلبت هذه الجهات إمدادها و جب أن يتوافر بالتقرير المقدم إلى لجنة المراجعة ما يلي:

-الإشارة إلى أن الهدف من المراجعة هو أبداء الرأي في القوائم المالية و ليس إعطاء تأكيد أو ضمان لنظام الرقابة الداخلية أن يحتوي التقرير على تعريف للأمور التي يهدف مراجع الحسابات إلى التقرير عنها و أن يحتوي التقرير على الحدود المتعلقة بإستخدام هذا التقرير.

-وقد يضيف مراجع الحسابات جملة أو عبارة إضافية في ذلك التقرير و التي تتعلق بالحدود الكامنة أو الضمنية لنظام الرقابة ككل أو طبيعة و نطاق نظام الرقابة الداخلية خلال فترة المراجعة أو أي أمور أخرى متعلقة بالأساس الذي تم الإستناد إليه لإضافة مثل هذه التعليقات و في حالة إعداد تقرير يحتوي على كل من أمور جوهرية ينبغي التقرير عنها و كذلك تعليقات فمن الملائم أن يتم وضع كل منهما في تصنيف منفصل، و إذا تم إعتبار الأمور التي يتم التقرير عنها على أنها أوجه قصور في نظام الرقابة الداخلية فقد يقوم مراجع الحسابات رغم عدم إلزامه بذلك الإفصاح عنها على أنها و تحديد نقاط الضعف و لا يجب على مراجع الحسابات إعداد تقرير و يرسله إلى لجنة المراجعة و يقول فيه أنه لم يجد أمور هامة متعلقة بنظام الرقابة من خلال قيامه بعملية المراجعة.

و قد يقوم مراجع الحسابات بإعداد و توصيل ذلك التقرير إلى لجنة المراجعة بعد الانتهاء من عملية المراجعة أو قد يختار أن يتم توصيل بعض الأمور الهامة خلال آداء عملية المراجعة و قد قوم مراجع الحسابات بإعداد و توصيل بعض الملاحظات أو الإقتراحات إلى لجنة المراجعة و التي تخرج عن نطاق الأمور ذات العلاقة بنظام الرقابة الداخلية.

-وتجدر الإشارة على أن مجلس الرقابة المحاسبية على الشركات العامة في الولايات المتحدة الأمريكية قد أشار في المعيار الثاني الصادر في عام 2004 إلى أهمية الدور الذي يمكن أن تلعبه لجنة المراجعة داخل بيئة الرقابة و مكونات الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية.

-وقد أشار مجلس الرقابة المحاسبية على الشركات العامة في الولايات المتحدة الأمريكية إلى أهمية دور لجان المراجعة في دعم فعالية و كفاءة نظام الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم و التقارير المالية للشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية و ذلك عن طريق قيام لجنة المراجعة بالشركة بتقييم مدى فعالية الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية للشركة و ذلك من خلال تقييم لجنة المراجعة لتقرير الإدارة في فعالية و كفاءة هيكل الرقابة الداخلية للشركة.

ثانياً:دور لجان المراجعة في متابعة أعمال إدارة المراجعة الداخلية:

تهتم لجنة المراجعة في هذا الصدد اهتماما خاصاً بالمراجعة الداخلية و تقييم فاعليتها كجزء من نظام الرقابة الداخلية.

-تعتمد لجمة المراجعة في هذا المجال على إدارة المراجعة الداخلية في تقييم فاعلية و كفاءة نظم الرقابة الداخلية كمصدر للمعلومات عن مدى الإلتزام بالقوانين و اللوائح و لتعليمات السارية في ممارسة الأنشطة المختلفة.

-ويمكن أن تكون إدارة المراجعة في هذا المجال بالتنسيق بن عمل المراجعين الداخليين و الخارجيين مما يؤدي على تحسين الإتصال بينهم و زيادة جودة عملية المراجعة الداخلية و الخارجية و تحقيق التكامل بينهم.

-وتجدر الإشارة إلى أن لجنة TREDWAY قد أوصت بضرورة وجود إدارة مستقلة للراجعة الداخلية و كذلك وجود لجنة للمراجعة في كل الشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية وذلك لتقوية نظام الرقابة الداخلية مع ضرورة قيام لجنة المراجعة بفحص تقارير المراجعة الداخلية الهامة للمنشأة ككل ومدى إستجابة إدارة المنشاة لتلك التقارير بالإضافة إلى تقييم مدى ملائمة نظم الرقابة الداخلية في المنشأة.

ويجب أن يتم إخطار لجنة المراجعة بسبعة عناصر رئيسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال و هي:

1-الرقابة التنظيمية.

2-خطط التطوير و التغيير في نظم الرقابة الداخلية.

3-الرقابة على التقرير و سلطات الإعتماد الازمة للقيام بالعمليات المختلفة.

4-نظم الرقابة المحاسبية.

5-نظم حماية الأصول.

6-الرقابة الإدارية.

7- الرقابة على التوثيق[1].

وإن قيام أعضاء لجمة المراجعة بمراجعة نظم الرقابة الداخلية بالشركة يمكنهم من إعطاء رأي محايد في نقاط القوة و الضعف بها مع إقتراح الحلول البديلة من أجل زيادة فاعليتها[1].

[1]عبد الوهاب نصر علي،شحاته السيد شحاته،الراجعة الداخلية الحديثة،مرجع سابق،ص ص 309-314.

خلاصة الفصل

إن نطاق الرقابة الداخلية في أي مشروع يتحدد بناءً على عدة عوامل من حجم المشروع و طبيعته و المراحل التي يمر عليها، كنا أن القوانيين و التشريعات الخاصة تلعب دوراً هاماً في تحديد إجراءات نظام الرقابة الداخلية و أثناء قيام المراجع بفحصه يقوم بإستطلاع وسائل الو إجراءات نظام الرقابة الداخلية و إستخدام عدة أساليب لتقييم نظام الرقابة الداخلية، و بعد أن ضربت العاصفة المراجعة الداخلية عندما فشلت كبرى الشركات"ا نرون"

[1]محمد مصطفى سليمان،مرجع سابق،ص179.

و "ورلدكوم" من خلال الغش، قام الكونجرس الأمريكي في ظل حوكمة الشركات إلى تطوير تشريع "ساربينز أوكسلي" الذي كان له دور كبير في تعزيز نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة و كذلك لجان المراجعة و دورها الفعال في دعم الرقابة الداخلية و العمل على تحسينها و تطويرها بإستمرار و تقديم الإقتراحات الملائمة في هذا الشأن.

تمهيد

يهدف هذا الفصل إلى عرض و مناقشة الجوانب التطبيقية لهذه الدراسة من أجل التعرف على دور حوكمة الشركات في تعزيز نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية كما يتم تقديم بعض الإقتراحات و التوصيات في نهاية الدراسة، لذلك تم تقسييم هذا الفصل على النحو التالي:

-مبحث أول: مرحلة جمع المعلومات من خلال تقديم المؤسسة و إبراز أهم نشاطاتها و هيكلها التنظيمي.

-مبحث ثاني:أسلوب للدراسة و تحديد نتائج الدراسة من خلال تقسييم هذا المبحث إلى جزأين، أول نبرز فيه أسلوب الدراسة الميدانية و الجزء الثاني نحلل فيه نتائج الإستبيان.

المحث الأول:مرحلة جمع المعلومات

المطلب الأول:تقديم المؤسسة(خبرتها و أنشطتها)

1-نوع المؤسسة المؤسسة

-مكتب الدراسات الإقتصادية و التقنية لولاية باتنة BE.ETB وهو مؤسسة عمومية إقتصادية ذات أسهم E.P.E/S.P.A.برأس مال يقدر ب: 173000000,00 دج

2- نشأة المؤسسة:

-أنشئ مكتب الدراسات الإقتصادية و التقنية BE.ETB في 19 ديسمبر 1975بمرسوم وزاري مشترك رقم 6387 ICCAL/DE/DH/L وهذا بقرار من وزارة الأشغال العمومية و البناء و وزارة الداخلية.

3-مجال نشاط المؤسسة :

-تجهيز مشاريع العمل و ادراتها حتى نهاية التنفيذ و يتم ذلك من خلال القيام بالدراسات التالية:

-الهندسة المعمارية.

-التهيئة المعمارية.

-دراسة العمران.

-الأمن و الوقاية ضد المخاطر.

-التصميم و التخطيط الهندسي.

-متابعة و مراقبة المشاريع.

-الدراسات الهيدروليكية.

-الإنشاءات ذ ات صبغة تجارية (فنادق، مركبات تجارية..)،الإنشاءات ذ ات صبغة وظيفية (مستشفيات، إدارة، مدارس ..) والإنشاءات ذات صبغة صناعية (معامل، مصانع)

4-الموارد البشرية:

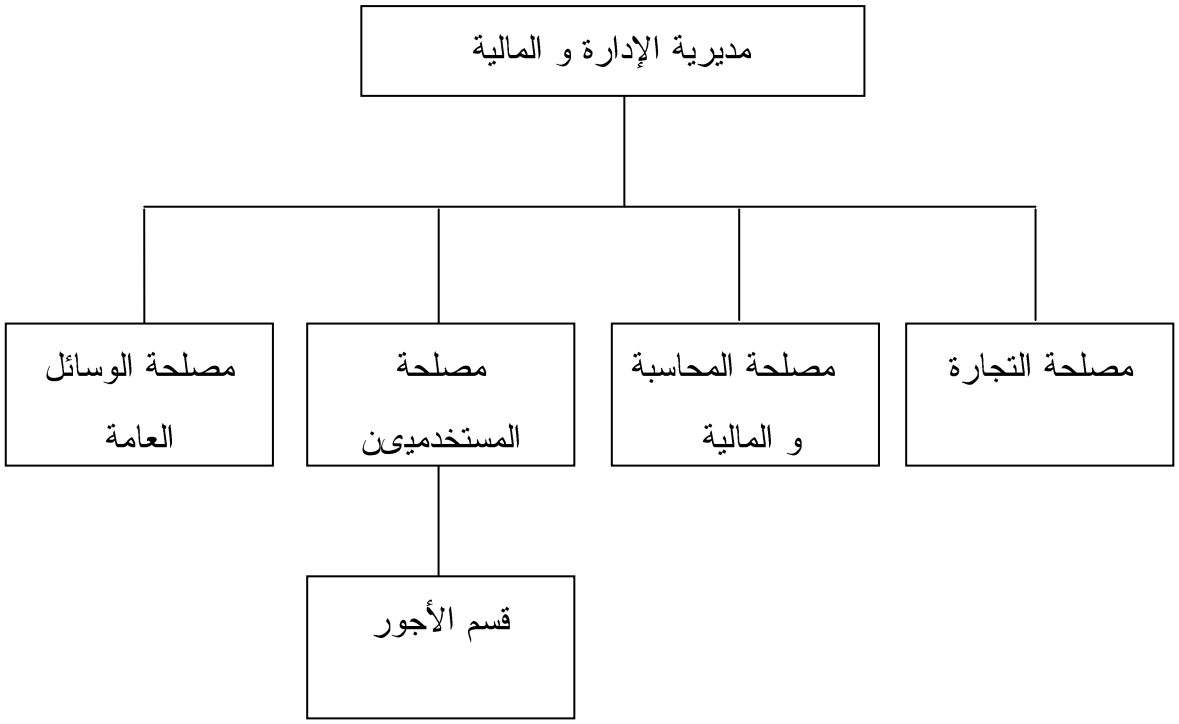
يضم مكتب الدراسات الإقتصادية و التقنية لولاية باتنة أكثر من 200 إطار من مهندسين و تقنيين و فنانين و أصحاب دراسات ما بعد التدرج.

5-عنوان المؤسسة:

الحي الإداري،طريق بسكرة، B.P 386 باتنة

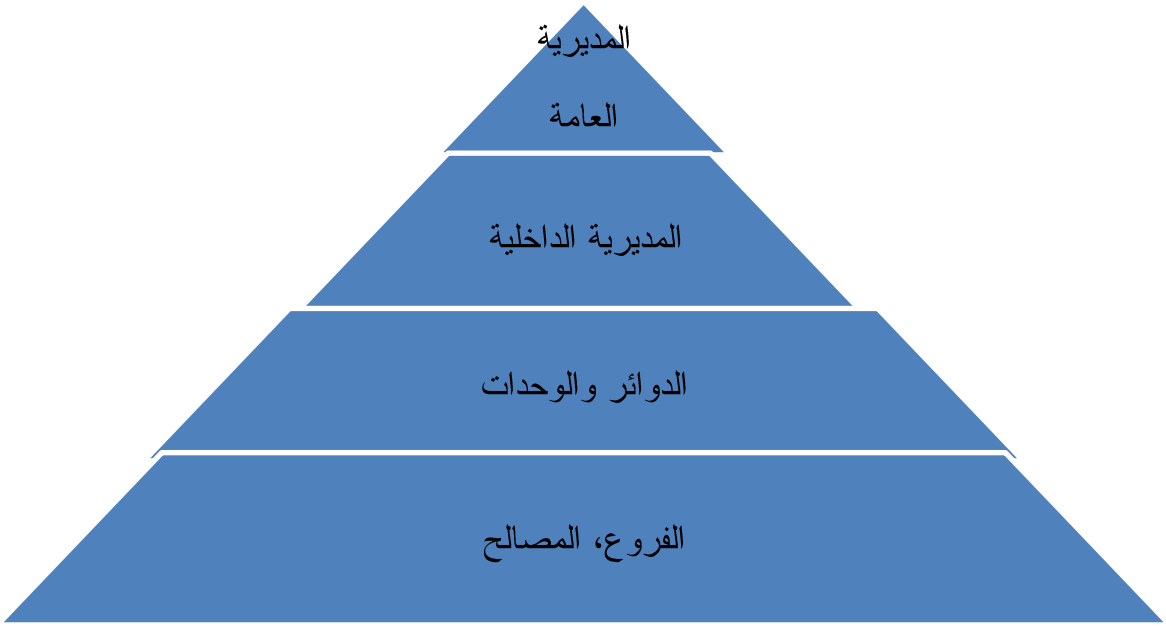
المطلب الثاني:الهيكل و الهرم التنظيمي للمؤسسة

الشكل رقم(3-2): الهيكل التنظيمي لمديرية الإدارة والمالية



المصدر:مكتب الدراسات الإقتصادية و التقنية باتنة

الشكل(3-3):هرم المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على معلومات من المؤسسة.

من خلال هذا الهرم نلاحظ:

-المؤسسة محل الدراسة هي مديرية العامة.

-لدى المؤسسة مديرية داخلية حيث أن المدير الرئيسي هو نفسه الدير العام للمؤسسة.

-للمؤسسة وحدات حيث أن محداتها توجد في ولايات أخرى و تقوم بأغلب أنشطة المؤسسة محل الدراسة.

-للمؤسسة عدة فروع عبر الوطن و هذا لتسهيل عملية المتابعة و المراقبة للمشاريع التي تتطلب آجال محددة و أيضاً يخدم المؤسسة من خفض تكاليف المهمات والتغطية.

المبحث الثاني:أسلوب الدراسة الميدانية و تحليل نتائجها

المطلب الأول:أسلوب الدراسة

أولاً-مجتمع وعينة الدراسة:

-**مجتمع الدراسة:** يتكون من جميع الموظفين العاملين في ادارة شركة حيث أن عدد موظفي المؤسسة أكثر من 200 موظف.

-**عينة الدراسة:** هي عينة مستهدفة حيث وزعت الاستمارات على موظفين المديرية الداخلية و على المراجعين الداخليين و على موظفي مديرية الإدارة و المالية و على مهندسين.

وقد تم توزيع 40 استمارة على هذه العينة وبعد استرجاع الاستمارات كانت 36 استمارة التي خضعت للدراسة فقط.

ثانياً-هيكل الاستبيان:

يتكون من 4 محاور والتي تتمثل في:

-المحور الاول:البيانات الشخصية يتضمن التغيرات الديمغرافية والتي تتمثل في الجنس، السن،المستوى التعليمي،عدد سنوات الخبرة.

-المحور الثاني: حوكمة الشركات حيث هناك 10عبارات قسمت الى 4 تقسيمات تتمثل في مبادئ الحوكمة على التوالي: ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات، دور أصحاب المصالح، الإفصاح و الشفافية مسؤوليات مجلس الإدارة.

-المحور الثالث:نظام الرقابة الداخلية حيث هناك 13 عبارة قسمت إلى 3 تقسيمات تتمثل في معايير المراجعة الداخلية و تقييم نظام الرقابة الداخلية و تطبيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية.

المحور الرابع: حيث حاولنا وضع عبارات تربط بين المتغيرين

وتم وضع العبارات على أساس سلم ليكارت الخماسي ووزعت درجاته على النحو التالي:

-الدرجة 1 تمثل لا اتفق بشدة

-الدرجة 2 تمثل لا اتفق

-الدرجة 3 تمثل محايد

-الدرجة 4 تمثل اتفق

-الدرجة 5 تمثل اتفق بشدة

ثالثا- صدق وثبات الإستبيان

1- صدق الإستبيان:

الصدق و الثبات من الخصائص المطلوبة لأداة الدراسة و لذلك تم تقنين فقرات الإستبيان و تم التحقق من صدق الأدلة من خلال عرض الأداة على عدد من المحكمين من أصحاب الخبرة والتخصص والعمل بآرائهم و اقتراحاتهم والتي على أساسها تم الوصول للتصميم النهائي للاستمارة.

2- ثبات الاداة:

من خلال معامل ألفا كرونباخ حيث يستعمل لقياس مدى ثبات أداة القياس من ناحية العبارات الموضوعة وتعتبر قيمته مقبولة اذا كانت % 60 فاكثر حيث كانت نتائج اختبار ألفا كرونباخ كما يلي:

الجدول(3- 1) اختبار ألفا كرونباخ

المحاور وتقسيماتها	عدد العبارات	معامل الفا كرونباخ
حوكمة الشركات		
ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمـــــة الشركات	2	0,791
دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات	3	0,600
الإفصاح والشفافية	2	0,607
مسؤوليات مجلس الادارة	3	0,886
جميع عبارات حوكمة الشركات	10	0,849
نظام الرقابة الداخلية		
حد أدنى من الجودة المطلوبة لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية.	4	0,732
تعتمد المؤسسة الإقتصادية على خطوات لدراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية.	5	0,854
تطبيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية	4	0,951
جميع عبارات نظام الرقابة الداخلية	13	0,957
علاقة مبادئ الحوكمة بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الإقتصادية		
تطبيق قواعد حوكمة الشركات في المؤسسات الأقتصادية	8	0,829
جميع عبارات الاستمارة	31	0,920

المصدر:من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS-17

نلاحظ من الجدول السابق أن كل نتائج معامل ألفا كرونباخ أكبر م ن 60% مما يدل على ثبات أداة القياس من ناحية العبارات الموضوعة في الاستمارة حيث تراوحت بين 0,661 و 0,829 وكانت بالنسبة للحوكمة 0,799 و نظام الرقابة الداخلية 0,802 والعلاقة بينهما 0,829 وبلغ معامل الكلي للاستمارة 0,799.

المطلب الثاني:تحليل نتائج الدراسة:

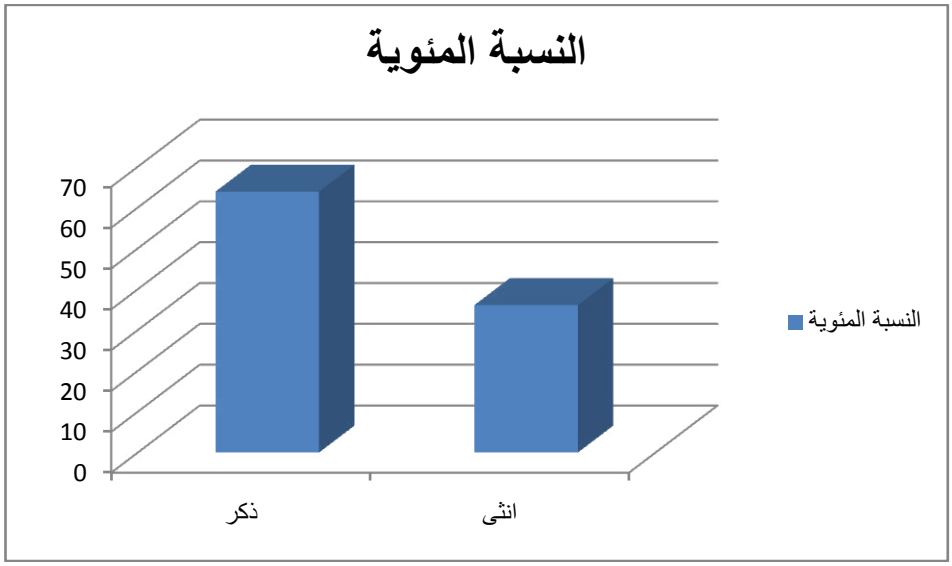
المحور الاول: الخصائص الديمغرافية:

1-الجنس: الجدول(3-2):توزيع عينة الدراسة حسب الجنس

الجنس	التكرارات	النسبة المئوية
ذكر	23	63,9
انثى	13	36,1
مجموع	36	100,0

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات البرنامج Spss-17

-نلاحظ من الجدول أن نسبة الذكور % 63,9 ونسبة الإناث ب 36,1% و هذا راجع لنوع الأنشطة التي تمارسها المؤسسة و التي غالباً ما يختص فيها الذكور و هذا للميول لهذه التخصصات في فترة التكوين.



الشكل(3-4)تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الجنس

المصدر:من إعداد الطاب بالإعتماد على الإستبيان و برنامج EXCEL

2-الفئة العمرية:

الجدول(3- 3):توزيع عينة الدراسة حسب الفئة العمرية

فئة العمرية	التكرارات	النسبة المئوية
20-29	7	19,4
30-39	14	38,9
40-49	11	30,6
50 فما فوق	4	11,1
مجموع	36	100,0

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات البرنامج Spss-17

-نلاحظ أن و38,9% من المستجوبين كان سنهم بين 39-30 و 11,1% كان سنهم 50 فما فوق و هذا للإعتماد المؤسسة على العناصر الشابة و هذا مؤشر جيد للدراسة.

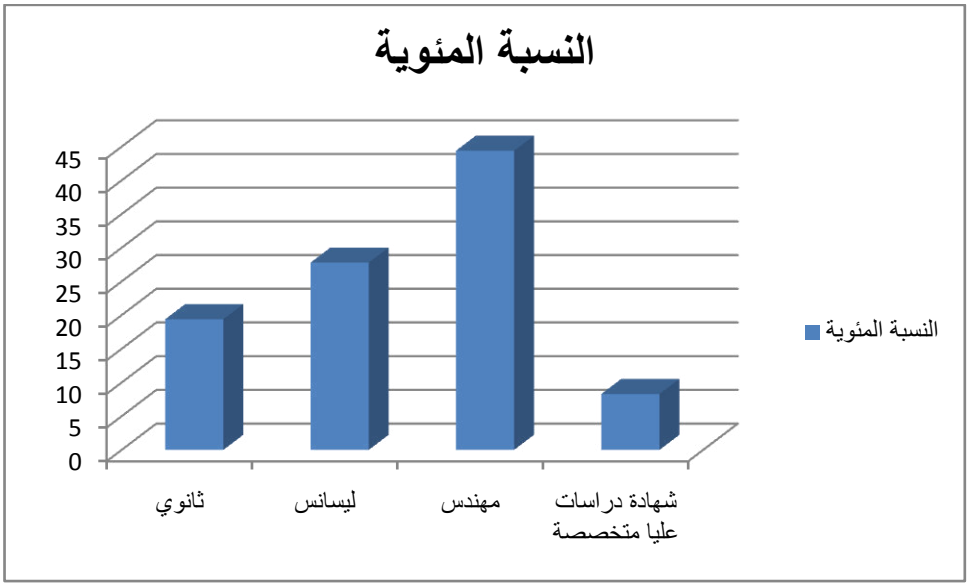
3-الدرجة العلمية:

الجدول(3-4):توزيع عينة الدراسة حسب الدرجة العلمية.

الدرجة العلمية	التكرارات	النسبة المئوية
ثانوي	7	19,4
ليسانس	10	27,8
مهندس	16	44,4
شهادة دراسات عليا متخصصة	3	8,3
مجموع	36	100,0

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات البرنامج Spss-17

-نلاحظ أن 44,4 % من المستجوبين هم مهندسين، و هذا لإعتماد المؤسسة عليهم في إنجاز المشاريع التي تتطلب التخصصات و الإطارات بمستوى مهندس، و نلاحظ أن 8,3 % هي أقل نسبة و التي تمثل شهادة دراسات متخصصة كما هو موضح في الشكل البياني التالي:



الشكل(3-5) تمثيل عينة الدراسة حسب الدرجة العلمية

المصدر: من إعداد الطاب بالإعتماد على الإستبيان و برنامج EXCEL

-النسب المئوية لإجابات المستجوبين حول المستوى التعليمي.

4-عدد سنوات الخبرة في الشركة:

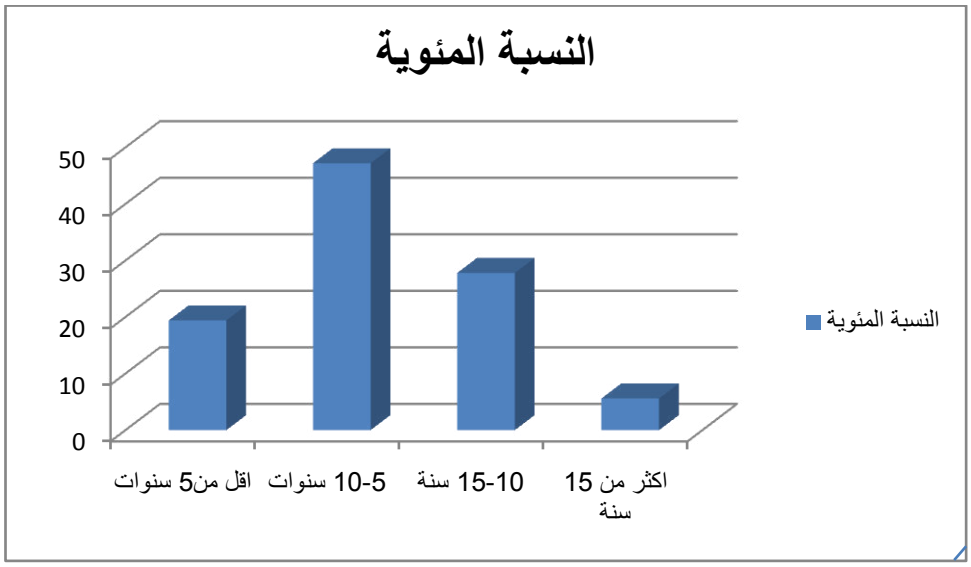
الجدول(3-5):توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة في الشركة

سنوات الخبرة في الشركة	التكرارات	النسبة المئوية
اقل من5 سنوات	7	19,4
10-5 سنوات	17	47,2
15-10 سنة	10	27,8
اكثر من 15 سنة	2	5,6
المجموع	36	100,0

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات البرنامج Spss-17

-نلاحظ أن 47,2 % من المستجوبين لديهم خبرة في الميدان من 5 إلى 10 سنوات و هذا لإعتماد المؤسسة على أصحاب الخبرة و نلاحظ 5,6 % كانت للمستجوبين الذين تفوق سنوات الخبرة لدهم أكثر من 15 سنة كما هو موضح في الشكل البياني التالي:

الشكل(3- 6)تمثيل عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة



المصدر:من إعداد الطاب بالإعتماد على الإستبيان و برنامج EXCEL

-النسب الئوية لإجابات المستجوبين حول سنوات الخبرة.

-المحور الثاني: حوكمة الشركات:

1-ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات.

الجدول(3-6):نتائج آراء عينة الدراسة حول مبدئ ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات.

العبارات	الانحراف معياري	المتوسط الحسابي
الإلزام بكافة القوانين و اللوائح	1,330	4,06
تتسم الجهات الإشرافية بنزاهة تحكمها عند آداء مهامها بموضوعية.	1,351	3,94
الاجمالي	1,21890	4,0000

المصدر:من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

-من خلال النتائج المتوصل إليها في الجدول أعلاه، نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة كانت أغلبها إيجابية و هذا بالنسبة لجميع العبارات الموضوعة في مبدئ ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات، وهذا وفق نتائج المتوسطات الحسابية التي كانت تتراوح بين 3,94 و4,06 أي أن النتائج تقع ضمن فئة موافق و موافق بشدة، و بلغ المتوسط الحسابي الكلي ماقيمته 4,00 وأما الإنحراف المعياري الكلي فقد كان 1,21.

2-دور أصحاب المصالح:

الجدول(3- 7):نتائج آراء عينة الدراسة حول مبدئ دور أصحاب المصالح.

العبارات	الانحراف معياري	المتوسط الحسابي
تطوير آليات مشاركة العاملين في تحسين الأداء.	1,296	3,92

تصميم هيكل فعال كفئ للحماية من الإعسار و التطبيق الفعال لحقوق الدائنين.	1,246	3,86
السماح لذوي المصالح بالإتصال بحرية بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم تجاه التصرفات الغير قانونية و المنافية للأخلاقيات المهنية.	1,218	4,06
الاجمالي	0,93435	3,9444

المصدر:من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

-من خلال النتائج المتوصل إليها في الجدول أعلاه، نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة كانت أغلبها إيجابية و هذا بالنسبة لجميع العبارات الموضوعة في مبدئ دور أصحاب المصالح وهذا وفق نتائج المتوسطات الحسابية التي كانت تتراوح بين 3,86 و4,06 أي أن النتائج تقع ضمن فئة موافق و موافق بشدة، و بلغ المتوسط الحسابي الكلي ماقيمته 3,94 وأما الإنحراف المعياري الكلي فقد كان0,93.

3-الإفصاح و الشفافية:

الجدول(3- 8):نتائج آراء عينة الدراسة حول مبدئ الإفصاح و الشفافية.

العبارات	الانحراف معياري	المتوسط الحسابي
لايقتصر الإفصاح على المعلومات الجوهرية فقط حيث يجب أن تشمل على النتائج المالية و التشغيلية للشركة.	1,222	4,22
الإفصاح حول الملكية و أسلوب ممارسة السلطة داخل الشركة.	1,276	4,03

الاجمالي	1,05813	4,1250

المصدر:من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

-من خلال النتائج المتوصل إليها في الجدول أعلاه، نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة كانت أغلبها إيجابية و هذا بالنسبة لجميع العبارات الموضوعة في مبدئ الإفصاح و الشفافية وهذا وفق نتائج المتوسطات الحسابية التي كانت تتراوح بين 4,03 و4,22 أي أن النتائج تقع ضمن فئة موافق بشدة، و بلغ المتوسط الحسابي الكلي ماقيمته 4,12 وأما الإنحراف المعياري الكلي فقد كان1,05.

4-مسؤوليات مجلس الإدارة:

الجدول(3- 9):نتائج آراء عينة الدراسة حول مبدئ مسؤوليات مجلس الإدارة.

العبارات	الانحراف معياري	المتوسط الحسابي
تطبيق معايير أخلاقية عالية و الأخذ بالحسبان مصالح أصحاب المصالح.	1,150	4,14
متابعة فعالية الإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة.	1,009	4,31
مسائلة مجلس الإدارة من قبل الشركة و المساهمين.	1,246	4,14
الاجمالي	1,02779	4,1944

المصدر:من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

-من خلال النتائج المتوصل إليها في الجدول أعلاه، نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة كانت أغلبها إيجابية و هذا بالنسبة لجميع العبارات الموضوعة في مبدئ ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات، وهذا

وفق نتائج المتوسطات الحسابية التي كانت تتراوح بين 4,14 و4,31 أي أن النتائج تقع ضمن فئة موافق بشدة، و بلغ المتوسط الحسابي الكلي ماقيمته 4,19 وأما الإنحراف المعياري الكلي فقد كان1,02.

-المحور الثالث: نظام الرقابة الداخلية:

1-حد أدنى من الجودة المطوبة لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية

الجدول(3-10):نتائج آراء عينة الدراسة حول الحد أدنى من الجودة المطوبة لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية

العبارات	الانحراف معياري	المتوسط الحسابي
قيام الإدارة بدراسة جوهرية للمخاطر و إحتمالات حدوثها.	1,348	3,81
أسلوب إدارة الشركة بفوض الصلاحيات و المسؤوليات.	0,996	4,42
هيكل تنظيمي يحدد إطاراً للإدارة للتخطيط و التوجيه و رقابة العمليات	1,296	4,25
إجراءات تقييم تتعلق بفحص آداء المنشأة	1,063	3,89
الإجمالي	0,88268	4,0903

المصدر:من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

-من خلال النتائج المتوصل إليها في الجدول أعلاه، نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة كانت أغلبها إيجابية و هذا بالنسبة لجميع العبارات الموضوعة في معايير نظام الرقابة الداخلية وهذا وفق نتائج

المتوسطات الحسابية التي كانت تتراوح بين 3,81 و 4,42 أي أن النتائج تقع ضمن فئة موافق وموافق بشدة، و بلغ المتوسط الحسابي الكلي ما قيمته 4,09 وأما الإنحراف المعياري الكلي فقد كان0,88.

2-تعتمد المؤسسة الإقتصادية على خطوات لدراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية

الجدول(3-11):نتائج آراء عينة الدراسة حول خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

العبارات	الانحراف معياري	المتوسط الحسابي
تمسك الدفاتر و الوثائق من طرف أشخاص معلن عنهم.	0,910	4,17
يتلائم النظام المحاسبي للمؤسسة مع إحتياجاتها.	0,964	4,39
يتم الإعلان عن كل طلب بإعداد تقارير إستلام وفحص.	1,369	3,89
يتم إبلاغ الموظفين الذين يقومون بتجهيز الأجور فوراً فوراً بمعدلات الرواتب للموظفين الذين تم إنتهاء خدماتهم.	0,877	4,56
إستخدام قائمة حسابات مفصلة لتحديد التوزيع المحاسبي للرواتب الأجور و لضبط الإقتطاعات من الأجور.	1,076	4,39
الاجمالي	0,83806	4,2778

المصدر:من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

-من خلال النتائج المتوصل إليها في الجدول أعلاه، نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة كانت أغلبها إيجابية و هذا بالنسبة لجميع العبارات الموضوعة في خطوات دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وهذا وفق

نتائج المتوسطات الحسابية التي كانت تتراوح بين 3,89 و4,56 أي أن النتائج تقع ضمن فئة موافق وموافق بشدة، و بلغ المتوسط الحسابي الكلي ماقيمته 4,27 وأما الإنحراف المعياري الكلي فقد كان0,83 .

1- تطبيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية:

الجدول(3- 12):نتائج آراء عينة الدراسة حول تطبيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

العبارات	الانحراف معياري	المتوسط الحسابي
التوفيق و التنسيق بين سلوك و تصرفات العاملين في المؤسسة.	1,079	4,25
تحديد إختصاصات ومهام كل موظف من موظفي المؤسسة.	1,282	3,89
حماية أصول و ممتلكات المؤسسة من أي تصرفات غير غير مشروعة.	1,059	4,28
إحترام المبادئ المحاسبية المتفق عليها و القواعد الداخلية للمؤسسة من أجل تقديم المعلومات المحاسبية.	1,199	4,14
الاجمالي	1,08141	4,1389

المصدر:من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

-من خلال النتائج المتوصل إليها في الجدول أعلاه، نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة كانت أغلبها إيجابية و هذا بالنسبة لجميع العبارات الموضوعة في تطبيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية وهذا وفق نتائج المتوسطات الحسابية التي كانت تتراوح بين 3,89 و 4,28أي أن النتائج تقع ضمن فئة

موافق وموافق بشدة، و بلغ المتوسط الحسابي الكلي ماقيمته 4,13 و أما الإنحراف المعياري الكلي فقد كان1,08.

-المحور الرابع: علاقة مبادئ الحوكمة بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الإقتصادية

الجدول(3-13):نتائج آراء عينة الدراسة حول علاقة مبادئ الحوكمة بنظام الرقابة الداخلية

العبارات	الانحراف معياري	المتوسط الحسابي
وضع المعايير الخاصة بالتقارير عن الرقابة الداخلية.	0,826	4,06
تطوير معايير المراجعة و ضوابط الرقابة الداخلية.	1,384	3,83
تقييم فعالية و كفاءة نظام الرقابة الداخلية.	1,369	3,89
وجود لجنة للمراجعة لتقوية نظام الرقابة الداخلية.	1,446	3,72
وضع خطط للتطوير و للتغيير في نظم الرقابة الداخلية.	1,330	3,94
وجود لجنة مراجعة تتميز بالإستقلالية.	1,253	4,03

تنسيق بين المراجعين الداخليين و الخارجيين و تحقيق التكامل بينهم.	0,609	4,47
البحث عن حلول بديلة و التي يجب على إدارة الشركة للأخذ بها بهدف زيادة فعاليتها.	1,287	3,67
الاجمالي	0,82336	3,9514

المصدر:من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

-من خلال النتائج المتوصل إليها في الجدول أعلاه، نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة كانت أغلبها إيجابية و هذا بالنسبة لجميع العبارات الموضوعة في علاقة مبادئ الحوكمة بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الإقتصادية وهذا وفق نتائج المتوسطات الحسابية التي كانت تتراوح بين 3,67 و4,47 أي أن النتائج تقع ضمن فئة موافق وموافق بشدة، و بلغ المتوسط الحسابي الكلي ما قيمته 3,95 و أما الإنحراف المعياري الكلي فقد كان 0,82.

-النتائج النهائية للدراسة

1-حوكمة الشركات

الجدول(3-14):النتائج النهائية لمبادئ لحوكمة الشركات في مكتب الدراسات الإقتصادية و التقنية.

حوكمة الشركات	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	ترتيب المبادئ
دور أصحاب المصالح	0,93435	3,9444	1
مسؤوليات مجلس الإدارة	1,02779	4,1944	2

الإفصاح و الشفافية	1,05813	4,1250	3
ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات	1,21890	4,0000	4

المصدر:من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

-من خلال النتائج المتوصل إليها في الجدول أعلاه، نلاحظ أن ترتيب مبادئ حوكمة الشركات حسب أهميتها و الذي إعتمدنا من خلاله على الترتيب على أساس اللإنحراف المعياري كان كالآتي:

- دور أصحاب المصالح.

- مسؤوليات مجلس الإدارة.

- الإفصاح و الشفافية.

- ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات.

2- نظام الرقابة الداخلية:

الجدول(3-15):نتائج النهائية لنظام الرقابة الداخلية في مكتب الدراسات الإقتصادية و التقنية.

نظام الرقابة الداخلية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الترتيب
تعتمد المؤسسة الإقتصادية على خطوات لدراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية	0,83806	4,2778	1
حد أدنى من الجودة المطوبة لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية	0,88268	4,0903	2
تطبيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية	1,08141	4,1389	3

المصدر:من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

-من خلال النتائج المتوصل إليها في الجدول أعلاه، نلاحظ أن ترتيب أقسام المحور الثاني حيث أننا إستعنا بالإنحراف المعياري لترتيب هذه الأقسام حسب أهميتها حيث كانت كالآتي:

- تعتمد المؤسسة الإقتصادية على خطوات لدراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية

-حد أدنى من الجودة المطوبة لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية

-تطبيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية

3 - علاقة مبادئ الحوكمة بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الإقتصادية

الجدول(3-16):نتائج النهائية لعلاقة مبادئ الحوكمة بنظام الرقابة الداخلية لمكتب الدراسات.

العبارات	الانحراف معياري	المتوسط الحسابي	الترتيب
تنسيق بين المراجعين الداخليين و الخارجيين و تحقيق التكامل بينهم	0,609	4,67	1

وضع المعايير الخاصة بالتقارير عن الرقابة الداخلية.	0,826	4,06	2
وجود لجنة مراجعة تتميز بالإستقلالية.	1,253	4,03	3
البحث عن حلول بديلة و التي يجب على إدارة الشركة للأخذ بها بهدف زيادة فعاليته.	1,287	3,67	4
وضع خطط للتطوير و للتغيير في نظم الرقابة الداخلية.	1,330	3,94	5
تقييم فعالية و كفاءة نظام الرقابة الداخلية.	1,369	3,89	6
تطوير معايير المراجعة و ضوابط الرقابة الداخلية.	1,384	3,83	7
وجود لجنة للمراجعة لتقوية نظام الرقابة الداخلية.	1,446	3,72	8

المصدر:من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

-معادلة الإرتباط

الجدول(3-17)معادلة الإرتباط

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.	Corrélations		
		A	Erreur standard	Bêta			Corrélation simple	Partielle	Partie
1	(Constante)	,254	,260		,980	,334			
	الحوكمة	,965	,063	,935	15,431	,000	,935	,935	,935
a. Variable dépendante **الرقابة الداخلية**									

المصدر:مخرجات برنامج SPSS-17

نلاحظ من الجدول أعلاه أن معمل الإرتباط 0,935 هذا يعني أن معامل الإرتباط قوي

- هذا لمدى تأثير مبادئ حوكمة الشركات على نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة و أن مبادئ الحوكمة التي تم إسقاطها على نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة و التي تطابقة مع عبارات الإستبيان،حيث أننا نستنتج أن المؤسسة محل الدراسة تعطي إهتماماً لمبادئ الحوكمة و دورها الفعال في تعزيز نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

-خلاصة الدراسة :

إن المؤسسة العمومية الإقتصادية"مكتب الدراسات الإقتصادية و التقنية" تعطي إهتماماً كبيراً لحوكمة الشركات و ذلك لدورها الفعال في رفع كفاءة المؤسسة و تحسين المستوى الرقابي لديها و هذا نتيجة

لسياسات إتبعتها المؤسسة من خلال تحريك الأطراف الحوكمة و الإعتماد على الإجراءات الرقابية و تقييم

شامل لنظام الرقابة الداخلية حيث أننا تمكنا من إستناج بعض النتائج نذكر منها:

-التنسيق بين عمل المراجيين الداخليين و الخارجيين يحقق تكامل بينهم.

-تطبيق قواعد الحوكمة يعمل على تطوير معايير المراجعة و ضوابط الرقابة الداخلية.

-ضرورة و جود لجنة مراجعة في المؤسسة الإقتصادية مع الإلتزام بكامل الشروط من خلال إستقلاليتها و الشروط المفروضة على أعضائها.

-البحث عن الحلول البديلة و في الوقت المناسب من طرف إدارة المؤسسة.

-تطبيق لمبادئ الحوكمة في المؤسسة يعني وجود نظام رقابة فعال.

إن تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الشركات الإقتصادية و تعزيز أنظمتها الرقابية، هو هدف سامي تسعى

جميع الشركات الوصول إليه من أجل البقاء و الإستمرار و الحفاظ على مكانتها في السوق خاصة بعد الإنهيارات المالية و الإقتصادية التي مست كبريات الشركات في العالم، مما أدى إلى زيادة الإهتمام أيضاً بمهنة المراجعة الداخلية، التي تعتبر أداة من أدوات الرقابة الداخلية، حيث أن نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية يعمل على حماية أصولها و ممتلكاتها من أي تصرفات غير شرعية، و لقد أثبتت الدراسة ذلك من خلال الإشارة إلى الإرتباط القوي بين حوكمة الشركات و نظام الرقابة الداخلية، و خلصت التوصيات و الاقتراحات في النقاط التالية:

-تصميم هيكل فعال كفئ للحماية.

-مسايرة القوانين الصادرة عن منظمة التعاون الإقتصادي و التنمية.

-وضع المعايير الخاصة بالتقارير عن الرقابة الداخلية.

-تطوير معايير المراجعة و ضوابط الرقابة الداخلية.

-إستقلالية لجنة المراجعة.

-التنسيق بين عمل كل من المراجعين الداخليين و الخارجيين و تحقيق التكامل بينهم.

-رفع مهنة المراجعة من خلال منح شهادات دولية للمراجعين الداخليين من خلال التكوين في الجامعات و المدارس العليا.

-إيصال مفهوم حوكمة الشركات من خلال المؤتمرات المهنية و العلمية.

-وجود لجنة مراجعة للربط بين المراجع الداخلي و الخارجي.

جـــــامعة محـــــمد خيضـــــر – بسكرة –

تخصص: مالية وحوكمة الشركات السنة الدراسية: 2013/2012

استمارة

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

أضع بين أيديكم هذه استمارة ، راجيا منكم الإجابة على الأسئلة الواردة فيها بهدف اعتمادها كمصدر للبيانات اللازمة لإعداد بحث علمي تحت عنوان :دور الحوكمة في تعزيز نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الإقتصادية

لذا أرجو من سيادتكم التكرم بقراءة العبارات والإجابة عنها وفق ما ترونه مناسبل

وتقبلوا مني فائق الاحترام والتقدير

الطالب: حيراوي أيوب **إشراف الأستاذ:بن فرحات عبد المنعم**

المحور الأول: البيانات الشخصية: يهدف هذا المحور إلى تبيان بعض الخصائص الشخصية والوظيفية التي تساعد في تفسير الاختلاف من إجابات الأفراد، لذا الرجاء وضع العلامة (X) في المربع المناسب.

1. الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐
2. السن: من 20–29 سنة ☐ من 30–39 سنة ☐
   من 40–49 سنة ☐ من 50–فما فوق ☐
3. المستوى التعليمي: ثانوي ☐ ليسانس ☐
   مهندس ☐ شهادة دراسات عليا متخصصة ☐
4. عدد سنوات الخبرة: أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى أقل من 10سنوات ☐
   من10 إلى أقل من 15 سنة ☐ من 15 سنة فأكثر ☐

المحور الثاني: حوكمة الشركات

يهدف هذا الجزء إلى معرفة حوكمة الشركات لذا نرجوا منكم وضع علامة (X) أمام كل عبارة وفقا ما ترونه مناسبا من بين الخيارات المتاحة.

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات						
1	الإلزام بكافة القوانين و اللوائح					
2	تتسم الجهات الإشرافية بنزاهة تحكمها عند آداء مهامها بموضوعية					
دور أصحاب المصالح						
3	تطوير آليات مشاركة العاملين في تحسين الأداء					
4	تصميم هيكل فعال كفئ للحماية من الإعسار و التطبيق الفعال لحقوق الدائنين					
5	السماح لذوي المصالح بالإتصال بحرية بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم تجاه التصرفات الغير قانونية و المنافية للأخلاقيات المهنية					
الإفصاح و الشفافية						
6	لا يقتصر الإفصاح على المعلومات الجوهرية فقط حيث يجب أن تشمل على النتائج المالية و التشغيلية للشركة.					
7	الإفصاح حول الملكية و أسلوب ممارسة السلطة داخل الشركة .					
مسؤوليات مجلس الإدارة						
8	تطبيق معايير أخلاقية عالية و الأخذ بالحسبان مصالح					

	أصحاب المصالح.					
9	متابعة فعالية الإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة					
10	مساءلة مجلس الإدارة من قبل الشركة و المساهمين					

المحور الثالث:نظام الرقابة الداخلية

يهدف هذا الجزء إلى معرفةنظام الرقابة الداخلية لذا نرجوا من سيادتكم وضع علامة (X) أمام كل عبارة وفق ما ترونه مناسبا.

حد أدنى من الجودة المطلوبة لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية من خلال:						
11	قيام الإدارة بدراسة جوهرية للمخاطر و إحتمالات حدوثها					
12	أسلوب إدارة الشركة يفوض الصلاحيات و المسؤوليات.					
13	هيكل تنظيمي يحدد إطاراً للإدارة للتخطيط و التوجيه و رقابة العمليات					
14	إجراءات تتعلق بفحص آداء المنشأة					
تعتمد المؤسسة الاقتصادية على خطوات لدراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية حيث:						
15	تمسك الدفاتر و الوثائق من طرف أشخاص معلن عنهم.					
16	يتلاءم النظام المحاسبي للمؤسسة مع احتياجاتها.					
17	يتم الإعلان عن كل طلب بإعداد تقارير إستلام و فحص					
18	يتم إبلاغ الموظفين الذين يقومون بتجهيز الأجور فوراً بمعدلات الرواتب للموظفين الذين تم انتهاء خدماتهم.					
19	استخدام قائمة حسابات مفصلة لتحديد التوزيع المحاسبي للرواتب و الأجور و لضبط الإقتطاعات من الأجور.					
إن تطبيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية يعمل على:						
20	التوفيق و التنسيق بين سلوك و تصرفات العاملين في الشركة.					
21	تحديد اختصاصات و مهام كل موظف من موظفي المؤسسة.					

22	حماية أصول و ممتلكات المؤسسة من أي تصرفات غير مشروعة.					
23	احترام المبادئ المحاسبية المتفق عليها و القواعد الداخلية للمؤسسة من أجل تقديم المعلومات المحاسبية.					

المحور الرابع:يهدف هذا الجزء إلى إبراز"**علاقة مبادئ الحوكمة بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة**"

تطبيق قواعد الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية يعمل على:						
24	وضع المعايير الخاصة بالتقارير عن الرقابة الداخلية.					
25	تطوير معايير المراجعة و ضوابط الرقابة الداخلية.					
26	تقييم فاعلية و كفاءة نظم الرقابة الداخلية.					
27	وجود لجنة للمراجعة لتقوية نظام الرقابة الداخلية.					
28	وضع خطط للتطوير و التغيير في نظم الرقابة الداخلية.					
29	وجود لجنة مراجعة تتميز بالاستقلالية.					
30	تنسيق بين عمل المراجعين الداخليين و الخارجيين و تحقيق التكامل بينهم.					
31	البحث عن حلول بديلة و التي يجب على إدارة الشركة الأخذ بها بهدف زيارة فعاليتها.					

شكرا على حسن

تعاونكم