



الموضوع

دور حوكمة المؤسسات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة
الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة مؤسسة سونطراك فرع الصيانة بسكرة

مذكورة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية

تخصص: اقتصاد وتسيير المؤسسات

الأستاذ المشرف:

د/ جلاب محمد

إعداد الطالب:

حوحو محمد امين

السنة الجامعية: 2017-2018

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بسم الله الرحمن الرحيم

" قالوا سبحنك لا علم لنا إلا ما علمتنا إنك أنت العليم الحكيم "

سورة البقرة

بسم الله الرحمن الرحيم

بحمد الله نستعين، والصلاة والسلام على نبينا نستلهم التوفيق، أما بعد قال

العماد الأصفهاني :

إني رأيت انه لا يكتب إنسان كتابا في يومه إلا قال في غده لو غير هذا
لكان أحسن، ولو زيد هذا لكان مستحسن، ولو قدم هذا لكان أفضل، ولو ترك
هذا لكان أجمل، وهذا من أعظم العبر وهو دليل على استيلاء النقص على

جملة البشر.

العماد الأصفهاني.

الإهداء

إلي اعز ما لدي في الوجود

والدي الكريمين .

والي جميع إخوتي و أصدقائي والزملاء والأقارب.

والي جميع الأساتذة الذين نور لنا حياتنا الدراسية بالخصوص الأستاذ الدكتور جلاب محمد .

نهدي إليهم هذا العمل المتواضع.

كلمة شكر

قال تعالى ولقد أتينا لقمان الحكمة أن اشكر الله ومن يشكر فإنما يشكر لنفسه ومن كفر فإن الله غني حميد الآية 12 من سورة لقمان

وعملا بمضمون الآية الكريمة نتوجه بخالص شكرنا إلي الخالق عز وجل الذي وفقنا بعنايته لانجاز هذا العمل ونحمده حمدا مباركا ونسأله التوفيق في القول والعمل وان يجعلنا ممن يسمعون فيعون وممن يعون فيعملون وممن يعملون فيقبل الله منهم فالهم لك الحمد حتى ترضي وعند الرضا وا إذا رضيت.

أتقدم بالشكر إلي السيد عميد الكلية .

أتقدم بالشكر الجزيل إلي الأستاذ المشرف جلاب محمد الذي حملناه عبء هذه المذكرة فنشكرها جزيل الشكر ونتقدم إليه بكل معاني التقدير والامتنان.

وكما نرف عبارات الشكر والامتنان إلي جميع الزملاء والزميلات.

ونشكر كل من ساهم معنا في انجاز هذا العمل المتواضع ولو بكلمة طيبة أو ببسمة إنارة لنا عقولنا وكانت زادا لنا في أوقات الشدة.

إلي كل هؤلاء شكرا جزيلاً .

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
	الواجهة
	البسمة
	الافتتاح
	الإهداء
	كلمة شكر
	فهرس المحتويات
	فهرس الأشكال
	ملخص الدراسة
أ - د	المقدمة
1	الفصل الأول: الإطار العام لحوكمة المؤسسات
2	تمهيد
3	المبحث الأول: مدخل إلى حوكمة المؤسسات
3	المطلب الأول: نشأة حوكمة المؤسسات ومضمونها
4	المطلب الثاني: مفهوم حوكمة المؤسسات وخصائصها
6	المطلب الثالث: أهمية و أهداف حوكمة المؤسسات
7	المبحث الثاني: أسس حوكمة الشركات
7	المطلب الأول: محددات حوكمة المؤسسات
8	المطلب الثاني: مبادئ حوكمة المؤسسات و ركائزها الأساسية
13	المطلب الثالث: آليات حوكمة المؤسسات
15	المبحث الثالث: الإطار العملي لحوكمة المؤسسات
15	المطلب الأول: نظام حوكمة المؤسسات
17	المطلب الثاني: مراحل تطبيق حوكمة المؤسسات
19	المطلب الثالث: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة المؤسسات
21	خلاصة الفصل
22	الفصل الثاني: دور آليات حوكمة المؤسسات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية
23	تمهيد
24	المبحث الأول: مدخل لنظام الرقابة الداخلية
24	المطلب الأول: لمحة تاريخية حول تطور مفهوم نظام الرقابة الداخلية.

24	المطلب الثاني: مفهوم و أهداف نظام الرقابة الداخلية.
26	المطلب الثالث: أنواع نظام الرقابة الداخلية ووسائلها.
27	المبحث الثاني: أسس نظام الرقابة الداخلية.
28	المطلب الأول: مكونات ومقومات نظام الرقابة الداخلية.
31	المطلب الثاني: إجراءات نظام الرقابة الداخلية.
33	المطلب الثالث: أساليب معاينة و تقييم أنظمة الرقابة الداخلية.
39	المبحث الثالث: تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال حوكمة المؤسسات
39	المطلب الأول: مساهمة الآليات الداخلية والخارجية لحوكمة المؤسسات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية
43	المطلب الثاني: أهمية تكامل لآليات الحوكمة الداخلية والخارجية على تفعيل الرقابة الداخلية
44	المطلب الثالث: العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وحوكمة المؤسسات
45	خلاصة الفصل
46	الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة سونطراك فرع الصيانة بسكرة
47	تمهيد
48	المبحث الأول: لمحة عن المؤسسة محل الدراسة وهيكلها التنظيمي
48	المطلب الأول: تقديم المؤسسة
51	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
55	المطلب الثالث: النشاط الاقتصادي لوحدة الصيانة بسكرة
56	المبحث الثاني:إجراءات الدراسة ونتائجها
56	المطلب الأول: أدوات جمع البيانات
56	المطلب الثاني: أبعاد وأسئلة المقابلة
57	المطلب الثالث: تفرغ البيانات وتحليل النتائج المتحتمل عليها وتقديم الإقتراحات
63	خلاصة الفصل
64	الخاتمة
67	قائمة المراجع

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
5	خصائص حوكمة المؤسسات	1
12	ركائز الحوكمة	2
16	نظام حوكمة المؤسسات	3
17	مراحل تطبيق الحوكمة	4
20	الأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة	5
26	أهداف نظام الرقابة الداخلية	6
31	مقومات نظام الرقابة الداخلية	7
33	إجراءات نظام الرقابة الداخلية	8
38	مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية والوسائل المستعملة لذلك	9
49	الهيكل التنظيمي لقسم الصيانة سونطراك فرع النقل بالانابيب	10
51	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	11

ملخص:

سنحاول في هذه الدراسة معالجة دور آليات الحوكمة من حيث مدى إمكانية مساهمتها في تفعيل الرقابة الداخلية، مع دراسة حالة مؤسسة سونطراك فرع الصيانة بسكرا، حيث تم تركيز الإهتمام في هذه الدراسة على دور كل من مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة ودور هذه الآليات في تفعيل الرقابة الداخلية.

وبعد إستعراض المفاهيم النظرية الخاصة بحوكمة المؤسسات، إضافة إلى آلياتها، تأتي الدراسة الميدانية في محاولة لإبراز واقع الحوكمة في مؤسسة سونطراك فرع الصيانة بسكرا ومدى مساهمتها في تفعيل الرقابة الداخلية، وذلك بدراسة واقع عمل كل من مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية، لجنة المراجعة والمدقق الداخلي والخارجي ومدى تكامل هذه الآليات مع بعضها البعض في المؤسسة بهدف مقارنتها مع القوانين التي تحكمها من جهة وبين التجسيديات لمتطلبات الحوكمة العالمية من جهة أخرى، حيث توصلت الدراسة إلى إظهار ذلك الإدراك لمدى أهمية الحوكمة في تفعيل الرقابة الداخلية .

الكلمات المفتاحية : حوكمة المؤسسات، الرقابة الداخلية، مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية، لجان المراجعة، المراجع الداخلي والمراجع الخارجي.

Abstract:

In this study, we will attempt to address the role of governance mechanisms in terms of the extent to which they can contribute to the implementation of internal control, with a study of the case of the Sonatrach Maintenance Branch in Saskra, where the focus of this study was on the role of the Board of Directors, the internal audit and the Audit Committee and the role of these mechanisms in activating Internal control.

Following the review of the conceptual concepts of corporate governance, in addition to its tools, the field study is an attempt to highlight the reality of governance in Sonatrach, the maintenance branch in Saskra, and its contribution to activating internal control by examining the work of the Board of Directors, Internal Audit, Audit Committee and Internal and External Auditors. And how integrated these mechanisms are D institution in order to compare them with the laws that govern the one hand and the requirements of governance instantiations global on the other hand, where the study found to show that awareness of the importance of corporate governance in the activation of internal control.

Key Words: Corporate Governance, Internal Oversight, Board of Directors, Internal Audit, Audit Committees, Internal Auditor and External Auditor.

مقدمة

تتميز الكيانات الاقتصادية الحديثة بانفصال الملكية عن الإدارة، وهو ما جعل المساهمين والمنظمات وحتى الدول تبحث عن أنظمة تستطيع من خلالها التقليل من خطر الفساد والانهيال السريع للشركات التي عرفته العديد من الدول الأوربية في بداية القرن الواحد والعشرين.

تسعى الحكمة إلى إيجاد البيئة القانونية والإطار المؤسسي اللذان يساعدان المؤسسات بمختلف أنواعها على القيام بأنشطتها الاقتصادية في ظل اقتصاد السوق، فلا يمكن تطوير إطار الحكمة إلا بتوفر حيز قانوني ومؤسسي بالإضافة إلى وجود آليات فعالة للحكمة تنظم العلاقات التعاقدية لكافة الأطراف المتواجدة في السوق.

تبت العديد من المنظمات والهيئات الدولية نظام حوكمة المؤسسات، على رأسها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بداية من سنة 1999.

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

تحتاج الكيانات الاقتصادية إلى التقليل من الأخطاء والغش من أجل الحصول على بيانات محاسبية صادقة وموثوق فيها ولا يتحقق هذا إلا بنظام رقابة فعال وجيد، إضافة إلى استناد المراجع عند أداء مهامه على فعالية نظام الرقابة الداخلية لتحديد حجم العمل أو تحديد مجال تدخله.

الإشكالية:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية ركيزة أساسية داخل المؤسسة وذلك من خلال ما يصدره من تقارير ومدى مصداقية هذه التقارير وقدرة المؤسسة في الاعتماد عليها، حيث أن آليات ومبادئ الحوكمة المطبقة في المؤسسة تساعد إلى حد معين على تقويم الرقابة الداخلية وذلك من خلال المراجعة المستمرة للتقارير التي تصدرها وإبداء الرأي المحايد حول هذه التقارير، ومن هنا تعتبر الحوكمة بآلياتها ومبادئها كمحرك لنظام الرقابة الداخلية وهذا النظام يسعى إلى مراقبة جميع أعمال المؤسسة التسييرية ، ثم إصدار تقارير على مدى تطبيقها لمختلف القوانين ومعايير العمل المتفق عليها ثم تقوم برفعها لمجلس الإدارة من أجل دراستها وعلى أساسها إصدار قرارات جديدة، فإذا كانت هذه التقارير إيجابية يقوم مجلس الإدارة بإصدار قرارات لدعمها، وإذا كانت هذه التقارير سلبية يصدر قرارات من أجل تصحيحه.

ومما سبق يمكن طرح التساؤل الرئيسي التالي:

ما دور آليات الحوكمة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟

للإجابة على التساؤل السابق نستعين بالأسئلة الفرعية التالية:

1- ماهية حوكمة المؤسسات وماهية نظام الرقابة الداخلية؟

2- ما العلاقة الموجودة بين نظام الرقابة الداخلية وحوكمة المؤسسات؟

3- كيف تساهم آليات الحوكمة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية؟

الفرضيات.

1- الالتزام بآليات الحوكمة في المؤسسات يعمل على تفعيل وتحسين الرقابة الداخلية.

2- فعالية الرقابة الداخلية تعتمد بشكل كبير على فعالية آليات حوكمة المؤسسات في المؤسسة محل الدراسة.

3- تسهل فعالية نظام الرقابة الداخلية إكتشاف الأخطاء وتصحيحها ويمكن المؤسسة من البقاء والإستمرار و يضمن تطبيق القوانين واللوائح داخل المؤسسة.

أهمية الدراسة:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية من المواضيع التي تلقى اهتماما من طرف الهيئات الحكومية والاقتصادية على العموم، وتعتبر حوكمة المؤسسات بآلياتها أداة فعالة في إرساء نظام فعال للرقابة الداخلية من خلال توفير مناخ ملائم للإدارة لإخراج معلومات مالية صادقة تعبر عن الصورة الحقيقية للمؤسسات، وبالتالي معرفة مدى قوة الاقتصاد الوطني.

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة في الجانب النظري إلى إظهار العلاقة الموجودة بين نظام الرقابة الداخلية وحوكمة المؤسسات، ودور آليات حوكمة المؤسسات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، كما سنحاول في الجانب التطبيقي دراسة حالة مؤسسة سونطراك قرع الصيانة بسكرة لمعرفة العلاقة بين المتغيرات.

أسباب اختيار الموضوع:

1- الاهتمام المتزايد بحوكمة الشركات من قبل المهنيين والباحثين لإيجاد أفضل الطرق والسبل لتطبيق رقابة داخلية فعالة.

2- حاجة المؤسسات الجزائرية لهذا النوع من الدراسات خاصة بعد التحول إلى نظام اقتصاد السوق.

3- نقص الدراسات في هذا المجال في المكتبة الجامعية ومحاولة لتعميم الفائدة ولو بشكل يسير.

4- ارتباط الدراسة بمجال التخصص والميل الشخصي للموضوع.

منهج الدراسة:

إعتمده الدراسة في سبيل الوصول إلى مخرج للإشكالية والإجابة على التساؤلات المطروحة واختبار صحة الفرضيات على مناهج بحث متعارف عليها، و نعني بذلك المنهج الوصفي، الذي استعرض مفهوم حوكمة المؤسسات ومفهوم نظام الرقابة الداخلية، إضافة إلى الأسلوب التحليلي المستعمل في السعي إلى ربط ما جاءت به الحوكمة من آليات و دورها في تفعيل الرقابة الداخلية ، وأخيرا أسلوب دراسة حالة وذلك من أجل الدراسة الميدانية وتحليل مختلف النتائج المتوصل إليها.

هيكل الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات ارتأينا تقديم خطة تحقق مبدأ وحدة الموضوع وتسلسل الأفكار من خلال تقسيم بحثنا إلى ثلاثة فصول، سيتم التطرق في الفصل الأول إلى الإطار العام لحوكمة المؤسسات أما في الفصل الثاني فسيتم التطرق إلى دور آليات حوكمة المؤسسات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية والفصل الثالث وهو الفصل التطبيقي سنقوم بدراسة ميدانية للإجابة عن الإشكالية المطروحة .

الفصل الأول: الإطار العام

لحوكمة المؤسسات

تمهيد:

أدت الانهيارات المالية في العديد من البلدان في الآونة الأخيرة إلى التفكير في كيفية حماية المستثمرين من أخطاء مجالس الإدارة لشركات وقد أسفر ذلك عن الاهتمام بالدور الذي يلعب مفهوم الحوكمة في التأكيد على الالتزام بالإجراءات والسياسات الرقابية وعلى دورها في جذب الاستثمارات وتدعيم اقتصاديات الدول، من خلال وضع أسس معينة للعلاقة بين مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين بالشكل الذي يؤدي إلى وجود شفافية في التعامل بين هذه الأطراف والذي يؤدي إلى منع حدوث مثل هذه الانهيارات المالية في المستقبل.

وستتناول في هذا الفصل ثلاثة مباحث.

المبحث الأول: مدخل إلى حوكمة المؤسسات.

المبحث الثاني: أسس حوكمة المؤسسات.

المبحث الثالث: الإطار العملي لحوكمة المؤسسات.

المبحث الأول: مدخل إلى حوكمة المؤسسات. نظراً للاهتمام المتزايد لمفهوم الحوكمة خاصة بعد الانهيارات الاقتصادية والمالية التي شهدتها عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في التسعينات من القرن الماضي، وكذلك ما شهدته الاقتصاد الأمريكي في بداية القرن الحالي فقد حرصت العديد من المؤسسات الدولية على دراسة هذا المفهوم وتحليله.

المطلب الأول: نشأة حوكمة المؤسسات ومضمونها.

أولاً: نشأة حوكمة الشركات:¹ أدى ظهور نظرية الوكالة وما ارتبط بها من إلقاء الضوء على المشاكل التي تنشأ نتيجة تعارض المصالح بين أعضاء مجالس إدارة الشركات وبين المساهمين إلى زيادة الاهتمام والتفكير لضرورة وجود مجموعة من القوانين واللوائح التي تعمل على حماية مصالح المساهمين والحد من التلاعب المالي والإداري الذي يقوم به أعضاء مجالس الإدارة بهدف تعظيم مصالحهم الخاصة وذلك باعتبارهم الجهة التي تمسك بزمام الأمور داخل الشركات، وفي عام 1976 قام كل من (Jensen et Meekling) بالاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وإبراز أهميته والحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة والتي مثلتها نظرية الوكالة، ولاحق ذلك مجموعة من الدراسات العلمية والعملية التي أكدت على أهمية الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات وأنها على زيادة ثقة المستثمرين في أعضاء مجالس الشركة، وبالتالي قدرة الدول على جلب المستثمرين جدد سواء محليين أو أجانب وما يترتب عليه ذلك من اقتصاديات تلك الدول، وصاحب ذلك قيام دول العالم بالاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات عن طريق قيام كل من الهيئات العلمية بما والمرشعين بإصدار مجموعة من اللوائح والقوانين والتقارير التي تؤكد على أهمية إلتزام الشركات بتطبيق تلك المبادئ ففي الولايات المتحدة الأمريكية أدى تطور سوق المال ووجود هيئات رقابية فعالة تعمل على مراقبته وتشرف على شفافية البيانات والمعلومات التي تصدرها الشركات التي تعمل به، بالإضافة إلى التطور الذي وصلت إليه مهنة المحاسبة والمراجعة أدى إلى زيادة الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وإلزام الشركات، وخاصة المسجلة أسهمها لدى البورصات لضرورة تطبيق المبادئ التي يضمنها هذا المفهوم، ومن الملاحظ أن الاهتمام بهذا المفهوم ظهر بصورة واضحة عند قيام أكبر صندوق للمعاشات العام في الولايات المتحدة الأمريكية بتعريف حوكمة الشركات وإلقاء الضوء على أهميتها و جوهرها في حماية حقوق المساهمين، ففي عام 1987 قامت اللجنة الوطنية والخاصة بالإنحرافات في الولايات المتحدة الأمريكية التابعة لـ (SEC) (Security & Exchange Commision) بإعداد القوائم المالية وإصدار تقريرها المسمى (Treadwa) والذي تضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات وما يرتبط بها من منع حدوث الغش و التلاعب في إعداد القوائم المالية وذلك عن طريق الإهتمام بمفهوم نظام الرقابة الداخلية وتقوية مهنة المراجعة الخارجية أمام مجالس إدارة الشركات، في عام 1999 أصدر كل من (NYSE) (New york Stock Exchan) و (National Association of Securityes) NASD (Dealers) تقريرهما المعروف باسم (Blow Riblon Raport) والذي إهتم بفعالية الدور الذي يمكن أن تقوم به لجان المراجعة بالشركات بشأن الإلتزام بمبادئ حوكمة الشركات، ففي عام 2002 وفي أعقاب الإنهيارات المالية الكبرى للشركات الأمريكية تم إصدار (Oxeyact Sarbanes) الذي ركز على دور حوكمة الشركات في القضاء على الفساد المالي والإداري الذي يواجه العديد من الشركات وتفعيل الدور الذي يلعبه الأعضاء غير التنفيذيين من مجالس إدارة الشركات.

¹ محمد مصافي سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009، ص ص ، 14 - 15.

ثانياً: مضمون فكرة حوكمة المؤسسات. يدور مضمون حوكمة الشركات على محور الضمير والحس الأخلاقي، وعلى قاعدة القيم والمبادئ العليا، وعلى نسيج الصدق والعقلانية والشفافية، وعلى تكامل العناصر المؤكدة لنجاح المشروع مثل الإصرار والمثابرة والنزاهة والحرص على ما ينفع المشروع، والتفاني والإخلاص في العمل، والحوكمة تمثل إضافة إلى عوامل الأمن الصناعي، كما أنها تمثل حضور قوي لكافة الأطراف وأصحاب العلاقة مع الشركات، حضور يجعل هذه الأطراف على علم وعلى بينة من ما يحدث ويتم بالفعل في الشركة وهي تمثل يقظة ضمير ووعي صاحب مصلحة، ودليل ثقة واطمئنان لصاحب علاقة مباشرة أو غير مباشرة وأساس لتقييم دوائر اهتمام في مجتمع تتسع دائرته شيئاً فشيئاً حتى يشمل العالم بأكمله.¹

لا تستطيع حوكمة الشركات الاعتماد فقط على الأنظمة والتشريعات لتحقيق الأهداف المرجوة بل يستلزم على جميع الأطراف من مدراء ومساهمين ومستثمرين ومصارف المشاركة للتعرف في سبيل حوكمة شركات أفضل.²

حيث تعمل الحوكمة على ضمان عدم قيام مجلس الإدارة بإساءة استخدام سلطاتهم في الإضرار بمصالح المساهمين أو أي من الأطراف المرتبطة بالشركة كالموردين وحملة السندات والمقرضين والدائنين والمستهلكين، كما تعمل الحوكمة على ألا تسيء الإدارة استغلال أموال حملة الأسهم، وأن تجعل الإدارة حريصة على ربحية وقيمة أسهم الشركات، من هنا تأتي الحوكمة بنظام يعمل على استخدامها في إطار سليم يحقق تفاعل وتفصيل اقتصاديات السوق.³

المطلب الثاني: مفهوم حوكمة المؤسسات وخصائصها.

أولاً: مفهوم حوكمة المؤسسات: يمكن تعريف حوكمة المؤسسات كما يلي.

التعريف الأول: هي أسلوب منظم بمجموعة من القوانين والقواعد والإجراءات تساعد الإدارة في حسن استغلال الموارد المتاحة للمؤسسة والحفاظ على أصولها وحقوق المساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين.⁴

التعريف الثاني: تعتبر مفهوماً شاملاً يتضمن مجموعة من النظم والمعايير والقواعد والإجراءات التي يمكن إتباعها بهدف تقنين وتنظيم العلاقة بين إدارة المؤسسة وبين كافة الجهات ذات الصلة التي تتعامل معها على النحو الذي يحمي ويحافظ على الحقوق ويؤدي الواجبات.⁵

التعريف الثالث: تعد نظاماً يرتكز على مجموعة من القواعد والمقومات الأساسية المتمثلة بالهيكل التنظيمي ونظام للإدارة وبجميع وظائفها المتمثلة بالتنظيم والتوجيه والرقابة مع تحديد ذات العلاقة للمسؤوليات والصلاحيات.⁶

¹ محسن أحمد الحضيري، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، القاهرة، 2005، ص 32-33.

² عدلي علي حامد، بحوث وأوراق عمل، مؤتمر متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، المنعقد في شرم الشيخ، مصر، ماي 2007، ص 132.

³ أشرف حنا ميخائيل، تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات، المؤتمر العربي الأول، المنعقد في شيراتون القاهرة، سبتمبر 2005، ص 24-26.

⁴ فهيم سلطان محمد الحاج، آليات حوكمة لشركات ودورها في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة في المؤسسات المساهمة العامة السودانية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، العدد 01، 2012، ص 47.

⁵ سيد عبد الرحمن عباس بله، دور تطبيق حوكمة المؤسسات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، 2012، ص 55.

⁶ رافد عبيد النواس، أثر حوكمة المؤسسات على جودة أداء مراقب الحسابات - نموذج مقترح في ظل الأزمات الاقتصادية العالمية-، مجلة المحاسب، المجلد 23، العدد 45، 2016، ص 07.

التعريف الرابع: وتعد حوكمة المؤسسات من أهم العمليات الضرورية واللازمة للتأكد من حسن سير عمل المؤسسات وتأكيد نزاهة الإدارة فيها وذلك للوفاء بالالتزامات والتعهدات ولضمان تحقيق المنشآت لأهدافها بشكل قانوني واقتصادي سليم بالإضافة إلى ما توفره من وسائل ضبط تعمل على زيادة الجودة وتطوير الأداء مما يؤدي إلى الحفاظ على مصالح جميع الأطراف.¹

وبناء على ما سبق ذكره، يمكن اقتراح تعريف لحوكمة الشركات، والذي نشير فيه إليها على أنها: "مجموعة الآليات التي بموجبها يتم تنظيم، توجيه، تنسيق ومراقبة أعمال المؤسسة، بما يضمن الالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني الرشيد، والتوازن في تحقيق مصالح كافة الأطراف المرتبطة بالمؤسسة لتعزيز أدائها وضمان إستمراريتها".

ثانياً: خصائص حوكمة الشركات. يشير مصطلح حوكمة المؤسسات إلى أن هناك مجموعة من الخصائص التي يجب أن تتوافر بشكل أساسي في سلوكيات الفئات المختلفة ذات الصلة بالشركات، وهذا حتى يتحقق الغرض من وراء تطبيق هذا المفهوم، والمتمثلة في مايلي:²

1- الانضباط: أي إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح.

2- الشفافية: بتقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث.

3- الاستقلالية: تلافي التأثيرات غير الضرورية نتيجة للضغوط.

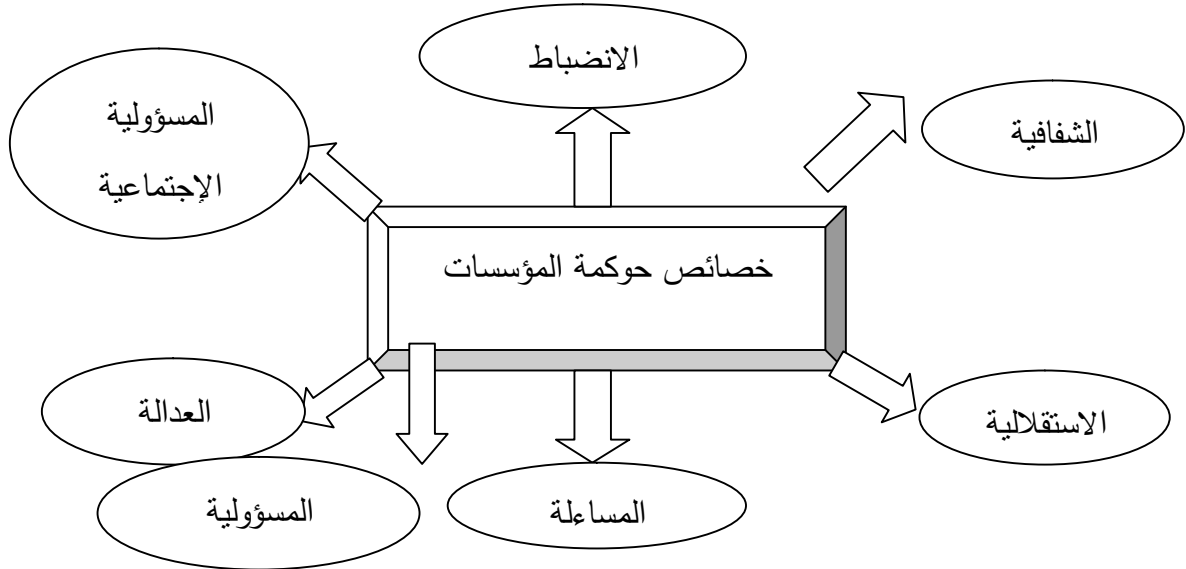
4- المساءلة: أي إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.

5- المسؤولية: أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المنشأة.

6- العدالة: أي يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المنشأة.

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

الشكل (01): خصائص حوكمة المؤسسات



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المراجع.

¹ فانت حنا كيرزان، مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة في المصارف السورية العامة والخاصة (دراسة مقارنة)، مجلد 19، العدد 04، 2013، ص، 94.

² طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات، الطبعة الأولى، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2005، ص23.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف حوكمة المؤسسات.

أولاً: أهداف حوكمة المؤسسات. إن حوكمة المؤسسات تلعب دوراً مهماً في تحقيق مجموعة من الأهداف التي يمكن إنجازها بالآتي:¹

- 1- حماية حقوق المساهمين: وذلك من خلال الاحتفاظ بسجلات لتثبيت ملكيتهم بالأشهر والشفافية بالمعلومات وتقديمها في الوقت المناسب، فضلاً عن ضمان حقوق المساهم بما في ذلك حق انتخاب أعضاء مجلس الإدارة والحصول على حصة من الأرباح السنوية.
- 2- تحقيق العدالة: وتعني الاعتراف بحقوق جميع الأطراف ذات المصالح بالشركة وبالشكل الذي يضمن تحقيق العدالة والمساواة بين المساهمين سواء كانوا داخل أو خارج الشركة.
- 3- حماية مصالح الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالشركة: وهذا ما يتطلب زرع روح الانتماء والولاء للمتعاملين مع الشركة وفي مقدمة ذلك العاملين بها.
- 4- توفير المعلومات ودعم سلامة قنوات الاتصال: إن توفير المعلومات المفيدة ذات الخصائص المتمثلة بالدقة والملائمة لجميع الأطراف ذات العلاقة بعمل الشركة كل ذلك يعكس سلامة و صحة التحكم المؤسسي في المؤسسة فضلاً عن سلامة أنظمة الرقابة الداخلية والخارجية وتطبيق القواعد والقوانين كلها تدعم حوكمة المؤسسات وبما يعكس في سلامة أداء المؤسسة وكفائته وفعاليتها.
- 5- إستراتيجية المؤسسة: تنتهج المؤسسات مجموعة من الاستراتيجيات التي تستهدف من ورائها البقاء ضمن دائرة المنافسة وتحقيق الميزة التنافسية من خلال إضافة قيمة لها في القطاع أو السوق الذي تعمل به، إذ يتم من خلالها تحديد نقاط القوة والضعف في المؤسسة وفعاليتها مع الفرص والتهديدات البيئية وبعتماد منهجية التحليل الاستراتيجي.
- 6- إدارة المخاطر المختلفة: وذلك من خلال وجود إدارة كفأة وفاعلة للمخاطر فضلاً عن وجود نظام للرقابة الداخلية يعمل بالتنسيق مع المراقب الخارجي، إن ما ذكر من أهداف للتحكم المؤسسي سيقبل أثره حتماً في تحسين الأداء الاقتصادي للمؤسسة فضلاً عن الحفاظ ودعم السمعة الاقتصادية للمؤسسة من خلال التمسك بمجموعة من المبادئ والقواعد الخاصة بالسلوك المهني وبجميع الوظائف الخاصة بالشركة، وتجدر الإشارة إلى أن التطبيق الجيد لحوكمة يتوقف على توافر مستوى جودة مجموعتين من المحددات والمتمثلة بالمحددات الخارجية المتعلقة بالمناخ العام للاستثمار في الدولة والذي يشمل القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي وعمل السوق وكفاءة القطاع المالي بالإضافة إلى المؤسسات الخاصة بالمهن الحرة مثل مكاتب المحاماة والتدقيق، إذ أن وجود هذه المحددات يتضمن تطبيق تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة المؤسسات وبالشكل الذي يمنع التعارض ما بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص، فضلاً عن المحددات الداخلية التي تشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتفويض الصلاحيات وتوزيع المسؤوليات بين المؤسسة.

ثانياً: مبررات الاهتمام بحوكمة المؤسسات. يمكن القول بأن أساس الاهتمام بمفهوم حوكمة المؤسسات يعود إلى فضيحة

(WATERGATE) في الولايات المتحدة الأمريكية والتي تبعها انهيار مؤسسة (PEN CENTRAL COMPANY) في

السبعينات من القرن الماضي، إلى جانب الكشف عن حالات عديدة من الرشاوى التي تقدمها مؤسسات الأعمال المالية العاملة في مجال التجارة

¹ محمد عامر، مصطفى حجاج، دور حوكمة المؤسسات في تحسين جودة التدقيق، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني حول المحاسبة والتدقيق كدعماء لتحسين الاستثمار بالمؤسسات الجزائرية المنعقدة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة المدية يوم 2017/11/30 ص ص 6-7.

الخارجية إلى المسؤولين الأجانب والتي على إثرها تم إصدار قانون (foreign corporate) في عام 1977، وعلى العموم فإنه يمكن القول بأن هنالك عوامل رئيسة للاهتمام بحوكمة الشركات تتمثل في: ¹

- 1- الكوارث المؤسسية: بسبب السيطرة والرقابة الضعيفة لمجالس الإدارات ذات الاستقلالية الضعيفة، ولجان التدقيق غير الكفأة وذات جودة أداء منخفضة، وضعف أنظمة الرقابة والتدقيق الداخلية والخارجية كل ذلك أدى إلى انهيار وإفلاس عدد كبير من الشركات مثل (ENRON, QUEST ANDERSON, XEROX, WATERGATE). إذ شهد الاقتصاد الأمريكي تضخما بالآرباح نتيجة مغالاة بعض المؤسسات الكبيرة في تصميم أرباحها بأكثر من 150%، إن التلاعب هذا صاحبه عدم الالتزام بقواعد ومبادئ السلوك المهني وأخلاقيات المهنة بل السعي وراء الحصول على المكاسب السريعة، إذ كانت مؤسسة (ENRON) الأمريكية من ضمن المؤسسات التي أشهرت إفلاسها في كانون الأول من عام 2001 في الوقت الذي كان سعر السهم الواحد فيها 83 دولار ثم انخفض إلى أقل من دولار، مما أثر على المستثمرين الذين اتخذوا قراراتهم بافتراض أن القوائم المالية المنشورة كانت صحيحة.
- 2- التغييرات في حصة ملكية الأسهم: تعد قضايا حوكمة المؤسسات أكثر صراحة و وضوحا لأنشطة المستثمرين والمساهمين خاصة عندما أصبحت ملكية الأسهم في المؤسسات العامة أكثر تركيزا في أيدي مستثمرين آخرين فضلا من المستثمرين المؤسسين، فإن قدرة هؤلاء المستثمرين للضغط على الشركة لتلبية طلباتهم تكون أقل، إذ أنه ولغرض توفر حوكمة المؤسسات بشكل أفضل يجب تخفيض المخاطر التي تتعرض لها المؤسسات فضلا عن تخفيض كلفة رأسمال الشركة.
- 3- البيئة القانونية: تأتي أهمية حوكمة المؤسسات من الناحية القانونية للتغلب على سلبيات تنفيذ التعاقدات التي تتم بين جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة وبالشكل الذي يضمن حقوق كل طرف من الممارسات السلبية.
- 4- الفصل بين الإدارة والملكية (التحكم): في الشركات المملوكة للجمهور، إذ يسعى المستثمرين إلى استثمار رؤوس أموالهم في المؤسسات بجانب أن الكثير منهم ليس لديه الوقت أو الخبرة الكافية للإدارة، مما يضطرهم إلى الاستعانة بأفراد خارجيين ذوي خبرة وكفاءة إدارية لانجاز الأعمال الإدارية الخاصة بالشركة.

إن العوامل المذكورة أعلاه شخصت الحاجة إلى الاهتمام والتأكيد على كفاءة العمليات التشغيلية وتطبيق القوانين والتعليمات والقواعد وإصدار المعايير والمبادئ الواجب إتباعها لغرض زيادة الثقة بالتقارير والقوائم المالية، فضلا عن تخفيض مخاطر المؤسسات وكلفة رأس المال، وإصدار تشريعات وقوانين لحوكمة المؤسسات.

المبحث الثاني: أسس حوكمة المؤسسات. سنتطرق في هذا المبحث إلى أسس قيام حوكمة المؤسسات وذلك من خلال التعرف على محدداتها ومروا بمبادئها ووصولها إلى آلياتها .

المطلب الأول: محددات حوكمة المؤسسات. يتوقف التطبيق الجيد لحوكمة المؤسسات على مدى وجود مستوى محدد من مجموعتين من المحددات الداخلية والخارجية.

¹ محمد عامر، مصطفى حجاج، مرجع سبق ذكره، ص 5-6.

أولاً: المحددات الداخلية:¹ وتشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والإدارة التنفيذية، والتي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاث. وتتمثل هذه المحددات في:

1- مجلس الإدارة: يجب أن يضمن مجلس الإدارة التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للشركة، وأن يتحمل كل من مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية المسؤولية المباشرة وغير المباشرة عن مدى تحقيق أهداف الشركة، وتحقيق مصلحة المساهمين وأصحاب المصالح ومعاملتهم معاملة عادلة، كما يجب عليهم وضع الأهداف ومراقبة الأداء وضمان الشفافية في ترشيح وانتخاب مجلس الإدارة والإفصاح ونزاهة حسابات الشركة والإشراف على حسن ممارسة الحوكمة في الشركة وممارسة الحكم الموضوعي المستقل على شؤون الشركة، من أجل إنجاح عملية التحكم المؤسسي ومن ثم حوكمة الشركات الذي يعد إعداد جزءاً من مسؤولية مجلس الهيكل التنظيمي ويتضمن عملية التسلسل الهرمي للسلطة لغرض تحديد الواجبات وتوزيع المسؤوليات وخطوط تفويض السلطات، من أجل بلوغ النتائج المرجوة، ويتوقف ذلك على مدى مساهمة الأطراف الممثلة في الشركة في تحقيق أهدافها، كما يؤدي الهيكل التنظيمي إلى التوجيه وهو وظيفة إدارية تهدف إلى فهم أساس طبيعة السلوك الإنساني وقيادته لغرض تحقيق أهداف الشركة وهي الأداة التي توفر ما يحتاج النظام المحاسبي والمال إليه مستخدمو البيانات والمعلومات لاتخاذ القرارات، لأن النظام المحاسبي يشكل القاعدة الأساسية للمعلومات كونه يقوم بتلخيص وتجميع المعلومات لمتخذي القرارات الإستراتيجية والتشغيلية بكفاءة، وأخيراً فإن هذه النظم تؤثر في عملية التحكم المؤسسي إذ كلما كانت فعالة وكفؤاً أسهمت بصورة إيجابية في عملية التحكم.

2- قيم الشركة: وهي التي تتعلق بالسلوك الأخلاقي للشركة، ومستويات عالية من القيم القائمة على الأخلاق المهنية من نزاهة وموضوعية وأمانة في تنفيذ عمليات الشركة.

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

المطلب الثاني: مبادئ حوكمة المؤسسات وركائزها الأساسية.

أولاً: مبادئ حوكمة المؤسسات. هذه المبادئ أقرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة الشركات في اجتماع مجلس المنظمة وتستهدف المبادئ مساعدة حكومات الدول الأعضاء وحكومات الدول غير الأعضاء في غمار جهودها لتقييم وتحسين الأطر القانونية والمؤسسية والتنظيمية لحوكمة المؤسسات بالإضافة إلى توفير الخطوط الإرشادية والمقترحات لأسواق الأوراق المالية والمستثمرين والشركات وغيرها من الأطراف التي تلعب

¹ عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، فلسطين، 2009، ص 34-35.

² هوارى معراج، حديدي آدم، نحو تفعيل دور الحوكمة المؤسسية في ضبط إدارة الأرباح في البنوك التجارية الجزائرية، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، يومي 6-7 ماي 2012، ص 5.

دورا في عملية وضع أساليب سليمة لحوكمة الشركات و تركز المبادئ على وضع حدود معينة كأداة مفيدة لتحسين أساليب الحوكمة للشركات أو المؤسسات الخاصة و المملوكة للدولة وهذه المبادئ هي:

- 1- حقوق المساهمين .
- 2- المعاملة المتكافئة للمساهمين .
- 3- دور أصحاب المصالح.
- 4- الإفصاح و الشفافية .
- 5- مسؤولية مجلس الإدارة .

وسوف يتم التطرق إلى هذه المبادئ كل مبدأ على حدة كما يلي ¹:

المبدأ الأول: حقوق المساهمين. ينبغي أن يكفل إطار حوكمة الشركات حماية حقوق المساهمين و تشمل حقوق المساهمين الأساسية ما يلي :

- 1- تأمين أساليب تسجيل الملكية .
- 2- نقل أو تحويل ملكية الأسهم
- 3- انتخاب أعضاء مجلس الإدارة .
- 4- الحصول على حصص من أرباح الشركات .
- 5- المشاركة و التصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين .
- 6- الحصول على المعلومات الخاصة للشركة في الوقت المناسب .
- 7- التعديلات في النظام الأساسي (مواد تأسيس الشركة).
- 8- يتعين الإفصاح عن الهياكل و الترتيبات الرأس مالية التي تمكن أعداد من المساهمين ممارسة درجة من الرقابة لا تتناسب مع حقوق الملكية التي بحوزتها.
- 9- ينبغي السماح لأسواق الرقابة على الشركات بالعمل على نحو فعال و يتسم بالشفافية .
- 10- يجب استخدام الآليات المضادة للاستحواد لتحسين الإدارة التنفيذية ضد المساءلة .
- 11- ينبغي أن يأخذ المساهمون و من بينهم المستثمرين المؤسسين في الحسبان التكاليف و المنافع المقترنة بممارستهم لحقوقهم في التصويت .
- 12- يجب ضمان الصياغة الواضحة و الإفصاح عن القواعد و الإجراءات التي تحكم حياة حقوق الرقابة على الشركات و يصادق ذلك أيضا على التعديلات غير العادية مثل عمليات الاندماج و بيع نسب كبيرة من أصول الشركة بحيث يتسنى للمستثمرين فهم حقوقهم و التعرف على المسارات المتاحة لهم كما أن التعاملات المالية ينبغي أن تجرى بأسعار مفصحة عنها و أن تتم في ظروف عادلة يكون من شأنها حماية حقوق كافة المساهمين وفقا لفئاتهم المختلفة .

¹ طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات المفاهيم-المبادئ-التجارب-المتطلبات لشركات قطاع عام وخاص ومصارف، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الثانية، 2007، ص ص ، 42 -

الفصل الأول: الإطار العام لحوكمة المؤسسات

المبدأ الثاني: المعاملة المتكافئة للمساهمين. يجب أن يكفل الإطار العام للحوكمة المعاملة المتكافئة للمساهمين ومن بينهم صغار المساهمين والمساهمين الأجانب، كما ينبغي أن تتاح لكافة المساهمين فرصة الحصول على تعويض فعلى في حالة انتهاك حقوقهم والتي سيتم التعرف عليها في الآتي :

- 1- يجب أن يعامل المساهمون المتمون إلى نفس الفئة معاملة متكافئة .
- 2- ينبغي أن يكون للمساهمين - داخل كل فئة- نفس حقوق التصويت فكافة المساهمين يجب أن يتمكنوا من الحصول على المعلومات المتصلة بحقوق التصويت الممنوحة لكل من فئات المساهمين و ذلك قبل قيامهم بشراء الأسهم كما يجب أن تكون أية متغيرات مقترحة في حقوق التصويت موضعاً لعملية التصويت من جانب المساهمين .
- 3- يجب أن يتم التصويت بواسطة الأمانة أو المفوضين بطريقة متفق عليها مع أصحاب الأسهم .
- 4- يجب أن تكفل العمليات و الإجراءات المتصلة بالاجتماعات العامة للمساهمين المعاملة المتكافئة لكافة المساهمين، كما يجب أن لا تسفر إجراءات الشركة أو المؤسسة عن صعوبة أو ارتفاع تكلفة عملية التصويت.
- 5- يجب منع تداول الأسهم بصورة لا تتسم بالإفصاح و الشفافية .
- 6- ينبغي أن يطلب من أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين الإفصاح عن وجود أية مصالح خاصة بهم قد تتصل بعمليات أو بمسائل تمس الشركة .

المبدأ الثالث: دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات. يجب أن ينطوي إطار حوكمة الشركات أو المؤسسات على الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح كما يرسبها القانون و أن يعمل أيضا على تشجيع التعامل بين الشركات و بين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة و فرص العمل و تحقيق الاستدامة للمشروعات القائمة على أسس مالية سليمة و تتمثل هذه الحقوق في :

- 1- ينبغي أن يعمل إطار الحوكمة على تأكيد احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون.
 - 2- حينما يحمي القانون حقوق أصحاب المصالح فإن أولئك ينبغي أن تتاح لهم فرصة الحصول على تعويضات في حالة انتهاك حقوقهم.
 - 3- يجب أن يسمح إطار الحوكمة بوجود آليات لمشاركة أصحاب المصالح و أن تكفل تلك الآليات بدورها تحسين مستويات الأداء.
 - 4- حينما يشارك أصحاب المصالح في عملية حوكمة المؤسسة يجب أن تكفل لهم فرصة الحصول على المعلومات المتصلة بذلك
- المبدأ الرابع: الإفصاح و الشفافية.** ينبغي أن يكفل إطار الحوكمة تحقيق الإفصاح الدقيق و في الوقت الملائم، بشأن كافة المسائل المتصلة بتأسيس الشركة و من بينها الموقف المالي و الأداء و الملكية و أسلوب ممارسة السلطة .

1- يجب أن يشتمل على الإفصاح، ولكن دون أن يقتصر على المعلومات التالية :

أ- النتائج المالية والتشغيلية للشركة أو المؤسسة .

ب- أهداف الشركة .

ت- عوامل المخاطرة المنظورة .

ث- حق الأغلبية من حيث المساهمة وحقوق التصويت .

ج- هياكل وسياسات حوكمة الشركات أو المؤسسات .

ح- أعضاء مجلس الإدارة والمدبرين التنفيذيين الرئيسيين والمرتبات والمزايا الممنوحة لهم .

خ- المسائل المادية المتصلة بالعملين وبغيرهم من أصحاب المصالح .

2- ينبغي إعداد ومراجعة المعلومات و كذا الإفصاح عنها بأسلوب يتفق و معايير الجودة المحاسبية و المالية، كما ينبغي أن يفي ذلك الأسلوب بمتطلبات الإفصاح غير المالية و أيضا بمتطلبات عمليات المراجعة .

3- يجب الاضطلاع بعملية مراجعة سنوية عن طريق مراجع مستقل، بهدف إتاحة المراجعة الخارجية و الموضوعية للأسلوب المستخدم في إعداد و تقديم القوائم المالية .

4- ينبغي أن تكفل قنوات توزيع المعلومات إمكانية حصول مستخدمي المعلومات عليها في الوقت الملائم و بالتكلفة المناسبة .

المبدأ الخامس: مسؤوليات مجلس الإدارة. يجب أن يتيح إطار حوكمة الشركات الخطوط الإرشادية الاستراتيجية لتوجيه الشركات كما يجب أن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة و أن تضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل الشركة و المساهمين ما يلي .

1- يجب أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس توافر كامل للمعلومات و كذا على أساس النوايا الحسنة و سلامة القواعد المطبقة، كما يجب أن يعمل لتحقيق مصالح الشركة و المساهمين .

2- حينما ينتج عن قرارات مجلس الإدارة تأثيرات متباينة على مختلف فئات المساهمين فإن المجلس ينبغي أن يعمل على تحقيق المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين .

3- يجب أن يضمن مجلس الإدارة التوافق مع القوانين السارية و أن يأخذ في الاعتبار اهتمامات كافة أصحاب المصالح.

4- يتعين على مجلس الإدارة القيام بمجموعة من الوظائف الأساسية من بينها :

أ-مراجعة و توجيه استراتيجية الشركة و خطط العمل و سياسة المخاطرة، و الموازنات السنوية، و خطط النشاط، و أن يضع أهداف الأداء و أن يتابع التنفيذ و أداء الشركة، كما يتولى الإشراف على الإنفاق الرأسمالي و على عمليات الاستحواذ، وبيع الأصول.

ب-اختيار المسؤولين التنفيذيين الرئيسيين و تقرير المرتبات و المزايا الممنوحة لهم و متابعتهم أيضا حينما يقتضي الأمر ذلك، و متابعة خطط التعاقب الوظيفي .

ت-مراجعة مستويات مرتبات و مزايا المسؤولين التنفيذيين و أعضاء مجلس الإدارة و ضمان الطابع الرسمي و الشفافية لعملية ترشيح أعضاء مجلس الإدارة .

ث-متابعة و إدارة صور تعارض المصالح المختلفة بالنسبة للإدارة التنفيذية و مجلس الإدارة و المساهمين و من بين تلك الصور، إساءة استخدام أصول الشركة و إجراء تعاملات الأطراف ذوي الصلة .

ج-ضمان سلامة التقارير المحاسبية و المالية للشركة، و من متطلبات ذلك وجود مراجع مستقل و إيجاد نظم الرقابة الملائمة و بصفة خاصة نظم متابعة المخاطرة و الرقابة المالية و الالتزام بإحكام القوانين .

ح- متابعة فعالية حوكمة الشركة التي يعمل المجلس في ظلها و إجراء التغييرات المطلوبة .

خ- الإشراف على عملية الإفصاح و الاتصالات .

5- يجب أن يتمكن مجلس الإدارة من ممارسة التقييم الموضوعي لشؤون الشركة و أن يجري ذلك بصفة خاصة على نحو مستقل عن الإدارة التنفيذية

أ- يتعين أن ينظر مجلس الإدارة في إمكانية تعيين عدد كاف من الأعضاء غير التنفيذيين الذين يتصفون بالقدرة على التقييم المستقل للأعمال حينما تكون هناك إمكانية لتعارض المصالح، و من أمثلة تلك المسؤوليات الرئيسية التقارير المالية، و ترشيح المسؤولين التنفيذيين و تقرير مكافآت أعضاء مجلس الإدارة.

ب- كي يتحقق الاضطلاع بتلك المسؤوليات يجب أن يكفل لأعضاء مجلس الإدارة إمكانية الحصول على المعلومات الدقيقة و ذات الصلة في الوقت المناسب.

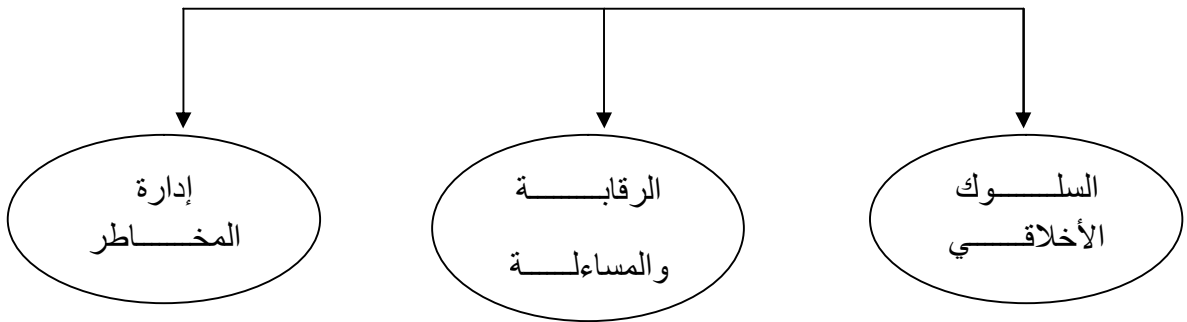
و يلاحظ أنه أضيف في الآونة الأخيرة مبدأ سادس للحوكمة يتضمن و جود إطار عام و متكامل للحوكمة يحتوي على الإرشادات و الإجراءات و دليل تطبيق مبادئ الحوكمة في الشركة أو المؤسسة و المعايير التي يتم الاسترشاد بها في هذا الأمر و قد تم وضع هذا المبدأ في الأولوية رقم (1) ليكون هو المبدأ الأول.

ثانيا: الركائز الأساسية للحوكمة ترتكز الحوكمة على ثلاث ركائز أساسية :¹

وهي موضحة في الشكل التالي :

الشكل رقم (02) : ركائز الحوكمة

الركائز الأساسية للحوكمة



المصدر: طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات المفاهيم-المبادئ-التجارب-المتطلبات لشركات قطاع عام وخاص ومصارف، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الثانية، 2007، ص، 49 .

1- السلوك الأخلاقي: ويكون بضمان الالتزام السلوكي من خلال .

أ- الالتزام بالأخلاقيات الحميدة .

ب- الالتزام بقواعد السلوك المهني الرشيد .

¹ طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات المفاهيم-المبادئ-التجارب-المتطلبات لشركات قطاع عام وخاص ومصارف، مرجع سبق ذكره، ص ، 49 .

ت- التوازن في تحقيق مصالح الأطراف المرتبطة بالمنشأة .

ث- الشفافية عند تقديم المعلومات .

ج- القيام بالمسؤولية الاجتماعية والحفاظ على بيئة نظيفة .

2- الرقابة والمساءلة: بمعنى تفعيل دور أصحاب المصلحة في نجاح المنشأة .

أ- أطراف رقابية عامة مثل: هيئة سوق المال ، مصلحة الشركة، البورصة، البنك المركزي في حالة البنوك.

ب- أطراف رقابية مباشرة: المساهمون، مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، المراجعون الداخليون، المراجعون الخارجيون .

ت- أطراف أخرى: الموردون، العملاء، المستهلكون، المودعون، المقرضون .

3- إدارة المخاطر: ويتم بـ :

أ- وضع نظام لإدارة المخاطر .

ب- الإفصاح وتوصيل المخاطر إلى المستخدمين وأصحاب المصلحة .

المطلب الثالث: آليات حوكمة المؤسسات. وتعرف آليات حوكمة المؤسسات بأنها مجموعة الممارسات (مهام وخصائص) تضمن للمؤسسة السيطرة على متغيرات بيئتها الداخلية، والتكيف مع متغيرات بيئتها الخارجية بالإفصاح على شفافية واضحة لتحقيق مطالب المصالح كافة و تهدف إلى:

1- الآليات الداخلية: وتمثل في مجموعة المتغيرات الموجودة في المؤسسة التي تؤثر سلباً أو إيجاباً على أداء المؤسسة، ويمكن تصنيفها إلى:¹

أ- مجلس الإدارة: يعد مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ أنه يحمي رأس المال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة، وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء إستراتيجية الإدارة العليا، كما أن مجلس الإدارة القوي يشارك بفعالية في وضع إستراتيجية الركة، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة، ويراقب سلوكها، ويقوم بأدائها، وبالتالي تعظيم قيمة الشركة، ولكي يتمكن مجلس الإدارة من القيام بواجباته في التوجيه والمراقبة، يلجأ إلى تكليف مجموعة من اللجان، من بين أعضائه من غير التنفيذيين، أبرزها ما يلي:

- لجنة التدقيق: يتمثل دورها في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية التي تفصح عنها الشركات، وذلك من خلال دورها في إعداد التقارير المالية، وإشرافها الداخلي في الشركات، وكذلك دورها في دعم هيئات التدقيق الخارجي وزيادة استقلاليتها في الشركات، فضلاً عن دورها في التأكيد على الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات .
- لجنة المكافآت: وتتركز وظائف لجنة المكافآت وواجباتها في تحديد الرواتب والمكافآت والمزايا الخاصة بالإدارة العليا.

¹ حساني رقية وآخرون، آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني الأول حول حوكمة الشركات المالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، منعقدة بالفترة 06-07-2012، ص ص، 18-19.

● **لجنة التعيينات:** لضمان الشفافية في تعيين أعضاء مجلس الإدارة وبقية الموظفين، فقد وضعت لهذه اللجنة مجموعة من الواجبات منها تعيين أفضل المؤهلين وتقويم مهاراتهم باستمرار، وتوخي الموضوعية في عملية التوظيف وكذلك الإعلان بين الوظائف المطلوب أشغالها.

ب - التدقيق الداخلي: يقوم المدققون الداخليون من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة، تحسين سلوك الموظفين العالمين في الشركات المملوكة للدولة، وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي.

2- الآليات الخارجية: تمثل جميع العوامل التي تؤثر في أداء الشركة التي يكون مصدرها البيئة الخارجية المحيطة، وتعد من المصادر المهمة للضغط من أجل تطبيق قواعد الحوكمة، من الأمثلة على هذه الآليات:¹

أ- منافسة سوق المنتجات (الخدمات أو سوق العمل الإداري): تعد الآليات المهمة لحوكمة الشركات، وذلك لأنها إذ لم تتم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح، إنها سوف تفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس حقل الصناعة، وبالتالي تتعرض للإفلاس، فمنافسة سوق المنتجات تجذب سلوك الإدارة وخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري والإدارة العليا.

ب- الاندماجات والاكتمابات: مما لا شك فيه أن الاندماجات والاكتماب من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع الشركات في أنحاء العالم، لأن الاكتماب آلية مهمة من آليات الحوكمة وبدونه لا يمكن السيطرة على سلوك الإدارة بشكل فعّال، بحيث غالباً ما يتم الاستغناء عن خدمات الإدارات ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الاكتماب أو الاندماج.

ج- التدقيق الخارجي: يؤدي المدقق الخارجي دوراً مهماً في المساعدة على تحسين نوعية الكشوفات المالية، ولتحقيق ذلك ينبغي عليه مناقشة لعينة التدقيق في نوعية تلك الكشوفات، ومع تزايد التركيز على دور مجالس الإدارة وعلى وجه الخصوص لجنة التحقيق في اختيار المدقق الخارجي والاستمرار في تكليفه، حيث أن لجان التدقيق المستقلة والنشطة سوف تطلب تدقيقاً ذا نوعية عالية، وبالتالي اختيار المدققين والمختصين في حقل الصناعة التي تعمل فيها المؤسسة.

د- التشريع والقوانين: غالباً ما تشكل وتؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة، لقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة، ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية، بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم.

حسابي رقية وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 19-21.

المبحث الثالث: الإطار العملي لحوكمة المؤسسات. حيث سنتناول في هذا المبحث حوكمة المؤسسات كنظام والتعرف كذلك على مراحل تطبيق الحوكمة في المؤسسات ووصول إلى أطرافها.

المطلب الأول: نظام حوكمة المؤسسات. يعد نظام الحوكمة من النظم المرتبطة بتطبيق سياسات الحرية الاقتصادية وبتفعيل وإحكام آليات السوق، وفي الوقت نفسه فهي نظام يعمل على جذب الاستثمارات لأي دولة من الدول ولأي شركة من الشركات، فهي ترتبط بعمليات تحقيق القيمة المضافة وكذلك التراكم الرأسمالي مما يؤدي إلى تحقيق نتائج ملموسة، وتتلخص مدخلات الحوكمة وكيفية تشغيلها ومخرجاتها فيما يلي:¹

- 1- **مدخلات النظام:** حيث يتكون هذا الجانب مما تحتاج إليه الحوكمة من مستلزمات، وما يتعين توفيره لها من متطلبات، سواء كانت متطلبات قانونية، تشريعية، إدارية واقتصادية.
- 2- **نظام تشغيل الحوكمة:** ويقصد به الجهات المسؤولة عن تطبيق الحوكمة، وكذلك المشرفة على هذا التطبيق، وجهات الرقابة وكل أسلوب إداري داخل الشركة أو خارجها مساهم في تنفيذ الحوكمة، وفي تشجيع الالتزام بها وفي تطوير إحكامها والارتقاء بفاعليتها.
- 3- **مخرجات نظام الحوكمة:** الحوكمة ليست هدفاً في حد ذاتها ولكنها أداة ووسيلة لتحقيق نتائج وأهداف يسعى إليها الجميع فهي مجموعة من المعايير والقواعد والقوانين المنظمة للأداء والممارسات العلمية والتنفيذية للشركات ومن ثم الحفاظ على حقوق أصحاب المصالح وتحقيق الإفصاح والشفافية.

فالحوكمة أداة تسمح بتحسين الجوانب الآتية:

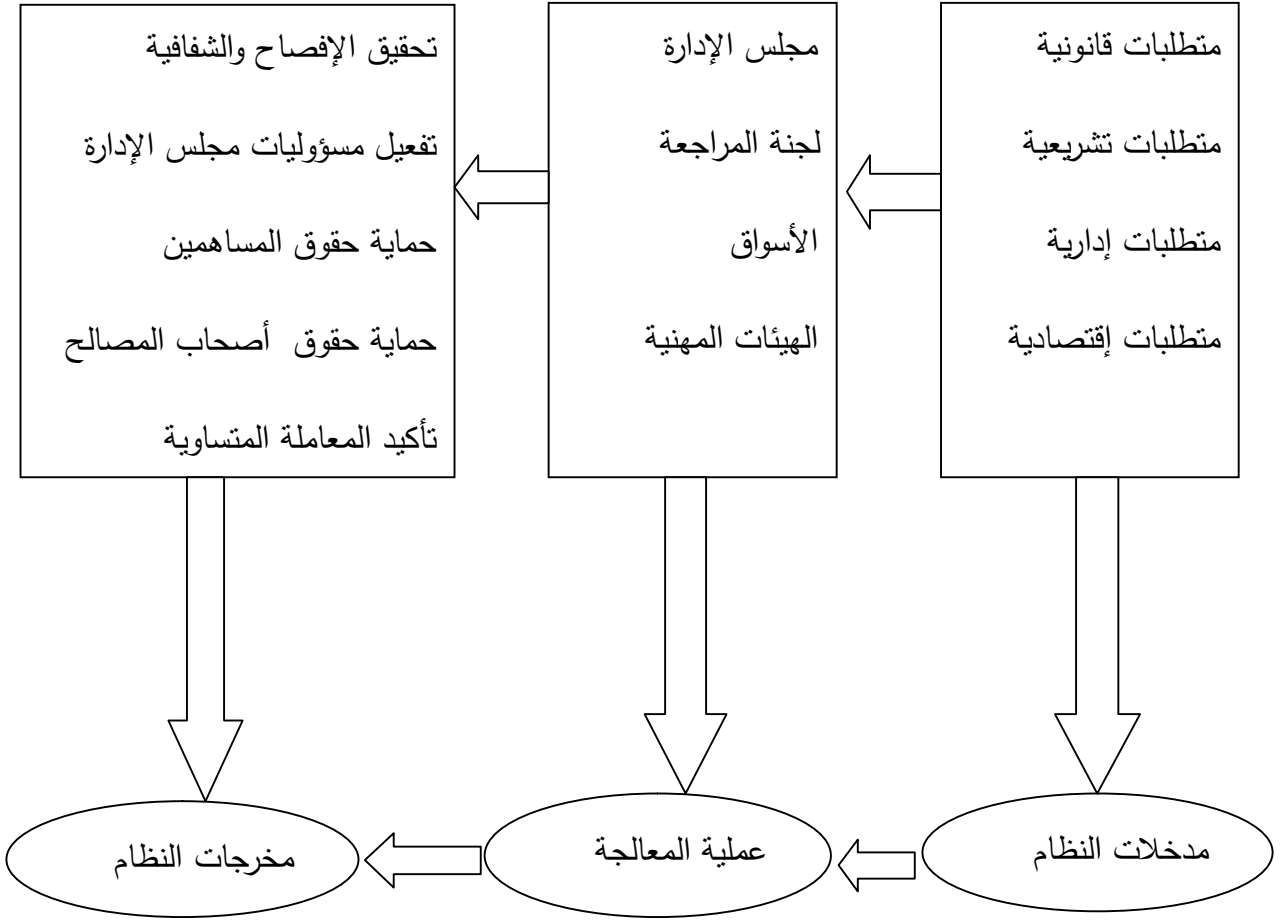
- 1- حماية حقوق المساهمين.
- 2- حماية حقوق أصحاب المصالح.
- 3- تحقيق الإفصاح والشفافية.
- 4- تأكيد المعاملة المتساوية والعدالة فيما بينهم.
- 5- تفعيل مسؤوليات مجلس الإدارة.

ومنه يمكن أن نستخلص أن نظام حوكمة الشركات يتضمن مجموعة من المتطلبات القانونية والتشريعية، الإدارية والاقتصادية، كمدخلات والتي تحكمها منهجيات وأساليب وتستخدم في ذلك آليات كالمراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية، لجنة المراجعة مجلس الإدارة، المنظمات المهنية والجهات الرقابية، والتي تتفاعل فيما بينها وهذا من أجل تحقيق مخرجات أو نتائج تعمل على إدارة الشركة ومراقبتها بما يحفظ حقوق أصحاب المصالح وتحقيق الإفصاح والشفافية.²

¹ اشرف ميخائيل حنا، تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، سبتمبر 2005، ص5.

² اشرف ميخائيل حنا، مرجع سبق ذكره، ص ص، 5-6.

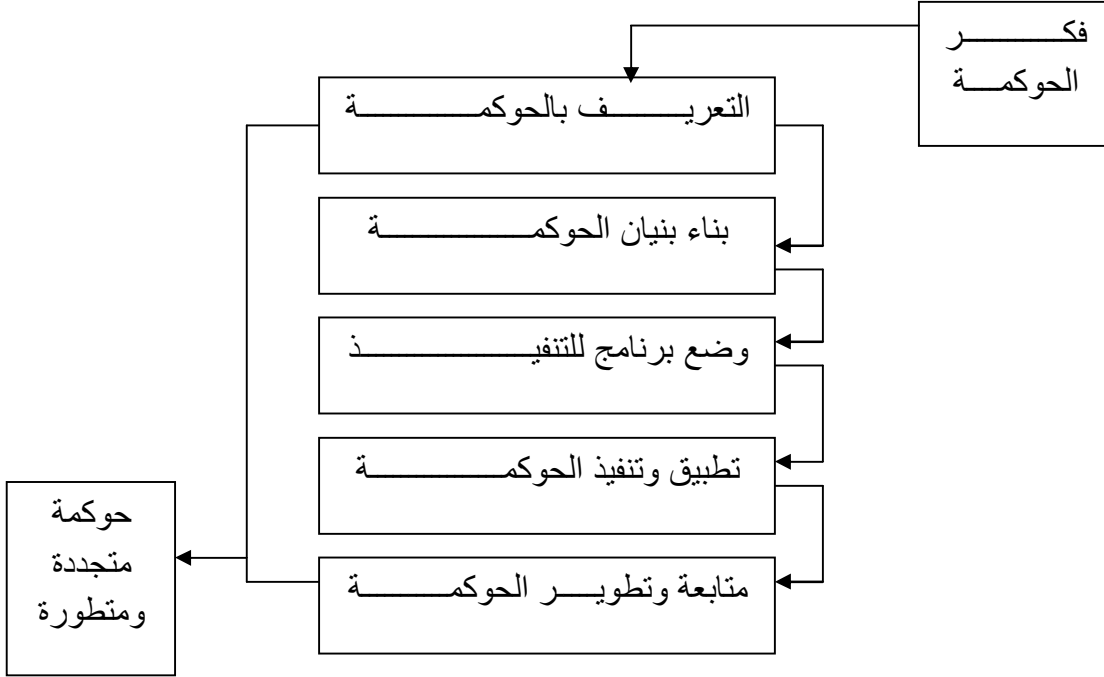
الشكل رقم (03): نظام حوكمة المؤسسات



المصدر: 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.

المطلب الثاني: مراحل تطبيق حوكمة المؤسسات. يمكن تلخيص مراحل تطبيق الحوكمة في الشكل التالي :

شكل رقم (04) : مراحل تطبيق الحوكمة



محسن أحمد الحضيري، حوكمة الشركات مجموعة النيل العربية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2005، ص، 206 .

يتضح لنا من هذا الشكل أن فكر الحوكمة يمر بعدة مراحل متتابعة على التدرج حتى ينمو ويتوسع وتصبح له ركائز وجذور قوية وأهم المراحل هي :

- 1- المرحلة الأولى: التعريف بالحوكمة وتكوين رأي عام مؤيد لها .
- 2- المرحلة الثانية: بناء البنية الأساسية للحوكمة وتوصيف جيد لعمل أجهزتها .
- 3- المرحلة الثالثة: وضع برنامج معياري قياسي زمني وتحديد توقيتاته القياسية .
- 4- المرحلة الرابعة: تنفيذ وتطبيق الحوكمة .
- 5- المرحلة الخامسة: متابعة وتصوير الحوكمة .

وسوف نتطرق إلى المراحل الخمس كما يلي :¹

1- المرحلة الأولى : التعريف بالحوكمة وتكوين رأي عام مؤيد ومدعم لها. وهي أهم وأخطر المراحل على الإطلاق، حيث يتم في هذه المرحلة توضيح معالم وجوانب الحوكمة وتحديد الأبعاد والمفاهيم الخاصة بها، كما يتم توضيح مناهجها، ونظرياتها، وأدواتها ووسائلها وهي مرحلة يتم فيها التفرقة ما بين الحوكمة كثقافة، وكسلوك والتزام، وبين الحوكمة كأساس للمعاملات النزيهة . إن من المهم جدا في هذه المرحلة أن يحيط الأفراد بكل جوانب وأبعاد مفهوم الحوكمة سواء في امتداد هذه الجوانب ، أو في انطلاقتها وتدافعها، وبالشكل الذي يساعد الأفراد على الإحاطة بها، ومن ثم تقليل مقاومة ومعارضة الأفراد لها فالإنسان عدو ما يجهل ومن ثم تقليل مقاومة أفراد المجتمع للحوكمة، يتعين أن يتم تعريفهم بها ، وتعرفهم عليها وفهمهم لمضمونها، وطبيعتها، ونشاطها، فحسب المعلومات المتوافرة، يكون الأفراد موقعهم تجاه الحوكمة ومن ثم تزداد درجة تقبلهم لها بمقدار ازدياد معلوماتهم عنها وعن فوائدها وعن مزاياها وأهميتها، ويتم في هذه المرحلة تكوين (رأي عام) تجاه الحوكمة، رأي يؤيد ويساند ويبارك جهودها من أجل تحقيق الإصلاح.

2- المرحلة الثانية: مرحلة البنية الأساسية للحوكمة. تحتاج الحوكمة إلى بنية أساسية قوية قادرة على استيعاب حركتها ، وقادرة على التفاعل مع متغيراتها ومستجداتها، وهي بنية مركبة ومتشعبة وممتدة، سواء بحكم العلاقات القوية التي تربط أطراف الحوكمة، أو بحكم شبكة المصالح والمنافع المنتظر الوصول إليها من خلال التطبيق الكامل للحوكمة، وتعد البنية الأساسية لازمة تماما لتأسيس الحوكمة، وتحقيق التفاهم والتعايش الفعال بين الأطراف المختلفة لها، فالبنية الأساسية عنصر هام ولازم من أجل تأسيس وبناء الحوكمة حيث تنقسم البنية الأساسية إلى قسمين:

أ- القسم الأول: بنية أساسية فوقية للحوكمة، وتشمل الكيان المؤسسي التنظيمي وجهات الإشراف على تطبيق الحوكمة ، سواء على مستوى الدولة أو على مستوى الشركة أو المؤسسة.

ب- القسم الثاني: بنية أساسية تحتية للحوكمة وتشمل الأساس القاعدي الأخلاقي والقيمي والمرجعيات الأخلاقية التي يتم الاستناد إليها . وكلا النوعين من البنية يعملان على إيجاد قواعد وظيفية للحوكمة، يتم من خلالها تحديد كل من الضوابط القانونية والتشريعية والإجرائية الخاصة بها، وتحديد الجهات المسؤولة عن الحوكمة في كافة مستوياتها وتوصيف وظائفها بشكل واضح، حتى تقوم كل منها بوظيفتها المنصوص عليها .

3- المرحلة الثالثة: وضع برنامج معياري قياسي للحوكمة وتحديد توقيتاته القياسية. حيث يحتاج إلى برنامج زمني ، محدد الأعمال، ومحدد المهام والواجبات، حتى يتمكن من متابعة مدى التقدم في تنفيذ الحوكمة وفي الوقت ذاته تحديد نوع العقبات، أو العراقيل التي تحول دون التطبيق الكامل لأحكامها، ومن ثم معالجة كل منها وبما يؤدي إلى حسن تنفيذ الحوكمة، بل وإلى إيجاد النموذج الأمثل لها والذي يضمن ما يلي :

- أ- حسن احترام الأطراف للحوكمة .
- ب- حسن تقدير الأطراف للحوكمة .
- ت- حسن إتباع الأطراف للحوكمة .

ومن خلال نظم الطاعة والإتباع والالتزام تتحقق جميع الأهداف المتوقعة والمنشودة .

¹ محسن أحمد الحضيري، مرجع سبق ذكره، ص 206 - 211 .

4- المرحلة الرابعة: تنفيذ وتطبيق الحوكمة. وهي المرحلة التي تبدأ فيها الاختبارات الحقيقية وقياس مدى استعداد ورغبة كافة الأطراف في تطبيق الحوكمة فالحوكمة كما فيها من حريات تمارس فيها أيضا قيود حاكمة، وضوابط الحوكمة خاصة فيما يتصل بالمحتوى القيمي والأخلاقي في الحوكمة، حيث يتطلب التنفيذ ما يلي :

أ- تحقيق أكبر قدر من استقلالية السلطات في المجتمع، أي مجتمع الشركات والمشروعات فالحوكمة أقرب شبهها بالديمقراطية من حيث ضرورة المكاشفة والمصارحة والمحاسبة والشفافية .

ب- تحقيق وتطبيق المعايير المهنية والأخلاقية لمجتمع الأعمال .

ت- تنويع الجهد بصنع (المكانة)، وإيجاد (الانطباع)، وصناعة (الأثر الجيد)، المولد (بصورة ذهنية) إيجابية

5- المرحلة الخامسة : متابعة وتطوير الحوكمة. وهي أهم المراحل، بل إن هذه المرحلة هي التي تضمن وتؤكد حسن تنفيذ جميع المراحل السابقة، حيث تعد الرقابة والمتابعة الوسيلة والأداة الرئيسية التي تستخدمها جميع الشركات والمؤسسات والمنظمات من أجل حسن تنفيذ الحوكمة، وهي رقابة ذات طبيعة اشتقاقية تكاملية، لها وظيفتان رئيسيتان هما :

أ- **الوظيفة الأولى:** وظيفة علاجية لمعالجة أي خطأ أو قصور يحدث .

ب- **الوظيفة الثانية:** وظيفة وقائية ابتكارية قائمة على ابتكار الأدوات والوسائل التي تزيد من فاعلية الحوكمة، وتمنع حدوث أي ضرر، وتوفر الحماية والوقاية للشركات والمؤسسات .

وبالتالي فإن وضع وحدة تنظيمية أو إدارية، أو مراقب للحوكمة داخل الهيكل الإداري والبنية التنظيمي للشركة سوف يساعد على حسن أداء وظيفة الرقابة في الحوكمة، حيث تحتاج الحوكمة إلى تعيين مراقب أخلاقي تكون مهمته مراقبة تنفيذ قيم الحوكمة، وتدقيق الإجراءات وما يقتضيه ذلك من ترتيبات داخلية للمحافظة على أخلاق المهنة وقيمتها .

المطلب الثالث: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة المؤسسات.

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لمفهوم ولقواعد حوكمة المؤسسات، وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد وهي كالتالي:¹

1- المساهمين: وهم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم وأيضاً تعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل وهم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.

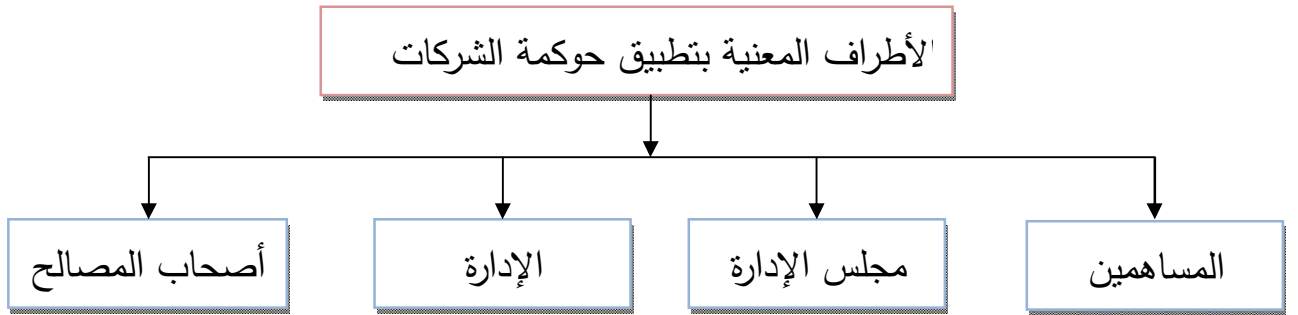
¹ عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية، 2006/2007، ص ص، 20-21.

2- مجلس الإدارة: وهو من يمثلون المساهمين وأيضاً الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح ومجلس الإدارة يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة بالإضافة إلى أدائهم كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.

3- الإدارة: هي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقدم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة وتعتبر إدارة الشركة هي المسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤولياتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

4- أصحاب المصالح: وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعملاء والعمال والموظفين، ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان، فالدائنون على سبيل المثال يهتمون بمقدرة الشركة على السداد، في حين يهتم العمال والموظفين على مقدرة الشركة على الاستمرار.

الشكل رقم (05): الأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة



المصدر: عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في نسبة الأعمال العربية والدولية، الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية، 2007/2006، ص 20.

خلاصة الفصل:

بعد دراسة هذا الفصل والمتضمن الإطار العام لحوكمة المؤسسات يمكن أن نستنتج أن الاهتمام العالمي بموضوع حوكمة المؤسسات جاء نتيجة الرغبة في تفادي تكرار حدوث الانهيارات والفضائح المالية التي عصفت بالاقتصاد العالمي خلال نهاية القرن الماضي وبداية القرن الحالي، وحوكمة المؤسسات تعتبر مسألة مالية و أخلاقية بامتياز، حيث ترتبط أساساً بأخلاق القائمين على إدارة المؤسسات الاقتصادية ، وبالتشريعات التي تحكم سلوكياتهم سواء أكانت لوائح داخلية أم البيئة التشريعية العامة، وأن حوكمة المؤسسات تهدف إلى التقليل من محاولات إغفال المساهمين عن طريق التدخل في طريقة إدارة أموالهم، أو عن طريق إيصال معلومات ذات مصداقية عالية تفيد بعضهم الآخر في عملية اتخاذ القرار الاستثماري إلا أن حوكمة المؤسسات وبالإضافة إلى المبادئ التي تقوم عليها تحتاج إلى مجموعة من القوانين والتشريعات، وتتطلب وجود أسواق ذات كفاءة أكثر وتنافسية عالية.

الفصل الثاني: دور آليات حوكمة المؤسسات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

تمهيد:

إن التعدد المستمر لأنشطة المؤسسة أدى إلى تقسيمها إلى عدة وظائف متخصصة تخضع كل منها إلى إجراءات وسياسات تضمن السير الفعال للعمل في مختلف الوحدات، حيث أن نظام الرقابة الداخلية يسعى بدوره إلى تحقيق الكفاءة في استخدام موارد وأصول المؤسسة ويساعد الإدارة في متابعة حسن تنفيذ الإجراءات والسياسات التي وضعتها، واكتشاف العيوب والنقائص وتصحيحها بما يحقق أهداف المؤسسة، حيث نجد أن حوكمة المؤسسات والياتها تسعى إلى تطبيق نظام الرقابة الداخلية من أجل تقديم صورة واضحة ومفصلة عن المؤسسة.

ولتوضيح ذلك نتطرق في هذا الفصل إلى دور آليات الحوكمة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية والمقسم بدوره إلى المباحث التالية .

المبحث الأول: مدخل لنظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثاني: أسس نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثالث: تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال حوكمة المؤسسات.

الفصل الثاني: دور آليات حوكمة المؤسسات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

المبحث الأول: مدخل لنظام الرقابة الداخلية. سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى الجانب المفاهيمي لنظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال التحدث عن تطورها التاريخي ومفهومها ووصول إلى مكوناتها.

المطلب الأول: لمحة تاريخية حول تطور مفهوم نظام الرقابة الداخلية.¹

هناك العديد من التطورات التي حدثت في مفهوم نظام الرقابة الداخلية نتيجة للعديد من الأسباب لعل أهمها التطور الكبير في حجم المشروعات الاقتصادية، وانفصال الملكية عن الإدارة أو زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية لضمان تحقيقه للاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة، في بادئ الأمر كانت لا توجد أهمية كبيرة بأنظمة الرقابة الداخلية نظرا لعدم وجود فصل بين الملكية والإدارة، حيث كانت هناك رقابة المالك أو ما يعرف بالرقابة الشخصية، حيث كان المالك يقوم بنفسه بالرقابة على أنشطة المشروع، وبعد ذلك كان مفهوم الرقابة يستخدم كمرادف للضبط الداخلي و الذي يعني توزيع المسؤوليات و السلطات بطريقة تحقق الضبط التلقائي للعمليات اليومية و ذلك عن طريق قيام شخص بصورة تلقائية بمراجعة العمل الذي يقوم به شخص آخر، و يرتبط الضبط الداخلي بالطرق المحاسبية المستخدمة حيث يجب فصل عمليات المحاسبة عن عمليات المشروع، و يجب مراجعة دقة نظام الضبط الداخلي بصورة دورية لمنع أي قصور قد يحدث في الإجراءات المستخدمة فعلا أو لاكتشاف أي إجراءات أو أساليب غير سليمة.

و لذلك سنحاول تحديد العوامل التي ساعدت على تطور مفهوم نظام الرقابة الداخلية و التي تتمثل في:²

- 1- كبر حجم المشروع و تعدد عملياته جعل من الصعب الاعتماد على الاتصال الشخصي .
- 2- انفصال الإدارة عن الملكية أدى إلى تفويض السلطة و المسؤوليات بالمشروع.
- 3- حاجة الإدارة إلى بيانات دورية دقيقة من اجل التخطيط و التنفيذ و اتخاذ القرارات .
- 4- حاجة إدارة المشروع إلى حماية و صيانة أموال المشروع لتخلي نفسها عن المشروع.
- 5- حاجة الحكومة إلى بيانات دقيقة لفرض الضريبة و ترشيد الاستهلاك و توجيه الاقتصاد و حصره.
- 6- تطور إجراءات المراجعة حيث تحولت عملية المراجعة من تفصيلية إلى اختيارية.

المطلب الثاني: مفهوم و أهداف نظام الرقابة الداخلية.

أولا: مفهوم نظام الرقابة الداخلية: لقد تنوعت و تعددت تعاريف الرقابة الداخلية و التي سنذكر منها ما يلي:

¹ عبد الوهاب نصر، شحاته الله شحاته، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006/2005 ص 278.

² زهير عيسى، تدقيق الحسابات الإجراءات العلمية، دار البداية ناشرون و موزعون، ط1، عمان، 2015، ص 136.

الفصل الثاني: دور آليات حوكمة المؤسسات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

التعريف الأول: عرفت لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين Aicpa الرقابة الداخلية على أنها تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس في المشروع بهدف حماية الأصول و تدقيق البيانات المحاسبية و التأكد من دقتها، و من مدى الاعتماد عليها و زيادة الكفاءة الإنتاجية و العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة.¹

التعريف الثاني: حسب منظمة الخبراء المحاسبين و المحاسبين المعتمدين الفرنسية فيعرف نظام الرقابة الداخلية على انه "مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان حماية الإبقاء على الأصول و نوعية المعلومات و تطبيق طرق إجراء نشاطات المؤسسة من اجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة."²

التعريف الثالث: يعرف معهد المدققين الداخليين الرقابة الداخلية على أنها الخطة التنظيمية و السجلات و الإجراءات التي تهدف إلى المحافظة على موجودات المؤسسة و ضمان كفاية استخدامها و التأكد من سلامة و دقة السجلات المحاسبية بحيث تسمح بإعداد بيانات مالية يعتمد عليها و محضرة طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.³

التعريف الرابع: يعرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الذي جاء فيه "الرقابة الداخلية هي عملية تتفاعل من خلالها عدة مقومات تؤثر عليها أطراف عديدة مثل مجلس إدارة المؤسسة و الإدارة المسؤولة بالإضافة إلى كافة العاملين فيها و تكون مصممة لتوفير تأكيدات معقولة تتعلق بانجاز كافة أهداف المنشأ و التي يمكن أن تندرج ضمن ثلاثة مجموعات رئيسية و تتمثل في تحقيق الكفاءة و الفاعلية على مستوى كافة عمليات المؤسسة وإمكانية الاعتماد على التقارير و القوائم المالية و ضمان الالتزام بالقوانين و اللوائح و الأنظمة السارية."⁴ و من كل هذه التعاريف السابقة، يمكننا استخلاص هذا التعريف حول نظام الرقابة الداخلية "الرقابة الداخلية هي مجموعة من السياسات و الإجراءات المتكاملة تضعها المؤسسة والتي تمثل الخطة التنظيمية التي تهدف إلى المحافظة على موجودات المؤسسة و ضمان كفاية استخدامها".

ثانياً: أهداف نظام الرقابة الداخلية. الأهداف المراد تحقيقها من نظام الرقابة الداخلية هي :

- 1- التحكم في المؤسسة :** إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة وفي عوامل الإنتاج داخلها وفي نفقاتها وتكاليفها وعوائدها وفي مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة، ينبغي عليها تحديد أهدافها هياكلها طرقها وإجراءاتها، من أجل الوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها والمساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها.¹
- 2- حماية الأصول:** إن حماية أصول المؤسسة تكون من خلال فرض حماية مادية وحماية محاسبية لجميع عناصر الأصول، إن هذه الحماية تمكن المؤسسة من الإبقاء والمحافظة على أصولها من كل الأخطار الممكنة وكذا دفع عجلتها الإنتاجية بمساهمة الأصول الموجودة لتمكينها من تحقيق الأهداف المرسومة ضمن السياسة العامة للمؤسسة.²
- 3- دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها:** ينبغي إختبار دقة ودرجة الإعتماد على البيانات المحاسبية ومدى ملائمتها وتكاملها لضمان نوعية جيدة للمعلومات وهذا في ظل نظام معلوماتي يعالج البيانات من أجل الوصول إلى نتائج معلوماتية، كما أن تجهيز هذه البيانات

¹ أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي، دار الجنان للنشر و التوزيع، عمان، 2015، ص 49.

² محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006، ص 49.

³ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، ط 2، 2004، ص 81.

⁴ ثناء على القباني، نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني، دار الجامعية، مصر، 2006، ص 121-122.

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 90.

² نفس المرجع السابق، ص 91.

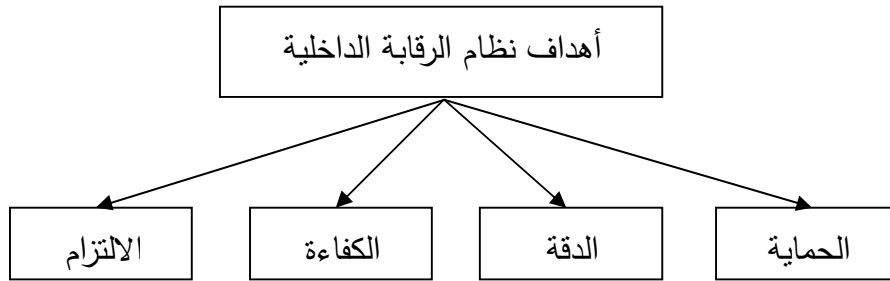
الفصل الثاني: دور آليات حوكمة المؤسسات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

المحاسبية يتم عبر نظام المعلومات المحاسبية وترتبط المعلومات المحاسبية بالعمليات الناتجة عن مزاوله الأنشطة المختلفة بالمؤسسة، وتتم هذه العمليات من خلال سلسلة من الخطوات تتضمن التصريح بالعمليات وتنفيذها وتسجيلها دفتريا والمحاسبة عن نتائجها.¹

4- تشجيع العمل بكفاءة: إن أحكام نظام للرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل والكفاء لموارد المؤسسة، ومن تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا، غير أن نظام الرقابة الداخلية لا يعطي للإدارة بعض الضمانات و فقط بل يعطي تحسنا في مردودية المؤسسة.

5- تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية إن الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة تقتضي امتثال أوامر الجهة المديرة، لأن تشجيع واحترام السياسات الإدارية من شأنه أن يكفل للمؤسسة أهدافها المرسومة بوضوح في إطار الخطة التنظيمية.²

شكل رقم (06) : أهداف نظام الرقابة الداخلية



المصدر: عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص34.

المطلب الثالث: أنواع الرقابة الداخلية ووسائلها.

أولاً: أنواع الرقابة الداخلية. يمكن القول بأنه قد صار من الأمور المتعارف عليها أن المفهوم الشامل للرقابة الداخلية يحتوي على ثلاثة فروع وهي:

- رقابة محاسبية.
- رقابة إدارية.
- الضبط الداخلي.

1- الرقابة المحاسبية:³ تهدف الرقابة المحاسبية إلى التحقق من أن كل عمليات المؤسسة قد تم تنفيذها وفقاً لنظام تفويض السلطة الملائم والمعتمد من الإدارة، وأن كل عمليات المؤسسة قد تم تسجيلها في دفاتر المؤسسة طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبلاً 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 المؤسسة مع الأصول الموجودة بالفعل في أقسام الشركة المختلفة ومخازنها، وتعتبر الإدارة المالية أو إدارة الحسابات بالمؤسسة مسئولة عن وضع نظام سليم للرقابة المحاسبية بهدف حماية الأصول وزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية وبالتالي زيادة درجة الاعتماد عليها.

¹ عبد الفتاح محمد الصحن، سمير كامل، الرقابة والمراجعة الداخلية، الناشر قسم المحاسبة والمراجعة كلية التجارة، الإسكندرية، مصر، 2000، ص168.

² محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص91.

³ حامد طلبة محمد أبو هيبه، أصول المراجعة، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، الأردن 2012، ص26.

الفصل الثاني: دور آليات حوكمة المؤسسات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

2- الرقابة الإدارية: ¹ تتمثل الرقابة الإدارية في كافة الإجراءات والأساليب والطرق المتعلقة بالكفاءة التشغيلية والالتزام بالسياسات الإدارية، أي أن الهدف من الرقابة الإدارية التحقق من كفاءة أداء العمليات التشغيلية في المؤسسة والتحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات التي وضعتها إدارة المؤسسة، وترتبط الرقابة الإدارية بالأقسام التشغيلية في المؤسسة وليس في الإدارة المالية وذلك نظراً لعدم ارتباط الرقابة الإدارية مباشرة بالسجلات والدفاتر المالية.

الضبط الداخلي: ² وهو خطة تنظيمية تشمل كل الوسائل والإجراءات التي تهتم أساساً بتعزيز الكفاية في حماية أصول وممتلكات المؤسسة من الاختلاس أو السرقة أو الضياع أو سوء الاستعمال، وما ترتبط به من وسائل أو مقاييس، هدفها ضبط عمليات المشروع ومراقبتها بطريقة تلقائية مستمرة، وذلك يجعل كل موظف يراجع عمل الموظف الآخر لضمان حسن سير الأعمال، وعدم حدوث أخطاء أو تلاعب بأصول وممتلكات المؤسسة، ويعتمد على تقسيم العمل وتحديد الاختصاصات والمسؤوليات والفصل بين الأعمال التنفيذية بحيث لا يعهد لموظف واحد بتنفيذ العملية كاملة من بدايتها حتى نهايتها.

ثانياً: وسائل نظام الرقابة الداخلية. يحتوي نظام الرقابة الداخلية من الوسائل التالية: ³

1- **الخطة التنظيمية:** من خلال التعاريف السابقة أجمعت على ضرورة وجود خطة تنظيمية تستجيب في جميع الأحوال إلى القرارات التي تتخذ محاولة توجيهها بما يخدم مصلحة وأهداف المؤسسة إذ تبنى هذه الخطة على ضوء تحديد الأهداف المتوخاة منها وعلى الاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل أي ما يحدد بوضوح خطوط السلطة والمسؤولية الإدارية للمدريبات التي تتكون منها المؤسسة ونشير في الأخير إلى أن العناصر الأساسية التي يجب أن تكون في الخطة التنظيمية هي كالاتي:

- أ- تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة.
- ب- تحديد المسؤوليات بالنسبة لكل نشاط.
- ت- تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ومختلف أجزائه مع إبراز العلاقة التسلسلية والمهنية بين مختلف الأنشطة.
- ث- تعيين حدود والمسؤوليات بالنسبة إلى كل شخص.

2- **الطرق والإجراءات:** تعتبر الطرق والإجراءات من بين أهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الأهداف المرجوة من نظام الرقابة الداخلية فإحكام وفهم وتطبيق هاتين الوسيلتين يساعد على حماية الأصول، العمل بكفاءة والالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة، إذ تشمل الطرق على طريقة الإستغلال، الإنتاج، التسويق، تأدية الخدمات وكل ما يخص إدارة المؤسسة بالإضافة إلى الطرق المستعملة في المديرية المختلفة الأخرى سواء من ناحية تنفيذ الأعمال أو طريقة استعمال الوثائق إلى غير ذلك من الطرق المستعملة، كما قد تعمل المؤسسة على وضع إجراءات من شأنها أن توضح بعض النقاط الغامضة أو تغيير إجراء معين بغية تحسين أداء المؤسسة وتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة.

3- **المقاييس المختلفة:** تستعمل المقاييس المختلفة داخل المؤسسة لتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة في ظل إدارة تعمل على إنجاحه من خلال قياس درجة مصداقية المعلومات، مقدار النوعية الحاصل من العمليات الفعلية، احترام الوقت المخصص سواء لتحقيق مراحل الرقابة أو لعودة المعلومات المطابقة.

¹ محمد السيد سرايا وآخرون، مرجع سابق، ص16.

² نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر عمان، الأردن 2009، ص171.

³ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص ص 86-87.

الفصل الثاني: دور آليات حوكمة المؤسسات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

المبحث الثاني: أسس نظام الرقابة الداخلية. حيث سنتطرق في هذا المبحث إلى مكونات ومقومات نظام الرقابة الداخلية ثم نتحدث عن إجراءاتها ووصولها إلى أساليب معاينتها وتقييمها في المؤسسة.

المطلب الأول: مكونات ومقومات نظام الرقابة الداخلية.

أولاً: مكونات نظام الرقابة الداخلية. تشمل الرقابة الداخلية على عدة مكونات لا بد من الاهتمام بها في تصميمها بعناية من طرف إدارة الوحدة الاقتصادية لتوفير تأكيد مناسب على مدى تحقيق أهداف النظام وتمثل هذه المكونات في ما يلي:

1- بيئة الرقابة: تقوم بيئة الرقابة بالربط بين جميع مكونات النظام الرقابي الداخلي ويشمل هذا المكون التصرفات والسياسات والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام والإدارة العليا والمديرين وملاك المؤسسة و المرتبطة بضوابط الرقابة الداخلية، من أجل فهم وتقييم البيئة الرقابية من طرف المراجع لا بد من أخذ هذا الأخير لبعض العناصر بعين الاعتبار وأهمها:¹

أ- النزاهة والقيم الأخلاقية

ب- مجلس الإدارة ولجنة التدقيق

ت- الهيكل التنظيمي

ث- الالتزام بالمهام بجدارة

ج- فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل أو التوظيف

ح- سياساتها البشرية وطرق توزيعها للسلطات والمسؤوليات على مختلف الموظفين في الوحدة الاقتصادية.

2- تقييم المخاطر:² تحديد وتحليل الإدارة للمخاطر الملائمة لإعداد القوائم المالية طبقاً للإطار الدولي للتقرير المالي، وتظهر أهمية هذا المكون في تحديد نطاق التدقيق الضروري، فإذا قامت إدارة المؤسسة بتقدير فعال للأخطار المحيطة بها يعمل المراجع على تصغير نطاق المراجعة ومنه تخفيض تكاليف المراجعة والعكس إذا قامت المؤسسة بتقدير خاطئ لأخطار فهنا يوسع المراجع نطاق المراجعة وبالتالي تزداد التكلفة وهذا سيؤثر على صورتها أمام المتعاملين بالسلب، هذا من شأنه تأكيد الإدارة (الوجود، اكتمال، التقييم، العرض والإفصاح، القياس والحدوث) .

3- أنشطة الرقابة (إجراءات الرقابة): تتمثل أساساً في السياسات والإجراءات التي تضعها الإدارة للوفاء بأهدافها لأغراض التقرير المالي ويتكون هذا العنصر من عدة عناصر وهي:³

أ- الفصل الكافي للواجبات.

ب- الترخيص للملائم للعمليات والأنشطة (ضوابط الرقابة الخاصة بالكمبيوتر).

ت- المستندات والسجلات الكافية (الضوابط العامة على الكمبيوتر).

ث- الرقابة المادية على الأصول والسجلات.

ج- الاختبارات المستقلة على الأداء.

¹ ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مرجع متكامل، دار للنشر، المملكة العربية السعودية، 2009، ص 113.

² خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 133.

³ أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، دار الجامعية، مصر، 2007، ص 259.

الفصل الثاني: دور آليات حوكمة المؤسسات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

4- المعلومات والاتصال: تتمثل في الطرق المستخدمة لتحديد وتجميع وتبويب وتسجيل المعلومات ومعالجتها وترخيصها وتوصيلها للأطراف المعنية، يعتمد المراجع في تقييم هذا المكون على قياس مدى ملائمة نظام المعلومات والاتصال لاحتياجات المؤسسة وتوجد عدة معايير لتقييم الإعلام والاتصال داخل الوحدة الاقتصادية وهي كالآتي:¹

- أ- المعلومات هل تصل في الوقت المناسب للأفراد الذين هم بحاجة إليها بتفصيل كافي، يمكن لكل عامل بالوحدة الاقتصادية تحمل مسؤولياته؟
- ب- المعلومات المحصل عليها، هل تمكن المسيرين من تقييم أداء المؤسسة بالمقارنة مع الأهداف المنتظرة؟
- ت- المهام والمسؤوليات الخاصة بالأفراد، هل يتم توضيحها لهم بشكل جيد؟
- ث- هل توجد أدوات تنبه إلى وجود أمور غير موافقة؟
- ج- عند اتخاذ القرارات لتحسين إنتاجها، هل الإدارة تسترشد باقتراحات الآخرين؟
- ح- رسائل الاتصال مع الأطراف الداخلية والخارجية هل هي كافية للحصول على معلومات تخص عروض الموردين وتطور احتياجات العملاء؟
- خ- الإدارة هل تقوم بإجراء متابعة للمعلومات المتعلقة بالأطراف الداخلية والخارجية؟

5- المراقبة والمتابعة:² يقصد به كل تقييم مستمر ودوري للإدارة على فعالية وتصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية ومن أجل تحقيق هذا الهدف يجب أن يحصل المراجع على معرفة كافية بالسياسات والإجراءات الرئيسية التي تستخدمها المؤسسة لمراقبة الأنشطة المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية وكيفية استخدامها لاتخاذ إجراءات تصحيحية.

تمثل هذه المكونات بالنسبة للمراجع معايير يستند عليها لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

ثانياً: مقومات نظام الرقابة الداخلية. تعتبر مقومات نظام الرقابة الداخلية كأعمدة داخل المبنى فقوة هذه الأعمدة تعكس قوة وفعالية هذا النظام والعكس صحيح، لذلك سنتطرق إلى مقوماته في العناصر التالية:

1- المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية.³ ويتضمن الجانب المحاسبي لمقومات نظام الرقابة الداخلية على:

- أ- **الدليل المحاسبي:** ينطوي الدليل المحاسبي على عمليات تبويب للحسابات بما يتلاءم مع طبيعة المؤسسة الاقتصادية من ناحية ونوع النظام المحاسبي المستخدم من ناحية ثانية، والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها من ناحية أخرى، حيث يتم تقسيم الحسابات إلى حسابات رئيسية وأخرى فرعية، ولا بد من مراعاة الآتي عند إعداد الدليل المحاسبي:
 - أن يعكس الدليل المحاسبي بما يشمله من حسابات نتائج أعمال المؤسسة الاقتصادية ومركزها المالي.
 - لا بد من توفر حسابات مراقبة إجمالية هدفها ضبط الحسابات الفرعية بدفاتر الأستاذ.
- ب- **الدورة المستندية:** تتطلب تحقيق نظام جيد للرقابة الداخلية، فعند تصميم المستندات لا بد من مراعاة النواحي الشكلية والقانونية، فلا تتم عملية الرقابة دون توفر دورة مستندية.

¹ عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2007، ص 58.

² ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سبق ذكره، ص 120.

³ شدرى معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسة، جامعة أحمد بوفرة، بومرداس، 2009، ص 101-102.

الفصل الثاني: دور آليات حوكمة المؤسسات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

- ت- المجموعة الدفترية: حسب طبيعة المؤسسة تؤسس مجموعة دفترية متكاملة تراعي النواحي القانونية، وخاصة دفتر اليومية العام وما يرتبط به من يوميات مساعدة.
- ث- الوسائل الإلكترونية والآلية المستخدمة: فالوسائل التي تستخدمها المؤسسة تعتبر من أهم العناصر لإنجاز الأعمال.
- ج- الجرد الفعلي للأصول: لا بد على المؤسسة من جرد موجوداتها المادية من أجل السماح لعملية الرقابة الداخلية لمقارنة بين ما هو موجود فعلاً بما هو موجود في السجلات المحاسبية.
- ح- الموازنات التخطيطية: الدور الرقابي في الموازنات التقديرية يتمثل في إجراء المقارنة بين الأهداف المخططة والنتائج الفعلية، وبيان أسباب الانحرافات لمحاولة تفاديها، فالموازنات التخطيطية تعتبر جزءاً من الرقابة الداخلية.
- 2- المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية. وتتضمن المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية مايلي:¹
- أ- الهيكل التنظيمي: يعتبر الهيكل التنظيمي المرآة العاكسة لشكل وطبيعة الوظائف في المؤسسة، فمنه يترجم كيفية بسط الرقابة الداخلية داخلها، لذلك يجب أن نراعي في تصميمه العناصر الآتية: حجم المؤسسة، طبيعة النشاط، تسلسل الاختصاصات، تحديد المديرات، تحديد المسؤوليات وتقسيم العمل، البساطة والمرونة، مراعاة الاستقلالية بين المديرات (التي تقوم بالعمل ليست هي التي تحتفظ بالأصول، وليست هي التي تقوم بحاسبة الأصول).
- ب- نظام المعلومات المحاسبية: يعتبر نظام المعلومات المحاسبية أحد أهم المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال، فنظام المعلومات المحاسبية الذي يعمل وفق طرق واضحة منصوص عليها قانوناً وتستجيب إلى وضعية وطبيعة نشاط المؤسسة، وضمن نمط المعالجة الآلية المتحكم فيها، ويعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات المحاسبية ودليل للحسابات يراعى في تصميمه تيسير إعداد القوائم المالية بأقل جهد ممكن وبأكثر دقة ممكنة يكون أحد المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية، يجب أن يتضمن هذا الدليل الحسابات اللازمة والكافية لتمكين الإدارة من أداء مهمتها الرقابية على العمليات، ولتمكين المحاسب من الفصل بين العناصر المتعلقة بالنفقات الاستثمارية والنفقات الاستهلاكية.
- ت- إجراءات تفصيلية: إن العمل التسلسلي للوظائف المختلفة داخل المؤسسة يدعو إدارة هذه الأخيرة إلى طرح إجراءات تفصيلية لتنفيذ الواجبات على مستوى المديرات المختلفة، بحيث لا يقوم شخص واحد بالترخيص بالعمل والاحتفاظ بالأصل ومسك السجلات، وفي هذا الإطار ينبغي على الإدارة تحديد نوع وكيفية القيام بالعملية داخل كل مديرية مما يسمح بعدم تداخل المهام وخلق رقابة ذاتية أو تلقائية أثناء تنفيذ العملية وذلك بواسطة ما يحققه موظف من رقابة على موظف آخر، إن هذا المقوم يسمح من تقليل فرص التلاعب والغش والخطأ ويمكن نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه.
- ث- اختيار الموظفين الأكفاء: مما لا شك فيه أن العامل الكفاء يلعب دوراً مهماً في إنجاح وتحقيق أهداف المؤسسة، لذلك يعتبر هذا العامل أحد المقومات الأساسية التي يركز عليها نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه، فبدون العاملين المديرين والحريصين على أداء أعمالهم وفق ما رسمته الخطة العامة للمؤسسة لا يمكن أن نحصل على نظام للرقابة الداخلية الفعال.

² مسعود صديقي، دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية، الملتقى الوطني الأول حول المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتحديات المناخ الاقتصادي الجديد، جامعة ورقلة 22-23 أفريل 2003، ص 4.

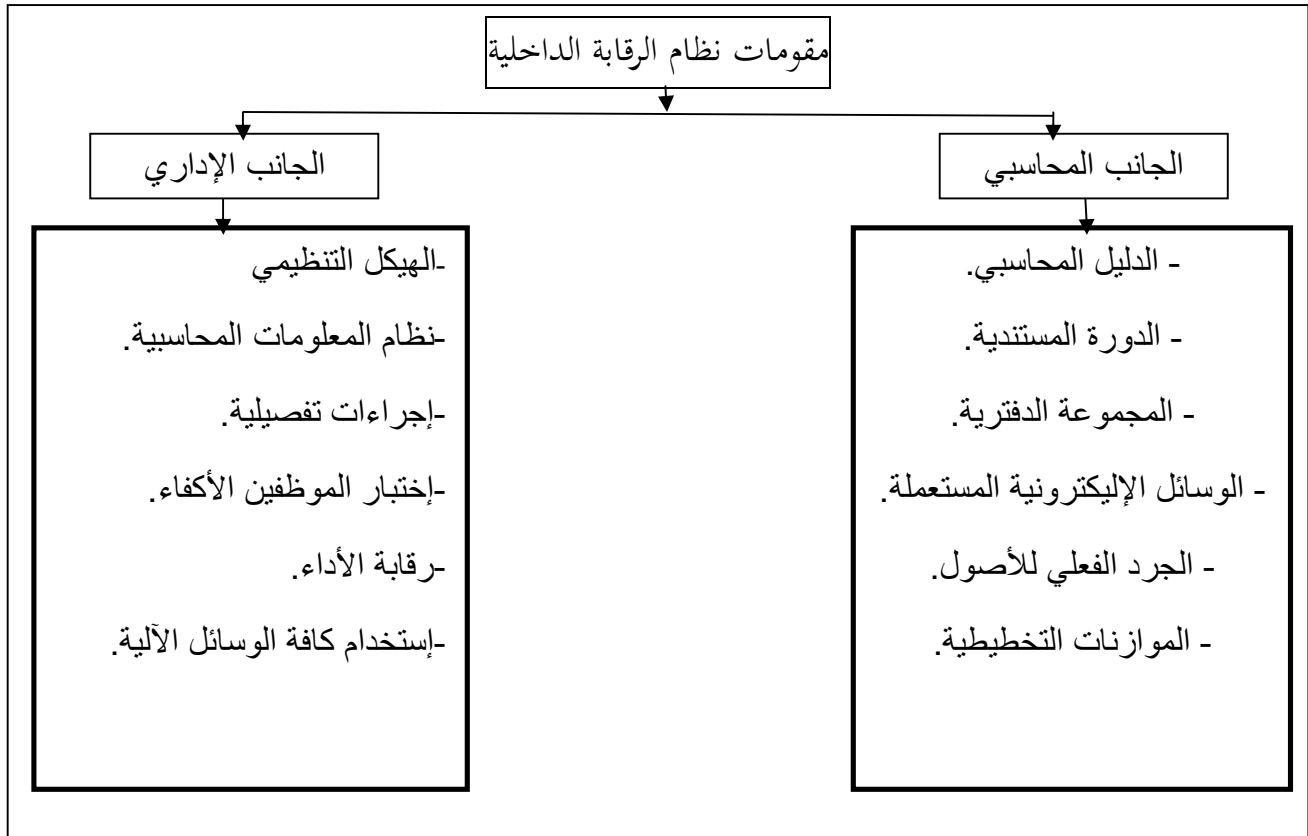
الفصل الثاني: دور آليات حوكمة المؤسسات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

ج- رقابة الأداء: تعمل إدارة المؤسسة من خلال تحديد أهدافها بوضوح في الخطة المرسومة على تحقيق هذه الأهداف بفعالية وبما يكفل الالتزام بسياساتها، غير أن الالتزام بمستويات الأداء قد لا يدوم طويلا مما ينتج انحرافات عن المستويات المرسومة، لذلك ينبغي دراسة ووضع إجراءات كفيلة بتصحيحه وتمثل في الآتي:

- الطريقة المباشرة: وتكون بالتدخل المباشر من المسؤول على العمل الذي ينفذه أعوانه.
 - الطريقة غير المباشرة: وتكون باستعمال الأدوات المختلفة للرقابة (ميزانيات تقديرية، تكاليف معيارية).
- ح- استخدام كافة الوسائل الآلية: إن استعمال الآلة الحاسبة وتأليه العمل المحاسبي بإدخال الإعلام الآلي، من شأنه أن يدعم نظام الرقابة الداخلية.

ويوضح الشكل التالي مقومات نظام الرقابة الداخلي

الشكل رقم(07): مقومات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: فتحي رزق السوافيري، سمير محمد كامل، محمود مصطفى، الاتجاهات في الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2002، 36.

الفصل الثاني: دور آليات حوكمة المؤسسات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

المطلب الثاني: إجراءات نظام الرقابة الداخلية. ذكرنا فيما سبق مقومات نظام الرقابة الداخلية و لابد من اتخاذ الإجراءات التالية لتحقيق تلك المقومات:

1- إجراءات تنظيمية إدارية:¹ تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، فنجد إجراءات تخص الأداء داخل كل مديرية بما يضمن فرض رقابة على كل شخص داخلها، توزيع و تحديد المسؤوليات، بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسؤل و مدى التزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه، و إجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها، و استخراج المستندات من أصل و عدة صور و إجراء حركة التنقلات بين الموظفين بما لا يتعارض مع حسن سير العمل فرض إجراءات معينة لانتقاء العاملين، و ضبط الخطوات الواجب إثباتها لإعداد عملية معينة بحيث لا يترك إلى أي موظف التصرف الشخصي إلا بموافقة الشخص المسؤول، و تتحد هذه الإجراءات في النقاط التالية:

أ- تحديد الاختصاصات.

ب- تقسيم العمل.

ت- توزيع المسؤوليات.

ث- إعطاء تعليمات صريحة.

ج- إجراء حركة التنقلات بين العاملين.

2- إجراءات تخص العمل المحاسبي:² يعتبر نظام المعلومات المحاسبي من بين أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال، لذلك بات من الواضح سن الإجراءات التالية:

أ- إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها، لأن هذا يقلل من فرص الغش و الاحتيال، و يساعد إدارة المشروع من الحصول على ما تريده من العمليات بسرعة.

ب- عدم اشتراك موظف في مراجعة عمل قام به، بل يجب أن يراجعه موظف آخر.

ت- استعمال الآلات المحاسبية مما يسهل الضبط المحاسبي و يقلل من احتمالات الخطأ و يقود إلى سرعة إنجاز العمل.

ث- استخدام وسائل التوازن الحسابي الدوري مثل موازين المراجعة العامة و حسابات المراقبة الإجمالية.

ج- إجراء مطابقات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج و بين الأرصدة في الدفاتر و السجلات كما في حالة البنوك و الموردين و مصادقات العملاء.

ح- القيام بمجرد مفاجئ دوريا للتقديدية و البضاعة و الاستثمار و مطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

¹ محمد التهامي طواهر مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 99-100.

² خالد أمين عبد الله، التدقيق و الرقابة في البنوك، دار وائل للنشر، ط1، عمان، الأردن، 1998، ص 167.

الفصل الثاني: دور آليات حوكمة المؤسسات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

3- إجراءات عامة: بعد التطرق إلى الإجراءات المتعلقة بالجانب التنظيمي و الإداري و الإجراءات التي تخص العمل المحاسبي سنتناول في هذا البند إجراءات عامة تكون مكملة لسابقتها، و بتفاعل جميع هذه الإجراءات يستطيع نظام الرقابة الداخلية تحقيق أهدافه المرسومة.¹

و تظم هذه الإجراءات النواحي التالية:²

أ- التأمين على ممتلكات المشروع ضد جميع الأخطار التي قد يتعرض لها حسب طبيعتها.

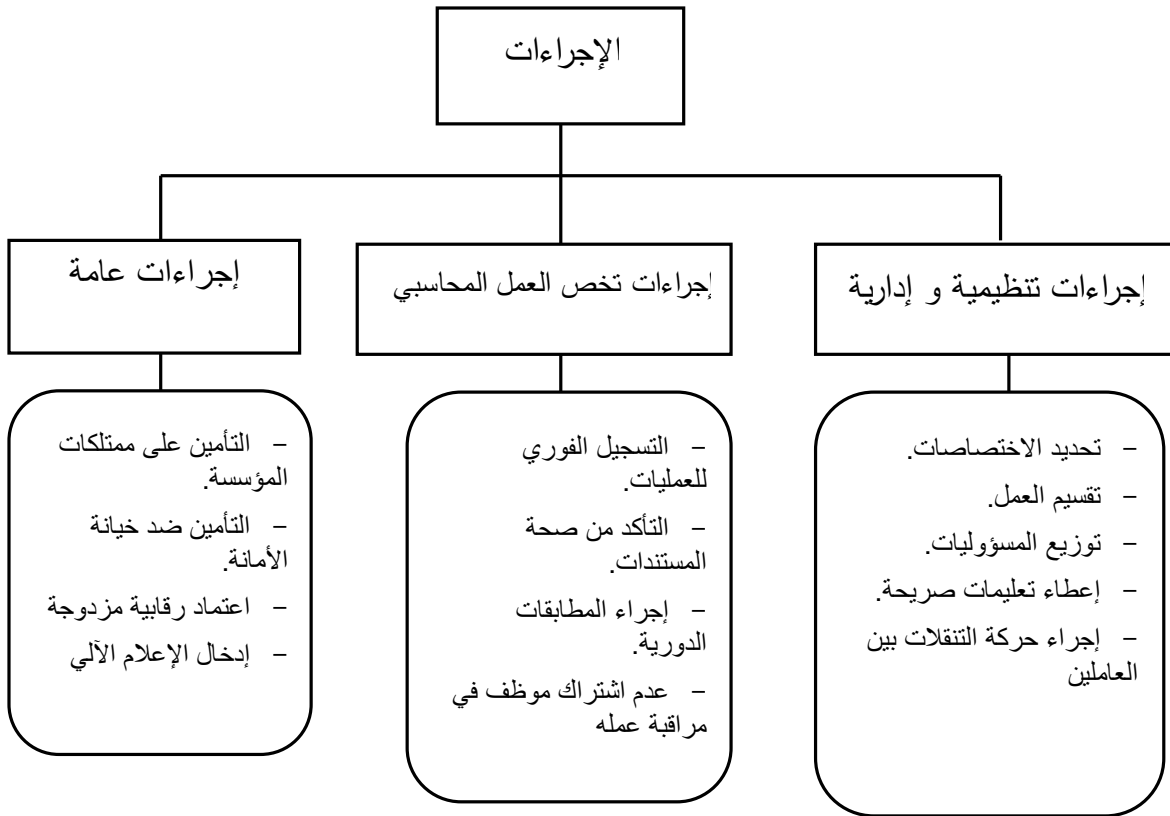
ب- التأمين على الموظفين الذين في حوزتهم عهد نقدية أو بضائع أو أوراق مالية أو تجارية أو غيرها ضد خيانة الأمانة.

ت- وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد و الصادر.

ث- استخدام وسيلة الرقابة الحدية، يجعل سلطات الاعتماد متماشية مع المسؤولية، فقد يختص رئيس القسم باعتماد الصرف في حدود عشرة دنانير بينما يختص رئيس الدائرة باعتماد الصرف في حدود مائتي دينار و هكذا.

ج- استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المشروع كتوقيع الشيكات، و عهدة الخزائن النقدية.

الشكل رقم (08): إجراءات نظام الرقابة الداخلية.



المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006، ص 123.

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 120.

² خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 168.

المطلب الثالث: أساليب معاينة و تقييم أنظمة الرقابة الداخلية.

أولاً: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية. يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع من المراحل الأساسية في عمله، ولتحقيق ذلك يعتمد هذا الأخير على مجموعة من الأساليب والتي من أهمها نذكر:

1- الأسلوب الوصفي: يقوم المراجع حسب هذا الأسلوب بتحضير قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية، يقوم بتوجيه الأسئلة للموظفين المسؤولين عن أداء كل عملية، فبذلك يتضح للمراجع كيفية سير العملية والإجراءات التي يمر بها والمستندات التي تعد من أجلها والدفاتر التي تسجل بها، وقد يقوم المراجع أو مساعديه بتسجيل الإجابات، بعد ذلك يقوم المراجع بترتيب الإجابات بحيث تظهر كيفية سير العملية من بدايتها إلى نهايتها ويحدد ما إذا كان النظام يتضمن ثغرات أو ينقصه بعض الضوابط الرقابية، ولكن ما يعاب على هذه الطريقة هو صعوبة إستنتاج الشرح المناسب في وصف الإجراءات، فالأجوبة التي يتحصل عليها المراجع تتميز في بعض الأحيان بالغموض وبالتالي يصعب عليه استخراج المهم من المهم وهكذا يصعب على المراجع التعرف على مواطن الضعف في النظام، كما يمكن أن يحدث سهو عن بعض العناصر الرقابية، بالإضافة إلى العيب المذكور سابقاً يمكن إضافة صعوبة الفهم بالنسبة للقارئ الخارجي، أي من غير من قام بالعمل، فليس لهذا الأخير نظرة أو فهم عميق للإجراءات كما أن للمراجع القائم بالمهمة أسلوبه الخاص، فحتى ولو أن هذا الأسلوب يتميز بالبساطة ففي بعض الأحيان لا يمكن فهمه بالعمق المطلوب مثل من قام بالعمل.¹

2- خرائط التدقيق: عن طريق هذا الأسلوب، يقوم المراجع بفحص كل دورات الاستغلال والتي تبدأ بقراءة كتيب الإجراءات الداخلية في حالة وجوده بالمؤسسة، وكذلك بواسطة المحادثات مع كل موظفي المؤسسة والذين لهم دور في سير هذه الدورات، والهدف هو معرفة الحقيقة حول القنوات التي تمر بها المعلومات والمعطيات انطلاقاً من حدوث صفقات مع طرف ما إلى حد تسجيلها محاسبياً وتقييمها، كما أن المحادثات التي يقوم بها المراجع يمكن أن تشمل جميع المستويات السلمية مع فحص وثائق المؤسسة المستعملة من طرف جميع الأطراف ومن ثم يقوم المراجع بإنجاز استمارات أسئلة من نوع امتحان والتي تتلاءم مع نوع المؤسسة، طبيعتها ونشاطها وانطلاقاً من هذه الاستمارات يستطيع المراجع أن يوجه المحادثات، وفي النهاية يستطيع هذا الأخير أن يقدم وصفاً دقيقاً وعملياً للإجراءات الخاصة بالدورة تحت الفحص، ومن أجل بلورة ذلك بسرعة يعتمد المراجع على رؤية شاملة للإجراءات المستعملة في مختلف المصالح والتي تكون ملحقة بالوثائق الرئيسية المستعملة أو المحررة من قبل هذه المصالح.²

تشكل خرائط التدقيق هيكل يتضمن مجموعة من الرموز والأشكال، حيث يقع على عاتق المراجع فحص تدقق المعلومات ودراسة المراحل المختلفة لتجهيز المستندات.

كما يستطيع تصميم خرائط سير العمليات، وباستخدام رموز نمطية يتم تصميم خريطة سير العمليات " بطريقة تمكن من الحصول على معلومات ذات دلالة لمن يقوم بفحص النظام ويكون متفهماً لهذه الرموز.

¹ يوسف محمد الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، دار النشر، عمان، الأردن، 2000، ص 13.

² عمر ديلمي، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، علوم التسيير، تخصص محاسبية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009، ص 33.

الفصل الثاني: دور آليات حوكمة المؤسسات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

إن خرائط التدفق عبارة عن أشكال حيث كل شكل له معنى يقيد المؤسسة ويعطي للقارئ فكرة عن النظام، ومن هذه الأفكار يستطيع تقييم درجة الفعالية ومدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.

كما يجب مراعاة ما يلي عند إعداد هذه الخرائط:¹

- أ- يجب استعمال الكتابة بجانب الرموز والرسوم لتكون خريطة سهلة الفهم.
- ب- إضافة معلومات أسفل الخريطة إذا لم تكن واضحة، وذلك لزيادة الانتاج.
- ت- يجب أن يوضح بالخريطة مصدر كل مستند والجهة التي ترسل إليه.

3- أسلوب الاستبيان: ويضم استفسارات كتابية تحتوي على الأسس السليمة لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية وتوجه هذه القائمة من

الأسئلة إلى موظفي المشروع المختصين للإجابة عليها وردها إلى المدقق الذي يقوم بدوره بالتأكد من الإجابات عن طريق الاختبار والعينة وذلك للحكم على درجة متانة النظام المستعمل، ويتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة حيث يجب أن تصاغ بطريقة فنية بحيث تدل الإجابات (بنعم) على أنظمة دقيقة للرقابة والإجابة (بلا) على أنظمة ضعيفة أو عدم وجود رقابة أصلاً في تلك الناحية، ومن مزايا الاستبيان سهولة التطبيق بالنسبة لمختلف المنشآت ومرونة الأسئلة بما يضمن إبراز معظم خصائص النظام المحاسبي لأي منشآت، وتوفير الوقت حيث يستغني المراجع عن إنشاء برنامج جديد لكل عملية مراجعة منفردة، هذا كما تتمتع طريقة الاستبيان بأن العملاء لا يعترضون على تطبيقها عادة حيث ينظرون إليها كجزء من إجراءات المراجعة المعتادة، وهو ما لا يتوفر في طريقة الاستفسار الشفوي المباشر حيث قد يعتبر العميل أو الموظف نفسه محل استجواب يتحدى فيه المراجع حدود صلاحياته، وكذلك فإن استخدام الاستبيان سنوياً يلفت نظراً القائمين بالمراجعة إلى عدم إغفال هذا الأمر سنوياً ومراعاة التغيرات التي قد تطرأ عليه بين سنة وأخرى.²

وبالرغم من هذه الخصائص يعيب عليه البعض أنه قد يؤدي إلى عدم مراعاة الظروف الخاصة بكل منشأة بسبب كونه موحداً للمنشآت المختلفة، وهذا يعني أيضاً أنه لا يتغلغل في التفاصيل الدقيقة التي تخص الرقابة الخاصة بكل منشآت، تلك التفاصيل الهامة الضرورية للحكم على متانة نظام الرقابة الداخلية، كذلك فإن وجود الاستبيان قد يقود القائمين عليه من مساعدي المراجع إلى الاكتفاء به وعدم إجراء أية استفسارات أخرى قد تستلزمها الظروف ولتغلب على هذه العيوب أو التقليل من أثرها بإمكان المراجع تحضير استبيانات خاصة بكل نوع معين من المنشآت على حدة، والابتعاد عن الاستبيان الموحد، كذلك عليه القيام بمراجعة الاستبيان وتعديله سنوياً.³

ثانياً: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية. يعتبر تقييم الرقابة الداخلية من المراحل الرئيسية التي يقوم بها المراجع والذي يسعى إلى فهم واستيعاب نظام المعلومات والرقابة الداخلية للمؤسسة، وكذا إعداد برنامج الاختبارات من أجل التحقق من صحة عمل النظام، وتمثل طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية فيما يلي:

¹ عمر ديلمي ، نفس المرجع السابق، ص35.

² خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص175.

³ نفس المرجع السابق ، نفس الصفحة..

الفصل الثاني: دور آليات حوكمة المؤسسات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

1- وصف الأنظمة: قبل الحكم على نظام الرقابة الداخلية يكون فهمها من طرف المراجع أمرا حتميا، من أجل السماح له بالحصول على فهم جيد لمخطط معالجته للمعلومات، ولا بد على المراجع أن يقوم بسلسلة من الاختبارات للتأكد من أن إجراءات الرقابة الداخلية تطبق بطريقة مستمرة وفعالية.¹

وفي مرحلة وصف الأنظمة فإن المراجع يعبر عن مسار المعلومات المجمعة في المرحلة السابقة، ويكون ذلك على شكل وصف كتابي أو على شكل خرائط تدفق والتي تطرقنا إليها سابقا، وفي حالة قيام المراجع بالاستجابات داخل المؤسسة من أجل الوصول إلى وصف دقيق لنظام الرقابة الداخلية فلا بد عليه أن يحترم مجموعة من القواعد نذكر منها:

أ- احترام السلم التنظيمي، فاستجواب موظف يكون بعلم من مسؤولية إلا في حالات خاصة.

ب- حصر أجوبة الموظف في مجال عمله فقط.

2- التحقق من فهم النظام: بعد إعداد المراجع لخرائط التدفق أو الاستبيان، فإنه يتحقق من استيعابه للنظام من أجل تجنب انطلاقه من أسس خاطئة، فخرائط التدفق تسمح للمراجع، بإيجاد الإجراءات الرقابية الملائمة للمراجع من خلال عمله يقوم بالإجابة على ما يلي:²

أ- كيف تتم عملية الاختبارات.

ب- ماهي الإجراءات التي يجب اختبارها.

ت- ماهي الأهمية التي يجب إعطاؤها لهذا الاختبار.

3- التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:³ إن تقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد المراجع على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات المراجعة لأرصدة القوائم المالية، كون نظام الرقابة الجيد تنتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، فالمراجع لا يمكنه مراجعة جميع القوائم المالية، وإنما يعتمد على أسلوب العينات الإحصائية.

بالاعتماد على الخطوتين السابقتين، يتمكن المراجع من إعطاء تقييم أولي للمراقبة الداخلية باستخراجه مبدئيا لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) ونقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء وتزوير تستعمل في هذه الخطوة، في الغالب، استمارات مغلقة)، (questionnaires fermés) أي استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها بي بنعم أو بلا، (الجواب بنعم إيجابي، الجواب بلا سلبي) وعليه يستطيع المراجع في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط قوة النظام ونقاط ضعفه وذلك من حيث التصور، أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة.

4- اختبارات الاستمرارية:⁴ يتأكد المراجع من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة، إن اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمراجع أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطابقة باستمرار ولا تحمل خلافاً ويحدد حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الأخطار المحتملة الوقوع عند دراسة الخطوات السابقة لها، كما يعتبر دليل إثبات على حسن السير خلال الدورة وفي كل مكان، فيتأكد هذا الأخير من حسن تنفيذ الإجراءات واحترام المبادئ الموضوعية.

¹-khelssi reda,Audit et audit opérationnel,houma,Alger,2005,p40.

²-Renard jacques, théorie et pratique de l'audit interne, édition organisation, Paris,3édition,2000,p79.

³شادري معمر سعاد، مرجع سبق ذكره، ص120.

⁴محمد بوتزين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى تطبيق بين عكنون، الجزائر، الساحة المركزية، ط3، ص 61.

الفصل الثاني: دور آليات حوكمة المؤسسات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

5- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية: باعتباره على الاختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيرها عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف (ضعف التصور) التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام.¹

بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط الضعف ونقاط القوة) يقدم المتدخل حوصلة في وثيقة شاملة (Document de synthèse)، مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات، تمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة تقريراً حول المراقبة الداخلية يقدمه المراجع إلى الإدارة، كما تمثل أحد الجوانب الايجابية لمهمته. يسهل أو يصعب فحص الحسابات والقوائم المالية حسب مدى جودة المراقبة الداخلية. ويعتبر آخر، أن جودة هذا النظام تجعل المراجع يخفف تدقيقاته وتحرياته المباشرة وان ضعفه يجعله يتعمق أكثر في ذلك. يتميز النظام الجيد بتنظيم داخلي جيد، يظهر ويجيد بكل وضوح:²

- أ- وظيفة ومسؤولية كل فرد في المؤسسة، في شكل مكتوب إن كان ذلك ممكناً ومفهوم من طرف الجميع.
- ب- نظام يعطي الرخص اللازمة ويراقب كل العمليات في شكل إجراءات وطرق العمل التي ينبغي إتباعها عند إنجاز كل عملية من العمليات التي تقوم بها المؤسسة، كما يعطي لكيفية معاملتها وإدخالها في نظام المعلومات، الذي يمثل النظام الصورة للنظام الحقيقي في المؤسسة.

فالتقييم النهائي، يسمح للمراجع باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة على الرقابة الداخلية، والشكل التالي في الصفحة الموالية يوضح مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية والوسائل المستعملة لذلك.³

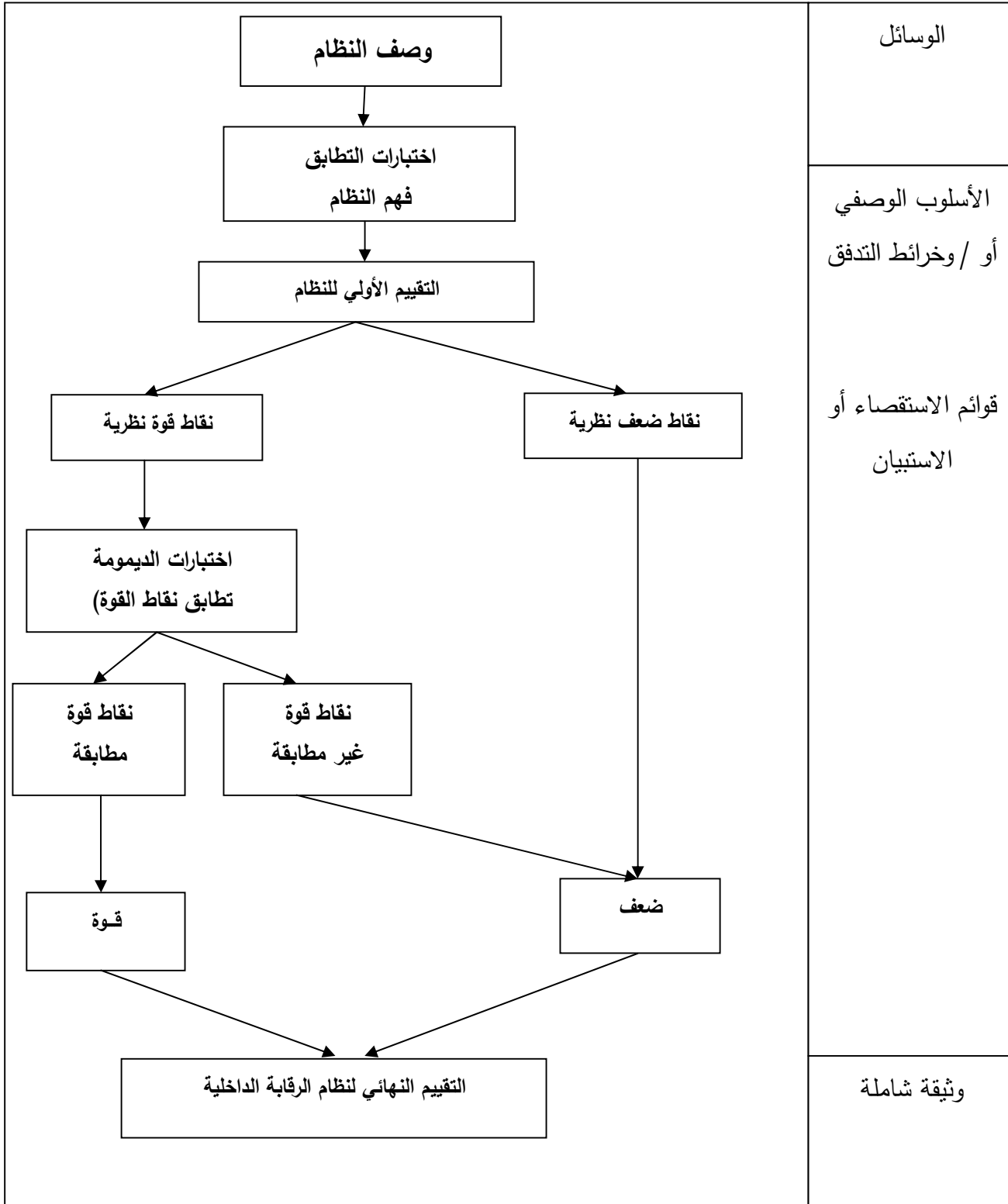
¹ نفس المرجع السابق، ص 74 .

² محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 75 .

³ شلوي معمر سعاد، مرجع سبق ذكره ، ص 120 .

الفصل الثاني: دور آليات حوكمة المؤسسات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

شكل رقم (09): مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية والوسائل المستعملة لذلك



المصدر: شاري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسة، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2009، ص 121.

الفصل الثاني: دور آليات حوكمة المؤسسات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

يمثل هذا الشكل المراحل التي تقيم فيها نظام الرقابة الداخلية حيث يكون أول مرحلة في عملية التقييم هي وصف النظام المتبع الذي تستخدمه المؤسسة أي نوع الطريقة التي يقوم المراجع بتقييم النظام بها. (طريقة استبيان، خرائط التدفق) و من هنا تأتي مرحلة فهم النظام التي يقوم بها المراجع بإعداد استبيان أو خرائط التدفق من أجل التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية الذي يكون بالنظر في القوائم المالية عن طريق اختيار عينة إحصائية و إعطاء نقاط القوة و الضعف المبدئية.

و بعدها يقوم المراجع بالتأكد من أن نقاط القوة هل هي مطبقة أم لا في الواقع؟

حيث يعطي ما إذا كانت هذه النقاط غير المطبقة تؤدي إلى ضعف في نظام الرقابة الداخلية أما إذا كانت مطبقة تنتج عنها قوة في هذا النظام و في آخر مرحلة من تقييم نظام الرقابة الداخلية و هي مرحلة التقييم النهائي يتم فيها النظر في نقاط الضعف التي قد نجمت عن خطأ في التصور عند التقييم الأولي و إعطاء الإجراءات التصحيحية من أجل تدارك الضعف كما يقوم المراجع بتقييم ملخص أو تقرير يبين فيه مدى كفاءة و فاعلية هذا النظام.

المبحث الثالث: تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال حوكمة المؤسسات. تؤدي حوكمة المؤسسات دورها الرقابي وذلك

من خلال مجموعة من الآليات والمتمثلة في الآليات الداخلية والخارجية ومدى تكامل هذه الآليات مع بعضها البعض، ودور هذه الآليات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة وسيتم التطرق لها فيما يلي:

المطلب الأول: مساهمة الآليات الداخلية والخارجية لحوكمة المؤسسات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

أولاً: مساهمة الآليات الداخلية لحوكمة المؤسسات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية. تنصب الآليات الداخلية على الأنشطة وفعالية الشركة، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف الشركة، والهدف من الآليات الرقابة الداخلية للحوكمة هو فرض رقابة على المؤسسة وحل المشاكل التي تنشأ عن انفصال الملكية عن التسيير، وتمثل هذه الآليات في كل من المراجعة الداخلية، مجلس الإدارة وما يتفرع عنه من لجنة المراجعة بالإضافة إلى نظام الرقابة الداخلية والإفصاح.¹

1- مجلس الإدارة:² يوجد في قلب أي نظام من نظم حوكمة المؤسسات مجلس لإدارة الشركة تكون مهمته هي توجيه شؤون الشركة

والإشراف عليها، إذا ما نظر إلى المجلس باعتباره مؤسسة للرقابة من خلال التمثيل،

فإنه يتعين الإمام بعدد ترتيباته التنظيمية الممكنة، وتعتبر الترتيبات المختلف لمجلس إدارة الشركات متسقة مع نظام حوكمة المؤسسات القائم في مجال الأعمال وتعكس الترتيبات القائمة مجموعة العوامل التاريخية، الإجتماعية، الاقتصادية، السياسية والثقافية التي تتفرد بها كل دولة .

ومجلس الإدارة دور كبير في حوكمة المؤسسات من خلال تقنين قدرته في الرقابة على المديرين ومحاسبتهم عن المسؤوليات الملقاة على عاتقهم مما يؤدي ببساطة إلى تحسين قدرة الشركة على إنتاج الثروة، وتحسين الأداء على كافة المستويات في المنشأة من خلال عملية التدقيق والمراجعة، ومن ناحية أخرى فإن الحوكمة الجيدة من خلال إشراف ورقابة مجلس الإدارة

¹ حمادة نبيل، أثر تبني المؤسسات الجزائرية للحوكمة على جودة المراجعة المالية دراسة ميدانية، مجلة البحوث والدراسات العلمية جامعة الدكتور يحيى فارس، العدد، 06 مارس، 2012، ص 3.

² مارك هيسيل، حوكمة الشركات في الشرق الحادي والعشرين، ترجمة سمير كرم، الطبعة الثالثة، مركز المشروعات الدولية الخاصة واشنطن، 2003، ص 79.

الفصل الثاني: دور آليات حوكمة المؤسسات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

تزيد من احتمالات سرعة استجابة الشركة للتغيرات في بيئة الأعمال والأزمات والفترات المحتمة للهبوط في الأعمال مما يؤكد للمستثمرين أن استثماراتهم ستظل في أمان، وبصفة عامة فإنه عن طريق الإشراف على المديرين التنفيذيين بالشركة، يمكن لمجلس الإدارة الجيد أن يضمن الأداء الاقتصادي الجيد، كما أن وجود الحوكمة وقدرتها على تحقيق معدلات مرتفعة من الأداء تؤدي إلى تخفيض تكاليف رأس المال وزيادة قيمة ما يملكه المساهمون، وعلى هذا يمكن القول أن مجلس الإدارة يعتبر نقطة البداية والأساس الذي يقوم عليه التطبيق السليم للحوكمة المؤسسات ودوره في الرقابة على الشركة .

2- **المراجعة الداخلية:**¹ تتحدد طبيعة المراجعة الداخلية بالدور الذي تؤديه في دعم الوظيفة الرقابية لإدارة المنشأة، وتوضح أهميتها بصورة خاصة بضرورة تحسين الأداء الرقابي للإدارة والإدارة ذاتها ويمكن إن نرجع ظهور هذا الاتجاه إلي ثلاث عوامل وهي زيادة حالة فشل المنشآت وإفلاسها، والتغير في أنماط الملكية، والتغيرات في البيئة النظامية التي تعمل فيها المنشأة وتعتبر المراجعة الداخلية من العناصر الهامة في نظام الرقابة الداخلية فهي تعمل على تطويره وتحسينه وزيادة فعاليته وكفاءته، حيث أكدت العديد من الدراسات والإصدارات المهنية على أنه يجب أن يكون لإدارة المراجعة الداخلية بالشركة دورا في إعداد تقرير الإدارة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية بالشركة وذلك عن طريق متابعة تشغيل نظام الرقابة الداخلية بالشركة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالشركة وإخطار إدارة الشركة بنقاط الضعف الموجودة في نظام الرقابة الداخلية، ومن ناحية أخرى يمكن لإدارة المراجعة الداخلية إعداد تقرير للإدارة عن نظام الرقابة الداخلية لمساعدة الإدارة في تقييمها مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.

3- **لجان المراجعة:** تنحصر مهمة لجان المراجعة الأساسية في مساعدة مجلس الإدارة على أداء مهامه بكفاءة وفعالية، وعلى الوفاء بمسؤولياته وتنفيذ مهامه الأساسية وخاصة في مجال النظم المحاسبية وإعداد التقارير المالية ودعم أنظمة الرقابة الداخلية ودعم استقلالية المراجعين الداخليين والخارجيين، وتجدر الإشارة إلى أن لجنة المراجعة تختص في هذا الصدد بدراسة أنظمة الرقابة الداخلية لتحقيق فعاليتها والعمل على تحسينها وتطويرها باستمرار وتقديم الاقتراحات الملائمة في هذا الشأن بصورة تؤدي إلى زيادة فعالية وجودة عملية الرقابة الداخلية، وقد أشار مجلس الرقابة المحاسبية على الشركات العامة في الولايات المتحدة الأمريكية إلى أهمية دور لجان المراجعة في دعم فعالية وكفاءة هيكل الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية للشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية وكذلك عن طريق قيام لجنة المراجعة بالشركة بتقييم مدى فعالية الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية للشركة وذلك من خلال تقييم لجنة المراجعة لتقرير الإدارة عن فعالية وكفاءة هيكل الرقابة الداخلية للشركة، وكذلك صدور تقرير اللجنة المنبثقة عن الجمعية الوطنية لمديري الشركات في عام 2000، والذي يتعلق بلجان المراجعة، وتتضمن إرشادات عملية لعمل لجان المراجعة بما يحقق التحسين في الأداء الرقابي في شركات المساهمة، و صدور قانون ساربانيس (أوكسلي sarbanes-oxley) عن الكونغرس الأمريكي في منتصف عام 2002 نتيجة حالات الانهيار في الشركات العملاقة والذي وضع العديد من القواعد التي يجب أن تلتزم بها شركات المساهم من حيث ضرورة إنشاء لجان المراجعة في جميع شركات المساهمة مع إلزام إدارة كل شركة بإصدار تقرير ضمن التقرير المالي السنوي يؤكد مجلس الإدارة عن وجود نظام لرقابة الداخلية، وتنفيذه بفعالية مع التأكيد على إستقلالية لجان المراجعة.²

¹ كريمة نسرين، أثر الالتزام الأخلاقي للمراجعين على تفعيل حوكمة الشركات، رسالة ماجستير، تخصص حوكمة الشركات، جامعة الجزائر، 2010/2009، ص 89.

² عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، ص 312 - 309.

الفصل الثاني: دور آليات حوكمة المؤسسات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

ونري أنه من الضروري أن تكون لجنة المراجعة على علم بسبعة عناصر رئيسة لنظام الرقابة الداخلية الفعال وهي: الرقابة التنظيمية، خطط التطوير والتغيير في نظم الرقابة الداخلية، الرقابة على التقرير وسلطات الاعتماد اللازمة للقيام بالعمليات المختلفة، نظم الرقابة المحاسبية، نظم حماية الأصول، الرقابة الإدارية، الرقابة على التوثيق، ويعتقد الباحث أن تلك التطورات سوف تؤدي إلى زيادة أهمية الدور الذي يمكن أن تؤديه لجان المراجعة بخصوص فحص نظم الرقابة الداخلية وتقييمها، ولكي تفي لجنة المراجعة بمسؤولياتها تجاه الرقابة الداخلية فإنه من الضروري أن تقوم بدراسة ومراجعة التقارير الخاصة بتطوير نظم العمل، والنظم المحاسبية، والإجراءات المالية والإدارية، واقتراح التعديلات الواجب إدخالها على هذه الجوانب، فضلاً عن ضرورة تلقي وفحص الرد على رسالة مراجع الحسابات بشأن أوجه الضعف الجوهرية في الرقابة الداخلية، ومناقشة خطط الإدارة وتقييمها للتعامل مع نقاط الضعف المهمة، وأن تتأكد من الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها في الشركة.¹

ثانياً: مساهمة الآليات الخارجية لحوكمة المؤسسات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية. تتمثل آليات حوكمة المؤسسات الخارجية بالرقابة التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة، حيث تتضمن الآليات الخارجية التشريعات الحكومية الخاصة بالبيئة التي تعمل بها المؤسسة، من قوانين المؤسسات، قوانين أسواق الأوراق المالية، الإستثمار، الخصوصية، معايير المحاسبة والمراجعة، إضافة إلى مختلف القوانين المنظمة لعمل الأوراق، مثل درجة المنافسة في أسواق السلع والخدمات، أسواق العمل، الأسواق المالية، وكفاءة الهيئات الرقابية في إحكام الرقابة على المؤسسة وغيرها من الأنظمة ذات العلاقة بتحسين قطاع الأعمال.² وفيما يلي يتم إعطاء نبذة عن بعض هذه الآليات.

1- منافسة سوق المنتجات أو الخدمات وسوق العمل الإداري : تعد منافسة المنتجات أو الخدمات أحد الآليات لحوكمة الشركات، ويؤكد على الأهمية كل من، (Hess and Impavido) وذلك بقولهم إذا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح أو أنها غير مؤهلة، إنها سوف تفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس حقل الصناعة، وبالتالي تتعرض للإفلاس، إذن إن منافسة سوق المنتجات أو الخدمات هو أب سلوك الإدارة، وبخاصة إذا كانت هناك سوق فعال للعمل الإداري للإدارة العليا، وهذا يعني إن إدارة الشركة إلى حالة الإفلاس سوف يكون له تأثير سيئ على مستقبل المدير وأعضاء مجلس الإدارة، إذا غالباً ما تحدد إختبارات الملائمة للتعين إنه لا يتم إعطاء مواقع المسؤولية من أعضاء إدارة أو مديرين تنفيذيين سبق أن قادوا شركاتهم إلى الإفلاس أو التصفية.³

2- المراجعة الخارجية: يسعى المراجع الخارجي إلى اختيار العمليات الأساسية التي تشكل أساس والقوائم المالية وتكوين رأي محايد عن مدى عدالة القوائم المالية، ويمكن الاعتماد على تلك النظم التي تنتج القوائم المالية حيث تقلل حجم العينة ونطاق الاختبارات عندما توجد نظم رقابة داخلية فعالة ونظم محاسبية سليمة

¹ حسين أحمد دحدوح ، دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 24، العدد الأول، 2008، ص 268.

² عبدي نعيمة ، دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة الشركات ، مذكرة ماجستير ، جامعة قاصدي مرياح ورقلة ، 2008 / 2009 ، ص 4.

³ عزيزة بن سميحة مريم ، طيني ، حوكمة الشركات ودورها في تفعيل نظام الرقابة على شركات التأمين التعاوني، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الدولي السابع حول الصناعة التأمينية، الواقع العلمي وآفاق التطوير تجارب الدول ، جامعة حسينية بن بوعلی ، الشلف، 04 و03 ديسمبر، 2012 ، ص ص 11 - 12.

الفصل الثاني: دور آليات حوكمة المؤسسات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

حيث يكون المراجعون الخارجيون بصفة عامة أعضاء في التنظيم المهني والمحاسبي ويستخدمون في ظل قانون الشركات لمراجعة حسابات الشركات المسجلة ويحق للمراجع الخارجي حضور الجمعية العمومية لمناقشة أي أمور متعلقة بالمراجعة، كما يحق له الإطلاع على جميع الدفاتر والمعلومات والإيضاحات المتعلقة بالقوائم المالية ولابد وأن يتمتع المراجع الخارجي بالاستقلالية، ويجب عليهم عند تقديمهم استقالتهم أن يقدموا بياناً بالظروف التي واجهتهم وأدت بهم للاستقالة وتقديمها للمراجع الجديد ويشترك مع المراجعة الداخلية فكلاهما مرتبط عن قرب بنظم المراقبة الداخلية، فالرقابة والطريقة التي يتلاقيان بها مع ترتيبات التشغيل للشركة ينبغي أن تكون ذو أهمية خاصة كأمر أساسي لدور المراجعة والاعتبارات المتعلقة بالتصريح بالعمليات والفصل بين الواجبات ومسار المراجعة ونظم المعلومات الجيدة والإشراف، وكل هذا يقع في دائرة نظام الرقابة الذي هو أساس لنجاح العمل والقائمين به.¹

يؤدي المدقق الخارجي دوراً مهماً في المساعدة على تحسين نوعية الكشوفات المالية، ولتحقيق ذلك ينبغي عليه مناقشة لجنة التدقيق في نوعية تلك الكشوفات، وليس قبولها فقط، ومع تزايد التركيز على دور مجالس الإدارة، وعلى وجه الخصوص لجنة التدقيق في اختيار المدقق الخارجي والاستمرار في تكلفه، يرى (Abbot and Parker) إن لجان التدقيق المستقلة والنشيطة سوف تطلب تدقيقاً ذا نوعية عالية، وبالتالي اختيار المدققين الأكفاء والمتخصصين في حقل الصناعة الذي تعمل فيه الشركة، ويمثل التدقيق الخارجي حجر الزاوية لحوكمة جيدة، إذ يساعد المدققون الخارجيون لهذه الشركات على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات فيها، ويغرسون الثقة بين أصحاب

المصالح والمواطنين بشكل عام، ويؤكد معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية على أن دور التدقيق الخارجي يعزز مسؤوليات الحوكمة في الإشراف، التبصر والحكمة، وقد أكدت بعض المنظمات المهنية والهيئات التنظيمية على ضرورة أخذ وظيفة التدقيق الداخلي المراجعة الداخلي بنظر الاعتبار من المدقق الخارجي، لأن وظيفة التدقيق الداخلي تعتبر كمصدر للمراقبة يجب على المدقق الخارجي أن يأخذ بنظر الاعتبار عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية في الشركة.²

3- **التشريع والقوانين:** غالباً ما تشكل وتؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة، لقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة، ليس فيما يتصل بدورهم ووظائفهم في هذه العملية، بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم، فعلى سبيل المثال قد فرض قانون (Sarbanes-Oxly Act) متطلبات جديدة على الشركات المساهمة العامة، تتمثل بزيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، وتقوية إشراف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية، والطلب من المدير التنفيذي ومدير الشؤون المالية الشهادة على صحة التقارير المالية وعلى نظام الرقابة الداخلية، ووضع خطوط اتصال فعالة بين المدقق الخارجي ولجنة التدقيق وتحديد قدرة المسؤولين في الشركة على المصادقة على المعاملات التي تخصهم في

¹ أشرف حنا ميخائيل، مرجع سبق ذكره، ص ص 18-20.

² عزيزة بن سمينة، مريم طيبي، مرجع سبق ذكره، ص 11.

الفصل الثاني: دور آليات حوكمة المؤسسات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

الشركة، والتي قد تكون مضرّة بمصالح المالكين وأصحاب المصالح الآخرين في الشركة، كما أنماط مسؤولية تعيين وإعفاء المدقق الخارجي والمصادقة على الخدمات غير التدقيقية التي يمكن أن تقدمها شركات التدقيق لربائنها بلجنة التدقيق.¹

المطلب الثاني: أهمية تكامل آليات الحوكمة الداخلية والخارجية على تفعيل الرقابة الداخلية. يعمل مفهوم حوكمة الشركات على تعزيز العلاقة بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية في الشركة، بغية تعزيز الرقابة على مختلف مصالح الأطراف ذات الصلة بالشركة، ويتجلى المفهوم الرقابي لحوكمة الشركات في وجود علاقة تكاملية وتعاونية بين مختلف هذه الآليات الرقابية، وفي إطار حوكمة الشركات لا بد أن يكون هناك تكامل بين هذه الآليات الرقابية، لذلك تعمل الآليات الخارجية على إخفاء عجز أو الثغرات الموجودة في الآليات الداخلية لحوكمة المؤسسات، كل هذا من أجل الرقي بالأداء الرقابي في المؤسسة إلى ما يطمح إليه جميع المتعاملين وأصحاب المصالح داخل المؤسسة وتتمثل أهمية هذا التكامل فيما يلي:²

- 1- تأكيد سلامة الأنظمة المعلوماتية المفحوصة، وكذا متانة نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة.
- 2- بث الثقة في المعلومات الدالة على الأداء الإداري.
- 3- إعلام الإدارة عن مواطن الضعف، من خلال الآراء حول أنظمة المعلومات، مسار المعالجة وغيرها ذلك، مما يسمح لها بالقضاء على هذه المواطن.
- 4- تكوين بنك للمعلومات عن طريق أوراق عمل جميع الأطراف مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية، لجنة المراجعة، الأسواق المالية، المراجع الخارجي تقارير ملفات المراجعة وغيرها.
- 5- خفض تكاليف المراجعة وغيرها عن طريق التكامل بين النوعين من الآليات الداخلية والخارجية، واستبعاد ازدواجية العمل.
- 6- فحص أعمال الفروع المختلف للمؤسسة الواحدة، بما يسمح ببسط الرقابة المستمرة للإدارة عليها.
- 7- إطمئنان الأطراف الخارجية عن المؤسسة عن الرأي المعبر عنه من قبل الرقابة الداخلية ومختلف الأطراف الرقابية الفاعلة فيها.
- 8- شمولية الرأي لكل العناصر الواردة في القوائم المالية الختامية باعتماد التكامل بين النوعين من الآليات.
- 9- إن الممارسات الميدانية عن طريق فحص عناصر القوائم المالية وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة من قبل الآليات الخارجية من شأنها أن تسمح بكشف بعض الأخطاء والتدليسات التي لم تستطع الآليات الداخلية أن تكتشفها، مما يتيح في النهاية إمكانية البحث عن الأسباب المانعة، واكتشافها ومحاولة تصحيحها، مما يؤدي بتكليف نظام الرقابة الداخلية بما يسمح بالقضاء على مواطن الضعف.
- 10- المراجعة الخارجية تساهم في تحسين العلاقة الموجودة بين الشركة والأسواق الخارجية، باعتبار هذه الأخيرة آلية من الآليات الرقابية لحوكمة الشركات، وذلك من خلال الزيادة في مصداقية المعلومات المنتجة من طرف إدارة الشركة والموجهة إلى هذه الأسواق.

¹ عزيزة بن سمينة، مريم طيبي، مرجع سبق ذكره، ص 12.

² مسعود صديقي، مداني بن بلغث، أثر تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي حالة الجزائر، التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات بحوث محكمة منتقات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية بحوث ودراسات تم نشر هذا البحث في المجلة العربية للإدارة، مجلد 25، العدد 2، ديسمبر 2005، ص 167 - 164.

الفصل الثاني: دور آليات حوكمة المؤسسات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

- 11-** دور آخر جوهري فيما يخص إجراءات الحصول على المعلومات من طرف المساهمين حول قدرة الإدارة على التسيير بطريقة وأداء فعال، حيث أن رأي المراجع الخارجي حول نوعية تحضير الحسابات مهم، من خلاله يضمن بأن المعلومات المالية والمحاسبية عادلة ومنظمة وواضحة، وبالتالي يسمح للمساهمين بالتصويت بالموافقة وقبول تسيير الإداريين بشكل مضمون.
- 12-** بالنسبة للرقابة الداخلية يلعب المراجع الخارجي دورا حيويا من خلال إبداء رأيه حول التقرير المقدم من طرف الإدارة، بضمانه أن ما هو موصوف من طرف المسيرين مطابق للواقع فيما يخص إجراءات الرقابة الداخلية.
- 13-** حل مشاكل الوكالة: فمن خلال الآليات الداخلية والخارجية، تضمن حوكمة الشركات الرقابة على أداء مجلس الإدارة، حماية مصالح حملة الأسهم، تحقيق جودة التقارير المالية الصادرة عن الشركة، تحقيق المعاملة المتساوية لحملة الأسهم وخاصة الأقلية منهم، إقامة نظام مالي سليم وغيرها.
- المطلب الثالث: العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وحوكمة المؤسسات:**¹ نظام الرقابة الداخلية يتم إعداده ليخدم عدد من الأطراف ذات المصلحة للمساهمين تقوِّم الأداء المالي للشركات واتخاذ القرارات، هنالك بعض شركات المساهمة تتلاعب بالأرقام الموجودة بالقوائم المالية عن طريق التغيير في السياسات المحاسبية عبر الفترات المالية لإعداد قوائم مالية تخدم أغراضها، وذلك لضعف نظام الرقابة الداخلية نتيجة عدم تطبيق آليات ومبادئ حوكمة الشركات التي تحقق الرقابة على المخاطر وتضمن دقة التقارير المالية، حيث أن هناك عدد من الشركات تخفي حجمها المالي الحقيقي، وانهارت عدد من الشركات منها (Enron، Tyco international، Global Crossing، WordCom) في الولايات المتحدة الأمريكية، (hold) في فرنسا، (Yokes) في إيطاليا، (Credit) في روسيا، وذلك نتيجة لعدم تطبيق إجراءات حوكمة الشركات، وأن انهيار تلك الشركات أدى إلى حدوث خسائر مالية تحملها أصحاب المصالح، بالإضافة إلى حدوث أزمة ثقة في تلك المجتمعات، وأظهرت الفضل الأخلاقي لكافة الأطراف ذات الصلة بعملية التقرير المالي، وأن عدم تطبيق آليات ومبادئ حوكمة الشركات أدى إلى ضعف نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر أحد العوامل في ظهور الأزمات المالية وإفلاس بعض الشركات وعليه وبناء على كل ماتم ذكره فإن نظام الرقابة الداخلية الكفؤ والفعال يؤدي إلى تحقيق الشفافية في القوائم المالية وذلك بتطبيق حوكمة الشركات وما تتضمن من مفاهيم وآليات.

¹ مشيد محمد، سكات نعيمة، مساهمة الرقابة الداخلية في تطبيق مبادئ الحوكمة دراسة استقصائية لمجموعة من المؤسسات الجزائرية، مداخله مقدمة في الملتقى الوطني حول المحاسبة والتدقيق كدعامة لتحسين الاستثمار بالمؤسسات الجزائرية المنعقد كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة لمدينة يوم 2017/11/30 ص 7-8.

خلاصة الفصل:

كان هذه الفصل يتمحور حول إبراز مدى مساهمة آليات الحوكمة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، وكذلك الكيفية التي تقوم بها بذلك، وأيضاً دور الرقابة الداخلية في حماية المؤسسة وهذا من خلال قيام بعض الآليات إلى تفعيل وتقييم الرقابة الداخلية وكذا علاقته التعاونية مع باقي أطراف الحوكمة ومن خلال هذا نستنتج بأنه أصبحت الرقابة الداخلية من المتطلبات الأساسية للمؤسسة الحديثة خصوصاً مع متطلبات حوكمة المؤسسات، كما يعد مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية من الآليات الأساسية لحوكمة المؤسسات فرأى مدير المراجعة الداخلية حول كفاية وفعالية الرقابة الداخلية، يساعد مجلس الإدارة والمدراء وغيرهما في إتخاذ القرار المناسب وفعالية نظام الرقابة الداخلية يعود إلى الجهود التي تقوم بها مختلف الآليات سواء الداخلية أو الخارجية، إن وجود علاقة تعاونية بين الآليات الداخلية والخارجية مثل العلاقة بين المراجعة الداخلية والأطراف الأخرى لحوكمة المؤسسات والمتمثلة في المراجع الخارجي، لجنة المراجعة، مجلس الإدارة وكذا الإدارة العليا، حيث أن درجة التحكم في هذه العلاقة، وحسن توظيفها يؤدي إلى مساهمة كبيرة في تطبيق حوكمة المؤسسات ومنه تفعيل الدور الرقابي الداخلي في المؤسسة.

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة سونطراك فرع الصيانة بسكرة

تمهيد:

يهدف هذا الفصل إلى عرض و مناقشة الجوانب التطبيقية لهذه الدراسة من أجل التعرف على دور حوكمة المؤسسات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية كما يتم تقديم بعض الاقتراحات و التوصيات في نهاية الدراسة، لذلك تم تقسيم هذا الفصل على النحو التالي:

المبحث الأول: مرحلة جمع المعلومات من خلال تقديم المؤسسة و هيكلها التنظيمي وإبراز نشاطها الاقتصادي .

المبحث الثاني: تناولنا فيه أسلوب الدراسة وإجراءاتها و وصولا إلى نتائج الدراسة من خلال تحليل نتائج المقابلة التي تناولنا فيها ثلاثة أبعاد من أجل معالجة متغيرات الموضوع.

المبحث الأول: لمحة عن المؤسسة محل التبرص و هيكلها التنظيمي. حيث سنتناول في هذا المبحث تقديم المؤسسة محل الدراسة ثم نتطرق إلى هيكلها التنظيمي ومختلف تقسيماته وصولا إلى عرض النشاط الاقتصادي للمؤسسة.

المطلب الأول: تقديم المؤسسة.

التعريف بالمؤسسة: تعد المؤسسة الوطنية سونطراك إحدى أهم المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر، ومن الجح المؤسسات الوطنية، فلها تاريخها و مكانتها على المستوى الوطني، لذلك سنحاول التعرف على مؤسسة سونا طراك وعلى الخصوص وحدة الصيانة بسكرة وعلى نشاطها الاقتصادي حيث تعمل مؤسسة سونا طراك في مجال المحروقات، وتنقسم إلى عدة أنشطة :

نشاط الإنتاج.

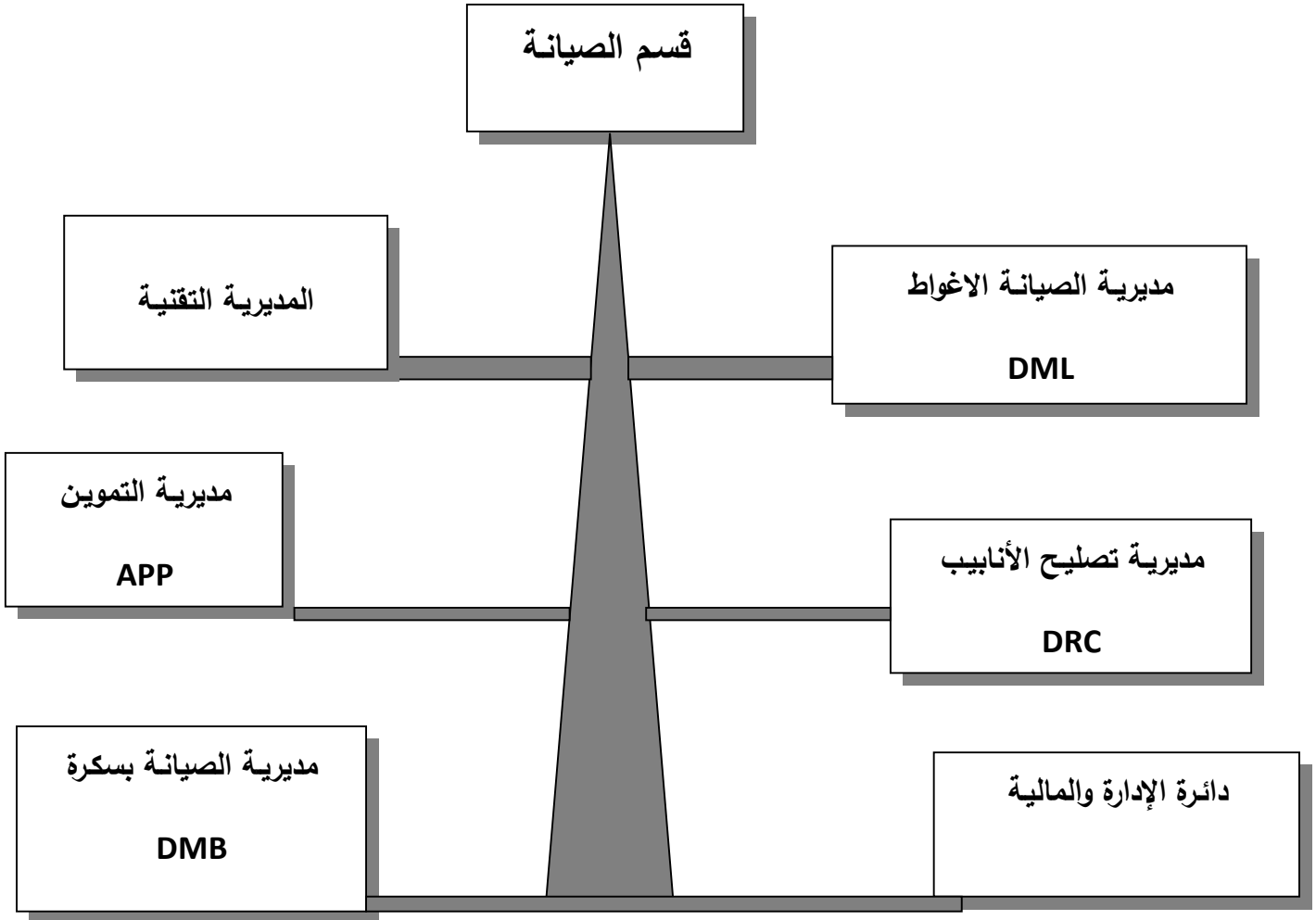
نشاط التوزيع.

نشاط النقل بالأنابيب.

ويضمن نشاط النقل عبر الأنابيب نقل المحروقات بواسطة شبكة للبترول و الغاز على امتداد 16000 كم وهذه الشبكة تستخدم تجهيزات مهمة و متطورة، وتعتبر الصيانة إحدى أهم الوظائف التي تضمن استغلال هذه الشبكة بدون أخطار، ومكلف بما حاليا قسم خاص هو قسم الصيانة بالنسبة للعمليات المهمة و قسم الاستغلال للعمليات العادية و البسيطة. وينقسم قسم الصيانة إلى عدة مديريات، كما هو موضح في الشكل التالي:¹

¹ وثائق الوحدة، مديرية الصيانة سونطراك بسكرة، 2018.

الشكل رقم (10) : الهيكل التنظيمي لقسم الصيانة سونا طراك فرع النقل بالأنابيب



المصدر وثائق الوحدة، مديرية الصيانة سوناطراك بسكرة، 2018.

يلاحظ من الشكل السابق إن إحدى المديريات التابعة لقسم الصيانة هي مديرية الصيانة بسكرة، وتقع هذه المديرية في المنطقة الصناعية بسكرة، وقد مرت في تطورها بالمراحل التالية :

1- أنشئت سنة 1977، حيث بدأ بنائها في أكتوبر 1977، وكان الاستلام النهائي لها في مارس 1980، وكانت آنذاك المديرية الجهوية بسكيكدة مكلفة ببنائها ضمن مشروع يهدف إلى صيانة الآلات الموجهة للصناعة البترولية.

2- من 1979- 1989: تم إنشاء قسم بسكرة سنة 1982 بهدف صيانة تجهيزات المنشآت التابعة للمديرية الجهوية بسكيكدة، وكذا التمويل بقطع الغيار.

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة سونطراك فرع الصيانة بسكرة

3- سنة 1989: تم إنشاء مديرية الصيانة الاغواط (DMN) التي تقوم بتسيير 3 قواعد هي: قاعدة الاغواط و قاعدة حوض الحمراء و قاعدة بسكرة.

4- من 1990-2002: قاعدة الصيانة بسكرة كان هدفها مركزا على تنفيذ عمليات الصيانة.

5- جوان 2002: تم إنشاء مديرية الصيانة بسكرة (DMB) Direction Maintenance Biskra، حيث أصبحت مؤسسة مستقلة بانفصالها عن مديرية الصيانة الاغواط، وذلك بالقرار رقم 206/DG، مرجع A- 589 المؤرخ في: 2002/06/12.

وتقع مديرية الصيانة بسكرة على مساحة إجمالية قدرها 8793 م²، في شكل مباني موزعة كمايلي:

- ورشات تقنية.
- مخزن.
- 03 مباني إدارية.
- مبنى إداري تقني.
- مبنى للحماية.
- مستودع.

وقد تحصلت مديرية الصيانة بسكرة على شهادة الجودة العالمية (ISO 9001)، وهذا لمواكبة التطورات التي تحدث في الاقتصاد الجزائري، حيث بدأت في مشروع الحصول على شهادة الجودة في: 15 ماي 2004، و تحصلت عليها في جويلية 2005، و أصبحت تتحصل عليها كل سنة.

وتعتمد الوحدة في تسييرها على شبكة داخلية و على الإعلام الآلي و على برنامج متخصص في التسيير، من اجل تسيير أكثر عقلانية.

ويقدر عمال مديرية الصيانة بسكرة بـ 205 عامل دائم، منهم تقنيين و إداريين، بالإضافة إلى عامل مؤقت، وهم موزعين على النحو

التالي:

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة سونطراك فرع الصيانة بسكرة

جدول توزيع عدد العمال حسب التخصصات في مديرية الصيانة - بسكرة - 2017/12/31

النسبة	العدد	البيان
04.88%	10	الإطارات العليا
46.34%	95	الإطارات
28.78%	59	أعوان التحكم
08.29%	17	أعوان التنفيذ
11.71%	24	المتعاقدين
100%	205	المجموع

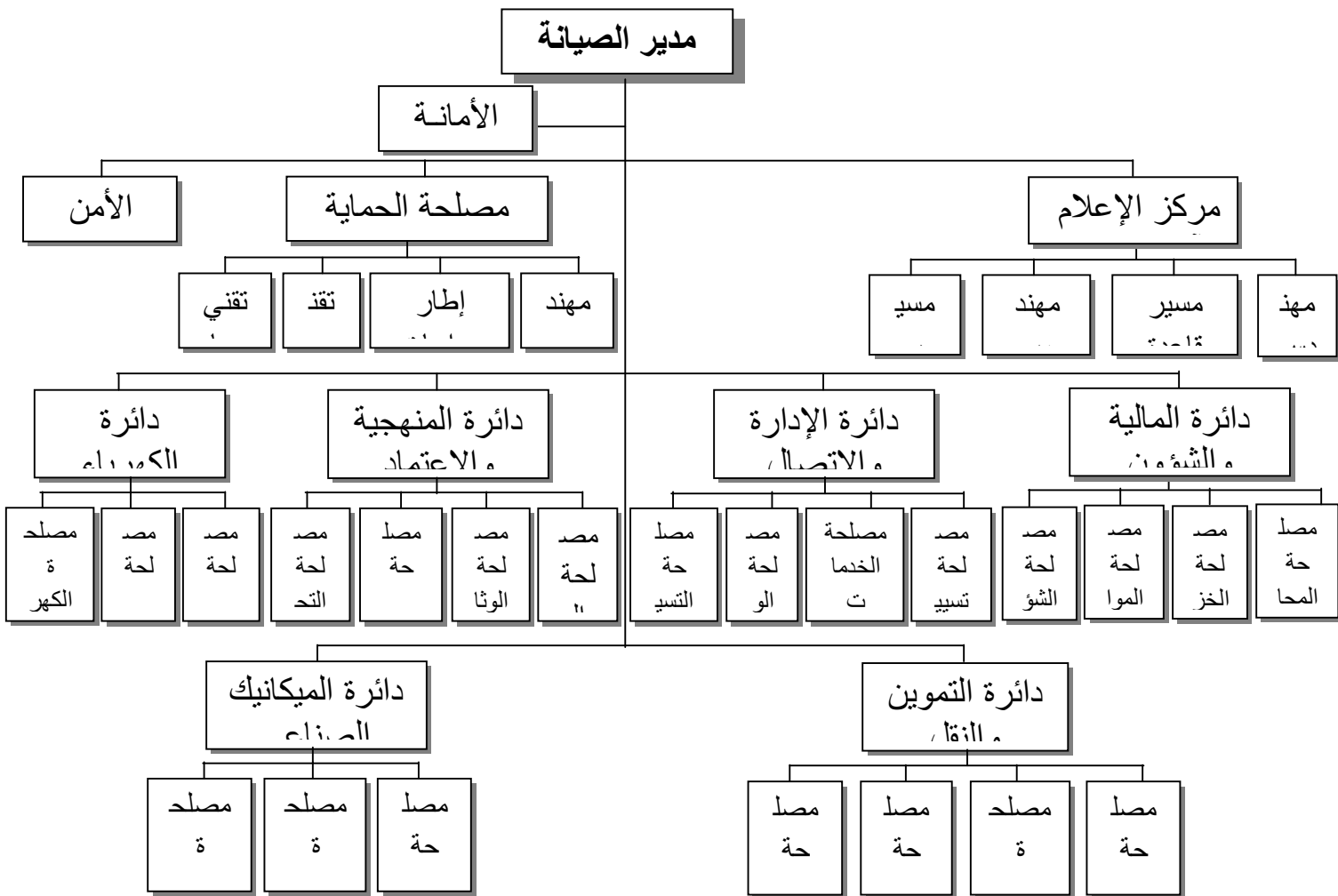
المصدر وثائق الوحدة: Rapport D'effectif Globale De L'entreprise Arrête Au 31/12/2017

و نلاحظ من الجدول إن الإطارات و أعوان التحكم هم الأغلبية، وهذا لكون المهندسين و التقنيين هم أساس نشاط الوحدة، مايفسر كون الوحدة وحدة صيانة قاعدتها الأساسية هي اليد العاملة.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

إن الهيكل التنظيمي ما هو إلا عبارة عن البناء الذي يبين مختلف المستويات الإدارية و الوحدات التنظيمية الرئيسية و الفرعية و الوظائف، و يبين أشكال الاتصالات و شبكات العلاقات القائمة داخل الوحدة وهذا ما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم (12): الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: وثائق الوحدة، مديرية الصيانة سونطراك بسكرة، 2018.

وتتبع مديرية الصيانة بسكرة في تنظيمها أسلوب المديرية، حيث يتدرج الهيكل التنظيمي للمؤسسة كالتالي:²

1- مدير الصيانة: هو المشرف على مديرية الصيانة بسكرة، و المسؤول على:

أ- إعداد و تحديث سياسة و أهداف المؤسسة.

ب- التخطيط الاستراتيجي و رقابة أهداف المؤسسة.

ت- توزيع الموارد و الوسائل بالمؤسسة.

ث- وضع حيز التنفيذ نظام اتصال داخل المؤسسة، تحسين نظام إدارة الجودة بالمؤسسة.

2- الأمانة: تهتم بتسجيل الرسائل الصادرة و الواردة من و إلى المؤسسة، و التي لها علاقة مباشرة بمديرية الصيانة، كما تهتم بالصادر و الوارد من مدير المؤسسة على مختلف الدوائر التابعة للمؤسسة.

3- دائرة التموين و النقل: وهي المسؤولة عن

أ- تموين المؤسسة بالموارد الأولية، قطع الغيار، الآلات، و التجهيزات الضرورية للنشاط مع احترام الجودة و الوقت.

ب- تسيير المخزون و الجرد المادي في المؤسسة، مع احترام الإجراءات و القوانين المطبقة.

ت- تسيير و صيانة مستودع النقل السيارات، الآلات، الشاحنات.

ث- خدمات النقل الضرورية لمختلف هيكل المؤسسة.

ج- ضمان تحسين عمليات التموين.

4- دائرة الإدارة و الاتصال: هي المسؤولة عن:

أ- تقييم احتياجات المؤسسة للعمال و إعداد خطط التعيين و التكوين في إطار الموازنات المعتمدة.

ب- تسيير ملفات العمال في المؤسسة.

ت- تضمن الخدمات الاجتماعية، طب العمل، التنشيط الاجتماعي و الرياضي.

ث- تسيير و متابعة النشاطات المرتبطة ب: الفندقية، الإطعام، صيانة التجهيزات.

ج- تسيير وسائل الاتصالات بالمؤسسة (هاتف، فاكس، تليكس...).

ح- التكلف بمهام النقل و الإطعام و المبيت للعمال في إطار المهام التي يقومون بها خارج المؤسسة، وكذلك إجراءات الحصول على تأشيرات السفر للعمال الذين يقومون بمهام أو تكوين خارج الوطن.

خ- تحسين إجراءات الاتصال بالمؤسسة.

د- تحسين العمليات المتعلقة بالموارد البشرية.

ذ- تطبيق سياسة المؤسسة فيما يتعلق بمعالجة المشاكل.

5- دائرة المالية و الشؤون القانونية: هي المسؤولة عن:

أ- التسيير المالي و المحاسبي للمؤسسة في الإطار الموازنات المعتمدة و احترام الإجراءات و النصوص القانونية حيز التنفيذ.

² وثائق الوحدة، مديرية الصيانة سونطراك بسكرة، 2018.

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة سونطراك فرع الصيانة بسكرة

- ب- إعداد المخطط السنوي وعلى المدى المتوسط للمؤسسة مع احترام مختلف هياكل المؤسسة و متابعة تنفيذها.
- ت- تسجيل جميع العمليات اليومية مع الغير كالزبائن و الموردين.
- ث- إعداد الميزانيات المالية و المحاسبية للمؤسسة.
- ج- إعداد العقود و الاتصال مع الإدارة القانونية المركزية.
- ح- تسيير تأمينات المؤسسة و الاتصال مع الإدارة القانونية المركزية.
- خ- إعداد و متابعة الملفات القانونية للمؤسسة مع الاتصال بالإدارة القانونية المركزية.
- د- تسيير و متابعة ممتلكات المؤسسة.
- ذ- متابعة الاحترام القانوني لكل العقود على مستوى المؤسسة.

6- دائرة الكهرباء و الآلية: هي المسؤولة عن:

- أ- القيام بالصيانة فيما يخص فرعي الكهرباء و الآلية.
- ب- الإشراف على عمليات الصيانة للآلات الدوائر.
- ت- المساعدة في عمليات تحديث التجهيزات.
- ث- القيام بأعمال حول نظام الحماية.
- ج- القيام بأعمال الكهرباء الصناعية و الالكترونية.
- ح- المشاركة في إعداد دفاتر الشروط المرتبطة بالتجهيزات.
- خ- تحسين عمليات الصيانة في الورشات و الخدمات المقدمة للزبائن.

7- دائرة المنهجية و الاعتماد: هي المسؤولة عن:

- أ- إعداد مخطط العمل السنوي و الأكثر من سنوي بمساعدة المديرية الجهوية لسوناطراك لضمان صيانة الآلات الدوارة.
- ب- استقبال طلبات العمل و برمجتها و تقسيمها على هياكل المؤسسة المسؤولة عن التنفيذ.
- ت- تسيير و تحديث برامج و إجراءات الصيانة.
- ث- تنظيم مجموعات من العمال لإعداد فرق عملية للصيانة.
- ج- إعداد و تحليل نسب الصيانة.
- ح- تحليل و تحديث تكاليف الصيانة.
- خ- إجراء دراسات خاصة على الصيانة.
- د- تسيير الوثائق التقنية للتجهيزات الصناعية.
- ذ- تحسين العملية التجارية و الخدمات المقدمة للزبائن.
- ر- قياس و متابعة رضا الزبائن، و المعالجة الفعالة لاحتياجاتهم.

8- دائرة الميكانيك الصناعي: وهي المسؤولة عن:

- أ- القيام و الإشراف على عمليات الآلات الواردة.
- ب- الصيانة في الورشات لآلات الضغط (المضخات، المحركات، الآلات الضاغطة...).
- ت- المساهمة في عمليات تحديث التجهيزات.
- ث- صنع قطع الغيار المرتبطة باحتياجات نشاط النقل بالأنايب.
- ج- تصليح القطع الخاصة بالآلات الدوارة.

ح- مراقبة مطابقة القطع المصنعة.

خ- القيام بالتشخيص، تحليل، قياس وخبرة القطع الثمينة (Pièces nobles).

د- تحسين التدخلات الميدانية و الخدمات المقدمة للزبائن.

9- مركز الإعلام الآلي: هو المسؤول عن:

أ- تسيير و إدارة و صيانة أنظمة الإعلام الآلي في المؤسسة.

ب- الصيانة القبلية و البعدية لأنظمة الإعلام الآلي.

ت- تسيير و إدارة و استغلال المراسلات الآلية في المؤسسة.

ث- تسيير و إدارة و استغلال قواعد معطيات البرامج.

ج- تسيير و إدارة و استغلال شبكة الإعلام الآلي.

ح- مساعدة و تكوين مستعملي أدوات الإعلام الآلي.

خ- الاستغلال المثل لوسائل الإعلام الآلي على مستوى المؤسسة.

د- تحسين عمليات تسيير أنظمة الإعلام الآلي.

10- مصلحة الحماية و المحيط: وهي المسؤولة عن:

أ- تطبيق سياسة الحماية و المحيط و الأمن لمجمع سونطراك.

ب- توضيح وظيفة الحماية و المحيط و الأمن في المؤسسة من خلال التوعية و التكوين.

ت- حماية الممتلكات البشرية و المادية من خلال برامج وقاية.

ث- الوقاية من الحوادث و الحرائق من خلال مراقبة الشروط التقنية، و تصرفات العمال و طرق العمل الخطيرة و التوصيات الضرورية.

ج- مراقبة و متابعة برامج نشاط النقل بالأنابيب لحماية المحيط.

إنما نلاحظه من الهيكل التنظيمي لمديرية الصيانة بسكرة هو تعدد المستويات التنظيمية، حيث يضم 3 مستويات، و بالتالي هناك درجة عالية من التعقيد، ورغم إن مديرية الصيانة بسكرة مؤسسة تتمتع بدرجة من الاستقلالية حيث يعود اتخاذ القرار فيها إلى مسيرها وديرها على الخصوص، إلا أنها تبقى خاضعة للمستويات الأعلى منها فيما يتعلق بالقرارات الهامة و المتعلقة بالاستثمار و اعتماد الميزانيات المالية و الموازنات السنوية و التعيينات.

المطلب الثالث: النشاط الاقتصادي لوحدة الصيانة بسكرة:³

إن النشاط الأساسي لمديرية الصيانة بسكرة هي صيانة الهياكل التالية:

1- GK1 /GK2/40 : حاسي الرمل / سكيكدة.

2- OK1/34 : حوض الحمراء / سكيكدة.

3- GO1/GO2/48 : حاسي الرمل / واد الصفصاف/ تبسة نحو إيطاليا.

وهذا ما يعطيها وضعية إستراتيجية للقيام بالعمليات المختلفة للصيانة (مراجعات دورية، تدخلات ميدانية، تصليح الأجهزة و الآلات

التقنية) في مختلف المنشآت وعلى الخطوط التالي:

³ وثائق الوحدة، مديرية الصيانة سونطراك بسكرة، 2018.

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة سونطراك فرع الصيانة بسكرة

- 1- نشاط النقل بالأنابيب.
- 2- أنشطة المحروقات (إنتاج، توزيع).
كما يوجد للمديرية مهام فرعية أخرى نذكر منها:
 - 1- تشخيص و صيانة قطع الغيار، تجديد الهياكل الأساسية للآلات.
 - 2- صنع قطع الغيار لاحتياجات نشاط النقل بالأنابيب.
 - 3- المساهمة في التجديد المستمر لتجهيزات مختلف هياكل النشاط.
 - 4- إعداد و وضع حيز التنفيذ نظام و إجراءات الصيانة و معايير الآلات و التجهيزات المرتبطة بالنشاط.

المبحث الثاني: إجراءات الدراسة ونتائجها. سنحاول في هذا المبحث تدعيم المعلومات من خلال البحث الميداني، وذلك لقيامنا بمقابلة مع إطارات المؤسسة وبعض الإداريين والموظفين، من أجل معرفة دور حوكمة المؤسسات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة سونطراك فرع الصيانة بسكرة، حيث سنلجأ إلى عرض وتحليل البيانات المتحصل عليها من أجل الوصول إلى النتائج والاقتراحات حول الموضوع.

المطلب الأول: أدوات جمع المعلومات

من أجل جمع البيانات اللازمة للدراسة تم الاعتماد 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. 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:

- 1- تحديد مواعيد المقابلة، التي تمت مع كل من:
 - 2- رئيس مصلحة المحاسبة ورئيس مصلحة التجارية والتسويق.
 - 3- بعض الموظفين ورؤساء الأقسام.
 - 4- وضع الأسئلة وتحديد المواضيع التي سيتم مناقشتها.
 - 5- 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 سونطراك بسكرة؟
- س2: هل تطبق مؤسسة سونطراك المبادئ الأساسية لحوكمة المؤسسات؟
- س3: ماهي الآليات التي تستعملها مؤسسة سونطراك في تطبيق نظام الحوكمة؟
- س4: فيما يتمثل التدقيق الخارجي لمؤسسة سونطراك؟

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة سونطراك فرع الصيانة بسكرة

س5: ماهي المهام الأساسية لمجلس إدارة مؤسسة سونطراك؟

البعد الثاني: نظام الرقابة الداخلية

س1: ماهي أقسام الرقابة الداخلية بالنسبة لمؤسسة سونطراك؟

س2: ماهي الأساليب والوسائل التي تستخدمها مؤسسة سونطراك 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 سونطراك؟

البعد الثالث: الممارسات الإدارية لمؤسسة سونطراك

س1: ماهي لجنة التدقيق في مؤسسة سونطراك؟

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 سونطراك تعمل على التنسيق بين عمل المراقبين الداخليين والخارجيين وتحقيق التكامل بينهم؟

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

المطلب الثالث: تفرغ البيانات وتحليل النتائج المتحصل عليها وتقديم الإقتراحات. سنحاول في هذا المبحث عرض وتحليل بيانات المقابلة التي تم إجرائها في المؤسسة محل الدراسة، وذلك من أجل الوصول إلى مدى مساهمة آليات حوكمة المؤسسات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية التي تعتبر كإشكالية أساسية في البحث، هذا من خلال عرض وتحليل أجوبة الأسئلة المطروحة سابقا والوصول إلى النتائج والإقتراحات.

أولا: تفرغ البيانات

1- تفرغ بيانات البعد الأول

س1: ماهي الحوكمة بالنسبة لمؤسسة سونطراك؟

الجواب: بين إطارات المؤسسة بأن نظام الحوكمة هو النظام الذي يمكن من خلاله إدارة المؤسسة والتحكم فيه وضمان الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، وتوفير الإشراف على المخاطر المحتمل الوقوع فيها، بالإضافة إلى إحكام الرقابة بقدر الإمكان على المؤسسة وإظهار السلوكيات الفاسدة التي تؤثر على الوصول إلى الأهداف المسطرة.

س2: هل تطبق مؤسسة سونطراك المبادئ الأساسية للحوكمة؟

الجواب: نعم تطبق مؤسسة سونطراك بعض المبادئ الأساسية للحوكمة وتمثل في:

أ- المعاملة المتساوية: يقصد بالمعاملة المتساوية والمكافئة في مؤسسة سونطراك هي المعاملة المتساوية لجميع العمال وعبر كافة المستويات كتطبيق العقوبات بشكل متساوي للعمال لتقديم التحفيز بالإضافة إلى ساعات العمل المحددة.

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة سونطراك فرع الصيانة بسكرة

ب- مسؤوليات مجلس الإدارة: يجب أن يكون أعضاء مجلس الإدارة لمؤسسة سونطراك مؤهلين تماما لمراكزهم وأن يكونون على دراية تامة بكل ما يدور في المؤسسة مع الاتصال الدائم و التام مع العمال، كما ينبغي أن يأخذ في الاعتبار الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، ومحاولة التقليل قدر الإمكان من الوقوع في الأخطار المفاجئة.

ت- الإفصاح والشفافية: وتظهر من خلال الوضوح في طريقة الاتصال 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.

ث- توافر إطار فعال للحوكمة: يتضح هذا من خلال ما تم 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.

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

الجواب: تطبق المؤسسة مجموعة من الآليات متمثلة في:

أ- مجلس الإدارة: يعتبر مجلس الإدارة هو أعلى سلطة في المؤسسة وتعتبر اجتماعاته هي الأهم داخلها، حيث يتم عقد اجتماعات مجلس الإدارة بصفة دورية يكون الاجتماع الأول في بداية الأسبوع يوم الأحد على الساعة التاسعة صباحا يتم من خلال هذا الاجتماع إسناد المهام للموظفين والعمال وفي نهاية الأسبوع يوم الخميس يعقد اجتماع آخر يتم من خلاله معرفة ما إذا تم إنجاز العمل، بالإضافة إلى وجود اتفاقية 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.

ب- 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 ماهو مسجل وماهو موجود فعلا.

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

ت- القوانين والتشريعات: تلتزم مؤسسة سونطراك بالقوانين والتشريعات المنصوص عليها خاصة في جانب التلوث البيئي وفي جانب السلامة أثناء ممارسة أعمال الصيانة .

ث- سوق المنتجات وسوق العمل: ويتم ذلك من خلال عقد الصفقات حيث تكون مبرمة ومعقودة وفقا 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 سونطراك بإبرام الصفقة ذات تكاليف أقل.

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة سونطراك فرع الصيانة بسكرة

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

س4: فيما يتمثل التدقيق الخارجي لمؤسسة سونطراك؟

الجواب: يتمثل التدقيق الخارجي في شكل لجنة خارجية تأتي إلى المؤسسة من أجل مراقبة العمل داخل المؤسسة، وهذه اللجنة يكون مصدرها من المؤسسة الأم لسونطراك.

س5: ماهي المهام الأساسية لمجلس إدارة مؤسسة سونطراك؟

الجواب: يعتبر مجلس الإدارة من الجهات الرقابية داخل المؤسسة حيث يراقب الإدارة ويشرف عليها ويلتزم باحترام القوانين والتنظيمات، كما يلعب مجلس الإدارة دورا هاما في إختيار وتغيير العمال والموظفين حسب مناصبهم المناسبة لهم، كما يضمن التوجيه والإرشاد من اجل التحقيق الأمثل لاهداف المؤسسة.

2- تفريغ بيانات البعد الثاني

س1: ماهي أقسام الرقابة الداخلية بالنسبة لمؤسسة سونطراك؟

الجواب: تنقسم الرقابة الداخلية إلى:

أ- الرقابة الإدارية: تتمثل الرقابة الإدارية لدى مؤسسة سونطراك 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).

ب- 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 الإحتلاس.

ت- أما الضبط 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 إخراجها من المؤسسة، وفيما يلي بعض القوانين التي يشمل عليها الكتاب:

✓ -يمنع على العمال إدخال الحيوانات أو ماشائها 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.

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة سونطراك فرع الصيانة بسكرة

- ✓ يتطلب على كل عامل أن يقدم تقريرا 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 سونطراك عند تقييم نظام الرقابة الداخلية؟

الجواب: تستخدم المؤسسة مجموعة الوسائل عند تقييم نظام الرقابة الداخلية تتمثل في:

- أ- عقد إجتماعات دورية لرقابة العمل ومعرفة ما إذا تم العمل بالشكل المتفق عليه أو أن هناك مشاكل يجب معالجتها والتوصل إلى حلول.
ب- يقوم مجلس الإدارة بطرح مجموعة من الأسئلة والاستفسارات من أجل معرفة خبرة وكفاءة الموظفين للعمل المخصص لهم.
ت- تطبيق مجموعة من القوانين كالعقوبات اللازمة على كل موظف لعدم تأدية وظيفته بالشكل المفروض، والمكافآت لتحفيز العمال.

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

الجواب: بين إشارات 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 والمفتشين.

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

الجواب: كان جواب أحد الاطارات 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 سونطراك؟

الجواب: وهي كما يلي.

أ- مجلس الإدارة: تقوم المديرية العامة بالإبلاغ عن الخصائص الأساسية لنظام الرقابة الداخلية وفي الضرورة يعتمد مجلس الإدارة على سلطته من خلال قيامه بالمراقبة الداخلية.

ب- التدقيق الداخلي: يقوم المدقق بتبليغ الإدارة بطرق محددة للمؤسسة عن النتائج الأساسية للتدقيق التي تم القيام بها، وتسليم الوثائق والبيانات.
ت- موظفي المؤسسة: كل موظف يجب أن يمتلك المعرفة والمعلومة اللازمة لتصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية لعدم الوقوع في الأخطاء أثناء تأدية وظيفتهم، بالإضافة إلى معرفة الأهداف المحققة من تطبيقها.

3- تفرغ بيانات البعد الثالث

س1: ماهي لجنة التدقيق في مؤسسة سونطراك؟

الجواب: تتمثل لجنة التدقيق في مدراء المخزونات والمسؤول العام للتسيير وبعض الإختصاصيين في المجال.

س2: كيف تتميز الاتصالات بين المستويات الإدارية داخل المؤسسة؟

الجواب: تتميز الاتصالات بين مختلف المستويات الإدارية في المؤسسة بالجودة والنوعية وأيضا بالسهولة والسرعة والدقة في البيانات كما تتميز شبكة الاتصالات داخل المؤسسة بالتنوع في البرامج وهذا ما قدمه إطار في المالية داخل المؤسسة.

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

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة سونطراك فرع الصيانة بسكرة

الجواب: يوجد بالشركة هيكل أجور يتسم بالعدالة والموضوعية اما عن مكافآت العمال داخل المؤسسة فهذه العملية تتم انطلاقا من اعتبار منح هذه المكافآت إلى 40% من عمال المؤسسة سنويا و هذا راجع إلى نظام المكافآت المعمول به في المؤسسة حيث يتم اختيار العمال المستفيدين من هذه المكافأة بصفة المنح بالدور مع مراعات بعض الشروط الواجب توفرها في الموظف محل المنح منها وجوب عدم حصوله على عطلة مرضية لمدة شهر او أكثر زيادتا على وجوب ان يكون الموظف محل المنح قد عمل سنة كاملة في الوحدة التي هو عامل فيها .

س4: ما مدى مصداقية وشفافية القوائم المالية؟

الجواب: تتعلق مصداقية وشفافية القوائم المالية بمدى كفاءة المدقق المالي حيث تزداد نسبة مصداقية و شفافية هذه القوائم بزيادة كفاءة المدقق و قدرته و رغبته في اكتشاف الأخطاء و الانحرافات الموحدة .

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

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

س6: هل تتم بعض العمليات عن طريق المناقصات؟

الجواب: نعم تتم كل العمليات عن طريق المناقصات، وتعتمد المؤسسة على المناقصات عند بلوغ الحد الأقصى للدخول في المناقصة وترى جميع العروض ولها الحق في اختيار أفضل العروض الذي يكفل المؤسسة أفضل الأسعار وأنسبها.

ثانيا: تحليل وتفسير النتائج الخاصة بالمقابلة. من خلال إجابات إدارات وموظفي المؤسسة على أسئلة المقابلة، يمكن الوقوف على ما يلي:

1- 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 ماهو موجود فعلا وماهو مسجل.

2- 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 .

3- تطبق المؤسسة مختلف القوانين والتشريعات 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.

4- من خلال الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونطراك إتضح من بين أقسامها يوجد مفتش الوقاية بالإضافة إلى المسؤول عن الإدارة ومدير المخزونات ومدير عام للتسيير ومشرفين، كما لاتوجد جهة أو هيئة خاصة بتطبيق نظام الحوكمة

5- تعتمد مؤسسة سونطراك على نوعين من الرقابة رقابة داخلية ورقابة خارجية وهي عبارة عن جهة مختصة ترسل من المديرية العامة.

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

7- 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.

8- تطبيق مؤسسة سونطراك المبادئ الأساسية لحوكمة المؤسسات والمتمثلة في الإفصاح والشفافية والمعاملة المتكافئة للموظفين.

9- التطبيق السليم للحوكمة في المؤسسة يعني وجود نظام فعال للرقابة.

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة سونطراك فرع الصيانة بسكرة

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

- 1- بذل المزيد من الجهود لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات والعمل على إيجاد أسس ومبادئ عادلة.
- 2- العمل على زيادة فاعلية دور مجلس الإدارة في اختيار المدراء التنفيذيين، وزيادة المسألة والمتابعة من أجل رفع قدراتهم على متابعة الأعمال والإشراف والرقابة على المؤسسة.
- 3- ضرورة وجود لجنة مراجعة في المؤسسة تتمتع بالإستقلالية تعمل على تقييم الرقابة الداخلية.
- 4- ضرورة العمل على تطوير التدقيق الداخلي وسعيه في تقويم الرقابة الداخلية
- 5- 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.
- 6- التركيز المستمر على نظام الرقابة الداخلية بأنواعها وتقسيماتها الإدارية والمحاسبية أو الضبط الداخلي ومدى الإلتزام بها من أجل التقليل الوقوع في الخطر الغير المتوقع.
- 7- الأخذ بعين الإعتبار المراقبون الخارجيون عند وضع مختلف الإستراتيجيات والخطط.
- 8- 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.
- 9- 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.
- 10- نشر ثقافة الحوكمة داخل المؤسسة تبيان أهمية تبنيها بين أعضاء الموظفين وكافة الأقسام.
- 11- التركيز على وضع المعايير الخاصة بالتقارير عن الرقابة الداخلية.
- 12- إحترام المبادئ المحاسبية التفق عليها والقواعد الداخلية للمؤسسة من أجل تقديم معلومات محاسبية أفضل.

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة سونطراك فرع الصيانة بسكرة

الخلاصة:

إستهدفت الدراسة الميدانية بشكل أساسي دراسة وتحليل دور حوكمة المؤسسات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة سونطراك بسكرة، 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 وضمنان حسن سير العمل في المؤسسة والتقييد بالسياسات الموضوعية.

خاتمة

خاتمة:

من خلال ثلاثة فصول التي تم تقديمها في هذه الدراسة، حاول الطالب الإجابة على التساؤل الخاص بدور الحوكمة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال دراسة حالة مؤسسة سوناطراك فرع بسكرة، 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 و كذا ضمان الاستخدام الاقتصادي الكفء لمواردها من خلال تجنب الإسراف والقصور والتبذير في إستخدامها.

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 الالتزام بآليات الحوكمة في المؤسسات من العوامل الأساسية التي تسعي جاهدة من أجل ترسيخ وتنشيط وتفعيل وتعزيز وتحسين الرقابة الداخلية في أي مؤسسة.
- 2- فعالية الرقابة الداخلية تعتمد بشكل كبير على فعالية آليات حوكمة المؤسسات في المؤسسة محل الدراسة حيث أنه كلما كانت آليات الحوكمة في المؤسسة مطبقة كلما زادت من فاعلية نظام الرقابة الداخلية في نفس المؤسسة.
- 3- 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.
- 4- إن التدقيق الخارجي آلية خارجية لحوكمة المؤسسات، فيعتبر المدقق الخارجي مسؤولا مسؤولة 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.
- 5- التدقيق الداخلي هو نشاط توكيدي إستشاري مستقل وموضوعي وهو مصمم خصيصا لزيادة قيمة المؤسسة وتطوير عملياتها، ومساعدتها بلوغ أهدافها عن طريق إيجاد سلوكيات وأنماط تنظيمية لتقييم وتحسين فعالية إدارة الخطر وضبط الإدارة والتحقق من فعالية الإجراءات.

- 6- تطبق مؤسسة سوناطراك فرع بسكرة 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.
- 7- إن إجراءات العمل عندما تكون بسيطة وغير قابلة للتأويل ومتكاملة وسهلة الاستخدام وبعيدة عن التعقيد والروتين ستحد من الفساد الإداري وستخلق جوا من الوضوح والإفصاح.
- 8- 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.
- 9- 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 تلخص 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 إلزام 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. ويقترح الطلب بعض المواضيع للدراسة كالتالي:

- 1- دور حوكمة المؤسسات في التقليل من الفساد المالي والإداري.
- 2- التدقيق الداخلي كآلية لتطبيق حوكمة المؤسسات.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

الكتب باللغة العربية:

- 1- أحمد فايد نور الدين، التدقيق المحاسبي، دار الجنان للنشر و التوزيع، عمان، 2015.
- 2- ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مرجع متكامل، دار للنشر، المملكة العربية السعودية، 2009.
- 3- أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، دار الجامعية، مصر، 2007.
- 4- ثناء على القباني، نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ضل التشغيل الالكتروني ، دار الجامعية، مصر، 2006.
- 5- حامد طلبة محمد أبو هيبية، أصول المراجعة، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، الأردن 2012.
- 6- خالد أمين عبد الله، التدقيق و الرقابة في البنوك، دار وائل للنشر، ط1، عمان، الأردن، 1998.
- 7- خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
- 8- زهير عيسى، تدقيق الحسابات الإجراءات العلمية، دار البداية ناشرون و موزعون، ط1، عمان، 2015.
- 9- طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات المفاهيم-المبادئ-التجارب-المتطلبات لشركات قطاع عام وخاص ومصارف، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الثانية، 2007 .
- 10- طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات، الطبعة الأولى، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2005.
- 11- عبد الفتاح محمد الصحن، سمير كامل، الرقابة والمراجعة الداخلية، الناشر قسم المحاسبة والمراجعة كلية التجارة، الإسكندرية، مصر، 2000.
- 12- عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية، 2006/2007.
- 13- عبد الوهاب نصر، شحاتة الله شحاتة، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية، مصر، 2005/2006.
- 14- عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، فلسطين، 2009.
- 15- مارك هيسيل، حوكمة الشركات في القرق الحادى والعشرين ، ترجمة سمير كريم ، الطبعة الثالثة، مركز المشروعات الدولية الخاصة واشنتون ، 2003 .
- 16- محسن أحمد الخضيرى، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، القاهرة، 2005.
- 17- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006.
- 18- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى تطبيق، بن عكنون، الجزائر، الساحة المركزية، ط3.
- 19- محمد مصافي سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009.
- 20- نواف محمد عباس الرواحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر عمان، الأردن 2009.

- 21- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، ط 2، 2004.
- 22- يوسف محمد الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، دار النشر، عمان، الأردن ، 2000.

الكتب باللغة الفرنسية.

- 1- khelssi reda,Audit et audit opérationnel,houma,Alger,2005.
- 2- Renard jacques, théorie et pratique de l'audit interne, édition organisation, Paris,3édition,2000.

المجلات

- 1- حسين أحمد دحدوح ، دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 24، العدد الأول، 2008.
- 2- حمادة نبيل ، أثر تبني المؤسسات الجزائرية للحوكمة على جودة المراجعة المالية دراسة ميدانية ، مجلة البحوث والدراسات العلمية جامعة الدكتور يحيى فارس ، العدد، 06 مارس، 2012.
- 3- رافد عبيد النواس، أثر حوكمة المؤسسات على جودة أداء مراقب الحسابات - نموذج مقترح في ظل الأزمات الاقتصادية العالمية- ، مجلة المحاسب، المجلد 23، العدد 45.
- 4- سيد عبد الرحمن عباس بله، دور تطبيق حوكمة المؤسسات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12.
- 5- فاتن حنا كيزان، مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة في المصارف السورية العامة والخاصة (دراسة مقارنة)، مجلد 19، العدد 04، 2013.
- 6- فهيم سلطان محمد الحاج، آليات حوكمة لشركات ودورها في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة في المؤسسات المساهمة العامة السودانية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، العدد 01، 2012.
- 7- مسعود صديقي ، مداني بن بلغيث ، أثر تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي حالة الجزائر ، التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات بحوث محكمة منتقات ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية بحوث ودراسات تم نشر هذا البحث في المجلة العربية للإدارة ، مجلد ، 25 العدد ، 2 ديسمبر ، 2005.

الملتقيات

- 1- أشرف حنا ميخائيل، تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات، المؤتمر العربي الأول، المنعقد في شيراتون القاهرة، سبتمبر 2005.
- 2- اشرف ميخائيل حنا، تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، سبتمبر 2005.

- 3- حساني رقية وآخرون، آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني الأول حول حوكمة الشركات المالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، منعقدة بالفترة 06-07-2012 .
- 4- عدلي علي حماد، بحوث وأوراق عمل ، مؤتمر متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، المنعقد في شرم الشيخ ، مصر، ماي 2007.
- 5- عزيزة بن سمينة مريم ، طربي ، حوكمة الشركات ودورها في تفعيل نظام الرقابة على شركات التأمين التعاوني، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الدولي السابع حول الصناعة التأمينية، الواقع العلمي وآفاق التطوير تجارب الدول ، جامعة حسيبة بن بوعلى ، الشلف، 04 و 03ديسمبر ، 2012.
- 6- محمد عامر، مصطفى حجاج، دور حوكمة المؤسسات في تحسين جودة التدقيق، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني حول المحاسبة والتدقيق كدعمية لتحسين الاستثمار بالمؤسسات الجزائرية المنعقد كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة لمدينة يوم 2017/11/30.
- 7- مسعود صديقي، دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية، الملتقى الوطني الأول حول المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتحديات المناخ الاقتصادي الجديد، جامعة ورقلة 22- 23 أبريل 2003.
- 8- مشيد محمد، سكات نعيمة، مساهمة الرقابة الداخلية في تطبيق مبادئ الحوكمة دراسة استقصائية لمجموعة من المؤسسات الجزائرية، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني حول المحاسبة والتدقيق كدعمية لتحسين الاستثمار بالمؤسسات الجزائرية المنعقد كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة لمدينة يوم 2017/11/30 .
- 9- هواري معراج، حديدي آدم، نحو تفعيل دور الحوكمة المؤسسية في ضبط إدارة الأرباح في البنوك التجارية الجزائرية ، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، يومي 6-7 ماي 2012.

الرسائل الجامعية:

- 1- شذري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسة، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2009.
- 2- عبيد نعيمة ، دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة الشركات ، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2008 / 2009 .
- 3- عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2007.
- 4- عمر ديلمي، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، علوم التسيير، تخصص محاسبية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009.
- 5- كريمة نسرین، أثر الالتزام الأخلاقي للمراجعين على تفعيل حوكمة الشركات، رسالة ماجستير، تخصص حوكمة الشركات، جامعة الجزائر، 2010/2009.

أسئلة المقابلة

البعد الأول: حوكمة المؤسسات

- س1: ماهي الحوكمة بالنسبة لمؤسسة سوناطراك بسكرة؟
- 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: هل أي أساس يتم منح المكافآت داخل المؤسسة؟
- س4: ماهي 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؟