



# الموضوع

دور حوكمة المؤسسات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية  
دراسة حالة: مؤسسة سوناطراك - جامعة -

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية

تخصص: مالية وحاكمة المؤسسات

إشراف الأستاذ:

■ بن فرحات عبد المنعم

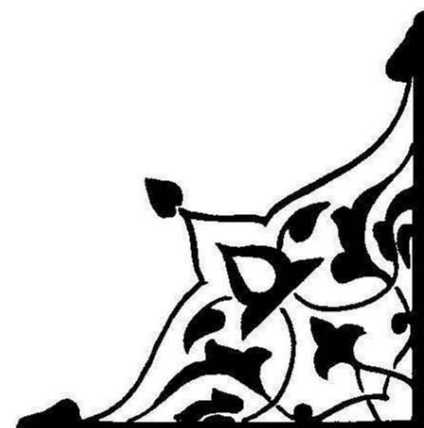
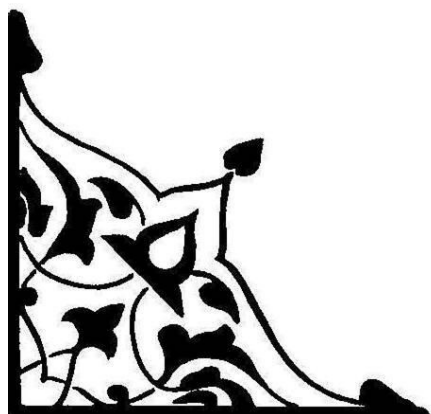
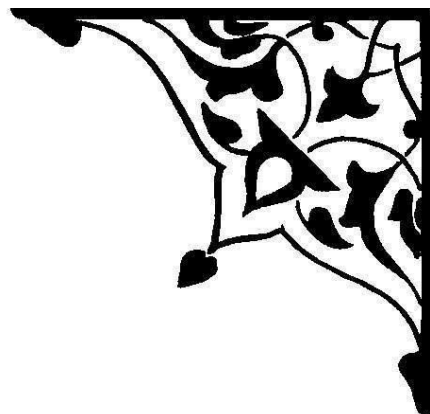
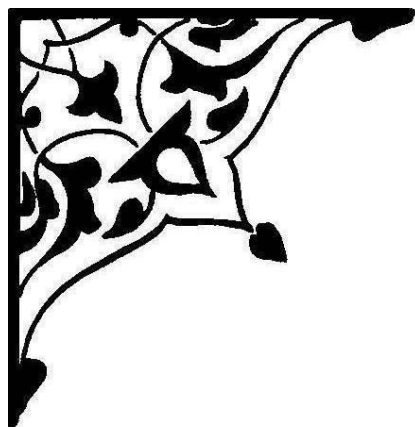
إعداد الطالبة:

■ ديبيلو سلمى

[/http://www.univ-biskra.dz](http://www.univ-biskra.dz)

السنة الجامعية: 2016-2017

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ إِذْ قَالَ رَبُّكَ لِلْمَلَائِكَةِ إِنِّي جَاعِلٌ فِي الْأَرْضِ خَلِيفَةً قَالُوا أَتَجْعَلُ فِيهَا مَن يُفْسِدُ فِيهَا وَيَسْفِكُ  
الدِّمَاءَ وَنَحْنُ نُسَبِّحُ بِحَمْدِكَ وَنُقَدِّسُ لَكَ قَالَ إِنِّي أَعْلَمُ مَا لَا تَعْلَمُونَ (30) وَعَلَّمَ آدَمَ الْأَسْمَاءَ  
كُلَّهَا ثُمَّ عَرَضَهُمْ عَلَى الْمَلَائِكَةِ فَقَالَ أَنْبِئُونِي بِأَسْمَاءِ هَؤُلَاءِ إِنْ كُنْتُمْ صَادِقِينَ (31) قَالُوا  
سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ أَنْتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ (32) قَالَ يَا آدَمُ أَنْبِئْهُمْ بِأَسْمَائِهِمْ  
فَلَمَّا أَنْبَأَهُمْ بِأَسْمَائِهِمْ قَالَ أَلَمْ أَقُلْ لَكُمْ إِنِّي أَعْلَمُ غَيْبَ السَّمَاوَاتِ وَالْأَرْضِ وَأَعْلَمُ مَا تُبْدُونَ وَمَا  
كُنْتُمْ تَكْتُمُونَ (33) وَإِذْ قُلْنَا لِلْمَلَائِكَةِ اسْجُدُوا لِآدَمَ فَسَجَدُوا إِلَّا إِبْلِيسَ أَبَى وَاسْتَكْبَرَ وَكَانَ مِنَ  
الْكَافِرِينَ (34) ﴾

صدق الله العظيم

( البقرة من الآية 30 إلى الآية 34 )

# الإهداء

إلى أغلى ما في الوجود، إلى من بعثهم الله مؤذنين ومربيين لينيرا درب حياتي، إلى  
الوالدين الكريمين:

إلى..... أمي التي يلهج قلبها ولسانها دوما بالدعاء لي.

إلى..... أبي الذي كان سندا وعمونا ويسر لي بفضل الله  
طرق الخير والرشاد.

إلى..... من كانت مرافقتهم لي في مشواري عمونا لي على  
إنجاز ما أردت، أخي، أخواتي العزيزات، زملائي، زميلاتي الفضليات، إلى كل من كان له  
الفضل في وقوفي حيث أنا الآن.

إلى هؤلاء أهدى العمل المتواضع

\* ديبيلو سلمى \*

# شكر ونقصابر

أشكرك يا الله على نعمك التي أنعمت علي ﴿وَإِنْ تَعُدُّوا نِعْمَتَ اللَّهِ لَا تَحْصُوهَا﴾ (إبراهيم: 34).

و على نعمة توفيقك لي لإتمام هذا البحث ﴿رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ﴾ (النمل : 19).

نتقدم بجزيل الامتنان إلى الأستاذ الفاضل "بن فرحات عبد المنعم" الذي كان الأستاذ الموجه و نعم المرشد و الذي له علي في هذا العمل أيادي بيضاء و أنار لي الدرب و الذي لم يبخل علي بتوجيهاته ونصائحه المفيدة والقيمة، أشكرك على جميل صبرك و حسن معاملتك. لك مني فائق التقدير والاحترام.

كما أشكر جميع الأساتذة وكل موظفي كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير على التوجيهات والنصائح التي قدموها لنا لإتمام هذا العمل.

تحية خاصة إلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد،

تحية خاصة إلى السيد : بن مبروك خالد مدير مؤسسة سوناطراك

فرع جامعة لما سخر لي من وقت ومساعدات ، جزاه الله عني كل

خير

-والحمد لله أولا و آخرا-

# فهرس المحتويات

| الصفحة | الموضوع  |
|--------|--|
| -      | الواجهة  |
| -      | البسمة   |
| -      | آيات قرآنية  |
| -      | إهداء  |
| -      | شكر و عرفان  |
| I      | فهرس المحتويات   |
| III    | فهرس الجداول   |
| IV     | فهرس الأشكال   |
| V      | ملخص الدراسة بالعربية  |
| VI     | ملخص الدراسة بالفرنسية   |
| أ - و  | المقدمة  |
| 1      | <b>الفصل الأول: الإطار الفكري والنظري لحوكمة المؤسسات</b>              |
| 2      | تمهيد  |
| 3      | <b>المبحث الأول: الخلفية الفكرية لمفهوم حوكمة المؤسسات</b>             |
| 3      | المطلب الأول: ماهية حوكمة المؤسسات وأهم النظريات المفسرة لظهورها       |
| 7      | المطلب الثاني: خصائص حوكمة المؤسسات ومبادئها                           |
| 12     | <b>المبحث الثاني: آليات حوكمة المؤسسات ونظامها</b>                     |
| 12     | المطالب الأول: آليات حوكمة المؤسسات                                    |
| 15     | المطلب الثاني: نظام حوكمة المؤسسات                                     |
| 18     | <b>المبحث الثالث: أهمية وأهداف حوكمة المؤسسات وبعض التجارب الدولية</b> |
| 18     | المطلب الأول: أهمية وأهداف حوكمة المؤسسات                              |
| 22     | المطلب الثاني: التجارب الدولية لحوكمة المؤسسات                         |
| 28     | خلاصة الفصل  |
| 29     | <b>الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية</b>                             |
| 30     | تمهيد  |
| 31     | <b>المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لنظام الرقابة الداخلية</b>           |

|    |  |
|----|--|
| 31 | المطلب الأول: نشأة وتعريف الرقابة الداخلية                               |
| 34 | المطلب الثاني: أنواع الرقابة الداخلية                                    |
| 38 | المبحث الثاني: دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية                       |
| 38 | المطلب الأول: خصائص ومكونات نظام الرقابة الداخلية                        |
| 44 | المطلب الثاني: أهمية وأهداف نظام الرقابة الداخلية                        |
| 46 | المبحث الثالث: علاقة آليات الحوكمة بنظام الرقابة الداخلية وتقييمها       |
| 46 | المطلب الأول: علاقة التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة بنظام الرقابة الداخلية |
| 51 | المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية                               |
| 56 | خلاصة الفصل  |
| 57 | الفصل الثالث:دراسة حالة مؤسسة سوناطراك "جامعة"                           |
| 58 | تمهيد  |
| 59 | المبحث الأول: تقديم مؤسسة سوناطراك فرع جامعة                             |
| 59 | المطلب الأول: نشأة وتعريف المؤسسة  |
| 61 | المطلب الثاني:المهام والموقع الجغرافي لمؤسسة سوناطراك                    |
| 64 | المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة سوناطراك                           |
| 68 | المبحث الثاني:الإجراءات النموذجية للدراسة                                |
| 68 | المطلب الأول: أدوات جمع البيانات   |
| 69 | المطلب الثاني: أبعاد وأسئلة المقابلة                                     |
| 70 | المبحث الثالث: تفرغ البيانات وتحليل النتائج المتحصل عليها                |
| 70 | المطلب الأول: تفرغ البيانات والنتائج                                     |
| 77 | المطلب الثاني: تحليل وتفسير النتائج الخاصة بالمقابلة                     |
| 78 | المطلب الثالث: الإقتراحات  |
| 80 | خلاصة الفصل  |
| 82 | الخاتمة  |
| 85 | قائمة المراجع  |



| الصفحة | عنوان الجدول                                  | رقم الجدول |
|--------|---|------------|
| 26     | المعايير الأساسية للحكم الراشد في المؤسسة     | 1          |
| 37     | أوجه الإختلاف بين الرقابة المحاسبية والإدارية | 2          |
| 43     | الشرح التفصيلي لمكونات نظام الرقابة الداخلية  | 3          |
| 49     | علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية  | 4          |
| 61     | خصائص السائل الرئيسي (البتروال الخام)         | 6          |
| 73     | شرح نفايات المؤسسة                            | 7          |

| الصفحة | عنوان الشكل   | رقم الشكل |
|--------|---|-----------|
| 8      | خصائص حوكمة المؤسسات                                | 1         |
| 11     | مبادئ حوكمة المؤسسات لمنظمة التعاون والتنمية        | 2         |
| 13     | اللجان التابعة لمجلس الإدارة                        | 3         |
| 17     | نظام حوكمة المؤسسات                                 | 4         |
| 20     | أهمية حوكمة المؤسسات                                | 5         |
| 22     | أهداف حوكمة المؤسسات                                | 6         |
| 42     | مكونات نظام الرقابة الداخلية                        | 7         |
| 48     | العلاقة بين التدقيق الداخلي والرقابة وإدارة المخاطر | 8         |
| 60     | هيكل محطات الضخ التابعة لسوناطراك                   | 9         |
| 63     | الموقع الجغرافي للمؤسسة                             | 10        |
| 64     | الهيكل التنظيمي لأقسام المؤسسة                      | 11        |
| 67     | الهيكل التنظيمي لمهام المؤسسة                       | 12        |

### ملخص الدراسة

تهدف دراسة البحث إلى توضيح دور حوكمة المؤسسات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، حيث صيغت إشكالية البحث إنطلاقاً من التساؤل الرئيسي " كيف تساهم أبعاد الحوكمة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية؟ " ومن هذا التساؤل الرئيسي تنفرع مجموعة من التساؤلات الفرعية ينتظر من البحث أن يتحمل الإجابة العلمية حولها.

ومن أجل تحقيق أهداف البحث وهي الأجابة على التساؤلات تم عرض جميع المفاهيم النظرية المتعلقة بحوكمة المؤسسات وكذا تطور هذا المفهوم من خلال النظريات المرتبطة عبر التسلسل الزمني، بالإضافة إلى دراسة جملة من الآليات التي تعمل على تعزيز كفاءة وأداء المؤسسة، أما المفاهيم النظرية المتعلقة بالرقابة الداخلية تبلورت في مفهومها وخصائصها وتقسيماتها وأدوات تقييمها، ثم تم تحليل وتقييم بيانات المقابلة التي أجريت مع المدير وبعض الموظفين لدى مؤسسة سوناطراك جامعة والتوصل إلى جملة من النتائج كان أهمها أن آليات الضبط التي تؤدي إلى التقليل من الفساد المالي والإداري والتقليل من الوقوع في الخطر هي مجلس الإدارة وعمليات التدقيق بالإضافة إلى الممارسة السليمة للرقابة الداخلية.

ولقد لخصت مجموعة من التوصيات تمثلت أهمها في إلزام المؤسسات الجزائرية على العمل بالقواعد الأساسية لحوكمة المؤسسات، وفرض العقوبات على كل من يخالف تطبيقها، كما يجب على الإدارة تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الذي يعتبر صمام أمانها في كافة التشغيل والحفاظ على الأصول وحسن إدارتها للحصول على أفضل النتائج.

**الكلمات المفتاحية:** حوكمة المؤسسات ، الرقابة الداخلية ، الآليات الداخلية والخارجية للحوكمة.

## Résumé

---

### Résumé:

L'étude de recherche vise à clarifier le rôle de la gouvernance d'entreprise dans l'activation du système de contrôle interne de l'institution économique, où la formule est problématique de recherche de la principale question « comment les dimensions de gouvernance contribuent à l'activation du système des institutions économiques de contrôle interne ? » et d'après ce question clé pose un ensemble de sous-questions devraient la recherche de porter la réponse scientifique.

Afin d'atteindre les objectifs de la recherche qui est la réponse aux questions ont été présentées tous les concepts théoriques des institutions de gouvernance, ainsi que le concept de l'évolution à travers les théories associées à la chronologie croisée, en plus d'étudier un certain nombre de mécanismes qui améliorent l'efficacité et la performance de l'institution, les concepts théoriques liés au contrôle interne ont consisté dans son concept, les caractéristiques et les divisions et les outils évalués, analysés et évalués l'entrevue avec le directeur et certains travailleurs de l'entreprise de Sonatrach (Djamaa) et d'atteindre un certain nombre de résultats est le plus important des mécanismes de contrôle qui conduisent à la réduction de la corruption financière et administratif et de minimiser le risque est le conseil d'administration et les processus d'audit en plus de la bonne pratique du contrôle interne.

Nous avons résumé une série de recommandations a représenté le plus important dans obligeants les institutions algériennes à travailler les règles de base de la gouvernance d'entreprise, et d'imposer des sanctions à toute personne qui porte atteinte à leur application et l'administration doit activer le contrôle interne du système d'entreprise, qui est une sécurité dans tous les fonctionnements et le maintien des actifs et une bonne gestion pour obtenir le meilleur résultats.

**Mots clés :** gouvernance d'entreprise, contrôle interne, des mécanismes internes et externes de gouvernance.

# المقدمة

تتعرض المؤسسات العاملة في القطاع الاقتصادي إلى كثير من المخاطر وتتخذها مجموعة من الطموحات والتحديات، فهي من جهة تسعى للتميز وإكتساب الموقع الريادي قصد الإستمرار وضمان البقاء وإنماء الثروة، وفي مقابل ذلك فهي تتعرض لمخاطر عديدة ومتشعبة، منها تلك المتعلقة بالجانب الاقتصادي وحتميات البقاء ضمن سوق يتسم بنظرها من مؤسسات أخرى وحتى الداخلة حديثا، ومخاطر أخرى مالية مرتبطة بقدرات التمويل والإستثمار ومخاوف تراجع أو تدهور القدرة المالية للمؤسسة ككل.

وإزاء هذه المخاطر المحتملة والطموحات التي تسعى إليها هذه المؤسسات الاقتصادية، فإن هذه الاخيرة تعمل على إيجاد الآليات والعوامل التي تمكنها من السير بأمان في هذا المحيط الاقتصادي والمالي وتحقيق مختلف أهدافها، ومن بين هذه الآليات التي عرفت منذ ظهور هذه الكيانات هي آلية الرقابة والتي تتنوع بين رقابة داخلية وخارجية.

غير أن الازمات المالية الأخيرة، وما حدث من إنهيار شركات كبرى في العالم كحال شركة {اترون} وغيرها، دفع نحوى التفكير في مراجعة أدوات الرقابة التقليدية وإخضاعها للنقد الموضوعي.

وفي هذا الصدد، وبعد مساهمات فكرية متعددة، اتجهت النظمات الادارية الحديثة إلى إبداع أدوات تسييرية حديثة وجديدة بالمؤسسات الاقتصادية، عرفت فيها مصطلح يطلق عليه بالحوكمة التي تضمنت مجموعة قواعد ومبادئ تمثلت في ضمان وجود اطار فعال لحوكمة المؤسسات، وحقوق المساهمين، ودور أصحاب المصالح، مجلس الإدارة، والافصاح والشفافية، واعتماد آليات تتمثل في المساهمين، ومجلس الادارة، والادارة، واصحاب المصالح وغيرها.

وفي هذا السياق، وفي ظل الاتجاه المتصاعد نحو تكريس هذا المفهوم {حوكمة المؤسسات} والدفع نحو تبنيه لدى معظم المؤسسات في العالم، كان توجه الطالبة نحو البحث بعرض المساهمات التي يمكن أن يقدمها هذا النظام في مجال الرقابة الداخلية.

ومن هنا كان السؤال الرئيسي كالتالي:

**كيف تساهم أبعاد الحوكمة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟**

❖ الأسئلة الفرعية



من خلال التساؤل الرئيسي يمكن طرح بعض الاسئلة الفرعية التي تساعد في عملية البحث متمثلة في:

- 1- ماهو واقع الحوكمة في مؤسسة سوناطراك؟
- 2- كيف تساهم أبعاد الحوكمة في تفعيل الرقابة الإدارية؟
- 3- كيف تساهم أبعاد الحوكمة في تفعيل الرقابة المحاسبية الداخلية؟
- 4- كيف تساهم أبعاد الحوكمة في تفعيل الضبط الإداري؟

### ❖ الفرضيات

وللإجابة عن هذه الأسئلة وتوجيها لمسار البحث فإننا نقدم الفرضيات التالية:

### الفرضية الرئيسية:

تساهم الحوكمة من خلال آليتي مجلس الإدارة والتدقيق بنوعيه الداخلي والخارجي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

### الفرضيات الفرعية:

- 1- تملك مؤسسة سوناطراك توجهها نحو تكريس آليات نظام الحوكمة
- 2- تساهم الحوكمة من خلال بعد مجلس الإدارة في تعزيز فعالية الرقابة الإدارية بالمؤسسة.
- 3- تساهم الحوكمة من خلال بعد التدقيق في تعزيز فعالية الرقابة المحاسبية بالمؤسسة.
- 4- تساهم الحوكمة من خلال بعدي القوانين والتشريعات ومجلس الإدارة في تعزيز فعالية الضبط الداخلي.

### ❖ أهمية البحث

تبرز أهمية الدراسة من خلال تحديد آليات حوكمة المؤسسات وعلاقتها بنظام الرقابة الداخلية بكل أنواعها حيث أن المتغيرين لقيما إهتماما كبيرا من مختلف الباحثين والمحللين والهيئات الرقابية، بالإضافة إلى محاولة إسقاط الجانب النظري للدراسة في مؤسسة سوناطراك جامعة من أجل معرفة مدى تطبيق الحوكمة في بيئة العمل.

### ❖ أهداف البحث

تسعى دراسة هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

- 1- التآطير الفكري لحوكمة المؤسسات وذلك من خلال عرض مفهومها وتطورها التاريخي وأهيتها وأهدافها.

- 2-تحديد مقومات وأساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول بها.
- 3-إبراز مساهمة أبعاد الحوكمة في تحقيق فعالية نظام الرقابة بالمؤسسات الاقتصادية.
- 4-التعرف على الآليات الداخلية والخارجية للحوكمة والمتمثلة في مجلس الإدارة والتدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي وغيرها.
- 5-محاولة الإلمام ببعض جوانب الموضوع لإطلاع الطلبة عليه .

❖ أسباب إختيار الموضوع: الأسباب التي دفعت بالطالبة إلى تناول هذا الموضوع تمثلت في:

- 1-الإتجاه المتصاعد نحوى تكريس مفهوم الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية دوليا ووطنيا.
- 2-تنمية القدرات المعرفية من خلال الإطلاع المستمر على الدراسات المتخصصة في هذا المجال.
- 3-مجال التخصص الدراسي في مالية وحوكمة المؤسسات.

### ❖ منهجية البحث

نظرا لطبيعة الدراسة وتماشيا مع الموضوع، ولتحقيق أهدافه والوصول إلى النتائج المرجوة منه، فقد تم الاعتماد على منهجية البحوث النوعية لإبراز جميع المفاهيم والأطر النظرية سواء المرتبطة بحوكمة المؤسسات (تعريفها، أهميتها، مبادئها، آلياتها، أهدافها)، أو المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية، كما تم الاعتماد بشكل رئيسي على المقابلة في الدراسة التطبيقية.

### ❖ حدود البحث

- الحدود الزمنية: إمتدت فترة إعداد البحث من 18جانفي 2017 إلى غاية 24ماي 2017.
- الحدود المكانية: تم إجراء الجانب تطبيقي في مؤسسة سوناطراك جامعة.

### ❖ الدراسات السابقة

- 1-دراسة الباحث حمادي نبيل: (التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات، دراسة حالة مجمع صيدال وحدة الدار البيضاء بالجزائر العاصمة، مذكرة ماجستير جامعة الشلف، تخصص مالية ومحاسبة، 2008).



تمحورت إشكالية هذه الدراسة حول كيفية الإستفادة من التدقيق الخارجي كأداة لتطبيق حوكمة الشركات، وتمت معالجتها في أربعة فصول، تطرق فيها صاحب المذكرة إلى الإطار النظري لكل من التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات، ليقوم في الأخير بإسقاط الدراسة النظرية على مجمع صيدال وحدة الدار البيضاء بالجزائر للوقوف على واقع التدقيق الخارجي ودوره في تطبيق حوكمة الشركات بالمجمع، وقد توصل إلى أن التدقيق الخارجي يسعى من خلال مساهمته في تطبيق الحوكمة في المجمع إلى التقليل من فجوة التوقعات من خلال إكتشاف الغش والتصرفات الغير قانونية، بالإضافة إلى دراسة القوائم المالية المستقبلية للشركة ويتحقق هذا من خلال التخطيط المحكم لعملية التدقيق والإعتماد جميع المؤشرات التي تبين مدى قدرة الشركة على الإستمرار في النشاط وليس الإعتماد فقط على المؤشرات المالية.

2-دراسة الباحث عزوز ميلود: ( دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الإقتصادية، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية ببسكرة، مذكرة ماجستير جامعة سكيكدة، تخصص إقتصاد وتسيير المؤسسات، 2007).

تمحورت إشكالية هذه الدراسة حول كيفية مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين الرقابة الداخلية من أجل تحسين نجاعة المؤسسة الإقتصادية، وتمت معالجتها في ثلاثة فصول، تطرق فيها صاحب المذكرة إلى الإطار النظري لكل من المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية، ليقوم في الأخير بإسقاط الدراسة النظرية على المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية ببسكرة، للتوصل إلى دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، وقد تم التوصل إلى أن المراجعة الخارجية تعمل على التقليل ومنع حدوث الأخطاء وهذا مايزيد للحاجة لها، أما المراجعة الداخلية تعمل على تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية، كما يجب الإعتماد على أسلوب قوائم الإستقصاء فقط لدى المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل لأنها لاتؤدي للفهم الحقيقي للإجراءات كما أنها لا تبين أهم النقائص والمشاكل التي يعاني منها نظام الرقابة الداخلية.

3-دراسة الباحثة بن عيسى ريم: (تطبيق آليات حوكمة المؤسسات وأثرها على الأداء، دراسة حالة المؤسسات الجزائرية المدرجة في سوق الأوراق المالية، مذكرة ماجستير جامعة ورقلة، تخصص إقتصاد وتسيير مؤسسة 2012).

تمحورت إشكالية هذه الدراسة حول أثر تطبيق آليات حوكمة المؤسسات على الأداء المالي للمؤسسات الجزائرية المسجلة في البورصة، وتمت معالجتها في ثلاثة فصول، تطرقت فيها الباحثة في الفصل الأول إلى الإطار الفكري والنظري لحوكمة المؤسسات والفصل الثاني خصص لآليات الحوكمة وعلاقتها بالأداء أما الفصل

الثالث أثر تطبيق الحوكمة على تحسين الأداء المالي، وقد توصلت الباحثة إلى تقييم واقع آليات الحوكمة في المؤسسات الجزائرية المسجلة في البورصة بالإضافة إلى إختبار تأثير آليات الحوكمة المختلفة على أداء هذه المؤسسات، كما استخدمت الباحثة مجموعة من الأساليب الإحصائية ثم إختبار الفرضيات، وبالتالي فإن هناك علاقة إرتباط موجبة بين آليات الحوكمة الداخلية والأداء المالي وعلاقة إرتباط موجبة بين آليات الحوكمة الخارجية والأداء المالي للمؤسسة.

### ❖ التعقيب على الدراسات السابقة:

من خلال الإطلاع على مجموعة الدراسات السابقة سألقة الذكر والبحوث العلمية التي أجريت في مختلف الجامعات، شكلت الأرضية الأولى لبلورة مسار البحث، وكانت الإستفادة من هذه الدراسات مفيدة جدا خاصة في الجانب النظري الخاص بحوكمة المؤسسات ونظام الرقابة الداخلية، كمختلف التعاريف ونشأة، الأهمية وغيرها من المعلومات المستفادة منها.

### ❖ هيكل البحث:

لإنجاز هذا البحث تم تقسيمه إلى ثلاثة فصول، تسبقهم مقدمة عامة تتضمن أهمية وأسباب إختيار الموضوع والمنهج العلمي المطبق بالإضافة إلى الحدود الزمانية والمكانية للبحث، وتعقبهم خاتمة عامة تتضمن النتائج المتوصل إليها ونتائج إختبار الفرضيات المتعلقة بالدراسة وفي الأخير تقديم بعض التوصيات.

\*الفصل الأول الإطار الفكري والنظري لحوكمة المؤسسات: تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث يلخص المبحث الأول الخلفية الفكرية لحوكمة المؤسسات من خلال ظهورها ومفهومها وخصائصها ومبادئها، أما المبحث الثاني تناول مختلف الآليات الداخلية والخارجية للحوكمة ونظامها، وفي المبحث الأخير تم فيه عرض أهمية وأهداف الحوكمة وتجارب بعض الدول في تبني هذا النظام.

\*الفصل الثاني نظام الرقابة الداخلية: تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث يلخص المبحث الأول الإطار المفاهيمي لنظام الرقابة الداخلية من خلال نشأتها وتعريفها وأنواعها، أما المبحث الثاني تناول دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال خصائصها ووسائلها، بالإضافة إلى أهمية وأهداف هذا النظام، وفي المبحث الثالث تم فيه عرض علاقة آليات الحوكمة بنظام الرقابة الداخلية وتقييم النظام وفق أساليب معينة.

\*الفصل الثالث دراسة حالة: خصص هذا الفصل للجانب التطبيقي لموضوع البحث، حيث تم التطرق في المبحث الأول لنظرة عامة حول المؤسسة محل الدراسة يحث تم الإعتماد على المقابلة كأداة لجمع البيانات، ثم



## مقدمة

---

القيام بتقييم الواقع العملي في المبحث الثاني لآليات الحوكمة ونظام الرقابة الداخلية، وفي الأخير تقديم النتائج المتوصل إليها من خلال هذا الجانب.

**الفصل الأول:**

**الإطار الفكري والنظري لحوكمة**

**المؤسسات**

## تمهيد

تعد حوكمة المؤسسات من الموضوعات المهمة لجميع المؤسسات المحلية والعالمية في عصرنا الحاضر، إذ أن الأزمات المالية التي عانى بسببها الإقتصاد العالمي والإنهيارات المؤسسية في شرق آسيا وروسيا والولايات المتحدة الأمريكية وضعت هذه المؤسسات مفهوم حوكمة المؤسسات ضمن الأولويات.

وتتركز أنظمة وقوانين الحوكمة في العالم على الحد من إستخدام السلطة الإدارية في غير مصالح المساهمين، وتعمل على تفعيل أداء مجالس الإدارة في تلك المؤسسات، وكذلك تعزيز الرقابة الداخلية ومتابعة تنفيذ الإستراتيجيات، وتحديد الأدوار والصلاحيات لكل من المساهمين ومجلس الإدارة والإدارة التنفيذية وأصحاب المصالح، علاوة على تأكيد أهمية الشفافية والإفصاح، فمفهوم حوكمة المؤسسات هو منهج إصلاحي وآلية عمل جديدة من شأنها ترسيخ نزاهة المعاملات المالية والإدارية بوضع محددات تخدم المصالح العامة والحقوق الخاصة للمساهمين.

وبناء على ماسبق يتناول هذا الفصل تحليل الإطار المفاهيمي للحوكمة الرشيدة من خلال ثلاث مباحث، الاول يلخص الخلفية الفكرية لحوكمة المؤسسات ومبادئها والخصائص التي تتميز بها، والثاني آليات ونظام الحوكمة، أما المبحث الثالث يتمثل في الأهداف والأهمية وتجارب بعض الدول في تطبيقها للحوكمة.

## المبحث الأول: الخلفية الفكرية لمفهوم حوكمة المؤسسات

تعتبر الأزمة المالية التي عصفت بأسواق المال في الولايات المتحدة الأمريكية وغيرها من الدول خلال عام 2008 تهدد العالم بأسره بالوقوع في فترة كساد لم يشهدها منذ عام 1929، وكانت الأسباب الرئيسية لذلك وجود خلل في الآليات الرقابية والمتابعة سواء على مستوى المؤسسات أو أسواق رأس المال، مما عظم بأهمية نظام الحوكمة باعتبارها أداة الرقابة والمساءلة وجدار للحماية من تلك الأزمات.

كل هذه الظروف هيئت لوضع قواعد ومبادئ لإدارة المؤسسات حيث أصدر مركز المشروعات الدولية الخاصة تقريراً حول "حوكمة المؤسسات" حدد فيه مختلف قواعد ومبادئ أسلوب ممارسة الإدارة بالمؤسسات والقطاع الإقتصادي.

## المطلب الأول: ماهية حوكمة المؤسسات وأهم النظريات المفسرة لظهورها

إن الحوكمة عبارة عن مصطلح تم البدء في استخدامه مع بداية عقد التسعينيات، حيث تزايد استخدامه بشكل واسع في المراحل الأخيرة من هذا العقد وأصبح شائع الاستخدام من قبل خبراء الإدارة، وبشكل خاص من قبل المنظمات الدولية كالبنك الدولي ومشروع الأمم المتحدة الإنمائي وغيرها من المنظمات الدولية الإقليمية والحلية.

## الفرع الأول: أهم النظريات المفسرة لظهور حوكمة المؤسسات

أولاً: نظرية حقوق الملكية، ترجع نظرية حقوق الملكية إلى كل من demstet & alchain سنة 1973 حيث عرفا حق الملكية عبي أنه "حق إجتماعي له مشروعية إختيار وإستعمال منفعة إقتصادية معينة وهي أنواع:

- 1- الحقوق الخاصة: وتعني أن شخص ما يمتلك السلطة على تقرير كيفية استخدام مورد معين.
- 2- الحقوق الجماعية: ويقصد بها أن استخدام مورد معين تعود لمجموعة من الأشخاص.
- 3- الحقوق القابلة للتبادل: إن حق المبادلة في مورد معين يمكن أن يتم على أساس فردي خاص أو على أساس جماعي.<sup>1</sup>

كما قام الباحثان بتقسيم حق الملكية لمجموعة من العناصر تمثلت في:

<sup>1</sup> ماريتين رينكس، طرجمة محمود حسن حسني، إقتصاديات المشروع، دار المريخ للنشر، السعودية؛ 2008، ص 132-137.

- 1- حق الإستعمال: يخول حق الملكية صاحبه أن يستعمل الشيء في كل ما أعد له هذا الشيء، وفي كل ما يمكن أن يستعمل فيه.
- 2- حق الإستغلال: يمكن أن يكون هذا الإستغلال مباشرا وذلك عندما يشغله صاحبه بنفسه، أو غير مباشرا عندما يشغله الغير ويدفع لصاحبه مقابل ذلك.
- 3- حق التصرف: حيث يمكن لصاحب الملكية التصرف في الملكية بجميع أنواع التصرفات، كبيعه أو تقديبه في شكل هبة أوهدية مثلا.<sup>1</sup>

**ثانيا: نظرية الوكالة،** هي عبارة عن عقد يبرم بين الأصيل أو مالك المنشأة والوكيل أو المسير للمنشأة، وترى هذه النظرية أن مشكلة حوكمة المؤسسات لا تهتم فقط بفصل الملكية عن الإدارة وأن يتقلد المساهمون المناصب الهامة في المنشأة باعتبارهم مالكي المنشأة، ولاكن لأنهم يتحملون الخطر المتبقي وكانت تستند في ذلك إلى فكرة أن إنتاج فريق العمل أفضل من إنتاج الفرد، حيث يصعب تحديد المسؤول عن ذلك الجزء من الجهد المشترك. كما ترى هذه النظرية أن المشاكل الناتجة عن علاقة الوكالة تأتي نتيجة إلى:

- إخلاف أهداف ورغبات كل من الأصيل والوكيل.
- تحمل الأصيل الخطر الباقي.

وتقوم نظرية الوكالة على عدة فروض أساسية أهمها:

- 1- فروض ترتبط بسلوك الإنسان: وهي إختلاف المصالح الشخصية بين الأصيل والوكيل ومشكلة الرشد المحدود أو عدم القدرة على إتخاذ القرارات الجيدة.
- 2- فروض تنظيمية: وهي وجود صراع بين مصالح الأصيل والوكيل وعدم تماثل المعلومات بينهما.
- 3- فروض معلوماتية: وتعني أن المعلومات عبارة عن سلعة قابلة للشراء بتكاليف مختلفة، بالإضافة إلى هناك تكاليف تظهر نتيجة لحدوث مشاكل الوكالة وأن هذه التكاليف تأتي من عدة مصادر أهمها، إستغلال الوكيل لموارد المؤسسة، الإستهلاك المظهري المتزايد؛ إختلاف المعلومات، البعد الزمني..... إلخ<sup>2</sup>

<sup>1</sup> بن ناصر فاروق، دور آليات الحوكمة في تعزيز شفافية التمويل العمومي للسكن، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، في العلوم الإقتصادية، تخصص مالية وحاكمية المؤسسات، كلية العلوم الإقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013، ص14.

<sup>2</sup> بن عيسى ريم، تطبيق آليات حوكمة المؤسسات وأثرها على الأداء، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، في العلوم الإقتصادية، تخصص إقتصاد وتسيير مؤسسة، كلية العلوم الإقتصادية التسيير وعلوم تجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012، ص21.

ثالثاً: نظرية تكلفة الصفقات؛ الصفقة هي عبارة عن تبادل منتج بين وحدتين مستقلتين إستقالات كاملاً أو جزئياً ويمكن لهاتين الوحدتين أن تشملاً فردين أو ورشنتين، ويمكن القول أن هذه صفقة عندما يكون هناك إنتقال سلعة أو منتج من وحدة قرار ألى وحدة أخرى، وكل صفقة يمكن أن تعتبر كعقد.

نظرية تكلفة الصفقات عند Coase: يعوض كوز في هذه النظرية السوق بالمؤسسة، أخذاً بعين الإعتبار قدرة هذه الأخيرة على التقليل من التكاليف الحدية ويربط كوز تكاليف السوق بتكاليف إكتشاف الأسعار المناسبة، تكاليف التفاوض والإبرام، وصنف كوز تكاليف الصفقات إلى ثلاثة أصناف:

- 1- تكاليف البحث عن المعلومة: حيث الإستفادة من أي شئى تدفع للبحث والإستفسار عنه.
- 2- تكاليف التفاوض وإتخاذ القرارات: عند تعقيد العقود يؤدي ذلك إلى المفاوضة وتستغرق مدة من الزمن وبالتالي تسبب في تكاليف إضافية للمؤسسة.
- 3- تكاليف رقابية: إذا تم الإمضاء عن العقد فلا بد من أن تكون هناك مراقبة من كلا الطرفين على الآخر، لمدى إحترامه لبنود العقد وتطبيقها بالشكل اللازم.

نظرية تكلفة الصفقات عند Williamson: مثل ويليامسون المؤسسة من خلال تكاليف الصفقات حيث إعتد في تحليله على الرشادة المحدودة، وبالتالي فإن العقود المبرمة من طرف المؤسسة تكوم غير كاملة نظراً لإتصاف المحيط بحالة عدم التأكد وعدم إمكانية تحديد كل الظروف المحيطة بالعقد، وإعتد أيضاً على الإنتهازية والتي تعني تصرف الأفراد بطريقة طوعية لخدمة مصالحهم عن طريق خداع الآخرين، سواء من خلال الغش أو الحيلة، وقسم ويليامسون الصفقات من خلال التكاليف إلى:

- 1- تكاليف قبل الصفقة: ويتم تحملها عند محاولة تصور عقود تسمح بنقل حقوق الملكية من فرد لآخر، ومن بينها تكاليف البحث عن الشركاء، تكلفة دراسة الملفات، تكلفة التفاوض حول العقد، تكلفة تحرير العقد، وهي تكاليف أولية للصفقة.
- 2- تكاليف بعد الصفقة: وهي تكاليف تعديل من أجل تصحيح ما يطرأ من مستجدات سواء على العقد الأساسي أو عقد آخر، ويمكن إعتباره أفضل من العقد الأساسي، وتظهر هذه التكاليف بعد إمضاء العقد.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> محمد شريف بن زاوي، حوكمة الشركات والهندسة المالية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2016، ص ص 31-40.



الفرع الثاني: مفاهيم حول حوكمة المؤسسات

تقوم الحوكمة على فلسفة "الإحتكام" وعلى فكرة "التحكّم" وكليهما قائم على ثقافة "التحاكم" وما بين شمولية الفلسفة وحكمة وعدالة ثقافة "الإحتكام" وعقلانية ورشادة "الحكمة" ووعي وإدراك "الحكم".

نبتت بذور الحوكمة، وأخذت تنمو وتمتد جذورها وسيقانها، وتزدهر أوراقها وتطيب ثمارها، فهي كالزراع يحتاج إلى تعهد ويحتاج إلى عناية ورعاية ويحتاج إلى إخلاص الزراع، إلى أنه يحكمه عمل إداري عالي التفاعل ومتزايد الفعالية يقوم على الحكمة والرشد وعلى الوعي الإدراكي بأهمية إدارة الأمر إدارة رشيدة عاقلة وإدارة واعية ومدركة.

من خلال ماسبق تعددت تعاريف الحوكمة بتعدد كتابها واختلاف وجهات نظرهم ويمكن إستعراض بعض التعاريف التي جاءت حول المصطلح فيمايلي:

- 1- هي النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير الازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية.<sup>1</sup>
- 2- هي مجموعة من القواعد يتم بموجبها إدارة الشركة والرقابة عليها وفق هيكل معين يتضمن توزيع الحقوق والواجبات فيما بين المشاركين في إدارة الشركة مثل مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمساهمين.<sup>2</sup>
- 3- تعريف منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية "OCED": هي نظام يتم بواسطته توجيه ورقابة منظمات الأعمال، والحوكمة تحدد هيكل توزيع الواجبات والمسؤوليات بين المشاركين المختلفين وتضع القواعد والأحكام لإتخاذ القرارات، فهي تعطي الهيكل الملئم الذي تستطيع من خلاله الشركة وضع أهدافها والوسائل الازمة لتحقيق هذه الأهداف والعمل على مراقبة الأداء.<sup>3</sup>
- 4- ولقد وصفها cadbury بأنها الأسلوب الذي يتم من خلاله توجيه المؤسسات ومراقبتها، وتحتوي هذه العبارة على العديد من العناصر ذات المعاني المتعمقة بما فيها مناقشة الأداء والإلتزام، حيث أن المهمة الرئيسية للمؤسسة هي تحقيق مستوى الأداء الذي تأسست المؤسسة من أجله.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص18.

<sup>2</sup> محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري (دراسة مقارنة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص18.

<sup>3</sup> فريد عبة، طبني مريم، دور مبادئ الحوكمة في معالجة الفساد المالي والإداري، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، يومي 06-07 ماي 2012، ص4.

<sup>4</sup> adrain cadbury, committee ,financial report of the committe on the financial aspects of corproate governance ,london ,professionnel publishing ,ltd ,1992 ,p12.

## المطلب الثاني: خصائص حوكمة المؤسسات ومبادئها

أصبحت حوكمة المؤسسات اليوم موضع العديد من المناقشات في المؤسسات والملتقيات والمنديات الإقليمية التي تعنى بالجانب الإقتصادي والمالي على وجه الخصوص، فقد حظيت حوكمة المؤسسات بقدر من الإهتمام لم تكن لتحضى به في العادة وذلك نتيجة لعدد من حالات الفشل التي وقعت بها العديد من المؤسسات، وعليه يتميز مصطلح حوكمة المؤسسات بمجموعة من الخصائص والمبادئ متمثلة فيمايلي:

## الفرع الأول: خصائص حوكمة المؤسسات

بناء على التعاريف السابقة فإن حوكمة المؤسسات تشير إلى الخصائص التالية:

\*الإنضباط: والذي يتحقق من خلال بيانات واضحة والإلتزام بالأعمال الرئيسية المحددة بوضوح وإتباع السلوك الأخلاقي المناسب.

\*الشفافية: وتتحقق من خلال الإفصاح عن الأهداف بدقة وعدم تسريب المعلومات قبل الإعلان عنها، ونشر التقارير أي تقديم صورة حقيقية.

\*الإستقلالية: وتتحقق من خلال المعاملة العادلة للمساهمين وعدم وجود تأثيرات وضغوطات غير لازمة للعمل.

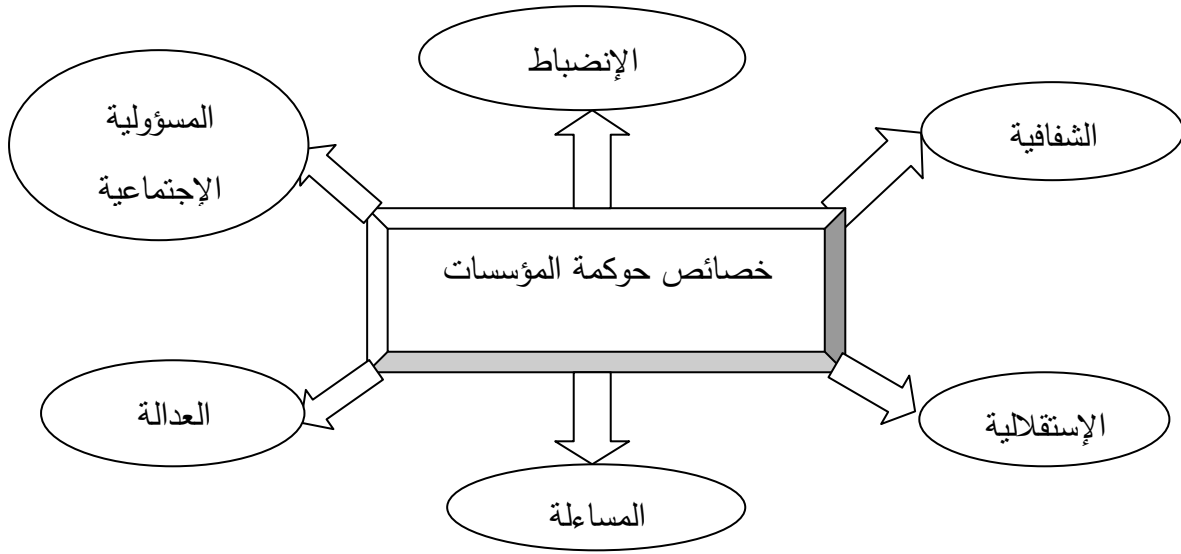
\*المساءلة: وتتحقق من خلال ممارسة العمل بعناية وشفافية وعدالة التعامل بمعنى إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.

\*العدالة: وتتحقق من خلال حماية حقوق المساهمين والمعاملة العادلة للمساهمين أي وجوب إحترام حقوق مختلف المجموعات لأصحاب المصالح في المنشأة.

\*المسؤولية الإجتماعية: والتي تتحقق من خلال وجود سياسة توظيف واضحة وعادلة ووجود سياسة واضحة تؤكد على التمسك بالسلوك الأخلاقي أي النظر إلى الشركة كمواطن جيد.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> جهان عبد المعز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، الإمارات العربية المتحدة، 2014، ص ص495-498.

الشكل 01: خصائص حوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الطالبة

#### الفرع الثاني: مبادئ حوكمة المؤسسات

تعرف مبادئ حوكمة المؤسسات على أنها مجموعة الأسس والممارسات التي تطبق بصفة خاصة على المؤسسات المملوكة لقاعدة عريضة من المستثمرين، وتتضمن الحقوق والواجبات لكافة الأطراف المتعاملة مع الشركة وتضهر من خلال النظم واللوائح الداخلية المطبقة بالمؤسسة والتي تحكم أي قرار أتخذ قد يؤثر على مصلحة المؤسسة والمساهمين، ومن بين هذه المبادئ مايلي:

\*الشفافية والإفصاح: ويقصد هنا بالشفافية بين المديرين ومجلس الإدارة، ومجلس الإدارة مع المساهمين، وهذا المبدأ يرتكز على الرقابة في المؤسسات وتنظيم العلاقات بين أصحاب المصالح.<sup>1</sup>

\*دور أصحاب المصالح: يجب أن ينطوي إطار حوكمة المؤسسات على الاعتراف بحقوق أصحاب المصلحة كما يوضحها القانون، وأن يعمل أيضا على تشجيع الإتصال بين المؤسسات وأصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق الإستدامة للمشروعات القائمة على أسس مالية سليمة إضافة إلى:

- يجب أن يعمل إطار الحوكمة على تأكيد إحترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون.

<sup>1</sup> محمد براق، عمر قمان، دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، يومي 06-07 ماي 2012؛ ص4.

- يجب أن يسمح بوجود آليات المشاركة لأصحاب المصالح وأن تكفل تلك الآليات بدورها في تحسين مستويات الأداء.

- عندما يشارك أصحاب المصالح في وضع قواعد حوكمة المؤسسات، يجب أن تمنح لهم فرصة الحصول على المعلومات المتعلقة بذلك.<sup>1</sup>

\*توافر إطار فعال لحوكمة المؤسسات: أشارت المبادئ حديثاً إلى أنه ينبغي أن يشجع إطار حوكمة المؤسسات على شفافية الأسواق وكفاءتها، وأن يكون متوافقاً مع حكم القانون وأن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية، والتنفيذية.

وتحقيقاً لهذا المبدأ يتم تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- وضع إطار الحوكمة بحيث يكون ذا تأثير على الاداء الإقتصادي الشامل.

- يجب أن تكون المتطلبات التنظيمية والقانونية للحوكمة متوافقة مع القانون وذات شفافية وقابلة للتنفيذ.

- ينبغي أن يكون توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات في نطاق إختصاص تشريعي ما، محدداً بشكل واضح مع ضمان خدمة المصلحة العامة.

- ينبغي أن تكون لدى الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية السلطة والنزاهة والموارد للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة وموضوعية، فضلاً عن أن أحكامها وقراراتها ينبغي أن تكون في الوقت المناسب وشفافية مع توفير الشرح التام لها.<sup>2</sup>

\*حقوق المساهمين: ينص هذا المبدأ على:

-ينبغي على إطار الحوكمة أن يوفر الحماية للمساهمين وأن يسهل لهم ممارسة حقوقهم.

-ينبغي أن يكون للمساهمين الحق في المشاركة وأن يحصلوا على المعلومات الكافية عن القرارات التي تتعلق بأي تغييرات أساسية في المؤسسة.

-ينبغي أن تكون للمساهمين فرصة المشاركة الفعالة والتصويت في إجتماعات الجمعية العامة للمساهمين.

<sup>1</sup> نبيل حمادي؛ التدقيق الخارجي كألية لتطبيق حوكمة الشركات؛ مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير؛ في علوم التسيير؛ تخصص مالية ومحاسبة؛ كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير؛ جامعة حسنية بن بوعلي الشلف؛ 2008؛ ص ص 27-28.

<sup>2</sup> أحمد علي خضر؛ حوكمة الشركات؛ دار الفكر الجامعي؛ الإسكندرية؛ 2012؛ ص 142.

-ينبغي الإفصاح عن الهياكل والترتيبات الرأسمالية التي تمكن بعض المساهمين أن يحصلوا على درجة من السيطرة لا تتناسب مع ملكيتهم من الأسهم.

\*مسؤوليات مجلس الإدارة: ينبغي في إطار حوكمة المؤسسات أن يضمن التوجيه والإرشاد الإستراتيجي للمؤسسة ومحاسبة مجلس الإدارة عن مسؤوليته أمام المؤسسة والمساهمين، وهناك مجموعة من الإرشادات التي يجب الأخذ بها عند الالتزام بتطبيق مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة والمتمثلة في:

-ينبغي على أعضاء مجلس الإدارة أن يعملوا على أساس المعلومات الكاملة وبحسن النية مع العناية الواجبة وبما يحقق أفضل مصلحة للشركة والمساهمين.

-إذا ما كانت قرارات مجلس الإدارة ستؤثر في مختلف مجموعات المساهمين بطرق مختلفة، فإن على مجلس الإدارة أن يعامل كافة المساهمين معاملة عادلة.

-ينبغي على مجلس الإدارة أن يطبق معايير أخلاقية عالية وينبغي أن يأخذ في الاعتبار مصالح وإهتمامات أصحاب المصالح الآخرين.<sup>1</sup>

\*المعاملة المتكافئة للمساهمين: يجب أن يكفل إطار حوكمة المؤسسات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، ومن بينهم صغار المساهمين والأجانب منهم، كما ينبغي أن يعامل المساهمون وفق الأسس الموالية:

-يجب أن يعامل المساهمون المنتمون إلى نفس الفئة معاملة متكافئة.

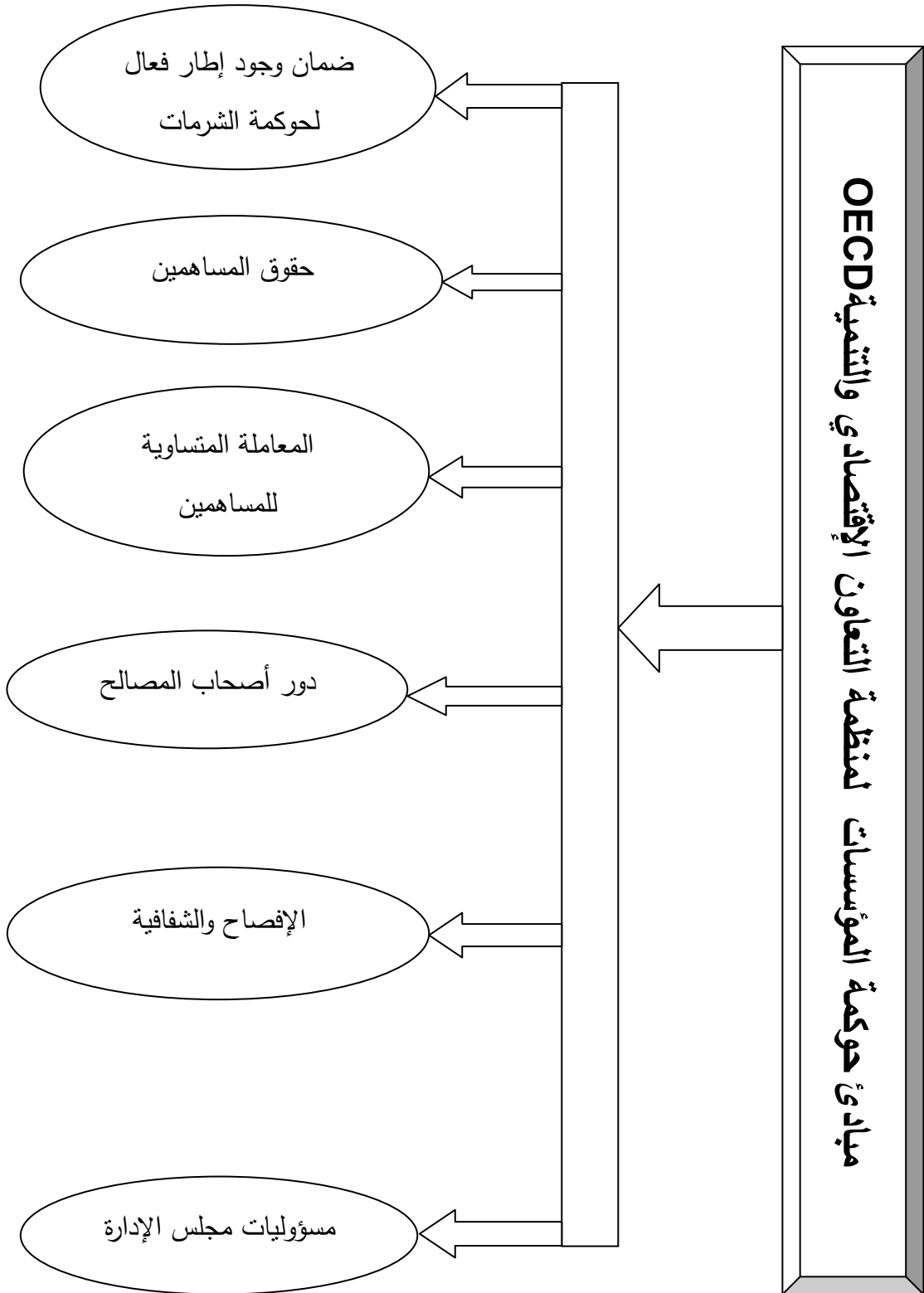
-ينبغي أن يكون للمساهمين داخل كل فئة نفس حقوق التصويت.

-يجب منع تداول الأسهم بصورة لاتتم بالإفصاح والشفافية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري (دراسة مقارنة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006؛ ص ص 46-55.

<sup>2</sup> نبيل حمادي، مرجع سابق، ص 27.

الشكل 02: مبادئ حوكمة المؤسسات لمنظمة التعاون والتنمية OECD



المصدر: محمد مصطفى سليمان؛ مرجع سابق؛ ص 44.

## المبحث الثاني: آليات حوكمة المؤسسات ونظامها

تؤدي الحوكمة دورا مهما في معالجة المشكلات التي تعاني منها الشركات والتي من أبرزها مشكلة الفساد الإداري والمالي وذلك من خلال مجموعة من الآليات تصنف إلى آليات داخلية وأخرى خارجية، بالإضافة إلى نظام محدد تتم من خلاله تطبيق الحوكمة في المؤسسات وهذا ما سيتم التطرق إليه في هذا المبحث.

## المطلب الأول: آليات حوكمة المؤسسات

إضافة للجهود المبذولة من طرف العديد من المنظمات الدولية في الإهتمام بكل جوانب حوكمة المؤسسات، هناك عدد من الآليات التي تمكن المؤسسات من التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة والتي يجب أخذها بعين الاعتبار، وتتمثل هذه الآليات في مجموعتين أساسيتين.

## الفرع الأول: الآليات الداخلية

تنصب آليات حوكمة المؤسسات الداخلية على أنشطة وفعالية المؤسسة، وإتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهدافها، ويمكن تصنيف الآليات الداخلية إلى:

\*مجلس الإدارة: يقوم مجلس الإدارة بعملية التعيين والتقييم وربما حتى فصل الإدارة العليا، كما يقوم بالتصويت على المقترحات التشغيلية الرئيسية والتصويت على القرارات المالية وإسداء النصح والمشورة إلى الإدارة، وعند الأداء بهذه الوظائف يفترض بأعضاء مجلس الإدارة أن يمثلوا مصالح المساهمين، ولذلك يوفر مجلس الإدارة وظيفة حوكمة مؤسسية هامة، يتم جزء كبير من عمل مجلس الإدارة عند مستوى اللجان الفرعية متمثلة في:

-لجنة التدقيق(المراجعة).

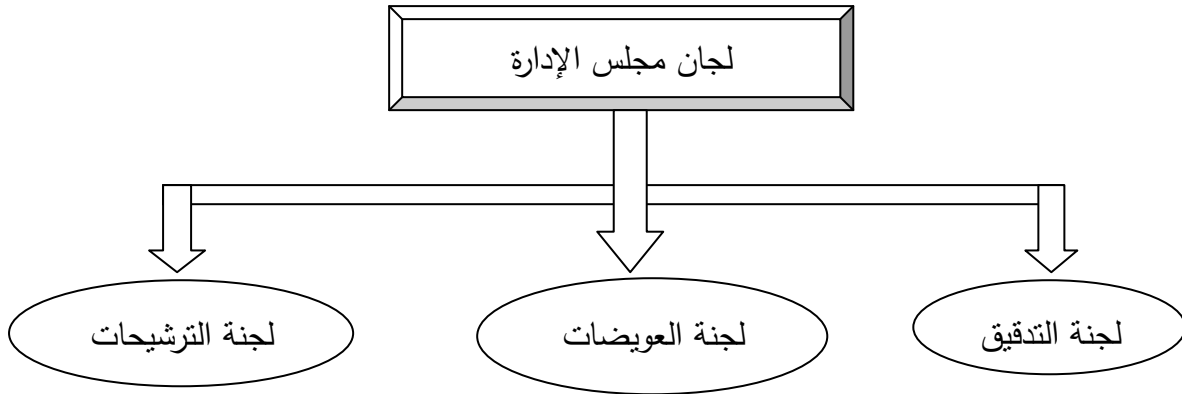
-لجنة التعويضات(الحوافز والمكافآت).

-لجنة الترشيحات.<sup>1</sup>

كما أن مجلس الإدارة يحمي رأس المال المستثمر في المؤسسة من سوء الإستعمال من قبل الإدارة، وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة العليا.

<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات والأزمة المالية العالمية، دار الجامعة، الإسكندرية، 2009؛ صص 215-217.

الشكل 03: اللجان التابعة لمجلس الإدارة



المصدر: طارق عبد العال حماد؛ مرجع سابق؛ ص 217.

\*المساهمين: وهم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لإستثماراتهم؛ أيضا تعظيم قيمة المؤسسة، ولديهم الحق في إختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.<sup>1</sup>

\*التدقيق الداخلي: التدقيق الداخلي هو نشاط هادف ومستقل بذاته ويؤدي عملا إستشاريا، صمم خصيصا لزيادة قيمة المؤسسة وتطوير عملياتها، ولمساعدتها لبلوغ أهدافها عن طريق إيجاد سلوكيات وأنماط تنظيمية لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر وضبط وإدارة العمليات والتحقق من فعالية إجراءات الضبط الداخلي والأنظمة المعتمدة.

وينقسم التدقيق الداخلي حسب موضوع التدقيق إلى تدقيق مالي أو ما يسمى بالتوجه المحاسبي ويعني مراجعة التقارير والسجلات والمستندات، والتدقيق الإداري ويطلق عليه بتدقيق الإذعان أو الإمتثال وهو عبارة عن مراجعة الضوابط المالية وضوابط الأنشطة وماله علاقة بالقوانين والتنظيمات، لتحديد مدى الإلتزام بالمعايير المعتمدة والتوقعات، والتأكد من مطابقتها مع ما هو موضوع ومعد مسبقا، ومدى الإلتزام بالقوانين والتنظيمات المعمول بها.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> عزيزة بن سميحة، مريم طنبلي، حوكمة الشركات ودورها في تفعيل نظام الرقابة على شركات التأمين التعاوني، ملتقى دولي حول الصناعة التأمينية الواقع العملي وآفاق التطوير (تجارب الدول)، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، يومي 03-04 ديسمبر 2012، ص5.

<sup>2</sup> داوود يوسف الصبح، دليل التدقيق الداخلي وفق معايير دولية، إتحاد المصارف الدولية، الطبعة الثانية، 2010، ص ص46-56.



## الفرع الثاني: الآليات الخارجية

تتمثل آليات حوكمة المؤسسات الخارجية بالرقابات التي التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على المؤسسة، والضغوط التي تمارسها المنظمات الدولية المهتمة بهذا الموضوع، حيث يشكل هذا المصدر أحد المصادر الكبرى المولدة لضغط هائل من أجل تطبيق قواعد الحوكمة، وتتمثل هذه الآليات في:

\*التدقيق الخارجي: هو عملية فحص للقوائم المالية، يشمل هذا الفحص على بحث وتقييم تحليلي للسجلات والإجراءات ونواحي الرقابة المحاسبية للشركة، مع تحليل إنتقادي للأدلة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة والتقارير عنها في القوائم المالية، وينتهي الذي يقوم به المدقق بتقرير مكتوب يوضع تحت تصرف الجهات التي تعتمد على القوائم المالية التي تعطي المدقق رأيه الفني فيها، من خلال هذا التعريف إن التدقيق الخارجي يتصف بمجموعة من الخصائص تميزه عن بقية الأنواع الأخرى للتدقيق تتمثل في:

- هو عملية هادفة تهدف إلى إبداء الرأي في القوائم المالية.

- هو عملية منظمة تتم وفق إطار منظم من خطوات منطقية مترابطة.

- يمارسه مدقق مستقل لاتكون له مصالح مباشرة أو غير مباشرة مع المؤسسة.<sup>1</sup>

\*منافسة سوق المنتجات(الخدمات) وسوق العمل الإداري: تعد منافسة سوق المنتجات/ الخدمات أحد الآليات المهمة لحوكمة المؤسسات، ويؤكد على هذه الأهمية كل من *improvido&hess*، وذلك بقولهم إذا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح(أو إنها غير مؤهلة) إنها سوف تفشل في منافسة المؤسسات التي تعمل في نفس حقل الصناعة، وبالتالي تتعرض للإفلاس.

إن إن منافسة سوق المنتجات(الخدمات) تذهب بسلوك الإدارة، وخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري للإدارة العليا، وهذا يعني أن إدارة المؤسسة إلى حالة الإفلاس سوف يكون له تأثير سيئ على مستقبل وأعضاء مجلس الإدارة، إذ غالباً ما تحدد إختبارات ملائمة للتعيين أنه لا يتم إشغال مواقع المسؤولية من أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين سبق أن قادوا مؤسساتهم إلى الإفلاس أو التصفية.

\*الإندماجات والإستحواذات: مما لاشك فيه أن الإندماجات والإستحواذات من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع المؤسسات في أنحاء العالم ويشير كل من *kedija&john* إلى وجود العديد من الأدبيات والأدلة التي

<sup>1</sup> حمادي نبيل، مرجع سابق، ص63.

تدعم وجهة النظر التي ترى أن الإكتساب آلية مهمة من آليات الحوكمة (في الولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال) وبدونه لا يمكن السيطرة على سلوك الإدارة بشكل فعال، حيث غالباً ما يتم الإستغناء عن خدمات الإدارات ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الإكتساب أو الإندماج.

أما في المؤسسات المملوكة للدولة فتشير OECD إلى أن الحكومة الصينية مثلاً قد إستفادت من هذه الآلية وذلك بعد إعطاء هذه المؤسسات قدراً من الإستقلالية في إتخاذ القرارات ومنها قرارات الإستحواذ والإندماج، ولكن تبقى الدولة بحاجة إلى أن تتأكد من عدم الإضرار بحقوقهم كمالك للأسهم جراء مثل هذه القرارات المهمة التي تتخذها الإدارات، كما أن عملية الإستحواذ ليس لها تأثير على المؤسسات المملوكة للدولة، وذلك لأنها يمكن أن تحصل في مؤسسات المساهمة الخاصة، أما الإندماج قد نص عليه قانون الشركات العامة.<sup>1</sup>

\*القوانين والتشريعات: تؤثر بعض التشريعات عن الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة، ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية، بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم، فعلى سبيل المثال مع إصدار قانون سنة 2002 sarbanes-oxly act كان له تأثير كبير فيما يتصل بزيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، وتقوية إشراف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالي.<sup>2</sup>

### المطلب الثاني: نظام حوكمة المؤسسات

يعد نظام حوكمة المؤسسات من النظم المرتبطة بتطبيق سياسات الحرية الإقتصادية وبتفعيل وإحكام آليات السوق؛ وفي الوقت نفسه فهي نظام يعمل على جذب الإستثمارات لأي دولة من الدول ولأي مؤسسة من المؤسسات، فهي ترتبط بعمليات تحقيق القيمة المضافة وكذلك التراكم الرأسمالي مما يؤدي إلى تحقيق نتائج ملموسة، وتتخلص مدخلات الحوكمة وكيفية تشغيلها في الفرع الأول أما مخرجات حوكمة المؤسسات في الفرع الثاني.

### الفرع الأول: مدخلات الحوكمة ونظام تشغيلها

\*مدخلات النظام: حيث يتكون هذا الجانب مما تحتاج إليه الحوكمة من مستلزمات، وما يتعين توفيره لها من مطالب؛ سواء كانت مطالب ومتطلبات قانونية وتشريعية أو إدارية أو إقتصادية أو إعلامية مجتمعية.

<sup>1</sup> زين الدين بروش، جابر دهيمي، دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، يومي 06-07 ماي 2012، ص 16.

<sup>2</sup> بن ناصر فاروق، مرجع سابق، ص 24-25.

\*نظام تشغيل الحوكمة: ويقصد به الجهات المسؤولة عن تطبيق الحوكمة، وكذلك المشرفة على هذا التطبيق، وجهات الرقابة، وكل كيان إداري داخل الشركة أو خارجها، مساهم في تنفيذ الحوكمة وفي تشجيع الإلتزام بها وفي تطوير أحكامها، والإرتقاء بفعاليتها.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: مخرجات نظام الحوكمة

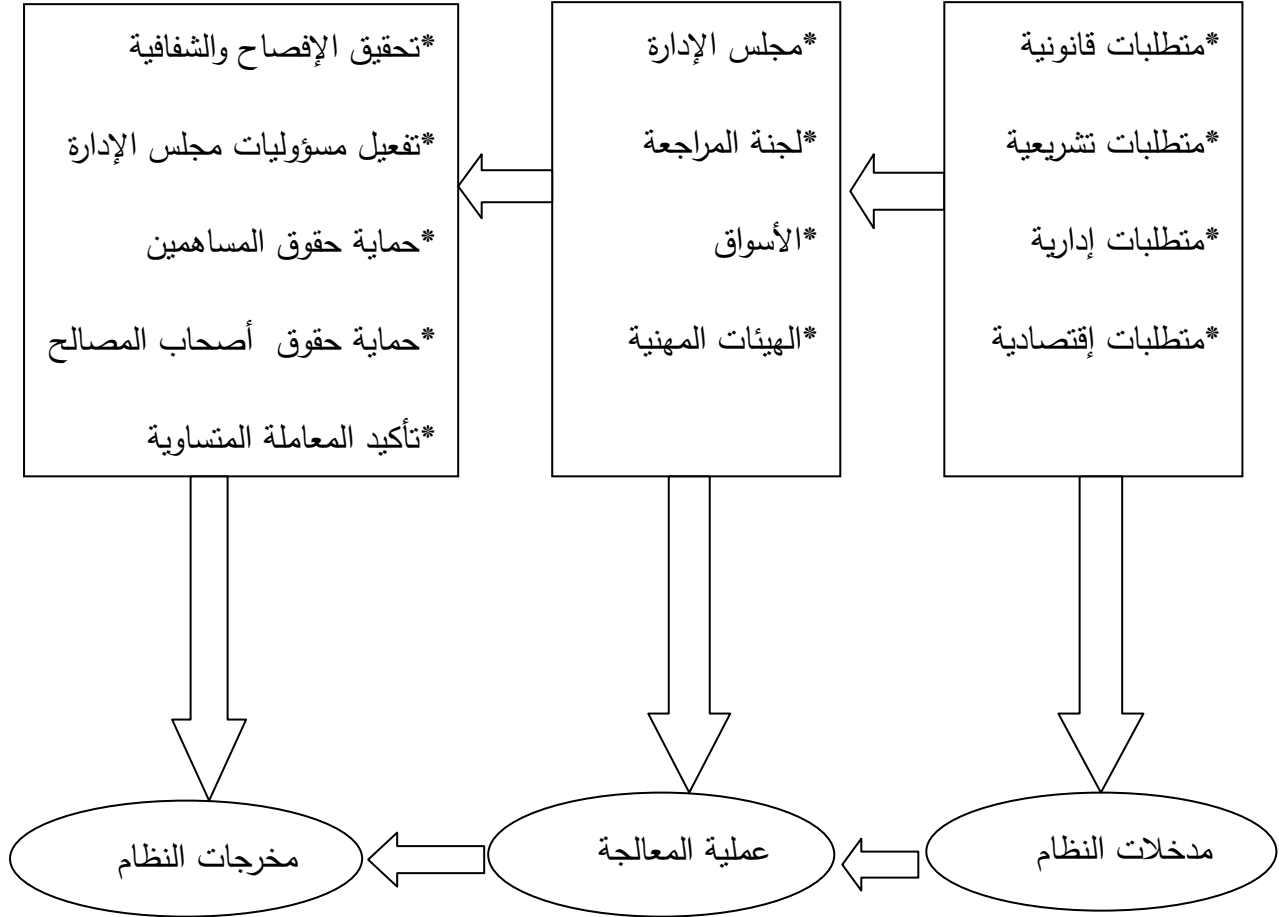
الحوكمة ليست هدف في حد ذاته، ولكنها أداة ووسيلة لتحقيق نتائج وأهداف، يسعى إليها الجميع، فهي مجموعة من المعايير والقواعد والقوانين المنظمة للأداء والممارسات العلمية والتنفيذية للمؤسسات ومن ثم الحفاظ على حقوق أصحاب المصالح وتحقيق الإفصاح والشفافية ومسؤوليات مجلس الإدارة.

ومنه يمكن الإستخلاص بأن نظام حوكمة المؤسسات يتضمن مجموعة من المتطلبات القانونية والتشريعية، الإدارية والإقتصادية، كمدخلات والتي تحكمها منهجيات وأساليب وتستخدم في ذلك آليات كمجلس الإدارة، المنظمات المهنية والجهات الرقابية والتي تتفاعل في ما بينها وهذا من أجل تحقيق مخرجات أو نتائج تعمل على إدارة المؤسسة ومراقبتها بما يحفظ حقوق أصحاب المصالح وتحقيق الإفصاح والشفافية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> محسن أحمد الخضيرى، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، القاهرة، 2005، ص62.

<sup>2</sup> رقية حساني وآخرون، آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، يومي 06-07 ماي 2012، ص7.

الشكل 04: نظام حوكمة المؤسسات



المصدر: رقية حساني وآخرون؛ مرجع سابق؛ ص7.

## المبحث الثالث: أهمية وأهداف حوكمة المؤسسات وبعض التجارب الدولية

إن حوكمة المؤسسات تعتمد في نهاية المطاف على التعاون بين القطاعين العام والخاص لخلق نظام سوق تنافسية في مجتمع ديمقراطي يقوم على أساس القانون؛ كما تهتم الحوكمة بالتحكم في المؤسسات من أجل إعادة الثقة فيها وفي الاقتصاد الذي يولدها، كما أنها في جانب آخر تساهم في ضمان حقوق المساهمين في المؤسسة، وتؤسس للكثير من المبادئ والمعايير المهمة في عالم الأعمال مثل أخلاقيات الأعمال والشفافية والنزاهة والإفصاح، هذا ما أدى إلى الإهتمام المتزايد بمفهوم الحوكمة.

## المطلب الأول: أهمية وأهداف حوكمة المؤسسات

لقد إكتسبت حوكمة المؤسسات أهمية أكبر بالنسبة للديمقراطيات الناشئة نظرا لضعف النظام القانوني الذي لا يمكن معه إجراء تنفيذ العقود وحل النزاعات بطريقة فعالة، كما أن ضعف نوعية المعلومات تؤدي إلى منع الإشراف والرقابة، وتعمل على إنتشار الفساد وإنعدام الثقة؛ ويؤدي إتباع المبادئ السليمة لحوكمة المؤسسات إلى خلق الإحتياجات اللازمة ضد الفساد وسوء الإدارة؛ مع تشجيع الشفافية في الحياة الإقتصادية، وتحقيق مجموعة من الأهداف التي سيتم التطرق إليها.

## الفرع الأول: أهمية حوكمة المؤسسات

تظهر حوكمة المؤسسات في جوانب مختلفة من الإقتصادية والقانونية والإجتماعية:

\*الأهمية الإقتصادية: تعد حوكمة المؤسسات ذات أهمية بالنسبة للإقتصاد كله، إذ أن هناك إرتباطا وثيقا بين حوكمة المؤسسات ونظام الإقتصاد في أي بلد، فالمشاكل الناجمة عن ضعف حوكمة المؤسسات لا تعزى فقط إلى فشل الإستثمارات وإنما تمتد إلى أبعد من ذلك متمثلة في ضعف مستويات الثقة العامة في الأعمال كلها، فحوكمة المؤسسات تعمل على كفاءة إستخدام الموارد وتعظيم قيمة الشركة وتدعيم تنافسياتها بالأسواق، بما يمكنها من جذب مصادر التمويل محلية وعالمية للتوسع والنمو، يجعلها قادرة على خلق فرص عمل جديدة مع الحرص على تدعيم إستقرار أسواق المال والأجهزة المصرفية، الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق الكفاءة والتنمية الإقتصادية المطلوبة.<sup>1</sup>

\*الأهمية الإجتماعية: الشركة شخص معنوي يتمتع بالشخصية الاعتبارية وهو ما يدعوها لتحمل عدد من الإلتزامات اتجاه أطراف مختلفة في المجتمع؛ فالشركة يجب أن تصبح "مواطننا صالحا" ولتصل إلى ذلك يجب

<sup>1</sup> مصطفى يوسف الكافي، الأزمة المالية الإقتصادية العالمية وحوكمة الشركات، مكتبة الجامع العربي، عمان؛ 2013، ص 218.

عليها أن تلتزم بالقوانين المنظمة للمجتمع ويجب أن تؤدي ما عليها من واجبات اتجاه بيئتها ومجتمعها الذي تعمل فيه، وهذا ما يسمى بمسؤوليتها الإجتماعية، وعلى الشركة أن تقوم بمجهود إضافي لتحمل تلك المسؤولية ليس فقط لتحقيق سمعة ومكانة الشركة وأرباحها، ولكن للتأكد من عدم إحداث الضرر بالأطراف الأخرى المرتبطة بالشركة، وتعني مواطنة الشركة العمل وفقا لممارسات تجارية أخلاقية ومعاملة العاملين معاملة جيدة، وتحقيق الأرباح، وسداد الضرائب، وتوفير الوظائف والعمل على تحسين ظروف المجتمع.<sup>1</sup>

\*الأهمية القانونية: وتتمثل في قدرة المعايير التي تستند إليها حوكمة المؤسسات على الوفاء بحقوق كافة الأطراف المستفيدة في الشركة مثل حملة الأسهم والمقرضين والعاملين وغيرهم.

وتعد القوانين والمعايير المنظمة لعمل الشركات العمود الفقري لإطار الحوكمة، إذ تنظم تلك القوانين والمعايير (مثل قوانين الشركات وقوانين الأسواق المالية والمعايير المحاسبية) العلاقة بين الأطراف المهمة بالشركة والمعنية بالإقتصاد كله.

ويشير zinga في هذا الصدد إلى أن الأشكال المختلفة للعقود بين كافة الأطراف المعنية في الشركة تمثل حجر الأساس في تنظيم العلاقات التعاقدية بينهم بالشكل الذي يعمل على ضمان حقوق كل طرف منهم.

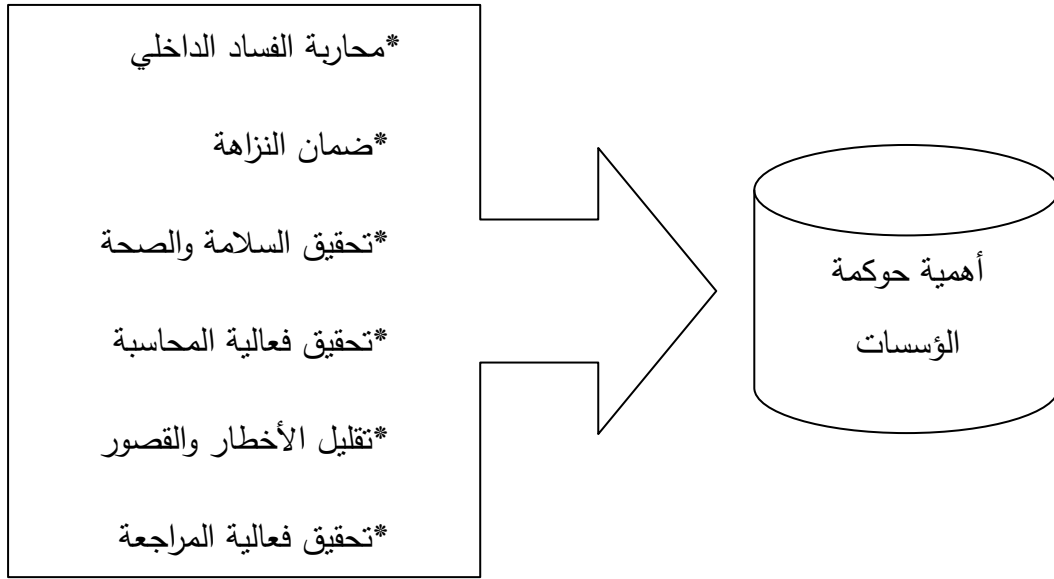
فبالرغم من إختلاف القوانين والنظم الأساسية المرتبطة بحوكمة الشركات بين الدول، إلا أن الأنظمة القانونية تعد هي صمام الأمان الرئيسي الضامن لحوكمة جيدة للشركات.

كما أن كل من معايير الإفصاح والشفافية ومعايير المحاسبة يجب أن تكون هي عصب مبادئ حوكمة الشركات، لذلك تعد الحوكمة من أهم العمليات الضرورية والالزمة لحسن عمل الشركات وتأكيد نزاهة الإدارة فيها.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> أحمد علي خضر، مرجع سابق، ص ص190-191.

<sup>2</sup> مصطفى يوسف كافي، مرجع سابق، ص 218.

الشكل 05: أهمية حوكمة المؤسسات



المصدر: محمد علي خضر؛ مرجع سابق؛ ص 214.

الفرع الثاني: أهداف حوكمة المؤسسات

كانت أهداف الحوكمة توضع على شكل مجموعة من القواعد والمعايير الإختيارية التي ليس لها صفة الإلزام ولكن بعد التطور الذي شهده الإقتصاد العالمي جعل كل الدول والمساهمون والممولون وغيرهم يهتمون بأسس وقواعد الحوكمة وصياغتها على شكل قواعد قانونية وتشريعية تحمل صفة الإلزام.

ونظرا لإرتباط وتداخل مفهوم الحوكمة بمجموعة من الأبعاد التنظيمية والإقتصادية والمالية والمحاسبية والإجتماعية والقانونية للمؤسسات، فقد تعددت جهات النظر حول الأهداف المرجوة من تطبيق الحوكمة، فهي تهدف بشكل أساسي إلى:

- حماية حقوق المساهمين حيث يتم الإحتفاظ بسجلات ملكية الأسهم والشفافية في الحصول على المعلومات في الوقت المناسب وضمان حقوق المساهم وحقه في الإلتخاب وحصوله على حصة من الأرباح السنوية.

- توفير المعلومات ودعم سلامة قنوات الإتصال حيث توفير المعلومات والحقائق الخاصة بعمل الشركة على نحو دقيق وملائم لجميع الأطراف ذات العلاقة، وسلامة أنظمة الرقابة سواء الداخلية أو الخارجية وتطبيق القوانين والقواعد كلها تدعم حوكمة الشركات.

- إدارة المخاطر المختلفة؛ وذلك من خلال إدارة ذات كفاءة وفعالية للمخاطر.<sup>1</sup>
- كما تسعى حوكمة الشركات إلى تحقيق أهداف أخرى متمثلة في:
  - تعظيم أداء الشركة.
  - وضع الأنظمة الكفيلة بتجنب أو تقليل الغش.
  - وضع أنظمة يتم بموجبها إدارة الشركة وفقا لهيكل يحدد توزيع كل الحقوق والمسؤوليات فيما بين المشاركين (مجلس الإدارة والساهمين).
  - وضع القواعد وهياكل إدارية تمنح حق المساءلة في إدارة الشركة أمام الجمعية العامة وتتضمن حقوق المساهمين.
  - جذب الإستثمارات سواء أجنبية أم محلية والحد من هروب رؤوس الأموال الوطنية للخارج.
  - تنمية الإستثمارات وتدقيقها من خلال تعميق ثقة المشتمرين في أسواق المال.<sup>2</sup>
  - عدم الخلط بين المهام والمسؤوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين، ومهام مجلس الإدارة ومسؤوليات أعضائه.
  - تقييم أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة.
  - تجنب حدوث مشاكل محاسبية ومالية بما يعمل على تدعيم وإستقرار نشاط الشركات العالمية بالإقتصاد والمساعدة في تحقيق التنمية والإستقرار الإقتصادي.<sup>3</sup>

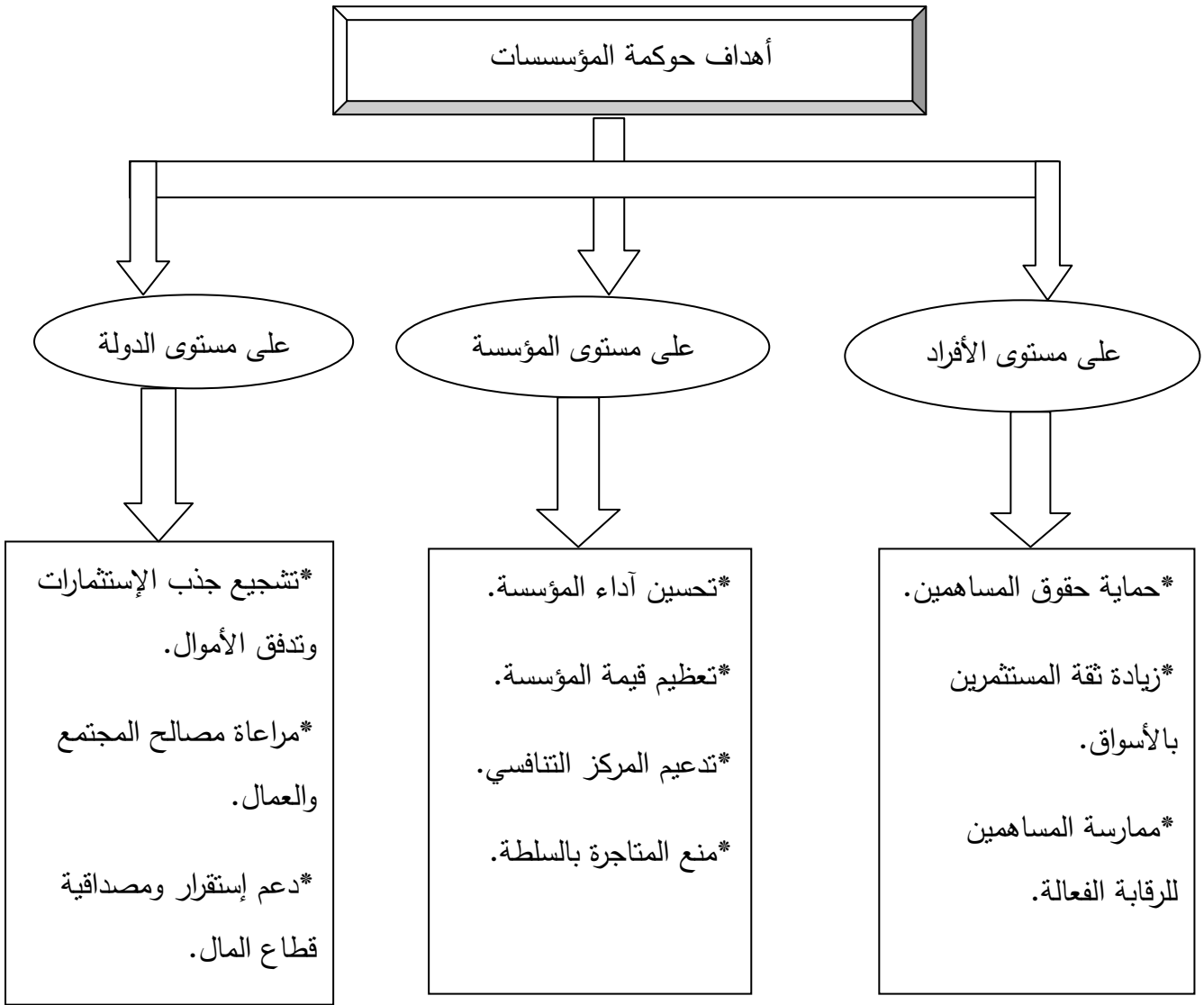
<sup>1</sup> عبد الرحمان عباس بله، دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، العدد12، الرياض،2012، ص ص56-57.

<sup>2</sup> سليمان بوفاسة، رشيد سعيداني، لجنة التدقيق كمدخل لتفعيل الحوكمة ورفع جودة التدقيق في المؤسسة، المجلة الجزائرية للإقتصاد والمالية، العدد3، أبريل 2015، ص14.

<sup>3</sup> نجلاء إبراهيم يحي عبد الرحمان، دور الآليات الداخلية للحوكمة في تحسين الإفصاح والتقرير عن المسؤولية الإجتماعية لمنشآت الأعمال السعودية، مجلة المحاسبة والمراجعة، ص192.



الشكل 06: أهداف حوكمة المؤسسات



المصدر: ريم بن عيسى؛ مرجع سابق؛ ص 15.

### المطلب الثاني: التجارب الدولية لحوكمة المؤسسات

أسفر الإهتمام المتزايد بمفهوم حوكمة المؤسسات إلى قيام العديد من الدول بإصدار العديد من التقارير والتوصيات الخاصة بتطبيق مفهوم الحوكمة عن طريق المؤسسات العلمية بها أو عن طريق بورصة الأوراق المالية بها، وكما وضح فيما سبق؛ أنه ليس هناك نموذج وحيد لتطبيق مفهوم حوكمة المؤسسات ويؤدي إلى الوصول إلى نفس النتائج في جميع دول العالم، وذلك نظرا للاختلافات الإقتصادية والسياسية والثقافية بين الدول وبعضها، وفي هذا المطلب سيتم عرض التجارب لبعض الدول المتعلقة بتطبيق مفهوم حوكمة المؤسسات.

## الفرع الأول: تجربة المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية

## أولاً: المملكة المتحدة

نشأ وتطور مفهوم حوكمة المؤسسات بالمملكة المتحدة بحيث سار ببطء جزء من ثقافة المفهوم السائد داخل الشركات سواء كانت المسجلة لأسهمها ببورصة الأوراق المالية أم لا، وأدت المشاكل المالية المترتبة على قيام بعض الشركات بإخفاء بيانات ومعلومات مالية بالحسابات والقوائم المالية المقدمة للمساهمين والتي إنتشرت في بداية التسعينيات، إلى قيام كل من بورصة الأوراق المالية كذلك مجلس التقارير المالية FRC وجهات محاسبية أخرى بدراسة كيفية توافر الثقة مرة أخرى في التقارير المالية التي تصدرها الشركات.<sup>1</sup>

حيث بدأ إهتمام مجتمع الأعمال بالمملكة المتحدة بإجراء حوار جدي ومفتوح حول حوكمة الشركات، وقد ساهم هذا في صدور تقرير كاديبيري في نهاية 1992 بمعرفة اللجنة المالية لحوكمة الشركات المنبثقة عن مجلس التقارير المالية، يضم هذا التقرير بنودا عديدة والتي تتمثل في توجيهات الممارسة السليمة لحوكمة الشركات ومن أهمها:

-ينبغي على مجلس الإدارة أن يجتمع بانتظام؛ وأن يحافظ على رقابة كاملة وفعالة على كل نواحي الشركات، وأن يتابع أعمال الإدارة التنفيذية.

-ينبغي أن يكون لمجلس الإدارة جدولا رسميا للمسائل المخصصة له، وذلك لإتخاذ القرارات، ولضمان أن تقوم الإدارة بتقديم توجيهات ورقابة للشركة.

-يجب أن لا تتجاوز عقود خدمة المديرين التنفيذيين ثلاثة سنوات، وإذا تم خلاف ذلك ينبغي أن يكون بموافقة المساهمين.

-يجب الإفصاح، من ناحية المديرين في تقريرهم عن طريق مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالشركة.

-ينبغي أن يكون لأعضاء لجنة التدقيق حكم مستقل مسموع في المسائل الخاصة بإستراتيجية الشركة.

-يجب إختيار أعضاء لجنة التدقيق من خلال عملية رسمية تحت إشراف مجلس الإدارة.

<sup>1</sup> محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص75.

- الحاجة إلى ضمان إشراف أفضل من خلال لجنة التدقيق والمبادئ الأساسية التي تدعم هذا الدليل والمتمثلة في الصراحة، النزاهة، المساءلة.<sup>1</sup>

### ثانياً: تجربة الولايات المتحدة الأمريكية

ظهرت أول إجراءات قواعد حوكمة الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية في أواخر السبعينيات من القرن العشرين، وكانت دلالة على الانتقال من حركة الدمج المختلط في الستينيات إلى سلوك إستخدام الإدارة في بناء الإمبراطورية عبر عمليات شراء وإستحواذ جزئية.

وقد أصدرت المائدة المستديرة للشركات في يناير عام 1978 تقريراً بعنوان دور مجلس الإدارة في تكوين شركات المساهمة الكبيرة؛ حيث أشار التقرير إلى أن واجبات المدير الرئيسي هي:

-الإشراف على الإدارة.

-إختيار أعضاء مجلس الإدارة.

-مراجعة إجراءات قواعد حوكمة الشركات في مختلف أنحاء العالم.

-متابعة الأداء المالي للمالي للشركة.

-الإشراف على المسؤولية الإجتماعية.

-ضمان الإلتزام باللوائح والقوانين.

وفي آخر عام 1987 بدأ أكبر صندوق للمعاشات العامة في أمريكا والمعروف بإسم calfronia public

employers retirement system (CALPERS).<sup>2</sup>

<sup>1</sup> كنزة براهيم، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، في علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم

الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة2، 2014، ص ص 35-37.

<sup>2</sup> جهان عبد المعز الجمال، مرجع سابق، ص ص 513-514.

## الفرع الثاني: تجربة الجزائر ومصر في تطبيق حوكمة الشركات

## أولاً: تجربة الجزائر

في شهر جويلية 2007 إنعقد بالجزائر أول ملتقى دولي حول الحكم الراشد للمؤسسات، وقد شكل هذا الملتقى فرصة مواتية لتلاقي جميع الأطراف الفاعلة في عالم المؤسسة، وحدد لهذا الملتقى هدف جوهرى يتمثل في تحسيس المشاركين قصد الفهم الموحد والدقيق لمصطلح وإشكالية الحكم الراشد، يتضمن الميثاق جزئين هامين وعدة ملاحق:

حيث يوضح الجزء الأول: الدوافع التي أدت إلى أن يصبح للحكم الراشد أهمية وضرورة في المؤسسات الجزائرية.

أما الجزء الثاني: يتطرق إلى المقاييس الأساسية التي عليها الحكم الراشد للمؤسسات، فمن جهة يعرض العلاقات بين الهيئات التنظيمية للمؤسسة (الجمعية العامة، مجلس الإدارة والمديرية التنفيذية) من جهة أخرى علاقات المؤسسة مع الأطراف الشريكة الأخرى كالبنوك والمؤسسات المالية والممونون أو الإدارة.

كما تعطي معايير الحكم الراشد للمؤسسات العلاقات التي تربط المؤسسة مع الأطراف الفاعلة الداخليين للمؤسسة من جهة، والأطراف الفاعلة الخارجيين من جهة أخرى، حيث تعتبر هذه العلاقات محددة إلى حد كبير ومضبوطة بقانون الأعمال والقوانين الأساسية للمؤسسة والعقود والاتفاقات المحررة من طرف هذه الأخيرة مع الغير.<sup>1</sup>

وتهدف معايير الحكم الراشد للمؤسسة إلى تحسين إحترام قواعد الإنصاف والشفافية والمسؤولية والتبعية التي تتلخص في الجدول أدناه:

<sup>1</sup> وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، تقرير بعنوان ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر، الجزائر 2009، ص ص 1-45.

## الجدول 01: المعايير الأساسية للحكم الراشد في المؤسسة

| المعيار   | شرح المعيار   |
|-----------|---|
| الإنصاف   | يعني توزيع الحقوق والواجبات بين الأطراف الفاعلة وكذا الإمتيازات والإلتزامات المرتبطة بها؛ وذلك بطريقة عادلة |
| الشفافية  | يعني أن الحقوق والواجبات وكذا الصلاحيات والمسؤوليات الناجمة ينبغي أن تكون شفافية وواضحة للجميع              |
| المسؤولية | يعني أن تكون مسؤولية أي فرد محددة بأهداف دقيقة وليست مقسمة  |
| التبعية   | وتعني أن كل طرف فاعل مسؤول أمام الآخر فيما يمارس من خلاله المسؤوليات المنوطة له.                            |

المصدر: نفس المرجع السابق؛ ص 27.

ثانياً: تجربة مصر:

في عام 2001 طلبت مصر من صندوق النقد الدولي تقييم مدى تطبيق معايير حوكمة الشركات بها كأول دولة عربية يتم تقييمها، وقد تم إجراء هذا التقييم بواسطة البرنامج المشترك لكل من البنك الدولي وصندوق النقد الدولي، حيث تم تقييم ما يطبق في مصر من مبادئ حوكمة الشركات بالمقارنة مع المبادئ الدولية الصادرة عن منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية، وقد توصل التقييم إلى أن مصر تطبق نسبة 62% من معايير الحوكمة معظمها تتعلق بقواعد القيد والتسجيل في سوق الأوراق المالية؛ وقد قدم التقرير ثلاث توصيات وحدد أولوياتها على النحو التالي:

-إجراء إصلاح قانوني تشريعي: حيث تم التوصية بتحديث قانون الشركات وقانون المحاسبة والمراجعة لحماية حقوق المستثمرين وتقوية الإفصاح.

-تقوية البيئة المؤسسية: حيث تم التوصية بالإستمرار في فرض قواعد الإفصاح، وأنه على كل من الهيئة العامة لسوق المال وبورصتي القاهرة والإسكندرية تحسين قدراتهم الرقابية على الإفصاح.

-تشجيع المبادرات الخاصة وغير الإجبارية: رغم زيادة درجة الإدراك بأهمية حوكمة الشركات في مصر إلا أنه من المعروف أن تغير القوانين والقواعد الحاكمة قد يكون أسرع من تغيير مناخ الأعمال، ومن هنا تأتي أهمية مركز المديرين.<sup>1</sup>

كما تجدر الإشارة إلى أن دور الحوكمة لا يقتصر على وضع القواعد والقوانين ومراقبة تنفيذها، ولكن يمتد ليشمل البيئة اللازمة لدعم مصداقيتها، وهذا لا يتحقق إلا بالتعاون بين كل من الحكومة والسلطة الرقابية والقطاع الخاص والفاعلين الآخرين، بما فيهم الجمهور والهيئات العلمية مثل مركز المشروعات الدولية الخاصة، والذي يعتبر له دور فعال في زيادة الوعي نحو أهمية الإلتزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات من خلال الندوات والنشرات الدورية التي يقوم بها.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> جهان عبد المعز الجمال، مرجع سابق، ص ص 526-527.

<sup>2</sup> كنزة براهيمة، مرجع سابق، ص 42.

## خلاصة الفصل:

بناء على ما تم تناوله في هذا الفصل الخاص بالإطار النظري والفكري لحوكمة المؤسسات تم التوصل إلى النتائج التالية:

-ظهرت حوكمة المؤسسات نتيجة لتفسير مجموعة من النظريات المتمثل في نظرية حقوق الملكية، ونظرية الوكالة، ونظرية تكلفة الصفقات، بالإضافة إلى الأزمات المالية التي شهدتها العديد من المؤسسات العالمية خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية بما إحتوت عليه من فساد إداري ومالي وتواطؤ مؤسسات المحاسبة والمراجعة مع الإداريين.

-تعتبر حوكمة المؤسسات الكيفية التي تدار وتراقب بها المؤسسات من طرف جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، فهي تعتبر بمثابة الأداة التي تضمن كفاءة إدارة المؤسسة.

-التطبيق السليم لحوكمة المؤسسات يتطلب الإلتزام بمجموعة من المبادئ كالإفصاح والشفافية وحقوق المساهمين، أصحاب المصالح التي تتم من خلال مجموعة من الآليات الداخلية وأخرى خارجية التي تشكل القواعد الأساسية لتحقيق الممارسة الإدارية الرشيدة.

**الفصل الثاني:**

**نظام الرقابة الداخلية**



## تمهيد

يتسم عالم الأعمال في عصرنا الراهن بالمنافسة الشديدة بين منظمات الأعمال المحلية والدولية، ومنشأ هذه المنافسة هي الإتجاهات السائدة نحو العولمة، وتعاضم الطلب على رؤوس الأموال الضخمة اللازمة للإنفاق بالإضافة إلى إكتساب التأهيل الازم للمنافسة والبقاء في السوق وهو الإرتقاء بمستوى جودة منتجاتهم إلى الحد الذي يجعل المستهلكين يقبلون على شرائها، ولكي تبلغ منظمات الأعمال مستوى المكانة الذهنية المتقدمة فإن عليها توخي الدقة في التعامل مع عملائها، وزيادة الإنتاجية، والتركيز على الجودة، وتقييم أداء الأفراد، والآلات، ورأس المال والديون.....إلخ.

أي زيادة الكفاءة الإنتاجية لجميع العوامل الإقتصادية، وتحقيق هذه الأهداف هي من مهام الإدارة العامة ممثلة بمجلس الإدارة والمدير العام، والمدراء المساعدين ورؤساء الأقسام وأفضل وسيلة تستخدمها الشركات هي الوظيفة الرقابية للإدارة وأدواتها، وفئات الإشرافيين الذين يوجهون ويراقبون ويقارنون نتائج الأعمال لما هو موجود فعلا في الخطة، وعندما يقوم هؤلاء بمهامهم الرقابية يضعون معايير إنتاجية أو معايير أداء أو غيرها لإستخدامها في التعرف على الإنحرافات الإيجابية وتدعيمها والإستفادة منها، والإنحرافات السلبية وتصحيحها فورا.

وبناء على ماسبق يتناول هذا الفصل نظام الرقابة الداخلية من خلال ثلاثة مباحث الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الداخلية، والثاني: الإطار العلمي للرقابة الداخلية، والثالث: علاقة بعض آليات الحوكمة بنظام الرقابة الداخلية.

## المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لنظام الرقابة الداخلية

تعد الرقابة الداخلية من الوظائف الإدارية المهمة والتي ترتبط ارتباطاً كبيراً بالتخطيط في منظمات الأعمال الحديثة، وقد تطورت مفاهيم الرقابة الداخلية وفلسفتها ومنظورها الإداري بشكل كبير خلال السنوات الأخيرة وبدأ ينظر لها كأسلوب تصحيحي وليس مرادفاً للسيطرة والسلطة والقوة، بل أصبحت الرقابة الداخلية أكثر تشاركية وأكثر شحذاً للهمم وتلعب دوراً أساسياً في الممارسات الإدارية ولكافة المستويات.

### المطلب الأول: نشأة وتعريف الرقابة الداخلية

تتميز المؤسسات الكبيرة بإتساع نشاطها وتنوع عملياتها، الأمر الذي يجعل عملية تخطيط السياسة في غاية من الصعوبة حيث يصبح من الضروري تقسيم وظائف النشاط إلى مراكز مختلفة لتبسيط عملية التخطيط والتنفيذ ومتابعة السياسات مما يحقق أهداف المؤسسة المرجوة، فنظام الرقابة الداخلية هو السبيل الذي يحقق الرقابة الذاتية على عمليات المؤسسة وأن هذه النظم تتطور حسب تطور نشاط المؤسسة وتعدد عملياتها.

### الفرع الأول: نشأة الرقابة الداخلية

لقد أدت الخسائر التي تعرضت لها البنوك خلال العقود السابقة إلى الرفع من أهمية الإدارة الفعالة للمخاطر والرقابة الداخلية ضمن القطاع المالي الرسمي في جميع أنحاء العالم، ففي الولايات المتحدة الأمريكية بلغت نسبة فشل البنوك أكثر من 200% في عام 1980، ويعود سبب ذلك جزئياً إلى حالات الإحتيال وسوء الإدارة، فعلى المستوى الدولي أدى إنهيار "بارينغز بنك" و"أمانات يامايتشي" إلى توجيه تركيز إهتمام القطاع المالي على إدارة المخاطر والرقابة الداخلية، كما أكدت مراجعة أجريت حول البنوك التقليدية بأن عملية تطبيق أنظمة فعالة في الرقابة الداخلية لعبت دوراً هاماً في تخفيض نسبة فشل البنوك خلال سنوات 1990<sup>1</sup>.

ومع ظهور المشروعات كبيرة الحجم كشركات المساهمة الكبرى في بداية القرن العشرين الماضي، ظهرت الحاجة أكثر إلى تدعيم عملية الرقابة بأدواتها وأساليبها المتعددة للأسباب التالية:

1- إنفصال الملكية عن الإدارة خاصة في ظل الشركات المساهمة الكبرى، أدت إلى ظهور الحاجة إلى رقابة كطرف ثالث يراقب تصرفات الإدارة بهدف حماية حقوق الملاك من المساهمين والمستثمرين.

<sup>1</sup> أينتاكامبيون، تحسين الرقابة الداخلية، شبكة التمويل الأصغر، 2000، ص 1.

2- كبر حجم المشروعات وظهور الشركات العملاقة مع نهاية القرن العشرين الماضي وبداية القرن الحالي، أدى إلى تعقد البناء التنظيمي لهذه المشروعات وتضخم الهياكل التنظيمية والإدارية من إدارات وأقسام متعددة، مما أدى إلى ظهور الحاجة أكثر إلى أهمية وجود نظم رقابية ومراجعة داخلية فعالة وملائمة لخدمة أغراض الرقابة الخارجية من ناحية وخدمة الإدارة والعاملين داخل المشروع من ناحية أخرى.

3- تلبية الإحتياجات المختلفة للأطراف المتعددة ذات العلاقة بالمشروع من بيانات ومعلومات وقوائم وتقارير مالية ومحاسبية مدققة ومعتمدة من المراجع، ومن أهم هذه الأطراف الإدارة والعاملين والمستثمرين من المساهمين والملاك والأجهزة الحكومية المختصة والعملاء والموردين والبنوك إلى غير ذلك من الأطراف.<sup>1</sup>

فقد زاد الإهتمام بالرقابة وخاصة من خلال الأزمات الإقتصادية العالمية ومابعدها خصوصا في الولايات المتحدة الأمريكية، فبعد أن كانت الرقابة تتم من خارج المؤسسات أي من قبل السلطات الحكومية والشعبية أصبحت هناك حاجة ملحة لتطبيق الرقابة على ممارسات المديرين ورؤساء الأقسام وكذلك على أداء الموظفين.

ومن المعتاد أن يجد بعض الأخطاء، وبعض الجهود الضائعة، والإحتكاك وما يترتب عن ذلك من الإنحرافات من الأهداف المقصودة، فقد يتضح مثلا أن التخطيط غير كاملا والتنظيم ينقصه الإصلاح، والتشكيل الغير سليم، وتوجيه تعوزه الفعالية، ومثل هذه الأسباب تجعل من وظيفة الرقابة ضرورة من الضروريات.<sup>2</sup>

### الفرع الثاني: مفاهيم حول الرقابة الداخلية

إن نظام الرقابة الداخلية له مكانة هامة في المؤسسة حيث يعتبر الخطة التنظيمية وجميع الطرق والإجراءات التي تضعها المؤسسة لحماية موجوداتها وضمان دقة البيانات المحاسبية وللمحد من الأخطاء وحالات الغش والتلاعب لتحقيق الهدف الرئيسي للمنشأ، هذا ما جعل المراجع الخارجي يصنف تقييم نظام الرقابة الداخلية من أولويات أعماله عند القيام بعملية المراجعة وذلك بمراعات مسؤولياته اتجاه النظام والتعرف على المقومات الأساسية للنظام والإجراءات المتبعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص16.

<sup>2</sup> علي عباس، الرقابة الإدارية في منظمات الأعمال، الطبعة الثانية، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص19.

وقد تناولت مفهوم الرقابة الداخلية عدة تعاريف منها أن "نظام الرقابة الداخلية هو تلك الخطة التنظيمية والطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول، ضمان الدقة وصدق البيانات المحاسبية، وتشجيع فعالية الإستغلال والمحافظة على السير وفقاً للسياسات المرسومة".<sup>1</sup>

وتأتي الرقابة الداخلية من داخل المنظمة ويمارسها المسؤولون والمديرون في مختلف المستويات الإدارية أو وحدة إدارية متخصصة بالعملية الرقابية للرقابة على كل ما يدور داخل المنظمة.<sup>2</sup>

كما عرف المعيار رقم 400 من معايير المراجعة الدولية "الرقابة الداخلية بأنها كافة السياسات والإجراءات التي تتبناها إدارة المنشأة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدفها في ضمان إدارة منظمة وكفاءة في العمل، والمتضمنة الإلتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع وإكتشاف الغش والخطأ ودقة وإكمال السجلات المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب ويشمل نظام الرقابة الداخلية على أمور أبعد من تلك المتصلة مباشرة بوظائف النظام المحاسبي".<sup>3</sup>

فالرقابة الداخلية إذا يقصد بها "أنواع الرقابة التي تمارسها كل منظمة بنفسها، على إختلاف أوجه نشاطاتها التي تؤديها، وبمعنى آخر هي تلك الأساليب والسياسات الرقابية التي يتوصل إليها الرؤساء الإداريون لضمان تنفيذ التعليمات والأوامر الصادرة للعاملين في تلك المؤسسة، ولهم الحق في محاسبة العاملين عن الأخطاء التي يرتكبونها وإتخاذ كافة الإجراءات المناسبة لذلك".<sup>4</sup>

أما عند الحديث عن الرقابة ببعدها المحاسبي فيقتصر الأمر على الجوانب المتعلقة بالعملية المحاسبية، فقد عرف نظام الرقابة بأنه "إختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والحسابات ودرجة الإعتماد عليها، وتتبع عمليات صحة تسجيل وتبويب وتحليل وعرض البيانات المحاسبية، ومن خلال هذه التعريفات يلاحظ أن الرقابة الداخلية وقائية للتأكد من وجود الحماية اللازمة للأصول وسلامة السياسات الإدارية وتقييمها".<sup>5</sup>

<sup>1</sup> R.birien , J.semical ,control interne et vérification, canada, 1984, P36.

<sup>2</sup> محمود أحمد فياض، عيسى يوسف قداد، رحي مصطفى عليان، مبادئ الإدارة (وظائف المدير)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص184.  
<sup>3</sup> عبد الوهاب أحمد عبد الله مسعود عياش، دور الرقابة الداخلية في رفع كفاءة الأداء المالي، مجلة جامعة الناصر، العدد الرابع، ديسمبر 2014، ص161.

<sup>4</sup> ميسون طلاع الزعبي، دور وحدات الرقابة الإدارية الداخلية في تنمية أعضاء هيئة التدريس في الجامعات الأردنية الحكومية، مجلة العلوم التربوية، المجلد 38، العدد1، 2011، ص220.

<sup>5</sup> كريمة علي الجوهر، التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2012، ص105، 104.

## المطلب الثاني: أنواع الرقابة الداخلية

تعتبر الرقابة الداخلية ذلك الأسلوب من التنظيم الإداري والمحاسبي والضبط الداخلي الذي يجعل الأعمال اليومية في مؤسسة ما، تتم بشكل يشترك فيه أكثر من شخص واحد في تحقيق كل عملية من العمليات وبهذا يكون عمل كل موظف مكملا لأعمال موظفين آخرين وذلك بغرض منع أو إكتشاف الغش والتزوير، فمن خلال هذا يمكن تقسيم الرقابة الداخلية إلى ثلاثة أنواع وهذا ما سيتم التطرق إليه في هذا المطلب.

### الفرع الأول: الرقابة الإدارية

أولاً: تعريف الرقابة الإدارية

إن الرقابة الإدارية هي وظيفة إدارية مثل التخطيط والتنظيم والتوظيف والتوجيه، وأهمية الرقابة الإدارية تأتي من كونها تساعدنا لمعرفة الأخطاء أو الانحرافات وتصحيحها من خلال المعايير المستخدمة التي وضعت بناءً على تحديد الأهداف، أما "bedian&ciglioni" فقد عرفا الرقابة الإدارية بأنها العملية التي يتم من خلالها قيام فرد أو جماعة أو منظمة بتحديد ما يقوم به والتأثير فيه من خلال تقييم وتصحيح أداء العاملين بالشكل الذي يؤدي إلى تحقيق أهداف المنظمة، أما الدكتور محمد ماهر عيسى عرفها بأنها عملية تهدف إلى التأكد من الأهداف المحدودة والسياسات المرسومة والخطط الموضوعة والأوامر والتعليمات الموجهة وخلافه، ونرى أن الدكتور صلاح الشنواني يعرفها بأنها وظيفة إدارية تنطوي على قياس وتصحيح أعمال المساعدين والمرؤوسين بغرض التأكد من أن الأهداف والخطط المرسومة قد حققت ونفذت.<sup>1</sup>

ثانياً: مبادئ الرقابة الإدارية

- يجب أن يكون نظام الرقابة مناسب لطبيعة العمل وإحتياجات الإدارة وأن يكون سهلاً واضحاً بحيث يفهمه المدير الذي يستعمله ومن يطبق عليهم من المرؤوسين.

- يجب أن لا يكون الهدف من الرقابة إرضاء رغبات أو دوافع شخصية، وإنما يجب أن يكون وسيلة لتحقيق أهداف موضوعية لا شخصية.

يجب أن يعنى نظام الرقابة بوسائل العلاج والإطلاع وذلك لأن النظام السليم للرقابة هو الذي يكشف الأخطاء والانحرافات ويبين مكان حدوثها ومن المسؤول عنها وما الذي يجب عمله لتصحيح الأوضاع.

<sup>1</sup> حسين أحمد الطراونة، توفيق صالح عبد الهادي، الرقابة الإدارية (المفهوم والممارسة)، دالر حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص 21.

- يجب أن تعمل الرقابة على الإبلاغ الفوري عن الانحرافات، بل إن نظام الرقابة المثالي يعمل على الكشف عن الأخطاء وقبل وقوعها، وفي جميع الأحوال يجب أن تصل المعلومات إلى المدير المختص حتى يتخذ الإجراءات الملائمة على وجه السرعة.

- أن تتجح الرقابة في توجيه سلوك الأفراد، لأن النتائج المستهدفة من الرقابة لا تصبح ذات فعالية، إلا عند تأثيرها في سلوك الأفراد، لأن الرقابة وسيلة وليست غاية، "فجرس الإنذار بالحريق لا يطفئ النار وإنما يساعد ذلك في إستجابة شخص لهذا الإنذار بشكل أو بآخر"، والتي تعكس فعالية الرقابة.

- يجب أن لا تقتصر الرقابة على النتائج سهلة القياس مثل صرف جميع المستحقات وإنما يجب أن تشمل الرقابة حتى النتائج غير سهلة القياس مثل الخدمة في مستشفى أو مصرف، وذلك بالعمل على صياغة معظم الأهداف في شكل قابل للقياس وإخضاعه للرقابة.<sup>1</sup>

وبالتالي بما أن هناك مهمة لوجود تنظيم معين، وعبرة عن هدف أو مجموعة من الأهداف يسعى التنظيم إلى تحقيقها، وبما أن هناك نشاطات ومهام إدارية تتجزأ فإن هناك حاجة ضرورية لوجود الرقابة الإدارية، فالرقابة الإدارية هي الميزان الذي تقيس التنظيمات به إلى أين وصلت وما حققت وأين تسير وتعتبر الرقابة أيضا الموجه الذي يبين الطريق لوضع سياسات وخطط مستقبلية للمؤسسة، كما تهتم الرقابة الإدارية إلى تحسين عمليات الإتصال داخل وخارج التنظيم، والتأكد من أن المستويات الإدارية العليا على إمام تام بما تم تنفيذه من أعمال في المستويات الأخرى، بالإضافة إلى تحسين مستوى الأداء ووضع الحلول والإجراءات التصحيحية المناسبة للانحرافات التي تكشف عنها الرقابة ومعرفة أسبابها.<sup>2</sup>

### الفرع الثاني: الرقابة المحاسبية والضبط الداخلي

#### أولاً: مفهوم الرقابة المحاسبية

وتشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى إختيار دقة البيانات المحاسبية المنبثقة بالدفاتر والحسابات ودرجة الإعتماد عليها ويضم هذا النوع وسائل متعددة-على سبيل المثال- إتباع

<sup>1</sup> محمد محمود مصطفى، الرقابة الإدارية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، 2012، ص ص96-97.

<sup>2</sup> ميسون طلاع الزعبي، مرجع سابق، ص 219.

نظام القيد المزدوج واستخدام حسابات المراقبة (الإجمالية) وإتباع موازين المراجعة الدورية وإتباع نظام التدقيق الداخلي، وفصل الواجبات بموظف الحسابات عن الواجبات المتعلقة بالإنتاج والتخزين.<sup>1</sup>

كما تهدف الرقابة المحاسبية إلى التحقق من أن كل عمليات المنشأة قد تم تنفيذها وفقا لنظام تفويض السلطة الملائم والمعتمد من الإدارة، وأن كل عمليات المنشأة قد تم تسجيلها في دفاتر المنشأة طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وبالتالي التحقق من دقة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير والقوائم المالية.

وتتمثل الرقابة المحاسبية في الإجراءات التي تتعلق بحماية الأصول وضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية ومطابقة الأصول المدرجة بدفاتر وسجلات الشركة مع الأصول الموجودة بالفعل في أقسام الشركة المختلفة، وتعتبر الإدارة المالية أو إدارة الحسابات بالشركة مسؤولة عن وضع نظام سليم للرقابة المحاسبية بهدف حماية الأصول وزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية وبالتالي زيادة درجة الاعتماد عليها.

ونظرا لإرتباط الرقابة المحاسبية بالجوانب المالية والمحاسبية المتعلقة بالتحقق من حماية الأصول، والتحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في التقارير والقوائم المالية، فإن المراجع للحسابات الخارجي يهتم بها ويقوم بتقييمها لتحديد درجة إعماده عليها تمهيدا تمهيدا لتحديد نطاق فحصه، في حين لا تخضع الرقابة الإدارية لتقييم مراجع الحسابات الخارجي إلا في حدود التي يرى مراجع الحسابات أن الرقابة الإدارية لها تأثير على سلامة السجلات والرقابة المالية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> زاهد محمد دبيري، الرقابة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2011، ص188.

<sup>2</sup> عبد الوهاب نصر، شحاته السيد شحاته، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005-2006، صص 58-60.

الجدول 02: أوجه الإختلاف بين الرقابة المحاسبية والإدارية

| وجه المقارنة        | الرقابة المحاسبية  | الرقابة الإدارية  |
|---------------------|--|---|
| الهدف من الرقابة    | - حماية الأصول من السرقة والضياع والإختلاس وسوء الإستخدام.<br>- التحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في القوائم والتقارير المالية.  | - التحقق من كافة أداء العمليات التشغيلية.<br>- التحقق من الإلتزام بقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات التي وضعتها إدارة الشركة. |
| طبيعة عملية الرقابة | - التحقق من تنفيذ عمليات المنشأة وفقا لنظام تفويض السلطة الملائم والمعتمد من الإدارة.<br>- التحقق من أن عمليات المنشأة قد تم تسجيلها في الدفاتر والسجلات طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما. | - التحقق من تنفيذ وتطبيق الإجراءات والسياسات الإدارية.  |

المصدر: نفس المرجع السابق ص 60.

ثانيا: الضبط الداخلي

ويشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الإختلاس والضياع أو سوء الإستعمال ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية، حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الإختصاصات والسلطات والمسؤوليات.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> عبد الرزاق سالم الرحاحلة، ناصر جمال خضور، مفاهيم حديثة في الرقابة الإدارية، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص 228.



### المبحث الثاني: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

لقد أدى ظهور المشروعات الكبيرة إلى زيادة الإهتمام بالرقابة الداخلية باعتبارها نظاما يساعد الإدارة في الوفاء بأهدافها، والرقابة الداخلية تعتبر مرادفا للرقابة داخل التنظيم وقد إرتبطت الرقابة الداخلية في مراحلها الأولى بحماية النقدية باعتبارها أكثر الأصول عرضة للتلاعب والإختلاس.

لذلك فإن الرقابة الداخلية هو السبيل الذي يحقق الرقابة الذاتية على عمليات المؤسسة وأن هذه النظم تتطور حسب تطور نشاط المؤسسة وتعدد عملياتها، لذلك سيتم التطرق في هذا المبحث إلى التعرف على خصائص هذا النظام والإجراءات والوسائل المستخدمة فيه بالإضافة إلى أهميته وأهدافه.

#### المطلب الأول: خصائص ومكونات نظام الرقابة الداخلية

يتميز نظام الرقابة الداخلية الجيد والفعال بمجموعة من الخصائص الرئيسية والهامة والتي تمثل المقومات الأساسية المطلوب توافرها حتى يمكن إعتبار نظام الرقابة فعالا وجيدا في تحقيق الأهداف الرئيسية له، ولا شك أن توافر هذه الخصائص كلها أو بعضها بشكل معين هو أساس الحكم على مدى قوة وضعف نظام الرقابة الداخلية في المنشأة، بالإضافة إلى مجموعة من المكونات التي يتكون منها هذا النظام.

#### الفرع الأول: خصائص نظام الرقابة الداخلية

1- تحديد خطوط السلطة والمسؤولية: ومعنى ذلك أن التحديد الواضح لهذه السلطات والمسؤوليات في المنشأة يساعد على زيادة فعالية الرقابة على الوظائف والمهام المختلفة فيها، ولتحقيق هذه الخاصية يتطلب الأمر توافر العناصر التالية:

- تحديد واضح لمسؤولية كل موظف عن مجموعة محددة من العمليات أو مجموعة من الأصول أو الإلتزامات أو الحسابات.

- تحديد واضح للعلاقة بين خطوط السلطة والمسؤولية على مستوى كل فرد في التنظيم في مختلف المستويات الإدارية.

- تحديد وتوصيف واضح لطبيعة كل وظيفة وتحديد مواصفات الفرد الذي يشغلها ذلك من خلال وضع دليل خاص بذلك.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص108.

2- الرقابة الداخلية جزء لا يتجزأ من العمليات: حيث تكون الرقابة الداخلية عبارة عن رقابة إدارية مبنية كجزء من نظام المؤسسة وكجزء من بيئتها لمساعدة الإداريين في تشغيل المؤسسة وفي تحقيق أهدافها بشكل مستمر.

3- الرقابة الداخلية نظام يضعه وينفذه الإنسان: فالإنسان هو الذي يساعد على تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية، لأن مسؤولية نظام الرقابة الجيد في أيدي الإداريين لذلك تجد كافة الأفراد في تلك المؤسسة يلعبون دورا هاما في تحقيق ذلك.

4- الرقابة الداخلية تعطي تأكيدا معقولا وليس مطلقا: إذ على الإدارة أن تصمم وتطبق أنظمة الرقابة بالاعتماد على تكلفتها ومنفتها، وبغض النظر عن مدى سلامة التصميم والتشغيل فإن أنظمة الرقابة الداخلية لا تستطيع تقديم تأكيدات مطلقة حول تحقيق أهداف الشركة لأن ثمة عوامل خارجة عن نطاق السيطرة وتأثير الإدارة فتؤثر على مقدرة الشركة في تحقيق أهدافها فمثلا تعمل كل من أخطاء الإنسان والأخطاء في الأحكام والتأمر لتجاوز أنظمة الرقابة.<sup>1</sup>

5- كفاءة العناصر البشرية من العاملين: رغم التقدم التكنولوجي السائد في العالم عن طريق استخدام الحاسبات الآلية المتقدمة بأشكالها وأنواعها وبرامجها المتعددة، إلا نجاح أي نظام مهما بلغت درجة التقدم هذه مازال وسيظل يتوقف بدرجة كبيرة على مدى كفاءة ومهارة العاملين في المشروع والمسؤولين عن تنفيذ هذا النظام.

6- توافر أساليب وأدوات الرقابة المستخدمة: من الخصائص الهامة التي يجب أن يتميز بها نظام الرقابة الداخلية الفعال ضرورة توافر أساليب وأدوات هامة من أدوات الرقابة التي يمكن إستخدامها للتحقق من إن نظام الرقابة الداخلية قد حقق أهدافه، كما يجب توافر نظام محاسبي ملائم ومتكامل في المنشأة لأنه من العناصر الهامة التي تساعد على نجاح وفعالية نظام الرقابة الداخلية فيها، بإعتبار أن هذا النظام يمثل البيئة التي يتم فيها إنجاز جميع العمليات المالية.<sup>2</sup>

### الفرع الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية

تعرف هذه المكونات على أنها الحد الأدنى من الجودة المطلوبة لأنظمة الرقابة الداخلية في الشركات بشكل عام والشركات المساهمة بشكل خاص كما تنطبق هذه المكونات على جميع مجالات عمل الشركات كمجالات البرامجية والمالية وغيرها وسيتم عرض كل مكون من هذه المكونات على حدا.

<sup>1</sup> عطاء الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الرابطة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص ص46-47.

<sup>2</sup> محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص ص120-127.

- 1- البيئة الرقابية: تعتبر البيئة الرقابية الإيجابية أساسا لكل معيار، حيث أنها تعطي نظاما وبيئة تؤثر على جودة أنظمة الرقابة وهناك عوامل كثيرة تؤثر عليها من أهمها:
  - نزاهة الإدارة والموظفين والقيم الأخلاقية التي يحافظون عليها.
  - إلتزام الإدارة بالكفاءة بحيث يحافظون على مستوى معين من الكفاءة مما يسمح لهم القيام بواجباتهم إضافة إلى فهم أهمية تطوير وتطبيق أنظمة رقابية داخلية فاعلية.
  - فلسفة الإدارة وتعني نظرة الإدارة إلى نظم المعلومات المحاسبية وإدارة الأفراد وغيرها.
  - الهيكل التنظيمي للشركة الذي يحدد إطار للإدارة لتخطيط وتوجيه ورقابة العمليات كي تحقق أهداف الشركة.
  - أسلوب إدارة الشركة في تفويض الصلاحيات والمسؤوليات.
  - السياسات الفاعلة للقوى البشرية من حيث سياسات التوظيف والتدريب وغيرها.
  - علاقة المالكين بالشركة وعلاقة أصحاب المصالح بالشركة.<sup>1</sup>
- 2- تقييم المخاطر: تتعرض أي منشأة عند مزاوله أعمالها للعديد من المخاطر، ولا بد من تحديد وتحليل تلك المخاطر من ناحية تحديد وتحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف الشركة والتعرف على إحتمال حدوثها، ومحاولة تخفيض حدة تأثيرها إلى مستويات مقبولة:
  - تحديد الأهداف، تعتبر كأول خطوة لتقييم المخاطر وتعتبر أهداف أي شركة بمثابة معايير تستخدم لتقييم أداء الإدارة، ويجب على الإدارة وضع الخطط اللازمة لتحقيق تلك الأهداف.
  - تحديد الخطر وإحتمال حدوثه، تتعرض أي منشأة للخطر الذي قد يؤثر على تحقيقها لأهدافها، وقد يحدث هذا الخطر بسبب عوامل داخلية أو خارجية ومن أمثلة العوامل الداخلية للخطر "حدوث خلل في عمليات التشغيل وعدم فاعلية لجنة المراجعة ومجلس الإدارة"، أما العوامل الخارجية "ظروف المنافسة وصدور تشريعات جديدة تتطلب تغيير في أنشطة الشركة".
  - مواجهة الخطر الذي تواجهه الشركة، بعد التعرف على المخاطر الداخلية أو الخارجية التي يمكن أن تتعرض لها الشركة ينبغي إتخاذ الإجراءات الملائمة لمواجهة تلك المخاطر المحتملة والسيطرة عليها.

<sup>1</sup> عطاء الله أحمد سويلم، مرجع سابق، صص 50-51.

3- المعلومات والإتصالات: يتعلق هذا الجزء من أجزاء هيكل الرقابة الداخلية بضرورة توصيل المعلومات الملائمة داخل الهيكل التنظيمي للشركة لضمان تحقيق أهداف الشركة، يتم توصيل تلك المعلومات لمختلف المستويات الإدارية بالشركة إلى أعلى وإلى الأسفل من خلال قنوات إتصال مفتوحة تسمح بتدقيق تلك المعلومات وإعداد القوائم المالية، ولاشك أن هناك أهمية كبيرة لعملية توصيل المعلومات للحكم على كفاءة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية، كما يجب على مراجع الحسابات أن يتفهم نظام المعلومات المحاسبي لمعرفة كلا من:

- الفئات المختلفة من العمليات اللازمة للقوائم المالية.

- كيفية التشغيل المحاسبي للعمليات منذ ظهور ونشأة العملية إلى أن يتم إظهار أثر ونتيجة هذه العملية في القوائم المالية، ويتضمن ذلك بيان الوسائل الإلكترونية التي تستخدم لتسجيل تلك العمليات ولتحويل والحفاظ على المعلومات.

- التقارير المحاسبية والكيفية التي يتم إستخدامها لتوصيل التقارير المالية (قنوات الإتصال).<sup>1</sup>

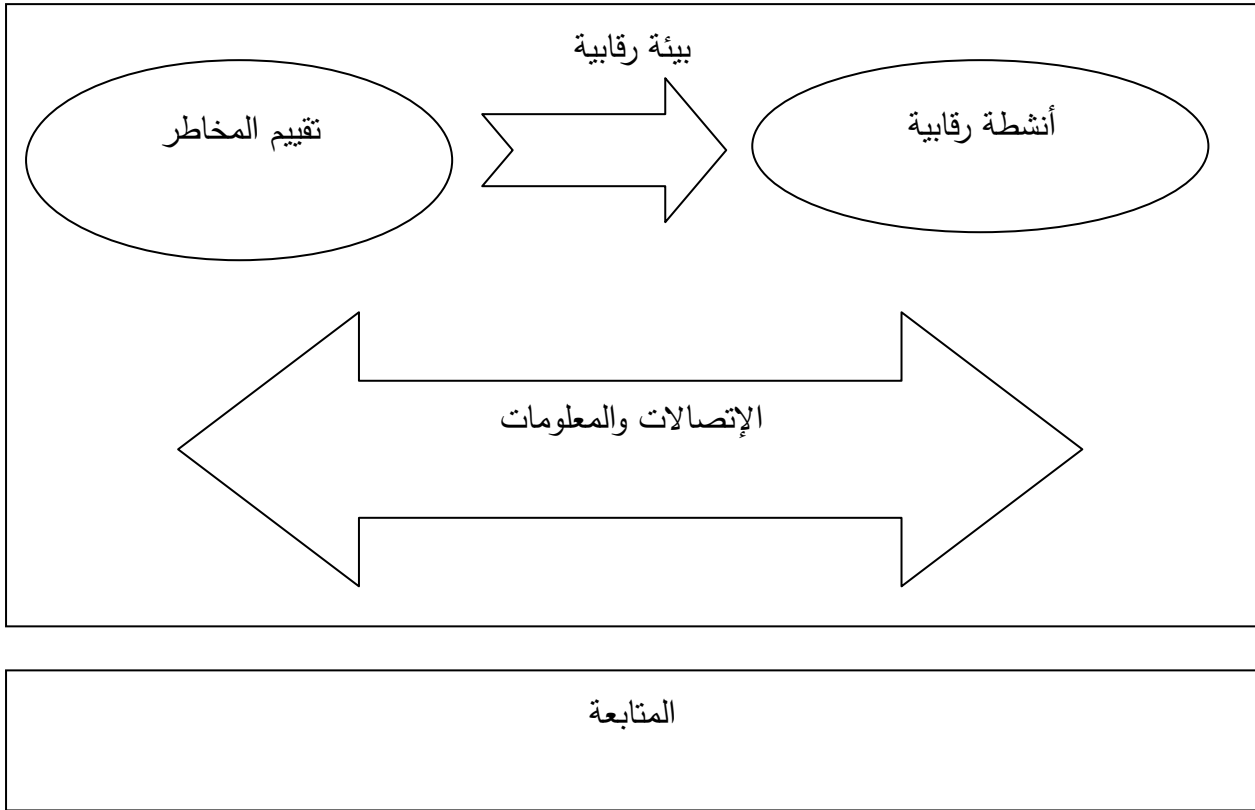
4- إجراءات رقابية: إن إجراءات الرقابة تمثل السياسات والإجراءات التي تساعد على التأكد من تنفيذ توجيهات الإدارة، حيث أنها تساعد على التقين من أن التصرفات الضرورية قد تم أخذها عند التعامل مع مخاطر تحقيق أهداف المنشأة بخصوص الأعمال والتقارير المالي أو الإلتزام، بصفة عامة تقع إجراءات الرقابة داخل أربعة مجموعات عريضة هي فحص الأداء، وتشغيل المعلومات، وضوابط الرقابة المادية بالإضافة إلى الفصل بين الواجبات، فقد يتم تقسيم إجراءات الرقابة إلى عنصرين هما السياسة التي تحدد ماالذي يجب أن يتم عمله بالإضافة إلى الإجراءات التي تهدف إلى تفعيل تلك السياسة.

5- المتابعة: تتطلب نظم الرقابة الداخلية أن يتم متابعتها ورقابتها، وتمثل المتابعة العملية التي تتعامل مع التقييم المستمر لجودة أداء الرقابة الداخلية وتتضمن تلك العمليات تصميم ضوابط الرقابة الداخلية وتشغيلها على أساس زمني، مع الأخذ في عين الإعتبار التصرفات التصحيحية الضرورية، وعن طريق المتابعة يمكن للإدارة أن تحدد أن ضوابط الرقابة الداخلية تعمل كما هو مستهدف منها، وأنه قد تم تعديلها لمواجهة التغيرات المحيطة على نحو ملائم.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> عبد الوهاب نصر، شحاته السيد شحاته، مرجع سابق، صص 80-81.

<sup>2</sup> وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، رسالة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير، في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2009-2010، صص 29-30.

الشكل 07: مكونات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: فيحاء عبد الخالق يحي البكوع، منهل مجيد أحمد، تفعيل نظم الرقابة الداخلية للحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري في الوحدات الخدمية، مجلة الإدارة والإقتصاد، العدد 92، 2012، ص 178.

كما يمكن توضيح هذه المكونات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية من خلال وصف كل مكون والعناصر الممثلة له من خلال الجدول التالي:

جدول 03: الشرح التفصيلي لمكونات نظام الرقابة الداخلية

| عناصر المكون   | وصف المكون  | المكونات               |
|--|---|------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>- النزاهة والقيم الأخلاقية.</li> <li>- الإلتزام بالكفاءة.</li> <li>- الهيكل التنظيمي.</li> <li>- تخصص السلطة والمسؤولية.</li> </ul>                             | <p>التصرفات والسياسات والإجراءات التي تعكس الإتجاه العام والإدارة العليا والمديرين وملاك المنشأة والمرتبطة بضوابط الرقابة الداخلية وأهميتها.</p>    | بيئة رقابية            |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>تأكيد الإدارة (الوجود، الإكتمال، التقييم، العرض والإفصاح، القياس، الحدوث... إلخ).</li> </ul>  | <p>تحديد وتحليل الإدارة للمخاطر الملائمة لإعداد القوائم المالية طبقاً للإطار الدولي للتقرير المالي.</p>   | تقييم المخاطر          |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات ( الإكتمال، الدقة، التبويب، الترحيل، التلخيص... إلخ).</li> </ul>  | <p>الطرق المستخدمة لتحديد وتجميع وتبويب وتسجيل والتقرير عن عمليات المنشأة بالإضافة للإحتفاض بالمسائلة، المحاسبة عن الأصول المرتبطة.</p>             | نظم المعلومات والإتصال |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>- الفصل الكافي للواجبات.</li> <li>- الترخيص الملائم للعمليات والأنشطة.</li> <li>- المستندات والسجلات الكافية.</li> <li>- الرقابة المادية على الأصول.</li> </ul> | <p>السياسات والإجراءات التي تضعها الإدارة للوفاء بأهدافها لأغراض التقرير المالي.</p>  | إجراءات رقابية         |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>غير واجبة التطبيق.</li> </ul>   | <p>التقييم المستمر والدوري للإدارة وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية لتحديد ما إذا كانت تعمل كما هو مستهدف منها ويتم تعديلها عندما يكون ذلك مطلوباً.</p> | المتابعة               |

المصدر: وجدان علي أحمد، مرجع سابق، ص 25.

### المطلب الثاني: أهمية وأهداف نظام الرقابة الداخلية

إن زيادة وإتساع نطاق الأنشطة والبرامج الاقتصادية التي تمارسها الوحدات الاقتصادية على إختلاف أنواعها وأشكالها إلى زيادة وإبراز الرغبة في الحصول على تقييم مستقل لفعالية الإدارة داخل هذه الوحدات وهذا ما يدخل في نطاق عمل الرقابة الداخلية والتي تعتبر من أهم أدوات الرقابة، حيث يتوقف على مدى نجاح وقوة نظام الرقابة الداخلية مجموعة من الأهداف نظرا لأهمية النظام داخل الوحدات الاقتصادية.

#### الفرع الأول: أهمية نظام الرقابة الداخلية

- نجاح وكفاءة وفعالية رقابة ومتابعة وتقييم أداء ما تقوم به الوحدة من أنشطة وبرامج مختلفة.
- زيادة كفاءة أداء العاملين في الوحدة في مجال تنفيذ وأداء الأعمال والأنشطة الموكلة لكل منهم.
- مدى تحقيق النتائج المطلوبة ومن ثم تحقيق الأهداف النهائية الموضوعية من قبل الأنشطة وبرامج الوحدة.
- مدى مايقوم به المراجع الخارجي من خطوات وما يبذله من جهود هو ومساعديه في سبيل وضع وتحديد الإطار الملائم لبرنامج مراجعته ونطاق هذا البرنامج وما يشتمله من إجمال أو تفصيل خاص بإجراءات مراجعته لعمليات وأنشطة الوحدة أو المنشأة موضوع المراجعة.
- ونظرا لأهمية الكبرى للرقابة الداخلية في مختلف الوحدات الاقتصادية الخاصة أو العامة أو الحكومية فقد حظيت بالعديد من الدراسات العلمية التي تهدف إلى تقييم دورها والعمل على زيادة فاعلية هذا الدور.<sup>1</sup>

كما تتبع أهمية الرقابة ممايلي:

- التأكد من حسن سير العمل وأنه يسير حسبما هو مقرر له.
- الكشف عن المشكلات التي تعترض تنفيذ عمل ما، أو الإنحرافات عن مسار التنفيذ، ومعرفة أسبابها ومعالجتها قبل أن يستفحل الأمر، كما تساعد في التنبؤ بالأخطاء والإنحرافات المحتمل حدوثها و إتخاذ ما يلزم من إجراءات لمنع حدوثها.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص84.

<sup>2</sup> محمود أحمد فياض، مرجع سابق، ص183.

### الفرع الثاني: أهداف نظام الرقابة الداخلية

تكمن الأهداف الرئيسية للرقابة الداخلية في الأمور التالية:

- حماية موجودات الوحدة الاقتصادية من الإختلاس والتلاعب والمحافظة على حقوق الغير للوحدة.
- الثقة بالبيانات الحاسبية حتى يمكن الإعتماد عليها في رسم السياسات وإتخاذ القرارات الإدارية.
- رفع مستوى الكفاءة الإنتاجية.
- تنظيم الوحدة لتوضيح السلطات والصلاحيات والمسؤوليات.
- تشجيع الإلتزامات بالسياسات والقرارات الإدارية.<sup>1</sup>

من خلال هذه الأهداف نلاحظ أن الرقابة الداخلية تشتمل على جوانب محاسبية وأخرى إقتصادية وإدارية:

- \*جوانب محاسبية: حماية الأصول والتحقق من صحة البيانات والقوائم المحاسبية وزيادة درجة الإعتماد عليها.
- \*جوانب إقتصادية: مرتبطة بزيادة الكفاءة التشغيلية أي تحقيق الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة لمنع الإسراف والضياع العادم والتلف وإعطال التجهيز الآلي.
- \*جوانب إدارية: تشجيع العاملين على الإلتزام بالسياسات والأهداف الموضوعية من قبل الإدارة ودراسة الزمن والحركة، وبرامج تدريب العاملين والرقابة على الجودة.<sup>2</sup>

وبضيف كل من Rommey&Steimbart إلى أن أهداف نظام الرقابة الداخلية تتمثل في الأهداف التالية:

- أهداف إستراتيجية.

- أهداف تشغيلية.

- أهداف التقرير.

- أهداف الإلتزام.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> سعود جايد مشكور، التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية وأثره في تحسين كفاءة أداء الرقابة الداخلية، مجلة المحاسب، المجلد 23، العدد 45، سبتمبر 2016، ص 39.

<sup>2</sup> عبد الرزاق سالم الرحاطة، ناصر جمال خضور، مرجع سابق، ص 227.

<sup>3</sup> فيحاء عبد الخالق يحي البكوع، مرجع سابق، ص 175.



### المبحث الثالث: علاقة آليات الحوكمة بنظام الرقابة الداخلية وتقييمها

يعتبر التدقيق الداخلي من أهم الآليات الداخلية لحوكمة المؤسسات، ودور المدقق الداخلي ينحصر في مجال الرقابة الداخلية من خلال إختبار مدى الإلتزام بالإجراءات الرقابية، وكذا تقييم هذه الإجراءات ومراقبة مدى توافر مقومات نظام الرقابة الداخلية، إضافة إلى ذلك فإن المشاركة الفعالة من مجلس الإدارة ووجود قسم تدقيق داخلي فعال يمنع هيمنة الإدارة على هيكل الرقابة الداخلية، كما يشكل عائق أمام عمليات الغش التي قد تقوم بها الإدارة.

#### المطلب الأول: علاقة التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة بنظام الرقابة الداخلية

تعتمد الرقابة الداخلية على مجموعة من الأنظمة حتى تتحقق الأهداف التي أنشئت من أجلها، فلا بد من توفر مجلس إدارة جيد يضمن للمستثمرين بأن الأصول التي قامو بتوفيرها يجرى إستخدامها من جانب مديري المؤسسة ووكلائهم لزيادة تصرفات المؤسسة التي تهدف إلى تحقيق أهداف المؤسسة التي وافقوا عليها ومن ثم تحقيق قيمة أفضل للمستثمرين، بالإضافة إلى الحاجة للتدقيق الداخلي حيث يمكن الإدارة من التأكد من مدى صحة البيانات المقدمة لها والتأكد من سلامة نظم الرقابة الداخلية والإلتزام بها.

#### الفرع الأول: علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الإدارية والمحاسبية

تقع على الإدارة مسؤولية وضع نظام فعال للرقابة الداخلية والإشراف عليه يكون تحت مراجعة دورية لتحديد ما إذا كانت:

- السياسات الموضوعية يتم تنفيذها بدقة.
- التغيرات في ظروف العمل قد جعلت الإجراءات معقدة أو غير ملائمة للظروف الحالية.
- تستخدم بسرعة وسائل تصحيح فعالة عند ظهور أي إنحرافات في النظام وتوسع إدارة التدقيق الداخلي إلى مد الإدارة بالمعلومات الخاصة بتطبيق نظام الرقابة الداخلية ومدى فعاليتها.<sup>1</sup>

\*مسؤوليات التدقيق الداخلي بالنسبة للرقابة الإدارية: يعتبر المدقق الداخلي مسؤولاً عن فحص وتقييم وسائل وإجراء ومقاييس الرقابة الإدارية لأنها تهدف إلى تحقيق أكبر كفاية إنتاجية وضمان الإلتزام بالسياسات الإدارية لأن عادة ترتبط بطريقة غير مباشرة بالبيانات المالية والمحاسبية وقد تبين للمدقق أن بعض أساليب ووسائل

<sup>1</sup> زاهد محمد ديربي، مرجع سابق، ص 195.

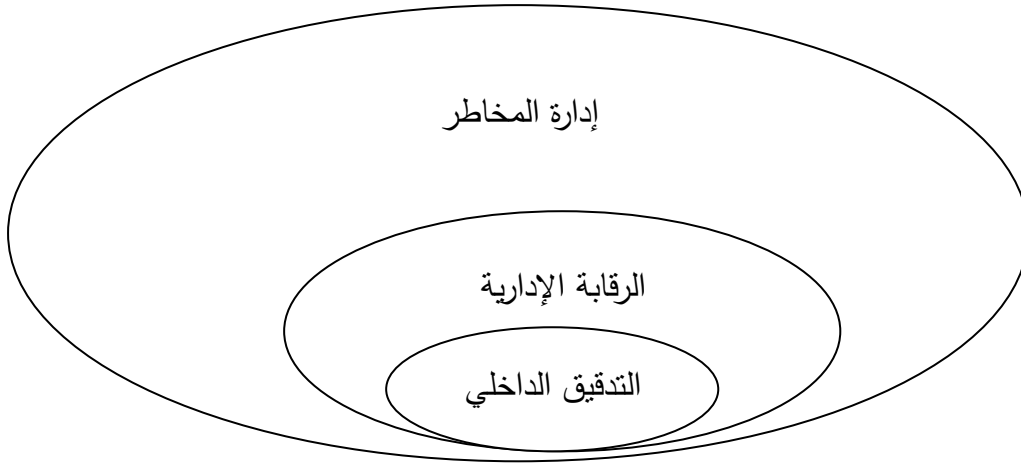
الرقابة الإدارية في ظروف معينة له تأثير عام أو علاقة واضحة بمدى دلالة القوائم المالية وإمكانية الإعتماد عليها، فعليه في هذه الحالات دراسة وتقييم وفحص هذه الأساليب والوسائل الرقابية، كما يقوم التدقيق الداخلي بتقديم خدمات شتى للإدارة أهمها:

- تنفيذ برامج التدريب التي تنظمها إدارة الأفراد للعاملين الجدد والقدامى.
  - بذل جهد العاملين على حسن أداء واجباتهم بدقة وعناية وبدون تأخير.
  - منع أو الحد من ارتكاب الأخطاء والغش والتلاعب.
  - القيام بدراسات وبحوث بناء على طلب الإدارة.<sup>1</sup>
  - تحقيق حماية الأصول من السرقة والحريق والتصرفات غير القانونية.
  - تحديد قابلية المعلومات للإعتماد عليها.
  - تحديد كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلي في المنشأة.
  - تحقيق الوصول إلى الأهداف والغايات، وعلى المدقق التأكد من أن البرامج أو العمليات التشغيلية قد نفذت كما خطط لها.
  - توفير الإستخدام الأمثل للموارد.
  - تحديد مواطن الخطر مما يوجب تعميم خطة التدقيق للمدقق الداخلي بشكل يأخذ بالإعتبار مواطن الخطر وكيفية التعامل معها.<sup>2</sup>
- والشكل التالي يوضح ذلك

<sup>1</sup> عبد الرزاق سالم رحاحلة، ناصر جمال خضور، مرجع سابق، ص 238-241.

<sup>2</sup> عطاء الله أحمد سويلم الحسبان، مرجع سابق، ص 62-63.

## الشكل 08: العلاقة بين التدقيق الداخلي والرقابة وإدارة المخاطر



المصدر: أينتاكمبيون، مرجع سابق، ص 2.

فالرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي يلعبان دوراً هاماً في حلقة التغذية المرتدة لإدارة المخاطر، حيث يتم إيصال المعلومات الصادرة عن عملية الرقابة الداخلية إلى مجلس الإدارة والإدارة، كما تعمل الرقابة الداخلية على تحسين عملية إتخاذ القرارات، وذلك من خلال التأكيد على دقة إكمال وإرسال تلك المعلومات في حينها لكي يتمكن كلا من مجلس الإدارة والإدارة من المعالجة الفورية لشؤون الضبط عند ورودها.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق، ص 3.

جدول 04: علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية

| التدقيق الداخلي  | الرقابة الداخلية   | المكونات               |
|--|--|------------------------|
| نشاط توكيدي إستشاري مستقل وموضوعي وهو مصمم لإضافة قيمة للمنشأة وتحسين عملياتها، ومساعدة المنشأة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة الخطر والرقابة. | تشتمل على خطة تنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في الشركة بهدف حماية أصولها وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها.                     | المفهوم                |
| -تحديد الصلاحيات التي تخول المدقق القيام بتأدية عمليات التدقيق -إعطاء الحق للمدقق الداخلي بالحصول على أية معلومة يراها ضرورية لأغراض التدقيق.  | تتحمل مسؤولية وضع نظام الضبط الداخلي والمحافظة عليه، وعند تنفيذها لمسؤولياتها الإشرافية يجب عليها وبانتظام مراجعة مدى ملائمة وكفاية عناصر الضبط الداخلي. | مسؤوليات الإدارة       |
| -تزويد الإدارة العليا بمعلومات حول دقة نظام الرقابة الداخلية. -تزويد الإدارة العليا بمعلومات حول كيفية إنجاز العمل.  | يجب أن يتضمن مجال عمل المدقق الداخلي فحص وتقييم كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية في الشركة ونوعية الأداء في تنفيذ المهام.                            | مسؤولية المدقق الداخلي |
| ينقسم إلى تدقيق مالي، إداري، وتدقيق إستراتيجي.   | تنقسم إلى رقابة إدارية، محاسبية، وضبط داخلي.   | الأقسام                |
| التدقيق الداخلي هدفه تقييم الأنظمة المعنية بحماية ممتلكات الشركة.  | الرقابة المالية والإدارية والضبط الداخلي هدفها تأمين سلامة وتنفيذ عملياتها والمحافظة على الأصول.   | الأدوات                |

المصدر: عطاء الله أحمد سويلم، مرجع سابق، ص 64.

\*مسؤوليات التدقيق الخارجي بالنسبة للرقابة المحاسبية: إن وجود نظام رقابة داخلية كفؤ وفعال يستند بالأساس إلى وجود نظام محاسبي سليم قادر على تحقيق الأهداف التي يسعى إليها فيجب أن يتوفر فيه الآتي:

- مستندات كافية لإبراز المسؤولية.
- دليل الحسابات واضح لإحتياجات الوحدة.
- دليل الإجراءات والسياسات المحاسبية.
- سجلات محاسبية دقيقة ومنظمة يتم تحديثها أول بأول.
- قوائم مالية دورية.
- موازين مراجعة شهرية.<sup>1</sup>

فيعتبر المدقق الخارجي مسؤولاً مسؤولية كاملة عن دراسة وتقييم وفحص وسائل وأساليب الرقابة المحاسبية حيث تتعلق تلك الوسائل والأساليب مباشرة وجوهرياً بالبيانات والقوائم المالية سابقة الذكر وتأثيرها مباشرة على مدى دلالة القوائم المالية وقصور وسائلها أو عدم توفرها يؤدي إلى توسيع نطاق عملية التدقيق وزيادة كمية الإختبارات وفحص للدفاتر والسجلات.<sup>2</sup>

### الفرع الثاني: علاقة مجلس الإدارة بالضبط الداخلي

إن مجلس الإدارة يتم إنتخابه أو إختياره بمعرفة الملاك لكي يمثلهم ويتبنى مصالحهم ويدرسه مشاكل مجلس الإدارة نجد منها مشاكل يسببها حق التصويت ومشاكل أخرى مثل تشكيل أو تكوين مجلس الإدارة والسيطرة على عملية إختيار أو إنتخاب أعضائه، حيث يتكون مجلس الإدارة من مجموعتين (داخليين) من داخل المنظمة و(خارجيين) من خارج المنظمة وكل منهم يحتل مركز إداري في المنظمة.<sup>3</sup>

كما يقوم مجلس الإدارة بمجموعة من الإجراءات والترتيبات التي يتم وضعها بهدف التأكيد من تنفيذ الأعمال وفقاً للمبادئ واللوائح المعمول بها وكشف الأخطاء أو الإنحرافات بهدف تصحيحها وعلاجها كما أن هناك مجموعة من الإرشادات التي يجب الأخذ بها من قبل مجلس الإدارة من أجل الضبط الداخلي للمؤسسة متمثلة في:

<sup>1</sup> فيحاء عبد الله خالوق يحي، مرجع سابق، ص177.

<sup>2</sup> زاهد محمد ديربي، مرجع سابق، ص196.

<sup>3</sup> عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ومجلس الإدارة، إتحاد المصارف العربية، بدون بلد النشر، 2007، ص86.

-إستعراض وتوجيه إستراتيجية الشركة، وخطط العمل الرئيسية، وسياسة المخاطر، والموازنات، وخطط العمل السنوية ووضع أهداف الأداء ومراقبة التنفيذ، وأداء الشركة مع الإشراف على المصروفات.

-الإشراف على فعالية ممارسات الحوكمة وإجراء التغييرات إذا لزم الأمر.

-إختيار وتحديد مكافآت ومرتببات والإشراف على كبار التنفيذيين بالشركة وإستبدالهم إذا لزم الأمر مع الإشراف على تخطيط تداول المناصب.

-مراعاة التناسب بين مكافآت كبار التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة والتي يجب أن تتم بشكل رسمي.

-رقابة وإدارة أي تعارض محتمل في مصالح إدارة الشركة والمساهمين، بما في ذلك إساءة إستغلال عمليات الأطراف ذات الصلة أو القرابة.<sup>1</sup>

-يجب أن يضمن مجلس الإدارة التوافق مع القوانين السارية، وأن يأخذ في الإعتبار إهتمامات كافة أصحاب المصالح في كافة القرارات التي يصدرها وأن لا يسمح بأي حال من الأحوال بالخروج على الشرعية أو القوانين أو القرارات الحكومية التنظيمية، وأن يعمل على التوافق التام معها.

-يجب أن يعمل مجلس الإدارة على أساس توفير كامل المعلومات وكذا على أساس النوايا الحسنة، وسلامة القواعد المطبقة، كما يجب أن يعمل لتحقيق صالح الشركة والمساهمين، وليس لصالح أنفسهم أو الإستفادة الشخصية وتجارة النفوذ.<sup>2</sup>

### المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

بعد أن يصل المدقق أو المراجع إلى الفهم الكافي لهيكل نظام الرقابة الداخلية يكون في حاجة إلى تقييمه، وذلك بغرض تحديد مدى إمكانية الإعتماد عليه، من خلال مجموعة من المقومات وإختيار الأسلوب الملائم لتقييم هذا النظام وهذا ما سيتم التطرق إليه في الفرعين التاليين.

#### الفرع الأول: المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية

1-خطة تنظيمية: قد تختلف الخطة التنظيمية من مشروع لآخر إلا أن أية خطة تنظيمية مناسبة يجب أن تكون مبسطة ومرنة فأى قرار ومبدأ لا يعني جموده، بل هو قابل للتعديل والتطوير بإستمرار، كما يجب أن تضع

<sup>1</sup> محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص56.

<sup>2</sup> محسن أحمد الخضيرى، مرجع سابق، ص143.

حدودا واضحة للسلطة والمسؤولية والعامل الهام في أي خطة تنظيمية هو الإستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل والإحتفاظ بالأصول والمحاسبة عنها والرقابة الداخلية يتطلب الإستغلال التنظيمي، تقييم الواجبات بطريقة تمكن من جعل السجلات الموجودة بها خارج أية إدارة بمثابة وسيلة للرقابة على مايجري على هذه الإدارة.

2-نظام محاسبي سليم: وجود نظام محاسبي سليم يستند إلى مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات ودليل مبوب للحسابات ومجموعة من المستندات تعنى بإحتياجات المشروع، وتصميم لدورات محاسبية مستندية تحقق رقابة فعالة ويجب أن يراعى في المستندات البساطة والوضوح حتى يسهل مهمة على من يستعملها ويجب أن يخدم ذلك السجل أو المستند هدفا من أهداف إدارة المشروع، كما يجب أن تراعى في تصميمه كافة إستخداماته المحتملة حتى تقلل من تغيير النماذج كل حين، هذا كما يجب أن يراعى في تصميمه ما يكفل تحقيق رقابة داخلية فعالة في المراحل التي يمر فيها المستند.<sup>1</sup>

3-تحديد الإختصاصات والمسؤوليات: يتطلب تحديد الإختصاصات والمسؤوليات وتقسيم العمل، ويقصد بتقسيم العمل في هذا المجال وجود أشخاص مسؤولون عن المحافظة على الممتلكات والعمليات، فالشخص المسؤول عن المحافظة على أصول المشروع تكون لديه الفرصة في إستخدام هذه الأصول إستخداما شخصيا سواء لديه الرغبة أو ليس لديه هذه الرغبة، وحتى يتمكن من حسن محاسبته يجب أن يحتفظ شخص آخر بسجل عن قيمة وكميات الأصل الذي في عهده الأول، فمن الواضح أنه إذا أعطيت مسؤولية الرقابة على الأصل والسجل الخاص بهذا الأصل لشخص واحد فإنه يجمع بين يديه الأصل نفسه والمحاسبة عن هذا الأصل، وبالتالي لن تكون عملية رقابة وإذا أراد فرض رقابة عليه فيجب أن تعطي لشخص آخر مهمة الرقابة على الأصل عن طريق سجله.

4-مجموعة من العاملين الأكفاء: يعتبر هذا العنصر من المقومات المهمة للرقابة الداخلية، خاصة في حالة ضعف الضوابط الرقابية، إذ أن كفاءة هؤلاء الأشخاص وأماناتهم ستؤدي إلى عدم حدوث الأخطاء والمخالفات أو تقليلها، وإلى إعداد قوائم مالية سليمة والعكس في حالة وجود ضوابط رقابية قوية، ولكن مع الأشخاص الغير أكفاء وغير موثوق بهم فإننا نتوقع تحايلهم على هذه القواعد والضوابط الرقابية، ويتطلب وجود مجموعة من العاملين الأكفاء والموثوق بهم ضوابط تضعها إدارة المنشأة مثل التحري عن شاغلي الوظائف التي تتطلب قدر

<sup>1</sup> زاهد محمد ديربي، مرجع سابق، ص190.

من الأمانة والثقة، التأكد من كفاءة العاملين قبل إختيارهم، توفير البرامج التدريبية لتنمية كفاءة العاملين وأيضاً التأمين على شاغلي الوظائف المهمة ضد خيانة الأمانة لدى شركات التأمين.<sup>1</sup>

5- إستخدام كافة الوسائل الآلية: ونقصد بهذا المفهوم إستعمال وإدخال الوسائل الآلية، الآلة الحاسبة والإعلام الآلي وذلك لكون هذه توفر الآتي:

-دقة وسرعة المعالجة وسهولة الحصول على المعلومات.

-حماية الأصول بوجود برامج مساعدة.

-توفير الوقت والتحكم بالمعلومات.

-خفض تكلفة المعالجة وتدعيم العمل بكفاءة.

6-رقابة الأداء: وذلك لتحقيق كفاءة عالية فيه ومما يجب ملاحظته ظروف الإلتزام بمستويات أداء مخطط لها ومرسومة وإذا ما وجد أي إنحراف عن هذه المستويات فيجب دراسته ووضع الإجراءات الكفيلة بتصحيحه وتتم رقابة الأداء بطريقة غير مباشرة كإستعمال أدوات الرقابة المختلفة مثل الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية وتقارير الكفاية والتدقيق الداخلية وماشبهه.

هذه المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية وتختلف من مشروع لآخر حيث لايمكن توافرها إلا في المنشآت الكبيرة التي تملك الإمكانيات المادية والتي يتوفر فيها عدد كبير من الموظفين يسهل معه تقسيم العمل بالشكل المثالي أما المنشأة الصغيرة فيتعذر وجود ذلك فيها.<sup>2</sup>

### الفرع الثاني: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

بالرغم من تعدد طرق ودراسة تقييم أنظمة الرقابة الداخلية فإنها تستهدف تحقيق غرض واحد هو المساعدة في التحديد الإقتصادي والفعال للمدى الضروري للإختيارات التي يقوم بها المدقق وبالتالي، فإن معظم المدققون والمراجعون يتفقون على إتباع الأساليب التالية:

1-طريقة قوائم الأسئلة: تتطلب هذه الوسيلة تصميم مجموعة الإستفسارات تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة وتوزع على العاملين لتلقي الردود عليها ثم تحليل تلك الإجابات للوقوف على مدى كفاية نظام الرقابة

<sup>1</sup> عبد الرزاق سالم رحاحلة، ناصر جمال خضور، مرجع سابق، ص231.

<sup>2</sup> وجدان علي أحمد، مرجع سابق، ص20.



الداخلية المطبق داخل المؤسسة وتعتبر هذه الوسيلة الأكثر إستخداما بين مراجعي الحسابات لما تحققه من مزايا أهمها:

-إمكانية تغطية جميع المجالات التي تهتم مراجع الحسابات عن طريق تصميم مجموعة من الأسئلة لكل مجال.  
-يمكن إستخدام القوائم بواسطة أشخاص أقل تأهيلا وخبرة يعكس الحال عند إستخدام الأخرى للتقييم.  
-صعوبة التوصل إلى تقييم شامل للرقابة الداخلية ككل حيث إنها تركز الإهتمام على كل مجال من مجالات النشاط على حدة.

-تمثل الإجابات على قوائم الأسئلة معلومات يقدمها الفرد أو الأفراد عن طبيعة العمل الذي يؤدي داخل أقسامهم.<sup>1</sup>

2-طريقة فحص كشوفات الأخطاء: تعد هذه الطريقة مكملة للطريقة السابقة، إن كشف الأخطاء وتبين الأخطاء الفعلية التي تم إكتشافها خلال عمليات التشغيل الخاصة بالتطبيقات المختلفة، إن تحليل الأخطاء والتعرف على الإجراءات التي أتبع لتصحيحها تساعد المدقق بالأدلة والبراهين على بيان نواحي الضعف والقوة في إجراءات الرقابة المتبعة، وتساعد المدقق على تقرير مدى الإعتماد عليها لضمان دقة البيانات المحاسبية وسلامتها<sup>2</sup>

3-طريقة خرائط التدفق: تعرف بأنها رسم بياني يستخدم الرموز لتمثيل المستندات ومسار تدفقها داخل التنظيم، ولذلك فهي تعمل على إيصال كل المعلومات الملائمة والتي تستخدم كقرينة موضوعية لتقسيم العمل ونظام الإعتماد داخل المؤسسة وتتمثل أهداف خرائط التدفق فيمايلي:

-معاونة من يعدها لفهم طبيعة الرقابة الداخلية.

-إستخدامها كوسيلة لإيصال وصف النظام إلى من يهمهم الأمر.

-المعاونة في تقييم أنظمة الرقابة الداخلية بإعتبارها إحدى وسائل التنظيم.

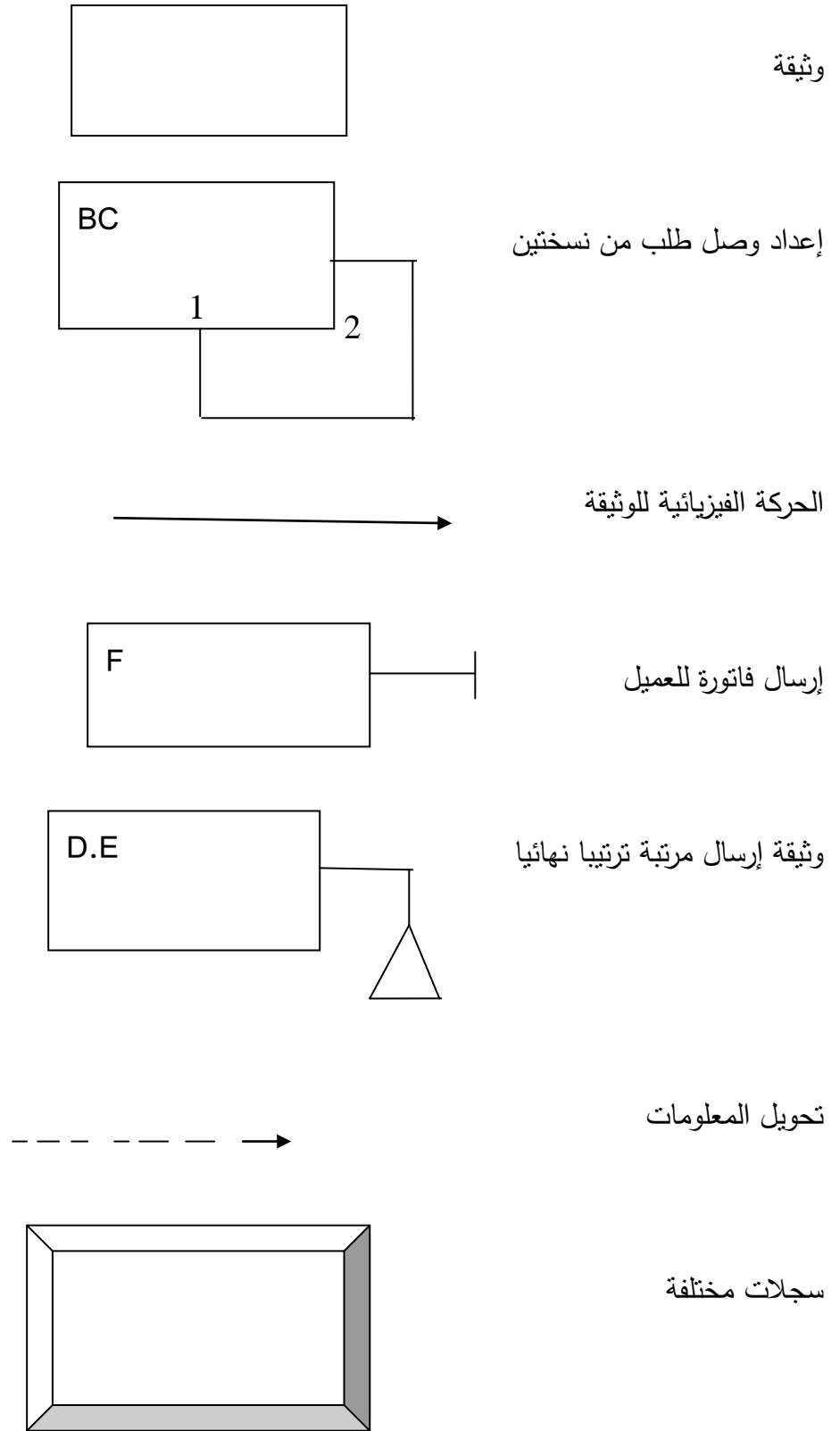
ولقد إستخدم المركز الأمريكي للمعايير رموز نمطية لإعداد مخططات التدفق ممثلة فيمايلي:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> غوالي محمد البشير، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، في علوم التسيير، فرع إدارة أعمال، كلية

الحقوق والعلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص76.

<sup>2</sup> عطاء الله أحمد سويلم الحسبان، مرجع سابق، ص55.

<sup>3</sup> غوالي محمد البشير، مرجع سابق، ص79.



## خلاصة الفصل:

بناء على ماتم تناوله في هذا الفصل الخاص بنظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية وعلاقة آليات الحوكمة في تفعيله يمكن التوصل إلى مجموعة من النتائج المتمثلة في:

-ظهرت الحاجة إلى تدعيم نظام الرقابة من خلال مجموعة من الأسباب متمثلة في إنفصال الملكية عن الإدارة وكبير حجم المشروعات وظهور الشركات العملاقة، بالإضافة إلى الخسائر التي تعرضت لها البنوك.

-كما تم التطرق إلى مجموعة من المفاهيم حول نظام الرقابة الداخلية بأنها كافة السياسات والإجراءات التي تتبناها إدارة المنشأة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدفها في ضمان إدارة منظمة وكفاءة في العمل، والمتضمنة الإلتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع وإكتشاف الغش والخطأ ودقة وإكتمال السجلات المحاسبية، كما ينقسم هذا النظام إلى رقابة إدارية وهي وظيفة إدارية تنطوي على قياس وتصحيح أعمال المساعدين والمرؤوسين بغرض التأكد من أن الأهداف والخطط المرسومة قد حققت ونفذت، ورقابة محاسبية وهي الإجراءات التي تتعلق بحماية الأصول وضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية ومطابقة الأصول المدرجة المدرجة بدفاتر وسجلات الشركة مع الأصول الموجودة بالفعل في الأقسام، والضبط الداخلي ويشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الإختلاس ويعتمد على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية.

-كما يتميز هذا النظام من مجموعة من الخصائص ويتكون من مجموعة ويتكون من مجموعة من المكونات متمثلة في بيئة رقابية وتقييم المخاطر والمعلومات والاتصالات وإجراءات رقابية والمتابعة لهذا النظام، ويستمد هذا النظام أهميته وأهدافه من خلال العديد من المزايا والمنافع التي تستفيد منها المؤسسات من ممارسة هذا النظام.

-وفي الأخير تم توضيح علاقة آليات الحوكمة بنظام الرقابة الداخلية من خلال علاقة التدقيق الداخلي بالرقابة الإدارية والمحاسبية، وعلاقة مجلس الإدارة بالضبط الداخلي وبعد الوصول إلى الفهم الكافي لهذا النظام تكون المؤسسة في حاجة إلى تقييمه من خلال مجموعة من المقومات وأساليب معينة.

الفصل الثالث:

دراسة حالة مؤسسة سوناظراك  
-جامعة-

### تمهيد

بعد أن تم التطرق في الإطار النظري للفصل الأول لحوكمة المؤسسات وفي الفصل الثاني لنظام الرقابة الداخلية وعلاقة كل من آليات الحوكمة بهذا النظام، فإن هذا الفصل خصص للجانب التطبيقي لهذا البحث، من خلال محاولة تسليط الضوء على حوكمة المؤسسات ونظام الرقابة الداخلية بمؤسسة سوناطراك فرع جامعة ولاية الوادي، وذلك عن طريق التركيز بقدر الإمكان على ما تم عرضه في الفصلين السابقين وإسقاطه على مؤسسة سوناطراك.

ولتحقيق الهدف من هذه الدراسة تم تقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث، خصص الأول لتقديم الإطار المكاني متمثلاً في مؤسسة سوناطراك فرع جامعة ولاية الوادي ومهامها والهيكل التنظيمي لها والهدف من وجودها، وتم إبراز الإجراءات المنهجية وأدوات جمع المعلومات في المبحث الثاني، ليتم فيما بعد تحليل ومحاولة تفسير المعلومات المتحصل عليها والاجتهاد في تقييم تطبيق المؤسسة لمفهوم الحوكمة من خلال آلياتها ومبادئها ودورها في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، وتقديم بعض الاقتراحات الممكنة وذلك في المبحث الثالث.

## المبحث الأول: تقديم مؤسسة سوناطراك فرع جامعة ولاية الوادي

تم إجراء هذه الدراسة على مستوى مؤسسة سوناطراك فرع جامعة ولاية الوادي وذلك للفترة الممتدة من 19 مارس 2017 إلى غاية 15 أبريل 2017.

وفيما يلي سيتم تقديم هذه المؤسسة من حيث نشأتها ونشاطاتها وهيكلها التنظيمي.

## المطلب الأول: نشأة وتعريف المؤسسة

حتى تحقق الجزائر سيادتها الإقتصادية وخاصة في مجال المناجم، قامت بإنشاء شركة سوناطراك لإستغلال الحقول البترولية التي كانت محتكرة من قبل الشركات الأجنبية، خاصة الشركات الفرنسية وعلى هذا الأساس عرفت سوناطراك تعديلات هامة على مستوى قدراتها وهيكلها بعد إنعقاد المجلس الوطني للطاقة الذي أعاد هيكله هذه الشركة.

فأنشأت مؤسسة سوناطراك فرع جامعة ولاية الوادي في عهد الإستعمار الفرنسي لسنة 1959 بإنشاء أول أنبوب للنفط ذو قطر (24 بوصة) مما يعادل 61 سم، ويتمثل الإسم الكامل لهذه المؤسسة بمحطة الضخ رقم 01 مكرر جامعة، وهي تابعة للمديرية الجهوية للنقل عبر الأنابيب بجاية، حيث يجمع النفط من الآبار المتواجدة عبر التراب الوطني وبالتحديد بالصحراء الشاسعة ليجمع في أحواض كبيرة مختلفة الأحجام على مستوى مؤسسة حوض الحمراء بحاسي مسعود فتعتبر هذه مؤسسة تجميع النفط ثم منها تبدأ عملية ضخه إلى الموانئ الجزائرية المختلفة (سكيكدة، بجاية، الجزائر..... إلخ) بمحركات كبيرة وضعت خصيصا لهذا الغرض من خلال مجموعة من المؤسسات متفرقة.<sup>1</sup>

إن منطقة حوض الحمراء هي المحطة الأولى وهي محطة الإنطلاق، حيث يضخ النفط وفق أنابيب مختلفة الأقطار ليبدأ رحلته إلى موانئ التصدير مارا بعدة محطات .

وبالتالي سيخصص هذا البحث بالتركيز على الخط الذي تتواجد به محطة الضخ رقم 01 مكرر سوناطراك بإعتبارها الأولى بعدة محطة الإنطلاق حوض الحمراء حيث رقمت المحطات للخط بالأرقام التالية:

1-محطة حوض الحمراء HEH DE PART

2-محطة الضخ رقم 01 مكرر جامعة SP1 BIS DJAMAA

<sup>1</sup> معلومات مقدمة من قسم الأرشيف للمؤسسة.

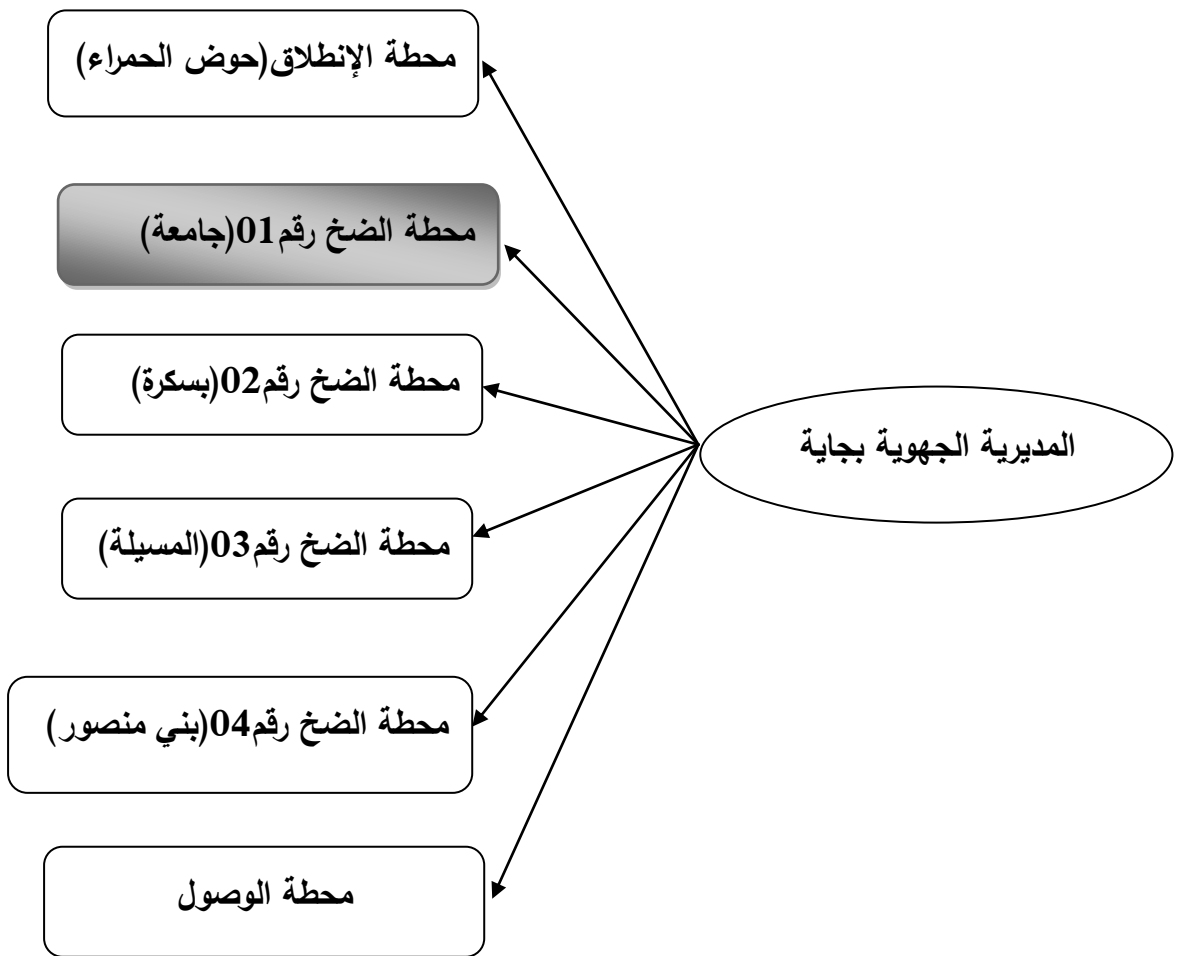
3-محطة الضخ رقم 02 لوطاية بسكرة SP2 BISKRA

4-محطة الضخ رقم 03 المسيلة SP3 MSILA

5-محطة الضخ رقم 04 بني منصور SP4 BEN MENSOUR

6-محطة الوصول ميناء بجاية (port petrolier bejaia) TERMINAL ARRIVEE

الشكل 09: هيكل محطات الضخ



المصدر : مجلد مقدم في قرص مضغوط من طرف المؤسسة

تستقبل محطة الضخ رقم 01 جامعة السائل المتمثل في (هيدروكربونات السائلة/ النفط الخام والمكثفات والغاز الطبيعي) عبر الانبوب من حوض الحمراء لتضخه إلى المحطة رقم 02 بسكرة بمحرك.

## جدول 06: خصائص السائل الرئيسي (البتروال الخام)

| القيمة     | وحدة القياس        | المميزات                          |
|------------|--------------------|-----------------------------------|
| 0.7958     | -                  | الكثافة عند 15 درجة مئوية         |
| 3          | CST (سينتسترك)     | اللزوجة الحركية عند 20 درجة مئوية |
| 183        | غ/مول              | الوزن الجزيئي                     |
| 0.49       | كغ/سم <sup>2</sup> | ضغط البخار                        |
| 0          | فول/VOL            | محتوى الماء                       |
| 12         | ملغ/ل              | محتوى كلوريد الصوديوم             |
| 0.11       | بواذز/% POIDS      | محتوى الكبريت الكلي               |
| أكبر من 20 | درجة مئوية         | نقطة الوميض                       |
| 12.15      | -                  | عامل التوصيف                      |

المصدر: مجلد مقدم في قرص مضغوط من طرف المؤسسة

سميت الشركة الوطنية للمحروقات بإسم سوناطراك لأنها تقوم بمختلف العمليات التالية وبالتالي تشير رموزها إلى:

شركة.....société.....SO

وطنية.....national.....NA

نقل.....transport.....TRA

تسويق.....commercialisation.....C

المحروقات.....hyhocarbures.....H

**المطلب الثاني: المهام والموقع الجغرافي لمؤسسة سوناطراك**

تقوم مؤسسة سوناطراك بصفة عامة بمجموعة من الأنشطة والمهام متمثلة في:

1-التنقيب والإستكشاف: وهي من أهم المراحل في الصناعة البترولية .

2-الإنتاج: وهي كمرحلة موالية لعملية التنقيب والإستكشاف، حيث تتم هاته العمليتين في مؤسسة الإنطلاق حوض الحمراء حاسي مسعود.



3-النقل عن طريق الأنابيب: وهي العملية التي تتم في محطة الضخ 01 مكرر بجامعة والمحطات الأخرى، فدورها هو ضخ النفط لكل المحطات الكائنة بين محطة الإنطلاق ومحطة الوصول، وفق دراسات تحدد الضغط وتدفق السائل حيث يختار موقع المحطة وفق حسابات دقيقة تقوم بها جهات مختصة في هذا المجال.

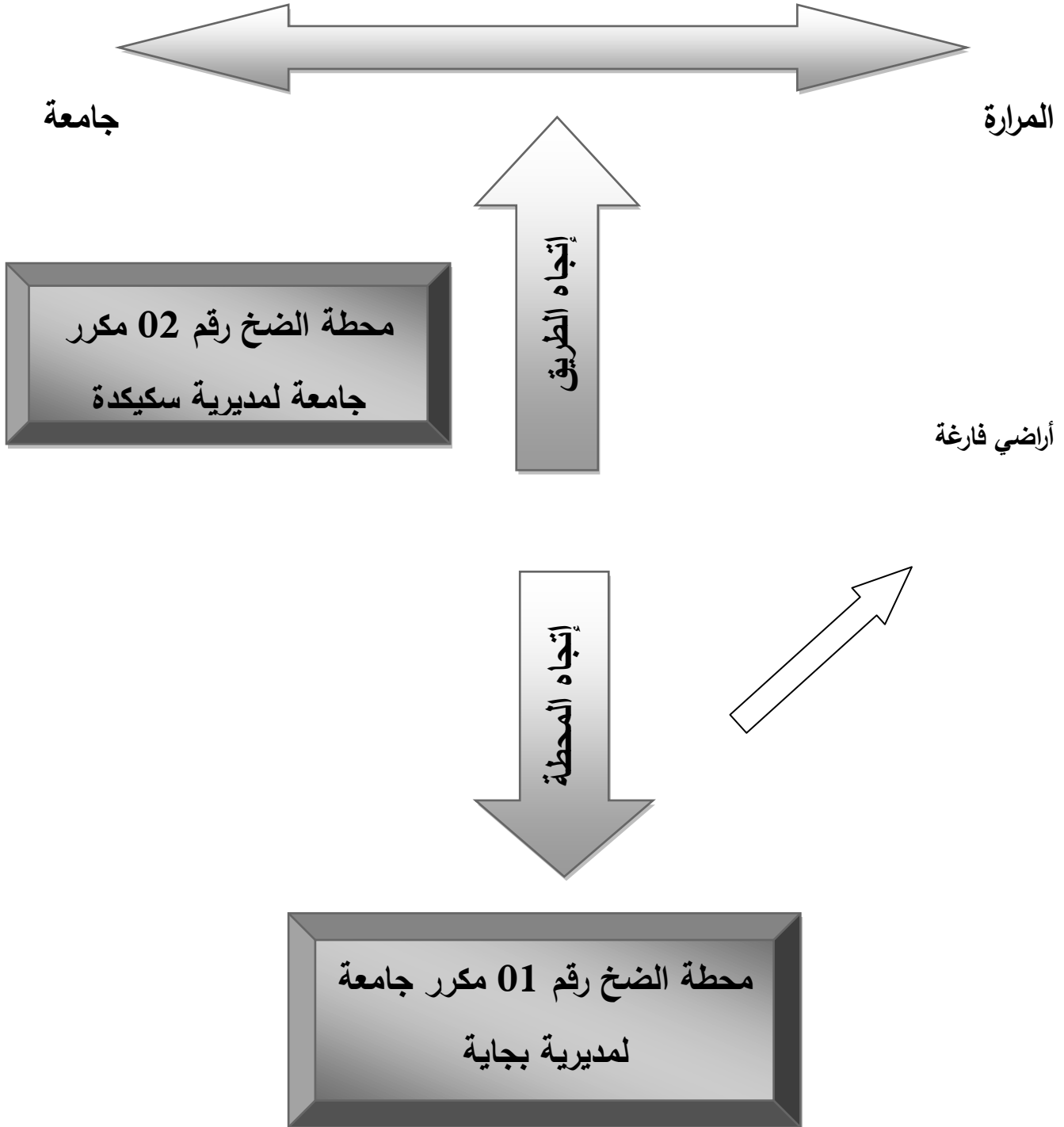
4-التسويق: بعد وصول السائل إلى نقطة وصوله وهي ميناء بجاية يتم تسويقه وتصديره وفق عمليات معينة.

#### الموقع الجغرافي للمؤسسة:

تقع مؤسسة سوناطراك (محطة الضخ رقم 01 مكرر) على تراب بلدية جامعة ولاية الوادي على الطريق الرابط بين بلدية جامعة وبلدية المرارة على بعد 32 كلم من مدينة جامعة، وهذا الموقع يغطي مايقارب (267800 م<sup>2</sup>) منها 199800 م<sup>2</sup> لمحطة الضخ القديمة تابعة للمديرية الجهوية سكيكدة والباقي لمحطة الضخ الجديدة وهي محل الدراسة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> معلومات مقدمة من قسم الأرشيف للمؤسسة.

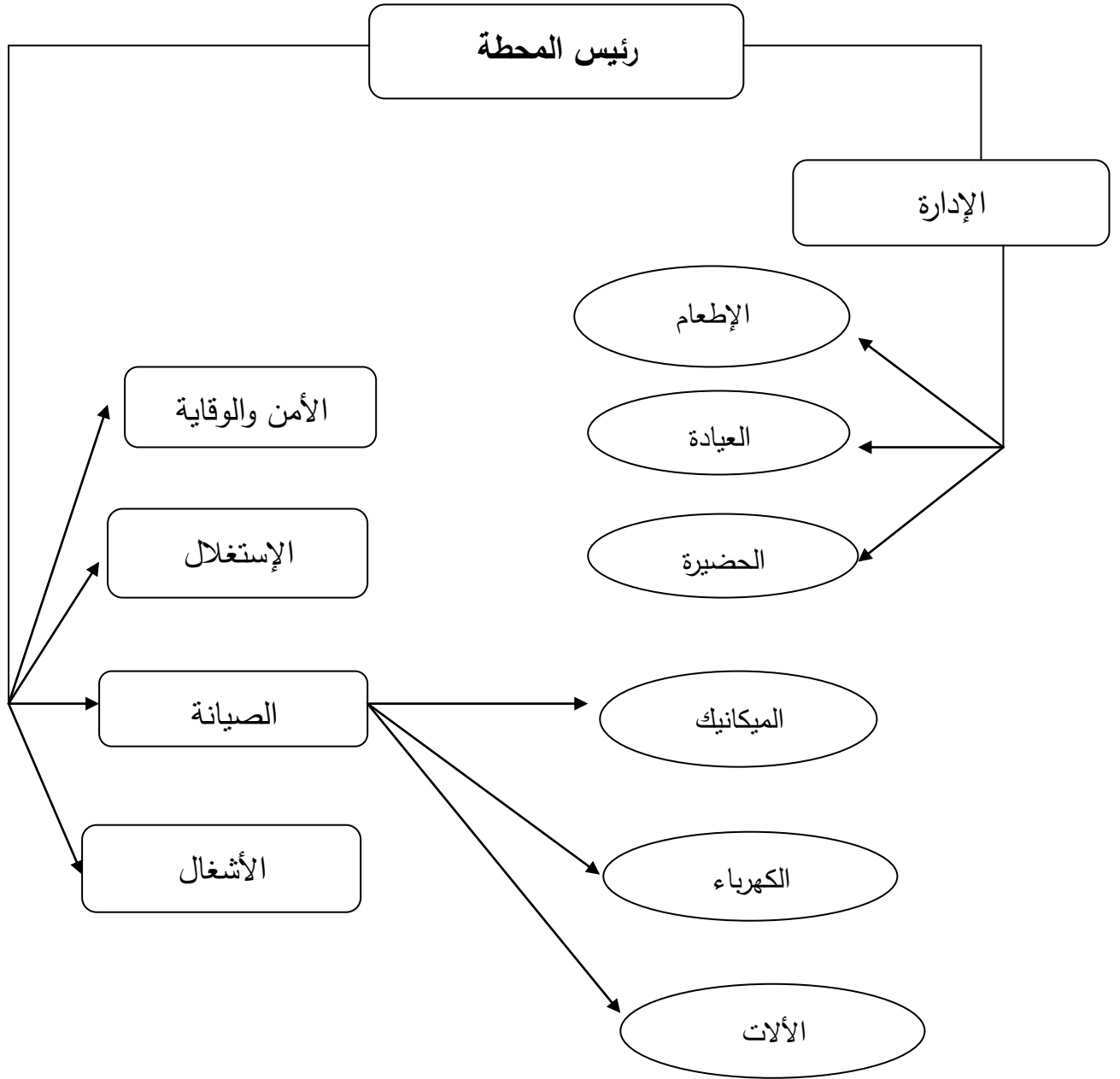
الشكل 10: الموقع الجغرافي للمؤسسة



المصدر: مجلد مقدم في قرص مضغوط من طرف المؤسسة

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

الشكل 11: الهيكل التنظيمي لأقسام المؤسسة



المصدر: معلومات مقدمة من قسم الارشيف في المؤسسة

## شرح الهيكل التنظيمي:

1-رئيس المحطة: هو الوسيط بين المديرية الجهوية ببجاية ومحطة جامعة وهو المسؤول الأول عن المحطة حيث يتولى تسييرها وله عدة صلاحيات منها الموافقة على إجازات وعقوبات العمال كما له إصدار قرارات داخل محيط المحطة أو أوامر ونواهي ورئيس المحطة متحصل على دبلوم مهندس.

2-الإدارة: إن الإدارة بالمحطة مخصصة للجانب الإداري لتسيير شؤون الموظفين فكل ما يخص العمال بالجانب الإداري موجود بالإدارة (طلبات، عطل، شهادات عمل، ملفات التأمينات.....وغيرها) بالإضافة إلى تسيير أصول المؤسسة والمحافظة عليها.

3-العيادة: تسهر العيادة على تقديم الإسعافات وتوجيه العمال حالة حدوث مكروه أو إصابة عامل في حالة قيامه بعمله، نظرا لأن المهام الأساسية للمؤسسة خطيرة جدا ومضرة نتيجة للسوائل المستعملة.

4-وحدة الإطعام: دورها تأمين الوجبات الغذائية للعمال يرأسها مسير عام ويساعده مراقبان لمراقبة والسير الحسن والانضباط للعمال في مجال الإطعام.

5-الحظيرة: بها عمال تقنيين في ميكانيك السيارات مهمتهم إصلاح أعطاب سيارات المحطة وسائقون دورهم إنجاز المهمات ونقل الأصحاب المأمورون بالمهمات حيث يوجهون من الإدارة.

6-مصلحة الصيانة: يحكمها تقني مهندس في الإختصاص وتحتوي على عدة فروع (الألات، الميكانيك، الكهرباء) ودورها إصلاح أعطاب كيف كان نوعها لضمان سلامة وإستمرار عملية الضخ.

\*الألات: إصلاح ما يدخل في حيز إختصاصه.

\*الميكانيك: إصلاح ما يدخل في حيز إختصاصه.

\*الكهرباء: إصلاح ما يدخل في حيز إختصاصه.

7-مصلحة الأمن والسلامة: وهي مصلحة يشرف عليها مهندس في الإختصاص أيضا دورها كبير وفعال في الحفاظ على سلامة العمال وأجهزة المؤسسة يعمل موظفي هذه المصلحة بنظام التناوب (4\*4) وهو نظام يضمن المناوبة بالمؤسسة 24/24 ساعة.<sup>1</sup>

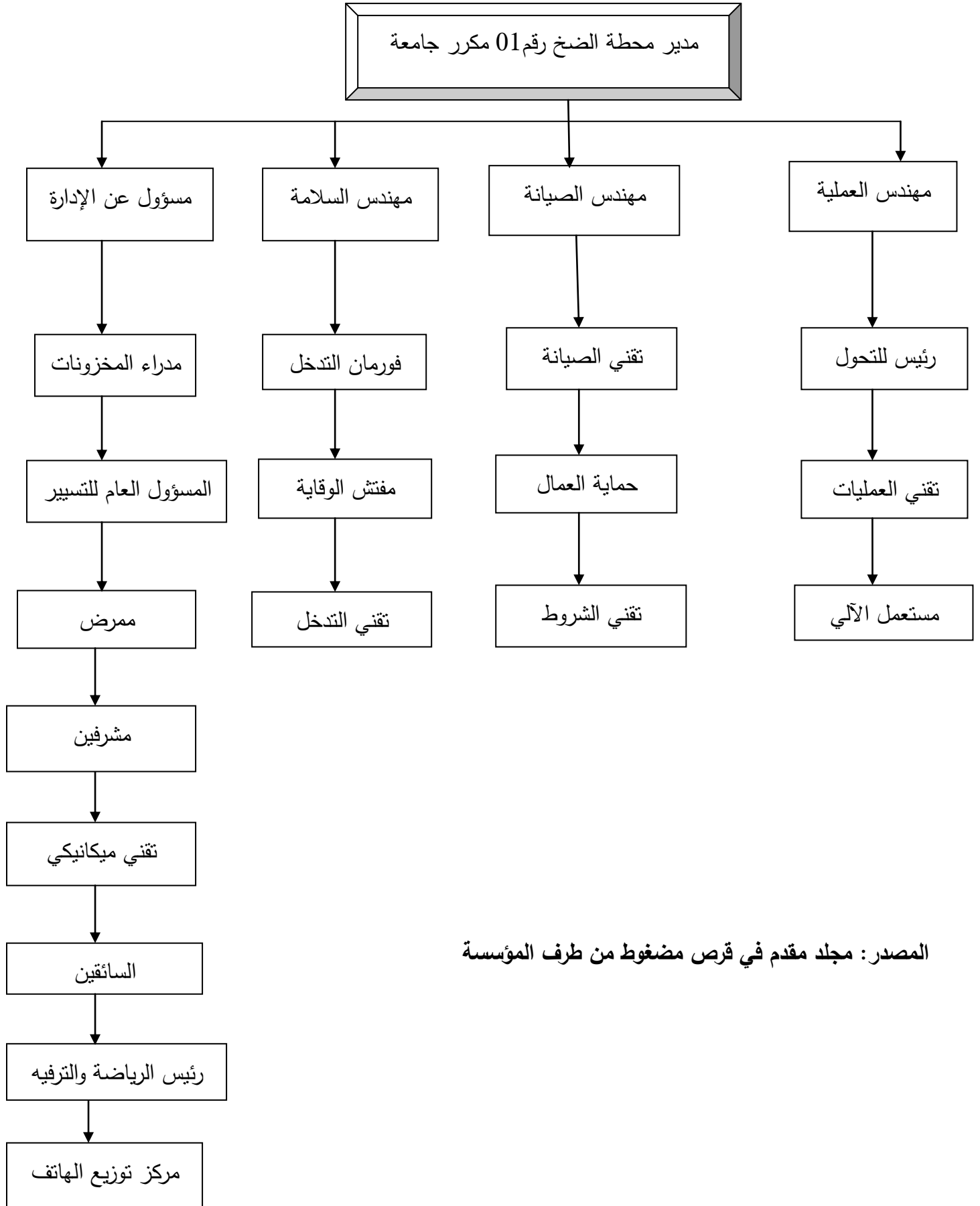
<sup>1</sup> معلومات مقدمة من موظف في قسم مصلحة الأمن والسلامة.

8-مصلحة الإستغلال: وهي مصلحة دورها المتابعة الميدانية لكل أجهزة المحطة والتبليغ الفوري على كل الأحداث التي تقع من إعطاب تغيير للآلات المستغلة وغيرها.....إلخ.

9- مصلحة الأشغال: دور هذه المصلحة هو مراقبة وإصلاح الإعطاب التي تلحق بأنبوب الضخ وتكون المراقبة دائمة وعمالها مجندون لهذا الغرض لحت قيادة مهندس في الإختصاص، وبها ميكانيكي للإصلاح في حالة الضرورة.

كما تم تقديم هيكل تنظيمي وفقا للمهام والوظائف التي تتم داخل المؤسسة يتمثل في الشكل التالي:

الشكل 12: هيكل تنظيمي وفق للمهام



المصدر: مجلد مقدم في قرص مضغوط من طرف المؤسسة

## المبحث الثاني: الإجراءات النموذجية للدراسة

سنحاول في هذا البحث تدعيم المعلومات من خلال البحث الميداني، وذلك لقيامنا بمقابلة مع المدير وبعض الإداريين والموظفين، من أجل معرفة دور حوكمة المؤسسات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة سوناطراك فرع جامعة ولاية الوادي، حيث سنلجأ إلى عرض وتحليل البيانات المتحصل عليها من أجل الوصول إلى النتائج والإقتراحات حول الموضوع.

## المطلب الأول: أدوات جمع المعلومات

من أجل جمع البيانات اللازمة للدراسة تم الإعتماد على أسلوب الإستقصاء وهو عبارة عن مجموعة من الأسئلة التي صممت بطريقة معينة، ويتم جمع بيانات الإستقصاء بطرق مختلفة كالمقابلة الشخصية، تقديم وثائق معينة من قبل المؤسسة، أو تقديم ملفات إلكترونية.....إلخ.

ولمعالجة متغيرات البحث المتعلقة بالحوكمة ودورها في تفعيل نظام الرقابة الداخلية تم الإعتماد على المقابلة الشخصية، والتي تعرف على أنها "لقاء يتم بين الشخص المقابل الذي يقوم بطرح مجموعة من الأسئلة على الأشخاص المستجيبين وجها لوجه، ويقوم الباحث أو المقابل بتدوين الإجابة" ومن أجل التوصل إلى المعلومات الضرورية تم الإعتماد على الخطوات التالية:

\*تحديد مواعيد المقابلة من خلال الهاتف، التي تمت مع كل من:

- المدير الجهوي لمؤسسة سوناطراك جامعة.

- مسير الإدارة.

- بعض الموظفين ورؤساء الأقسام.

\*وضع الأسئلة وتحديد المواضيع التي سيتم مناقشتها.

\*تحليل المعلومات من أجل الوصول إلى أفضل النتائج.

**المطلب الثاني: أبعاد وأسئلة المقابلة**

كانت أسئلة المقابلات متضمنة الأبعاد التالية:

**البعد الأول: حوكمة المؤسسات**

س1: ماهي الحوكمة بالنسبة لمؤسسة سوناطراك جامعة؟

س2: هل تطبق مؤسسة سوناطراك المبادئ الأساسية لحوكمة المؤسسات؟

س3: ماهي الآليات التي تستعملها مؤسسة سوناطراك في تطبيق نظام الحوكمة؟

س4: فيما يتمثل التدقيق الخارجي لمؤسسة سوناطراك؟

س5: ماهي المهام الأساسية لمجلس إدارة مؤسسة سوناطراك؟

**البعد الثاني: نظام الرقابة الداخلية**

س1: ماهي أقسام الرقابة الداخلية بالنسبة لمؤسسة سوناطراك؟

س2: ماهي الأساليب والوسائل التي تستخدمها مؤسسة سوناطراك عند ممارسة نظام الرقابة الداخلية؟

س3: هل يقوم مجلس الإدارة بممارسة سلطة الرقابة بشكل فعال على إدارة المؤسسة؟

س4: هل تطبيق نظام الرقابة الداخلية يعمل على التوفيق والتنسيق بين سلوك وتصرفات العاملين في المؤسسة؟

س5: من هم الأطراف الأساسية التي تتعامل بشكل مباشر مع نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سوناطراك؟

**البعد الثالث: الممارسات الإدارية لمؤسسة سوناطراك**

س1: ماهي لجنة التدقيق في مؤسسة سوناطراك؟

س2: كيف تتميز الإتصالات بين المصالح الإدارية داخل المؤسسة؟

س3: عل أي أساس يتم منح المكافآت داخل المؤسسة؟

س4: مامدى مصداقية وشفافية القوائم المالية؟



س5: هل آليات الحوكمة في مؤسسة سوناطراك تعمل على التنسيق بين عمل المراقبين الداخليين والخارجيين وتحقيق التكامل بينهم؟

س6: هل تتم بعض عمليات مؤسسة سوناطراك عن طريق المناقصات؟

### المبحث الثالث: تفرغ البيانات وتحليل النتائج المتحصل عليها

سنحاول في هذا المبحث عرض وتحليل بيانات المقابلة التي تم إجرائها في المؤسسة محل الدراسة، وذلك من أجل الوصول إلى مدى مساهمة آليات الحوكمة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية التي تعتبر كإشكالية أساسية في البحث، هذا من خلال عرض وتحليل أجوبة الأسئلة المطروحة سابقا.

#### المطلب الأول: تفرغ البيانات والنتائج

##### أولاً: تفرغ بيانات البعد الأول

س1: ماهي الحوكمة بالنسبة لمؤسسة سوناطراك؟

\*بين المدير الجهوي للمؤسسة بأن نظام الحوكمة هو النظام الذي يمكن من خلاله إدارة المؤسسة والتحكم فيه وضمان الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة، وتوفير الإشراف على المخاطر المحتمل الوقوع فيها، بالإضافة إلى إحكام الرقابة بقدر الإمكان على المؤسسة وإظهار السلوكات الفاسدة التي تؤثر على الوصول إلى الأهداف المسطرة.

س2: هل تطبق مؤسسة سوناطراك المبادئ الأساسية للحوكمة؟

\*نعم تطبق مؤسسة سوناطراك بعض المبادئ الأساسية للحوكمة وتتمثل في:

-المعاملة المتساوية: يقصد بالمعاملة المتساوية والمكافئة في مؤسسة سوناطراك هي المعاملة المتساوية لجميع العمال وعبر كافة المستويات كتطبيق العقوبات بشكل متساوي للعمال تقديم التحفيزات بالإضافة إلى ساعات العمل المحددة، بما أن العمل داخل مؤسسة سوناطراك يعتبر شاقا وصعب وخطير للغاية، وبالأخص العطل والإجازات ( كعامل توفي له أحد أقربائه فكافة العمال تتح لهم ثلاثة أيام وليس عامل يمنح ثلاثة أيام وآخر يمنح أسبوع كمثال).

-مسؤوليات مجلس الإدارة: يجب أن يكون أعضاء مجلس الإدارة لمؤسسة سوناطراك مؤهلين تماما لمراكزهم وأن يكونو على دراية تامة والإتصال التام مع العمال، كما ينبغي أن يأخذ في الإعتبار الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، ومحاولة التقليل قدر الإمكان من الوقوع في الأخطار المفاجئة.

-الإفصاح والشفافية: وتضهر من خلال الوضوح في طريقة الإتصال بين المدير والمرؤوسين وبين العمال خاصة أثناء إسناد المهام إليهم، ففي هذه الحالة يستوجب على المدير أو المرؤوس أن يختار لغة الحوار التي تعتبر سهلة الفهم للعامل وإذا إستلزم الأمر باللغة العامية، وهذا من أجل تنظيم العلاقات وتسهيل العملية الرقابية التي تأتي بعد إسناد المهام والوظائف، وتقديم أفضل النتائج.

-توافر إطار فعال للحوكمة: يتضح هذا من خلال ماتم التطرق إليه في السؤال الأول حول مفهوم الحوكمة في المؤسسة، وهو وجوب وجود نظام الحوكمة داخل المؤسسة مما يؤدي إلى التسهيل في تحقيق الأهداف المسطرة ويشجع المؤسسة على إتباع الأحكام والقوانين التشريعية الصادرة والقيام بواجباتها بطريقة موضوعية.<sup>1</sup>

س3: ماهي الآليات التي تستعملها مؤسسة سوناطراك في تطبيق نظام الحوكمة؟

\*تطبق المؤسسة مجموعة من الآليات متمثلة في:

-مجلس الإدارة: يعتبر مجلس الإدارة هو أعلى سلطة في المؤسسة وتعتبر إجتماعاته هي الأهم داخلها، حيث يتم عقد إجتماعات مجلس الإدارة بصفة دورية يكون الإجتماع الأول في بداية الأسبوع يوم الأحد على الساعة التاسعة صباحا يتم من خلال هذا الإجتماع إسناد المهام للموظفين والعمال وفي نهاية الأسبوع يوم الخميس يعقد إجتماع آخر يتم من خلاله معرفة ما إذا تم إنجاز العمل، بالإضافة إلى وجود إتفاقية داخل المؤسسة تعقد بين مجلس الإدارة والنقابة من أجل معرفة متطلبات العمال وتلبيتها.

يتكون مجلس إدارة المؤسسة من:

-مدير المؤسسة: وهو رئيس المجلس الإدارة.

-نائب رئيس مجلس الإدارة.

-مسير الإدارة.

-وبعض الأعضاء الأساسيين في الوظائف.

<sup>1</sup> معلومات مقدمة من طرف مدير المؤسسة.

-التدقيق الداخلي: يقوم بالكشف عن مهام كل مصلحة وما إذا كانت تقوم بعملها بالشكل الصحيح، بعيدا عن عمليات الغش والتزوير، فهو بذلك يزيد من المصداقية والعدالة وتحسين سلوك الموظفين والعاملين بالمؤسسة، فبعمله يقلل من المخاطر ويضمن الدقة والنزاهة المالية من خلال مراجعة الميزانيات والقوائم المالية وعملية الجرد للمخزونات ومطابقة ما هو مسجل وما هو موجود فعلا.

من خلال ما سبق يستنتج أن التدقيق الداخلي للمؤسسة ينقسم إلى تدقيق مالي خاص بأموال المؤسسة، وتدقيق إداري خاص بالموظفين وإدارة المؤسسة.<sup>1</sup>

-القوانين والتشريعات: تلتزم مؤسسة سوناطراك بالقوانين والتشريعات المنصوص عليها خاصة في جانب التلوث البيئي الذي يؤدي بالضرر من السائل المستعمل والذي يتم نقله عبر الأنابيب، وأيضا في مجال النفايات المتبقية من عمل المؤسسة، فالجدول التالي يبرز كافة النفايات ومصدرها وظروف التخزين وطرق إدارتها:

<sup>1</sup> معلومات مقدمة من مدير المخزونات.

## جدول 07: شرح النفايات

| الإسم                          | الشرح  | الكمية                                | التخزين                           | إدارة النفايات                             |
|--------------------------------|--|---------------------------------------|-----------------------------------|--|
| الحوض                          | تنظيف خزانات النفط الخام يتم مرة واحدة كل 10 سنوات | من 4 إلى 5م3 خلال 10 سنوات            | نقلها في الوحل                    | الودائع في الوحل                           |
| ثنائي الفينيل متعدد الكلور pcb | محول   | 100كلغ                                | محلي                              | تخزينها في ملجأ مصممة وفقا للمرسوم 87-182  |
| الإطارات المستعملة             | مركبات   | 15إطارات مع 30 إطارات مخزنة في الموقع | محلي                              | تخزينها في موقعها                          |
| براميل معدنية                  | زيوت التشحيم                                       | 10                                    | إيداعها خلف مرآب للسيارات القديمة | تخزينها في موقعها                          |
| مختلف نفايات الخشب             | أعمدة من آلات النقل والأخشاب                       | 100كلغ                                | إيداعها خلف مرآب للسيارات القديمة | تخزينها في موقعها                          |
| النفايات النفطية               | مركبات الخدمة توربينات                             | 700ل                                  | إيداعها خلف مرآب للسيارات القديمة | تخزينها في موقعها إلى حين نقلها إلى NAFTAL |
| البطريات                       | مركبات   | 25                                    | إيداعها خلف مرآب للسيارات القديمة | يتم نقلها إلى DRGB                         |

المصدر: مجلد مقدم في قرص مضغوط من طرف المؤسسة

-سوق المنتجات وسوق العمل: ويتم ذلك من خلال عقد الصفقات حيث تكون مبرمة ومعقودة وفق لشروط معينة ومضبوطة تتمثل في:

-دفتر الشروط: ويشمل هذا الدفتر على مواصفات دقيقة للصفقة.

-ينشر هذا الدفتر في الجريدة الرسمية مع الشرح الدقيق وضبط للتكاليف.

-تقوم مؤسسة سوناطراك بإبرام الصفقة ذات تكاليف أقل.

وتكون هذه الصفقات من أجل الحصول على الآلات والمعدات يمكن حتى الموظفين إذا إستلزم الأمر لذلك التي تكون المؤسسة بحاجة إليها، كمؤسسة كوندور أو مؤسسات المياه المعدنية.

س4: فيما يتمثل التدقيق الخارجي لمؤسسة سوناتراك؟

\*التدقيق الخارجي: يتمثل التدقيق الخارجي في شكل لجنة خارجية تأتي إلى المؤسسة من أجل مراقبة العمل داخل المؤسسة، وهذه اللجنة يكون مصدرها من المؤسسة الأم لسوناتراك وهي مؤسسة بجاية.

س5: ماهي المهام الأساسية لمجلس إدارة مؤسسة سوناتراك ؟

\* يعتبر مجلس الإدارة من الجهات الرقابية داخل المؤسسة حيث يراقب الإدارة ويشرف عليها ويلتزم بإحترام القوانين والتنظيمات، كما يلعب مجلس الإدارة دورا هاما في إختيار وتغيير العمال والموظفين حسب مناصبهم المناسبة لهم، كما يضمن التوجيه والإرشاد.

### ثانيا: تفرغ بيانات البعد الثاني

س1: ماهي أقسام الرقابة الداخلية بالنسبة لمؤسسة سوناتراك؟

\* تنقسم الرقابة الداخلية إلى:

-الرقابة الإدارية: تتمثل الرقابة الإدارية لدى مؤسسة سوناتراك في التوجيه والإرشاد وتطبيق الإجراءات الإدارية من أجل الأداء المتكامل والفعال للعمل خاصة إذا تعلق الأمر في تكليف عامل معين بمهمة معينة خارج المؤسسة، ففي هذه الحالة على الإدارة إصدار بيانات ووثائق تتعلق بطبيعة المهمة ومسارها وتتمثل هذه البيانات في:

-إسم ولقب الموظف المكلف بالمهمة.

-الوظيفة الرئيسية للموظف.

-موضوع المهمة المكلف بها هذا الموظف.

-تاريخ الذهاب وتاريخ الإياب.

-وسيلة النقل ( بري، بحري، جوي).

-الرقابة المحاسبية: تشتمل الرقابة المحاسبية على إعداد الميزانيات المالية والتقديرية التي تعدها المؤسسة خلال خمسة سنوات متتالية، بالإضافة إلى قيام المدقق بعملية التدقيق ومراجعة هذه الميزانيات وعمليات الجرد من أجل مقارنة ماهو موجود فعلا وماهو مسجل، والإطلاع على الفواتير ومدى تطابقها، وذلك لإستكشاف ومنع حالات الإختلاس.

-أماالضبط الداخلي يتمثل في مجموعة من القوانين والإجراءات التي يصدرها مجلس الإدارة الواجب تنفيذها لكل عامل داخل المؤسسة وهذه القوانين مدونة في شكل كتاب صغير من أجل تنظيم العمل وضبط العمال التي تؤدي إلى السلامة المهنية وتحقيق الأهداف، وهذا الكتاب لا يجوز لأي عامل إخرجه من المؤسسة، وفيمايلي بعض القوانين التي يشمل عليها الكتاب:

-يمنع على العمال إدخال الحيوانات أو ماشابها إلى المؤسسة أو المكان المخصص لأي عمل.

-يجب على العمال إرتداء ملابس خاصة بالعمل أثناء الوقت المخصص للعمل، وعلى الملابس أن تكون متفقة ومتناسقة مع خصائص وطبيعة العمل.

-يجب على العمال إستخدام الآلات والوسائل في موضعها الخاص بها.

-على المؤسسة عرض جميع الوسائل الأساسية للتهوئة العامة حسب تعاليم الصحة والأمان.

-يتطلب على كل عامل أن يقدم تقريراً إلى رؤسائه، في حالة توقف الأجهزة أو وجود عيوب في العمل، أو فقدان أداة العمل.

-يجب على المؤسسة أن تتحمل العبء للحادث الذي يمكن للعامل أن يقع فيه أثناء تأدية وظيفته.

س2: ماهي الأساليب والوسائل التي تستخدمها مؤسسة سونا طراك عند تقييم نظام الرقابة الداخلية؟

\*نعم تستخدم المؤسسة مجموعة الوسائل عند تقييم نظام الرقابة الداخلية تتمثل في:

-عقد إجتماعات دورية لرقابة العمل ومعرفة ماإذا تم العمل بالشكل المتفق عليه أو أن هناك مشاكل يجب معالجتها والتوصل إلى حلول.

-يقوم مجلس الإدارة بطرح مجموعة من الأسئلة والإستفسارات من أجل معرفة خبرة وكفاءة الموظفين للعمل المخصص لهم.

-تطبيق مجموعة من القوانين كالعقوبات اللازمة على كل موظف لعدم تأديته وظيفته بالشكل المفروض، والمكافآت لتحفيز العمال.

-مدراء المخازن والمدققون: حيث يقومون بمراقبة القوائم المالية والفواتير وبالتالي التقليل من الوقوع في الخطر.<sup>1</sup>

س3: هل يقوم مجلس الإدارة بممارسة سلطة الرقابة بشكل فعال على إدارة المؤسسة؟

\* بين مدير المؤسسة بأنه يقوم مجلس الإدارة بممارسة سلطة الضبط على الإدارة وذلك من خلال إسناد المهام على الموظفين بالإضافة إلى عقد إجتماعاته مع النقابة المخصصة للعمال وإعتماده على المسير ومدراء المخزونات والمفتسين.

س4: هل تطبيق نظام الرقابة الداخلية يعمل على التوفيق والتنسيق بين سلوك وتصرفات العاملين في المؤسسة؟

\* كان جواب أحد العاملين بالمؤسسة بنعم فإن تطبيق الرقابة الداخلية يعمل على التوفيق والتنسيق بين سلوك وتصرفات العمال وذلك من خلال العدالة والمساءلة بين مختلف العمال والعمل الصارم لمجلس الإدارة أثناء توزيع المهام، وخوف العمال من العقوبات والخصومات في الأجر.

س5: من هم الأطراف الأساسية التي تتعامل بشكل مباشر مع نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سوناطراك؟

\*مجلس الإدارة: تقوم المديرية العامة في بجاية بالإبلاغ عن الخصائص الأساسية لنظام الرقابة الداخلية وفي الضرورة يعتمد مجلس الإدارة على سلطته من خلال قيامه بالمراقبة الداخلية.

\*التدقيق الداخلي: يقوم المدقق بتبليغ الإدارة بطرق محددة للمؤسسة عن النتائج الأساسية للتدقيق التي تم القيام بها، وتسليم الوثائق والبيانات.

\*موظفي المؤسسة: كل موظف يجب أن يمتلك المعرفة والمعلومة اللازمة لتصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية لعدم الوقوع في الأخطاء أثناء تأديته وظيفته، بالإضافة إلى معرفة الأهداف المحققة من تطبيقها.

### ثالثا: تفرغ بيانات البعد الثالث

س1: ماهي لجنة التدقيق في مؤسسة سوناطراك؟

\* تتمثل لجنة التدقيق في مدراء المخزونات والمسؤول العام للتسيير وبعض الاختصاصيين في المجال.

<sup>1</sup> معلومات مقدمة من طرف مسير الإدارة.

س2: كيف تتميز الإتصالات بين المستويات الإدارية داخل المؤسسة؟

\* تتميز الإتصالات بين مختلف المستويات الإدارية في المؤسسة بالسهولة والسرعة والدقة في البيانات هذا ما قدمه مسير الإدارة.

س3: على أي أساس تتم عملية منح المكافآت داخل المؤسسة؟

\* يوجد بالشركة هيكل أجور يتسم بالعدالة والموضوعية عن مكافآت العمال داخل المؤسسة وهذه العملية من صلاحيات المسير العام.

س4: مامدى مصداقية وشفافية القوائم المالية؟

\* تتعلق مصداقية وشفافية القوائم المالية بمدى كفاءة المدقق المالي.

س5: هل آليات الحوكمة في المؤسسة تعمل على التنسيق بين عمل المراقبين الداخليين والخارجيين؟

\* نعم تعمل آليات الحوكمة على التنسيق بين عمل المراقبين الداخليين والخارجيين الذين تحددهم الإدارة العليا للمؤسسة ببجاية، من خلال الزيارة المستمرة لهؤلاء المراقبين للمؤسسة محل الدراسة.

س6: هل تتم بعض العمليات عن طريق المناقصات؟

\* نعم تتم بعض العمليات عن طريق المناقصات، وتعتمد المؤسسة على المناقصات عند بلوغ الحد الأقصى للدخول في المناقصة وترى جميع العروض ولها الحق في إختيار أفضل العروض الذي يكفل المؤسسة أفضل الأسعار وأنسبها.

### المطلب الثاني: تحليل وتفسير النتائج الخاصة بالمقابلة

من خلال إجابات السيد المدير على أسئلة المقابلة، يمكن الوقوف على ما يلي:

\* تبرز العلاقة بين التدقيق الداخلي كآلية داخلية من آليات حوكمة المؤسسات والرقابة المحاسبية كنوع من أنواع الرقابة الداخلية من خلال قيام المدقق بعملية التحقق والتقييم لهيكل الرقابة المحاسبية عن طريق القوائم المالية والميزانيات والإفصاح عنها بشكل جيد، والتدقيق في الفواتير الخاصة بالمؤسسة وقيامه بعملية الجرد بمقارنته ما هو موجود فعلا وما هو مسجل.



\*يعتبر مجلس الإدارة إحدى أهم الآليات الداخلية لممارسة الرقابة الإدارية للوصول إلى القرارات السليمة، كما يقوم مجلس الإدارة بوضع الخطط وممارسة القوة والسلطة لتسيير المؤسسة، وهو من يقوم بتعيين الموظفين والرقابة عليهم من خلال التوجيه والإشراف.

\*تطبق المؤسسة مختلف القوانين والنشريات التي تعتبر كآلية خارجية من آليات الحوكمة خاصة فيما يتعلق بالضبط الداخلي من خلال مجموعة المواد المنصوص عليها في الكتاب الخاص بالمؤسسة والقانون الداخلي للموظفين.

\*من خلال الهيكل التنظيمي لمؤسسة سوناطراك إتضح من بين أقسامها يوجد مفتش الوقاية بالإضافة إلى المسؤول عن الإدارة ومدير المخزونات ومدير عام للتسيير ومشرفين، كما لا توجد جهة أو هيئة خاصة بتطبيق نظام الحوكمة وهذا راجع حسب مدير المؤسسة.

\*تعتمد مؤسسة سوناطراك على نوعين من الرقابة رقابة داخلية ورقابة خارجية وهي عبارة عن جهو مختصة ترسل من المديرية العامة.

\*إن إجراءات العمل التي تقوم بها المؤسسة تتسم بالوضوح والدقة والخطورة والتي تؤدي إلى إعطاء ممارسة إدارية سليمة.

\*إن التطبيق السليم لنظام حوكمة المؤسسات داخل المؤسسة يؤدي إلى التقليل للوقوع في المخاطر التي يمكن أن تقع على عاتق المؤسسة كما يزيد من ثقة الموظفين والعمال لإدارة المؤسسة.

\*تطبيق مؤسسة سوناطراك المبادئ الأساسية لحوكمة المؤسسات والمتمثلة في الإفصاح والشفافية والمعاملة المتكافئة للموظفين.

\*التطبيق السليم للحوكمة في المؤسسة يعني وجود نظام فعال للرقابة.

### المطلب الثالث: الإقتراحات

بعد تقييم الإجراءات المعمول بها داخل مؤسسة سوناطراك جامعة فيما يخص واقع حوكمة المؤسسات ونظام الرقابة الداخلية تم تقديم مجموعة من الإقتراحات والتوصيات المتعلقة بالموضوع لدى المؤسسة محل الدراسة تمثلت في:

\* التركيز الجيد على تطبيق مبادئ الحوكمة خاصة في مجال الإفصاح على القوائم المالية والمعاملة المتكافئة وغيرها في جميع أقسام المؤسسة والمستويات الإدارية وعدم الإكتفاء بها في قسم دون الآخر.

\* التركيز المستمر على نظام الرقابة الداخلية بأنواعها وتقسيماتها الإدارية والمحاسبية أو الضبط الداخلي ومدى الإلتزام بها من أجل التقليل الوقوع في الخطر الغير المتوقع.

\* الأخذ بعين الإعتبار المراقبون الخارجيون عند وضع مختلف الإستراتيجيات والخطط.

\* زيادة الإهتمام والتركيز الدقيق لأساليب والوسائل المستعملة في تقييم نظام الرقابة الداخلية خاصة خرائط التدقيق المتمثلة في رموز خاصة بهذا النظام التي تم التطرق إليها في الفصل النظري.

\* على المؤسسة أن تقوم بوضع مصلحة للرقابة الداخلية وتكون مستقلة تماما عن باقي المصالح لأن الرقابة الداخلية تحقق نماذج إيجابية عن طريق النصح بشكل مستمر للمسيرين.

\* نشر ثقافة الحوكمة داخل المؤسسة تبيان أهمية تبنيتها بين أعضاء الموظفين وكافة الأقسام.

\* التركيز على وضع المعايير الخاصة بالتقارير عن الرقابة الداخلية.

\* إحترام المبادئ المحاسبية النفق عليها والقواعد الداخلية للمؤسسة من أجل تقديم معلومات محاسبية أفضل.

## خلاصة الفصل:

إستهدفت الدراسة الميدانية بشكل أساسي دراسة وتحليل دور الحوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية لمؤسسة سوناطراك جامعة، فمن خلال ماتم التطرق إليه فهذا الفصل إتضح بأنه هناك بعض آليات للحوكمة في المؤسسة تمثلت في مجلس الإدارة والتدقيق الداخلي وغيرها بالرغم من أن هذه الآليات ليست مبنية على دراسات إلا أنها لها تأثير إيجابي على إدارة المؤسسة، بالإضافة إلى تطبيق المؤسسة لمبادئ الحوكمة وهذا مما يساعد على تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال المهام الأساسية للتدقيق الداخلي ومجلس الإدارة وتأثيراتهم على الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية، فكلما كانت هذه الآليات مفعلة بشكل جيد كلما أدى إلى تفعيل الرقابة الداخلية وهذا يؤدي إلى تحقيق الأهداف المسطرة للمؤسسة.

كما يستوجب على مؤسسة سوناطراك أن تقوم بتطبيق وتقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يضمن مجموعة من عمليات المراقبة المختلفة والتي تخص الجوانب المالية، التنظيمية، والحاسبية، ضمانا لحسن سير العمل في المؤسسة والتقيد بالسياسات الموضوعية.

الخاتمة

من خلال ثلاثة فصول التي تم تقديمها في هذه الدراسة، حاولت الطالبة الإجابة على التساؤل الخاص بدور الحوكمة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال دراسة حالة مؤسسة سوناپراك فرع جامعة، حيث تم استطلاع مختلف المفاهيم النظرية والتطبيقية لنظام الحوكمة والرقابة الداخلية وفحص ذلك على مستوى المؤسسة محل الدراسة.

ومن خلال هذا البحث يمكن القول أن فعالية إطار حوكمة المؤسسات في أي دولة لا تعتمد فقط على توفر عناصر وأسباب الإجراءات الحاكمة للمؤسسات من خلال الأنظمة والتشريعات، بل يتجاوز ذلك إلى وجود تفاعل بين الآليات الداخلية والخارجية لمنظمة أعمال المؤسسات من جهة، وبين مجالس إدارة المؤسسات والمراقبين الداخليين والخارجيين من جهة أخرى، ومن هنا تسابقت معظم الدول إلى إتباع هذا الأسلوب الحاكم في النواحي الإدارية والمالية للمؤسسات، وهذا ما يؤكد أنه نموذج إداري مؤسسي متطور يحمل في طياته معايير دقيقة بشأن أفضل الممارسات، كما يهيئ الفرص الكبيرة لتحقيق مستويات عالية جدا من الأداء.

كما يشار إلى الدور الذي تلعبه الرقابة الداخلية والتي تعمل على رقابة تنفيذ الخطط الموضوعة لتحقيق الأهداف التي تصبوا إليها الإدارة العليا متمثلة في حماية الأصول والمحافظة عليها ضد الأخطار وضمان دقة البيانات المحاسبية والمالية، بحيث يمكن الاعتماد عليها، وضمان الاستجابة للسياسات الموضوعة من خلال إعداد التقارير عن نتائج الأنشطة وكذا ضمان الاستخدام الاقتصادي الكفاء لمواردها من خلال تجنب الإسراف والقصور والتبذير في استخدامها.

### ❖ نتائج البحث

من خلال الجانب النظري والتطبيقي لموضوع البحث، تم التوصل لمجموعة من النتائج والتي تعتبر بمثابة إختبار للفرضيات الموضوعة سابقا، ومن النتائج المتوصل إليها تمثلت في:

1- يعتبر مجلس الإدارة آلية داخلية للمؤسسة الاقتصادية في إطار حوكمة المؤسسات، حيث أنه يضمن التوجيه والإرشاد الإستراتيجي ويقوم بمجموعة من الإجراءات والترتيبات التي من خلالها يضمن الممارسة الجيدة لعملية الرقابة الإدارية.

2- إن التدقيق الخارجي آلية خارجية لحوكمة المؤسسات، فيعتبر المدقق الخارجي مسؤولا مسؤولية كاملة عن دراسة وتقييم وفحص أساليب الرقابة المحاسبية والمتمثلة في السجلات المحاسبية وموازن المراجعة والقوائم

المالية، هذا من خلال تطبيق المبادئ الأساسية للحوكمة كالإفصاح والشفافية وهذا ما يؤدي إلى الزيادة في تعزيز الرقابة المحاسبية.

3-التدقيق الداخلي هو نشاط توكيدي إستشاري مستقل وموضوعي وهو مصمم خصيصا لزيادة قيمة المؤسسة وتطوير عملياتها، ومساعدتها لبلوغ أهدافها عن طريق إيجاد سلوكيات وأنماط تنظيمية لتقييم وتحسين فعالية إدارة الخطر وضبط الإدارة والتحقق من فعالية الإجراءات.

4-تطبق مؤسسة سوناطراك جامعة المبادئ الأساسية للحوكمة كالإفصاح والشفافية من أجل فحص وتقييم المجالات المحاسبية، كما تعتمد على مختلف الآليات للحوكمة أساسها مجلس الإدارة الذي يقوم بالمراقبة الدورية في مجال العمل والممارسة الجيدة للعمال، والتقليل من الأخطار المفاجئة.

5-إن إجراءات العمل عندما تكون بسيطة وغير قابلة للتأويل ومتكاملة وسهلة الإستخدام وبعيدة عن التعقيد والروتين ستحد من الفساد الإداري وستخلق جوا من الوضوح والإفصاح.

6-يسهل فعالية نظام الرقابة الداخلية إكتشاف الأخطاء وتصحيحها بأقل تكاليف ممكنة، كما تمكن المؤسسة من البقاء والإستمرار في النشاط، وتضمن تطبيق القوانين واللوائح المنشورة داخل المؤسسة وجاري العمل بها.

7-إن دراسة نظام الرقابة الداخلية المطبق وتقييم مدى فعاليته يعتمد المدقق الداخلي على مجموعة من الوسائل من شأنها أن تساهم في تقييم هذا النظام (التقرير الوصفي، خرائط التدقيق، قائمة الإستقصاء.....إلخ).

#### ❖ الاقتراحات

1-إلزام المؤسسات الجزائرية على العمل بالقواعد الأساسية لحوكمة المؤسسات التي تتلخص في الشفافية والمساءلة والمسؤولية والإفصاح عن مدى العمل بها، مع فرض العقوبات على كل من يخالف التطبيق السليم لهذه القواعد.

2-الإعتماد في تعيين الوظائف لدى المؤسسات والإدارات العمومية على مبدأ الكفاءة والخبرات والمؤهلات والإبتعاد عن البيروقراطية والتزوير، ووجوب الحرص على إختيار المسؤولين الذين يلتزمون بالأخلاق الحميدة والمخلصين لعمله.

3-يجب على الإدارة تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الذي يعتبر صمام أمانها في كفاءة التشغيل والحفاظ على الأصول وحسن إدارتها للحصول على أفضل نتائج ممكنة.

4- ضرورة إلتزام المدقق بتطبيق معايير الأداء الخاصة المهنية بعناية ومحاولة التعرف والفهم الجيد لمسببات الأخطاء والغش وذلك منعا لوقوعها.

#### ❖ آفاق البحث

إن التطرق لموضوع دور حوكمة المؤسسات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية يمكن أن يفتح آفاق واسعة لبعض المواضيع والإشكاليات التي تصلح لأن تكون محل البحوث، بالإضافة إلى المواضيع التي تتناول الحوكمة من جانبها السلوكي وذلك لكون أن المورد البشري يعتبر الأداة التي من خلالها يتم تطبيق آليات الحوكمة. وتقتصر الطالبة بعض المواضيع للدراسة كالتالي:

1- مجلس الإدارة ودوره في تفعيل نظام الرقابة الإدارية.

2- دور حوكمة المؤسسات في التقليل من الفساد المالي والإداري.

3- دور الآليات الرقابية في حوكمة المؤسسات.

4- التدقيق الداخلي كآلية لتطبيق حوكمة المؤسسات.

# قائمة المراجع



أولاً: قائمة المراجع باللغة العربية

❖ الكتب:

- 1- أحمد علي خضر، حوكمة الشركات، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2012.
- 2- أينتا كامبيون، تحسين الرقابة الداخلية، شبكة التمويل الأصغر، 2000.
- 3- جهان عبد المعز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعية، الإمارات العربية المتحدة، 2014.
- 4- حسين أحمد طراونة، توفيق صالح عبد الهادي، الرقابة الإدارية (المفهوم والممارسات)، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2012.
- 5- داوود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق معايير دولية، إتحاد المصارف الدولية، الطبعة الثانية، 2010.
- 6- زاهد محمد ديري، الرقابة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2011.
- 7- طارق عبد العال حماده، حوكمة الشركات والأزمة المالية العالمية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009.
- 8- عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006-2007.
- 9- عبد الوهاب نصر، شحاته السيد شحاته، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005-2006.
- 10- عبد الرزاق سالم الرحاحلة، ناصر جمال خضور، مفاهيم حديثة في الرقابة الإدارية، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، 2012.
- 11- عطاء الله أحمد سويلم الحسيان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- 12- علي عباس، الرقابة الإدارية في منظمات الأعمال، الطبعة الثانية، إثراء للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2012.

- 13- كريمة علي الجوهري، التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2012.
- 14- مارتين رينكس، ترجمة محمود حسن حسني، إقتصاديات المشروع، دار المريخ للنشر، السعودية، 2008.
- 15- محمد شريف بن زاوي، حوكمة الشركات والهندسة المالية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2016.
- 16- محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري (دراسة مقارنة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009.
- 17- محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- 18- محسن أحمد الخضير، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، القاهرة، 2005.
- 19- مصطفى يوسف كافي، الأزمة المالية الإقتصادية العالمية وحوكمة الشركات، مكتبة الجامع العربي، عمان، 2013.
- 20- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002.
- 21- محمود أحمد فياض وآخرون، مبادئ الإدارة (وظائف المدير)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2012.
- 22- محمد محمود مصطفى، الرقابة الإدارية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، 2012.

❖ المذكرات والرسائل الجامعية:

- 23- براهيمة كنزة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات (دراسة حالة مؤسسة المحركات EMO)، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، 2013-2014.
- 24- بن عيسى ريم، تطبيق آليات حوكمة المؤسسات وأثرها على الأداء (حالة المؤسسات الجزائرية المدرجة في سوق الأوراق المالية)، مذكرة ماجستير في العلوم الإقتصادية، تخصص إقتصاد وتسيير مؤسسة، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011-2012.

25-حمادي نبيل، التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات (دراسة حالة مجمع صيدال الدار البيضاء (الجزائر)، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة،كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، 2007-2008.

26-غوالي محمد بشير، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة (دراسة حالة تعاونية الحبوب والخضر الجافة بورقلة CCLS)، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال،كلية الحقوق والعلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، 2003-2004.

27-وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق،كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2009-2010.

#### ❖ المجالات:

28- بوفاسة سليمان،سعيداني الرشيد،لجنة التدقيق كمدخل لتفعيل الحوكمة ورفع جودة التدقيق في المؤسسة، المجلة الجزائرية للإقتصاد والمالية،العدد 03،أفريل 2015.

29-عبد الرحمان عباس بلة، دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير،العدد12،الرياض 2012.

30-عبد الوهاب أحمد عبد الله مسعود عياش، دور الرقابة الداخلية في رفع كفاءة الأداء المالي، مجلة جامعة الناصر، العدد04، ديسمبر2014.

31-فيحاء عبد الخالق البكوع، منهل مجيد أحمد، تفعيل نظم الرقابة الداخلية للحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري في الوحدات الخدمية، مجلة الإدارة والإقتصاد، العدد92، 2012.

32-ميسون طلاع الزعبي، دور وحدات الرقابة الإدارية الداخلية في تنمية أعضاء هيئة التدريس في الجامعات الأردنية الحكومية، مجلة العلوم التربوية، المجلد38، العدد01، 2011.

33-وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، تقرير بعنوان ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر، الجزائر، 2009.

❖ الملتقيات:

34-براق محمد، قمان عمر، دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، يومي06-07ماي 2012.

35-بروش زين الدين، دهيمي حابر، دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، يومي06-07ماي 2012.

36-بن سمينة عزيزة، طبني مريم، حوكمة الشركات ودورها في تفعيل نظام الرقابة على شركات التأمين التعاوني، الملتقى الوطني حول الصناعة التأمينية الواقع العملي وآفاق التطوير-تجارب الدول- كلية العلوم الإقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، يومي03-04ديسمبر 2012.

37-حساني رقية وآخرون، آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، يومي06-07ماي 2012.

38-عبه فريد، طبني مريم، دور مبادئ حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، يومي06-07ماي 2012.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

39-Adriam cadbury,committe,financial report of the commite on the financial aspects of corporate governance(London:professionnel publishing,LTD,1992).

40-R.birien,J.senical,control interne et verification,canada,1984.