الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة محمد خيضر-بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية
المرجع: ...../ ق.ع.إ / 2015

Université Mohamed KHIDHER -Biskra
Faculté des Sciences Economiques et de commerciale et des Sciences Gestion
Département des Sciences Economiques
Réf :…. / D.S.E / 2015

الموضـــــــــــوع

دور الحوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية للمؤسسة خدمية

–دراسة حالة المؤسسة المينائية سكيكدة–

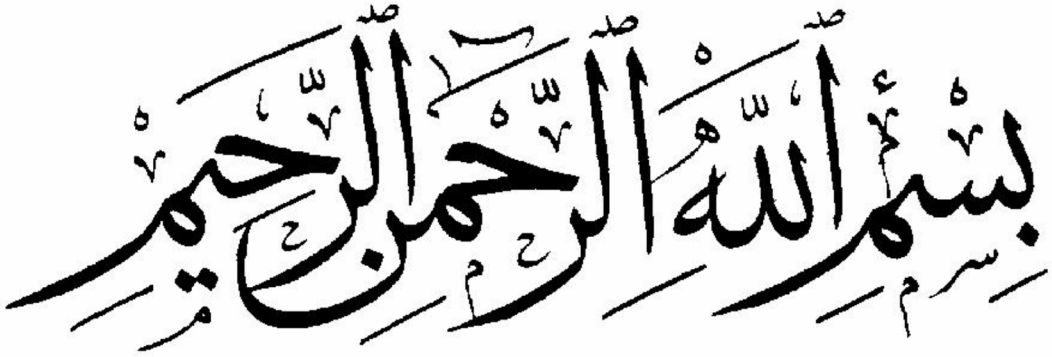
مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية

تخصص: مالية وحاكمية المؤسسات

إعـداد الطالب:
- **بطين عبد المالك**

الأستاذ المشرف:
- **أ. عمري ريمة**

السنة الجامعية:2015/2014


بسم الله الرحمن الرحيم

إهـــــــداء

و لئن شكرتم لأزيــدنكم "

الحمد لله الذي رزقنا من العلم ما لم نكن نعلم ووفقنا في هذا

و لم نكن لنصل إليه لولا فضل الله علينا أما بعد:

أهذي ثمرة عملي هذا إلى الشمعة التي أنارت دربي و فتحت لي أبواب العلم

و المعرفة إلى أعز إنسان في الوجود "أمي" أطال الله في عمرها.

إلى من سعى جاهدا في رعايتي و تربيتي و تعليمي و توجيهي

إلى من كان رمز القوة و النقاء، إلى من كان قدوتي في التربية

و الأخلاق إلى "أبي" رحمه الله

إلى من شاركوني تفاصيل الحياة و أمضيت معهم أسعد الأوقات

إلى دفء البيت و سعادته

إلى إخوتي الأعـزاء

" إلـــى من ذكرهم قلبـي و لم يذكرهم قلمي "

شـــكروعـرفـان

الحمد لله على سابغنعمه،و الشكر لله سبحانه على وافر آلائه،الحمد لله الذي بلغنا مرادنا،الحمد لله الذي هدانا لهذا و ما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله.

نحمده جل في علاه أن أمدني القوة و الصبر على أن أتممت هذه المذكرة التي أمل أن تكون مرجعا يستفاد منه.

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذة المشرفة "عمري ريمة" التي لم تدخر جهدا في توجيهي و إرشادي .

وإلى كل من ساعدنا من إطارات مؤسسة EPS .

إلى الأساتذة الذين تتلمذنا على أيديهم و نهلنا من فضل علمهم حفظهم الله.

إلى إدارة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير و على رأسها عميد الكلية و رئيس قسم علوم العلوم الاقتصادية.

إلى القائمين على مكتبة جامعة محمد خيضر و نشكر كل من أمد لي يد العون كيف ما كان و تحمس لهذه الدراسة.

في الأخير أشكر دفعة سنة ثانية مالية وحوكمة الشركات وأتمنى لهم التوفيق في الدراسات القادمة.

ملخص:

سنحاول في هذه الدراسة معالجة دور آليات الحوكمة من حيث مدى إمكانية مساهمتها في تفعيل الرقابة الداخلية، مع دراسة حالة المؤسسة المينائية سكيكدة، 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 الشركات، إضافة إلى آلياتها، تأتي الدراسة الميدانية في محاولة لإبراز واقع الحوكمة في المؤسسة المينائية ومدى مساهمتها في تعزيز الرقابة الداخلية، وذلك بدراسة واقع عمل كل من مجلس الإدراة، المراجعة الداخلية، لجنة المراجعة والمدقق الداخلي والخارجي ومدى تكامل هذه الآليات مع بعضها البض في المؤسسة بهدف مقارنتها مع القوانين التي تحكمها من جهة وبين التجسيدات لمتطلبات الحوكمة العالمية من جهة أخرى، حيث توصلت الدراسة إلى إظهار ذلك الإدراك لمدى أهمية الحوكمة في تفعيل الرقابة الداخلية.

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

Résumé:

Dans cette étude, nous allons essayer d'aborder le rôle des mécanismes de gouvernance sur le plan de l'étendue à laquelle sa contribution à l'activation du contrôle interne, avec une étude de cas de la port entreprise skikda, où se concentrait dans cette étude sur le rôle du Conseil d'administration, audit interne et Comité d'Audit et le rôle de ces mécanismes dans l'activation du contrôle interne.

Après un examen des concepts théoriques de la gouvernance d'entreprise, en plus des mécanismes, étude sur le terrain pour tenter de mettre en évidence la réalité de la gouvernance d'entreprise de port et de leur contribution pour renforcer le contrôle interne, en étudiant les travaux du Conseil, l'audit interne, le Comité de vérification et le vérificateur interne et externe et la mesure de l'intégration de ces mécanismes avec chaque oeuf dans l'entreprise en vue de la comparaison avec les lois qui régissent et la matérialisation des exigences de la gouvernance mondiale, en revanche, où l'étude a révélé montrent que la perception de l'importance de la gouvernance dans le contrôle de l'activation Intérieur.

Mots-clés : gouvernance d'entreprise, contrôle interne, le Conseil d'administration, audit interne, comités d'audit, l'auditeur interne et le vérificateur externe des comptes.

الفهرس

فهرس المحتويات

قائمة المحتويات	الصفحة
الإهداء	I
شكر وعرفان	II
ملخص	III
فهرس المحتويات	IV
قائمة الجداول	X
قائمة الأشكال	XII
مقدمة	(أ- ه)
الفصل الأول: التأصيل العلمي لحوكمة الشركات	(48-01)
تمهيد	01
المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات	02
المطلب الأول: نشأة حوكمة الشركات	02
المطلب الثاني: مفهوم وخصائص حوكمة الشركات	03
الفرع الأول: مفهوم حوكمة الشركات	03
الفرع الثاني: خصائص حوكمة الشركات	05
المطلب الثالث: النظريات التي أدت إلى ظهور حوكمة الشركات	06
الفرع الأول: النظريات التعاقدية للحوكمة	06
الفرع الثاني: نظرية الموارد والكفاءات	14
المطلب الرابع: أهمية وأهداف حوكمة الشركات	16
الفرع الأول: أهمية حوكمة الشركات	16
الفرع الثاني: أهداف حوكمة الشركات	18
المبحث الثاني: تحليل ضوابط حوكمة الشركات	20
المطلب الأول: محددات وركائز حوكمة الشركات	20
الفرع الأول: محددات حوكمة الشركات	20
الفرع الثاني: ركائز حوكمة الشركات	22
المطلب الثاني: مبادئ حوكمة الشركات	23
الفرع الاول: المبدأ الاول: ضمان وجود أساس لإطار فعال	24

لحوكمة الشركات	
الفرع الثاني: المبدأ الثاني: حقوق المساهمين	25
الفرع الثالث: المبدأ الثالث: المعاملة المتكافئة للمساهمين	26
الفرع الرابع: المبدأ الرابع: دور اصحاب المصالح في حوكمة الشركات	27
الفرع الخامس: المبدأ الخامس: الافصاح و الشفافية	27
الفرع السادس: المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة	28
المطلب الثالث: معايير وأليات حوكمة الشركات	29
الفرع الأول: معايير حوكمة الشركات	29
الفرع الثاني: أليات حوكمة الشركات	32
المبحث الثالث: الأطراف والأبعادالتنظيمية والجوانب التقييمية لحوكمة الشركات	33
المطلب الأول: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات	33
الفرع الأول: المساهمين	33
الفرع الثاني: مجلس الإدارة	33
الفرع الثالث: الإدارة	33
الفرع الرابع: أصحاب المصالح	33
المطلب الثاني: الأبعاد التنظمية والجوانب التقيمية لحوكمة الشركات	34
الفرع الأول: الأبعاد التنظمية لقواعد حوكمة الشركات	34
الفرع الثاني: الجوانب التقيمية لحوكمة الشركات	37
المطلب الثالث: جهود بعض المنظمات الدولية وبعض الدول في تطبيق حوكمة الشركات	40
الفرع الأول: جهود المنظمات الدولية في وضع قواعد حوكمة الشركات	40
الفرع الثاني: تجارب بعض الدول في تطبيق حوكمة الشركات	43
الخلاصة	49
الفصل الثاني: دور الحوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية	(99-50)

تمهيد	50
المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة الخدمية	51
المطلب الأول: ماهية المؤسسة الخدمية	51
الفرع الأول: تعريف المؤسسة الخدمية	51
الفرع الثاني: خصائص وتصنيفات المؤسسة الخدمية	53
المطلب الثاني: مراحل تطور المؤسسة الخدمية	54
المطلب الثالث: الهيكل التنظمي للمؤسسة الخدمية	56
المبحث الثاني: الإطار العام للرقابة الداخلية	59
المطلب الأول: مفهوم الرقابة الداخلية وأهدافه	59
الفرع الأول: مفهوم الرقابة الداخلية	59
الفرع الثاني: أهداف الرقابة الداخلية	60
المطلب الثاني: أنواع وأدوات الراقبة الداخلية	62
الفرع الأول: أنواع الرقابة الداخلية	62
الفرع الثاني: أدوات الرقابة الداخلية	65
المطلب الثالث: مكونات ومقومات نظام الرقابة الداخلية	67
الفرع الأول: مكوننات الرقابة الداخلية	67
الفرع الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية	71
المطلب الرابع: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية	73
الفرع الأول: وصف الأنظمة و الإجراءات	74
الفرع الثاني: أختيار والفهم	76
الفرع الثالث: التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية	76
الفرع الرابع: اختبارات الاستمرارية	76
الفرع الخامس: التقييم النهائي لنظام المراقبة الداخلية	77
المبحث الثالث: مساهمة آليات حوكمة الشركات في تفعيل الرقابة الداخلية	78
المطلب الأول: مساهمت الآليات الداخلية لحوكمة الشركات في تفعيل الرقابة الداخلية	78
الفرع الأول: مجلس الإدارة	78
الفرع الثاني: دور المراجعة الداخلية في تعزيز الرقابة الداخلية	82

الفرع الثالث: مساهمت لجان المراجعة في تعزيز الرقابة الداخلية	85
المطلب الثاني: الآليات الخارجية لحوكمة الشركات في تفعيل الرقابة الداخلية	88
الفرع الأول: منافسة سوق المنتجات (الخدمات) وسوق العمل الإداري	88
الفرع الثاني: القوانين التنظيمية في أسواق الأوراق المالية	88
الفرع الثالث: المراجعة الخارجية	89
الفرع الرابع: التدقيق الخارجي	89
الفرع الخامس: التشريع والقوانين	90
الفرع السادس: تقارير المنظمات الدولية	90
المطلب الثالث: نحو آليات جديدة للرقابة	91
الفرع الأول: الآليات العمدية والخاصة	93
الفرع الثاني: الآليات العفوية والخاصة	93
الفرع الثالث: الآليات العمدية وغير الخاصة	93
الفرع الرابع: الآليات العفوية وغير الخاصة	93
المطلب الرابع: أثر تكامل لآليات الحوكمة الداخلية والخارجية على تفعيل الرقابة الداخلية	94
الفرع الأول: أثر تكامل الآليات الداخلية والخارجية مع بعضها البعض	94
الفرع الثاني: أهمية تكامل لآليات الحوكمة الداخلية والخارجية على تفعيل الرقابة الداخلية	97
الخلاصة	99
الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة المينائية سكيكدة	(100-138)
تمهيد	100
المبحث الأول: بطاقة تعريفية عن المؤسسة ميدان التربص	101
المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة	101
المطلب الثاني: تعريف المؤسسة المينائية لسكيكدة E.P.S.	102
المطلب الثالث: أهداف ووظائف المؤسسة المينائية سكيكدة	103

الفرع الأول: أهداف المؤسسة المينائية لسكيكدة	103
الفرع الثاني: وظائف المؤسسة المينائية لسكيكدة	103
المطلب الرابع: تقديم المؤسسة المينائية من الناحية التنظيمية	104
الفرع الأول: الهيكل التنظيمي للمؤسسة المينائية لسكيكدة	104
الفرع الثاني: هياكل ومهام مديرية المؤسسة المينائية لسكيكدة	104
المطلب الخامس: إطلالة مفصلة حول مديرية المالية والمحاسبة	107
المبحث الثاني:أسلوب الدراسة الميدانية و تحليل نتائجها	110
المطلب الأول:أسلوب الدراسة	110
الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة	110
الفرع الثاني: مصداقية وثباث الإستبيان	111
الفرع الثالث:تحليل البينات الشخصية	112
المطلب الثاني: تحليل إتجاه العينة	115
الفرع الأول: تحليل إتجاه العينة لفقرات المحور الثاني الرقابة الداخلية	115
الفرع الثاني: تحليل إتجاه العينة لفقراتة دور آليات حوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية	116
الفرع الثالث : علاقة مبادئ الحوكمة بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة	121
المطلب الثالث: دراسة العلاقة وإختبار فرضيات الدراسة	122
الفرع الأول: دراسة العلاقة بين الحوكمة والرقابة الداخلية	122
الفرع الثاني: إختبار فرضيات الدراسة	124
المبحث الثالث: تحليل المحتوي والمقابلة	130
المطلب الأول: الرقابة الداخلية	130
المطلب الثاني : مبادئ حوكمة الشركات	131
الفرع الأول : ضمان أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات	131
الفرع الثاني :حقوق المساهمين	132
الفرع الثالث: الشفافية والإفصاح	132

الفرع الرابع: المساواة والإنضباط	133
الفرع الخامس: مسؤوليات مجلس الإدارة	133
الفرع السادس : المدقق الخارجي	134
المطلب الثالث: دور آليات الحوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية	134
خلاصة الفصل	138
الخاتمة	139
قائمة المراجع	143
الملاحق	

قائمة الجداول

الرقم	إسم الجدول	الصفحة
01	الإختلاف بين الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية	64
02	آليات الحوكمة في المؤسسة حسب نظرية تكلفة الصفقة	92
03	معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)	111
04	توزيع عينة الدراسة حسب الجنس في المؤسسة	112
05	توزيع عينة الدراسة حسب السن في المؤسسة	113
06	توزيع عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي في المؤسسة	113
07	توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبة في مؤسسة	114
08	تحليل إتجاه العينة لمحور الرقابة الداخلية	115
09	تحليل إتجاه العينة لفقرات مجلس الإدارة	116
10	تحليل إتجاه العينة لفقرات المراجعة الداخلية	118
11	تحليل إتجاه العينة لفقرات التدقيق الداخلي	119
12	تحليل إتجاه العينة لفقرات القوانين والتشريعات	120
13	تحليل إتجاه العينة لفقرات علاقة مبادئ الحوكمة بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة	121
14	يوضح العلاقة بين دور آليات الحوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية و الرقابة	122
15	يوضح العلاقة بين دور آليات الحوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية وعلاقة مبادئ الحوكمة بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة	123
16	دراسة معامل الإرتباط بين دور آليات الحوكمة والرقابة الداخلية في المؤسسة المنائية سكيكدة	124
17	دراسة معامل الإرتباط بين دور آليات الحوكمة و علاقة مبادئ الحوكمة بنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة المنائية سكيكدة	125
18	دراسة معامل الإرتباط بين المراجعة الداخلية والمدقق الداخلي مع الرقابة الداخلية في المؤسسة المنائية سكيكدة	126
19	دراسة معامل الإرتباط بين مجلس الإدارة والرقابة الداخلية في المؤسسة المنائية سكيكدة	127

20	دراسة معامل الإرتباط بين دور آليات الحوكمة و علاقة مبادئ الحوكمة بنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة المنائية سكيكدة	128
20	دراسة معامل الإرتباط بين دور آليات الحوكمة و علاقة مبادئ الحوكمة بنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة المينائية سكيكدة	129

قائمة الأشكال

الرقم	الشكل	الصفحة
01	خصائص حوكمة الشركات	06
02	مشاكل نظرية الوكالة	09
03	أسس نظريات التعهيد	15
04	أهمية حوكمة الشركات	16
05	أهداف حوكمة الشركات	19
06	محددات حوكمة الشركات	20
07	ركائز حوكمة الشركات	23
08	حقوق المساهمين في الحوكمة	26
09	الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات	34
10	النمط المفلطح للهيكل التنظيمي لمؤسسة خدمات	57
11	نمط المصفوفة لمؤسسة خدمية	58
12	العلاقة بين أنواع وأهداف الرقابة الداخلية	65
13	نموذج COSO	68
14	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الميناائية	104
15	الهيكل التنظيمي لدائرة المالية و المحاسبة	107
16	الهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة والمالية D F C	108
17	حوكمة الشركات والرقابة الداخلية كقيمة مضافة في المؤسسة	135
18	أثر تكامل آليات الحوكمة والرقابة الداخلية في المؤسسة الميناائية	137

مقدمة

إن نجاح أي المؤسسة مرهون بوجود إدارة قادرة على اتخاذ القرارات المناسبة والسليمة للوصول إلى الأهداف المسطرة وفق الخطط المرسومة والموضوعة، إلا أن هذا النجاح يجب أن يتم في وجود نظام رقابي يضمن الأداء الجيد للأفراد، و تعتبر الرقابة بمثابة وظيفة دائمة ومستمرة ينبغي القيام بها بإعتبارها نظاما لضبط الأداء وضمان تحقيق الأهداف المسطرة ومع تطور النظام الاقتصادي زاد الاهتمام بالرقابة الداخلية حتى تتمتع المعلومة بخاصيتي السلامة و المصداقية من خلال فرض الأدوات الرقابية .

إلا أن الانهيارات والأزمات المالية التي حدثت في العديد من دول شرق آسيا خلال العقد الأخير من القرن الماضي وما تبعها من حالات الإخفاقات والفضائح المالية والمحاسبية المؤثرة خصوصا في بيئة الأعمال بالولايات المتحدة الأمريكية مع بداية القرن الحادي و العشرين (2001-2002) ونذكر منها على سبيل المثال شركات أنرون للطاقة ENRON و ولرد كوم WORLDCOM و هيلث ساوث SOUTH HEALTH ، و إنهيار شركة أرثر أندرسون التي تمثل أكبر شركة تدقيق في العالم و غير ذلك من العوامل التي ساهمت كلها بدفع مفهوم جديد الى الظهور و هو مفهوم حوكمة الشركات نظرا للإنهيارات و أزمة الثقة التي ترتبت عليها و التي طال تأثيرها أغلب التعاملات في الأسواق العالمية و التي كان من أهم مسبباتها الرئيسية هو التضليل وضعف مستوى الرقابة الداخلية مما أدى الى فقدان الثقة في إدارات و مجالس إدارات الشركات والانظمة الرقابية و المحاسبية المتبعة في تلك الشركات الامر الذي طال تأثيره على مدى أقبال المستثمرين للأستثمار في تلك الشركات ،و حوكمة الشركات التي حملت على عاتقها هدف إعادة بث الثقة في الاقتصاديات القومية من جهة ، ومحاولة لاستعادة ثقة مستخدمي المعلومات المالية ممثلين في كافة الأطراف المتعاملين معها في مدى دقة وسلامة المعلومات المالية من جهة اخرى.

بحيث ينبغي أن يرتقي دور الرقابة الداخلية في الشركات الى توجيه العمليات نحو النجاح من خلال فحص و تقويم النشاطات المالية و الادارية و التشغيلية ، و توفير المعلومات للإدارة بكل مستوياتها لمساعدتها في تنفيذ هذه ستراتيجية بشكل صحيح ،و كذلك تفعيل دور الرقابة الداخلية في الأطلاع على هذه الستراتيجية و منحه أمكانية مراقبة تنفيذها و مدى تحقق الاهداف المرجوة منها ، و كذلك تحديد المخاطر التي تواجه الشركة ومتابعة كيفية علاجها، ومن هذا المنطلق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

- ما مدى مساهمة حوكمة الشركات في تعزيز الرقابة الداخلية للمؤسسة الخدمية عموما والمؤسسة محل الدراسة خصوصا ؟

و إنطلاقاً من هذه الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

1. كيف تؤثر الحوكمة على الرقابة الداخلية في المؤسسة الخدمية ؟
2. ما هي أهمية المراجعة الداخلية في تقييم الرقابة الداخلية ؟ ودور المدقق الداخلي فيها ؟
3. فيما تتمثل العلاقة بين مجلس الإدارة والرقابة الداخلية ؟
4. فيما تتمثل العلاقة بين مستوى تطبيق الحوكمة والرقابة الداخلية في المؤسسة الموانئية بسكيكدة ؟

يمكن تقديم إجابات على التساؤلات السابقة بطرح الفرضيات التالية:

1. الالتزام بآليات الحوكمة في الشركات الخدمية يعمل على تطوير وتحسين الرقابة الداخلية.
2. تعتبر المراجعة الداخلية من العناصر الهامة في الرقابة الداخلية فهي تعمل على تطويرها وتحسينها وزيادة فعاليتها وكفاءتها ، وللمدقق الداخلي دور في كل هذا .
3. مجلس الإدارة هو ذلك السلطة الرقابية العليا في الشركة الذي يعمل على تقويم الرقابة الداخلية .
4. فعالية الرقابة الداخلية تعتمد بشكل كبير على فعالية آليات حوكمة الشركات المتبناة من طرفها وهو ما يعكس على أداء المؤسسة الموانئية سكيكدة .

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى:

- ✓ التعرّف على مفاهيم حوكمة الشركات و مبادئها و الأسس القائمة عليها.
- ✓ تقديم فكرة عن الرقابة الداخلية في المؤسسة الخدمية من خلال عرض بعض المعايير و طرق تقييمها.
- ✓ التعرف على أدوات الرقابة الداخلية والمهام التي يقوم بها.
- ✓ إبراز مدى مساهمة حوكمة الشركات في تعزيز دور الرقابة الداخلية للمؤسسة الخدمية محل الدراسة.

أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة من :

- ✓ الاهمية التي تحظى بها حوكمة الشركات في الوقت الحاضرالأهمية ، بحيث أنها أصبحت عنصرا مهما تعتمد عليه الشركات في التقليل من مخاطرها و الديون التي عليه، و توجيه الشركة إلى الرقي من خلال إتخاذ القرارات الملائمة لهذه الشركة.
- ✓ أهمية الرقابة الداخلية كونها أحد الأسس التي ترتكز عليها حوكمة الشركات من منطلق الفصل بين الادارة والملكية.

- ✓ أهمية الرقابة الداخلية في فحص و تقويم النشاطات التشغيلية والتأكد من دقة المعلومات المحاسبية مع التحقق من صحة التوجهات الإستراتيجية للإدارة و كذلك صحة تطبيقها.

أسباب إختيار الموضوع:

أسباب عامة:

- ✓ الإهتمام المتزايد بحوكمة الشركات من قبل المهنيين والباحثين لإيجاد أفضل الطرق والسبل لتطبيق رقابة داخلية فعالة .
- ✓ حاجة المؤسسات الجزائرية لهذا النوع من الدراسات خاصة بعد التحول إلى نظام اقتصاد السوق.
- ✓ نقص الدراسات في هذا المجال في المكتبة الجامعية ومحاولة لتعميم الفائدة ولو بشكل يسير.

أسباب خاصة :

- ✓ إرتباط االدراسة بمجال التخصص، مالية و حوكمة الشركات.
- ✓ الميل الشخصي للموضوع.

منهج الدراسة:

إعتمدة الدراسة في سبيل الوصول إلى مخرج للإشكالية والإجابة على التساؤلات المطروحة وإختبار صحة الفرضيات على مناهج بحث متعارف عليها، و نعني بذلك المنهج الوصفي، الذي إستعرض مفهوم حوكمة الشركات كمفهوم جديد أُدرج ضمن آليات الإدارة في مختلف الشركات أو كبديل للإدارة الحالية، إضافة إلى الأسلوب التحليلي المستعمل في السعي إلى ربط ما جاءت به الحوكمة من آليات و ودورها في تعزيز 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 ماهية حوكمة الشركات أما في الفصل الثاني فسيتم التطرق إلى دور آليات الحوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية في مؤسسة خدمية والفصل الثالث وهو الفصل التطبيقي سنقوم بدراسة ميدانية للإجابة عن الإشكالية المطروحة وذلك في المؤسسة المينائية سكيكدة (E.P.S).

الدراسات السابقة:

1ـ إبـراهيم إسـحاق نسـمان،"دور إدارات المراجعـة الداخليـة فـي تفعيـل مبـادئ الحوكمـة"، رسـالة لنيـل شـهادة ماجيسـتر، تخصـص المحاسـبة و التمويـل، كليـة التجـارة، الجامعـة الإسـلامية غـزة 2008.و كانـت الإشـكالية المطروحـة فـي هـذه المـذكرة هـي:"**مـا دور إدارة المراجعـة الداخليـة فـي تفعيـل مبـادئ الحوكمـة فـي المصـارف العامـة فـي فلسـطين**" و تهـدف الدراسـة بـالتعرف إلـى الأسـس و القواعـد اللازمـة لإقامـة نظـام محكـم لأعمـال المراجعـة الداخليـة وفقـا لمتطلبـات الحوكمـة و بيـان الـدور الـذي تقـوم بـه المعـايير المعنيـة و علاقتهـا بتطبيقـات الحوكمـة، و تكمـن أهميـة هـذه الدراسـة فـي إبـراز الـدور الهـام لإدارة المراجعـة الداخليـة فـي تفعيـل مبـادئ الحوكمـة وفـق أسـس و مفـاهيم جديـدة، الأمـر الـذي يـؤدي إلـى التقليـل مـن المخـاطر التـي تتعـرض لهـا المصـارف، و المـنهج المتبـع فـي هـذه الدراسـة هـو المـنهج الوصفي التحليلي بإستخدام برنامج SPSS في دراسة الحالة.

2ـ **عمـر علـي عبـد الصـمد،** " دور المراجعـة الداخليـة فـي تطبيـق حوكمـة المؤسسـات"، رسـالة لنيـل شـهادة الماجيسـتر، تخصـص ماليـة و محاسـبة، كليـة العلـوم الإقتصـادية و التجـارة وعلـوم التسـيير، جامعـة المديـة 2009. الإشـكالية المطروحـة فـي هـذه المـذكرة هـي " **كيـف يمكـن الإسـتفادة مـن المراجعـة الداخليـة كـأداة لتطبيـق حوكمـة المؤسسـات؟**"، و تهـدف الدراسـة إلـى إبـراز الـدور الـذي تلعبـه حوكمـة الشـركات مـن خـلال تحديـد مختلـف المبـادئ و القواعـد الجيـدة لإدارة المؤسسـات و زيـادة كفاءتهـا و مصـداقيتها، و كـذلك تبـيّن الدراسـة الإتجاهـات الحديثـة للمراجعـة الداخليـة و خصوصـا فيمـا يتعلـق بمعاييرهـا الدوليـة، و أيضـا التعـرّف علـى مختلـف أدوار المراجعـة الداخليـة و التـي تسـمح بتحديـد كفـاءة و فعاليـة نظـام الرقابـة الداخليـة و دورهـا فـي إدارة المخـاطر و علاقتهـا التعاونيـة مـع أطـراف حوكمـة المؤسسـات. و تكمـن أهميـة هـذا الموضـوع فـي معالجتـه مـن خـلال المجهـودات التـي تبـذل فـي الجزائـر، والمتمثلـة فـي إنـدماج المؤسسـات محليـا أو مـع مؤسسـات أجنبيـة أخـرى ، و توجيـه المـدخرات بطريقـة مـؤثرة نحـو إسـتثمارات جديـدة، فالبحـث جـاء لتسـليط الضـوء علـى حوكمـة المؤسسـات و الأهميـة المرجـوة من المراجعة الداخلية إتجاهها.

3-دراسـة فـاتح غـلاب، تطـور دور وظيفـة التـدقيق فـي مجـال حوكمـة الشـركات لتجسـيد مبـادئ و معـايير التنميـة المسـتدامة، رسـالة ماجسـتير، كليـة العلـم الإقتصـادية و العلـوم التجاريـة و علـوم التسـيير، جامعة فرحات عباس سطيف،2011.

حيـث إهـتم الباحـث مـن خـلال هـذه الدراسـة إلـى إبـراز الإتجاهـات الحديثـة للتـدقيق و التحقـق فـي مجـال حوكمـة الشـركات خصوصـاً فـي ظـل التحـديات التـي فرضـتها التنميـة المسـتدامة فـي المؤسسـات الإقتصادية.

أن الشيئ الذي يميز دراستي على الدراسات السابقة المذكورة أنفا هو أن الدراسات السابقة تناولوا في دراستهم دور المراجعة في تطبيق حوكمة الشركات أو دور التدقيق في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات أما هذه الدراسة التي قمت بها فقد تناولتها من الأثر العكسي لهذه الدراسات السابقة أي دور الحوكمة في تفعيل الرقابة الداخلية مع العلم أن بين تفعيل الحوكمة للرقابة الداخلية أو تفعيل الرقابة الداخلية للحوكمة أثر متبادل بينهما أي عند تفعيل متغير من المتغيرات ينتقل الأثر إلى المتغير الأخر ، وكذلك ارتكزت دراستي على مؤسسة خدمية كاختلاف عن الدراسات الميدانية السابقة .

الفصل الاول:

التأصيل العلمي لحوكمة الشركات

تمهيد:

شهدت المؤسسات تطورات سريعة وجدرية في بيئة تتسم بالديناميكية حيت لم يعد المجتمع ينظر إلى المؤسسة نظرة تقليدية، ولم يعد تقييم المؤسسات يعتمد على مركزها المالي وإنما إلقاء نظرة عامة عن جميع الجوانب المحيطة بالمؤسسة

نتيجة لهذه الرؤية وسلسلة الإخفاقات التي ضربت العديد من الشركات الضخمة أدت كلها إلى بناء فكر اقتصادي جديد يعد كنظام متكامل يحكم كافت المتعاملين ودوي العلاقات ببيئة الأعمال باختلاف أنواعها سواء كانت قطعات حكومية أو قطعات خاصة أو شركات عائلية وهو حوكمة الشركات، فهذا المصطلح أصبح يحظى بأهمية بالغة من قبل مؤسسات الأعمال الدولية وبرامج التنمية في الدول المتقدمة والنامية على حد السواء، وللإهتمام أكثر بالموضوع سنتناول هذا بالقليل من الشرح والتفصيل.

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات

تحرص المؤسسات على تبني مفهوم حوكمة الشركات خاصة بعد الانهيارات الاقتصادية والمالية التي شهدها عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وكذلك ما شهده الإقتصاد الأمريكي في بداية القرن الحالي.

سنتناول في هذا المبحث دراسة نشأة مصطلح حوكمة الشركات ومختلف تعاريفه وأهم النظريات التي مهدت لظهور الحوكمة والأهداف والأهمية التي يلعبها هذا المفهوم في المؤسسات.

المطلب الأول: نشأة حوكمة الشركات

إن التطور الكبير الذي رافق الثورة الصناعية وبروز الشركات العملاقة والمتعددة الجنسيات وإنفصال الإدارة عن الملاك، وظهور الشركات الصناعية وشركات المساهمة الضخمة والتوسع في أعمالها مما أدى إلى ظهور تعارض بين الإدارة والمساهمين في بعض الأحيان[1]، مما أدى إلى ظهور نظرية الوكالة "agency theory" مما إرتبط بها من إلقاء الضوء على المشاكل التي تنشأ نتيجة تعارض المصالح بين أعضاء مجلس إدارة الشركات وبين المساهمين إلى زيادة الإهتمام والتفكير في ضرورة وجود مجموعة من القوانين واللوائح التي تعمل على حماية مصالح المساهمين والحد من التلاعب المالي والإداري الذي قد يقوم به أعضاء مجالس الإدارة بهدف تعظيم مصالحهم الخاصة وذلك بإعتبار الجهة التي تمسك بدمام الأمور داخل الشركات، وفي عام 1976 قام كل من " jenses and meckling " بالإهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وإبراز أهميتها في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ عن الفصل بين الملكية والإدارة والتي مثلتها نظرية الوكالة، ولحق ذلك مجموعة من الدراسات العلمية والعملية والتي أكدت على أهمية الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات وأثرها على زيادة ثقة المستثمرين في أعضاء مجالس إدارة الشركات، وبالتالى القدرة على جدب مستثمرين جدد[2]، وظهور مفهوم حوكمة الشركات "corporate governance" بقوة حديثا عام 1997 عقب إنفجار الأزمة المالية الأسيوية وظهور أزمة الثقة في المؤسسات والتشريعات التي تنظم النشاط بين منشأت الأعمال[3]، والحكومة كما أن الأحداث الأخيرة إبتداء بفضيحة شركة إنرون enron وما تلا ذلك من سلسلة إكتشافات تلاعب الشركات في قوائمها المالية التي كانت لاتعبر عن الواقع الفعلي لها، بالتواطؤ مع كبرى الشركات العالمية الخاصة بالمراجعة والمجاسبة وهو ماجعل منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية تصدر مجموعة من الإرشادات في شأن حوكمة الشركات بشكل عام، وهو ماأظهر بوضوح أهمية حوكمة الشركات حتى في الدول التي كان من المعتاد إعتبارها أسواق مالية "قريبة من الكمال ".

---

[1] مصطفى يوسف كافي ،**الأزمة المالية الإقتصادية العالمية وحوكمة الشركات**،عمان –الأردن -،مكتبة المجتمع العربي ،2013 ،ص 202.

[2] محمد مصطفى سليمان ، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري** ،الطبعة الثانية ،الإسكندرية – مصر - ،الدار الجامعية – الإسكندرية،2009 ، ص 15.

[3] أحمد علي خضر ،**حوكمة الشركات** ، الإسكندرية – مصر - ، دار الفكر الجامعي ، 2012 ، ص 92 .

كما زاد من حدة الدعوة إلى حوكمة الشركات، وممارسات الشركات المتعددة الجنسية في إقتصاديات العولمة، حيث تقوم بالإستحواد والإندماج بين الشركات من أجل السيطرة على الأسوق المالية، وأيضا مع تصاعد قضايا الفساد الشهيرة في كبريات المنظمات العالمية تزايد الحديث عن حوكمة المنظمات وقد وصلت نسبة تعثر المنظمات في العالم في عام 2002 إلى نسبة 4.11% [1] .

في ضوء ما تم إستعراضه نجد أن حوكمة الشركات هي إمتداد لبعض النظريات الإقتصادية والقانونية كما يمكن وصف حوكمة الشركات على أنها ناتج لضغوط وإتجاهات أسواق المال لتقويم سلبيات التجارة الحرة وبعض الممارسات غير المسئولة في الأسواق التجارية [2].

المطلب الثاني: مفهوم وخصائص حوكمة الشركات

الفرع الأول: مفهوم حوكمة الشركات

لايوجد تعريف موحد لحوكمة الشركات، وكذلك تعددت معاني الترجمة لمصطلح " corporate governance" وعليه فيرى بعض الباحثين أن أقرب ترجمة لهذا المصطلح هو حوكمة الشركات أو حاكمية الشركات ... هذا الفظ قدم من قبل البنك الدولي وصندوق النقد تحت إسم " corporate governance "وهو ما تم ترجمته للعربية وإتفق على تعريفه بالإدارة الرشيدة أو بالإدارة الحكيمة، أو الإجراءات الحاكمة، سواء الشركات تحديدا أو الإقتصاد بصورة عامة، وإستقر مجمع اللغة العربية في مصر على لفظة "حوكمة " ويمكن القول أن الحوكمة "هي الطريقة التي تستخدم بها السلطة لإدارة أصول وموارد الشركة بهدف تحقيق مصالح المساهمين والإطراف الأخرى ذات العلاقة بالشركة " ويمكن تعريف الحوكمة بعدة طرق وإتجاهات[3]، وفيما يلي مجموعة من التعاريف المتعلقة بهذا المصطلح:

1. أما مجمع المدققين الداخليين الأمريكي فقد عرفها على إنها "عمليات تتم من خلال إجراءات تستخدم بواسطة ممثلي أصحاب المصالح بتوفير إشراف على المخاطر وإدارتها بواسطة الإدارة ومراقبة مخاطر الشركة والتأكيد على كفاية الضوابط الرقابية لتجنب هذه المخاطر، مما يؤدي إلى المساهمة المباشرة في انجاز أهداف وخطط قيمة للشركة مع الأخذ بنظر الاعتبار أن أداء أنشطة الحوكمة تكون مسؤولية أصحاب المصالح في الشركة تحقيق فعالية الوكالة".[4]

[1] محمد يوسف كافي ،مرجع سبق ذكره ،ص ص203، 204.
[2] أحمد علي خضر ، مرجع سبق ذكره ،ص ص 92،93.
[3] نفس المرجع ،ص 204.
[4] طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات و الأزمات المالية العالمية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص149.

2. فتعرف مؤسسة التمويل الدولية IFC الحوكمة بأنها: " هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها ".[1]

3. "هو مجموعة من الطرق والتي يمكن من خلاها أن يتأكد المستثمرون من تحقيق ربحية معقولة لإستثماراتهم ".[2]

4. "حوكمة الشركات تعني الإطار العام يجمع قواعد وعلاقات ونظم ومعايير وعمليات تساعد على ممارسة السلطة والتحكم في الشركات، ومن الممكن تفصيل هذا التعريف كما بلي: [3]

- القواعد:مجموعة من القوانين والإجراءات المنظمة لعمل الشركات داخليا وخارجيا.
- العلاقات :تشمل جميع العلاقات المتداخلة مع كافة الأطراف ذات العلاقة أو ذات المصلحة بعمل الشركة خاصة بين الملاك والإدارة ومجلس الإدارة ولاننسى العلاقة مع المنطمين القانونين والحكومة والعاملين والمجتمع الكبير المحيط بالشركة.
- النظم والمعايير: مجموعة النظم التي توظفها الشركة لممارسة عملها وتحقيق أهدافها مثل نظم القاس ومعايير الأداء وغير دلك.
- العمليات: مجموعة العمليات التي تمارسها الشركة مثل نفويض السلطة وإتحاد القرارات وتسلسل التقارير وتوزيع المسؤليات.

ونلاحظ أن التعريف الشمولي للحوكمة الإدارية يعني بجميع العمليات والنظم المتعلقة بإدارة الشركة والتحكم فيها إضافة إلى الإهتمام بالتزام الشركات بالمعايير والأنظمة والإجراءات التي تحكم العمل وأخيرا الأدوار التي تمارسها الأطراف ذات المصلحة بالشركة والعلاقات بينها "

5. " هي تعني وضع النظام الأمثل الذي يتم من خلاله إستغلال موارد الشركات وحسن توجيهها ومراقبتها من أخل تحقيق أهداف الشركة والوفاء بمعايير الإفصاح والشفافية ، ومن هذا التعريف يتضح أن هذا المصطلح يعني:

- وضع الإطار أو النظام الأمثل الذي يمكن عن طريقه الإستغلال والتوجيه ؛
- حسن مراقبة الشركة سولء تمثلت في الرقابة داخلية أو الخاجية".[4]

6. من التعارف السابقة نستخلص إلى تعرف شامل كما تعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCDE بأنها: " نظم يتم بواسطة توجيه منظمات الأعمال والرقابة عليها، حيث تحدد هيكل وإطار توزيع الواجبات والمسؤوليات بين المشاركين في الشركة المساهمة، مثل مجلس الإدارة والمديرية، وغيرهم من ذوي المصالح. وتصنع القواعد والأحكام لاتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون الشركة

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

[2] محمد مصطفى سليمان ، مرجع سبق ذكره ،ص 17.

[3] نفس المرجع ، ص 18.

[4] محمد إبراهيم موسى ، **حوكمة الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية** ، دار الجامعية الجديدة ، الإسكندرية – مصر - ، 2010 ، ص 17 .

المساهمة، وبهذا الإجراء، فإن حوكمة الشركات تعطي الهيكل الملائم الذي تستطيع من خلاله الشركة وضع أهدافها، والوسائل اللازمة لتحقيق هذه الأهداف، والعمل على مراقبة الأداء، يجب أن توفر الحوكمة الجيدة للشركات حوافز لمجلس الإدارة وللإدارة من أجل السعي لتحقيق أهداف الشركة ومساهميها، كما يجب أن تشتمل الحوكمة الرقابة الفعالة"[1]

الفرع الثاني: خصائص حوكمة الشركات:

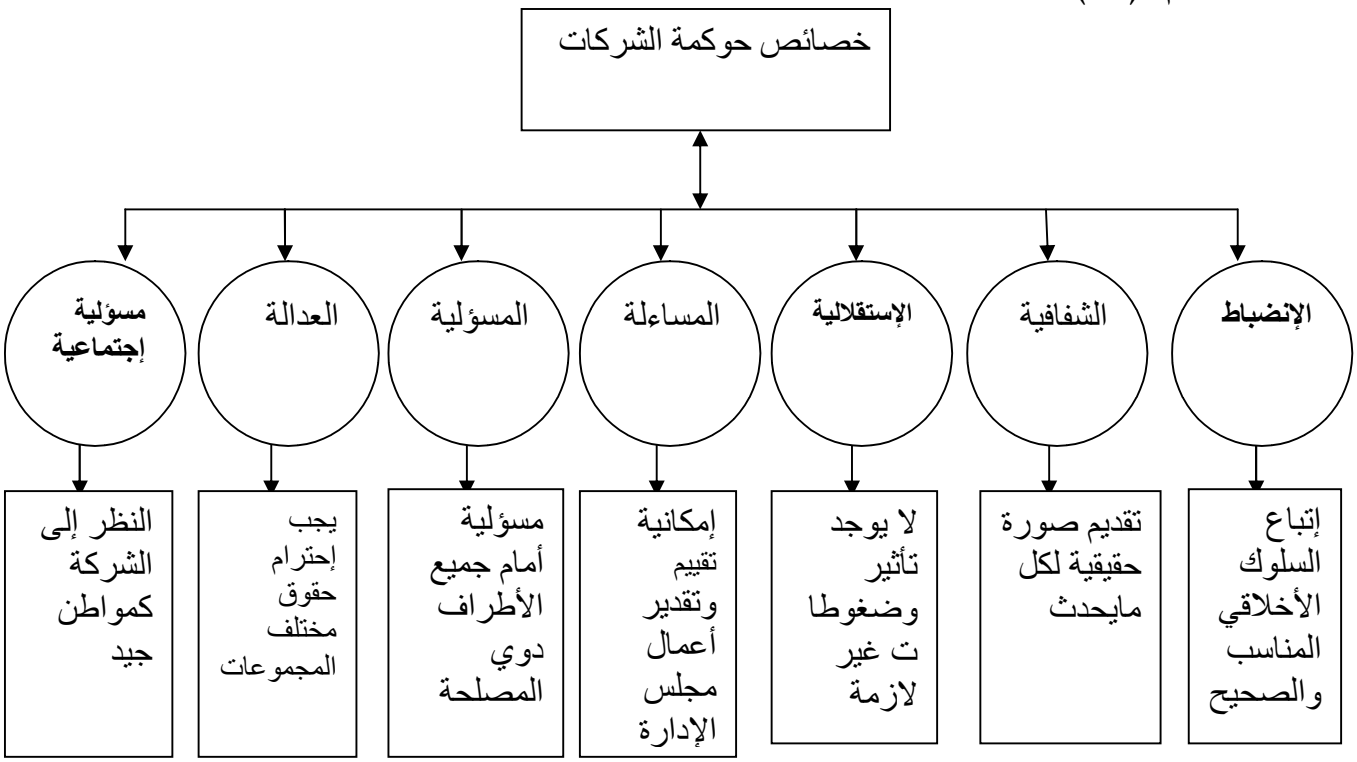
يشير مصطلح حوكمة الشركات إلى الخصائص التالية: [2]

1. الإنضباط: أي إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح.
2. الشفافية:أي تقديم صورة حقيقية لكل مايحدث.
3. الإستقلالية: أي لا يوجد تأثير وضغوطات غير لازمة للعمل.
4. المساءلة:أي إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.
5. المسؤلية: أي وجود مسؤلية أمام جميع الأطراف دوي المصلحة في المنشأة.
6. العدالة: أي يجب إحترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المنشأء.
7. المسؤلية الإجتماعية: أي النظر إلى الشركة كمواطن جيد.

[1] دهمش نعيم، اسحق أبو زر عفاف، **تحسين و تطوير الحاكمة المؤسسية في البنوك**، مجلة البنوك في الأردن، العدد العاشر، المجلد الثاني و العشرون، ديسمبر 2003، ص 27.

[2] بلعادي عمار ، جاوحدو رضا ، **مبادىء وممارسات الحوكمة المحاسبية** ،ورقة بحثية مقدمة للملتقى الدولي الأول حول دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية والإفصاح ،أم البواقي ،الجزائر ،يومي 7و8 ، ديسمبر 2010 ، ص 4 .

الشكل رقم (01): خصائص حوكمة الشركات



المصـــدر: طـارق عبـد العـال حمـادة، حوكمـة الشـركات (المفـاهيم، المبـادىء، التجـارب، المتطلبـات شـركات)، الطبعـة الثانية، القاهرة – مصر–، الدار الجامعية ،2008/2007، ص 23 .

المطلب الثالث: النظريات التي أدت إلى ظهور حوكمة الشركات

فـي البدايـة يجـب توضـيح أنـه لاتوجـد نظريـة رائـدة فـي الحوكمـة ، حيـث أن هـذه الأخيـرة هـي نتيجـة العديـد مـن البنـاءات النظريـة فـي إطـار تيـارات تنتمـي إلـى صـيغ متقاربـة، لكنهـا تقـوم بعـرض شـروحات مختلفـة لفعاليـة المؤسسـة وجهودهـا، حيـث أن التيـار الأول مصـدره التعاقـد فـي حـين أن التيـار الثـاني مصدره المعرفة.[1]

الفرع الأول: النظريات التعاقدية للحوكمة

إن المقاربـات التعاقديـة تنطلـق مـن فكـرة رئيسـية مفلـدها هـو إعتبـار المؤسسـة كمركـز للتعاقـد حيـث يـدير هـذا المركـز التعاقـدي مختلـف العقـود المبرمـة فـي المؤسسـة،[2] حيـث تنقسـم النظريـات التعاقديـة إلـى عدة مقاربات يتم تناولها على النحو التالي:

[1]EVelyne. POINCELOT, Grégory. WEGMANN, **"Utilisation des critères non financiers pour évaluer ou piloter la performance : analyse théorique "**, (comptabilité contrôle audit, Revue de l'association francophone de comptabilité, Tunis, tome 11, volume 2, décembre 2005), p .109 .

[2] Ibid, p.112.

أولا: المقاربات المساهمية:

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

- نظرية الوكالة؛
- نظرية حقوق الملكية؛
- نظرية تكلفة الصفقات.

1. نظرية الوكالة:

إن الأساس النظري والتاريخي لحوكمة الشركات، يرجع لنظرية الوكالة التي يعود ظهورها أولا للأمركيين " BERLE and MEANS " سنة 1932 الذين لاحظا أن هناك فصل بين ملكية رأس المال الشركة وعملية الرقابة والإشراف داخل الشركات المسيرة.

ثم جاء بعد ذلك دور كل من "JENSSEN and MECKLING" سنة 1976 فقد أثارت نظرية الوكالة مسألة مهمة تتعلق نالفصل بين ملكية رأس المال التي تعود للمساهميين ومهمة إتخاد القرار والتسيير الموكلة للمسيرين الذين تربطهم بالشركة عقود تفرض عليهم العمل لصالح المساهميين من أجل زيادة ثروتهم وخلق القيمة مقابل أجور يتقاضونها. [1]

أ. تعريف نظرية الوكالة:

يصف كل من جنسين وميكلين " JENSSEN and MECKLING " سنة 1976 أن علاقة الوكالة أنها:[2]

عقديقوم بموجبه شخص أو عدة أشخاص (المساهمون ،أصحاب رأس المال) بتفويض شخص أخر (الموكل) لكي يقوم بدله بمهمة، وهذه المهمة تستوجب تفويضا للسلطة وتتميز هذه العلاقة بين الموكل والوكيل بالتعارض حيث يحاول كل منهما تعظيم منفعته على الأخر، مما يجعل من العلاقة مصدرا متناقض بين المساهمين والمسيرين.

ب. فرضيات نظرية الوكالة:

ترتكز نظرية الوكالة على الفروض التالية: [3]

- لا تكون أهداف الأصيل والوكيل متوافقة تماما وأن يكون هناك قدر من التعارض في المنافع بينهما؛

[1] إسماعيل جوامع ، فايزة يركات ، **حوكمة المؤسسات العمومية دات الطابع الإداري ...رؤية محاسبية** ،مداخلة مقدمة للملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري ، كلية العلم الإقتصادية ،جامعة محمد خيضر بسكرة ، 6 7 ماي ، 3012 ،ص 20.

[2] المعتصم با لله الغرباني ، **حوكمة شركات المساهمة** ، مصر ، دار الجامعية الجديدة ، 2008 ، ص 50 .

[3] طارق عبد العال حماد ، مرجع سبق ذكره ، ص 86 .

- عدم التماثل في هيكل المعلومات لدى كل من الأصيل والوكيل وذلك فيما يتعلق بموضوع الوكالة؛
- أنه بالرغم من وجود تعارض في دوال أهداف الوكلاء والأصلاء ، فإن هناك حاجة مشتركة للطرفين في بقاء العلاقة أو الشراكة قوية في مواجهة الشركات الأخرى؛
- يترتب على ماسبق ضرورة توافر قدر من اللأمركزية للوكيل يمكنه من إتخاد بعض القرارات والقيام ببعض التصرفات دون الرجوع للأصيل؛
- رغبة الأصيل في تعميم عقود للوكالة تلزم الوكيل بالسلوك التعاوني الذي يعظم منفعة طرف الوكالة ويحاول دون تصرف الكل على نحو يضر بمصالح الأصيل.

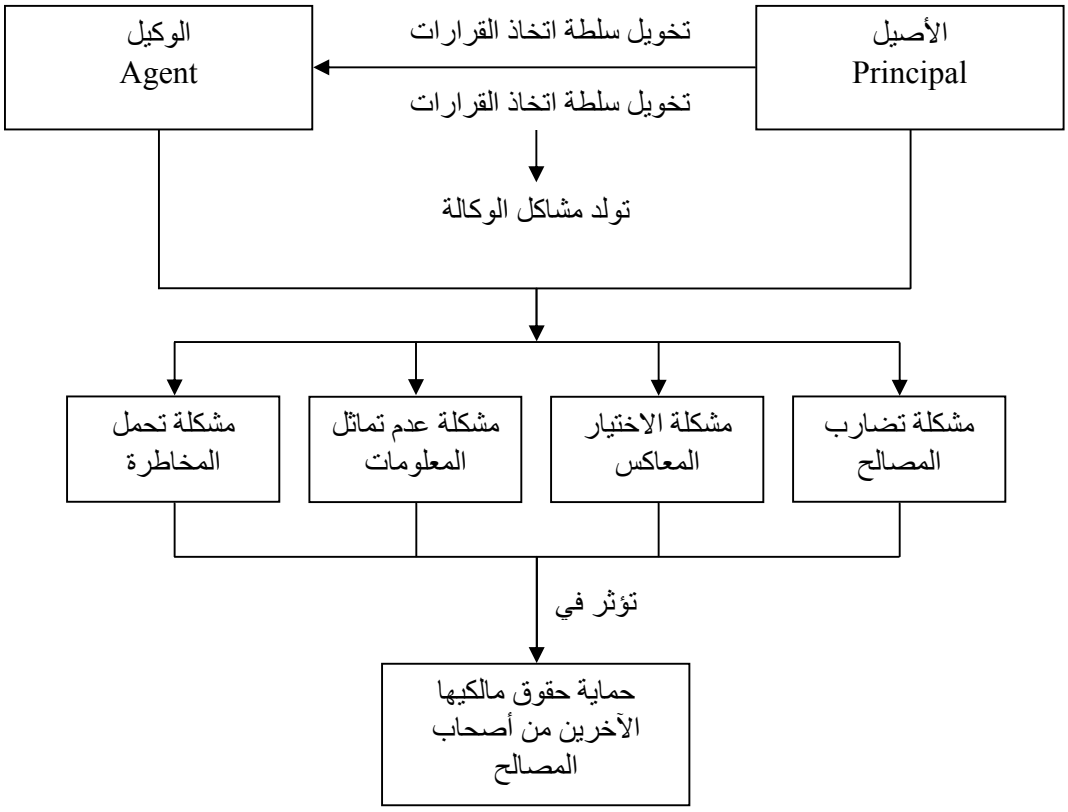
ت. **مشاكل الوكالة:**

تتعرض الوكالة لنوعين من المشاكل هما: [1]

- مشكلة التخلل الخلقي :تنشأ عندما لايستطيع الأصيل ملاحظة أداء، الوكيل إختياراته وعندما يختلف تفصيلات كل من الأصيل والوكيل حول البدائل المتاحة للإختبار.
- مشكلة التخلخل العكسي (الإختيار العكسي): تنشأعندما تكون لدى الوكيل القدرة على الحصول على المعلومات الخاصة بإتباع كل بديل قبل قيامه بالأداء أو الأختيار في الوقت الذي لاتتوفر للأصيل هذه المعلومات.

[1] عدنان بن حيدربن درويش ، **حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة** ، بيروت – لبنان- ،إتحاد المصارف العربية، 2007 ، ص 66 .

الشكل رقم (02): مشاكل نظرية الوكالة



المصـــدر: بتـول محمـد نـوري، علـي خلـف سـلمان، حوكمـة الشـركات ودورهـا فـي تخفـيض مشـاكل نظريـة الوكالـة، ورقـة بحثيـة مقدمـة للملتقـى الـدولي حـول الإبـداع والتغييـر التنظيمـي فـي المنظمـات الحديثـة، جامعـة المستنصـرية (العـراق)، 2010، ص 18.

ث. تكاليف نظرية الوكالة:

يفتـرض أن يلتـزم المسـير بـإدارة العمليـات والتسـير لفائـدة الموكـل إلا أنـه فـي الواقـع يسـعى المسـير إلى تعظيم ثروته الخاصة، وهذا ما يؤدي إلى ظهور تكاليف الوكالة التي يمكن تصنيفها إلى:[1]

- **تكاليف المراقبة:**

يتحملهـا الموكـل (المسـاهم) للتأكـد مـن أن القـادة أو أعضـاء مجـاس الإدارة لا يتصـرفون مـن منطـق مصـالحهم الشخصـية علـى حسـاب مصـالح المسـاهمين، مثـل تكـاليف إنشـاء مجلـس الإدارة، تكـاليف الفصل بين وظائف الرئيس والمدير العام وتكالف إنشاء مجلس الرقابة.

- **تكاليف الفرصة البديلة (الخسارة المتبقية):**

والتـي تعنـي خسـارة المنفعـة التـي يتكبـدها الموكـل نتيجـة تضـارب المصـالح مـع الوكيـل هـذا التضـارب يجعـل التصـرفات تختلـف بـين الأصـيل والوكيـل، مثـل التخصـيص السـيء للمـوارد والإختيـار الإستراتيجي غير الأمثل، وإختلاف التصرفات على الثروة يعبر عنه بالخسارة المتبقية.

[1] علي خلف سليمان و بتول محمد نوري، **حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة**، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة ، جامعة المستنصرية (العراق)، 2010 ، ص 14 .

- **تكاليف الألتزام أو المانعة من قبل الوكيل:**

وهي التكاليف التي يتحملها الوكيل من أجل أن يثق به الموكل، وتكون مصالحه في صف واحد مع مصالح الموكل.

يتضح مما تقدم بأن نظرية الوكالة تبحث في فهم أسباب تضارب المصالح ونتائجها ، إذا نصنف نظرية الوكالة الشركة كسلسلة عقود بين الأصيل والوكيل يحرصون على مصالحهم دونما إعتبار مصالح الأخرين(الموردون، البنك، العمال، الدولة ،...).

2. نظرية حقوق الملكية:

قام كل من " PEJOVISH and DEMESTEZ " سنة 1972 بدراسة الشركة على أساس حقوق الملكية فيها، حيث إعتبرت إحدى المقاربات الأساسية لحوكمة الشركات حيث إنطلقت من فكرة أن التبادلات والتفاعلات الإقتصادية والإجتماعية هي بمثابة تبادل في حقوق الملكية.

أ. تعريف نظرية حقوق الملكية:

يمكن تعريف حقوق الملكية على أنها: [1]

- هي زيادة أصول الشركة عند خصومها؛
- هي صافي الأصول المتبقية للشركة بعد إستبعاد الإلتزامات؛
- في الواقع هي عبارة عن مجموعة من الحقوق التي تخول للشخص الشيء المملوك والتمتع به أو التخلص منه حسب مايراه مناسب.

ب. فرضيات حقوق الملكية:

تقبل نظرية حقوق الملكية عدد معين من الفرضات: [2]

- يعظم الأعوان الإقتصادين مهامهم في المنفعة ويندفعون للبحث عن المصلحة الشخصية؛
- يتبع أي شخص أهدافه الخاصة لكن يخضع إلى القيود المفروضة عن طريق هيكل النظام الذي يعمل فيه؛
- رغبات الشخص المبنية من خلال سلوكه على السوق؛
- ليست المعلومات كاملة وليست تكاليف المبادلات معدومة؛
- تعظيم الأرباح لا يعد الحاجة الوحيدة لمهمة المنفعة للعون الإقتصادي .

ت. مميزات حقوق الملكية:

تتميز بثلاث مميزات:[3]

- حق الإستعمال: أي الحق في إستعمال الشيء؛

---

[1] عدنان بن حيدربن درويش، مرجع سبق دكره، ص 19 .

[2] YVES, SLMOM HOMRL , TEZNAS DU MONTCEL, " theorie de la fine et reforme de l entreprise " REVUE ECONOMIQUE , VOL 28, N 3 1977, P 321.

[3] عبد الرزاق حمد السنهوري، **حق الملكية مع شرح مفصل للأشياء و الأموال**، الطبعة الثانية، بيروت – لبنان -، منشورات الحلبي الحقوقية، 2000، ص 492 .

- حق الإستفادة من دخل الأصل: أي الحق في جني المنافع والارباح؛
- حق التنازل للغير: وهو حق تقرير المصير.

3. نظرية تكلفة الصفقات:

إن الأساس النظري والتاريخي لنظرية تكلفة الصفقات يعود ظهورها أولا للأمريكي " RONALD COASE "سنة 1937 م، وهذا إنطلاقا من مقالته (طبيعة المنشأة) من نفس السنة وبعدها طورت هذه نالنظرية من طرف "O.E.WILLIAMSON " سنة 1975 م ثم وضع سنة 1985 م القواعد الجديدة لإقتصاد المؤسسة، وهذا بتحليل تكاليف الصفقة وإدخال الفرضيات السلوكية: الرشد المحدود وإنتهازية الأعوان.

أ. تعريف نظرية تكلفت الصفقات:

COASE يعتبر أن: تكاليف الصفقة (تغطي الأسعار ،المفاوضات ، تتمة الصفقة) مرتبطة بالتناظر مع المعلومات وإنتهازية الأفراد، ويضيف " DWER EALAN" على "COASE " أنه عند تحديد الأختيار بين اللجوء إلى السوق أو المؤسسة من أجل إنجاز الصفقات فرضيتين :

- إنتهازية الأفراد؛
- الرشادة المحدودة؛

أما "ARROW.1970 "فيعرف تكاليف الصفقة بأنها تكاليف تشغيل النظام الإقتصادي.[1]

ب. فرصيات نظرية تكلفة الصفقات:

تعتمد نظرية تكلفة الصفقات على فرضيتين هما:[2]

- **الرشادة المحجودة:**

مضمون هذا المفهوم أن الفرد ليس له القدرة على الفهم بطريقة كاملة المحيط، لأنه لا يملك المعلومات الضرورية والكافية لإتخاد القرار المناسب في الوقت المناسب، وبالتالي يكون قراره ضمن حالة عدم اتأكد، وكنتيجة لذلك يكون في غالب الأحيان العقود غير مكتمل.

والرشادة حسب " H.SIMON " متعلقة بنتقاء التصرف الأفضل لمواجهة الخيارات المتاحة.

- **إنتهازية الفرد:**

الفرد بطبيعته إنتهازي ، حيث عادة ما يعمل لمصلحته الشخصية، وعند الإقتضاء يعمل على خسارة شريكه إن تعارضت المصالح.

[1] FREDERIC MAZAUD , De Lafirne Soustraitance De Premier Rang La Firne Pivot , Organisation Du Systemes Productif Airbus Theese De Doctorat En Sciences Economiques , UNV Des Saences Sociales , Toulouse 2005 ,P 35.

[2] زرقي عمار ، **التعهيد بإدارة الصيانة كاخيار إستراتيجي للمؤسسة الصناعية ، مدخل لتحسين الإنتاجية** ،مذكرة ماجستير، إقتصاد وتسيير المؤسسة ، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة - ، 2011 / 2012 ، ص 163.

الإنتهـازيون يتميـزون بضـعف الثقـة والبحـث عـن الفوائـد الشخصـية، وإعـلان الغـش وبتحريـف العبارات وهناك نوعين من الإنتهازية:

- **الإنتهــازيون AUTE EX**:الشـريك لـه إسـتعداد والرغبـة فـي الـتخلص مـن الورطـة مـن بدايـة العلاقة التعاقدية، وتتم قبل تحرير العقد.
- **الإنتهــازيون POST EX**:الشـريك لـه الإسـتعداد للـتخلص مـن الورطـة حينمـا تتـاح فرصـة لذلك، والإستفادة من الوضعية الخاصة، وتتم حين تنفيد العقد.

وهناك من أضاف فرضيات أخرى وتتمثل في:[1]

- ✓ تعتبر السوق فضاء تعاقدي؛
- ✓ عدم تدجل الدولة في إبرام الصفقات مما يزيد من حرية الأفراد؛
- ✓ الأطراف المتعاقدة تتميز نالعقلانية والرشادة.

ت. **مواصفات الصفقات:**

طبيعـة الصـفقات جـدا معقـدة ،حيـث يتحـدد مسـتوى تكـاليف الصـفقة بواسـطة "مواصـفات الصـفقات " هذه المواصفات يمكن حصرها في أربع عناصر أساسية:

- نوعية الأصول؛
- عدم التأكد؛
- كثرة أو تكرر المبادلات؛
- صعوبة تقيم الموردين.

[1] عدنان بن حيدر بن درويش ، **محددات حوكمة الشركات** ، عمان – الأردن - ، دار وائل ، 2009 ، ص 18 .

ثانيا: نظرية تجدر المسيرين:

1. تعريف التجدر:

يعرف بيجي "PIGE " التجدرية بأنها:[1] تنسيق أو سياق متكون من شبكة علائقية رسمية أوغير رسمية والتي يتمكن من خلالها المسير من التخلص ولو بصفة جزئية من مراقبة مجلس إدارته، فحالة التجدر حسبه لاتشكل حالة جامدة.

في حين أن مصطلح التجدر يشير إلى أن المدير يبعث جدوره في المؤسسة لتثبيث منصبه، وكلما كانت الجدور عميقة كان من الصعب إقتلاعها.

حيث أن التجدر يمكن أن يحدث عن طريق أليتين رئيسيتين:[2]

أ. **الإستثمار في الأصول الأكثر خصوصية:** هناك أربع عناصر نستطيع من خلالها إعطاء صفة الخصوصيةلأصل معين هي:

- صعوبة تبادل هذا الأصل في السوق؛
- تخصيص هذا الأصل لاستعمالات دقيقة؛
- الخواص الأصلية للمنتوج؛
- الكفاءات الإستثنائية للعامل.

ب. وجود عقود ضمنية: أولا يجب التميز بين نوعين من العقود:

- العقود الواضحة: وهي العقود التي تأخد الشكل الرسمي، كما أن وجودها معروف من قبل جميع الأطراف.
- العقود الضمنية: وهي العقود أو الإتفاقيات التي لا تكتسي الشكل القانوني، حيث أن أطراف هذه العقود يرتبطون فيما بينهم بسلوكيات ذات مظهر غير رسمي، من الصعب إكتشافه من طرف المساهمين أو مجلس الإدارة.

تقترح هذه النظرية الإطار النظري الذي يسمح بالأخد بعين الإعتبار أهمية المصلحة الشخصية في الفكر التسييري فرضية تعظيم المنفعة التي إمتدت إلى الخيارات الفردية المتخدة من طرف الأشخاص المعنيين بتسير المؤسسة،[3] وتسمح هذه النظرية بملاحظة أن بعض الخيارات الإستراتيجية المتخدة من طرف المسيرين يمكن إدماجها في الإستراتيجية الإجمالية للتجدر التي تمكن من خلق وضعية مسيطرة وصعبة التحكم بفعل النظام الأساسي والقرارات المتخدة داخل المؤسسة.

[1] Pige ,Bi , "Enracinement Des Dirigeants et Richesse Des Actiomraies " Finance Control Stategie , VOL 1 . 1998 . P 4 .

[2] عبدي نعيمة، **دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات** ، مذكرة ماحستير ، تخصص مالية مؤسسة ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2009/2008، ص ص 34 ، 35 .

[3] Einsenhardt , " Agency Theory :en Assessment and Rieview" Acadeny of Management Review , VOL 14 ? N°1 . P- P 57 – 74 .

الفرع الثاني: نظرية الموارد والكفاءات

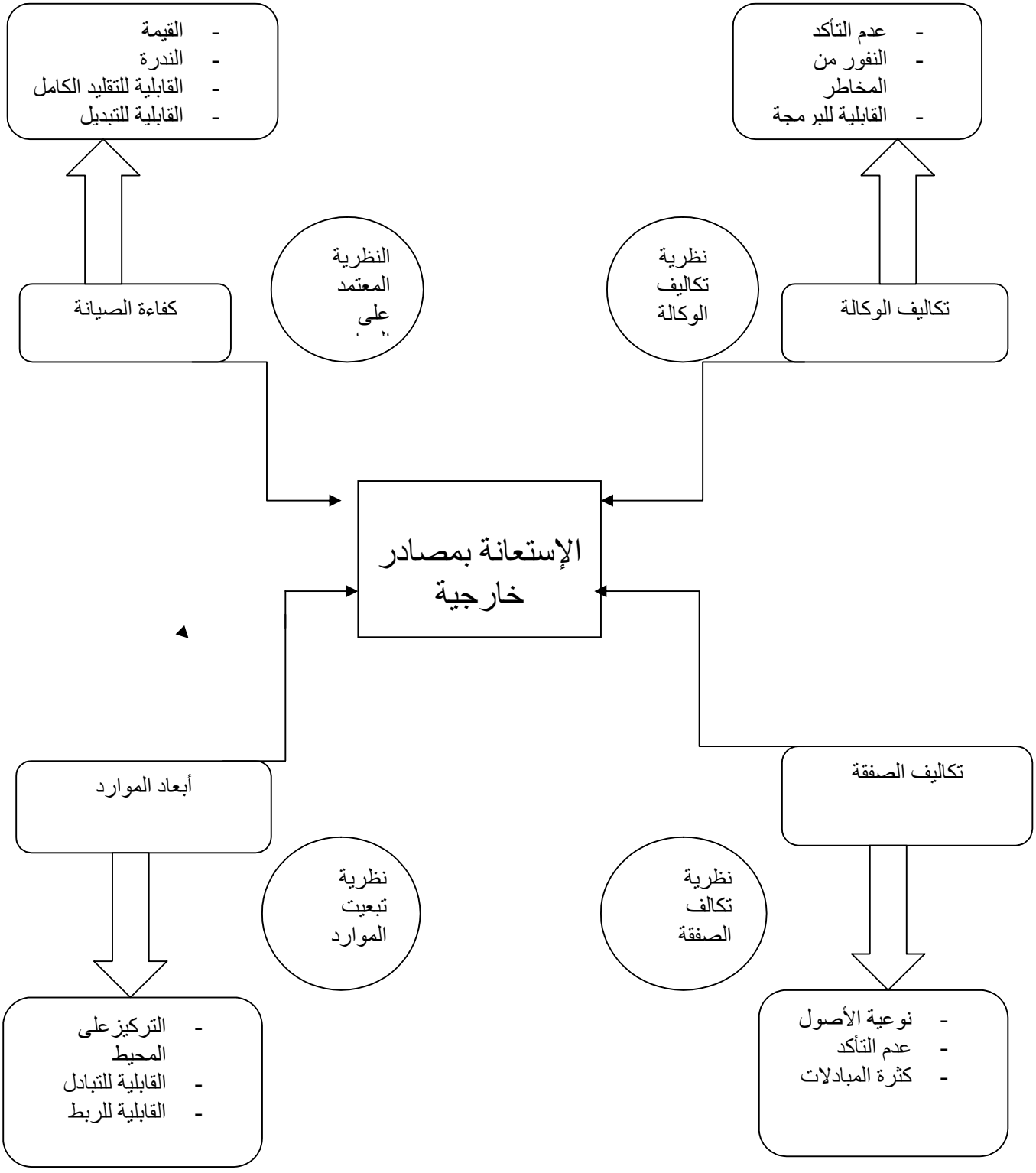
أولا: تعريف:

عرفت نظرية الموارد والكفاءت من ثمانينات القرن الماضي تطور ملحوظا في مجال الإدارة الإستراتيجية، حيث ظهر تيار جديد (النظرية المعتمدة على الموارد أو نظرية الموارد والمعرفة) هذه النظرية تطورت نسبيا وسمحت بدراسة دور الموارد والمعارف والكفاءت في تكوين وتجديد الميزة التنافسية بإعتبار أن المؤسسة هي مجموعة من الموار والكفاءات المنتجة، حيث تشرح فكرة التعهيد أو الألتجاء إلى الإستعانة بمصادر خارجية كوسيلة لتنظيم المنفعة من هذه الموارد في صالح النشاط الرئسي (قلب الحرفة) بالإضافة إلى أن التعهيد الخارجي يسير هذه الموارد بكفاءة عالية مقارنة بالمصادر الخارجية.

وتعتمد هذه النظرية على فكرة بسيطة وهي: فروق الأداء بين المؤسسات في نفس النشاط وشرح هذه الفروض بمنظور الموارد والكفاءات تسمح بالحصول على ميزة تنافسية مستمرة وتعمل هذه النظرية على تحديد العناصر التي تملك المؤسسة فيها مزايا تنافسية، حيث تساهم في تحليل قرار التعهيد من خلال الأخد بعين الإعتبار جودة الموارد والكفاءات الداخلية مقارنة مع أحسن الممولين الخارجيين المتواجدين في سوق التعهيد.[1]

[1] رزاق عمار ، " **التعهيد بإدارة الصابة كاتيار إستراتيجي للمؤسسة الصناعية ، مدخل اتحسين الإنتاجية** "، مذكرة ماجيستر، غير منشورة في العلوم الإقتصادية، تخصص إقتصاد وتسيير مؤسسة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة ، 2011 / 2012، ص ص 191، 192 .

الشكل رقم (03) :أسس نظريات التعهيد



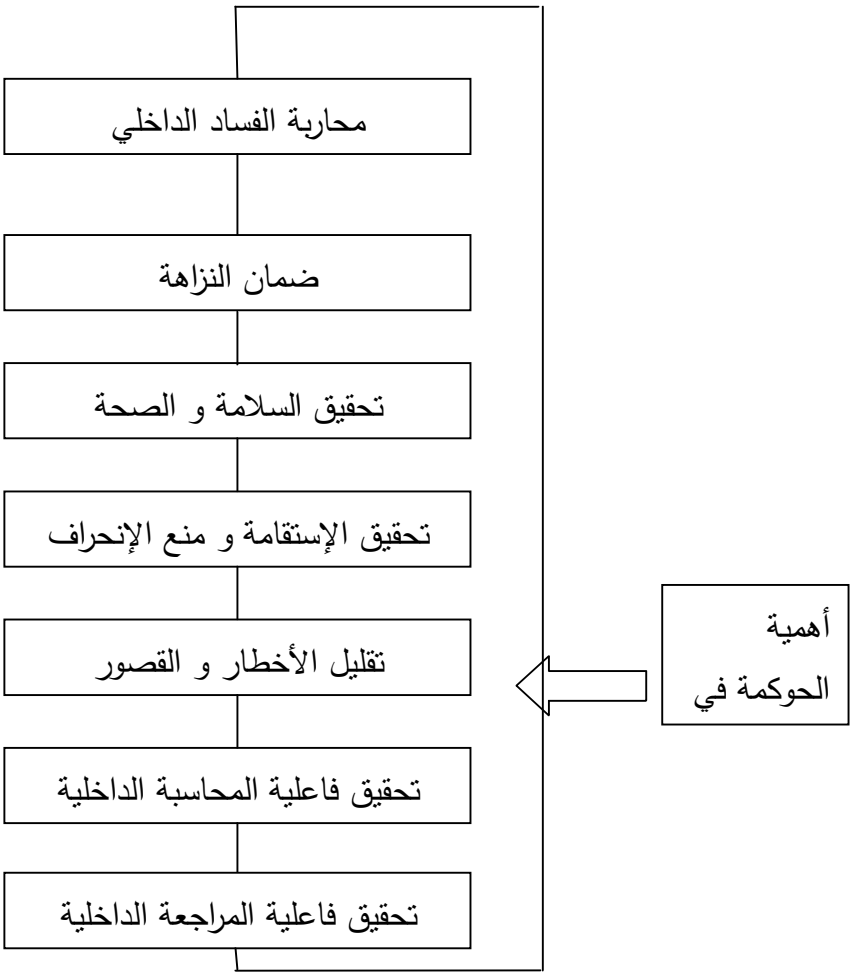
SOURCE : Yun Hsiang , Etude et Conparison De Facture Decisionnals De P externalisation Informatique Dons Les Etablissimints Hospitalies Puplic et Prives , Phese Pour Obtention Le Grad De Doctoer , UNV De Francois Vab Elain , Ponis , 2008 , p 44 .

المطلب الرابع: أهمية وأهداف حوكمة الشركات

الفرع الأول: أهمية حوكمة الشركات

تعد حوكمة الشركات من أهم العمليات الضرورية واللازمة لحسن عمل الشركات، وتأكيد نزاهة الإدارة فبها، وكذلك الوفاء بالإلتزامات والتعهدات ولضمان تحقيق الشركات أهدافها، وبشكل قانوني وإقتصادي سليم، جاصة مايتصل بتفعيل دور الجمعيات العمومية لحملة الأسهم للإطلاع بمسؤلياتهم، وممارسة دورهم في الرقابة والإشراف على أداء الشركات، وعلى أداء مجلس الإدارة والمديرين التنفيديين في هذه الشركات، وبما يؤدي إلى الحفاظ على مصالح جميع الأطراف، وهو ما يوضح أهمية الحوكمة، والتي يظهرها لنا الشكل التالي:

الشكل رقم (04): أهمية حوكمة الشركات



المصدر: محسن أحمد الخضري، **حوكمة الشركات**، القاهرة، مجموعة النيل العربية، 2005، ص 57.

فالحوكمة أساس جيد للإستقامة، والصحة الأخلاقية، وتظهر أهميتها فبما يلي:[1]

[1] محسن أحمد الخضري، **حوكمة الشركات**، القاهرة – مصر –، مجموعة النيل العربية، 2005، ص ص 58، 59 .

1) محاربة الفساد الداخلي في الشركات، وعدم السماح بوجود أو بإستمراره، بل القضاء عليه، وعدم السماح بعودته مرة أخرى ؛

2) تحقيق وضمان النزاهة والحيدة والإستقلالية لكافة العاملين في الشركات بدءا من مجلس الإدارة والمديرين التنفيديين إلى أدنى عامل فيها؛

3) محاربة الإنحارافات وعدم السماح بإستمرارها خاصة تلك التي يشكل وجودها تهديدا للمصالح أو أن بإستمرارها يصعب تحقيق نتائج جيدة للأعمال وتحتاج إلى تدخل إصلاحي عاجل؛

4) تقليل الأخطاء الى أدنى قدر ممكن، بل إستخدام النظام الحمائي الوقائي الذي يمنع حدوث هذه الأخطاء وبالتالي يجنب الشركات تكاليف وأعباء هذا الحدث؛

5) تحقيق الإستفادة القصوى والفعالة من نظم المحاسبة والرقابة الداخلية، خاصة فيما يتصل بعمليات الضبط الداخلي، وتحقيق فعالية الإنفاق وربط الإنفاق بالإنجاز، خاصة وأن العاملين في مجال المحاسبة الداخلية أكثر معرفة وبيئة فيها يحدث داخل الشركة؛

6) تحقيق أعلى قدرة للفاعلية من مراجعي الحسابات الخارجين، خاصة وأنهم على درجة مناسبة من الإستقلالية، وعدم خضوعهم لأي ضغط من جانب مجلس إدارة الشركات، أو من جانب المديرين التنفيدين العاملين فيها .

لقد إكتسبت حكومة الشركات أهمية أكبر بالنسبة للدول الناشئة نظرا لضعف النظام القانوني الدي لا يمكن معه إجراء تنفيد العقود وحل المنازعات بطريقة فعالة، كما أن ضعف نوعية المعلومات تؤدي إلى ضعف الإشراف والرقابة وتعمل على إنتشار الفساد وإنعدام الثقة ويؤدي إتباع المبادىء السليمة لحكومة الشركات إلى خلق الإحتياطات اللازمة ضد الفساد وسوء الإدارة مع تشجيع الشفافية في الحياة الإقتصادية.[1]

ويتضح مما سبق أن مفهوم حوكمة الشركات له العديد من المزايا والمنافع التي يمكن للشركات بل والدول من أن تجني ثمارها وهي تتمثل في الأتي:[2]

أ) تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد المالي والإداري التي تواجهها الشركات والدول؛

ب) رفع مستويات الآداء للشركات وما يترتب عليه من عجلة التنمية والتقدم الإقتصادي للدول التي تنتمي إليها تلك الشركات؛

ت) جذب الإستثمارات الأجنبية وتشجيع رأس المال المحلي على الإستثمار في المشروعات الوطنية؛

ث) زيادة قدرة الشركات الوطنية على المنافسة العالمية وفتح أسواق جديدة لها؛

ج) الشفافية والدقة والوضوح في القوائم المالية التي تصدرها الشركات وما يترتب على ذلك من زيادة ثقة المستثمرين بها وإعتمادهم عليها في إتخاذ القرارات؛

[1] مصطفى يوسف كافي ، مرجع سبق ذكره ، ص 215 .

[2] محمد مصطفى سليمان ، **حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين** ، الإسكندرية – مصر - ، الدار الجمعية الإسكندرية ، 2008 ، ص 15 .

ح) توفر قواعد حوكمة الشركات الإطار التنظمي الذي يمكن من خلاله للشركة أن تحدد أهدافها وتحديد أيضا كيفية تحقيقها .

الفرع الثاني: أهداف حوكمة الشركات

إن الممارسات الجيدة لحوكمة الشركات سيساعدها على جدب الإستثمارات ودعم الأداء الإقتصادي والقدرة على المنافسة في المدى الطويل وذلك من خلال تحقيق الأهداف التالية:

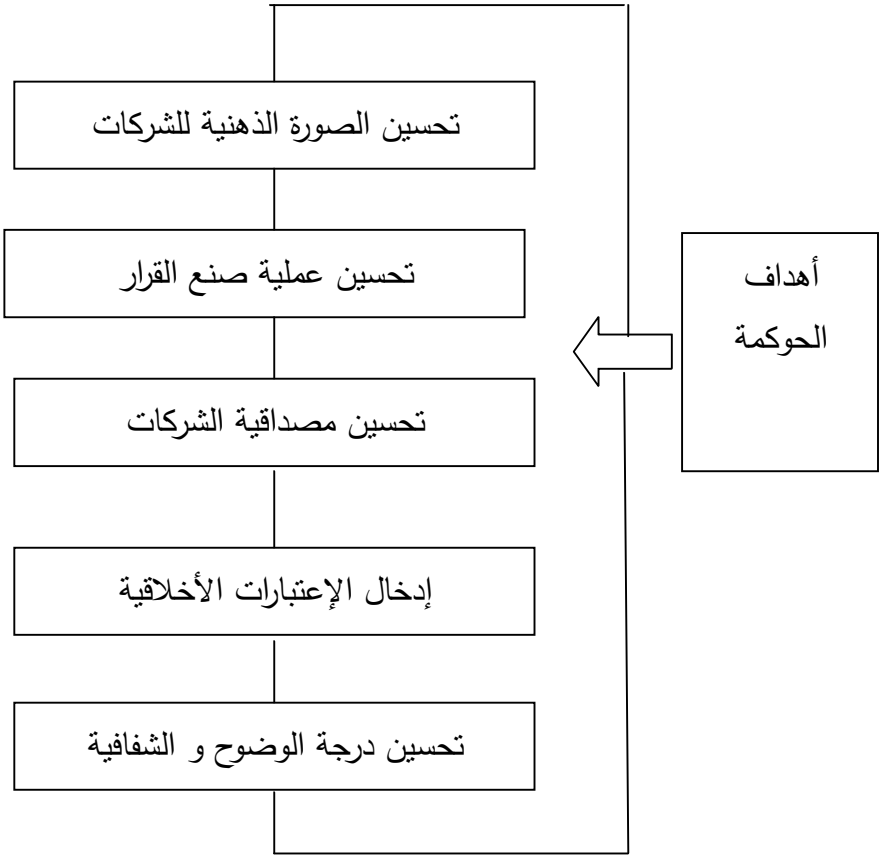
1. تحقيق أهداف أصحاب المساهمات المالية"الشركاء"الخاصة بالربحية زيادة العوائد المالية؛
2. جعل إدارة الشركة ذات مسؤولية أكبر اتجاه أصحاب رأس المال من جهة وباقي أفراد الشركة من جهة أخرى؛
3. محاربة الفساد وتحقيق الاستقرار للقطاعات المالية على المستوى المحلي والدولي؛
4. تحسين وتطوير إدارة الشركات ومساعدة المديرين ومجلس الإدارة على بناء إستراتجية سليمة وضمان اتخاذ قرار السيطرة يؤدي لرفع كفاءة العمل؛
5. تحقيق إمكانية المنافسة في الأجل الطويل وهذا يؤدي لخلق حوافز للتطوير وتبني تكنولوجيا حديثة لزيادة درجة جودة المنتجات وتخفيض التكاليف الإنتاجية وزيادة القابلية لتسويق المنتجات للصمود أمام المنافسة الأجنبية؛[1]
6. العدالة والشفافية في معاملات الشركة وحق المساءلة بما يسمح لكل ذي مصلحة مراجعة الإدارة حيث أن الحوكمة تقف في مواجهة الفساد؛
7. منع المتاجرة بالسلطة في الشركة وذلك من خلال ضمان وجود هيكل إداري يمكن معها محاسبة الإدارة أمام المساهمين؛
8. ضمان مراجعة الأداء المالي وحسن إستخدام أنوال الشركة من تكامل نضم المحاسبة والمراجعة؛
9. الإشراف على المسؤلية الإجتماعية للشركة في ضوء قواعد الحوكمة الرشيدة.[2]

كما أنها أتضا تسعى إلى تحقيق العديد من الأهداف والنتائج التي يوضحها الشكل التالي:

[1] بن نافلة قدور ، دحمان زناتي نبيلة ، **حوكمة الشركات والمسؤلية الإجتماعية لمنظمات الأعمال** ، ورقة بحثية مقدة إلى الملتقى الدولى الثامن حول : دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات الإقتصادية ، الجزء الثاني ، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف –الجزائر - ، 19 / 20 نوفمبر 2013 ، ص 18 .

[2] مصطفى يوسف كافي ، مرجع سبق ذكره ، ص 222 .

الشكل رقم (05): أهداف حوكمة الشركات



المصدر: محسن أحمد الخضيري، حوكمة الشركات ص21.

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

1. تحسين قدرة المشروعات على تحقيق أهدافها وذلك من خلال تحسين الصورة الذهنية والإنطباع الإيجابي على المشروعات؛

2. تحسين عملية صنع القرار في الشركات وذلك بزيادة إحساس المديرين بالمسؤولية وإمكانية محاسبتهم من خلال الجمعيات العمومية والمنظمات الجماهيرية؛

3. تحسين عملية المصداقية للبيانات وتحقيق سهولة فهمها عبر الحدود، مما يزيد من إهتمام المستثمرين وزيادة إستثماراتهم في المشروع؛

4. زيادة قدرة الإدارة على تحفيز العاملين، وتحسين معدلات دوران العمالة وإستقرار العاملين وتنمية الصورة الذهنية الإيجابية عن الشركة، سوء لدى العاملين فيها أو لدى المتعاملين معها أو عند الجماهير العريضة بصفة عامة؛[1]

5. توزيع السلطة والمسؤولية على الأطراف التي تتكون منها الشركة ومحاولة منع التجاوزات التي تتم من أي طرف.[2]

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

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

المبحث الثاني: تحليل ضوابط حوكمة الشركات

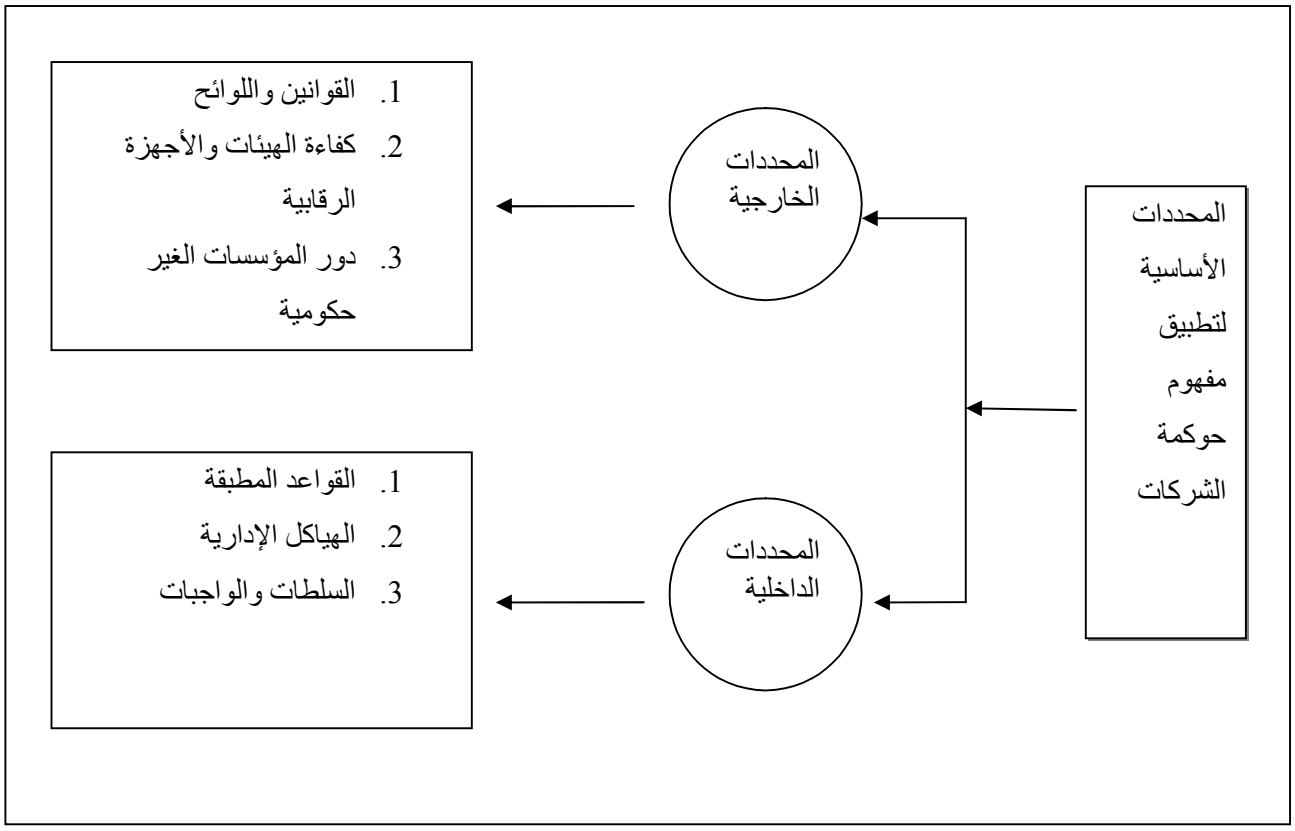
حوكمة الشركات هي ليست هدف تسعي المؤسسات إلى تطبيقه ولاكن هي عبارة عن طريقة لوصول المؤسسة إلى أهدافها المختلفة ومن أجل نجاح هذه الوسيلة وضعت عدة ضوابط أو مبادئ، محدادت، ركائز ومعايير من أجل الوصول بحوكمة الشركات إلى أعلى مستوياتها في الرقابة والتحكم في المؤسسة.

المطلب الأول: محددات وركائز حوكمة الشركات

الفرع الأول: محددات حوكمة الشركات:

لكي تتمكن الشركات بل والدول من الإستفادة من مزايا تطبيق مفهوم حوكمة الشركات يجب أن يتوفر مزيج متكامل من المحددات الداخلية والخارجية في بيئة أعمال المنظمات، والشكل التالي يبين ماهية المحددات الداخلية والخارجية لحوكمة الفعالة: [1]

الشكل رقم (06): محددات حوكمة الشركات



المصـــدر: محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري، الطبعة الثانية، الإسكندرية – مصر –، الدار الجامعية، 2009، ص 22.

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

أولا: المحددات الداخلية

يقصد بالمحددات الداخلية لحوكمة الشركات القواعد والأسس التي تحدد كيفية إتخاد القرارت وتوزيع السلطة داخل المؤسسة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيدين[1]، فالحوكمة الداخلية لشركات تعني التدابير التي تطبقها الشركة داخليا لتحديد العلاقات بين حملة الأسهم ومجلس الإدارة والمديرين وأصحاب المصالح وحقوق وأدوار ومسؤليات كل منهم على التوالي.[2]

ثانيا: المحددات الخارجية

هي مجموعة القواعد والقوانين المحيطة بالشركة ولاتستطيع الشركة أن تدار بشكل جيد أو تزدهر وتجدب إستثمارات إضافية اذا كانت تنقصها الحوكمة الخارجية ، ذلك لأن إجراءات الحوكمة الداخلية لايمكن أن تصبح فعالة إلا إذا عززتها النظم الخارجية للأسواق والمؤسسات، فهذه القوى الخارجية تكرس الكفاءة، وتحدد معايير الحوكمة وتعاقب المخالفين وتشجع على تدفق المعلومات[3]، وترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيد القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة والتي تقلل من التعارض بين العائد الإجتماعي والعائد الخاص، وهي تشير إلى المناخ العام للإستثمار في الدولة والتي تشمل مايلي:

1. **وجود نظام مالي جيد:** بجيث يضمن توفير التمويل اللازم للمشروعات بالشكل المناسب الذي يشجع الشركات على التوسع والمنافسة الدولية.
2. **القوانين واللوائح:** التي تنظم العمل بالأسواق مثل قوانين الشركات وقوانين سوق المال والقوانين المتعلقة بالإفلاس وأيضا القوانين التي تنظم المنافسة والتي تعمل على منع الإحتكار.
3. **كفاءة الهيئات والأجهزة الرقابية:** مثل هيئات سوق المال والبورصات وذلك عن طريق إحكام الرقابة على الشركات والتحقق من دقة وسلامة البيانات والمعلومات التي تنشرها وأيضا وضع العقوبات المناسبة والتطبيق الفعلي لها في حالة عدم إلتزام الشركات.
4. **دور المؤسسات غير الحكومية:** في ضمان التزام أعضائها بالنواحي السلوكية والمهنية والأخلاقية والتي تضمن عمل الأسواق بكفاءة، وتتمثل هذه المؤسسات الغير الحكومية في جمعيات المحاسبين والمراجعين ونقابات المحامين على سبيل المثال .[4]

وتؤدي الحوكمة في النهاية إلى زيادة الثقة في الإقتصاد القومي، وتعميق دور سوق المال، وزيادة قدرته على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الإستثمار والحفاظ على حقوق الأقلية أو صغار

[1] محمد ياسين غار ، **محددات الحوكمة ومعاييرها** ، ورقة بحثية مقدمة للمؤتمر العلمي الدولي " عولمة الإدارة في عصر المعرفة ، جامعة الجنان ، طرابلس – لبنان - ، 15 / 17 ديسمبر 2012 ، ص 17 .

[2] أحمد علي خضر ، مرجع سبق ذكره ، ص 223 .

[3] نفس المرجع ، ص 223 .

[4] جلاب محمد ، **حوكمة الشركات في المنظومة المصرفية ضمن التحولات الإقتصادية العالمية** ، مذكرة ماجستير ، جامعة الجزائر ، 2009 / 2010 ، ص 77 .

المستثمرين، ومن ناحية أخرى تشجيع الحوكمة على نمو القطاع الخاص ودعم قدرته التنافسية وتساعد المشروعات في الحصول على التمويل وتوليد الأرباح وأخيرا خلق فرص العمل.

ويجب أن نلاحظ أن هذه المحددات سواء داخلية أو خارجية، هي بدورها تتأثر بمجموعة أخرى من العوامل المرتبطة بثقافة الدولة والنظام السياسي والإقتصادي بها، ومستوى التعليم والوعي لدى الأفراد، فحوكمة الشركات ليست الا جزء من محيط إقتصادي أكثر ضخامة في نطاق الشركات.[1]

الفرع الثاني: ركائز حوكمة الشركات

ترتكز حوكمة الشركات على ثلاث ركائز اساسية تتمثل في: [2]

أولا:السلوك الاخلاقي: يتم ضمان الالتزام بالسلوك الاخلاقي من خلال:

1. الالتزام بالأخلاقيات الحميدة وقواعد السلوك المهني الرشيد؛
2. التوازن في تحقيق مصالح الاطراف التي لها علاقة بالشركة؛
3. الصدق والشفافية عند تقديم المعلومات؛
4. القيام بمتطلبات المسؤولية الاجتماعية والحفاظ على بيئة نظيفة.

ثانيا: الرقابة والمساءلة: ويتم عن طريق وجود:

1. اطراف رقابية عاملة مثل: هيئة سوق المال، البورصة، البنوك...إلخ؛
2. اطراف رقابية مباشرة مثل: المساهمين، مجلس الادارة، لجنة المراجعة؛
3. اطراف رقابية اخرى مثل: الموردين، العملاء، المقرضين...إلخ.

ثالثا: إدارة المخاطر: وذلك عن طريق:

1. وضع نظام جيد وفعال لإدارة المخاطر؛
2. ضمان توصيل المخاطر الى المستخدمين واصحاب المصالح في الوقت المناسب.

[1] مصطفى يوسف كافي ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 230 ، 231 .
[2] طارق عبد العال حماد ، مرجع سبق ذكره ، ص 49 .

الشكل رقم(07): ركائز حوكمة الشركات

المصـــدر: طـارق عبـد العـال حمـاد، حوكمـة الشـركات " المفـاهيم – المبـادئ – التجـارب "، القـاهرة – مصـر –، الـدار الجامعية القاهرة ، 2008 / 2009، ص 48 .

المطلب الثاني: مبادئ حوكمة الشركات

عـادة تتواجـد مبـادئ حوكمـة الشـركات فـي القـوانين والتشـريعات واللـوائح التـي تطبقهـا الـدول وبالتـالي قـد تختلـف هـذه المبـادئ مـن دولـة الـى اخـرى حسـب القـانون الـذي تتبعـه، ونتيجـة لأنـه قـد تخلـوا القـوانين المطبقـة فـي بعـض الـدول مـن هـذه المبـادئ، فـان الهيئـات الرقابيـة الاخـرى العاملـة فـي بعـض

الدول مثل هيئات الاسواق المالية والبورصات تسعى الى وضع مبادئ لحوكمة الشركات التي يجب ان تتبعها الشركات المقيدة بها أو التي ترغب في القيد وذلك لضمان توفير الحماية لحملة الاسهم.[1]

ولعل اهم مبادئ الحوكمة التطوعية هو ما اصدرته منظمة التعاون والتنمية (OECD)في عام 1999 تحت عنوان (مبادئ حوكمة الشركات) وهي ليست المبادئ الوحيدة كما انها تعمل بمثابة مرجعيات للاستعانة والاسترشاد بها، وهي ليست ملزمة ولا تستهدف تقديم توجيهات تفصيلية للقوانين والتشريعات الخاصة بالدول المختلفة، وانما تترك الامور لكل دولة للاختيار من بينها وفقا لظروفها الاقتصادية والاجتماعية الخاصة، وبما يتناسب معها.[2]

وفي عام 2004 توصلت المنظة إلى صيغة جديدة للمبادئ الخاصة بحوكمة الشركات بهدف دعم الثقة في سوق رأس المال، وذلك بعد الأحداث التي حدثت بعد سنة 1999 م، وتتمثل المبادئ في:

الفرع الاول: المبدأ الاول: ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات:

أولا: " ينبغي في إطار حوكمة الشركات أن يشجع على شففية وكفاءة الأسواق، وأن يكون متوافقا مع حكم القانون، وأن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية ".

كي يتم ضمان إطار فعال لحوكمة الشركات، فإنه من الضروري وجود أساس قانوني ومؤسسي فعال يمكن لكافة المشاركين في الأسواق الإعتماد علية في علاقاتهم التعاقدية الخاصة.

ثانيا: " ينبغي وضع إطار حوكمة الشركات بهدف أن يكون ذا تأثير على الأداء الإقتصادي الشامل ونزاهة الأسواق، وعلى الحوافز التي يخلقها للمشاركين في السوق وتشجيع قيام أسوق تتميز بالشفافية والفعالية".

ثالثا: " ينبغي أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر في ممارسة حوكمة الشركات، في نطاق إختصاص تشريعي ما متوافقة مع حكم القانون، وذات شفافية، وقابلية للتنفيذ ."

رابعا: " ينبغي أن يكون توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات، في نطاق إختصاص تشريعي ما، محددا بشكل واضح نع ضمان خدمة المصلة العامة ."

خامسا: "ينبغي أن يكون لدى الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية السلطة والنزاهة والموارد للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة وموضوعية، فضلا عن أن أحكامها وقراراتها ينبغي أن تكون في الوقت المناسب وشفافية مع توفير الشرح التام لها: ينبغي أن يعهد بالمسؤليات التنظيمية إلى أجهزة يمكنها القيام بوظائفها بدون تعارض في المصالح، وتخضع للمراجعة القضائية."[3]

---

[1] محمد مصطفى سليمان ، **حوكمة الشركات ودور أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفذيين** ، مرجع سبق ذكره ، ص 18 .

[2] محسن مصطفى الخضري ، مرجع سبق ذكره ، 128 .

[3] فريد عبة ، مريم طبني ، **دور مبادى حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري** ، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الوطني حول : حوكة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري ، محمد خيضر ، بسكرة ، 6 / 7 ماي 2012 ، ص 9 .

الفرع الثاني: المبدأ الثاني: حقوق المساهمين

ينغي ان يكلف اطار حوكمة الشركات حماية حقوق المساهمين من خلال التأكيد على الآتي:

أولا: تشمل الحقوق الاساسية للمساهمين على ما يلي:

1. تأمين اساليب تسجيل الملكية؛
2. نقل او تحويل ملكية الاسهم؛
3. الحصول على المعلومات الخاصة بالشركة في الوقت المناسب وبصفة منتظمة؛
4. المشاركة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين؛
5. انتخاب أعضاء مجلس الإدارة؛
6. الحصول على حصص من أرباح الشركة.

ثانيا: للمساهمين الحق في المشاركة والحصول على معلومات كافية عن القرارات المتصلة بالتغيرات الاساسية وبالشركة ومن بينها:

1. التعديلات في النظام الاساسي أو في مواد تأسيس الشركة أو في غيرها من الوثائق الاساسية للشركة؛
2. طرح اسهم اضافية؛
3. اية تعاملات مالية غير عادية تسفر عن بيع الشركة.

ثالثا: ينبغي ان تتاح للمساهمين فرصة المشاركة الفعالة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين ومن بينها قواعد التصويت:

1. يتعين تزويد المساهمين بالمعلومات الكافية في التوقيت المناسب بشأن تواريخ وأماكن وجداول اعمال الاجتماعات العامة، بالإضافة الى توفير المعلومات الكاملة في التوقيت الملائم بشأن المسائل التي تستهدف اتخاذ قرارات بشأنها خلال الاجتماعات.
2. يجب إتاحة الفرصة للمساهمين لتوجيه اسئلة الى مجلس الإدارة وإضافة موضوعات الى جداول اعمال الاجتماعات العامة، على ان توضع حدود معقولة لذلك.
3. ينبغي ان يتمكن المساهمون من التصويت بصفة شخصية أو بالنيابة، كما يجب ان يعطى نفس الوزن للأصوات المختلفة سواء كانت حضور أو بالنيابة.[1]

رابعا :يتعين الافصاح عن الهياكل والترتيبات الرأسمالية التي تمكن اعداد معينة من المساهمين ممارسة درجة من الرقابة لا تتناسب مع حقوق الملكية التي يحوزونها.

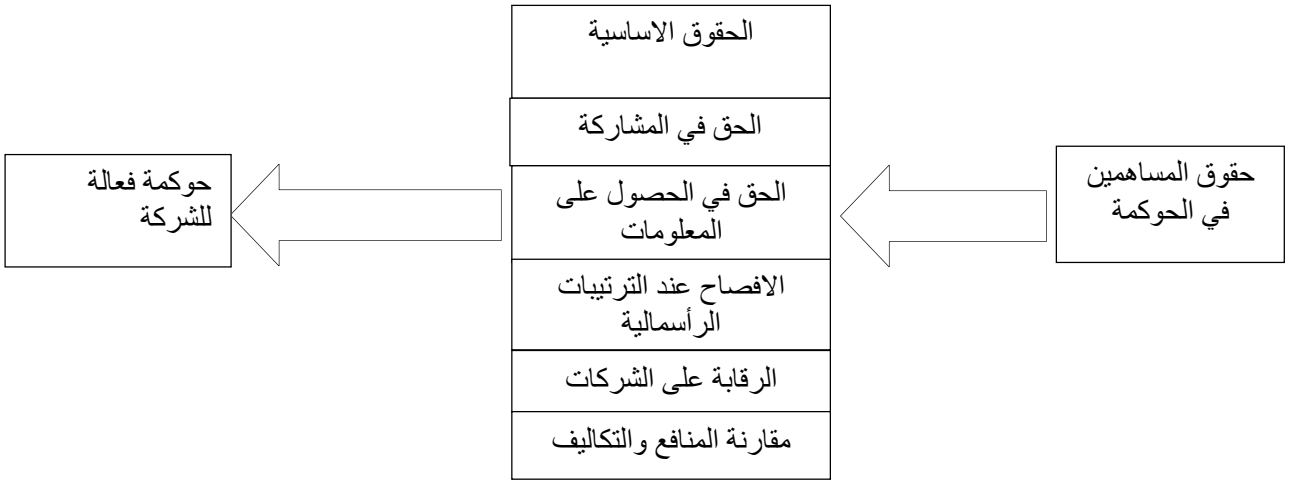
[1] غضبان حسام الدين ، **محاضرات في نظرية الحوكمة** ، عمان – الأردن - ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، 2015 ، ص ص 35 ، 36 .

خامسا: ينبغي السماح لأسواق الرقابة على الشركات بالعمل على نحو فعال ويتسم بالشفافية:

1. يجب ضمان الصياغة الواضحة والافصاح عن القواعد والاجراءات التي تحكم حيازة حقوق الرقابة على الشركات في اسواق راس المال؛
2. يجب الا تستخدم الآليات المضادة للاستحواذ لتحصين الادارة التنفيذية ضد المساءلة.

سادسا: ينبغي ان يتاح المساهمون ومن بينهم المستثمرون المؤسسون في الحسبان التكاليف والمنافع المقترنة بممارستهم لحقوقهم بالتصويت.[1]

الشكل رقم (08): حقوق المساهمين في الحوكمة.



المصدر: محسن احمد الخضري، حوكمة الشركات، القاهرة، مجموعة النيل العربية، 2005،ص131.

الفرع الثالث: المبدأ الثالث: المعاملة المتكافئة للمساهمين :

يجب ان يكفل اطار حوكمة الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين ومن بينهم صغار المساهمين والمساهمين الاجانب، كما ينبغي ان تتاح لكافة المساهمين فرص الحصول على تعويض فعلي في حال انتهاك حقوقهم.

أولا: يجب ان يتعامل المساهمون المنتمون الى نفس الفئة متعاملة متكافئة:

1. ينبغي ان يكون للمساهمين داخل كل فئة نفس حقوق التصويت ؛
2. يجب ان يتم التصويت بواسطة الامناء والمفوضين بطريقة متفق عليها مع اصحاب الاسهم؛
3. يجب ان تكفل العمليات والإجراءات المتصلة بالاجتماعات المعاملة المتكافئة لكافة المساهمين.

[1] مصطفى يوسف كافي ، مرجع سبق ذكره ، ص 234 .

ثانيا:

1. يجب منع تداول الاسهم بصورة لا تتسم بالإفصاح و الشفافية ؛
2. ينبغي ان يطلب من اعضاء مجلس الادارة او المديرين التنفيذيين الافصاح عن وجود أية مصالح خاصة بهم قد تتصل بعمليات او مسائل تمس بالشركة.[1]

الفرع الرابع: المبدأ الرابع: دور اصحاب المصالح في حوكمة الشركات

يجب أن ينطوي إطار حوكمة الشركات على إعتراف بحقوق أصحاب المصلحة كما يرسيها القانون وأن يعمل أيضاً على تشجيع التعاون بين الشركات وبين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق الاستدامة للمشروعات القائمة على أسس مالية سليمة .

اولا: يجب ان يعمل اطار حوكمة الشركات على تأكيد احترام حقوق اصحاب المصالح التي يحميها القانون.

ثانيا: يجب ان يسمح اطار حوكمة الشركات بوجود آليات لمشاركة اصحاب المصالح وان تكفل تلك الآليات بدورها في تحسين مستويات الأداء.

ثالثا: حينما يشارك اصحاب المصالح في عملية حوكمة الشركات، يجب ان تكفل لهم فرصة الحصول على المعلومات المتصلة بذلك.

رابعا: حينما يحمي القانون حقوق اصحاب المصالح فإن اولئك ينبغي ان تتاح لهم فرصة الحصول على التعويضات في حالة انتهاك حقوقهم. [2]

الفرع الخامس: المبدأ الخامس: الافصاح و الشفافية

ينبغي ان يكفل اطار حوكمة الشركات تحقق الإفصاح الدقيق وفي الوقت الملائم بشأن كافة المسائل المتصلة بتأسيس الشركة، ومن بينها الموقف المالي والأداء، الملكية واسلوب ممارسة السلطة.

أولا: يجب ان يشمل الافصاح ولكن دون ان يقتصر على المعلومات التالية:

1. النتائج المالية والتشغيلية؛
2. اهداف الشركة؛
3. حق الأغلبية من حيث المساهمة؛
4. اعضاء مجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين الرئيسيين والمرتبات والمزايا الممنوحة لهم؛
5. عوامل المخاطرة المنظورة؛
6. المسائل المادية المتصلة بالعامليين وبغيرهم من اصحاب المصالح؛
7. هياكل وسياسات حوكمة الشركات.

[1] عطاء الله وراد خليل ، محمد عبد الفتاح عشاوي ، **حوكمة المؤسسة** ، القاهرة – مصر - ، مكتبة الحرية لنشر والتوزيع ، 2008 ، ص ص 41 ، 42 .
[2] طارق عبد العال حماد ، **حوكمة الشركات " المفاهيم – المبادئ – التجارب "** ، القاهرة – مصر - ، الدار الجامعية القاهرة ، 2008 / 2009 ، ص ص 32 ، 33 .

ثانيا: ينبغي اعداد ومراجعة المعلومات وكذلك الافصاح عنها بأسلوب يتفق ومعايير الجودة المحاسبية والمالية كما ينبغي ان يفي ذلك الاسلوب بمتطلبات الإفصاح غير المالية وايضا بمتطلبات عمليات المراجعة.

ثالثا: ينبغي ان تكفل قنوات توزيع المعلومات امكانية حصول مستخدمي المعلومات عليها في الوقت الملائم وبالتكلفة المناسبة.[1]

الفرع السادس: المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة

يجب ان يتبع اطار حوكمة الشركات الخطوط الإرشادية لتوجيه الشركات، كما يجب ان يكمل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الادارة وان تضمن مساءلة مجلس الادارة من قبل الشركة والمساهمين.

اولا:يجب ان يعمل اعضاء مجلس الادارة على اساس توافر كافة المعلومات وكذلك على اساس النوايا الحسنة، وسلامة القواعد المطبقة كما يجب ان يعمل لتحقيق مصالح الشركة والمساهمين.

ثانيا: حينما ينتج عن قرارات مجلس الادارة تأثيرات متباينة على مختلف فئات المساهمين فإن المجلس يعمل على تحقيق المعاملة المتكافئة للمساهمين.

ثالثا: يجب ان يضمن مجلس الادارة التوافق مع القوانين السارية وان يأخذ بالاعتبار اهتمامات كافة اصحاب المصالح.[2]

رابعا: يتعين ان يطلع مجلس الادارة بمجموعة من الوظائف الاساسية من بينها:

1. مراجعة وتوجيه استراتيجية الشركة وخطط العمل وسياسة المخاطرة والموازنة السنوية، وخطط النشاط وأن يضع اهداف الاداء وأن يتابع التنفيذ وأداء الشركة؛
2. إختبار المسؤولين التنفيذيين الرئيسين وتقرير المرتبات والمزايا الممنوحة لهم ومتابعتهم، وايضا حينما يقتضي الامر ذلك إحلالهم ومتابعة خطط التعاقب الوظيفي؛
3. متابعة وادارة صور تعارض المصالح المختلفة بالنسبة للادارة التنفيذية ومجلس الادارة والمساهمين ومن بين تلك الصور إساءة استخدام اصول الشركة وإجراء تعاملات لا طرف دوي صلة؛
4. ضمان سلامة التقارير المحاسبية والمالية للشركة؛
5. متابعة فعالية حوكمة الشركات التي يعمل المجالس في ظلها واجراء التغيرات المطلوبة؛
6. الإشراف على عملية الافصاح و الاتصالات .

خامسا: يجب ان يتمكن مجلس الادارة من ممارسة التقييم الموضوعي لشؤون الشركة وان يجري ذلك بصفة خاصة على نحو مستقل عند الادارة التنفيذية.

[1] مصطفى يوسف كافي ، مرجع سبق ذكره ، ص 236 .
[2] نفس المرجع، ص 237 .

1. يتعين ان ينظر مجلس الادارة في امكانية تعيين عدد كافي من الاعضاء غير التنفيذيين الذين يتصفون بالقدرة على التقييم المستقل للأعمال حينما تكون هناك امكانية لتعارض المصالح؛
2. يجب ان يخصص اعضاء مجلس الادارة وقت كافي لمباشرة مستوياتهم.[1]

المطلب الثالث: معايير وأليات حوكمة الشركات

الفرع الأول: معايير حوكمة الشركات:

نظرا للإهتمام المتزايد بمفهوم الحوكمة، فقد حرص عديد من المؤسسات على دراسة هذا المفهوم وتحليله ووضع معايير محددة لتطبيقه، ومن هذه المؤسسات: منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية وبنك التسويات الدولية BIS ممثلا في لجنة بازل ومؤسسة التمويل الدولية التابعة لبنك الدولي.

وفي الواقع نجد أنه كما اختلفت التعريفات المعطاة لمفهوم الحوكمة فقد إختلفت كذلك المعايير التي تحكم عملية الحوكمة وذلك من منظور وجهة النظر التي حكمة كل جهة تضع مفهوما لهذه المعايير وذلك على النحو التالي:

أولا: معايير منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية:

يتم تطبيق الحوكمة وفق خمسة معايير توصلت إليها منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية سنة 1999 وعلما بأنها أصدرت تعديلا لها عام 2004[2] وتتمثل في:[3]

1. **ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات:**

يجب أن تتضمن إطار حوكمة الشركات كلا من تعزيز شفافية الأسواق وكفاءتها كما يجب أن يكون متناسبا مع أحكام القانون وأن يصيغ بوضوح تقسيم المسؤليات فيها بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية المختلفة.

2. **حفظ حقوق كل المساهمين:**

وتتمثل نقل ملكية الأسهم وإختبار مجلس الإدارة والحصول على عائد في الارباح ومراجعة القوائم المالية وحق المساهمين في المشاركة الفعالة في إجتماعات الجمعية العامة.

3. **المعاملة العادلة لحملة الأسهم:**

وتعني المساواة في التعامل بين المساهمين وحقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية والتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية والإطلاع على كل المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة او المديرين التنفديين.

[1] غضبان حسام الدين ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 50 – 52 .

[2] OECD, *OECD Principles of Corporate Governance*, 2004.

[3] محمد حسين يوسف ، **محددات الحوكمة ومعاييرها مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر** ، بنك الإستثمار القومي ، مصر ، يونيه 2007 ، ص 8 .

4. دور أصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة:

ويقصد بأصحاب المصالح البنوك والعاملين وحملة السندات الموردين وتشمل الإقرار بحقوق أصحاب المصالح المنصوص عليها في القانون أو غير إتفاقيات متبادلة وتشجيع التعاون النشيط بين الشركات وبين أصحاب المصالح وتشمل التعويض عن أي إنتهاك لتلك الحقوق وكذلك آليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على الشركة .

5. الإفصاح والشفافية:

ضمان الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب عن كل المسائل المادية التي تتعلق بالشركة بما في ذلك الوضع المالي والإداري والملكية وحوكمة الشركات وتتناول الإفصاح عن المعلومات الهامة ودور مراقب الحسابات والإفصاح عن ملكية النسبية العظمى من الأسهم والإفصاح المتعلق بإعفاء مجلس الإدارة والمديرين التنفديين ويتم الإفصاح عن كل تلك المعلومات بطريقة عادلة بين المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب ومن دون تأخيير.

6. مسؤوليات مجلس الإدارة:

ونشمل هيكل مجلس الإدارة وواجبات القانونية وكيفية إختبار أعضائه ومهامه الأساسية وضمان التوجيه الإستراتيجي للشركة والرقابة الفعالة على الإدارة من قبل مجلس الإدارة وضمان مسؤولية مجلس الإدارة تجاه الشركة وحملة الأسهم وفي النهاية نود أن نشير إلى أن دور"الحوكمة" لا يقتصر على وضع القواعد والقوانين ومراقبة تنفيدها ولكن يمتد ليشمل أيضا توفير البيئة اللازمة لدعم مصداقيتها وهذا لا يتحقق إلا بتعاون بين كل من الحوكمة والسلطة الرقابية والقطاع الخاص والفاعلين الأخرين بما فيهم الجمهور.

ثانيا: معايير لجنة بازل للرقابة المصرفية العالمية:

وضعت لجنة بازل في العام 1999 إرشادات خاصة بحوكمة المؤسسات المصرفية والمالية وهي ترتكز على النقاط التالية:[1]

1. قيم الشركة ومواثيق الشرف للتصرفات السلمية وغيرها من المعايير للتصرفات الجيدة والنظم التي تتحقق بإستخدامها تطبيق هذه المعايير؛
2. إستراتجية للشركة معدة جيدا والتي بموجبها يمكن قياس نجاحها الكلي ومساهمة الأفراد في ذلك؛
3. التوزيع السليم للمسؤوليات ومراكز إتخاد القرار متضمن تسلسلا وظيفيا للموافقات المطلوبة من الأفراد للمجلس؛
4. وضع ألية التعاون الفعال بين مجلس الإدارة ومدققي الحسابات والإدارة العليا ؛

[1] محمد ياسين غادر ، مرجع سبق ذكره ، ص 21 .

5. توافر نظام ضبط داخلي قوي يتضمن مهام التدقيق الداخلي والخارجي وإدارة مستقلة للمخاطر عن خطوط العمل مع مراعاة تناسب السلطات مع المسؤوليات ؛
6. مراقبة خاصة لمراكز المخاطر في المواقع التي يتصاعد فيها تضارب المصالح بما في ذلك علاقات العمل مع المقترضين المرتبطين بالصرف وكبار المساهمين والإدارة العليا أو متخذي القرارات الرئيسية في المؤسسة ؛
7. الحوافز المالية والإدارية للإدارة العليا التي تحقق العمل بطريقة سلمية وأيضا بالنسبة للمديرين أو الموظفين سواء كانت في شكل تعويصات أو ترقيات أو عناصر أخرى ؛
8. تدقيق المعلومات بشكل مناسبداخليا أو إلى الخارج .

ثالثا: معايير مؤسسة التمويل الدولية:

وضعت مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي في عام 2003 قواعد ومعايير عامة تراها أساسية لدعم الحوكمة في المؤسسات عل تنوعها سواء كانت مالية أو غير مالية وذلك على مستويات الأربعة كالتالي : [1]

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

الفرع الثاني: أليات حوكمة الشركات:

تعدد أليات حوكمة الشركات وان تلك الأليات تحمل بصفة أساسية على حماية وضمان حقوق المساهمين وكافة الأطراف دون المصلحة المرتبطين بأعمال الوحدة الإقتصادية من خلال إحكام الرقابة والسيطرةعلى أداء إدارة الوحدة الإقتصادية ومراقب الحسابات أو يمكن تصنف مجموعة الاليات المستخدمة إلى نوعين:[2]

أولا: ويختص النوع الأول بالوحدة الإقتصادية ذاتها ويشمل أليات تحقيق الرقابة على أداء الطرف الأول مثل قوة إدارة المراجعة الداخلية داخل الوحدة الإقتصادية ومدى إلتزام إدارة الوحدة الإقتصادية بتطبيق معايير المحاسبة الدولية والمحلية وقوة إستغلال لجنة المراجعة ودرجة إعتماد الوحدة الإقتصادية على تكنولوجيا المعلومات المتطورة؛

ثانيا: بينما يختص النوع الثاني بمراقب حسابات الوحدة الاقتصادية التي يقوم بإعتمادالقوائم والتقارير المالية الخاصة بها وإبداء رأيه الفني عليها وبالتالي يشمل أليات تحقيق الرقابة على أداء الطرف الثاني مثل التغيير الإلزامي لمراقب الحسابات بصفة دورية إستقلالية المراجع، ومدى

[1] محمد ياسين غادر ، مرجع سبق ذكره ، ص 21 .
[2] عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة**، الإسكندرية – مصر -، الدار الجامعية، 2006 / 2007، ص ص 97، 98 .

التزامه بتطبيق معايير المراجعة الدولية والمحلية، ومدى تقديمه لخدمات مهنية إستشارية للوحدة الإقتصادية محل المراجعة.

وتتطلب الحوكمة ضرورة تطبيق مبادئ محاسبة متطورة والقيام بالعديد من الإجراءات وتطبيق قواعد جيدة لها، وتتمثل أهم أليات الحوكمة في الآتي:

1. ضرورة تطبيق معايير الشفافية والإفصاح على كافة الشركات التي تنشر حساباتها وقوائمها المالية للجمهور ويستلزم ذلك التطبيق السليم لكل من القوانين واللوائح التي تحدد مواصفات القوائم المالية والتقارير التي تتضمن الإفصاح الكامل عن كل المعلومات والاحداث التي تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على سلامة المركز المالي للشركة وعلى نتيجة نشاطها والعمل على الحد من أساليب الاحتيال والغش ومعالجة تضارب المصالح أو تقديم المعلومات الكافية خاصة الانشطة التي لا تظهرها القوائم المالية مع ضرورة توفير البساطة والإيضاح الكامل من خلال تقديم كافة المعلومات في صورة سهلة مبسطة يمكن كل من المختصين من فهمها؛

2. ضرورة تطبيق معايير جيدة لاختبار أعضاء مجلس الإدارة تقوم على تحديد المهارات والخصائص والقدرات والتي يجب توافرها في أعضاء مجلس الإدارة وذلك قبل تشكيل المجلس وكذلك تحديد تأهيل العلمي والخبرات العلمية التي يتعين توافراها في أعضاء مجلس الإدارة.

ويتطلب تحقيق ما سبق ضرورة زيادة مستوى جودة المعلومات، وإتاحة الفرص بشكل أفضل أمام متخد القرار الإستثماري، سواء لتقييم الأسهم التي يرغب في بيعها والتخلص منها، وكذلك قرارات تنويع محافظ الأوراق المالية التي يديرونها بغرض نشر وتشتيت أو تنويع المخاطر.[1]

[1] عبد الوهاب نصر علي ، شحاته السيد شحاته ، مرجع سبق ذكره ص ص 98 ، 99 .

المبحث الثالث: الأطراف والأبعادالتنظيمية والجوانب التقييمية لحوكمة الشركات:

الحوكمة الفعالة تضمن للشركة الأداء الجيد، إلا أن هناك عوامل أخرى تؤثر بشكل كبير على أداء الشركات كما أن الحوكمة الجيدة – من خلال إشراف ورقابة و سلوك أخلاقي وبعد استراتيجي – تزيد من سرعة استجابة الشركة للتغيرات في بيئة الأعمال والأزمات.

المطلب الأول: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات:

هناك أربع أطراف رئسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات، وتجنب إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد، وهي كالتالي: [1]

الفرع الأول: المساهمين:

وهم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لإستثماراتهم وأيضا تعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل ومن لهم الحق في إختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.

الفرع الثاني: مجلس الإدارة:

وهم من يمثلون المساهمين وأيضا الأطراف الأخرى مثل : أصحاب المصالح ومجلس الإدارة، يقوم بإختيار المديرين التنفيديين والذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة بالإضافة إلى الرقابة المحافظة على حقوق الملكية للمساهمين.

الفرع الثالث: الإدارة:

وهي المسؤولية عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأرباح إلى مجلس الإدارة، وتعتبر إدارة الشركة هي المسؤلة عن تعظيم الأرباح في الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤوليتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

تعتبر الوظيفة الأساسية لمديري الشركة المقيدة في البورصة هي الأشراف على إدارة الشركة وكذالك القيام بكافة الأعمال اللازمة لتحقيق الشركة الغرض الذي تأسست من أجله، وذلك من أجل مايعرضونه من تقارير دورية على مجلس الإدارة تتضمن كافة المعلومات المتعلقة بنشاط الشركة وعلى ذلك فإنه يمكن القول أن المدير يلعب دور حيوي في الشركة بإعتباره شخص مسؤول عن مصلحة الشركة وبالتالي مصلحة المستثمرين والمساهمين.

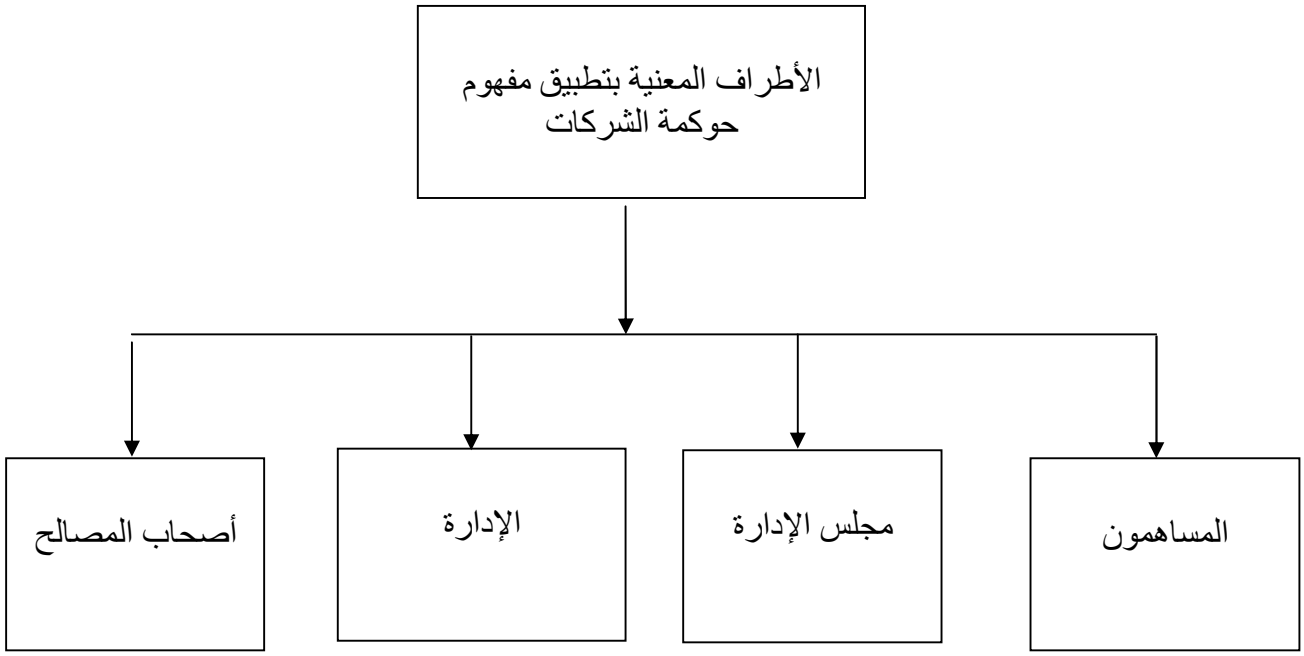
الفرع الرابع: أصحاب المصالح:

وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في البعض من الأحيان ، فالدائنون على سبيل المثال

[1] نفس المرجع ، ص ص 20 ، 21 .

يهتمون بمقدرة الشركة على السداد، في حين يهتم العمال والموظفين بمقدرة الشركة على الاستمرار[1]، والشكل التالي يوضح هذه الأطراف:

الشكل رقم (09): الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات



المصدر : محمد مصطفى سليمان ، مرجع سبق ذكره ، ص 20

المطلب الثاني: الأبعاد التنظمية والجوانب التقيمية لحوكمة الشركات

الفرع الأول: الأبعاد التنظمية لقواعد حوكمة الشركات

توصلت الأبحاث في حوكمة الشركات وقواعدها إلى نتائج يمكن بواسطتها تحديد الأبعاد التنظمية لحوكمة الشركات فبما يلي:

أولا: البعد الإشرافي:

يتعلق البعد الإشرافي في تدعيم وتفعيل الدور الإشرافي في مجلس الإدارة على أداء الإدارة التنفيذية ، والأطراف ذات المصلحة ومن بينهم أقلية المساهمين ويتوقف ذلك على قدرة أعضاء مجلس الإدارة على القيام التدقيق الفعلي، وإلى القيام بوضع قوانين وضوابط وأليات تسمح بتوقيع عقابا على الموظفين التنفذيين وأعضاء مجلس الإدارة إذا لزم الأمر لذلك.

كما أن تقرير منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (OECD) الصادرة عام 1990 أشارة في المبدأ الخاص بمسؤوليات مجلس الإدارة إلى ضرورة المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وكذلك مساءلة مجلس الإدارة نفسه من قبل المساهمين.[2]

[1] غضبان حسام الدين، مرجع سبق ذكره، ص 71 .

[2] ماجد إسماعيل أبو حمام، **أثر تطبيق الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية**، مذكرة ماجستير ، الجامعة الإسلامية – غوة - ، فلسطين، 2009، ص 30.

ثانيا: البعد الرقابي:

ويتعلق بتدعيم الرقابة سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي للشركة، فعلى المستوى الداخلي وأن تدعبم وتفعيل الرقابة يتناول نظم الرقابة الداخلية ونظم إدارة المخاطر، أما على المستوى الخارجي فيتناول القوانين واللوائح وقواعد التسجيل في البورصة، وإتاحة الفرصة لحملة الأسهم والأطراف ذات المصلحة في الرقابة ،فضلا على توسيع نطاق مسؤوليات المراجع الخارجي وتدعيم استقلاله من خلال:[1]

1- اللإلتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة:

إن تطبيق الحوكمة يشجع دور الإدارة في إختيار السياسة المحاسبية المناسبة، وبالتالي الحوكمة تعارض الإتجاه نحو الإلتزام بمعايير محاسبية محددة، كما أنها تساعد في حسم مشكلة إساءة إستخدام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة.

2- دور المراجعة الداخلية:

ترتبط المحاسبة والمراجعة سواء على المستوى المهني أو ألتنظيري بالحوكمة إرتباطا وثيقا،حيث نعتبر المحاسبة والمراجعة من أكثر المجالات العلمية والمهنية تأثيرا وتأثرا بمبادىء وإجراءات الحوكمة فلا يمكن لمبادىء وإجراءات الحوكمة أن تلعب دورا كبيرا في مجال تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة.

ولذلك تبين الدور الذي تقوم به المراجعة الداخلية في مساعدة الوحدة الإقتصادية في تحقيق أهدافها وتأكيد فعالية الرقابة الداخلية والعمل مع مجلس الإدارة ولجنة المراجعة من أجل إدارة المجاطر والرقابة عليها في عملية الحوكمة من خلال تقييم وتحسين العمليات الداخلية للوحدة الإقتصادية.

3- دور المراجعة الخارجية:

نتيجة لما يقوم به المراجع الخارجي من إضافة الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية وذلك من خلال قيامه بإبداء رأيه التقني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها الوحدة الإقتصادية من خلال التقارير التي تقوم بإعدادها، فإن دور المراجعة الخارجية أصبح جوهريا وفعال في مجال حوكمة الشركات لأنه يحد من التعارض بين الملاك وإدارة الشركة ، كما أنه يحد من مشكلة عدم الإلتزام بمبادىء وسلوك المهنة.

4- دور لجان المراجعة:

تقوم لجان المراجعة بدور حيوي في ضمان جودة التقارير المالية وتحقيق الثقة في المعلومات المحاسبية نتيجة لما تقوم به من تطبيق لقواعد الحوكمة، وفي هذا الصدد توصلت دراسة MEMULLEN التي تناولت دور لجان المراجعة للوحدات الإقتصادية التي لديها لجان مراجعة.

[1] ماجد إسماعيل أبو حمام، مرجع سبق ذكره، ص ص 30، 31.

قد إنخفض بها معدل حدوث التصرفات المالية غير القانونية، بجانب زيادة درجة الثقة في المعلومات والقوائم المالية وخاصة الوحدات الإقتصادية المقيدة أسميها في سوق الأوراق المالية.

ثالثا: البعد الأخلاقي:

ويتعلق بخاق وتحسين البيئة الرقابية بها تشمله من قواعد أخلاقية، نزاهة، أمانة ونشر ثقافة الحوكمة على مستوى إدارة الشركات وبيئة الأعمال بصفة عامة.[1]

رابعا: الإتصال وحفظ التوازن:

ويتعلق بتصميم وتنظيم العلاقة بين الشركة ممثلة في مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية من جهة، والأطراف الخارجية سواء ذات المصلحة أو الجهات الإشرافية والرقابية أو التنظيمية من جهة أخرى، حيث يجب أن يحكم العلاقة بين إدارة الشركة وحملة الأسهم بينما يجب أن تحكم العدالة علاقة الشركة بالعمالة ، كما يجب أن تحكم التوافق علاقة الشركة بالمنظمات الأهلية ويحكم الإلتزام علاقة الشركة بالهيءات والمنظمات الحكومية.[2]

خامسا: البعد الإستراتيجي:

تعتبر الرقابة الإستراتجية إحدى النظم التي تستند إليها حوكمة الشركات للتقليل من مشاكل الوكالة الموجودة بين مستويات الإدارة المختلفة في الشركة، وتشمل هذه النظم التحديد الرسمي للأهداف، وقياس الأداء والتغذية العكسية، وهي الوسائل التي تمكن الإدارة من تقييم الاستراتجيات التي تتبعها، والتأكد ما إذا كانت تؤدي إلى تحسين العائد على رأس المال المستثمر في الأجل الطويل أم لا، والتأكد بالذات مما إذا كانت الاستراتجيات التي تتبعها الشركة تؤدي إلى تحقيق مستويات عالية من الكفاءة و الجودة والابتكار، والاستجابة لرغبات واحتياجات العملاء، كما تهدف الرقابة الإستراتجية إلى تنمية الأهداف والمعايير ليقارن بها أداء الشركة و تنمية نظام لقياس الأداء باستمرار مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير والأهداف، ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية إذا تطلب الوضع ذلك. وبلغة الحوكمة فإن الهدف هو التأكد من أن المستويات الإدارية الدنيا كوكيل تعمل بطريقة تتفق مع أهداف الإدارة العليا كموكل، بمعنى العمل على تعظيم ثروة أصحاب الأسهم في ظل الظروف القانونية والأخلاقية الموجودة.[3]

سادسا: تحقيق الإفصاح والشفافية:

يتمثل الإفصاح الجيد والشفافية في عرض المعلومات المالية وغير المالية أحد المبادئ والركائز الرئيسية التي تقوم عليها قواعد حوكمة الشركات ، يجب أن لا يخلو أي تقرير صادر عن منظمة أو هيئة أو دراسة علمية من التأكيد على دور الحوكمة في تحقيق الإفصاح والشفافية خاصة وأنها من

[1] ماجد إسماعيل أبو حمام، مرجع سبق ذكره، ص 32.
[2] نفس المرجع، ص 32.
[3] فاتح غلاب، **تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة**، مدكرة ماجستير ،جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010 / 2011، ص 29.

الأساليب الفعالة لتحقيق مصالح الأطراف المختلفة ذات العلاقة، ويمثلان أحد المؤشرات الهامة للحكم على تطبيق نظام الحوكمة من عدمه داخل الوحدات الإقتصادية المختلفة.[1]

سابعا: إدارة الأرباح:

تمارس إدارة بعض الوحدات الإقتصادية سياسة إدارة الأرباح لتحقيق كثير من الأهداف مثل الوصول إلى مستوى التنبؤات التي سبق الإعلان عنها أو تجنب الإعلان من الأرباح أو الخسائر للحصول على بعض المزايا المرتبطة بالأرباح مثل المكافئات والعمولات، وبالتالي فإن عملية إدارة الربح تعني قيام الإدارة بالتأثير على حملة الأسهم أو سعر السهم أو التلاعب في البيانات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية بصرف النظر عن الهدف من ذلك ولكن في ظل تطبيق حوكمة الشركات والحد من سلطة الإدارة وإتاحة الفرصة للأطراف الأخرى لحماية حقوقها مع وجود الضوابط المختلفة، فإن إدارة الأرباح تصبح لا وجود لها. [2]

ثامنا: تقويم أداء الوحدة الاقتصادية:

إن من أهمية حوكمة الشركات دورها في زيادة كفاءة إستخدام الموارد وتعظيم قيمة الوحدة الإقتصادية وتدعيم قدرتها التنافسية بالأسواق، مما يساعدها على التوسع والنمو ويجعلها قادرة على إيجاد فرص عمل جديدة ، كما أن من المعايير الرئيسية لحوكمة الشركات هو تحقيق الفعالية وكفاءة الأداء بالوحدات الإقتصادية وحماية أصولها.

أي أن تطبيق قواعد حوكمة الشركات يساعد على إيجاد مفهوم ومقاييس شاملة ومتنوعة لأداء الوحدة الإقتصادية مما يدعم من قدرتها على الإستمرار والنمو ويحقق مصالح الفئات المختلفة المتعاملة معها.[3]

الفرع الثاني: الجوانب التقيمية لحوكمة الشركات:

أولا: مفهوم فعالية قواعد حوكمة الشركات:

يعتبر التمويل هو شريان الحياة لاستمرار وبقاء الشركات في إقتصاد السوق، إلا أن توافره يعتمد على كفاءة تخصيص العائد المتوقع من قبل المستثمرين، في ضوء إعتقادهم ورؤيتهم لمستوى الحوكمة وتطبيق قواعدها في الشركة ويرى قابلية الشركة للإستمرار والبقاء والذي يمكن الحكم عليه من خلال أساليب تحليل العلاقة بين العائد والمخاطرة إضافة إلى درجة ثقة المستثمر التي تعتمد على مجموعة واسعة من العوامل القانونية والمؤسساتية التي تضمن حماية إستثماراته.

من هنا تأتي قواعد للتعامل مع الطرق التي يتم من خلالها تحقيق الأتي: [4]

1) يطمئن الممولين بالحصول على عائد لاستثماراتهم.

[1] فاتح غلاب، مرجع سبق ذكره، ص 30.
[2] نفس المرجع، ص 30.
[3] ماجد إسماعيل أبو حمام، مرجع سبق ذكره، ص 33.
[4] فاتح غلاب، مرجع سبق ذكره، ص 25.

2) يتمكن الممولين من جعل المديرين يعيدون إليهم بعض الأرباح.
3) يتأكد المستثمرون أن المديرين لن يهدرون المال الذي يستثمرونه في الشركة.
4) التأكد من أن الشركة لا تستثمر في مشاريع فاشلة.
5) كيف يقوم الممولين بمراقبة عمل المديرين.

ولذلك أن تتميز قواعد حوكمة الشركات بالأتي:

1) القدرة على توفير الضمان من خلال قيام الوكيل بتقييم القرارات التي تتوافق مع روح العقد الذي إبرامه مع المالك بين الوكيل والمالك.
2) ضمان إستمرار تدفق رأس المال والذي يعتبر أحد المؤشرات النجاح للشركة.
3) القدرة على حماية مصالح المساهمين والحد من التلاعب المالي والإداري ومواجهة التحايل والخداع الذي تتعرض له أمول الشركة.

وعليه يمكن القول أن فاعلية الحوكمة هي عبارة عن مجموعة النشاطات التي تهدف إلى تعظيم الثروة التي يتم الحصول عليها من العمليات الحقيقية للشركة، وتوزيعا بشكل عادل بين المساهمين، كما أن فاعلية قواعد الحوكمة تتميز بمسؤوليات مختلفة ذات إرتباط بعوامل خارجية وداخلية.

ثانيا: مقومات فاعلية قواعد حوكمة الشركات:

يحتاج كل نظام إلى ركائز قاعدية يقوم عليها ، ونظام الحوكمة يقوم أيضا على مجموعة من الركائز التي تكفل للشركة تحقيق أهدافها، بإعتبارها شخصية معنوية مستقلة تسعى للنافسة، وهذه المقومات هي:[1]

1) وجود قوانين وتشريعات تعنى بحقوق المساهمين، كتحقيق التصويت وإنتخاب مجلس الإدارة والمدقق الخارجي، وتعنى كذالك بتنظيم مجلس الإدارة ببيان صفاته من حيث التأكد على إستقلاليته، وبيان مهامه ومسؤولياته، وكذالك بيان مسؤوليات الإدارة التنفيذية وحقوق أصحاب المصالح وواجباتهم.
2) وجود لجنة تدقيق داخل الشركة المساهمة العامة ويتمتع أعضاءها الاستقلالية وبمؤهلات عالية وخبرة جيدة.
3) وجود عمليات حوكمة فعالة داخل الشركة تعمل على تنظيم الاجتماعات والاتصالات بين الإدارة والإدارة التنفيذية والموظفين.
4) وجود أنظمة إدارية داخلية على درجة عالية من الكفاءة والفعالية مثل نظام الشؤون الموظفين، حيث يعمل نظام الإفصاح على توفير المعلومات والإفصاح اللازمة لأصحاب المصالح.

[1] ماجد إسماعيل أبو حمام، مرجع سبق ذكره، ص 36.

5) تحديد صلاحيات ومسؤوليات كل عضو في الشركة ، وإجراء المراجعة الدائمة وتعديلها إذا قتضى الأمر ذلك، مايسهل على جميع المتعاملين داخل الشركة ومعرفة حدود عملهم وما هو مطلوب منهم، من أجل خدمة الشركة وتحقيق أهدافها.

ثالثا: الربط بين قواعد الحوكمة والأداء المالي:

يمكن للشركة أن تحقيق عملية الربط الجيد بين قواعد الحوكمة والأداء المالي بهدف جذب الإستثمارات وزيادة الدخل وتعزيز القدرة على المنافسة في سوق العمل مما ينعكس على كفاءة الأفراد ويتم ذلك من خلال عدة طرق وأساليب:[1]

1) من خلال التأكد على الشفافية في المعاملات الشركة مثل الإجراءات المحاسبية والمراجعة والتدقيق المالي؛

2) تطوير خطة إستراتيجية مبنية على أسس سليمة مما يساعد على جدب الإستثمارات وتحسين كفاءة أداء الشركة والعاملين فيها؛

3) تبني معايير الشفافية في التعامل مع المستثمرين والموظفين مما يساعد منع حدوث أزمات مالية ومصرفية؛

4) تشير الدراسات أن الدول التي تطبق قواعد الحوكمة تحمي الأقليات من حملة الأسهم وتفتح أمامها أبواب عدد أكبر من أسواق رأس المال.

وفي تحليل العلاقة بين الحوكمة والأداء حدد الأدب المالي مجموعة القنوات التي من خلالها يمكن للحوكمة الفعالة أن تؤثر على الأداء وتمثل هذه القنوات في:

1) زيادة فرص الوصول لمصادر التمويل الخارجي الذي يقود بدوره إلى فرص إستثمارية أكبر ونمو وإرتفاع في نسب إستجدام العمالة؛

2) إنخفاض تكلفة رأس المال والتي ترتبط بإرتفاع قيمة الشركة مما يجعل الإستثمارات أكثر جدبا للمستثمرين؛

3) أداء تشغلي أفضل ناجم عن تخصص أفضل للموارد؛

4) خفض مخاطر الإزمات المالية؛

5) علاقة أفضل مع كل أصحاب المصالح مما يساعد على تحسين العلاقات مع كل من المجتمع المحلي والعمالة.

[1] فاتح غلاب، مرجع سبق ذكره، ص ص 26، 27 .

المطلب الثالث: جهود بعض المنظمات الدولية وبعض الدول في تطبيق حوكمة الشركات:

الفرع الأول: جهود المنظمات الدولية في وضع قواعد حوكمة الشركات

هناك ثلاث منظمات دولية بذلت جهود ملموسة في وضع قواعد حوكمة الشركات وهي:

- منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية؛
- البنك الدولي؛
- صندوق النقد الدولي.

وتعتبر المعايير والقواعد التي وضعتها منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية هي الأساس الطي تتبناه معظم الدول عند وضع قواعد الحوكمة الخاصة بها.

أولا: جهود البنك الدولي في وضع قواعد حوكمة الشركات

1) الإطار العام لقواعد حوكمة الشركات حسب البنك الدولي:

على الرغم من أن البنك الدولي كان يشجع دائما الدول النامية على تبني أفضل الممارسات الدولية والقيام بالإصلاحات القانونية والتشريعية، إلا أنه في مجال وضع معايير حوكمة الشركات أو تحديد قواعدها يعطي الدعم المناسب على المستويات المحلية والإقليمية والعالمية كما يلي: [1]

أ- على المستوى المحلي:

قام البنك الدولي على أساس المستوى المحلي بتدعيم مجموعة من المقومات التي تقوم بها الدولة بنفسها لنفسها، تحديد على أساسها مواطن القوة والضعف فيها والتي تختص بحوكمة الشركات مما يساعد تلك الدول على ترتيب أولويتها.

والهدف من هذا التقويم دعم والإصلاح التشريعي، في الوقت ذاته تبني الأعمال التطوعية للقطاع الخاص، وهو الأمر الذي يتفق مع إطار البنك الدولي العام للتنمية الشاملة الذي يؤكد على الإدارة الجيدة للشركة كعامل أساسي في التنمية ، كما يؤكد هذا الإطار على أهمية القطاع الخاص (المحلي والأجنبي) كأحد العناصر الأساسية في عملية التنمية، وهو يدعو أيضا إلى إشتراك الأطراف المعنية في وضع وتنفيد إستراتيجية شاملة للإصلاح.

ب- على المستوى الإقلمي:

إشترك البنك الدولي على المستوى الإقلمي مع بعض الوكالات الدولية الأخرى في رعاية مجموعة من حلقات النقاش التي تخاطب المسؤلين الحكوميين والمشرعين والمنظمين والشركات المحلية والأجنبية والمستثمرين، ووكالات التصنيف للمساعدة على الوصول لرأي يتفق عليه بالإجماع بخصوص إصلاح وتنظيم إدارة الشركات وهدا بهدف تفادي الوقوع في الأزمات.

[1] أيمن السيد أحمد لطفي، **أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين**، القاهرة – مصر -، الدار الجامعية ، 2000 / 2001، ص ص 708، 709.

خ- على المستوى العالمي:

عمل البنك الدولي على المستوى العالمي مع منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية على توسيع دائرة قواعد إدارة الشركات خارج نطاق دول المنظمة وقد وَقع البنك الدولي ومنظمة التعاون الإقتصادي والتنمية مذكرة تفاهم في 21 يونيو 1999 وذلك لرعاية المنتدى الدولي لقواعد حوكمة وإدارة الشركات.

وكان الهدف الرئسي للمنتدى هو مساعدة الدول ذات الدخول المنخفظة على تحسين المعايير التي تستخدمها لإدارة الشركات بتبني روح المغامرة في مجال الأعمال وتشجيع العدل وتحميل المسؤولية، كما يركز البنك الدولي على الشفافية فيعتقد أنها تقوم على دعامتين هما المشاركة من ناحية والمساءلة من ناحية أخرى.

وقد توصل البنك بعد المشاورات مع المنظمات الأخرى إلى وضع نموذج لتقويم نظم حوكمة وإدارة الشركات في الدول النامية والذي يسمى نظام (ROSC)* وقد صمم عذا النموذج بحيث يتيح فرصة تقويم نقاط القوة والضعف في مختلف الأسواق، هذا التقويم سوف يسهم في التقرير الذي يعده البنك الدولي وصندوق النقد الدولي على الإلتزام بمعايير وقواعد (ROSC)، والذي يلخص المدى الذي وصلت إليه الدول في الإلتزام ببعض المعايير المعترف بها دوليا.

وتتلخص المكونات الأساسية لقواعد حوكمة الشركات حسب البنك الدولي في : الإعسار وحقوق الدائنين بالإضافة الى الشفافية كما يلي: [1]

✓ **الإعسار وحقوق الدائنين:**

توفر مجموعة من القواعد المنصوص عليها مسبقا للشركات التي تعمل في مجال الإعسار وعمليات التصفية وإعادة التأهيل التي تنتج عن الشركة المعسرة وتوزيع النتائج المالية بين الأطراف المعنية كما تتيح نظم الإعسار أيضا للمقرضين الحصول على تقرير أكثر دقة عن مجمل المخاطر وتشجيع على أن يكون الإقتراض في صورة تدفق الأموال بدلا من أن تكون عملية الإقتراض توجهها العلاقات أو السياسة، كما توجه المدرين لتخصيص الموارد القليلة بكفاءة.

✓ **الشفافية في نظم المحاسبة والمراجعة:**

لقد أسس البنك العالمي مفهوما لحوكمة الشركات على مبادىء جوهرية هي الفعالية، تحمل المسؤولية، المشاركة والشفافية، وهذه الأخيرة تسمح بالحصول على قوائم مالية شفافة للشركة وتقدم في وقتها ويعتمد عليها، ولجزء من التقارير الخاصة بمبادرات الإلتزام بمعايير وقواعد (ROSC)، يقوم البنك الدولي بمراجعة مدى إلتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة في عدد من الدول.

والأكثر من ذلك فإن مؤسسة التمويل الدولية (IFC) وهي فرع في مجموعة البنك الدولي تشجع أيضا على قواعد حوكمة وإدارة أفضل للشركة، وذلك بإشتراط أن تقوم الشركات المستثمرة في الدولة

* نموذج وضعه البنك الدولي لتقويم نظم حوكمة وإدارة الشركات في الدول النامية.

[1] يوسف محمد، **مدى إرتباط مفهوم الحكم الراشد بالقيم الديمقراطية**، ورقة بحثية مقدم للملتقى " التنمية الإقتصادية والحكم الراشد، الجزائر، ديسمبر 2006، ص 03.

موضـــع البحـــث بممارســـة قواعـــد ســـليمة لإدارة الشـــركات وبتصـــميم نظـــم داخليـــة مناســـبة للرقابـــة وتقـــديم التقـــارير وهـــذا ماتتطلبـــه أســـواق الأســـهم والســـندات، وبنـــاء علـــى هـــذا وضـــع البنـــك الـــدولي مجموعـــة مـــن المؤشرات تتعلق بجودة الإدارة التي تقيس حدود الفساد في مجال إدارة الموارد وإدارة الإسواق.[1]

ثانيا: جهود صندوق النقد الدولي في وضع قواعد حوكمة الشركات

بالإضـــافة إلـــى مســـاهمة صـــندوق النقـــد الـــدولي فـــي مبـــادرة البنـــك الـــدولي للألتـــزام بمعـــايير وقواعـــد (ROSC) فقـــد وضـــع صـــندوق النقـــد الـــدولي قواعـــد الممارســـات الجيـــدة الخاصـــة بشـــفافية الماليـــة والنقديـــة الحكومية، وذلك بإصدار قانون السياسات المالية وقانون الممارسات الجيدة كما يلي:

1) قانون السياسات المالية:

تؤكـــد مدونـــة هـــذا القـــانون علـــى ضـــرورة توضـــيح مســـؤوليات الحكومـــة وكيفيـــة إعـــداد الميزانيـــة وتنفيـــدها، كمـــا يجـــب علـــى الحكومـــة تـــوفير المعلومـــات الخاصـــة بأنشـــطتها للمـــوطنين، وأن تتبـــع المعلومـــات الماليـــة معـــايير الجـــودة المتفـــق عليهـــا وأن تخضـــع لنظـــام تأكتـــد النزاهـــة، وتـــذكر المدونـــة كـــذالك الســـس والوســـائل التـــي تعتمـــدها الحكومـــة لتحقيـــق هـــذا الهـــدف،[2] وفيمـــا يلـــي الموضـــوعات الأربـــع الأسلســـية التـــي تؤكد عليها المدونة:

أ- وضوح الأدوار والمسؤوليات:

- التمييـــز بـــين القطـــاع الحكـــومي والهيئـــات التابعـــة لـــه فـــي القطـــاع العـــام وســـائر قطاعـــات الإقتصـــاد، ويجب أن تكون أدوار السياسة والإدارة في القطاع العام واضحة ويفصح عنها علانية؛

- ضرورة وجود إطار قانوني وإداري واضح للإدارة المالية في المؤسسات القطاع العام.

ب- توافر المعلومات للجماهير؛

ت- إعداد الميزانات وتنفيذها وتقديم التقارير عنها بطريقة واضحة؛

ث- تأكيد النزاهة:

وذلك من جلال:

- توافق البيانات المالية مع معايير جودة البيانات المتفق عليها؛

- المعلومات المالية يجب أن تخضع للفحص المستقل؛

2) قانون الممارسات الجيدة حول شفافية السياسات المالية والنقدية:

ثم إضافة إجراءات الشفافية إلى مدونة السياسات المالية على أساسين: [3]

أ) أن السياســـات النقديـــة والماليـــة مـــن الممكـــن أن تصـــبح أكثـــر فعاليـــة إذا مـــاعرف الموطنـــون أهـــداف السياسة وأدواتها المطبق من الحكومة؛

---

[1] بشير مصطفى، **الحكم الصالح ودوره في إحداث الإصلاحات في الوطن العربي**، ورقة بحثية مقدمة للمرتقى الدولي حول " الإصلاحات الإقتصادية في ظل العولمة واقع ورهانات "، الجمعية الوطنية للإقتصاديين، الجزائر ، 2005، ص 12.

[2] International , Monetary Fund , Ifm's code of good practices on tranparemcy In M onetary and Financial, Policies (on line) , Autunn1999< anailabe at . WWW. InF. Org > p : 38 .

[3] International , Monetary Fund , op , cit , p 38.

ب)أن مبادىء الإدارة الجيدة تدعو لأن تكون البنوك المركزية والهيئات المالية خاضعة للمسألة خاصة ودرجة عالية من الإستقلالية ، ولقد تبنى صندوق النقد الدولي هذه المعايير في أفريل 1998، ويقصد بالشفافية المالية الإفصاح عن هيكل وظائف الحكومة ، توجهات السياسات المالية وحسابات القطاع العام والتقديرات.

ثالثا: جهود منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (OCDE) في وضع قواعد حوكمة وإدارة الشركات:

تهدف منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية إلى مساعدة حكومات الدول الأعضاء وغير الأعضاء فيها في جودها لتقويم وتحسين الإطار القانوني والمؤسسي والتشريعي لإدارة الشركات فيها، وهي تقدم أيضا المشورة والإقتراحات للبورصة والمستثمرين والشركات والأطراف الأخرى التي تشترك في عملية وضع القواعد والمبادىء الجيدة لإدارة الشركات ، والتي تخص كل من حقوق المساهمين والمعاملة المتكافئة لهم وحقوق أصحاب المصالح والشفافية وأخيرا مسؤولية مجلس الإدارة والتي تم التطرق إليها بالتفصيل في المبحث الثاني لهذا الفصل.[1]

الفرع الثاني: تجارب بعض الدول في تطبيق حوكمة الشركات:

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

أولا: تجربة المملكة المتحدة:

نشأ وتطور مفهوم حوكمة الشركات بالمملكة المتحدة بحيث سار ببطئ جزء من ثقافة المفهوم السائد داخل الشركات سواء كانت مسجلة لأسهمها ببورصة الأوراق المالية أم لا وأدت المشاكل المالية المترتبة على قيام بعض الشركات بإخفاء معلومات وبيانات مالية بالحسابات والقوائم المالية المقدمة للمساهمين والتي إنتشرت في بداية التسعينيات إلى قيام كل من بورصة الأوراق المالية وكذلك مجلس التقارير الماليةFRC وجهات محاسبة أخرى بدراسة كيفية توافر الثقة مرة أخرى في التقارير المالية التي تصدرها الشركات.

وكانت هذه البداية لأول فرصة لمجتمع الأعمال بالمملكة المتحدة للإهتمام بإجراء حوار جدي ومفتوح عن موضوع حوكمة الشركات وقد أسفر هذا عن صدور تقرير كادبيري CADBURY

[1] ألكسندر شوكو لنيكوف، **حوكمة السركات في القرن الواحد ةالعشرين**، ترجمة سمير كريم، الطبعة الثالثة، إصدار مركز المشروعات الدولية الخاصة واشنطون دى . سى، 2003، ص 145.

REPORT والذي يعتبر حتى الآن من أهم التقارير التي تناولت مفهوم حوكمة الشركات في المملكة المتحدة بل والعالم. [1]

ويضم هذا التقرير 19 بند وهي عبارة عن توجيهات للممارسات السليمة لمفهوم حوكمة الشركات وهي كالتالي:[2]

1. ينبغي على مجلس الإدارة ان يجتمع بانتظام وأن يحافظ بصفة دائمة على رقابة كاملة وفعالة على الشركة وأن يتابع أعمال الإدارة التنفيذية؛

2. لابد من وجود تقسيم واضح ومقبول للمسئوليات في رئاسة الشركة بما يضمن توازي القوى والسلطة Power and Authority حتى لا ينفرد شخص واحد بالسلطة في اتخاذ القرار؛

3. يجب أن يضم مجلس الإدارة أعضاء غير تنفيذيين بتوازن وعدد كافي بالمقارنة بالأعضاء التنفيذيين (المنتدبين) وبشكل يجعل لآرائهم وزن هام؛

4. لابد أن يكون لمجلس الإدارة جدولاً رسمياً للمسائل المخصصة له بصفة خاصة لاتخاذ القرارت ولضمان أن توجهات ورقابة الشركة في يده بشكل مؤكد؛

5. لابد من وجود إجراء متفق عليه بالنسبة لأعضاء المجلس في تقرير واجباتهم للحصول على منشورة مهنية مستقلة عند الضرورة على حساب الشركة؛

6. يتعين أن يكون لكل أعضاء المجلس حق الدخول على المشورة وخدمات سكرتارية وأمانة الشركة المسئولة عن المجلس لضمان أن إجراءات المجلس تتبع وأن القواعد المطبقة واللوائح يتم التوافق معها؛

7. ينبغي أن يكون لأعضاء لجنة المراجعة (من غير الإدارة التنفيذية) حكم مستقل مسموح عن المسائل الخاصة بالاستراتيجية والأداء والموارد بما في ذلك التعيينات الأساسية ومعايير السلوك؛

8. يجب أن يكون أعضاء لجنة المراجعة مستقلين عن الإدارة وألا يكون لأعضاء لجنة المراجعة أي أعمال أو إرتباطات أخرى تؤثر جوهرياً على طبيعة عملهم الرقابية أو تتداخل مع ممارسة الحكم المستقل بعيداً؛

9. يجب أن يتم تعيين أعضاء لجنة المراجعة لمدة معينة ولا يكون إعادة تعيينهم تلقائياً؛

[1] محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص ص 75 76.
[2] طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص ص 13 – 15.

10. يجب أن يتم اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خلال عملية رسمية وهذه العملية وما يتعلق بها من تعيينات يجب أن تكون أمراً خاصاً بالمجلس ككل؛

11. يجب ألا تتجاوز عقود خدمة المديرين ثلاث سنوات بدون موافقة المساهمين؛

12. يجب الإفصاح الكامل عن كل ما يتقاضاه الأعضاء وما يتقاضاه رئيس المجلس والأعضاء الأعلى اجراً؛

13. ما يدفع للمديرين التنفيذيين يجب أن يخضع لتوصيات لجنة الأجور المكونة كلها أو بصفة رئيسية من أعضاء لجنة المراجعة؛

14. يقع على عاتق مجلس الإدارة تقديم تقديراً متوازناً ومفهوماً لوضع الشركة؛

15. لابد أن يضمن المجلس المحافظة على علاقة موضوعية ومهنية مع المراجعين؛

16. يجب على المجلس أن يضمن وجود لجنة مراجعة من ثلاثة على الأقل ، مع وضع أحكام مكتوبة كمرجعية تتناول بوضوح سلطاتهم وواجباتهم؛

17. ينبغي على الأعضاء أن يوضحوا مسئولياتهم عن إعداد التقارير المالية التالية لبيان المراجعين حول مسئولياتهم عن التقارير؛

18. يجب على المديرين التقرير عن مدى فاعلية نظام الشركة للرقابة الداخلية؛

19. يجب على أعضاء المجلس التقرير عن أن الأعمال مستمرة مع افتراضات أو متطلبات معززة ضمن دليل الحوكمة والتي تشمل: [1]

- الحاجة إلى الفصل بين الوظائف الأساسية لضمان الرقابة؛
- الحاجة إلى التصدي لإساءة استخدام الحرية بالنسبة لأجور ومزايا أعضاء المجلس؛
- الحاجة إلى ضمان إشراف أفضل من خلال لجنة المراجعة والمبادىء الأساسية التي تدعم هذا الدليل هي:

أ- الصراحة Openness

من جانب الشركات هي الحدود التي يتطلبها الوضع التنافسي وذلك لبناء الثقة بين منشأة الأعمال وكل أولئك الذين لهم مصلحة في نجاحها، وذلك بتقديم المعلومات التي تسهم في العمل

[1] طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص ص 16، 17.

الكفاء لاقتصاد السوق بما يدفع مجالس الإدارة إلى اتخاذ الإجراءات الفعالة ويتيح لمساهمين وغيرهم أن يتفحصوا بدقة الشركات.

ب- النزاهة (الاستقامة) Integrity

بمعنى توافر كل من التعامل النزيه والمكتمل وما هو مطلوب من التقارير المالية هو أنها ينبغي أن تكون أمينة وأن تقدم صورة متوازنة عن حالة أعمال الشركة ونزاهة التقارير تعتمد على نزاهة أولئك الذين يعدونها ويعرضونها.

جـ - المساءلة Accountability

فمجالس الإدارة مسئولة أمام مساهميها ويقع على كليهما عبء القيام بدوره وجعل المسئولية فعالة ، فمجالس الإدارة في حاجة إلى تحقيق هذا من خلال جودة المعلومات التي يتم تقديمها للساهمين؛ في حين يقوم المساهمون بتافعيل مسئولياتهم من خلال ممارسة مسئولياتهم كملاك.

ثانيا : تجربة الولايات المتحدة:

تماثل تجربة الولايات المتحدة تماماً تجربة المملكة المتحدة تماماً تجربة الملكة المتحدة، وذلك بالرغم من أن هياكل مسئولية الشركة ولجنة بورصة الأوراق المالية SEC بنظمها تختلف في بضع الجوانب ، وتشمل مجموعة مبادىء الحوكمة في الولايات المتحدة تحت اسم " مبادىء حوكمة الشركات الأساسية " " Core Corporate Governance Principless "

أ- يجب أن تكون الأغلبية الجوهرية لمجلس الإدارة من أعضاء مستقلين؛

ب- يجب أن يتم عقد اجتماع للأعضاء المستقلين (على الأقل مرة في السنة) بدون الـ CEO أو الأعضاء غير المستقلين؛

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

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

- المراجعة؛
- تعيين الأعضاء؛
- تقييم أعمال المجلس والحوكمة؛
- تقييم أجور التنفيذيين والإدارة؛
- التوافق مع القوانين وتوافر الأخلاقيات.

هـ – لا يقوم أي عضو بالمجلس بأي عمل استشاري أو خدمة يقدمها للشركة؛

و– يجب أن تتم مكافآت الأعضاء من خلال الدمج بين مبالغ نقدية وأوراق مالية للشركة، ويكون الأوراق المالية يمثل جزء هام من الأجر، وموضوع هذا " الكود " هو استقلال أعضاء مجلس الإدارة واستخدام اللجان لتعزيز دور الإشراف، ويوجد هذا الأمر توازن هام بين السلطة الضخمة الموكولة للأعضاء التنفيذيين يقابلها وجود أشخاص مستقلين على توجيه أسئلة صعبة إذا لزم الأمر، وهو ما يطلق عليه آلية توازن القوى. [1]

ثالثا: تجربة ألمانيا:

إكتسب موضوع قواعد حوكمة وإدارة الشركات أهمية بعد تعرض عدد من المؤسسات الألمانية الكبيرة للإنهيار مثل شركة "دايمز" للكثير من المصاعب، و لهذه الظروف وافقت الحكومة الألمانية على إقتراح يسمى كون تراج "KON TRAG" يتناول القضايا التالية المتعلقة بإدارة المؤسسات:[2]

أ– يسمح للمؤسسة بإعادة شراء أسهمها بموجب شروط مشددة وكان ذلك ممنوعاً من قبل؛

ب– لن يسمح بعد ذلك بالأسهم التي لها الحق في أصوات متعددة؛

ت– لن يكون هناك تخفيض إجباري في عدد أعضاء المجلس الرقابي، ويجوز إستمرار تمثيل الأعضاء في عشرة مجالس؛

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

ج– المجلس الرقابي وليس مجلس اللإدارة هو الذي يعين المدققين الخارجيين؛

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

وفي 6 جوان 2000 أصدرت مجموعة مبادرة برلين وأي مجموعة تضم أكاديميين "مهندسين" الإجراءات الألمانية لقواعد إدارة الشركات، وقد ناقشت هذه المجموعة معايير حوكمة الشركات بالنسبة لمختلف الأطراف بما فيهم مجلس الإدارة والمجلس الرقابي والمساهمين والمستخدمين كما ناقشت موضوعات أخرى مثل: الشفافية والمراجعة والمؤسسات الخاصة، وعلاوة على ذلك فإن منظمة (DSW-RUBSITZ "FUR SCHUTZVERNINGUNG DEUTCHE") وهي أكبر منظمة ألمانية للمساهمين وضعت مجموعة من المقترحات وطالبت المؤسسات بتطبيقها كحد أدنى من القواعد الجيدة لحوكمة وإدارة الشركات، وقد تمثلت هذه المبادئ في:

أ– منع تضارب المصالح بين أعضاء المجالس الرقابية؛

[1] طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص ص 23، 24.

[2] عمر علي عبد الصمد، **دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات** ، مذكرة ماجستير ،جامعة المدية،الجزائ، 2009/2008، ص ص 32، 33.

ب- ضمان إستقلال المراجع الخارجي للمؤسسة؛

ت- إرسال الدعوة لحضور الإجتماع السنوي لحملة الأسهم في وقت مبكر؛

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

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

رابعا: تجربة اليابان:

لحوكمة الشركات في اليابان أبعادها الخاصة بها نظراً لطبيعة بيئة الأعمال اليابانية من جهة وفلسفة الإقتصاد الياباني وحالة نظام الدولة المالي وثقافة الشعب ووضع المهنة في هذا البلد من جهة أخرى.

في دراسة قام بها (OKABE 2004) في إختبار العلاقة بين حوكمة الشركات والنظام المالي وركزت هذا الدراسة على عدة نقاط منها دراسة جوهر حوكمة الشركات في اليابان فالحوكمة من منظور حملة الأسهم "مدخل الوكالة" المديرين يعتبرون وكلاء عنهم، ويتم وضع ضوابط الإنضباط والثواب والعقاب للشركة من خلال سوق رأس المال وهذا النظام تتبعه الشركات في أمريكا وإنجلترا.

أما الحومة من منظور أصحاب المصالح ويتم وضع ضوابط الإنضباط والثواب والعقاب للشركة من خلال المقرض"البنك وهذا النظام تتبعه الشركات في ألمانيا واليابان" أما خصائص التمويل الياباني تسيطر عليه البنوك، لذلك فإن قواعد الضبط والثواب والعقاب تتم من خلال البنك، كما أن الودائع البنكية تسيطر محفظة الأوراق المالية وبالتالي فالحوكمة في الشركات اليابانية تتم من خلال رقابة البنك الرئيسي وما تربطه من علاقة قريبة وطويلة الأجل مع الشركات، حيث يعتبر أكبر مقرض ومساهم قوي في الشركات يسيطر على كل الصفقات المالية، حيث أشارت الدراسات السابقة أن وظيفة البنك كانت فعالة بعد الحرب و في مرحلة النمو الإقتصادي، ومن أسباب ضعف حوكمة الشركات في اليابان أن مراقبة الشركات لا توضع لها ضوابط من خلال البنك حيث هذه الأخيرة تفتقد إلى آليات الضبط الخاصة بعملياتها. [1]

[1] عبد الوهاب نصر علي، **موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة – وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية**، الجزء الثالث، دور آليات المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات، القاهرة- مصر -، الدار الجامعية، 2009، ص 707.

الخلاصة :

تمثل الحوكمة آلية لمحاربة الفساد في الشركات وهي لاتصنع نظاما يحكم العلاقة بين الملاك والمدراء وأصحاب المصالح فحسب، ولكنها تعد حافزا من أجل تطبيق الأطراف القانونية واللوائح المنظمة، وتقديم معايير وأليات الشفافية والمساءلة والإلتزام بالقوانين والكشف عن الإنحرافات على المدى الطويل، كما إن حوكمة الشركات الجيدة تساعد على جدب الإستثمارات سواء الأجنبية أم المحلية، وتساعد في الحد من هروب رؤوس الأموال، ومكافحة الفساد المالي والإداري الذي يؤدي إلى إعانة النمو.

وقد قامة العديد من دول العالم تبني مصطلح الحوكمة وأصدرت المعايير والتقارير لإصدار قواعد الحوكمة الجيدة التي تركزت على عدة نقاط لإدارة الشركة في مقدمتها تأتي الشفافية في القوائم المالية ومن ثم حماية حقوق صغار المساهمين والإلتزام بالمعايير المحاسبة والرقابة على الشركة.

الفصل الثاني:

دور الحوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية

تمهيد:

لقد أدت الفضائح المالية في الشركات الكبيرة مثل "وورد كوم" و "إنرون" إلى زعزعة الثقة لدى ليس عند المستثمرين فقط بل زعزعة الثقة في الإقتصاد ككل وكان وراء هذا الفشل والفضائح في مثل هذه الشركات إلى ضعف الرقابة الداخلية لديها، و قد كان نتيجة هذه الفضائح، القيام باتخاذ بعض الدول والمنظمات الدولية العديد الإجراءات و القوانين للحد من وقوع مثل حالات الفشل هذه مرة أخرى من أجل إعادة التوازن لنظام الإقتصادي وسيرورة معض الشركات العملاقة التي تعرضت إلى حالات الغش والفضائح، وما نتج عنها عدة قوانين وتشريعات من أهمها قانون "ساربينز أوكسلي" وعدة تقارير من جمعيات وطنية وغيرها من أجل تقويم الرقابة الداخلية في الشركات وإبراز دور الحوكمة في تعزير ذلك الدور الرقابي في المؤسسة.

المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة الخدمية

سنتعرض في هذا المبحث إلى نظرة عامة حول المؤسسة الخدمية، خاصة باعتبارها الجهة التي تقوم بتقديم الخدمات لمختلف الأعوان الإقتصاديين، ولذلك سنحاول في هذا المبحث تقديم مفهوما للمؤسسة يتناسب مع مجال الخدمات من خلال إعطاء مفهوما للمؤسسة والخدمة، ثم عرض خصائص المؤسسة الخدمية وتطورها.

المطلب الأول: ماهية المؤسسة الخدمية

تعتبر المؤسسة هي عصب الحياة اقتصادية في إي إقتصاد مهما كانت درجة تطوره أو تخلفه وتعتبر المؤسسة الخدمية نوع مهم من أنواع المؤسسات لما تحضى الخدمة من أهمية كبيرة لدى مختلف الأعوان الإقتصاديين.

الفرع الأول: تعريف المؤسسة الخدمية

للوصول إلى مفهوم للمؤسسة يتناسب مع مجال الخدمات يتطلب منا الأمر إعطاء أرضية لمفهوم المؤسسة بصفة عامة والخدمة، وهناك عدة تعاريف للمؤسسة نذكر منها:

- "تعرف المؤسسة كمنظمة اقتصادية واختماعية مستقلة نوعا ما، تؤخذ فيها القرارات حول تركيب الوسائل البشرية، المالية، والمادية والإعلامية بغية خلق قيمة مضافة حسب الأهداف في نطاق " زمكاني ".[1]
- "عرف الدليل الإحصائي الفرنسي سنة 1999 المؤسسة على أنها " كل وحدة قانونية متكونة من أشخاص طبيعيين أو معنونين يتمتعون بحرية اتخاذ القرارات في إنتاج السلع والخدمات".[2]
- كما تعرف المؤسسة على أنها: " منظومة اقتصادية مكونة من مجموعة من الأشخاص والوسائل المادية والتي يتم استعمالها لإنتاج وعرض السلع والخدمات في السوق".[3]

أما الخدمة فلها عدة تعارف منها:

- يمكن تعريف الخدمات بأنها عبارة عن" تصرفات أو أنشطة أو أداء يقدم من طرف إلى طرف أخر ، وهذه الأنشطة تعتبر غير ملموسة، ولا يترتب عليها نقل ملكية أي شيئ ، كما أن تقديم الخدمة يكون مرتبط أو غير مرتبط بمنتج مادي ملموس ".[4]
- كما تعرف أيضا على أن " الخدمات هي منتجات غير ملموسة تهدف أساسا إلى إشباع حاجات ورغبات المستهلك وتحقيق له المنفعة ".[5]

---

[1] عبد الرزاق بن حبيب، إقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية – بن عكنون – الجزائر، 2002، ص 25 .

[2] R – Brenneman et S- Sépari, Economie d'entreprise,(Dunod, paris, 2001), P 22.

[3] Olivier Torrés – Blay, Economie d'entreprise,(Economica, Paris, 2000), P 7.

[4] عوض بدير الحداد، تسويق الخدمات المصرفية، مصر، جامعة قناة السويس، 1999، ص 38.

[5] زكي خليل المساعد، تسويق الخدمات وتطبيقاته، عمان – الاردن -، دار المنهج للنشر والتوزيع، 2003، ص 39 .

- أيضا " الخدمات هي التبادل والتفاعل بين معين الخدمة والدعامة المادية والزابون ينجم عنه خدمة ذات قيمة ترضي المؤسسة والزبون، وذلك بتحقيق الإشباع والربحية ". [1]

وتأخذ المؤسسة الاقتصادية أشكال مختلفة ومتعددة، تظهر تبعا للمعيار القانوني أو طابع الملكية أو على أساس الطابع الاقتصادي، فمنها المؤسسات العامة والخاصة، والمؤسسات الصناعية والتجارية والخدماتية، وهذه الأخيرة بدورها تصنف إلى أنواع:

إذ هناك المؤسسات المالية مثل: البنوك، المصارف، البريد...إلخ، وهناك المؤسسات الصحية مثل: المستشفيات،إضافة إلى مؤسسات النقل والمؤسسات التعليمية.

- وتعرف المؤسسة الخدمية على أنها " هي مجموعة من الوسائل التقنية والمالية والبشرية، مجسدة في شكل نظام تتفاعل فيه العديد من العوامل كتدفقات داخلية وخارجية بهدف إنتاج سلع وخدمات موجهة إلى إرضاء المستهلك".[2]
- ويمكن تعريفها أيضا " المؤسسة الخدمية عبارة عن نظام يتكون من مجموعة من الأشخاص والوسائل المنظمة والمتفاعلة فيما بينها لإنتاج قيمة غير مادية لإشباع حاجات ورغبات الزبون".[3]
- "ويقصد بمؤسسة تقدم الخدمة كل مؤسسة يتحدد غرضها الأساسي في تقديم خدمة لعميل، ومن أمثلة المؤسسات الخدمية الفنادق، المطاعم، المستشفيات، المؤسسات المالية والتعليمية ومؤسسات خدمية أخرى متنوعة ".[4]

وتشكل الخدمات هنا مخرجات للمؤسسة الخدماتية غير ملموسة ماديا، كنها محسوسة في صورة خبرات أو تجارب، يمر بها عملاء المؤسسة وقد ترتبط بها كيانات مادية تتبلور من خلالها الخدمة المقدمة، إلا أن هذا لا يعني تحويلها إلى مخرجات مادية، فخدمة الصحة يستلزم وجود مستشفيات، عتاد، أدوية وطبيب إلا أنها في حد ذاتها ليست ملموسة لكونها عبارة عن خدمات صحية مقدمة، وبالتالي فالمؤسسات الخدماتية هي هيئة منظمة، ومكونة من كفاءات ووسائل خاصة تهدف إلى تحقيق أرباح، وذلك عن طريق إشباع رغبات وحاجات الزبائن، كما تسهر على تقديم خدمات ذات مستوى مرغوب من الجودة، لأجل ذلك تسعى المؤسسة الخدماتية دوما لتحسين صورتها لدى الزبون لمعرفة دوافعه الشرائية، بالمعرفة المستمرة لطبيعة ورغبات الزبائن الذين تتعامل معهم، ومحاولة تكييف الخدمة المقدمة مع متطلباتهم.

---

[1] كربالي بغداد، تسويق الخدمات في البنوك، ص 3 . متوفر على الموقع الالكتروني : http:// www.neevia .com تاريخ الاطلاع : 20150/04/05 على 12:51 .

[2] عمر صخري، **اقتصاد المؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، ص 21.

[3] حداد سهيلة، فعالية البيع الشخصي في تسويق الخدمات، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005، ص 13.

[4] أحمد بن عيشاوي، إدارة الجودة الشاملة (TQM) في المؤسسة الخدمية، مجلة الباحث، العدد 04، 2006، ص 8.

الفرع الثاني: خصائص وتصنيفات المؤسسة الخدمية

نظرا لختلاف نشاطات المؤسسات الخدمية برزة عدة خصائص وتصنيفات تميز المؤسسات الخدمية عن بعضها البعض.

أولا: خصائص المؤسسة الخدمية

تختلف طبيعة الخدمة عن طبيعة السلعة وبالتالي فإن المؤسسة التي تنتج الخدمة تختلف عن المؤسسة التي تنتج سلعا مادية، هذا ما جعل المؤسسة الخدمية تتميز بمجموعة من الخصائص أهمها: [1]

1. تقوم المؤسسات الخدمية بتحويل تشكيلة من المدخلات المادية وغير المادية إلى مخرجات غير ملموسة، ولكنها محسوسة في صورة خبرات وتجارب يمر بها زبائن المؤسسة، وقد ترتبط هذه المخرجات بكيانات مادية تتبلور من خلالها الخدمة المقدمة، إلا أن هذا لا يعني تحولها إلى مخرجات مادية، فخدمة التعليم مثلا تستلزم وجود مباني تعليمية، وكتب وأوراق إلا أنها في حد ذاتها ليست ملموسة لكونها معارف ذهنية عليا وخبرات تعليم لا يمكن تحديد أبعادها ماديا؛
2. كما تتميز المؤسسة الخدمية بأن زبائنها يحصلون على ما يطلبونه من خدمات في أماكن إنتاجها، حيث يتعذر على هذه المؤسسات تنميط مخرجاتها، فهي دائما متغيرة ومتنوعة حسب ما يطلبه كل زبون أو كل مجموعة من الزبائن.
3. بعض المؤسسات الخدمية تعارض فكرة التسويق، لأنها تعتبر أن بعض التطبيقات التسويقية للسلع لا تتوافق مع طبيعة مهنتها، كالمهن القانونية والطبية والتعليمية، كما أن هؤلاء يعتبرون أنفسهم منتجين ومقدمين لخدمات، وليسوا مسوقين لها؛
4. العديد من المؤسسات الخدمية صغيرة الحجم وقد لا تحتاج لطرق التسويق نفسها كما هو مطلوب في المؤسسات المتوسطة والكبيرة الحجم، حيث أن العديد من الأساليب الإدارية والتسويقية قد لا تتناسب مع مثل هذه المؤسسات الخدمية الصغيرة الحجم كصالونات الحلاقة وبعض محلات تصليح الأحذية ومكاتب الدراسات وغيرها.
5. تميز المؤسسات الخدمية بحاجاتها المستمرة إلى المعلومات الصحيحة والمراقبة الدقيقة لبيئتها حتى تستطيع التخطيط لأنشطتها التسويقية بسبب الطبيعة غير الملموسة لمنتجاتها وطبيعة العمل الذي تمارسه هذه المؤسسات والتي تحتاج إلى عمليات إقناع الزبون أكثر منها بسبب ما تتميز به منتجاتها من إنتاج وتقديم وانتفاع في وقت واحد.

[1] حداد سهيلة، مرجع سبق ذكره، ص 14 .

ثانيا: تصنيف المؤسسات الخدمية

هناك العديد من المؤسسات المتنوعة في مجال الخدمات ومن أجل تصنيف بعضها عن بعض قدمت عدة نمادج لتقسيم المؤسسات الخدمية:[1]

فمنهم من صنفها حسب ثلاث أبعاد أساسية وهي:

1- درجة الإتصال والتفاعل (عالي / منخفض)

2- درجة الإعتماد على العنصر البشري في تقديم الخدمة (عالي / منخفض)

3- درجة القدرة على تغيير مواصفات الخدمة حسب رغبات العميل (عالي / منخفض)

ومنهم من صنفها على أساس بعدين أساسيان فقط هما:

1- درجة التفاعل والإتصال (مرتفع / منخفض)

2- درجة وجود سلعة في عملية تقديم الخدمة (خدمة فقط، خدمة مع بعض السلع، خدمة في شكل سلعة)

المطلب الثاني: مراحل تطور المؤسسة الخدمية

أصبح اليوم اقتحام المؤسسات لعدة أسواق في مجال الخدمات يشكل لها ميزة خاصة إذا أثمرت مواعيدها في تقديم هذه الخدمات وحافظت على استمرارية الاتصال مع زبائنها ومعرفة رغباتهم المنتظرة وتوقعاتهم اتجاه الخدمات المقدمة وحتى تتوصل المؤسسة الخدمية إلى ذلك فهي تمر بمجموعة من المراحل هي:[2]

أولا: المؤسسة الأصل:

في هذه المرحلة تنتج المؤسسة نوعا محددا من المنتجات وتظهر لديها حاجة لتقديم عرض جديد للخدمات، من خلال التنسيق بين مجموعة من الوسائل سواء كانت مادية أو معنوية لتقديم خدمة موجودة مسبقا ولكن بتركيبة مختلفة وشغل وظائف جديدة، وفي هذه المرحلة يجب على المؤسسة الخدمية الالتزام بالخطوات التالية:

1. نشر معنى المفهوم الخدمي داخل المؤسسة،
2. تحديد مستوى العرض المرغوب من الخدمات،
3. تحديد الشرائح المستهدفة،
4. تحديد نظام الإنتاج ووضعه قيد التطبيق داخل المؤسسة ويتوقف نجاح هذه المرحلة على قدرة المؤسسة على تحديد وتطوير أفكار إنتاجية في صناعة الخدمات.

[1] توفيق ماضي محمد، تطبيقات إدارة الجودة الشاملة في المنظمات الخدمية، مجلة المنظمة العربية للتنمية الإدارية، العدد 358، مصر، 2002، ص 15 .

[2] الإعتماد على :

- حداد سهيلة، مرجع سبق ذكره، ص ص 15 – 18 .
- بورطال نوال ، أثر الإتصال في رفع الأداء التسويقي للمؤسسة الخدمية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2010 / 2011، ص ص 22، 23 .

ثانيا: التطور الجغرافي و التنظيم العقلاني للعمليات:

هدف المؤسسة الخدمية في هذه المرحلة اختيار الصياغة التنظيمية التي تسمح لها بإعادة إنتاج الخدمة الأصلية في المؤسسة بطريقة تضمن زيادة الإنتاج في الخدمات وكسب زبائن أكثر.

وفي هذه المرحلة يجب على المؤسسة الخدمية الالتزام بالخطوات التالية:

1. تنميط مختلف النشاطات الإنتاجية لتسهيل عملية إعادة إنتاج الخدمة،
2. تحديد مختلف الخيارات الإنتاجية المتاحة،
3. تحديد الحاجة المالية للمؤسسة واختيار مختلف مصادر التمويل.

ثالثا: النمو:

تنمو المؤسسة الخدمية في هذه المرحلة بصورة سريعة وتهتم المؤسسة بتوسيع حجم النشاطات لتغطية كامل السوق المحلية من خلال الاستعمال الكثيف لوسائل الاتصال وتوزيع منتجاتها عبر مناطق جغرافية عديدة، وتتبع المؤسسة في هذه المرحلة الخطوات التالية:

1. حسن اختيار مصادر التمويل لتغطية نفقات وتكاليف التوسع والنمو،
2. اختيار طريقة مناسبة للنمو والتوسع (إنشاء فرع جديد، شراء مؤسسة موجودة مسبقا)؛
3. بناء شبكة عمل فعالة من خلال تحديد أدوار العاملين بالمؤسسة، وتكوين العاملين الجدد،و وضع نظام للرقابة؛
4. إرساء القواعد التسويقية بالمؤسسة كالاتصال، إلى جانب الوظائف الأخرى كمراقبة التسيير والنوعية، الموارد البشرية وغيرها، والتي تسمح بتقديم الخدمات في أحسن صورة.

تعد هذه المرحلة من دورة حياة المؤسسة الخدمية جد عملية، حيث يتطلب منها تكثيف حجم نشاطاتها، وتنتهي هذه المرحلة عند تشبع السوق.

رابعا: النضج:

في هذه المرحلة يكون نشاط المؤسسة الخدمية ورقم أعمالها في حالة استقرار، وتكون السوق المحلية مشبعة، وتشتد المنافسة ويصعب على المؤسسة الحصول على زبائن جدد.

ويجب على المؤسسة الخدمية في هذه المرحلة أن يكون لديها القدرة على :

1. تطوير سياستها التسويقية والاتصالية لتحافظ على زبائنها، و لتميز في عرض خدماتها للتصدي للمنافسة.
2. القدرة على التجديد وتطوير خدماتها وتنويعها.

خامسا : الانحدار أو الاستمرار في البقاء:

بعد مرور المؤسسة بالمراحل الأربعة السابقة هناك احتمال دخول المؤسسة الخدمية في مرحلة الانحدار والتي يمكن أن تكون مؤقتة إذا التزمت المؤسسات بالتعليمات الواردة في المراحل الأربعة السابقة، وبالتالي تتجنب المؤسسة البقاء في هذه المرحلة (الانحدار)، فتستمر المؤسسة الخدمية في البقاء والاستمرارية في نشاطاتها الخدمية وذلك من خلال شكلين هما:

1.إعادة إدخال تعديلات جديدة على الخدمة.

2.تطوير خدمات جديدة من خلال :

أ- إنشاء سلسلة خدمات متكاملة موجهة لنفس الزبائن؛

ب-محاولة إيجاد أسواق جديدة للخدمات الأصلية للمؤسسة؛

ت-اقتراح خدمات جديدة لفئات معينة من الزبائن.

ولعل السبب الذي جعلنا نتطرق إلى مراحل تطور المؤسسة الخدمية هو محاولة إظهار المرحلة التي يجب فيها على المؤسسة أن تهتم أكثر بالاتصال وتقنياته (بما في ذلك البيع الشخصي)اتجاه زبائنها ويكون ذلك خاصة في مرحلة النمو والنضج أين تعمل المؤسسة على اكتساب زبائن جدد وتوطيد علاقتها بهم.

المطلب الثالث: الهيكل التنظمي للمؤسسة الخدمية:

نختلف الهياكل التنظمية للمؤسة الخدمية، إلا أن هناك نمطين هما الأكثر شيوعا بين هذه المؤسسات هما: [1]

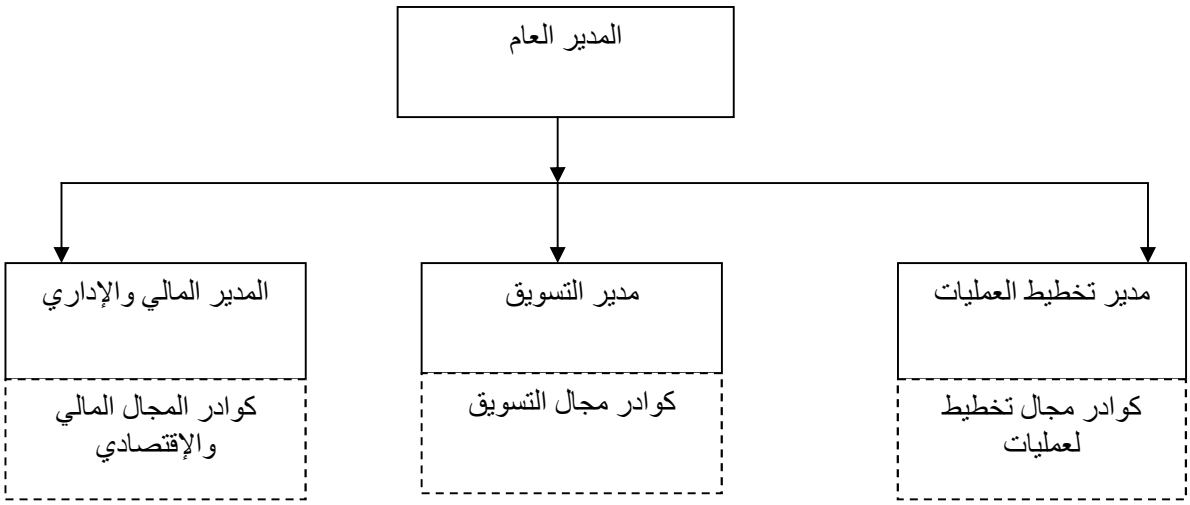
أولا: الهيكل التنظمي المفلطح:

يعتبر هذا النمط الهيكلي أحد أنماط الهيكل الهرمي، إلا أنه يتميز بأن عدد مستوياته التنظيمية محدود للغاية ويكون فيه نطاق الإدارة واسعا، ويناسب هذا الهيكل مجالات النشاط التي تكون فيها الكوادر المتخصصة متجانسة من حيث التأهيل والخبرة، وتكون الأهمية النسبية للتخصصات على ذات المستوى، وتتوقف فعالية أداء المؤسسات التي تنتمي إلى تلك الفئة على مدى قوة روح العمل الجماعي السائد فيها.

ويتميز هذا النمط الهيكلي بقصر خطوط السلطة والاتصال الرأسية، وسهولة الاتصالات الأفقية، ومن ثم التدفق السريع للبيانات والمعلومات بين أجزاء الهيكل التنظيمي بما يحقق السرعة في عملية اتخاذ القرارات، ولا شك أن هذا النمط المناسب للأنشطة الخدمية يكون أقل كلفة من الأنماط التقليدية الأخرى، ويوضح الشكل الموالي النمط المفلطح للهيكل التنظيمي لمؤسسة خدمات.

[1] سعيد محمد المصري، إدارة وتسويق الأنشطة الخدمية، الدار الجامعية القاهرة، مصر، 2002، ص ص 69 – 71 .

الشكل رقم (10): النمط المفلطح للهيكل التنظيمي لمؤسسة خدمات



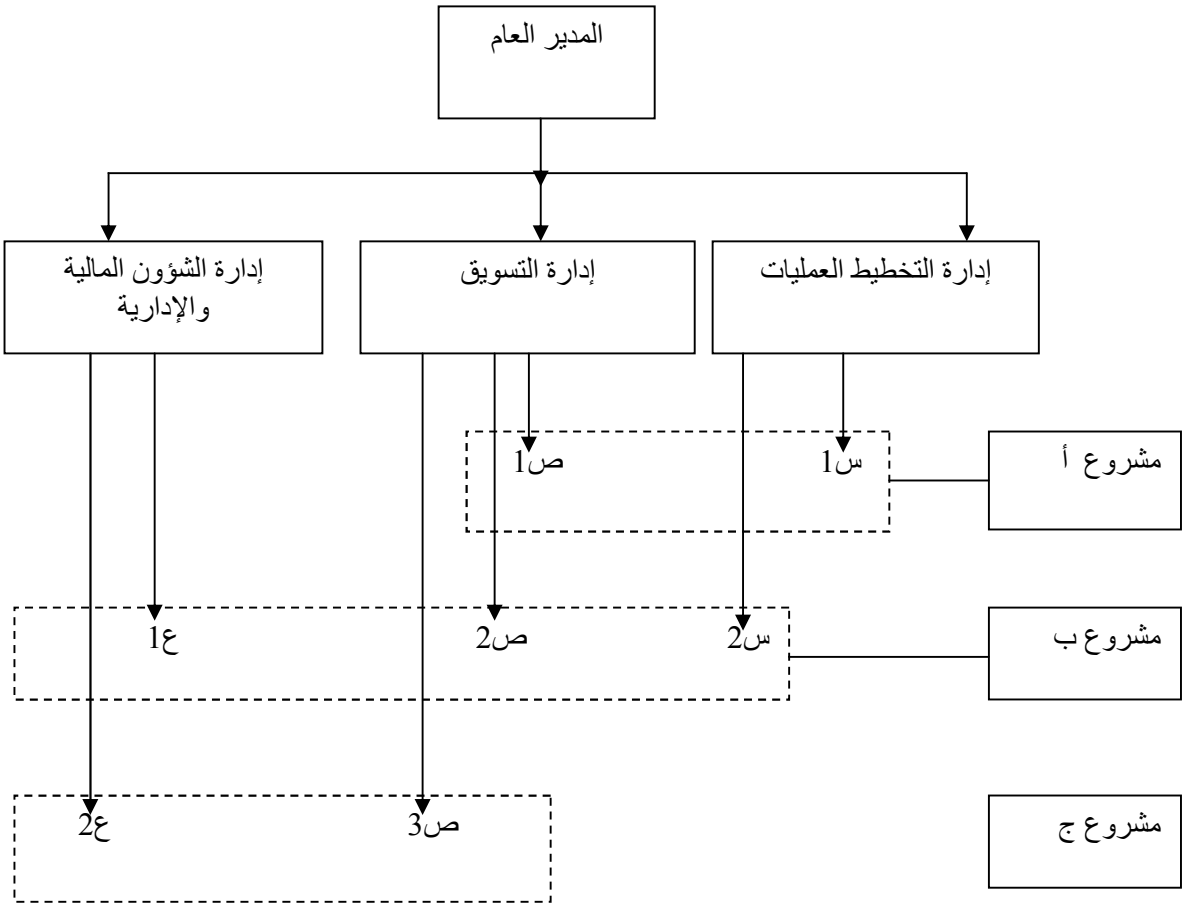
المصـــدر: بورطـال نـوال، أثـر الإتصـال فـي رفـع الأداء التسـويقي للمؤسســة الخدميــة، مـذكرة ماجسـتي، جامعــة الجزائـر، 2010 / 2011، ص 25.

ثانيا: نمط هيكل المصفوفة:

يناسـب هـذا الهيكـل مجـالات النشـاط التـي تقـوم بصـفة رئيسـية علـى نظـام المشـروعات التـي تخطـط وتنفـذ حسـب طلبـات الزبـائن وخـلال برنـامج زمنـي محـدد لـه بدايـة ونهايـة متفـق عليهـا، ومـن ثـم يكـون تكـوين فـرق عمـل للمشـروعات (كـل مشـروع علـى حـدى) ضـروريا تجمـع فيـه التخصصـات المختلفـة، وتتوقـف فعاليــة أداء المؤسســات التــي تنتمــي إلــى هــذه الفئــة علــى مــدى تــوافر روح العمــل الجمــاعي، وعلى قدرتها على إتمام المشروعات طبقا للبرامج الزمنية، وفي إطار التكاليف المقدرة لها.

وينتشــر اســتخدام هــذا الــنمط فــي العديــد مــن المؤسســات الخدميــة، و بصــفة خاصــة مؤسســات الخـدمات الاستشـارية، والخـدمات البحريــة والتـوكيلات التجاريــة، وشـركات السـياحة، ومنظمـوا الـرحلات وغيرهـا مـن المؤسسـات التـي لا تقـدم ناتجـا ماديـا ملموسـا لزبائنهـا، ويوضـح الشـكل التـالي هـذا الـنمط التنظمي .

الشكل رقم (11): نمط المصفوفة لمؤسسة خدمية



المصدر: بورطال نوال، مرجع سبق ذكره، ص 28.

ومن خلا لهذا الشكل يتضح أن:

فريق عمل المشروع (أ) يتكون من س1 (إدارة التخطيط و العمليات)، و ص1 (إدارة التسويق)، ويكون لـ س1 دوران أحدهما دائم في الإدارة التي ينتمي إليها والآخر مؤقت ضمن فريق المشروع (أ) لحين إنجازه.

فريق عمل المشروع (ب) يتكون من س2، ص2، ع1.

فريق عمل المشروع (ج) يتكون من ص3 ، ع2.

وبصفة عامة يمكن للمؤسسات الخدمية أن تستخدم أكثر من نمط واحد في تقديم هيكلها التنظيمي، فتأخذ بالنموذج المفلطح على أساس التخصص الوظيفي، ثم تنظم أحد مجالات التخصص الوظيفي على أساس المصفوفة.

المبحث الثاني: الإطار العام للرقابة الداخلية

إن تعرضنا إلى موضوع الرقابة الداخلية يهدف إلى إبراز أهمية وجود نظام سليم ومحكم في المؤسسة يضمن لها تحقيق أهدافها العامة بفعالية وإستخدام مواردها بكفاءة عالية، ووجود نظام سليم للرقابة الداخلية من حيث تصميمه ومحكم من حيث التنفيذ من شأنه أن يقلل من فرص إرتكاب أعمال الغش والتلاعب والتقليل من حدوث الأخطاء، وإمكانية إكتشافها بسرعة فور حدوثها.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الداخلية وأهدافه

سنحاول في هذا المطلب إظهار مجموعة من التعاريف للرقابة الداخلية وكذالك مختلف الأهداف التس تسعى الرقابة الداخلية إلى تحقيقها.

الفرع الأول: مفهوم الرقابة الداخلية

بدأ مفهوم الرقابة الداخيلة بمفهوم ضيق يهدف فقط إلى الحماية النقدية بإعتبارها هي أكثر أصول المؤسسة تداول ولذلك تم وضع مجموعة من الإجرات والضوابط لمراقبة النقدية وحركة تداولها وتتسع نطاق هذة الإجراءات في ما بعد لتكون في مجموعها مكان يطلق عليه " الضبط الداخلي " الذي يهدف بصفة رئيسة الى حماية لأموال المؤسسة وأصولها من السرقة والضياع والتقليل من إحتملات الأخطاء والغش، ثم توسع المفهوم بعد ذلك وأصبحت أهداف الرقابة الداخلية تشمل كل من حماية أصول المؤسسة والتأكد من دقة البيانات المحاسبية ومدى إمكانية الإعتماد عليها، وتنمية الكفاءة الإنتاجية وضمان تنفيد الساسات الإدارية الموضوعة حيث تعرف الرقابة الداخلي على أنها "الخطة التنظيمية ومجموعة الوسائل والإجراءات التي تستخدمها المنسأة في حماية أصولها، والإطمئنان إلى دقة البيانات المحاسبية ومدى إمكانية الإعتماد عليها، وتنمية عوامل الكفاية الإنتاجية، وضمان التنفيذ السياسات والخطط الموضوعة بواسطة الإدارة ".[1]

وقد عرّفت الرقابة الداخلية على أنها " عملية تتأثر من قبل أعضاء مجلس ادارة الشركة، والادارة، وغيرهم من المستخدمين، مصممة لتزويد تأكيد معقول بالنسبة لتحقيق أهداف في المجالات التالية: [2]

- ❖ كفاءة وفاعلية العمليات التشغيلية؛
- ❖ موثوقية الابلاغ المالي؛
- ❖ الالتزام بالقوانين والتشريعات المطبقة. "

[1] فناء على القباني، نادر شعبان السواح، **المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني**، الإسكندرية – مصر -، الدار الجامعية، 2006، ص 120 .

[2] نعيم دهمش،عفاف اسحق أبوزر ، **الضوابط الرقابية والتدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات**، ورقة بحثية مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية، لكلية الاقتصاد والعلوم الادارية لجامعة الزيتونة الأردنية تحت شعار، عمان الأردن، 27 – 28 /04 / 2005، ص 14 .

كما عرف المعهد الأمركي للمحاسبين القانونيين الرقابة الداخلية على أنها " تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق، والمقاييس المتبعة في المؤسسة بهدف حماية أصولها، وضبط مراجعة البيانات المحاسبية، والتأكد من دقتها، ومدى الإعتماد عليها، وزيادة الكفاءة والفعالية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية ."[1]

وعلى حسب الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة (IFAC) التي وضعت المعايير الدولية للمراجعة (IAG) فإن (نظام الرقابة الداخلية يحتوي على الخطة التنظيمية، ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرية، بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم والفعال للأعمال، هذه الأهداف تشتمل على احترام السياسة الإدارية، حماية الأصول، وقاية أو اكتشاف الغش والأخطاء، تحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية، وكذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصداقية).[2]

وقد عرف التقرير (SAC)* نظام الرقابة الداخلية على أنه " مجموعة من العمليات والوظائف، والأنشطة، والنظم الفرعية، والأشخاص الذين اجتمعوا معاً أو تم فصلهم من أجل ضمان تحقيق الاغراض والاهداف، وقد ركز التقرير على دور وأثر نظم المعلومات المحوسبة على نظام الضوابط الرقابية الداخلية، وقد ركز أيضا على الحاجة الى تقييم المخاطر، والأخذ بعين الاعتبار التكاليف والمنافع، وبناء ضوابط رقابية في النظم بدلاً من إضافتها بعد التطبيق "[3]

الفرع الثاني: أهداف الرقابة الداخلية:

تسمح الرقابة الداخلية بتحقيق مجموعة من الأهداف نعرضها فيما يلي:

أولا: حماية الأصول:

يقتضي تحليل هذا الهدف معرفة المقصود بكل من الحماية والأصول:

الحماية: تتعدد التفسيرات الخاصة بكلمة " حماية " فقد يقصد بها الرقابة من الأخطار المتعمد في معالجة العمليات، وبما أن هناك تعمد، أي تخطيط مدروسا بواسطة أفراد غير أمناء ذوي نيات إحتيالية، فإن ذلك يعد غشا وليس خطئ إذ إن الخطأ هو مايرتكب عن غير قصد أو تعمد وقد يقصد بكلمة " حماية " الوقاية من الأخطاء المتعمد " غشا "، وغير المتعمد في معالجة العمليات وإستخدام الأصول، وقد يقصد بها كل وسائل المحافظة على الأصول ضد الأمور غير المرغوب فيها مثل: الغش، الإختلاس والسرقة بالإضافة إلى الأخطاء وأخطار

[1] عبد الرحمان بابنات، ناصر دادي عدون، **التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر**، دار المحمدية العامة، الجزائر، ص 54.

[2] صديقي مسعود، **دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية**،ورقة مقدمة للملتقى الوطني الأول حول "المؤسسة الاقتصادية الجزائرية و تحديات المناخ الاقتصادي الجديد"، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 23/22 أفريل 2003، ص 81 .

* (SAC) رقابة وتدقيق الأنظمة الخاص بقسم الأبحاث التابعة لمعهد المدققين الداخليين الأمريكي.

The Institute of Internal Auditors Research Foundation's Systems Auditability and Control.

[3] نعيم دهمش،عفاف اسحق أبوزر ،**(الضوابط الرقابية والتدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات)**، مرجع سبق ذكره، ص 13 .

الحرائق، وطبقا لرأي لجنة الإجراءات المراجعة المنبثقة عن المعهد الأمركي للمحاسبين، فإن كلمة "حماية " تعني وقاية الأصول من الخسائر التي قد تنتج عن الغش ، أو الأخطاء ، او الأمور الأخرى غير المرغوب فيها.

وأما الأصول المقصود حمايتها فهي تتضمن الأصول الثابتة كالأبنية، العقارات، التجهيزات والأصول المتداولة كالنقدية والمخزون وغيرها.

وتتم حماية الأصول الثابتة بصيانتها والمحافظة عليها ضد أخطار الحرائق، وتتم حماية الأصول المتداولة بالمحافظة عليها ضد السرقة، الإختلاس، الغش، الأخطاء والأمور الأخرى غير المرغوب فيها كالحرائق مثلا.

وتقع المسؤلية كاملة على الإدارة في المحافظة على الأصول، ويتم التحقق من الحماية الكاملة والمستمرة هذه، عن طريق مطابقة الأرصدة الدفترية في السجلات المحاسبية مع الأصول المادية المتوافرة، بالإضافة إلى كون كل المدخلات والمخرجات خلال الفترة المالية المعنية، كاملة وقانونية ومصرح بها ومثبتة.[1]

ثانيا: تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية:

إن التنفيذ الجيد للسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة يقتضي امتثال و تطبيق أوامر الجهة المديرة، من أجل التطبيق الأمثل للأمر، ينبغي أن تتوفر فيه الشروط الآتية: [2]

1. يجب أن يبلغ إلى الموجه إليه؛
2. يجب أن يكون واضحا (مفهوما)؛
3. يجب توافر وسائل التنفيذ؛
4. يجب إبلاغ الجهات الآمرة بالتنفيذ.

أن العمل على تشجيع مختلف مستويات العمال على الالتزام بالسياسات في المؤسسة، من شأنه أن يكفل تحقيق الأهداف المرسومة بأكبر نجاعة و فعالية.

ثالثا: وجود إجراءات للتحقق من صحة البيانات والتقارير المحاسبية:

يعتمد على البيانات والتقارير المحاسبية في إتخاد العديد من القرارات الإدارية داخل المنسأة وبالتالي فلابد من وجود إجراءات للتحقق من صحة ودقة تلك البيانات والتقارير المحاسبية، وتعتمد تلك الدقة على صحة تسجيل العمليات وتشغيلها من خلال الدورة المحاسبية ويتطلب ذلك تقسيم

[1] حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمة قريط ، **التدقيق الداخلي**، دمشق – سوريا -، منشوراة جامعة دمشق – كلية الإقتصاد -، 2008/2007، ص ص 69 ، 70.

[2] صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص 84.

العمل مع وجود مراجع لكل عملية من الناحية المستندية أو من ناحية تسجيلها ووجود إدارة مستقلة للمراجعة الداخلية تلعب دورا كبيرا في هذا الشأن .[1]

رابعا: هيكل تنظمي كفئ:

يعتبر وجود هيكل تنظيمي كفئ في أي منشأة هو أساس عملية الرقابة، والهيكل التنظيمي الكفئ هو الهيكل الذي يتم فيه تحديد المسؤوليات والسلطات المختلفة في كافة الادارات والأشخاص بدقة وبصورة واضحة، وتتوقف طبيعه على طبيعة المنشأة وحجمها ومدى الانتشار الجغرافي له، ويجب أن يكون لكل شخص فيه رئيسا يتبعه ويقيم أدائه باستمرار، مع ظرورة إعداد خرائط تفصيلية لكل قسم، مع وجود امكانية لتغييره مع تغيير الظروف المحيطة أي ان يتصف هذا الهيكل بالمرونة .

ومن ناحية اخرى يجب ان يعمل الهيكل التنظيمي الكفئ على إعطاء كل فرد واجبات ومسؤوليات محددة تتناسب مع قدراته، مع تطبيق مبدأ الفصل بين المهام المختلفة وخاصة الفصل بين حفض السجلات ومسؤولية الاحتفاض بالاصول.[2]

خامسا: الإستخدام الاقتصادي الكفء للموارد:

يعني الاستخدام الاقتصادي للموارد، تجنب أوجه الإسراف والقصور والتدابير في استخدام الموارد المتاحة، ومن ثم الارتقاء بالكفاية الإنتاجية في استخدام تلك الموارد، وتعني الكفاية قدرة المؤسسة "أو أي نشاط أو وظيفة معينة" على تحقيق الهدف المحدد أقل تكلفة ممكنة.

وتتبع عدة أساليب للارتقاء بالكفاية الإنتاجية، من أهمها الموازنات التخطيطية، والتكاليف المعيارية، ودراسة الزمن والحركة، ورقابة الجودة، وتدريب العاملين لرفع مستوى أدائهم وغيرها.[3]

المطلب الثاني: أنواع وأدوات الراقبة الداخلية

أن التطور الكبير الحاصل في المؤسسات الإقتصادية تزامن معه تطور في الرقابة الداخلية حيث ظهر عدة أنواع وأدوات تعمل كل هذه عل المحافظة على المؤسسة.

الفرع الأول: أنواع الرقابة الداخلية:

إن نظام الرقابة الداخلية يتكون من شقين مكملين لبعضهما البعض، شق محاسبي والخاص بتحقيق الرقابة المحاسبية والتي تختص بتحقيق الأهداف والمفاهيم المرتبطة بالرقابة الفعالة من حماية الأصول والسجلات وضمان دقة البيانات المحاسبية، وكذلك شق إداري خاص بتحقيق أهداف ومفاهيم الكفاءة والفعالية في العمليات الإنتاجية أو الإدارية ويطلق عليها الرقابة الإدارية عن طريق النهوض بالكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة.

---

[1] عبد الوهاب نصر، شحاته السيد شحاته، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة (في بيئة تكنلوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال)**، الإسكندرية – مصر -، الدار الجامعية، 2006/2005، ص 57 .

[2] شحاته السيد شحاته، محمد السيد سراي، محمد إبراهيم راشد، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة (الرقابة الداخلية في بيئة التشغيل الإلكتروني – مراجعة الأصول طويلة الأجل – قصيرة الأجل – مراجعة الإرادات والمصروفات)**، الإسكندرية – مصر -، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع ، ص 14.

[3] حسين يوسف القاضي، وأخورن، مرجع سبق دكره، ص 71 .

أولا: الرقابة الإدارية:

تشتمل على خطة التنظيم والوسائل والإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة وضمان تحقيق السياسات الإدارية، إذ تشتمل هذه الرقابة على كل ما هو إداري، سواء كانت برامج تدريب العاملين، طرق التحليل الإحصائي ودراسة حركة المؤسسة عبر مختلف الأزمنة، تقارير الأداء، الرقابة على الجودة وإلى غير ذلك من أشكال الرقابة.[1]

وترتبط الرقابة الإدارية بالأقسام التشغلية للشركة وليس في الإدارة المالية وذلك نظرا لعدم إرتباط الرقابة الإدارية بصورة مباشرة بالسجلات والدفاتر المالية.

ثانيا: الرقابة المحاسبية:

تهدف الرقابة المحاسبية إلى التحقق من أن كل عمليات المنشأة قد تم تنفيدها وفقا لنظام تفويض السلطة الملائم والمعتمد من الإدارة، وأن كل عمليات المنشأة قد تم تسجيلها في دفاتر المنشأة طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وبتالي التحقق من دقة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير والقوائم المالية.

وتتمثل الرقابة المحاسبية في الإجراءات التي تتعلق بحماية الأصول وضمان دقة وسلامة السجلات الحاسبية ومطابقة الأصول المدرجة بدفاتر الشركة مع الأصول الموجودة بالفعل في أقسام الشركة المختلفة ومخازنها.

وتعتبر الإدارة المالية أو إدارة الحسابات في الشركة مسؤولة عن وضع نظام سليم الرقابة المحاسبية بهدف حماية الأصول وزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية وبتالي زيادة درجة الإعتماد عليها.[2]

[1] صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص 83.

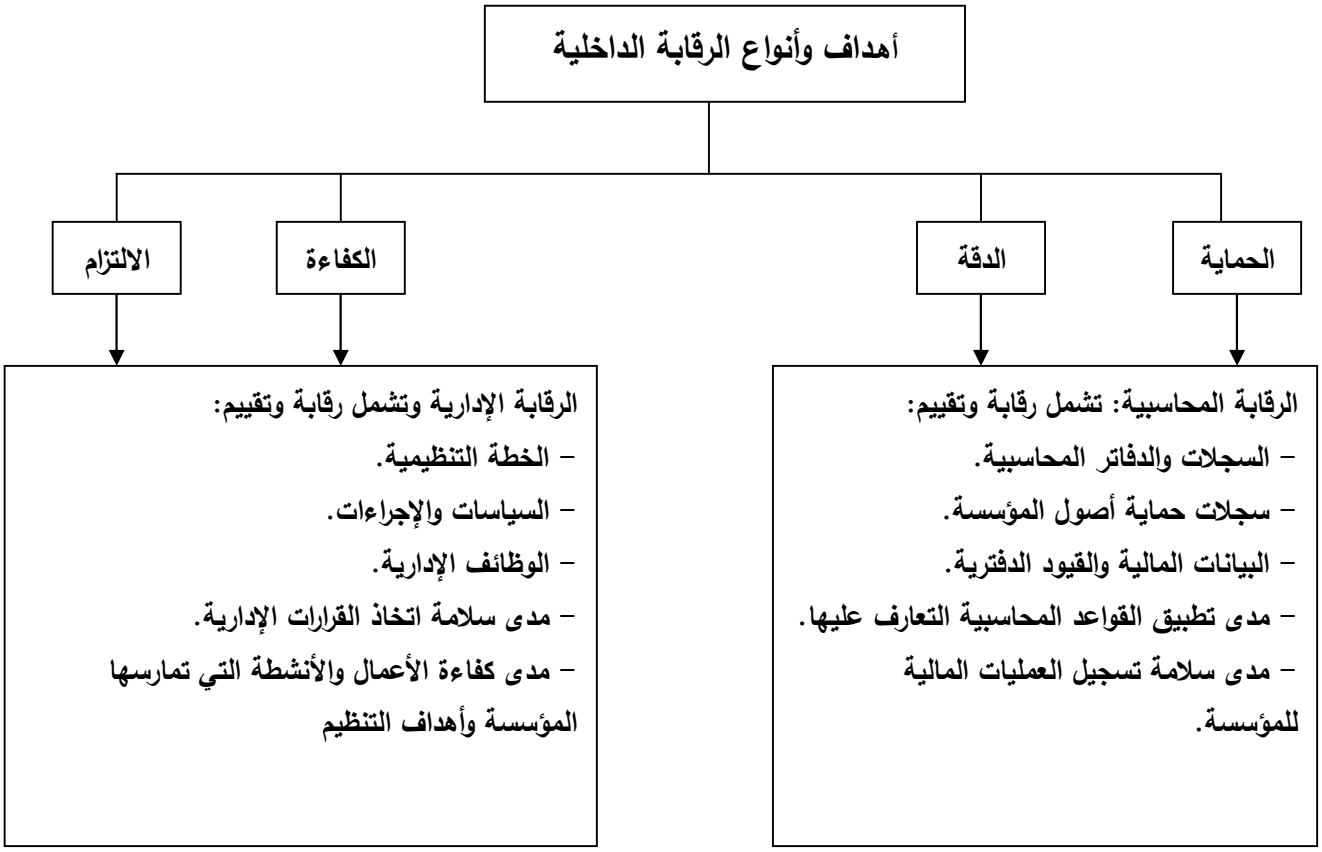
[2] عبد الوهاب نصر، شحاته السيد شحاته، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة (في بيئة تكنلوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال)**، مرجع سبق دكره، ص 58 .

الجدول رقم(01): الإختلاف بين الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية

وجـــــــــــه المقارنة	الرقابة المحاسبية	الرقابة الإدارية
الهـدف مـن الرقابة	- حماية الأصول من السرقة والضياع والإختلاس وسوء الإستخدام. - التحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في القوائم والتقارير المالية.	- التحقق من كفاءة أداة العمليات التشغيلية. - التحقق من الإلتزام بالقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات التي وضعتها إدارة الشركة.
طبيعـة عمليـة الرقابة	- التحقق من تنفيذ عمليات المنشأة وفقا لنظام تفويض السلطة الملائم والمعتمد من طرف الإدارة - التحقق من أن عمليات المنشأة قد تم تسجياها في الدفاتر والسجلات طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.	- إعداد الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية وقياس الأداء المالي وإجاد الإنحرافات ومعرفة أسبابها وإتخاد الإجراءات التصحيحية اللزمة. - التحقق من تنفيد وتطبيق الإجراءات والسياسات الإدارية.

المصـــدر: شـحاته السـيد شـحاته، محمـد السـيد سـراي، محمـد إبـراهيم راشـد، الرقابـة والمراجعـة الداخليـة الحديثـة (الرقابـة الداخليـة فـي بيئـة التشـغيل الإلكترونـي – مراجعـة الأصـول طويلـة الأجـل – قصـيرة الأجـل – مراجعـة الإرادات والمصروفات)، الإسكندرية – مصر –، دار التعلم الجامعي للطباعة والنشر والنوزيع، 2013، ص 17.

الشكل رقم (12): العلاقة بين أنواع وأهداف الرقابة الداخلية.



المصـــدر: عبـد الفتـاح الصـحن ،محمـد السـيد سـرايا، الرقابـة والمراجعـة الداخليـة ،الإسـكندرية – مصـر –، الـدار الجامعية، 2003 / 2004، ص 154.

الفرع الثاني: أدوات الرقابة الداخلية:

تتعـدد أدوات الرقابـة المسـتخدمة فـي أي مؤسسـة طبقـا لظروفهـا وإمكانياتهـا وحجمهـا، ومـن هـذه الأدوات نجـد السياسـة الإداريـة، الخـرائط، التكـاليف المعياريـة والموازنـات التخطيطيـة، الضـبط الـداخلي والمراجعـة الداخليـة، إلـى غيـر ذلـك مـن الأدوات المسـتعملة، وسـوف نقتصـر علـى أهـم هـذه الأدوات وهـي المراجعة الداخلية والضبط الداخلي.

أولا: المراجعة الداخلية:

تعـرف المراجعـة الداخليـة بأنهـا نشـاط تقييمـي داخـل المشـروع لخدمـة إدارتـه، وتقـوم بهـا إدارة داخـل المشـروع تسـمي إدارة المراجعـة الداخليـة، ومجالهـا عمليـات ونظـم المعلومـات وأنشـطة وأقسـام المشـروع ككل.

والمراجعـة الداخليـة أداة مـن أدوات الرقابـة الداخليـة فهـي تسـاعد الإدارة علـى متابعـة ومراقبـة كافـة عمليـات وأقسـام ومراكـز وأنشـطة المشـروع، ومخرجاتهـا عبـارة عـن تقـارير، يقـدم إلـى مجلـس الإدارة

أولجان المجلس مباشرة، والقائم بها موظف بالمشروع وإستقلاله إستقلال تنظيمي فقط، ويتحقق هذا الإستقلال بتبعية إدارة المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة مباشرة.

ووفقا للمعايير المهنية الصادرة عن المعهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمركية الخاصة بالمراجعة الداخلية الحديثة فإن المراجعة الداخلية هي وظيفة تقييم مستقل داخل الشركة لفحص وتقييم أنشطتها وذلك كخدمة لهذه الشركة.[1]

ثانيا: الضبط الداخلي:

يعتبر من أهم الأدوات الرقابية والتي تساعد على تنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية في المؤسسة وعلى تحقيق أهدافها.

ويعرف الضبط الداخلي بأنه" مجموعة من الإجراءات والترتيبات التي يتم وضعها بهدف التأكد من تنفيذ الأعمال وفقا للقواعد والمبادىء واللوائح المعمول بها في المؤسسة وكشف الأخطاء أو الانحرافات بهدف تصحيحها وعلاجها والمساعدة في تطوير أسس تنفيذ الأعمال المختلفة وتحسين مستوى أدائها"[2].

تعتبر هذه الإجراءات والترتيبات كقواعد وأسس للضبط الداخلي وتنقسم إلى ما يلي:[3]

1. قواعد وأسس عامة يتم وضعها بغرض حماية موارد المؤسسة من أي تصرفات غير مرغوب فيها، ومن أهم هذه الأسس التامين على الأصول، الرقابة الوقائية، الرقابة الحدية، الرقابة المزدوجة، نظام التفتيش ونظام مراقبة البريد.
2. قواعد أسس إدارية ويتم وضعها بغرض تقسيم الأعمال وتوزيع الاختصاصات والمسؤوليات ومن أهمها تحديد الاختصاصات لمختلف المستويات الإدارية ولكل فرد، وضع الإجراءات التفصيلية التي تحدد الخطوات التنفيذية اللازمة لأداء كل عملية من العمليات التي تقوم بها المؤسسة، تغيير وتبديل الاختصاصات بشكل دوري.

قواعد وأسس محاسبية يتم وضعها بغرض زيادة فاعلية النظام المحاسبي في مجال الرقابة على أنشطة المؤسسة ومن أهمها التسجيل الدفتري للعمليات من خلال مستندات سليم وكذلك الضبط الحسابي للدفاتر عن طريق مطابقة ما تم تسجيله دفتريا مع أرصدة الحسابات، مطابقة الأصول المسجلة دفتريا مع نتيجة الجرد الفعلي (المادي).

---

[1] : شحاته السيد شحاته ، وأخرون ، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة (الرقابة الداخلية في بيئة التشغيل الإلكتروني – مراجعة الأصول طويلة الأجل – قصيرة الأجل – مراجعة الإرادات والمصروفات)**، مرجع سبق ذكره، ص 121 .

[2] الدهراوي كمال الدين مصطفى، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة** ، الإسكندرية - مصر- ،الدار الجامعية ، ص 289.

[3] عبد الفتاح الصحن ،محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية ،الإسكندرية – مصر –، الدار الجامعية ، 2003 / 2004 ، ص ص 173 – 177.

المطلب الثالث: مكونات ومقومات نظام الرقابة الداخلية:

للرقابة الداخلية عدت مكونات ومقومات ومن أجل الحكم على سلامة نظام الرقابة الداخلية وجب دراسة هذه المكونات وتقويمها من إستنتاج مدى فعالية الرقابة الداخلية.

الفرع الأول: مكوننات الرقابة الداخلية:

كما ذكرنا سابقا فإن مفهوم الرقابة الداخلية يتضمن أمور أبعد بكثير من الأمور المرتبطة مباشرة في النظام المحاسبي، وتشمل الرقابة الداخلية خمسة عناصر تصممها الإدارة وتنفذها لتوفير تأكيد ملائم على تحقيق أهداف الرقابة، ويطلق عليها مكونات الرقابة، ووفقا لتقرير لجنة COSO* يتكون نظام الرقابة الداخلية من المكونات التالية والتي تمثل الهيكل المتكامل للرقابة الداخلية:[1]

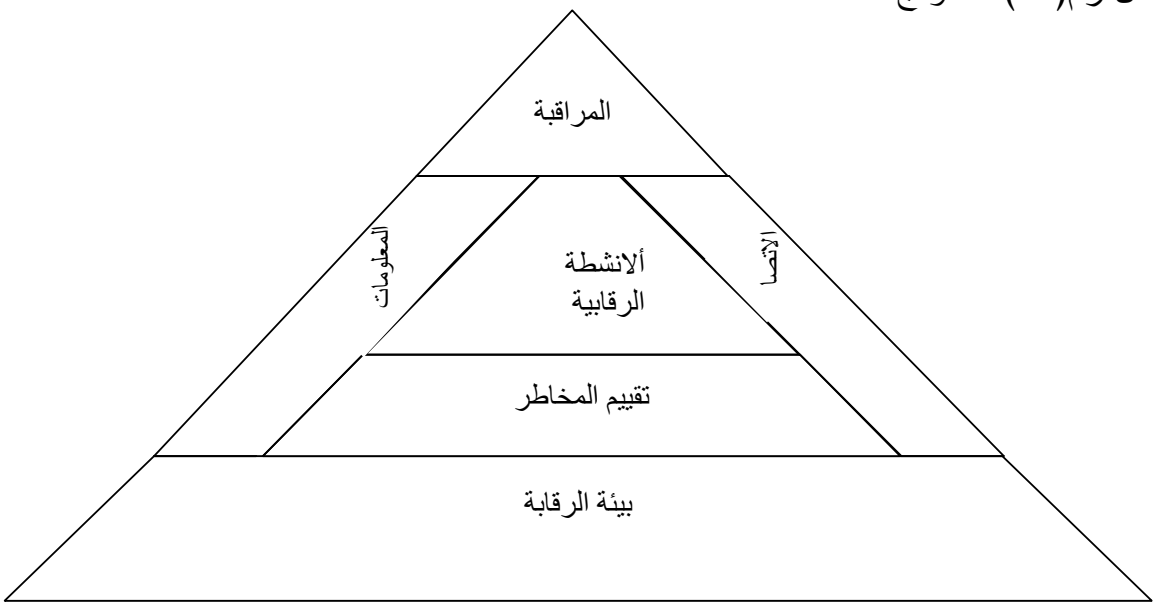
- ✓ بيئة الرقابة؛
- ✓ تقييم المخاطر؛
- ✓ أنشطة الرقابة؛
- ✓ المعلومات والإتصال؛
- ✓ المراقبة.

وتعتبر هذه المكونات بمثابة مقاييس يتم على أساسها تقييم كفاءة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة، وسنتعرض في هذا الجزء لكل جزء من مكونات هيكل الرقابة الداخلية وفقا لتقرير لجنة COSO والإصدارات المهنية الأمريكية الحديثة.

* Committee Of Sponsoring Organization هي إحدى اللجان المنبثقة عن مجمع المحاسبين الأمركيين، وعن لجنة ترودواي، وصدر تقرير هذه اللجنة في سبتمبر 1992.

[1] عبد الوهاب نصر، شحاته السيد شحاته، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة (في بيئة تكنلوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال)** ،مرجع سبق دكره ، ص ص 77، 78.

الشكل رقم(13) : نموذج COSO



المصـــدر: طـارق عبـد العـال حمـاد، حوكمـة الشـركات والأزمـة الماليـة العالميـة، الإسـكندرية –مصـر –، الـدار الجامعيـة الأسكندرية، 2009، ص 254.

أولا: بيئة الرقابة:

أعطـى تقريـر لجنـة COSO أهميـة كبيـرة لبيئـة الرقابـة بإعتبارهـا الأسـاس الـذي تبنـى عليـه بـاقي مكونـات هيكـل الرقابـة الداخليـة، وتتكـون بيئـة الرقابـة مـن العديـد مـن العوامـل بعضـها ذات صـلة مباشـرة بالإدارة وبعضها ذات صلة بتنظيم المنشأة ذاتها: [1]

1- نزاهـة الإدارة والقـيم الأخلاقيـة: ويـتم التعـرف علـى نزاهـة الإدارة والقـيم الإخلاقيـة لهـا مـن خـلال وجـود لائحـة للسـلوك تركزعلـى النزاهـة والقـيم الإخلاقيـة، مـع التحقـق مـن إتبـاع هـذه الائحـة سـواء كانـت مكتوبة أو في صورة خطاب ترسله الإدارة للعاملين بالمنشاءة بصفة دورية.

ويجـب أن تركـز هـذه الائحـة علـى ضـرورة إلتـزام العـاملين بـالقيم الأخلاقيـة التـي تضـمن حسـن سمعة الشركة ومصداقيتها مع ضرورة إلتزامهم بالقوانين واللوائح.

2- الإلتـزام بالكفـاءة: ويتحقـق الإلتـزام بالكفـاءة مـن خـلال وجـود مسـتويات لـلأداء داخـل المنشـأة مـع ضمان الإلتزام بتلك المستويات بصفة مستمرة.

3- دور ومشـاركة مجلـس الإدارة أو لجنـة المراجعـة: تلعـب لجنـة المراجعـة دورا هامـا فـي تـدعيم إسـتقلال مراجـع الحسـابات الخـارجي حيـث تتكـون هـذه اللجنـة مـن المـديرين أو أعضـاء مجلـس الإدارة غيـر التنفيـذيين، وتكـون أذات الإتصـال بـين مجلـس الإدارة ومراجـع الحسـابات الخـارجي متمثـل لجنـة المراجعة ومجلس الإدارة جانبا هاما من بيئة الرقابة في أي منشأة.

[1] عبد الوهاب نصر ، شحاته السيد شحاته ، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة (في بيئة تكنلوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال)** ،مرجع سبق ذكره ، ص ص 78-80 .

4- **فلسفة الإدارة ونمط التشغيل:** تعتبر فلسفة الإدارة ونمط التشغيل جزء هام من بيئة الرقابة، ويقصد بفلسفة الإدارة مدى إتزامها بتطبيق اللوائح والقوانين او ما إذا كانت لذيها الرغبة في القيام بعمليات تشغيلية تسمح بالمخاطرة أم لا.

5- الهيكل التنظيمي: يمثل الهيكل التنظيمي جزء هام من بيئة الرقابة لأى شركة، لأنه يتم تخطيط وتنفيذ أعمل الشركة والرقابة عليهامن خلال الهيكل التنظمي مع ضرورة دراسة الهيكل التنظيمي للشركة لمعرفة مزاياه وعيوبه.

6- تحديد وتوزيع السلطة والمسؤولية: تتأثر بيئة الرقابة في أي شركة بسلطات ومسؤوليات الأفراد والتي يتم تحديدها وفقا للهيكل التنظيمي المطبق في الشركة.

7- سياسات وممارسات الأفراد والموارد البشرية: وتتضمن تلك السياسات والممارسات طريقة توضيف العاملين وتدريبهم والتقييم المستمر لهم، وكذالك تحديد كيفية تحديد مرتباتهم، وكيفية ترقيتهم وتوقيع الجزاءات عليهم.

ولابد من وضع سياسات تتعلق بتلك الجوانب تعمل على تحقيق الكفاءة والسلوك الأخلاقي في ممارسات الأفراد، وتعتبر تلك السياسات عنصرا هاما من بيئة الرقابة.

ثانيا: تقيم المخاطر:

تتعرض أي منشأة عند مزاولة أعمالها للعديد من المخاطر، ولابد من تحديد وتحليل تلك المخاطر من ناحية تحديد وتحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف الشركة، والتعرف على إحتمال حدوثها، ومحاولة تخفيض حدة تأثيرها إلى مستويات مقبولة، وسنقوم بتفصيل هذه العناصر كما يلي:[1]

1- **تحديد الأهداف:** يعتبر تحديد أهداف الشركة أول خطوة لتقييم المخاطر، وتعتبر أهداف أي شركة بمثابة معايير تستخدم لتقييم أداء الإدارة.

ويجب على الإدارة أن تضع الخطط اللازمة لتحقيق تلك الأهداف مع ضرورة وجود تقارير مستمرة في جميع المستويات الإدارية تنبه إلى وجود أي خطر يتعلق بعدم تحقيق تلك الأهداف.

2- تحديد الخطر وإحتمال حدوثه: تتعرض أي منشأة للخطر الذي قد يؤثر على تحقيقها لأهدافها، وقد يحدث هذا الخطر بسبب عوامل داخلية أو خارجية.

وتجدر الإشارة أن معضم المصادر الداخلية للخطر يمكن للإدارة معرفتها وتحديدها، وبعضها لايمكن معرفته إلى عن طريق الجهات الخارجية مثل عدم فاعلية مخلس الإدارة أو لجنة المراجعة.

[1] شحاته السيد شحاته، وأخرون ، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة (الرقابة الداخلية في بيئة التشغيل الإلكتروني – مراجعة الأصول طويلة الأجل – قصيرة الأجل – مراجعة الإرادات والمصروفات)**، مرجع سبق ذكره، ص، ص 27 ،28 .

3- مواجهة الخطر الذي تواجهه الشركة: بعد التعرف على المخاطر الداخلية والخارجية التي يمكن أن تتعرض لها الشركة، ينبغي إتخاد الإجراءات الملائمة لمواجهة تلك المخاطر المحتملة والسيطرة عليها.

أي أنه لابد أن يفهم مراجع الحسابات جيدا للكيفية التي بها يتم تقييم إدارة الشركة للخطر المتعلق بإعداد القوائم المالية.

والخطر يمكن أن يظهر يسبب التغيرات التي تحدث في البيئة التشغلية أو بسبب العاملين الجدد، أو بسبب النمو السريع، أو وجود عمليات أجنبية، أو إستخدام تكنلوجيا جديدة، أو أنظمة معلومات جديدة أو مجددة.

ثالثا: أنشطة الرقابة:

الأنشطة الرقابة هي السياسات والإجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ توجيهات الإدارة وهي تساعد في ضمان القيام بالأعمل الضرورية للتعامل مع المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف الكيان وتحدث الأنشطة الرقابة في جميع أنحاء المنظمة وعلى كل المستويات وفي كل الوظائف، وهي تشمل مجموعة من الأنشطة المتنوعة كالموافقات والتصريحات وأعمال التحقق والمطابقة ومراجعة الأداء التشغيلي وأمن الأصول وتقسيم الواجبات.[1]

ومع ذلك يمكن أن نصنف الأنشطة الرقابية إلى المجموعات التالية:[2]

1. الفصل الملائم بين الواجبات؛
2. التصريح الملائم للعمليات المالية والأنشطة؛
3. المستندات والسجلات الملائمة؛
4. الرقابة الفعلية على الأصول والدفاتر؛
5. الضبط المستقل للأداء.

رابعا: المعلومات الإتصالات:

يتعلق هذا الجزء من إجراء هيكل الرقابة الداخلية بضرورة توصيل المعلومات داخل الهيكل التنظيمي للشركة لضمان تحقيق أهداف الشركة.

ويتم توصيل تلك المعلومات لمختلف المستويات الإدارية للشركة إلى أعلى وإلى أسفل من خلال قنوات إتصال مفتوحة تسمح بتدفق تلك المعلومات وإعداد القوائم المالية، ولاشك أن هناك أهمية كبيرة لعملية توصيل المعلومات للحكم على كفاءة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية.

ويجب على مراجع الحسابات أن يتفهم نظام المعلومات المحاسبي لمعرفة كلا من: [3]

---

[1] طارق عبد العال حماد ، **حوكمة الشركات والأزمة المالية العالمية** ، الإسكندرية –مصر - ، الدار الجامعية الأسكندرية ، 2009 ، ص 256 .

[2] أمين السيد أحمد لطفي ،**دراسات تطبيقية في المراجعة** ، الإسكندرية – مصر - ، الدار الجامعية ، 2008 ، ص 190 .

[3] شحاته السيد شحاته ، وأخرون ، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة (الرقابة الداخلية في بيئة التشغيل الإلكتروني – مراجعة الأصول طويلة الأجل – قصيرة الأجل – مراجعة الإرادات والمصروفات)**، مرجع سبق ذكره، ص ، ص 29 ، 30 .

- كيفية التشغيل المحاسبي للعمليات منذ ظهور ونشأة إلى أن يتم إظهار أثر ونتيجة هذه العملية في القوائم المالية، وينضمن ذلك بيان الوسائل الإلكترونية التي تستخدم لتسجيل تلك العمليات ولتحويل والحفاظ على المعلومات.
- التقارير المحاسبية والكيفية التي يتم إستخدامها لتوصيل التقارير المالية (قنوات الإتصال).

خامسا: المراقبة:

ويقصد بهذا الجزء المراقبة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف أجزاء أو مكونات هيكل الرقابة الداخلية للتحقق من فعاليته وكفاءته.

ويتوقف مدى تكرار المراقبة والتقييم على نتائج المراقبة المستمرة والمخاطر المرتبطة بهيكل الرقابة الداخلية وعلى طبيعة أنشطة الشركة.

ومن الأدوات المستخدمة لرقابة هيكل الرقابة الداخلية هو وجود أدارة المراجعة الداخلية والتي يجب أن تقدم التقارير لنتائج المراقبة إلى مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة ويجب أن تتم عملية المراقبة بواسطة أفراد مؤهلين لذلك وخاصة العاملين بإدارة المراجعة الداخلية حيث ينظر تقرير لجنة COSO للمكونات الخمسة لهيكل الرقابة الداخلية على أنها مقاييس يمكن على أساسها تقييم فعالية الرقابة الداخلية.[1]

الفرع الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية:

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

أولا: الهيكل التنظيمي:

ينبغي أن يوجد في المؤسسة هيكل تنظيمي يجسد الوظائف والمديريات وتحديد سلطات كل منها بوضوح ودقة تامة مع إبراز العلاقات فيما بينهم، وعليه تظهر حساسية ودور الهيكل التنظيمي في بسط نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة كون أن تصميم هذا الهيكل يراعي فيه المعيار الآتية:[2]

1. حجم المؤسسة؛
2. طبيعة النشاط؛
3. تسلسل الاختصاصات؛
4. تحديد المديريات؛
5. تحديد المسؤوليات و تقسيم العمل؛
6. البساطة و المرونة؛

[1] عبد الوهاب نصر ، شحاته السيد شحاته ، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة (في بيئة تكنلوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال)** ،مرجع سبق دكره ، ص 84 .

[2] طواهر محمد التهامي ومسعود صديقي. **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، ص 98.

7. مراعاة الاستقلالية بين المديريات (التي تقوم بالعمل ليست هي التي تحتفظ بالأصول، وليست هي التي تقوم بمحاسبة الأصول).

ثانيا: نظام المعلومات المحاسبية:

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم أحد أهم المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال، فنظام المعلومات المحاسبية الذي يعمل وفق طرق واضحة منصوص عليها قانونا 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، انطلاقا مما سبق يجب أن يكون نظام المعلومات المحاسبية وسيلة لتحقيق ما يلي: [1]

1. الرقابة على سجلات التشغيل وتنفيذ العمليات ، إذ أن هذه السجلات تمثل مصادر البيانات وتدفقها؛
2. تبويب البيانات ووضع دليل مبوب للحسابات؛
3. تصميم السجلات المحاسبية بطريقة مناسبة للرقابة.

بغية دعم نظام الرقابة الداخلية يجب أن يتوافر نظام المعلومات المحاسبية على العناصر الآتية لذلك سوف نتطرق إلى العناصر المكملة لذلك:

أ- وجود مستندات داخلية كافية لتغطية كافة أوجه النشاط، وكما توضح المسؤوليات؛

ب-وجود دليل للإجراءات والسياسات المحاسبية (يوضح الطرق التي تتبع لمعالجة العمليات)؛

ت-إعداد موازنات تخطيطية تفصيلية للعمليات و متابعة تنفيذها؛

ث-وجود نظام تكاليف فعال (لقياس الأداء الفعلي).

ثالثا: إجراءات تفصيلية:

إن العمل التسلسلي للوظائف المختلفة داخل المؤسسة يدعو إدارة هذه الأخيرة إلى طرح إجراءات تفصيلية لتنفيذ الواجبات على مستوى المديريات 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. [2]

[1] صديقي مسعود، **دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية**، مرجع سبق ذكره، ص 85 .

[2] صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره ، ص 85 .

رابعا: اختيار الموظفين الأكفاء:

مما لا شك فيه أن العامل الكفء يلعب دورا مهما في إنجاح وتحقيق مبتغيات المؤسسة، لذلك يعتبر هذا العامل أحد المقومات الأساسية التي يرتكز عليها نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه، فبدون العاملين المدربين والحريصين على أداء أعمالهم وفق ما رسمته الخطة العامة للمؤسسة لا يمكن أن نحصل على نظام للرقابة الداخلية الفعالة، يراعى في اختيار الموظفين العناصر التالية: [1]

1. شهادات في ميدان العمل؛
2. خبرة تمكنه من التحكم في وظيفته؛
3. الالتزام بالسياسات المرسومة؛
4. احترام نظام التدريب.

كما يجب أن يوجد نظام عادل للحوافز والترقيات يثير حماس العاملين ويزيد من كفاءتهم الإنتاجية بغية تحقيق أهداف المؤسسة بشكل عام .

خامسا: رقابة الأداء :

تعمل إدارة المؤسسة من خلال تحديد أهدافها بوضوح في الخطة المرسومة على تحقيق هذه الأهداف بفعالية وبما يكفل الالتزام بسياستها، غير أن الالتزام بمستويات الأداء قد لا يدوم طويلا مما ينتج انحرافات عن المستويات المرسومة، لذلك ينبغي دراسة ووضع إجراءات كفيلة بتصحيحه وتتمثل في الآتي: [2]

1- **الطريقة المباشرة:** وتكون بالتدخل المباشر من المسؤول على العمل الذي ينفذه أعوانه؛

2- **الطريقة غير المباشرة:** وتكون باستعمال الأدوات المختلفة للرقابة (ميزانيات تقديرية، تكاليف معيارية).

سادسا: استخدام كافة الوسائل الآلية:

إن استعمال الآلة الحاسبة وتأليه العمل المحاسبي بإدخال الإعلام الآلي، من شأنه أن يدعم نظام الرقابة الداخلية من حيث أن هذه التأليه توفر الآتي: [3]

1. دقة و سرعة المعالجة؛
2. سهولة الحصول على المعلومات؛
3. حماية الأصول بوجود برامج مساعدة؛
4. توفير الوقت؛
5. تدعيم العمل بكفاءة؛
6. خفض تكلفة المعالجة؛

---

[1] طواهر محمد التهامي ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره ، ص 99 .

[2] نفس المرجع ، ص 86 .

[3] طواهر محمد التهامي ومسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره ، ص 99 .

7. التحكم في المعلومات.

أن تأمين مسار المعالجة الآلية يكون من خلال:

أ- الالتحام: يجب أن يتم مسار المعالجة الآلية للبيانات وفق طرق وإجراءات منظمة ومنطقية ومتجانسة.

ب-الوقاية: يجب أن يخضع مسار المعالجة الآلية للبيانات إلي شكل منظم للرقابة بغية تدارك الأخطاء والغش وإجراء التصليحات اللازمة .

المطلب الرابع: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

لقد سبق تعريف نظام المراقبة الداخلية على أنه مجموعة ضمانات في التحكم في المؤسسة، وعليه لا بد من تقييم كل طرق العمل والإجراءات والتعليمات المعمول بها قصد الوقوف على آثارها على الحسابات والقوائم المالية، ينبغي التأكيد هنا على ضرورة تقييم هذا النظام وذلك حتى يتسنى للمراقب فحص الحسابات، وتكمن هذه الضرورة في الأسباب التالية :[1]

1- ليس في استطاعة المراجع التأكد من أن التسجيلات تعكس كل العمليات بالرغم من مراجعة كل التسجيلات، ولا يتأكد من ذلك إلا بعد تقييم مختلف النظم الجزئية ومعرفة أنها خالية من الأخطاء وأن كل تدفق(داخل، خارج) لا بد أن يسجل؛

2- لا يمكن للمراجع عمليا تدقيق كل الحسابات ولمكن جزء منها فقط، وللحكم على أن الكل صحيح عليه التأكد من أن كل عملية تفسر وتسجل بنفس الطريقة، أي استمرارية الإجراءات وطرق العمل المتبعة؛

3- يقوم المراجع بمراجعة مستندية أي دراسة المستندات المبررة للعملية وعليه وعليه لكي يثق في هذه الأخيرة خصوصا إذا كانت تحضر داخل المؤسسة (مستندات داخلية) أن يعرف كيفية إعدادها، تدقيقها عبر مختلف المصالح التي تمر بها والمحافظة عليها في الأرشيف هذا يجعله يتأكد من أنها تبرر، جزئيا، أو لا تبرر العمليات المسجلة.

وفي تقييمه للنظام ، لا بد أن يتلقى أجوبة على الأسئلة الرئيسية الثلاثة التالية:

أ- ما هي الإجراءات المعمول بها التي الهدف منها تحقيق رقابة داخلية فعالة ؟

ب-هل أن تلك الإجراءات مطبقة فعلا ؟

ت-هل الإجراءات كافية لخلق رقابة داخلية حسنة مما يؤدي إلى صحة القوائم المالية ؟

إن فحص وتقييم إجراءات نظام المراقبة الداخلية لأية مؤسسة يتضمن 5 خطوات، نستعرضها بإيجاز كما يلي:

[1] محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية ، عدم ذكر السنة ، ص 43 .

الفرع الأول: وصف الأنظمة و الإجراءات:

على المراجع في هذه المرحلة أن يتمعن في الإجراءات و يحاول فهم كيفية عملها، و ذلك باستجواب موظفي المؤسسة، ثم يقوم بالتعبير عن الإجراءات التي فهمها حتى يتمكن من استعمالها في إطار تقييمه لقوى و ضعف الرقابة الداخلية.

في هذه المرحلة يمكن أن يستعمل المراجع وسيلتين أساسيتين تتمثلان في الأسلوب الوصفي وخرائط التدفق، بالإضافة إلى طريقة الاستجوابات. [1]

أولا: التمعن في الإجراءات و استجواب موظفي المؤسسة:

تختلف إجراءات الرقابة الداخلية باختلاف المجال الذي تنشط فيه المؤسسة وهيكلها التنظيمي، فالمراجع يلاحظ بتمعن الإجراءات الموضوعة من طرف إدارة المؤسسة، طريقة عملها، العلاقات الموجودة بينها، والتعبير عنها.

كما يمكن للمراجع أن يستعمل طريقة الاستجوابات وذلك باستجواب موظفي المؤسسة، ففي الحقيقة لا يمكن تنفيذ مهمة المراجعة دون استجواب. [2]

هناك مجموعة من القواعد التي يجب احترامها عند استعمال هذه الطريقة و هي:

1. احترام السلم التنظيمي، فلا يجب استجواب موظف دون أن يكون مسؤوله بعلم بهذا الاستجواب إلا في حالات خاصة؛
2. التذكير بالمهمة وأهدافها، حتى نتجنب ارتباك الموظف الذي سيستجوب وبالتالي إعطائه لأجوبة خاطئة؛
3. حصر أجوبة الموظف في العمل الذي يقوم به دون التدخل في عمل موظف آخر؛
4. سماع المراجع للأجوبة أكثر مما يتكلم هو، فعلى المراجع توجيه الاستجواب نحو ما يريد سماعه.

ثانيا: خرائط التدفق و الأسلوب الوصفي:

انطلاقا من الملاحظات والاستجوابات، يعبر المراجع عن نظرته للعمليات وإجراءات الرقابة الموضوعة، هذا التعبير يمكن أن يكون على شكل وصف كتابي، ولكن يستحسن أن يرفق هذا الوصف بخرائط تدفق، أي أشكال تسطر مختلف التدفقات والرقابات المنفذة.

[1] شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك الدورة "مبيعات - مقبوضات" ،رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2003 / 2004 ، ص 118.
[2] نفس المرجع ، ص 118 .

ففي العمليات المعقدة، تتميز خرائط التدفق بالمزايا التالية: [1]

1. تسهيل عملية الفهم و الاتصال؛
2. طريقة تحضير هذه الخرائط تجعل المراجع يتحقق من صحة فهمه للنظام؛
3. استعمال هذه الطريقة تبين نقائص النظام من حيث فهمه، ومن ثم نقاط ضعفه، كما أن خرائط التدفق تسمح للمراجع بإيجاد الإجراءات الرقابية الملائمة.

الفرع الثاني: أختيار والفهم:

يقوم المراجع بإختيار الإجراءات من بدايتها إلى نهايتها بهدف التأكد من تطابق وصف الإجراءات مع ما وهو موجود في الواقع، ويتم ذلك عن طريق التأكد الشفهي وأختيار بعض العمليات، وعمليا تتم هذه العملية في السنة الأولى بشكل يتزامن مع وصف النظام، وليس الهدف منها البحث عن الأخطاء ولاكن التأكد من تطابق النظام الموصوف مع واقع المؤسسة، ويقوم المراجع بإختيار عدد محدود من العمليات ويتتبع دورتها بالصعود إلى أصلها ثم النزول إلى النتيجة التي تقدمها، ويقوم بفحص تطابق معالجة الوثائق مع ما هو مشار إليه على المخطط تدفق الوثائق ،يقدم إختيار التطابق ضمان على صحة وصف النظام، وفي حالة إكتشاف الأخطاء يجب تصحيح الوصف، ويعاد هذا الإختيار كل سنة للتأكد من عدم تغيير النظام بالنسبة للسنة الماضية . [2]

الفرع الثالث: التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية :

إنطلاقا من الخطوتين السابقتين يقوم المراجع بالقيام بتقييم أولي عن الرقابة الداخلية، عن طريق استخراجه مبدئيا لنقاط القوة ونقاط الضعف، وهي تتعلق بتصميم التنظيم الموجود في المؤسسة ولكنها لاتدرس تطبيقه الجيد من طرق العمال، ويمكن استخدام عدة طرق للتقييم الأولي للإجراءات كقوائم استقطاب الرقابة الداخلية المغلقة، وتعتبر الإجابات السلبية عموما عن ضعف الرقابة الداخلية والتي يتم تحليلها فيما بعد بدقة، والاجابات الاجابية تعبر عن نقاط قوة الرقابة الداخلية دون توفر الوسائل اللازمة للتحقق منها، وعند الانتهاء من مرحلة التقييم الأولي، يقوم المراجع بإعداد ورقة تقييم أهداف الإجراءات. [3]

الفرع الرابع: اختبارات الاستمرارية:

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

[1] شعباني لطفي ، مرجع سبق ذكره ، ص 119 .
[2] عيادي محمد لمين ، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة ، رسالة ماجستير ، جامعة الجزائر ، 2007 / 2008 ، ص ص 143 144 .
[3] نفس المرجع ، ص 144 .

الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار ولا تحمل خللا، يحدد حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الأخطار المحتملة الوقوع عند دراسة الخطوات السابقة لها، كما تعتبر دليل على حسن السير خلال الدورة وفي كل مكان. [1]

الفرع الخامس: التقييم النهائي لنظام المراقبة الداخلية:

باعتماده على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره، عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف (ضعف التصور) التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام، بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط الضعف ونقاط القوة) يقدم المتدخل حوصلة في وثيقة شاملة، مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الاجراءات، تمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة، تقريرا حول المراقبة الداخلية يقدمه المراجع إلى الإدارة، كما تمثل أحد الجوانب الإجابية لمهمته. [2]

يسهل أو يصعب فحص الحسابات والقوائم المالية حسب مدى جودة المراقبة الداخلية .بتعبير آخر، أن جودة هذا النظام تجعل المراجع يخفف تدقيقاته وتحرياته المباشرة وأن ضعفه يجعله يتعمق أكثر في ذلك.

يتميز النظام الجيد بتنظيم داخلي جيد، يظهر ويحدد بكل وضوح[3]:

أولا: وظيفة ومسؤولية كل فرد في المؤسسة، في شكل مكتوب إن كان ذلك ممكنا، ومفهوم من طرف الجميع؛

ثانيا: نظام يعطي الرخص اللازمة ويراقب كل العماليات، في شكل إجراءات وطرق العمل التي ينبغي اتباعها عند انجاز كل عملية من العمليات التي تقوم بها المؤسسة، كما يعطي كيفية معاملتها وإدخالها في نظام المعلومات، الذي يمثل النظام الصورة للنظام الحقيقي المتمثل في المؤسسة؛

ثالثا: ينبغي، لتحقيق أهداف نظام المراقبة الداخلية وتطبيق محتواه، وجود موظفين ذوي كفاءات عالية وإخلاص في العمل يؤمنون أن تحقيق هذه الأخيرة لأهدافها تحقيق لأهدافهم.

[1] محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص 46 .
[2] نفس المرجع ، ص 47 .
[3] محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص 47 .

المبحث الثالث: مساهمة آليات حوكمة الشركات في تفعيل الرقابة الداخلية

تؤدي حوكمة الشركات دورها الرقابي وذلك من خلال مجموعة من الآليات والمتمثلة في الآليات الداخلية والخارجية ومدى تكامل هذه الآليات مع بعضها البعض، ودور هذه الآليات في تعزيز الرقابة الداخلية في المؤسسة وسيتم التطرق لها فيما يلي:

المطلب الأول: مساهمت الآليات الداخلية لحوكمة الشركات في تفعيل الرقابة الداخلية:

تنصب الآليات الداخلية على الأنشطة وفعالية الشركة، وإتخاد الإجراءات الازمة لتحقيق أهداف الشركة، والهدف من الآليات الرقابة الداخلية للحوكمة هو فرض رقابة على المؤسسة وحل المشاكل التي تنشأ عن إنفصال الملكية عن التسيير، وتتمثل هذه الآليات في كل من المراجعة الداخلية، مجلس الإدارة ومايتفرع عنه من لجنة المراجعة بالإضافة إلى نظام الرقابة الداخلية والإفصاح، وتحقيقا لأهداف الدراسة بتوضيح دور هذه الآليات وتحديد أثارها على تعزيز الرقابة الداخلية. [1]

الفرع الأول: مجلس الإدارة:

يوجد في قلب أي نظام من نظم حوكمة الشركات مجلس لإدارة الشركة تكون مهمته هي توجيه شؤون الشركة والإشراف عليها، إذا ما نظر إلى المجلس بإعتباره مؤسسة للرقابة من خلال التمثيل، فإنه يتعين الإلمام بعديد ترتيباته التنظيمية الممكنة، وتعتبر الترتيبات المختلف لمحالس إدارة الشركات متسقة مع نظام حوكمة الشركات القائم في مجال الأعمال وتعكس الترتيبات القائمة مجموعة العوامل التاريخية، الإجتماعبة، الإقتصادية، السياسية والثقافية التي تتفرد بها كل دولة .[2]

ولمجلس الإدارة دور كبير في حوكمة الشركات من خلال تقنين قدرته في الرقابة على المديرين ومحاسبتهم عن المسؤوليات الملقات على عاتقهم مما يؤدي ببساطة إلى تحسين قدرة الشركة على إنتاج التروة، وتحسين الأداء على كافة المستويات في المنشأة من خلال عملية التدقيق والمراجعة، ومن ناحية أجرى فإن الحوكمة الجيدة من خلال إشراف ورقابة مجلس الإدارة تزيد من إحتمالات سرعة استجابة الشركة للتغيرات في بيئة الأعمال والأزمات والفترات المحتمة للهبوط في الإعمال مما يؤكد للمستثمرين أن إستثماراتهم ستظل في أمان.

وبصفة عامة فإنه عن طريق الإشراف على المديرين التنفيذيين بالشركة، يمكن لمجلس الإدارة الجيد أن يضمن الأداء الإقتصادي الجيد، كما أن وجود الحوكمة وقدرتها على تحقيق معدلات مرتفعة من الأداء تؤدي إلى تخفيض تكاليف رأس المال وزيادة قيمة مايملكه المساهمون، وعلى هذا

[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 30 .

[2] مارك هيسيل، **حوكمة الشركات في القرق الحادى والعشرين** ، ترجمة (سمير كريم)، الطبعة الثالثة، مركز المشروعات الدولية الخاصة - واشنطون دى .سى ، 2003 ، ص 79 .

يمكن القول أن مجلس الإدارة يعتبر نقطة البداية والأساس الذي يقوم عليه التطبيق السليم للحوكمة الشركات ودوره في الرقابة على الشركة. [1]

ولكي تكون هذه المجالس فعالة ينبغي أن تكون في الموقف الذي يؤهلها للعمل لمصلحة الشركة وفب ذات الوقت تأخد الأهداه الإجتماعية للشركة بعين الإعتبار، وفضلا عن الإشراف المستمر على أداء الشركة والإفصاح عن ذلك، ولكي يتمكن مجلس الإدارة من القيام بواجباته في التوجيه والمراقبة، يلجأ إلى تأليف مجموعة من اللجان من بين أعضائه من عير التنفيذيين وأبرزها:

1. لجنة التدقيق؛
2. لجنة المكافآت؛
3. لجنة التعيينات.

أولا: صلاحيات مجلس الإدارة:

تتلخص صلاحيات مجلس الإدارة في ثلاث صلاحيات هي: [2]

1- الإشراف: من الممكن إعتبار مجلس الإدارة مجموعة من الإستشاريين الذين يشرفون على المدير التنفذي، ويقدمون له النصح، وذلك بطريقتين:
   أ- إما إستباق المدير التنفذي بوضع الخطط وتحديد النقاط المستهدفة له.
   ب- وإما بإطلاق يد المدير التنفذي والإكتفاء بالتعليق والتعديل أو للخطط والقرارت التي تصدر عنة، وماينبثق عن سلصة الإشراف يسمى (التوجيهات).
2- الرقابة: ترصد مجالس الإدارة أداء المدر التنفذي وأداء المؤسسة لتتأكد من سير الأمور في إتجله تحقيق مصلحة أصحاب المؤسسة وفي إطار قانوني متفق عليه، وما ينبثق عن سلطة الرقابة يسمى (تعليمات).
3- الولاية: أي صياغة الخطوط العامة العرضية لسير الأمور في المؤسسة لتحقيق عدة غايات نهائية، هي الغرض الأساسي من وجود المؤسسة داخل حدود وقيود معينة، وما ينبثق عن سلطة الولاية يسمى (توصيات).

ثانيا: إرشادات حوكمة الشركات لمجلس الإدارة واللجان التابعة له:

سوف نستعرض في هذا الجرء الإرشادات العامة لعمل مجلس الإدارة واللجان التابعة له، وهذه الإرشادات تهدف إلى تحسين تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على المستوى الطويل، وتساعد أعضاء محلس الإدارة في كيفية القيام بوظائفهم في الرقابة على الشركة، وهي كمايلي:

[1] محمد مصطفى سليمان ، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي و الإداري ، مرجع سبق ذكره ، ص – ص 95 – 97 .
[2] جون كارفر ، نشرة نصف شهرية تصدر عن : الشركة العربية للإعلام العلمي (شعاع) ، العدد 242 ، يناير 2003 ، ص 1 .

1. دور مجلس الإدارة:

المسؤولية الأساسية لمجلس الإدارة في الشركة هو العمل على نجاح الشركة في المدى الطويل وتعظيم الأرباح، ويتمثل دور مجلس الإدارة في الآتي:

أ- مراجعة الأهداف و السياسات والخطط الأستراتيجية بالشركة

ب-بمجرد إعتماد مجلس الإدارة لتلك الأهاد والخطط الإستراتيجية، يجب على أعضاء المجلس مساعدة رئيس المجلس والمديرين التنفذيين في تحقيقها.

ت-يجب على مجلس الإدارة مراجعة مدى التزام الشركة بالمتطلبات القانونية التي تحكم الشركة والمتطلبات الخاصة بالإفصاح والرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والمراجعة وعملية إعداد التقارير المالية.[1]

2. إختيار رئيس مجلس الإدارة و المدير التنفيذي:

يجب أن يشعر مجلس الإدارة بالحرية في إختيار مايبدو الأفضل بالنسبة للشركة في فترة معينة، لذلك لاتوجد سياسة في مجلس الإدارة توضح ماإذا كان دور المدير التنفيذي منفصلا عن دور رئيس مجلس الإدارة أم لا، يكون لرئيس مجلس الإدارة دور محوري في خلق ظروف مناسبة للأعضاء وضمان فاعلية أعمال المجلس، ويتم وصف دور الرئيس واختصاصات ومسئولياته حتى يكون فعالاً.[2]

3. مسؤوليات مجلس الإدارة:

بصفة عامة تتمثل مسؤوليات مجلس الإدارة في الأتي: [3]

أ- مراجعة وإعتماد الموازنةالسنوية، الخطط المالية السنوية، التقرير السنوية المتعلقة بإدارة المخاطر؛

ب-مراجعة العمليات الخاصة بالتخطيط الإستراتيجي للشركة والمحافظة على الأهداف؛

ت-تقييم وإعتماد أداء رئيس الشركة في ضوء الأهداف التي تم وضعها لها؛

ث-تعيين أعضاء جدد بمجلس الإدارة، وإختيار أعضاء اللجان التابعة لمجلس الإدارة، وتدريب الأعضاء جدد، وإختيار المديرين التنفيذيين الجدد؛

ج-مراجعة مدى إلتزام الشركة بتطبيق اللوائح والقوانين التي تفرضها الدولة وأتخاذ الإجراءات اللازمة في حالة وجود تجاوزات من قبل الإدارة؛

ح-بالتعاون مع لجنة المراجعة، يجب أن يقوم المجلس بالتأكد من مدى التزام الشركة بتطبيق المتطلبات الخاصة بإعداد القوائم والتقارير المالية السنوية؛

[1] محمد مصطفى سليمان ، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي و الإداري ، مرجع سبق ذكره ، ص 121 .
[2] جون سوليفان ، حوكمة الشركات في القرق الحادى والعشرين ، مرجع سبق ذكره ، ص 154 .
[3] محمد مصطفى سليمان ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 122 123 .

خ- المراجعة والإشراف على إنشاء وتقييم هيكل الرقابة الداخلية الذي أنشأته الإدارة والمتعلق بإعداد القوائم المالية؛

د- مراجعة وحل المشاكل المتعلق بالمعاملات التي قد تتضمن تعارض في المصالح؛

ذ- بالتعاون مع لجنة المراجعة، يجب على أعضاء مجلس الإدارة المراجعة والإشراف على وضيفة المراجعة الداخلية بالشركة.

4. اللجان التابعة لمجلس الإدارة:

وتتمثل فيما يلي: [1]

أ- يجب أن تضم لجنة المكافآت ثلاثة أعضاء على الأقل يتمتعون بالاستقلالية ويجب أن يتم نشر كل المعلومات عنها؛

ب-يجب أن تكون هذه اللجنة قد فوضت المسئولية بالنسبة لوضع المكافآت لكل المديرين التنفيذيين والرئيس، وعليها كذلك أن تضع مستوى وهيكل المكافآت التنفيذيين والمديرين، وهي مسئولة أيضاً عن تعيين مستشاري المكافأة؛

ت-لا ينبغي أن يكون شخص واحد عضواً في اللجان الثلاثة (لجنة المراجعة – لجنة التعيينات – لجنة المكافآت) في وقت واحد؛

5. تقييم أداء مجلس الإدارة واللجان التابعة له:

يجب على مجلس الإدارة القيام بشكل سنوي بإجراء تقييم ذاتي لهم ولكل عضو على حدى، لتحديد درجة فاعلية المجلس في القيام بوظائفه ويجب عليه أيضا، الأخد في الإعتبار طبيعة المهارات والخبرات المتوافرة في أعضائه وذلك لتحديد ما إذا كان المجلس تتوافر به المهارات والخبرات التي تمكن المجلس من أداء مسؤولياته الإشرافية بفعالية أم لا، وأيضا يجب على اللجان التابعة للمجلس القيام بذلك التقييم الذاتي لهم بشكل سنوي، وعرض نتائجه على مجلس الإدارة، ويجب أن يتم هذا التقييم في ضوء النظام الأساسي لكل لجنة.[2]

[1] طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات المفاهيم – المبادىء – التجارب "تطبيقات الحوكمة في المصارف، مرجع سبق ذكره ، ص 197.

[2] محمد مصطفى سليمان ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 125 126 .

6. عوامل تحسين مستوى تطبيق الحوكمة في مجالس الإدارة:

قام الإتحاد القومي لمديري الشركات ومؤسسة إيرنست أند يونغ Association of Corporates Directors بوضع الوصايا العشر التالية لمساعدة مجالس إدارةErnst & Young المنشأة على تحسين ممارسات الحوكمة بها وفقاً لما تحتاج إليه كل شركة، منها: [1]

أ- التفكير في إضافة أشخاص خارجيين مستقلين لملء الفجوات في الخبرة ولضمان إشراف أكثر إستقلالاً على إتخاذ القرارات في مجلس الإدارة؛

ب-التفكير في جميع مراحل تطور المنشأة في إنشاء لجنة دائمة للمراجعة أو لجنة دائمة لتحديد المرتبات والترشيحات أو كل هذه اللجان الثلاث معاً للتركيز بشكل أكبر على تلك الموضوعا؛

ت-ضرورة الموازنة بين التركيز على التخطيط الإستراتيجي والإشراف القوي على النواحي الرئيسية مثل إدارة المخاطر والموارد البشرية وتداول المناصب الإدارية؛

ث-وضع آلية يمكن عن طريقها تحديد الإختصاصات والسلطات التي يحتاج إليها مجلس الإدارة ؛

ج- عند البحث عن أعضاء جدد لمجلس الإدارة يجب السعي إلى ضم مرشحين من ذوي النزاهة والخبرة في الصناعة والإتصالات القوية؛

ح- وضع إرشادات للعمل في مجلس الإدارة مع التأكد من قيام أعضاء مجلس الإدارة المحتملين بتخصيص الوقت اللازم للعمل في المجلس؛

خ- زيادة درجة الأداء عن طريق زيادة عدد الإجتماعات وزيادة الوقت المخصص للإعداد للإجتماعات؛

د-التركيز على المعلومات ولكن مع التركيز في الوقت نفسه على هيكل وآليات عمل مجلس الإدارة؛

ذ-التفكير في تحديد مستوى معين كحد أدنى لملكية أعضاء مجلس الإدارة من أسهم المنشأة لتحقيق قدر أكبر من التوازن بين مصالحهم ومصلحة الشركة وأصحابها؛

ر- إتباع الوصايا السابقة بقدر من الحساسية يتناسب مع مستوى نضج الشركة والبحث عن الحلول الأفضل ملاءمة لمرحلة الحياة التي بلغتها الشركة .

الفرع الثاني: دور المراجعة الداخلية في تعزيز الرقابة الداخلية:

تتحدد طبيعة المراجعة الداخلية بالدور الذي تؤديه في دعم الوظيفة الراقبية لإدارة المنشأة، وتتضح أهميتها بصورة خاصة بضرورة تحسين الأداء الرقابي للإدارة والإدارة ذاتها ويمكن ان نرجع ظهور هذا الاتجاه إلي ثلاث عوامل وهي زيادة حالة فشل المنشأت وإفلاسها، والتغير في أنماط الملكية، والتغيرات في البيئة النظامية التي تعمل فيها المنشأة.

[1] عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، إتحاد المصارف العربية مصر، 2007، ص ص 115، 116 .

أولا: بعض التشريعات الخاصة بدور المراجعة الداخلية:

وأدت هذه التطورات في بيئة الاعمال الي ظهور الحاجة لتدخل الجهات الرقابية والتشريعية لضمان حماية حقوق المستثمرين في المنشأة، وتمثلة فيما يلي:[1]

- ✓ صدور تقرير لجنة تريدواي في عام 1987 م والذي وضع العديد من التوصيات للحد من الغش في القوائم المالية، ولتحسين الرقابة والأداء الرقابي في المتشأت، وينادي التقرير بضرورة تحسين الأداء الإداري، ووجود لجان مراجعة مستقلة وفعالة، وإشراف دقيق للجان المراجعة للتأكد من إستقلالية كل من المراجع الخارجي والمراجعين الداخليين.
- ✓ صدور عدد من التوصيات لمعهد المراجعين الداخليين في أفريل 2002 والتي قدمت إلى سوق الأوراق المالية بي نيويورك والتي تضمنت ضرورة الإلتزام بمبادئ الأداء الرقابي، والإفصاح عن تقييم مجلس الإدارة لفعالية نظام الرقابة الداخلية في الشركة، وضرورة إنشاء، والإبقاء على، وظيفة مستقلة للمراجعة الداخلية.
- ✓ وقد نص دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بمصر والصادر بقرار وزير الإستثمار رقم 332 لسنة 2005 على ضرورة ان يكون لدى الشركة نظام محكم للرقابة الداخلية وأن يتعاون في وضعه مجلس الإدارة مع مديري الشركة، والا وجب عليه بيان أسباب عدم وجود مثل هذا النظام للجمعية العامة السنوية، وأن يتولى تنفيذ هذا النظام إدارة متخصصة بالمراجعة الداخلية.

وتهدف المراجعة الداخلية الى وضع نظم لتقييم وسائل ونظم وإجراءات إدارة المخاطر في الشركة ولتطبيق قواعد الحوكمة بها على نحو سليم.[2]

ثانيا: دور المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة الداخلية:

تعتبر 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 لمدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.[3]

---

[1] مصطفي حسن بسيوني السعدني، المراجعة الجاخلية في إطار حوكمة الشركات من منظور طبيعة خدمات المراجعة الداخلية ، ورقة بحثية مقدمة للمؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلسي في إطار حوكمة الشركات، سبتمبر 2005، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة – مصر - ، 2009 ، ص ص 206 207 .

[2] عبد الوهاب نصر علي، شحلته السيد شحاته، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات ، مرجع سبق ذكره ص ص 101 102 .

[3] عبد الوهاب نصر، شحاته السيد شحاته، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، ص ص 103 104 .

كما نص المعيار 2130 – الرقابة Control من المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية في هذا الشأن بما يلي:

1. 2213 A1 – على نشاط المراجعة الداخلية تقييم كفاءة وفعالية الرقابة للرد على المخاطر المتعلقة بحوكمة الشركات، العماليات ونظام المعلومات ويتضمن ذلك:
   - صحة المعلومات المالية و التشغيلية وإمكانية الاعتماد عليها؛
   - كفاءة وفعالية العمليات ؛
   - حماية الأصول ؛
   - الالتزام بالقوانين، الأنظمة والاتفاقيات.
2. 2213.A2 – على المراجعن الداخليين التحقق من مدى وضع الأهداف التشغيلية واليرامج ومدى انسجامها مع أهداف المؤسسة؛
3. 2213.A3 – على المراجعين الداخليين مراجعة العمليات والبرامج للتحقق من مدى مطابقة النتائج مع الأهداف الموضوعة لتحديد فيما إذا كانت العمليات والبرامج يتم تطبيقها وإنجازها كما هو مطلوب ؛
4. 2213.C1 – أثناء تنفيذ المهمة الاستشارية على المراجعين الداخليين التركيز على إجراءات الرقابة المتوافقة مع الأهداف المهمة، وعليهم الانتباه من وجود أية إجراءات رقابية حقيقية بشكل جوهري،
5. 2213.C2 – على المراجعين الداخليين دمج المعرفة بالإجراءات الرقابية التي حصلوا عليها من المهمات الإستشارية في تقييم إجراءات الرقابة الخاصة يالشركة.[1]

يجب أن تقوم إدارة المراجعة الداخلية في ضوء نتائج تقدير المخاطر، بتقويم كفاءة وفعالية الجونب الرقابية التي تضمن تحقيق الرقابة على المنشأة وعملياتها ونظم المعلومات فيها.

يقوم إدارة المراجعة الداخلية بفحص كفاية وفاعلية نظام الرقابة الداخلية بغرض تحديد ما إذا كان النظام الموضوع يوفر تأكيد معقولا بأن أهداف المنشأة سيتم تحقيقها بطريقة إقتصادية وبكفاءة،وتعتبر الرقابة كافية إذا قامة الإدارة بالتخطيط وتصميم الأنظمة الرقابية بطريقة توفر تأكيدا معقولا بأن أهداف المنشأة سوف يتم تحقيقها بكفاءة.

ويتم توفير التأكيد المعقول عندما تتخذ إجراءات بتكاليف معقولة لجعل الإنحرافات في حدود المستوى المسموح به، ويفيد ذلك في منع الأخطاء المهنية والأعمال غير المشرعة أو إكتشافها وتصحيحها خلال المدة العقولة.[2]

[1] كريمة نسرين، أثر الإلتزام الأخلاقي للمراجعين على تفعيل حوكمة الشركات، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2010/2009، ص 89 .
[2] مصطفي حسن بسيوني السعدني، مرجع سبق ذكره، ص ص 209 210 .

ثالثا: نظام جديد للمراجعة الداخلية:

نصت معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية على أن مجال عمل المراجعة الداخلية يجب أن يتضمن فحص وتقييم سلامة وفعالية نظم الرقابة الداخلية المعمول بها في المنسأة وجودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات المحددة فيها.

وعلى ذلك نجد أن نطاق عمل المراجعة الداخلية يشمل فحص وتقييم مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية للمنسأة ومدى كفاءة أداء المهام المحددة ويتم ذلك من خلال:

1. صحة المعلومات ومصداقيتها: يجب على المراجعين الداخليين دراسة مدى صحة المعلومات المالية والتشغيلية وإمكانية الوثوق بها وكذلك دراسة وتقييم الوسائل المستخدمة في تحديد وقياس وتبويب وعرض هذه المعلومات؛
2. الإلتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين والقواعد: يجب على المراجعين الداخليين فحص النظم المطبقة في المنشأة للتأكد من تماشيها مع السياسات والخطط والإجراءات الإدارية والقوانين واللوائح العامة التي يكون لها تأثير على العمليات والتقارير؛
3. حماية الأصول: يجب على المراجعين الداخليين دراسة وتقييم طرق حماية الأصول والتحقق من وجود تلك الأصول؛
4. الاستخدام الإقتصادي والفعال للموارد : يجب على المراجعين الداخليين تقييم مدى اقتصادية وفعالية استخدام الموارد؛
5. تحقيق أهداف العمليات والبرامج: يجب على المراجعين الداخليين مراجعة العمليات للتأكد مما إذا كانت النتائج المحققة متماشية مع الأهداف الموضوعة، وما إذا كانت العمليات التشغيلية قد تم تنفيذها وفقا لما هو مخطط لها.[1]

الفرع الثالث: مساهمت لجان المراجعة في تعزيز الرقابة الداخلية:

سنعرض في هذه الجزء للعوامل التي ساهمت في إتجاه العديد من الشركات الى تشكيل ليجان مراجعة من بين أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، ولقد إستقر رأى معظم الكتاب على أنه ليس من مهام لجنة المراجعة توسيع مجال مسؤوليات مجلس الإدارة أو زيادة الأعباء الملقات على عاتقهم،بل تنحصر مهمتها 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 إستقلالية المراجعين الداخليين والخارجيين.

وتجدر الإشارة إلى أن لجنة المراجعة عند قيامها بأداء وظائفها لابد وأن تأخذ في الإعتبار نوعين من المخاطر وهي:[2]

[1] ثناء علي القباني، نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإليكتروني، مرجع سبق ذكره ، ص 97 .
[2] عبد الوهاب نصر علي شحاته السيد شحاته ، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 318 319 .

1. مخاطر بيئة الرقابة الداخلية والتي تتضمن الظروف والأحداث التي تؤثر على الإدارة والرقابة الإدارية؛
2. مخاطر بيئة الرقابة الخارجية والتي تتضمن ظروف الصناعة والتشريعات والقوانين وبيئة الأعمال وإتجاه جهات الرقابة الرسمية مثل البنوك المركزية وهيئة سوق المال نحو حوكمة الشركات.

أولا: دور لجان المراجعة تقييم أنظمة الرقابة الداخلية:

تختص لجنة المراجعة في هذا الصدد بدراسة أنظمة الرقابة الداخلية لتحقيق فعاليتها والعمل على تحسينها وتطويرها بإستمرار وتقديم الإقتراحات الملائمة في هذا الشأن بصورة تؤدي إلى زيادة فعالية وجودة عملية الرقابة الداخلية.

1. 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 والتقارير 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.[1]
2. صدور تقرير تقرير اللجنة المنبثقة عن الجمعية الوطنية لمديري الشركات في عام 2000 م والذي يتعلق بلجان المراجعة، وتتضمن إرشادات عملية لعمل لجان المراجعة بما يحقق التحسين في الأداء الرقابي في شركات المساهمة، ولقد تبنت هيئة الرقابة الإشراف على أسواق المال بالولايات المتحدة التوصيات التي قدمتها هذه اللجنة وتم العمل بها منذ عام 2000 م.[2]
3. صدور قانون ساربانيس – أوكسلي sarbanes-oxley عن الكونجرس الأمريكي في منتصف عام 2002 م نتيجة حالات الإنهيار 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.[3]
4. كما أكد ذلك تقرير " Cadbur Report " في عام 1992 م تحت عنوان " الجوانب المالية للأجراءات الحاكمة للشركات " على أهمية تعيين لجان مجالس الإدارة كلجنة المراجعة ولجنة

[1] عبد الوهاب نصر علي شحاته السيد شحاته ، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 309 – 312 .
[2] مصطفي حسن بسيوني السعدني ، مرجع سبق ذكره ، ص 207 .
[3] نفس المرجع ، ص ص 207 208 .

الترشيحاة ولجنة الحوافز والمكافآت وأن تقتصر عضوية اللجان ولجنة المراجعة خاصة على أعضاء مستقلين من خارج الشركة، كما أشار " Mirrstein, 1999 " إلى أن هناك إتفاقا كاملا الأن على أن أفضل ممارسة لمفهوم الرقابة على الشركات ينصب على دور لجنة المراجعة لكونها النقة المركزية في تطوير التقارير المالية، وهذا في الواقع ما أكده " DEZOORT . 1997 " عندما أشار إلى أنه ضمن ميكنة الرقابة على الشركات فإن لجان المراجعة تقوم بدور مراقبة الإدارة، والمراجع الخارجي ، وكذالك المراجع الداخلي ضمن جهودها لحماية مصالح المساهمين، ويتفق معهما " Pincus et Al 1989 " عندما أكدو أن وجود لجنة للمراجعة والتي تساهم في مد خط إتصال مباشر بين مجلس الإدارة والمراجع الخارجي وكذلك التي تساهم في التخقيق من مشكلة المعلومات الغير متماثلة بين الإدارة ومجلس الإدارة ينظ لها على أنها من أهم مؤشرات الرقابة الفعالة، وقدمت دراسة " Green 1994 " دليلا على أن لجان المراجعة الكندية لها دور مهم في عملية التقارير المالية، وأشارة إلى أن المراجعة الفعالة يمكن أن تساعد في إغلاق فجوة التوقعات وذلك من خلال مراقبة الإدارة وتحسين إستقلال المراخع الخارجي، وتوصلت نتائج الدراسة أن لجان المراجع أصبحت تمثل جزءا مهما من حوكمة الشركات . [1]

ويرى علي وشحاته أنه من الضروري أن تكون لجنة المراجعة على علم بسبعة عناصر رئيسة لنظام الرقابة الداخلية الفعال وهي:

الرقابة التنظيمية، خطط التطوير والتغير 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، فضلا 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[2].

[1] عوض بن سلامة الرحلي ، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات : حالة السعودية ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز : الإقتصاد والإدارة ، مجلد 22 ، العدد الأول ، 2008 ، ص 196 .

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

المطلب الثاني: الآليات الخارجية لحوكمة الشركات في تفعيل الرقابة الداخلية:

تتمثل آليات حوكمة الشركات الخارجية بالرقابة التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة، والضغوط التي تمارسها المنظمات الدولية المهتمة بهذا الموضوع، حيث يشكل هذا المصدر أحد المصادر الكبرى المولدة لضغط هائل من أجل تطبيق قواعد الحوكمة.

وهنا يجب التأكيد على أن الآليات التي تحكم حوكمة الشركات هي مزيج من الآليات الخارجية والدخلية في أي دولة، حيث تتضمن الآليات الخارجية التشريعات الحكومية الخاصة بالبيئة التي تعمل بها المؤسسة، من قوانين المؤسسات، قوانين أسواق الأوراق المالية، الإستثمار، الخوصصة، 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 ... الخ، من الآليات التي تشكل شبكات مختلفة لعلاقات المؤسسة بالسوق وهذا في إطار محيط قانوني، سياسي، تنظيمي، إجتماعي وثقافي[1]، فيما يلي يتم إعطاء نبذة عن بعض هذه الآليات:

الفرع الأول: منافسة سوق المنتجات (الخدمات) وسوق العمل الإداري:

تعد منافسة المنتجات أو الخدمات أحد الآليات لحوكمة الشركات، ويؤكد على الأهمية كلمن (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 اب 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 غالبا ما تحدد إختبارات الملائمة للتعيين إنه لا يتم إشعال مواقع المسؤولية من أعضاء إدارة أو مديرين تنفيذيين سبق أن قادوا شركاتهم إلى الإفلاس أو التصفية.[2]

الفرع الثاني: القوانين التنظيمية في أسواق الأوراق المالية:

أسواق الأوراق المالية التي تتمتع بالكفاءة تنقل للمستثمرين معلومات دقيقة عن الأسعار مما يسمح لهم بتسييل إستثماراتهم، فهذه الأسواق تساعد على إنضباط المديرين، وتسهل للشركات التي تدار بحكمة الحصول على رأس المال، ولكي يعمل سوق الأوراق المالية بكفاءة فإن ذلك يتطلب مايلي: [3]

[1] عبدي نعيمة ، دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة الشركات ، مذكرة ماجستير ، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة - ، 2008 / 2009 ، ص 49 .

[2] عزيزة بن سمينة مريم ، طبني ، حوكمة الشركات ودورها في تفعيل نظام الرقابة على شركات التأمين التعاوني، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الدولي السابع حول " الصناعة التأمينية، الواقع العلمي ولآفاق التطوير – تجارب الدول – "، جامعة حسيبة بن نوعلى ، الشلف، 03 / 04 ديسمبر 2012 ، ص ص 11، 12.

[3] مركز المشروعات الدولية الخاصة : نصائح إرشادات لتحقيق الإصلاح ، أوث 2008، ص 9 .

1. قوانين تحكم إصدار هذه الأوراق والتعامل بها، وتحدد مسؤلية مصدري هذه الأوراق والوسطاء في السوق؛
2. متطلبات التسجيل في البورصة مبنية على الشفافية والإفصاح الدقيق؛
3. قانين تحمي حقوق أقلية حملة الأسهم؛
4. وهيئة أوراق مالية مستقلة مخولة بتنظيم المعاملات وفرض القوانين المنظمة لسوق الأوراق المالية.

الفرع الثالث: المراجعة الخارجية:

1. يسعى المراجع الخارجي إلى إختيار العمليات الأساسية التي تسكل أساس والقوائم المالية وتكوين رأي محايد عن مدى عدالة القوائم المالية، ويمكن الإعتماد على تلك النظم التي تنتج القوائم المالية حيث تقل حجم العينة ونطاق الأختبارات عندما توجد نظم رقابة داخلية فعالة ونظم محاسبية سليمة؛
2. يكون المراجعون الخارجيون بصفة عامة أعضاء في التنظيم المهني والمحاسبي ويستخدمون في ظل قانون الشركات لمراجعة حسابات الشركات المسجلة؛
3. يحق للمراجع الخارجي حضور الجمعية العمومية لمناقشة أي أمور متعاقة بالمراجعة، كما يحق له الإطلاع على جميع الدفاتر والمعلومات والإيضاحات المتعلقة بالقوائم المالية؛
4. لبد وأن يتمتع المراجع الخارجي بالإستقلالية، ويجب عليهم عند تقديمهم استقالتهم أن يقدموا بيانا بالظروف التي واجهتهم وأدت بهم للإستقالة وتقديمها للمراجع الجديد؛
5. يشترك 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 المراخعة والأعتبارات 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]

الفرع الرابع: التدقيق الخارجي:

يؤدي المدقق الخارجي دورا مهما 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 تكليفه، يرى Abbot and Parker إن لجان التدقيق المستقلة والنشيطة سوف تطلب تدقيقا ذا نوعية عالية، وبالتالي اختيار المدققين الأكفاء والمتخصصين في حقل الصناعة الذي تعمل فيه

[1] أشرف حنا ميخائيل ، تدقيق الحسابات واطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات ، ورقة بحثية مقدمة للموتمر العربي الأول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات ، فندق شيراتون القاهرة ، 24 /26 سبتمبر 2005 ، ص ص 18 – 20 ،

الشركة، ويمثل التدقيق الخارجي حجر الزاوية لحوكمة جيدة، إذ يساعد المدققون الخارجيون هذه 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 اخذ وظيفة التدقيق الداخلي (المراجعة الداخلي) بنظر الاعتبار من المدقق الخارجي، فعلى سبيل المثال يطلب معيار التدقيقSAS No.65 الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين من المدقق الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار وظيفة التدقيق الداخلي عند التخطيط لعملية التدقيق، أما معيار التدقيقSAS No. 78 فقد عرف وظيفة التدقيق الداخلي كمصدر للمراقبة يجب على المدقق الخارجي أن يأخذه بنظر الاعتبار عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية في الشركة[1].

الفرع الخامس: التشريع والقوانين:

غالبا 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، 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 (CEO) ومدير الشؤون المالية (CFO) 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 الشركة، والتي قد تكون مضرة بمصالح المالكين وأصحاب المصالح الآخرين في الشركة، كما أناط مسؤولية تعيين وإعفاء المدقق الخارجي والمصادقة على الخدمات غير التدقيقية التي يمكن أن تقدمها شركات التدقيق لزبائنها بلجنة التدقيق[2].

الفرع السادس: تقارير المنظمات الدولية:

هناك آليات حوكمة خارجية أخرى فضلا عن ماتقدم ذكره، تؤثر على الحوكمة بطرق هامة ومكملة للآليات الأخرى في حماية مصالح أصحاب المصالح في الشركة، ويذكر"Cohen and al" إنها تتضمن (ولكن لاتقتصر على) المنظمين، المحللين وبعض المنظمات الدولية، فعلى سبيل المثال تمارس منظمة الشفافية العالمية ضغوطا هائلة على الحكومات والدول، من أجل محاربة الفساد المالي والإداري، من خلال تفعيل دور الأنظمة الرقابية الداخلية، ونضغط منظمة التجارة

[1] عزيزة بن سمينة، مريم أ طبني ، مرجع سبق ذكره ، ص 11 .

[2] Sarbanes, P. and Oxley ,M., " Sarbanes-Oxley Act of 2002 " , A congress , Washington DC .

العالمية من أجل تحسين النظم المالية والمحاسبية، وفي البنوك تمارس لجنة بازل ضغطا من أجل ممارسة الحوكمة فيها وما تقتضيه الحوكمة من أليات مختلفة على الرقابة على الشركات.

المطلب الثالث: نحو آليات جديدة للرقابة:

تم التطرق فيما سبق إلى الآليات الداخلية والخارجية للرقابة طبقا لنظرية الوكالة، وفي هذا الجزء سيتم التطرق إل تصنيف أخر لهذه الآليات إعتمادا على نظرية تكلفة الصفقات، حيث إقترح وليمسون دراسة أنواع بنيات الحوكمة التي يميز فيها من جهة بين:[1]

- الآليات العفوية للرقابة الناتجة عن السوق؛
- الآليات العمدية للرقابة والمعدة من طرف المؤسسة.

ومن جهة أخرى بين:

- الآليات الخاصة المعدة من طرف مؤسسة بعينها للحد من السلطة للمسير؛
- الآليات غير الخاصة، المتبناة من طرف جميع المؤسسات.

حيث يعرض الجدول التالي مختلف آليات الحوكمة في المؤسسة حسب نظرية تكلفة الصفقة:

[1] Frédéric. PARRAT, " Le gouvernement d'entreprise", (Paris : Economica, 1997), p.105.

الجدول رقم (02): آليات الحوكمة في المؤسسة حسب نظرية تكلفة الصفقة .

	الآليات الخاصة	الآليات غير الخاصة
الآليات العمدية	– الرقابة المباسرة المنفذة من طرق المساهمين ، الجمعية العامة ؛ – مجلس الإدارة ؛ – أنضمة المكافئات ؛ – المراجعة الداخلية – اللجان الموجودة داخل المؤسسة؛ – النقابة الداخلية .	– المحيط القانوني والتنظيمي ؛ – النقابات الوطنية ؛ – المراجعة الخارجية ؛ – جمعيات المستهلكين .
الآليات العفوية أو الغير العمدية	– شبكة الثقة غير الرسمية ؛ – الإشراف أو الرقابة المتبادلة بين المسيرين ؛ – ثقافة المؤسسة ؛ – سمعة المؤسسة (إحترام الإلتزامات) .	– أسواق السلع والخدمات ؛ – الأسواق المالية ؛ – الوسطاء الماليون ؛ – المقترضون ؛ – أسواق العمل ؛ – المنافسة في الأسواق السياسية ؛ – سوق رأس المال الإجتماعي ؛ – المحيط الإجتماعي ؛ – المحيط الإعلامي ؛ – ثقافة الأعمل .

المصدر: Gérard .CHARREAUX, " Le gouvernement des entreprises", OP.Cit, p. 427.

بناءا عليه توجد أربعة أنواع كبيرة لآليات الرقابة المطبقة على المسيرين تجعل مصالحهم ومصالح المساهمين على خط واحد تتمثل في:[1]

[1] Gérard .CHARREAUX, **" Le gouvernement des entreprises"**, OP.Cit, pp.427-429.

الفرع الأول: الآليات العمدية والخاصة:

وهي تجمع آليات الرقابة التي تستهدف بيئة خاصة بمؤسسة أو مؤسسات معينة للحد من السلطة التقديرية للمسيرين مثل: الرقابة المطبقة من طرف مجلس الإدارة أو الجمعية العامة للمساهمين وفي بعض الحالات من طرف اللجان المجودة في المؤسسة، حيث أن ما يميز هذه الآليات هي أنها خاصة بمؤسسات بعينها، وعمدية في كون أنها مبنية من طرف المؤسسة ذاتها (أي أن المؤسسة هي التي قامت ببناء هذه الآليات بناء على القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة).

الفرع الثاني: الآليات العفوية والخاصة:

وهي ترتكز على تحليل بريتون ونتروب لشبكات الثقة الامركزية هذه الشبكات هي عفوية من حيث أنها ليست منشأة عمديا من طرف المؤسسة وكونها خاصة هي أنها تطبق بشكل مختلف من مؤسسة لأخرى، من بين هذه الآليات ثقافة المؤسسة وسمعتها.

الفرع الثالث: الآليات العمدية وغير الخاصة:

وهي تضم مجموع الآليات التي لا تطبق بصفة خاصة على مؤسسة معينة، لكنها تبقى بالرغم من كل شيئ عمدية في كونها تبنى من طرف الهيئات أو المؤسسات التي من مصلحتها تنظيم وهيكلة الرقابة الممارسة على الفرق المسيرة كالنقابات الوطنية.

الفرع الرابع: الآليات العفوية وغير الخاصة:

وتشمل الآليات المقررة من طرف نظرية الوكالة، كالأسواق المالية، أسواق العمل، أسواق السلع والخدمات وغيرها والتي من الممكن أن تحد من السلطات التقديرية للمسيرين.

فحسب G.GHARREAUX: فإن الانضباط الممارس من طرف هذه الآليات العفوية وغير الخاصة يمكن أن يصدر أنها من عدة مصادر متنوعة هي:[1]

1. **البيئة الإعلامية:** حيث أن الضغط والأحكام التي تصدر عن الصحافة يمكنها وعلى درجات نوعا ما مرتفعة، الحد من السلطة التقديرية للمسيرين.
2. **المنافسة في الأسواق السياسية:** وخاصة فب الفترات الانتخابية، حيث يمارس رجال السياية بعض الضغوطات على المسيرين من أجل أن يعمل هؤلاء على تحقيق مصالحهم الخاصة، فمثلا قد يؤجل مسير مؤسسة معينة تسريح العمال إلى تاريخ ما بعد الانتخابات لأغراض خاصة برجل سياسة معينة.
3. **الانضباط الممارس من طرف جمعيات المستهلكين:** وذلك من خلال الضغوطات التي تمارس على المؤسسة والتي بإمكانها التأثير على سلوكيات المسيرين.

[1] Frédéric. PARRAT, OP.Cit, p.108.

المطلب الرابع: أثر تكامل لآليات 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، وفيما يلي التكامل والتعاون الحوكمي بين أهم الآليات الرقابية الداخلية والخارجية.

الفرع الأول: أثر تكامل الآليات الداخلية والخارجية مع بعضها البعض:

أولا: علاقة المراجعة الخارجية بلجنة المراجعة:

أدى تزايد الانهيارات المالية في كبرى الشركات العالمية إلى البحث على آليات جديدة للإشراف على الرقابة في الشركات، والعمل مع الآليات الخارجية قصد تحسين الرقابة والتأكد منها، وتعد لجنة المراجعة من بين الآليات التي تلعب دورا مهما في علاقتها مع المراجعة الخارجية.

وتظهر العلاقة بين المراجعة الخارجية ولجنة المراجعة من خلال مسؤولية هذه الأخيرة تجاه المراجعة الخارجية، إذ من بين مسؤولياتها في الإشراف على المراجعة الخارجية شيئين أساسين هما:[1]

1. يجب أن تقرر ما إذا كان المراجعين الخارجيين عندهم القابلية والالتزام في تحديد الخطر الخاص بإعداد التقارير المالية؛
2. قدرة لجنة لمراجعة في الاعتماد على المراجعين الخارجيين من خلال صدقها وصراحتها في تقدير العمليات التنظيمية والمهارات والمواقف المتعلقة بإعداد التقارير المالية.

كما أن العلاقة بين لجنة المراجعة والمراجعة الخارجية تكاملية، وذلك من خلال الاستفادة التي تحصل عليها لجنة المراجعة من المراجع الخارجي، وذلك حينما تكون قادرة على استخدام المعلومات التي تم جمعها عن طريق المراجعين المستقلين في تقييم ضوابط الرقابة الداخلية للمؤسسة، وأداء الإدارة، وفعالية المراجع الداخلي، وأثر كل ذلك على وجود إمكانية الاعتماد على القوائم المالية،إضافة إلى ذلك، فان التكامل بينهما يعني وجود نظام قوي للرقابة الداخلية، مما يعني الحد من دور المراجع الخارجي في تحديد مخاطر الرقابة، وكذلك متابعة أعماله واعتماد خدمات المهنية الأخرى التي يقدمها للمؤسسة في ضوء المتطلبات المحدد له، وكذلك الحد من تأثير الإدارة في الضغط عليه وتدعيم استقلاليته وموضوعيته وكفاءته.

ثانيا: علاقة المراجعة الخارجية بالمراجعة الداخلية:

تعتير العلاقة التكامل بين المراجة الجاخلية والخارجية يقليد قديم عرف بظهور النوعين، إلا أنه إزدادت أهمية التكامل مع زيادة متطابات حوكمة الشركات، ولفهم العلاقة أكثر إرتأينا تقسيمها من وجهة نطر المراجعة الخارجية ومن وجهة نظر المراجعة الداخلية، وأثر التكامل هذا على الرقابة الداخلية:

[1] براق محمد ، قمان عمر ، دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري ، جامعة محمد خيضر – بسكرة – 06 / 07 ماي 2012 ، ص ص 10 – 11 .

1. علاقة المراجعة الخارجية بالمراجعة الداخلية من وجهة نظر المراجعة الخارجية:

قد يؤثر عمل وظيفة المراجعة الداخلية على الطبيعة، وتوقيت ومدى عمل المراجعة الخارجية السنوية، حيث تؤثر على الإجراءات التي ينفذها المراجع الخارجي بغرض فهمه للإختبارات التفصيلية، وعند أداء مهام المراجعة الخارجية قد يعتمد المراجع الخارجي على أعمال أدتها وظيفة المراجعة الداخلية مسبقا، وأعطى معيار المراجعة الخارجية رقم (2) الحق للمراجع الخارجي في أن يعتمد على إجراءات الرقابة الداخلية التي أعدت بمشاركة المراجعين الداخليين.

وأشارت العديد من كتابات المراجعة الداخلية إلى أهمية العلاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية بالنسبة لحوكمة المؤسسات، وركزت هذه الدراسات – والتي اعتمدت على طرق تجريبية –باهتمامٍ على الدور الذي يمكن أن تلعبه وظيفة المراجعة الداخلية من خلال اعتماد المراجع الخارجي عليها – بمعنى آخر قرار الاعتماد –وقدمت هذه الدراسات تصورات يمكن إدراجها فيما يلي: [1]

أ –محددات قرار الاعتماد على وظيفة المراجع الداخلية:

توجد العديد من الدراسات التي تناولت العوامل المختلفة التي تؤثر على قرار اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية، والتي خلصت في مجملها إلى أن المدى الذي تغطيه وظيفة المراجعة الداخلية– جودة أداء العمل–، القدرات المهنية للقائمين على وظيفة المراجعة– الأهلية–، والمستوى الذي يرفع إليه تقرير المراجعة الداخلية– الموضوعية –تعد من أهم العوامل التي يأخذها المراجع الخارجي بعين الاعتبار في قرار الاعتماد، بالإضافة إلى عوامل أخرى منها :مخاطر العميل، خصائص المراجع الخارجي، التفاعل بين المؤسسة والمراجع الخارجي، نزاهة الإدارة، مستوى التنسيق بين المراجع الداخلي والخارجي وضغط الأتعاب.

ب–مدى وطبيعة عمل وظيفة المراجعة الداخلية الذي يعتمد عليه المراجع الخارجي:

ففيما يتعلق بمدى الاعتماد فخلصت الدراسات إلى أن متوسط انخفاض نسبة ساعات المراجعة الخارجية عن المخططة يتراوح بين 15 % – 30 % مع الأخذ بين الاعتبار محددات الاعتماد، أما فيما يخص طبيعة عمل وظيفة المراجعة الداخلية الذي يعتمد عليه المراجعون الخارجيون فقد خلصت الدراسات إلى الاعتماد فيما يخص إجراءات الفهم أو اختبار الرقابة الداخلية، الاختبارات التفصيلية واختبارات التحقق من الأرصدة.

2. علاقة المراجعة الخارجية بالمراجعة الداخلية من وجهة نظر المراجعة الداخلية:[2]

إن الممارسة الميدانية لفحص عناصر القوائم المالية وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة من قبل المراجع الخارجي من شأنه أن يسمح بكشف بعض الأخطاء والتدليس الذي لم يستطع المراجع الداخلي أن يكشفها، مما يتيح في النهاية إمكانية البحث عن الأسباب المانعة من اكتشافها والتي نوجزها في الآتي:

أ– عدم الالتزام الكلي بتطبيق معايير المراجعة الداخلية.

[1] عمر على عبد الصمد ، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات –دراسة ميدانية -، مذكرة ماجستير ، جامعة المدية ، 2008 / 2009 ، ص ص 105 ، 106 .

[2] صديقي مسعود ، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر – على ضوء التجارب الدولية - ، مذكرة دكتوراه ، جامعة الجزائر ، 2004 ، ص ص 68، 69 .

ب- ضعف تأهيل المراجع الداخلي وعدم الاستناد لخطوات عملية واضحة للمراجعة.

ت- ضعف نظام الرقابة الداخلية.

إن معالجة هذه الأسباب من قبل مختلف الجهات في المؤسسة يدعم ويؤهل المراجعة الداخلية سواء:

- بخلق هياكل خاصة بها وتأهيل وتدريب المراجع الداخلي مع توضيح خطوات العمل.
- تكييف نظام الرقابة الداخلية بما يسمح من القضاء على مواطن الضعف.
- زيادة خبرة المراجع الداخلي من جراء احتكاكه المستمر بالمراجع الخارجي، خاصة في معالجة بعض البنود الجديدة أو في توجيه عملية الفحص أو تعامله مع بعض المواقف المعينة.
- إضفاء الثقة على عمل المراجعة في المؤسسة سواء من قبل الإدارة أو من قبل الأطراف الأخرى في ظل تكامل النوعين، باعتبار أن النقص في نوع ما يكمل من الآخر والعكس صحيح، فضلا على أنه يصحح في السنوات القادمة من قبل مرتكبه.
- استعمال الأساليب الإحصائية واستخدام الإعلام الآلي في المراجعة الداخلية، يجعلها أكثر علمية ومهنية ويظهر على نتائجها الصحة والمصداقية.

ثالثا: علاقة المراجعة الخارجية بالرقابة الداخلية:

عند التطرق إلى الرقابة الداخلية في إطار مفهوم حوكمة الشركات، عادة ما تكون مرتبطة بالمراجعة الخارجية وذلك للتكامل الموجود بينهما ، حيث نجد ذلك من خلال اهتمام التشريعات والقوانين خاصة منها القانون الأمريكي Sarbanes-Oxley ، هذا الأخير حفز على الاهتمام بالرقابة الداخلية إضافة إلى المراجعة الخارجية، وحسب قانون sox الأنظمة الرقابية ستخفض من خطر خسائر الاحتيال والسرقة، مما يؤدي إلى الاستفادة من إعداد التقارير المالية الموثوق بها والأكثر شفافية ومسؤولية.

ووفق هذا القانون، فانه يتعين على المراجعين الخارجيين أن يصدقوا على تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد تقريرا عن ذلك، وبالرغم من أن المعيار الخاص بمراجعة الرقابة الداخلية يصف عملية المراجعة على أنها عملية متكاملة لكل من القوائم المالية والرقابة الداخلية، إلا أنه حدد مجموعة من الخطوات التي تظهر ارتباط المراجعة الخارجية بالرقابة الداخلية، وهي: [1]

1. تقويم عملية تقييم الإدارة للرقابة الداخلية؛
2. الحصول على فهم بالرقابة الداخلية؛
3. اختيار وتقويم فعالية التصميم؛
4. تكوين رأي عن فعالية الرقابة الداخلية على التقرير المالي؛
5. إصدار تقرير عن الرقابة الداخلية؛
6. توصيل النتائج إلى لجنة المراجعة والإدارة.

[1] براق محمد ، قمان عمر، مرجع سبق ذكره ، ص ص 11 ، 12 .

كما تتضح العلاقة بين المراجعة الخارجية والرقابة الداخلية من خلال المسؤولية التي تقع على عاتق المراجع الخارجي فيما يخص الرقابة الداخلية، حيث تتضمن معايير المراجعة تحديد مسؤولية المراجع الخارجي فيما يخص الرقابة الداخلية، إذ تلزمه بالقيام بما يلي:

أ- فهم وتقييم عمليات الإدارة الخاصة بتقييم فعالية الرقابة الداخلية في إعداد التقارير المالية؛

ب-تخطيط وأداء عملية مراجعة الرقابة الداخلية للمؤسسة؛

ت-تقديم رأي في التقييم المكتوب للإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية للمؤسسة، هذا الرأي يضيف مسؤولية جديدة للمراجع الخارجي(تقييمه لفعالية الرقابة الداخلية) في إعداد التقارير المالية.

وعليه يلاحظ مما سبق أن هناك اهتماما كبيرا حول نظم الرقابة الداخلية في إطار حوكمة الشركات، إذ أصبح من الضروري أن يتضمن تقرير المراجع الخارجي تقريرا مدمجا مع التقرير المالي حول فعالية إجراءات الرقابة الداخلية، مما يؤدي إلى استنتاج أن المراجعة الخارجية مرتبطة بالرقابة الداخلية بشكل تكاملي، كما لها دور كبير في تفعيل هذه الأخيرة بما يحقق أهداف حوكمة الشركات.

الفرع الثاني: أهمية تكامل لآليات الحوكمة الداخلية والخارجية على تفعيل الرقابة الداخلية

وفي إطار حوكمة الشركات لابد أن يكون هناك تكامل بين هذه الآليات الرقابية، لذلك تعمل الآليات الخارجية على إخفاء عجز أو الثغرات الموجودة في الآليات الداخلية لحوكمة الشركات، كل هذا من أجل الرقي بالأداء الرقابي في المؤسسة إلى ما يطمح إله جميع المتعاملين وأصحاب المصالح داخل المؤسسة وتتمثل أهمية هذا التكامل فيما يلي:[1]

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 الضف، من خلال الآراء حول أنظمة المعلومات، مسار المعالجة وغيرها ذلك، مما يسمح لها بالقضاء على هذه الموطن؛
4. تكوين بنك للمعلومات عن طريق أوراق عمل جميع الأطراف (مجلس الأدارة، المراجعة الداخلية، لجنة المراجعة، الأسواق المالية، المراجع الخارجي ... إلخ) تقارير ملفات المراجعة وغيرها؛
5. خفض تكاليف المراجعة وغيرها عن طريق التكامل بين النوعين من الآليات الداخلية والخارجية، وإستبعاد أزدجية العمل؛
6. فحص أعمل الفروع المختلف للمؤسسة الواحدة، بما يسمح ببسط الرقابة المستمرة للإدارة عليها؛

[1] بالإعتماد على :

- 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 "483" ، 2012 ، ص – ص 164 – 167 .
تم نشر هذا البحث في المجلة العربية للإدارة ، مجلد 25 ، العدد 2 ، ديسمبر 2005 .
- عبد الرزاق بن الزاوي ، إيمان نعمون ، إرساء مبادئ حوكمة الشركات في شركات التأمين التعاوني ، ورقة بحثية مقدم للملتقى الوطني حول : حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 06 / 07 ماي 2012 ، ص 13 .
- براق محمد ، قمان عمر ، مرجع سبق ذكره ، ص 13 .

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 بإعتماد التكامل بين النوعين من الآيات؛

9. إن الممارسات الميدانية عن طريق فحص عنلصر 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 النهالية إمكانية البحث عن الأسباب المانعة، وإكتشافها، ومحاولة تصحيحها، مما يؤدي بتكيف 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؛

11. دور أخر 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.

الخلاصة:

كان هذه الفصل يتمحور حول إبراز مدى مساهمة آليات الحوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية، وكذاك الكيفية التي تقوم بها بذلك، وأيضا دور الرقابة الداخلية في حماية المؤسسة الخدمية، 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 خصوصا مع متطلبات حوكمة الشركات، كما يعد مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية من الآليات الأساسية لحوكمة الشركات فرأي مدير المراجعة الداخلية حول كفاية وفعالية الرقابة الداخلية، يساعد مجلس الإدارة والمدراء وغيرهما في إتخاد القرار المناسب وفعالية 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 الشركات والمتمثلة في المراجع الخارجي، لجة المراجعة، مجلس الإدارة وكذا الإدارة العليا، حيث أن درجة التحكم في هذه العلاقة، وحسن توظيفها يؤدي إلى مساهمة كبيرة في تطبيق حوكمة الشركات ومنه تفعيل الدور الرقابي الداخلي في الشركات.

الفصل الثالث:

دراسة حالة المؤسسة المينائية سكيكدة

تمهيد :

بعد التطرق إلى الجانب النظري من خلال الفصلين السابقين وإبراز أهمية كل واحد على حدى ثم توضيح أهمية التكامل بين الحوكمة والرقابة الداخلية وسوف نقوم في هذا الفصل محاولة ربط المعلومات النظرية بالجانب التطبيقي ونهدف من خلال هذا الفصل إلى عرض ومناقشة الجوانب التطبيقية لهذه الدراسة من أجل التعرف على دور حوكمة الشركات في تعزيز الرقابة الداخلية للمؤسسة الخدمية، وعرض النتائج المتوصل إليها مع الإجابة على مختلف التساؤلات الفرعية المطروحة للإجابة على الإشكالية العامة وتقديم بعض الإقتراحات والتوصيات في نهاية الدراسة، ولتحقيق ما يهدف إله هذا الفصل فقد تم تقسيمه على النحو التالي:

1. تقديم عام للمؤسسة المينائية سكيكدة،
2. أسلوب الدراسة الميدانية و تحليل نتائجها وذلك من أجل الدراسة الإستبيانية وتحليل النتائج عن طريق spss؛
3. تحليل المحتوى والمقابلة وذلك من أجل الإلمام بجميع جوانب الموضوع.

المبحث الأول: بطاقة تعريفية عن المؤسسة ميدان التربص

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة:

وقد كانت مراحل تطور المؤسسة المينائية كما يلي:[1]

ما بين القرن السابع والثامن ما قبل الميلاد وحتى نهاية 1839م كان الميناء عبارة عن مرفأ صغير،بني من أعمدة من الحديد الصلب حيث لا تستطيع السفن القيام بعملية التفريغ مباشرة على أرضيته بل تفرغ حمولتها على رمال شاطئ خليج سطوره المتواجد على بعد 3كلم غرب المرفأ، ثم تحمل هذه السلع على عربات مسطحة والتي توصلها إلى سكيكدة المدينة.

وبعد تحول مدينة فيليب فيل Philippe ville الى بلدية سنة1948 ، ومع التطور الجديد ،طرحت إشكالية التحول المحلي وكذا إمكانية بناء ميناء يلبي جميع متطلبات الحركة التجارية ،وان كان من الممكن بناءه أين يتم ذلك ؟في سطورة أم في سكيكدة ؟

وهذا المشروع الابتدائي كان يتضمن في دراسته التقنية مايلي:

1- خليج كبير يوصل الميناء من الشرق الى الشمال.
2- خليج ثاني لغلق الميناء من الغرب مع ترك ممر للدخول.
3- أرصفة تحتوي على مسطحة مملوءة ذات مساحة تقدر بـ15 هكتار ،تتمركز في جنوب المدينة.

وكان المشروع النهائي المصادق عليه إبان الاستعمار الفرنسي سنة1860 وقد شمل هذا المشروع:

أ- بناء الحاجز الكبير في الناحية الشرقية وإنشاء أرضية الميناء قرب الأمامية من الناحية الغربية .

ب-بناء الحاجز الكبير والذي يمتد على طول 1400متر .

ت-بناء حاجز أفقي لتكوين حوض مائي لإنشاء ميناء مؤقت .

ث-بناء حاجز القصر الأخضر château vert وبصفة نهائية المساحة الأمامية للميناء.

فمن سنة1891م إلى سنة 1959م اقتصرت العمليات على ما يلي:

- تمديد طول الحاجز الكبير ب225م وذلك من 1891الى1897.
- بناء مساحات غير مغطاة وأرصفة جديدة من1930الى1957.
- بناء رصيف القصر الأخضر على الحاجز الذي يحمل نفس التسمية والذي انطلقت به الأعمال سنة1959م لتنتهي في عام 1964م والذي ازداد طوله ب290م وقد دشن عام 1985م ومن خلاله ارتفعت طاقة الاستقبال للميناء. وبترميم الرصيف المسمى مرينالMarinelle والذي ازداد طوله ب290م وقد دشن عام1985 ومن خلاله ارتفعت طاقة

[1] http://www.skikda-port.com/le-port/ , consulté le: 10/05/2015 a 20:22.

الاستقبال للميناء.

أن تسيير ميناء سكيكدة كان مضمون من طرف الغرفة التجارية والصناعية مند الاستقلال

- ✓ 1971-1982 تسيير ميناء سكيكدة أصبح من طرف الديوان الوطني للموانئ والذي تم إنشاءه

في13 ماي1971م مهمته تتمثل في:

تسيير واستغلال الهياكل القاعدية للميناء ومن اجل أيضا تطوير الميناء وتسيير الأملاك العمومية المينائية.

- ✓ عام1982، في14اوت1982 تم إنشاء المؤسسة المينائية لسكيكدة تحت شكل قانوني مؤسسة اجتماعية عمومية ذات طابع اقتصادي تحت وصاية وزارة النقل بغرض استرجاع مختلف النشاطات المينائية التي كانت مسيرة من طرف الديوان الوطني للموانئENP.
- ✓ عام1989 وبتطبيق المرسوم 88-01 بتاريخ 1988/01/12 الذي يتضمن توجيه المؤسسات العمومية. المؤسسة المينائية لسكيكدة تحولت بتاريخ 1989/03/21 إلى مؤسسة عمومية اقتصادية مستقلة ذات أسهم برأسمال اجتماعي قدره10000000دج.
- ✓ عام 1995م الزيادة الأولى لرأسمال الاجتماعي في30 أوت 1995م والذي أصبح يقدر ب 135000000دج
- ✓ عام1998 إعادة هيكلة القطاع ألمينائي بتطبيق القانون 98-05 وفقا للقانون البحري والذي يتضمن خلق ثلاث مديريات جهوية مينائية في الجزائر .
- ✓ عام 2003 تم تحويل أسهم المؤسسة المينائية لسكيكدة من المجمع العمومي للكيمياء الصيدلة الخدمات إلى مؤسسة تسيير مساهمات الدولة للموانئ .
- ✓ عام 2004 الزيادة الثانية لرأسمال الذي أصبح قدر ب 800000000 دج وكانت مبرمجة لدخولها إلى بورصة الجزائر لكنها ألغيت لأسباب لا تعلمها المؤسسة.
- ✓ عام 2005 تم فصل موانئ الصيد عن قطاع الموانئ التي أصبحت بدورها تابعة لوزارة الصيد البحري كما تم في أواخر 2005 فصل تسيير ميناء الهيدروجين الذي أصبح تابع لوزارة الطاقة والمناجم .C.T.H

المطلب الثاني: تعريف المؤسسة المينائية لسكيكدة .E.P.S:

تأسست المؤسسة المينائية سكيكدة بمقتضى المرسوم رقم 284/82 الذي صدر بتاريخ 14 أوت 1982م أي في خضم برنامج إعادة الهيكلة للمؤسسات، حيث أسندت إلى هذه المؤسسة التي كانت على عائق الوحدة المنحلة والتي عن طريق إعادة هيكلتها أنشئت المؤسسة المينائية لسكيكدة وهذه الوحدات هي :[1]

[1] وثيقة تعريفية للمؤسسة المينائية سكيكدة .

1- الديوان الوطني للموانئ LONP .

2- الشركة الوطنية للشحن والتفريغ SONAMA.

3- الشركة الوطنية لشحن البواخر CNAN.

وبعد إعادة الهيكلة أنشأت المؤسسة المينائية لسكيكدة برأسمال قدره 100.000.000 دج بتاريخ 1989/03/21 ،تحصلت المؤسسة على استقلاليتها وأصبحت مؤسسة عمومية اقتصادية حسب القانون رقم:01/88 المؤرخ في 1988/01/12 ولقد تحولت الى شركة مساهمة برأسمال قدره 135.000.000 دج .

وتحتوي المؤسسة على5 موانئ، تتربع على مساحة قدرها 30 كلم ومن أهم هذه الموانئ ما يلي :

1) ميناء القل والمرسى وسطوره والمختص في نشاطه لعمليات الصيد
2) ميناء مزدوج يعتبر من أقدم الموانئ وهو الميناء التاريخي للمدينة ويتضمن كل النشاطات التجارية لمختلف السلع إلى جانب المحروقات
3) ميناء الهيدروكاربون وهو من أحدث الموانئ.

المطلب الثالث: أهداف ووظائف المؤسسة المينائية سكيكدة :

الفرع الأول: أهداف المؤسسة المينائية لسكيكدة :

تسعى المؤسسة المينائية جاهدة لتحقيق عدة أهداف أهمها:[1]

1- الرفع من تنمية الاقتصاد الوطني والسعي إلى تحقيق أرباح لمتابعة النشاط.

2- احتلال مكانة هامة في ميدان النشاط المينائي خاصة في ظل اقتصاد السوق.

3- تقديم الخدمات في أحسن الظروف وبأحسن التكاليف.

4- مساعدة المؤسسات الوطنية في عملية الاستيراد والتصدير.

5- المساهمة في الاستثمارات الوطنية مستقبلا.

6- المساهمة بإمداد الاقتصاد الوطني بما يحتاجه

7- إعطاء صورة واضحة عن المؤسسة لجميع المتعاملين معها.

الفرع الثاني: وظائف المؤسسة المينائية لسكيكدة:

بعكس المؤسسة الإنتاجية نجد أن المؤسسة المينائية مؤسسة خدمية، يتمثل نشاطها الأساسي في تقديم الخدمات وبالتالي ليس لها مخازن لاستغلالها في تخزين البضائع لإعادة بيعها على حالها، ولكن لديها مخازن تستخدمها لتخزين المواد واللوازم والمعدات التي تستعملها لذاتها أو تستغل لفائدة الزبائن الدين يضعون سلعهم كأمانة لدى المؤسسة، وبما أن غاية الميناء هي عبور البضائع في أحسن الظروف الأمنية التجارية والاقتصادية فإن تحقيق هذه الغاية يتطلب وضع نموذج تنظيمي[2].

[1] الإدارة العامة لميناء سكيكدة .

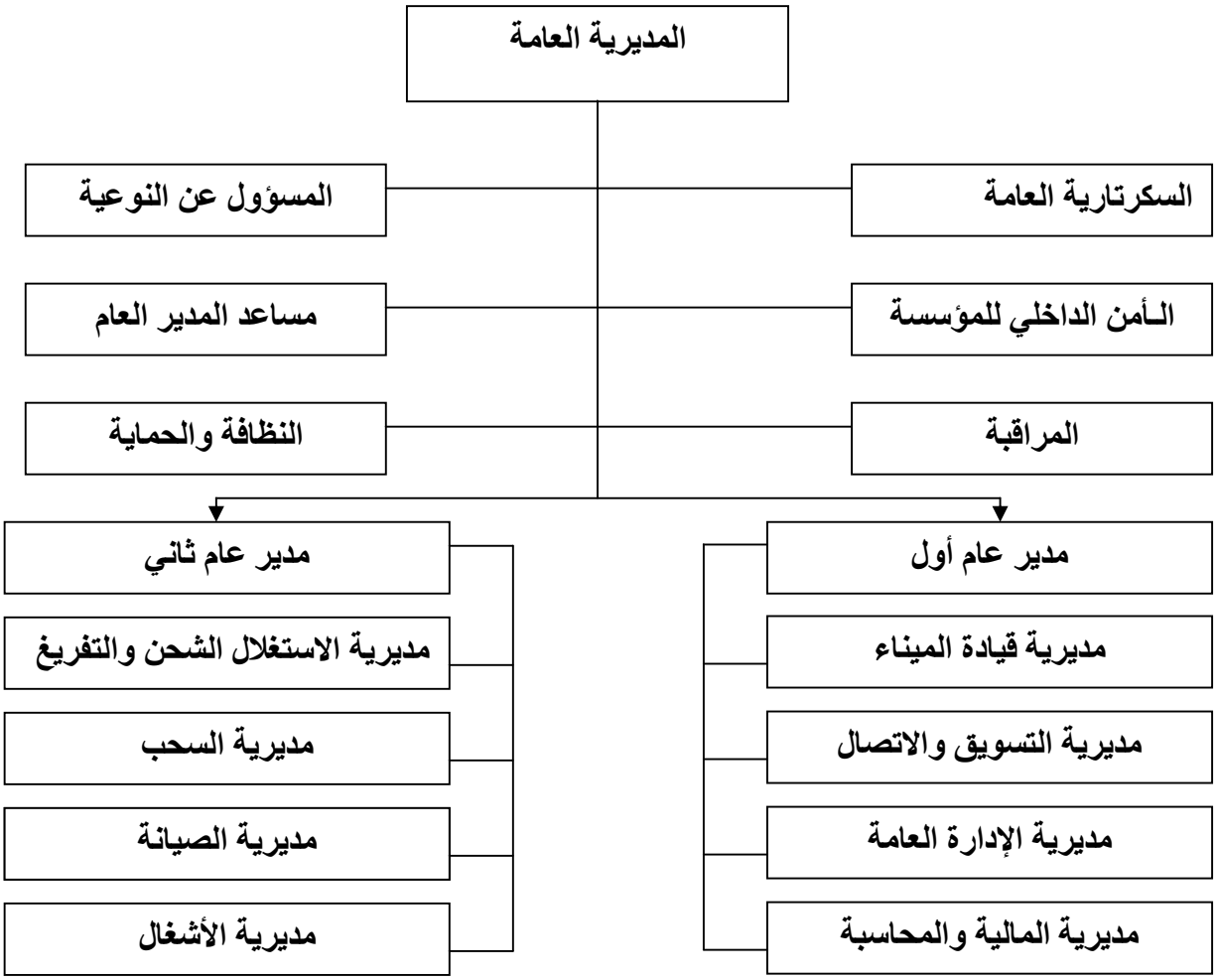
[2] الإدارة العامة لميناء سكيكدة .

المطلب الرابع: تقديم المؤسسة المينائية من الناحية التنظيمية

الفرع الأول: الهيكل التنظيمي للمؤسسة المينائية لسكيكدة:

1-إن وجود هيكل تنظيمي جيد داخل أي مؤسسة يعتبر الشيء الأساسي للسير الفعال الذي يؤدي إلى تحقيق الأهداف الموجودة ضمن الخطط المرسومة، حيث أنه يقوم على تقييم الأعمال وتحديد المسؤوليات ويتحقق هذا داخل المؤسسة المينائية لسكيكدة " EPS " من خلال 08مديريات تعمل كل واحدة بالتوجيه والإشراف والمتابعة من المديرية

الشكل رقم(14): الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: وثيقة رسمية عن الإدارة العامة للمؤسسة الوطنية للميناء

الفرع الثاني: هياكل ومهام مديرية المؤسسة المينائية لسكيكدة

المؤسسة المينائية لسكيكدة كغيرها من المؤسسات العمومية الاقتصادية تتضمن هيكل تعمل من خلاله على توزيع المهام والمسؤوليات للمديريات التي تتولى عمليات التنسيق والإشراف فيما بينهم ويظهر ذلك من خلال: [1]

[1] الإدارة العامة لميناء سكيكدة .

1- المديرية العامة:

تعتبر المديرية العامة العمود الفقري للميناء، من حيث أغلبية الصلاحيات ومن بين مهامها:

أ- الإشراف المباشر على باقي المديريات.

ب- إتباع التطبيق الحسن لتسيير المؤسسة في طار سياسة التنمية الوطنية.

ت- التنسيق بين مختلف المديريات.

ث- الإشراف على مجلس الإدارة الذي يتكون من مساهمين إلى جانب بعض المهام الأخرى.

2- **مديرية قيادة الميناء:** وتنقسم الى دائرتين وهما:

أ- **دائرة مساعدة السفن:** من مهامها مايلي:

- ✓ القيام بسحب البواخر وربطها.
- ✓ القيام بعملية إرشاد السفن.
- ✓ وضع الزوارق تحت إشراف مسؤولي البواخر.

ب- **دائرة الأمن والشرطة:** من مهامها:

- ✓ مراقبة البضائع الداخلة والخارجة من الميناء.
- ✓ مراقبة حركة البضائع داخل الميناء.
- ✓ تسيير المنارة للإرسال .

3- مديرية سحب البواخر: من مهام هذه المديرية ما يلي:

- ✓ تقديم كل الخدمات المتمثلة في الجر،السحب والدفع للبواخر في عملية الإرساء والإبحار.
- ✓ تقديم الساحبات لعملية الإنقاذ في حالة كون أحد البواخر في حاجة الى مساعدة طارئة.
- ✓ صيانة العتاد وجعله في أتم الاستعداد للقيام بالمهام على أكمل وجه.
- ✓ ضمان سهولة الحركة داخل الميناء للبواخر قي حالة حدوث عطب باخرة ما.

4- مديرية الصيانة : ومهامها هي:

- ✓ تسخير الوسائل البشرية والمادية لحساب البواخر والزبائن.
- ✓ صيانة العتاد والآلات والمعدات المينائية.

وتشتمل هذه المديرية على :قسم الصيانة قسم المشتريات قسم التجهيزات.

5- مديرية الأشغال:

تقوم هذه المديريات بانجاز ومتابعة الأعمال التي توجه من طرف المؤسسة كانجاز الهياكل القاعدية وأماكن التخزين داخل المؤسسة.

6- مديرية الاستغلال والشحن والتفريغ:

- ✓ متابعة حركة البضائع منذ وصولها إلى الميناء حتى تسليمها إلى الزبائن .
- ✓ الإشراف على عملية الشحن والتفريغ من وإلى الزبائن.

7- **مديرية الإدارة العامة** : من مهامها مايلي:

- ✓ الإشراف على تسيير المستخدمين والشؤون العامة والخاصة بالمؤسسة.
- ✓ التكفل بتحليل وتقديم الاقتراحات لبرامج خاصة بالتوظيف،والتكوين وتنقسم إلى:

أ- دائرة الموارد البشرية: وتقسم إلى المصالح التالية:

- ✓ مصلحة الأجور وعقود التأمين.
- ✓ مصلحة التكوين التي تعمل على توظيف ،تكوين،وتطوير الموارد البشرية.

ب- دائرة الشؤون القانونية:ومن مهامها:

- ✓ إبرام الصفقات وعقود التأمين.
- ✓ تمثيل المؤسسة أمام المحكمة وأقسام الشرطة والدفاع عن حقوق المؤسسة.

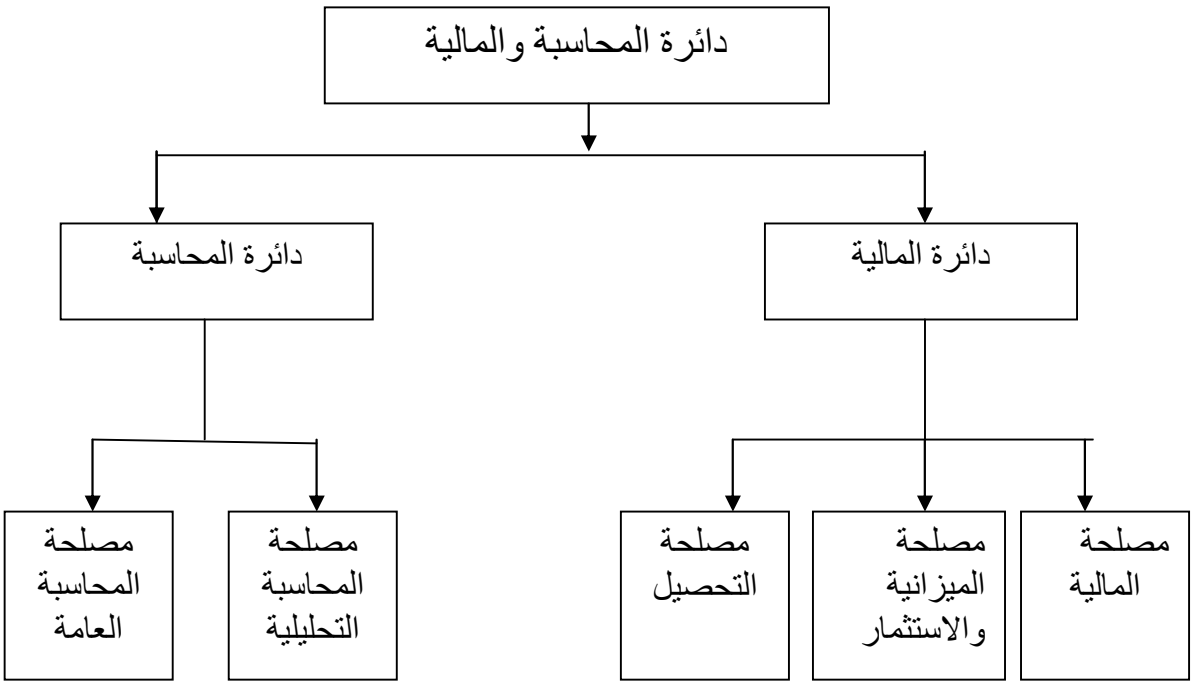
8- مديرية الدراسات والتسويق والاتصال: تتمثل صلاحيات هذه المديرية في:

- ✓ تطوير وسائل الإعلام للمؤسسة ومتابعة تطبيق البرامج.
- ✓ إ عداد الإحصائيات الخاصة بالمؤسسة وتوزيعها على باقي المديريات الموجودة داخل الميناء والتنسيق بين التسويق والاتصال.

9- مديرية المحاسبة والمالية: تلعب هذه المديرية دورا هاما في سير باقي المديريات الأخرى وتعتبر كمركز لاتخاذ القرارات وتنفيذها وتتكفل بما يلي:

- ✓ متابعة السير المالي والمحاسبي للمؤسسة.
- ✓ المشاركة في وضع القواعد العامة للمؤسسة وذلك من خلال قيامها بالدراسات التي تهدف إلى تحسينها وتطويرها.

الشكل رقم(15):الهيكل التنظيمي لدائرة المالية و المحاسبة



المصدر : مديرية المحاسبة و المالية

المطلب الخامس: إطلالة مفصلة حول مديرية المالية والمحاسبة:

- **تقديم مصلحة المالية والمحاسبة:**

إن مصلحة المالية والمحاسبة عنصر حساس وفعال داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة ،لكونها متعلقة بالجانب المالي والمحاسبي فالوظيفة المالية داخل المؤسسة تحتل حيز كبير وشامل يغطي باقي المصالح الأخرى ،وذلك باعتبار المحرك الأساسي لسير النشاط والعمل ،وتنقسم مديرية المالية والمحاسبة الى:

أولا: دائرة المحاسبة:وتضم هذه الدائرة ثلاث مصالح هي:[1]

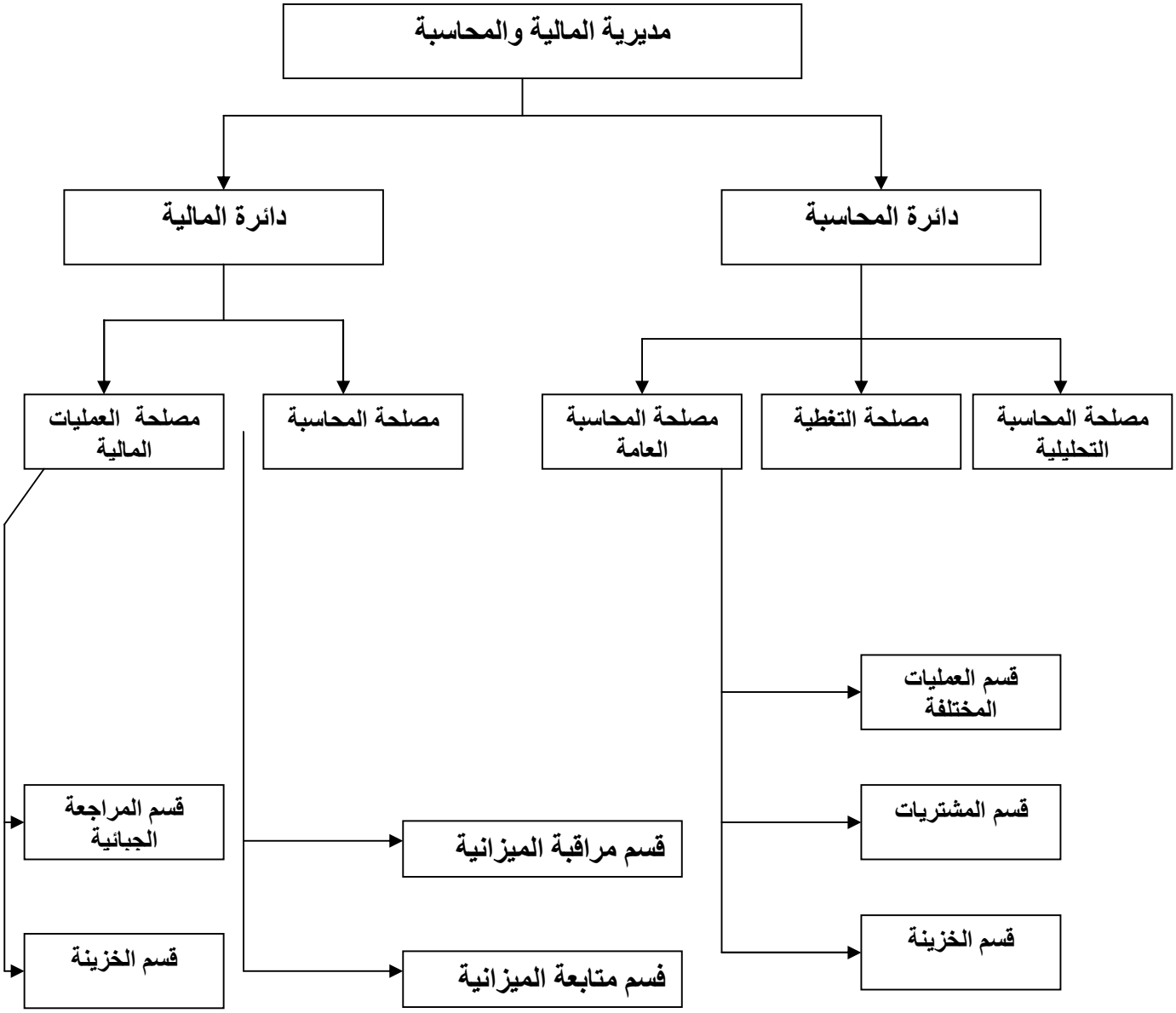
1. **مصلحة المحاسبة التحليلية:**

يتم داخل مديرية المالية والمحاسبة باعتبار المؤسسة في أغلب الأحيان لا تتبع نظام المحاسبة التحليلية ومن بين المهام الموكلة لهذه المصلحة مايلي:

- ✓ وضع دليل للمحاسبة التحليلية.
- ✓ إعطاء صورة عن نشاط المؤسسة وتحملته من أعباء وتكاليف.
- ✓ إعداد في كل ثلاثي تحليل يخص النتائج المحصل عليها لمختلف الأقسام.
- ✓ القيام بعملية الجرد الدائم داخل المؤسس

[1] الإدارة العامة لميناء سكيكدة .

الشكل رقم(16): الهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة والمالية D F C



المصدر:المديرية العامة للمالية و المحاسبة

ثانيا: مصلحة المحاسبة العامة: وتشمل هذه المصلحة على:

2. **قسم العمليات المختلفة:** تتمثل مهامه في:
   - ✓ متابعة فواتير دائنو الخدمات.
   - ✓ متابعة التسوية لكل حسابات مجموعة المخزونات.

3. قسم المشتريات: من مهام هذا القسم:

- ✓ البقاء على اتصال مباشر ودائم مع مردودي المؤسسة من أجل ضمان التوريد الدائم.

- ✓ استلام الفواتير المرسلة من طرق المورد المتعلقة بالمشتريات والتأكيد من صحة المعلومات المدونة عليها.

4. قسم الخزينة:

- ✓ متابعة حركة المجموعة الرابعة –الحقوق–
- ✓ استلام الفواتير المرسلة وتسجيلها محاسبيا.
- ✓ دراسة الفواتير والتأكد من صحتها.

ثالثا: مصلحة التغطية: تشمل هذه المصلحة على:

1. **قسم العلاقات مع الزبائن:** الذي يقوم بـ:

- ✓ متابعة الفواتير الخاصة بالزبائن.
- ✓ تحصيل الحقوق من طرف الزبائن في الآجال المحددة.
- ✓ إلغاء الفواتير الخاطئة بقرار من المدير العام للمؤسسة.
- ✓ إشعار مصلحة المنازعات عند فوات أجل التسديد من طرف أي زبون بغية متابعته قضائيا.

2. **مصلحة الميزانية والاستثمارات:** تتمثل فيما يلي:

- ✓ مراقبة الميزانية والقيام بعملية تقييمها ومتابعة الاستثمارات الخاصة بالمؤسسة.
- ✓ تقدير المصاريف والإيرادات المتعلقة بالنسبة الماضية
- ✓ تحصيل أكبر عدد ممكن من المعلومات المتعلقة بالاحتياجات كل مصلحة وتقسم هذه المصالح إلى:
- ✓ قسم مراقبة الميزانية.
- ✓ قسم متابعة الاستثمارات.
- ✓ مصلحة العمليات المالية: تتلخص فيما يلي:
- ✓ مراقبة عمل المصالح التابعة لها.
- ✓ دراسة حالة خزينة المؤسسة بصفة دورية.

المبحث الثاني:أسلوب الدراسة الميدانية و تحليل نتائجها

قبل التطرق إلى الدراسة الميدانية وتحليل نتائج الإستمارة لابد من التطرق إلى الإطار المنهجي للدراسة ، الذي يعتبر أساس نتظيم الأفكار والمعلومات من أجل الوصول إلى النتائج والحكم على مدى صحة الفرضيات من عدمها.

المطلب الأول:أسلوب الدراسة

الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة:

تم إعداد إستبانة الدراسة توزيعها على مجتمع الدراسة، لغرض تجميع المعلومات اللازمة حول موضوع البحث ومن ثم تفريغها وتحليلها بإستخدام برنامج SPSS الإحصائي وإستخدام الإختيارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة، ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة، وإجراء مقابلات مع أعضاء من مجلس الإدارة في الشركة بغية تدعيم النتائج المحصل عليها من SPSS بمقابلات مباشرة من أجل إعطاء نظرة أكثر من بعض الأمور التي لم يعطى لها في الإستبيان أهمية كبيرة.

أولا: مجتمع الدراسة: يتكون من جميع الموظفين العاملين في ادارة شركة حيث أن عدد موظفي المؤسسة أكثر من 1835 موظف.

ثانيا:عينة الدراسة: هي عينة مستهدفة حيث وزعت الاستمارات على موظفين المديرية الداخلية و على المدققين و على موظفي مديرية الإدارة و المالية و على أعضاء من مجلس الإدارة.

وقد تم توزيع 33 استمارة على عينة الدراسة بحيث إسترجاع 31 إستمارة وتم إخضاعها للدراسة.

ثالثا:هيكل الاستبيان:

يتكون من 4 محاور والتي تتمثل في:

1. المحور الاول:البيانات الشخصية يتضمن التغيرات الديمغرافية والتي تتمثل في الجنس، السن،المستوى التعليمي،عدد سنوات الخبرة.
2. المحور الثاني: الرقابة الداخلية حيث هناك 9 عبارات تمحورة حول الرقابة الداخلية وأهميتها المؤسسة ومدى فعالية في الهيكل التنظيمي .
3. المحور الثالث: حوكمة الشركات حيث هناك 23 عبارة قسمت الى 4 تقسيمات تتمثل في آليات الحوكمة على التوالي: مسؤوليات مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية، التدقيق الداخلي ،القوانين والتشريعات.
4. المحور الرابع: حيث حاولنا وضع عبارات تربط بين مبادئ الحوكمة والرقابة الداخلية .

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

1. الدرجة 1 تمثل غير موافق بشدة ؛
2. الدرجة 2 تمثل غير موافق ؛
3. الدرجة 3 تمثل محايد ؛

4. الدرجة 4 تمثل موافق ؛
5. الدرجة 5 تمثل موافق بشدة .

الفرع الثاني: مصداقية وثباث الإستبيان:

أولا: مصداقية الإستبيان:

الصدق والثبات من الخصائص المطلوبة لأداة الدراسة من أجل الحصول على نتائج في الأخير لها مصداقية ولذلك تم تقنين فقرات الإستبيان و تم التحقق من صدق الأدلة من خلال عرض الأداة على عدد من المحكمين من أصحاب الخبرة والتخصص والعمل بآرائهم واقتراحاتهم والتي على أساسها تم الوصول للتصميم النهائي للاستمارة.

ثانيا: تباث الأداة:

من خلال معامل ألفا كرونباخ حيث يستعمل لقياس مدى ثبات أداة القياس من ناحية العبارات الموضوعة وتعتبر قيمته مقبولة اذا كانت % 60 فاكثر و50% مرفوضة حيث كانت نتائج اختبار ألفا كرونباخ كما يلي:

الجدول رقم (03):معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)

المحاور وتقسيماتها	عدد العبارات	معامل الفا كرونباخ
الرقابة الداخلية		
دور الرقابة الداخلية في المؤسسة الخدمية .	9	0.644
آليات الحوكمة في تعزير الرقابة الداخلية		
مجلس الإدارة .	8	0.762
المراجعة الداخلية.	6	0.837
التدقيق الداخلي.	5	0.799
القوانين والتشريعات.	4	0.703
جميع عبارات آليات الحوكمة في تعزير الرقابة الداخلية.	23	0.911
علاقة مبادئ الحوكمة الرقابة الداخلية للمؤسسة الخدمية		
دور مبادئ الحوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية في المؤسسة الخدمية.	7	0.740
جميع عبارات الاستمارة	**39**	**0.933**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج spss-20

التعليق:

نلاحظ من الجدول السابق أن كل نتائج معامل ألفا كرونباخ أكبر من 60% مما يدل على ثبات أداة القياس من ناحية العبارات الموضوعة في الاستمارة حيث تراوحت نسبة المحاور ما بين 0.644 و0.911 وكانت بالنسبة للرقابة الداخلية 0.644 و آليات الحوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية 0.911 وقد قسم هذا المحور إلى أقسام (مجلس الإدارة وكانت نسبته 0.762 والمراجعة الداخلية وكانت نسبتها 0.837 والتدقيق الداخليوكانت نسبتها 0.799 والقوانين والتشريعات كانت نسبتها 0.703) علاقة مبادئ الحوكمة الرقابة الداخلية للمؤسسة الخدمية 0.740 وبلغ المعامل الكلي للاستمارة 0.933.

الفرع الثالث:تحليل البينات الشخصية:

أولا: الجنس:

الجدول رقم (04): توزيع عينة الدراسة حسب الجنس في المؤسسة

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	22	71
أنثى	9	29
المجموع	**31**	**100**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج spss-20

التعليق :

من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع النسب حسب الجنس لأفراد العينة تمثل في نسبة 71% ذكور، وما نسبته 29% إناث، أي سيطرة الفئة الذكورية على الفئة الأنثوية في التوظيف داخل المؤسسة.

ثانيا: السن :

الجدول رقم (05): توزيع عينة الدراسة حسب السن في المؤسسة

السن	التكرار	النسبة المئوية
من 20 – 29 سنة	10	32.3
من 30 – 39 سنة	18	58.1
من 40 – 49 سنة	1	3.2
من 50 فما فوق	2	6.5
المجموع	**31**	**100**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج spss-20

التعليق:

من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع النسب حسب العمر لأفراد العينة تمثل في ما نسبته 32.3% عمرهم من 20 – 29 سنة ، وما نسبته 58.1% عمرهم من 30 – 39 سنة ، وما نسبته 3.2% عمرهم من 40 – 49 سنة ، وما نسبته 6.5% عمرهم من 50 سنة فأكثر، أي أن فئة من 30 – 39سنة هي أكثر نسبة توظيف بالمؤسسة حيث أنها تقوق 50 % من نسبة التوظيف .

ثالثا: المستوى التعليمي:

الجدول رقم(06): توزيع عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي في المؤسسة

المستوى العلمي	التكرار	النسبة المئوية
إبتدائي	0	0
متوسط	0	0
ثانوي	4	12.9
جامعي	27	87.1
المجموع	**31**	**100**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج spss-20

التعليق:

من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع النسب حسب المستوى التعليمي لأفراد العينة تمثل في ما نسبته 12.9% مؤهلهم العلمي ثانوي، وأن ما نسبته 87.1% مؤهلهم العلمي جامعي، وأن ما

نسبته 0% مؤهلهم العلمي إبتدائي ومتوسط ، أي أن فئة الجامعية هي الفئة المسيطرة وهم أكثر نسبة في العينة المستهدفة في هذه المؤسسة.

رابعا: عدد سنوات الخبرة:

الجدول رقم (07): توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبة في مؤسسة

عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	11	35.5
من 5 إلى أقل من 10سنوات	13	41.9
من10 إلى أقل من 15 سنة	4	12.9
من 15 سنة فأكثر	3	9.7
المجموع	**31**	**100**

المصدر:من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج spss-20

التعليق:

من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع النسب حسب سنوات الخبرة لأفراد العينة تتمثل في ما نسبته 35.5% لفئة أقل من 5 سنوات خبرة، وما نسبته 41.9% لفئة من 5 سنوات إلى 10 سنوات خبرة، وما نسبته 12.9% لفئة من10 إلى أقل من 15 سنة خبرة، وما نسبة 9.7% لفئة من 15 سنة فأكثر، ونلاحظ أن 41.9% من المستجوبين لديهم خبرة في الميدان تتراوح من 5 سنوات إلى 10 سنوات هي الفئة الأكثر إستهداف ومنه فإن المؤسسة تعتمد على موظفين لديهم خبرة في العمل ويعتمد عليهم .

المطلب الثاني: تحليل إتجاه العينة

الفرع الأول: تحليل إتجاه العينة لفقرات المحور الثاني الرقابة الداخلية

الجدول رقم (08): تحليل إتجاه العينة لمحور الرقابة الداخلية

الرقم	الفقرات	الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	إتجاه العينة	الترتيب
01	يعد قسم الرقابة الداخلية ضرورية في الهيكل التنظمي لمؤسستكم .	0.529	4.29	موافق	3
02	وجود تعليمات محدد وواضحة للرقابة الداخلية تسمح بالتحكم في العمليات التى تقوم بها مؤسستكم .	0.512	4.06	موافق	2
03	التقارير المالية تخضع لعمليات الرقابة الداخلية قبل اقرارها في مؤسستكم .	0.669	3.77	موافق	5
04	تؤمن ادارة المؤسسة و الموظفين باهمية وجود نظام للرقابة الداخلية للحفاظ على المال العام لمؤسستكم.	0.718	3.87	موافق	6
05	تمتلك المؤسسة جهاز رقابي كفؤ يتمتع بالنزاهة مما يساعد في تقليل فرص الفساد و الاخطاء في مؤسستكم.	0.894	4.00	موافق	9
06	يمتلك نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم موظفين ذوى كفاءة و خبرة عالية .	0.831	3.90	موافق	8
07	تحرص إدارة مؤسستكم على توظيف عمال لديهم مستوى علمي عالي .	0.792	3.81	موافق	7
08	تحرص الرقابة الداخلية في مؤسستكم على رفع كفاءة العاملين فيها من خلال عقد المؤتمرات و ندوات التكوين .	0.547	4.03	موافق	4
09	يضبط النظام الرقابي في مؤسستكم التصرفات الاخلاقية لموظفي المؤسسة.	0.482	4.03	موافق	1
المجموع	09	0.3463	3.9749	موافق	

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج spss-20

التعليق:

يتضح من خلال الجدول السابق أن محور الرقابة الداخلية بلغ المتوسط الحسابي العام لإجاباته (3.9749) وبانحراف معياري (0.3463) ووفقاً لمقياس الدراسة فإن هذا المحور تشير اتجاهات الآراء إلى (موافق)، كما نلاحظ أن متوسط إجابات أفراد عينة البحث على فقرات هذا المحور كانت إجابية ضمن اتجاهات آراء (موافق)، تراوحت المتوسطات الحسابية مابين (3.77-

4.29) والانحرافات ما بين(0.482-0.894)، وهذا ما يؤكد إلى أن اتجاهات الآراء ضمن فئة (موافق)، وأن الفقرة رقم (9) التي تنص "يضبط النظام الرقابي في مؤسستكم التصرفات الاخلاقية لموظفي المؤسسة" احتلت المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة البحث وذلك بمتوسط حسابي بلغ (4.03) وبانحراف معياري (0.482)، وهو راجع إلى دور المؤسسة وهيكلها التنظيمي في زرع القيم الأخلاقية في الموظفين من أجل الوصول إلى أهدافها.

الفرع الثاني: تحليل إتجاه العينة لفقراتة دور آليات حوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية

أولا : مجلس الإدارة

الجدول رقم (09): تحليل إتجاه العينة لفقرات مجلس الإدارة

الرقم	الفقرات	الإنحراف المعياري	الوسط الحسابي	إتجاه العينة	الترتيب
01	يتم تعيين أعضاء مجلس الإدارة في مؤسستكم من طرف المساهمين .	0.779	3.84	موافق	4
02	يتم منح مكافآت لأعضاء مجلس الإدارة تتناسب مع الأنشطة والمهام الموكلة إليهم .	0.884	3.77	موافق	8
03	يمارس مجلس الإدارة سلطة الرقابة بكل استقلالية ونزاهة .	0.795	3.97	موافق	5
04	يتوفر لمجلس الإدارة القدرة على المراجعة والإشراف على إنشاء وتقيم هيكل الرقابة الداخلية.	0.856	4.00	موافق	7
05	يقوم مجلس الإدارة بمتابعة أداء الإدارة التنفيذية لمؤسستكم.	0.746	3.90	موافق	3
06	يتولى مجلس الإدارة بالمتابعة المستمرة لعملية الرقابة الداخلية .	0.727	3.94	موافق	2
07	يشارك مجلس الإدارة بمؤسستكم في تحديد أهدافها الاستراتيجية .	0.816	4.00	موافق	6
08	يضمن مجلس الإدارة للمساهمين حق الإطلاع على التقارير المالية التي تمكنهم من تقييم واضح لمؤسستكم .	0.700	4.10	موافق	1
المجموع	08	0.49568	3.9395	موافق	

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج spss-20

التعليق:

يتضح من خلال الجدول السابق أن جزء " توفر مسئوليات مجلس الإدارة كآلية في حوكمة الشركات" بلغ المتوسط الحسابي العام لإجاباته (3.9395) وبانحراف معياري (0.49568) ووفقاً لمقياس الدراسة فإن هذا الجزء تشير اتجاهات الآراء إلى (موافق)، كما نلاحظ أن متوسط إجابات أفراد عينة البحث على فقرات هذا الجزء أنها ضمن اتجاهات آراء (موافق)، وأن الفقرة رقم (8) التي بنص " يضمن مجلس الإدارة للمساهمين حق الإطلاع على التقارير المالية التي تمكنهم من تقييم واضح لمؤسستكم ، وذلك بعد تأكدها من سلامة هذه التقارير المالية " احتلت المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المبحوثين وذلك بمتوسط حسابي بلغ (4.10) وبانحراف معياري (0.700)، ويمكن تفسير ذلك بأن الشفافية والإفصاح لذى مجلس الإدارة في هذه المؤسسة كبير وأيضا وجود مصداقية عالية في تقاريرها المقدمة لمختلف الأطراف، تراوحت المتوسطات الحسابية مابين (3.77–4.10) والانحرافات ما بين (0.700–0.884) وجود تشتت للعينة عن متوسطها الحسابي ، وهذا ما يشير إلى أن اتجاهات الآراء ضمن فئة (موافق).

ثانيا : المراجعة الداخلية

الجدول رقم (10): تحليل إتجاه العينة لفقرات المراجعة الداخلية

الرقم	الفقرات	الإنحراف المعياري	الوسط الحسابي	إتجاه العينة	الترتيب
01	تتمتع المراجعة الداخلية الاستقلالية في المهام والهيكل التنظيمي في مؤسستكم .	0.805	3.77	موافق	2
02	تحرص على متابعة وتقييم انظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة .	0.597	3.90	موافق	1
03	توفر المراجعة الداخلية تأكيد لمجلس الإدرة أن الأداء الرقابي في المنشأة قوي وفعال .	0.814	3.94	موافق	3
04	يتم فحص وتقويم أنظمة الرقابة الداخلية من قبل المراجعة الداخلية بإستمرار من أجل منع عملية الغش .	0.846	3.87	موافق	4
05	تمتلك المراجعة الداخلية عناصر كفؤة ومتخصصة تقوم بفحص وتقويم أنظمة الرقابة الداخلية .	0.888	3.55	موافق	6
06	تتوفر لذى لموظفي المراجعة الداخلية الصلاحيات الكافية لإنجاز مهامهم .	0.873	3.81	موافق	5
المجموع	06	0.5933	3.806	موافق	

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج spss-20

التعليق:

يتضح من خلال الجدول السابق أن جزء "المراجعة الداخلية كآلية من آليات حوكمة الشركات" بلغ المتوسط الحسابي العام (3.8065) وبانحراف معياري (0.59332) ووفقاً لمقياس الدراسة فإن هذا الجزء تشير اتجاهات الآراء إلى (موافق)، كما نلاحظ أن متوسط إجابات أفراد عينة البحث على فقرات هذا الجزء أنها ضمن اتجاهات آراء (موافق)، تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (3.55-3.90) والانحرافات ما بين (0.597-0.888) أي أن الآراة متشتت نوعا ما عن وسطها الحسابي، وهذا ما يشير إلى أن اتجاهات الآراء ضمن فئة (موافق)، وأن الفقرة رقم (2) التي تنص " تحرص

علـى متابعـة وتقيـيم انظمـة الرقابـة الداخليـة فـي المؤسسـة " احتلـت المرتبـة الأولـى مـن حيـث الأهميـة النسـبية المعطـاة لهـا مـن قبـل عينـة البحـث وذلـك بمتوسـط حسـابي بلـغ (3.90) وبـانحراف معيـاري (0.597)، ويمكـن تفسـير ذلـك بـأن للمراجعـة الداخليـة دور كبيـر فـي مراجعـة وتقيـيم أنظمـة الرقابـة الداخلية في شكل مستمر من أجل محاربة كل أنواع الغش والأخطاء وغيرها .

ثالثا : التدقيق الداخلي

الجدول رقم (11): تحليل إتجاه العينة لفقرات التدقيق الداخلي

الرقم	الفقرات	الإنحراف المعياري	الوسط الحسابي	إتجاه العينة	الترتيب
01	وظيفـة التـدقيق الـداخلي تقـع تحـت مسـؤولية المـدير العام .	**0.814**	**4.06**	**موافق**	**1**
02	عـدد مـوظفي التـدقيق الـداخلي كـاف لتنفيـذ عمليـات التدقيق في جميع أقسام وإدارة مؤسستكم .	**0.955**	**3.61**	**موافق**	**5**
03	يـوفر قسـم التـدقيق الـداخلي فـي مؤسسـتكم علـى الإمكانيات المالية والمادية اللازمة لأداء مهامه.	**0.930**	**3.74**	**موافق**	**4**
04	يسـاهم التـدقيق الـداخلي فـي تقيـيم وتحسـين الرقابـة الداخلية .	**0.908**	**3.90**	**موافق**	**2**
05	يسـاهم التـدقيق الـداخلي فـي تعزيـز الثقافـة الأخلاقيـة للموظفين.	**0.920**	**3.77**	**موافق**	**3**
المجموع	**05**	**0.70461**	**3.8065**	**موافق**	

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج spss-20

التعليق:

يتضـح مـن خـلال الجـدول السـابق أن جـزء "التـدقيق الـداخلي كآليـة مـن آليـات حوكمـة الشـركات" بلـغ المتوسـط الحسـابي العـام (3.8065) وبـانحراف معيـاري (0.70461) ووفقـاً لمقيـاس الدراسـة فـإن هـذا الجـزء تشـير اتجاهـات الآراء إلـى (موافـق)، كمـا نلاحـظ أن متوسـط إجابـات أفـراد عينـة البحـث علـى فقـرات هـذا الجـزء أنهـا ضـمن اتجاهـات آراء (موافـق)، تراوحـت المتوسـطات الحسـابية مـا بـين (3.61-4.06) والانحرافـات مـا بـين (0.814-0.955) وهـو مـا يوضـح أن الآراة متشـتت عـن وسـطها

الحسابي، وهذا ما يشير من خلال المتوسطات أن اتجاهات الآراء ضمن فئة (موافق)، وأن الفقرة رقم (1) التي تنص " وظيفة التدقيق الداخلي تقع تحت مسؤولية المدير العام " احتلت المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة البحث وذلك بمتوسط حسابي بلغ (4.06) وبانحراف معياري (0.814)، ويمكن تفسير ذلك لأهمية التدقيق الداخلي في المؤسسة في تقويم الرقابة الداخلية ونظرا لهذه الأهمية فالتدقيق الداخلي يحضى بأهمية خاصة من قبل مجلس الإدارة حيث يقع ضمن مسؤولياته في المؤسسة.

رابعا : القوانين والتشريعات

الجدول رقم (12): تحليل إتجاه العينة لفقرات القوانين والتشريعات

الرقم	الفقرات	الإنحراف المعياري	الوسط الحسابي	إتجاه العينة	الترتيب
01	يؤثر القانون الداخلي على مختلف القرارات داخل المؤسسة .	**0.735**	**3.84**	**موافق**	**3**
02	تطبق مؤسستكم القوانين التي تحددها الدولة .	**0.605**	**4.03**	**موافق**	**1**
03	تلتزم مؤسستكم بأداء واجباتها الضريبية.	**0.626**	**4.48**	**موافق**	**2**
04	تتبع مؤسستكم في استراتيجياتها مختلف القرارات الصادرة عن الإدارة العليا .	**0.854**	**3.94**	**موافق بشدة**	**4**
المجموع	**04**	**0.50906**	**4.0726**	**موافق**	

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج spss-20

التعليق:

يتضح من خلال الجدول السابق أن جزء "القوانين والتشريعات كآلية من آليات حوكمة الشركات" بلغ المتوسط الحسابي العام (4.0726) وبانحراف معياري (0.50906) ووفقاً لمقياس الدراسة فإن هذا الجزء تشير اتجاهات الآراء إلى (موافق)، كما نلاحظ أن متوسط إجابات أفراد عينة البحث على فقرات هذا الجزء أنها ضمن اتجاهات آراء (موافق)، تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (3.84-4.48) والانحرافات ما بين (0.605-0.854) ما يتوضح أن الآراة متشتت عن وسطها الحسابي، وهذا ما يشير من خلال المتوسطات أن اتجاهات الآراء ضمن فئة (موافق)، وأن الفقرة رقم (2) التي تنص " تطبق مؤسستكم القوانين التي تحددها الدولة " احتلت المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة البحث وذلك بمتوسط حسابي بلغ (4.03) وبانحراف

معياري (0.605)، ويمكن تفسير ذلك إلى إلزامية القوانين التي تضعها الدولة وعلى المؤسسة التقيد بمختلف البنود الموجودة فيها، لأن القوانين التي تضعها الدولة لها صفة الإلزامية في التطبيق.

الفرع الثالث : علاقة مبادئ الحوكمة بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة

الجدول رقم (13): تحليل إتجاه العينة لفقرات علاقة مبادئ الحوكمة بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة

الرقم	الفقرات	الإنحراف المعياري	الوسط الحسابي	إتجاه العينة	الترتيب
01	يسمح مستوى الشفافية والإفصاح في مؤسستكم برفع وتسهيل عملية الرقابة الداخلية .	0.638	4.16	موافق	3
02	تفصح مؤسستكم عن معلومات ذات مصداقية ، وملائمة يمكن الإعتماد عليها في تقييم الأداء المالي .	0.631	4.26	موافق	2
03	إستقلالية المراجعون الداخليون في أداء مهامهم تسمح بتفعيل وظيفتهم ، وتفعيل الرقابة الداخلية .	0.752	4.03	موافق	4
04	تحرص إدارة مؤسستكم على المساءلة المستمرة لموظفي الرقابة الداخلية من أجل تقويم مهامهم .	0.512	3.94	موافق	1
05	توفر الرقابة الداخلية العدالة الكافية لكل الأطراف في تقديمهم للمعلومات .	0.805	3.77	موافق	7
06	المسؤولية الأخلاقية للموظفين في مؤسستكم ترفع من مصداقية الرقابة الداخلية .	0.763	3.87	موافق	5
07	تتوفر المسؤولية الكافية للموظفين في مؤسستكم في أداء مهامهم بكل مصداقية وموضوعية .	0.779	4.16	موافق	6
المجموع	07	0.44019	4.0276	موافق	

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج spss-20

التعليق:

من خلال النتائج المتوصل إليها في الجدول أعلاه، نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة كانت أغلبها إيجابية و هذا بالنسبة لجميع العبارات الموضوعة في علاقة مبادئ الحوكمة بالرقابة

الداخلية للمؤسسة، وبلغ المتوسط الحسابي العام (4.0276) وبانحراف معياري (0.44019) ووفقاً لمقياس الدراسة فإن هذا الجزء تشير اتجاهات الآراء إلى (موافق)، كما نلاحظ أن متوسط إجابات أفراد عينة البحث على فقرات هذا الجزء أنها ضمن اتجاهات آراء (موافق)، تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (3.77-4.26) والانحرافات ما بين (0.512-0.805) ما يتوضح أن الآراة متشتت عن وسطها الحسابي، وهذا ما يشير من خلال المتوسطات أن اتجاهات الآراء ضمن فئة (موافق)، وأن الفقرة رقم (4) التي تنص " تحرص إدارة مؤسستكم على المساءلة المستمرة لموظفي الرقابة الداخلية من أجل تقويم مهامهم " احتلت المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة البحث وذلك بمتوسط حسابي بلغ (3.94) وبانحراف معياري (0.512)، ويمكن تفسير ذلك إلى إلى متابعة الإدارة للرقابة الداخلية بستمرار من أجل تقويم مهامها الرقابية داخل المؤسسة .

المطلب الثالث: دراسة العلاقة وإختبار فرضيات الدراسة

الفرع الأول: دراسة العلاقة بين الحوكمة والرقابة الداخلية

أولا: العلاقة بين دور آليات الحوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية و الرقابة الداخلية :

الجدول رقم (14): يوضح العلاقة بين دور آليات الحوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية و الرقابة الداخلية

العلاقة	الإحصاءات	التقديرات
العلاقة بين دور آليات الحوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية و الرقابة الداخلية	Corrélation de Pearson	0.738
	Sig. (bilatérale)	0.000

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج spss-20

التعليق:

من خلال نتائج الجدول السابق الخاص العلاقة بين دور آليات الحوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية و الرقابة الداخلية نستنتج وجود علاقة قوية بينهما وذلك من خلال القيمة المتحصل عليها في تحليل العلاقة بمعامل برسون الذي كانت النتيجة هي 0.738 وهي تدل على وجود علاقة كلما كبرة هذه النتيجة وقيمة sig وهي أيضا تدل على وجود علاقة إرتباطية كلما كانت أقرب إلى الصفر وهنا تحصلنا على نتيجة أقل من 0.005 ومنه وجود علاقة قوية بين دور آليات الحوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية و الرقابة الداخلية في المؤسسة .

ثانيا: العلاقة بين دور آليات الحوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية و علاقة مبادئ الحوكمة بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة

الجدول رقم (15): يوضح العلاقة بين دور آليات الحوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية وعلاقة مبادئ الحوكمة بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة

العلاقة	الإحصاءات	التقديرات
العلاقة بين دور آليات الحوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية و علاقة مبادئ الحوكمة بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة	**Corrélation de Pearson**	**0.741**
	Sig. (bilatérale)	**0.000**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج spss-20

التعليق:

من خلال نتائج الجدول السابق الخاص العلاقة بين دور آليات الحوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية و علاقة مبادئ الحوكمة بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة نستنتج وجود علاقة قوية بينهما وذلك من خلال القيمة المتحصل عليها في تحليل العلاقة بمعامل برسون الذي كانت النتيجة هي 0.741 وهي تدل على وجود علاقة قوية كلما كبرة هذه النتيجة وفي هذه الحالة هناك علاقة قوية بينهما وقيمة sig أقل من 0.005 وهي أيضا تدل على وجود علاقة إرتباطية بين كل دور آليات الحوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية و علاقة مبادئ الحوكمة بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

الفرع الثاني: إختبار فرضيات الدراسة :

في إطار التساؤلات يتم التحقق من صحة فروض الدراسة كما يلي:

أولا: إختبار الفرضية الأولى:

1. **الجـزء الأول مـن الإختبـار:** لاتوجـد علاقـة إرتباطيـة بـين دور آليـات الحوكمـة والرقابـة الداخليـة في المؤسسة المينائية سكيكدة

الجـدول رقـم (16): دراسـة معامـل الإرتبـاط بـين دور آليـات الحوكمـة والرقابـة الداخليـة فـي المؤسسة المينائية سكيكدة

الجزء	الإحصاءات	التقدير
لاتوجـد علاقـة إرتباطيـة بـين دور آليـات الحوكمـة والرقابـة الداخليـة فـي المؤسسة المينائية سكيكدة	**معامل الإرتباط**	**0.738**
	معامل التحديد	**0.545**
	مستوى الدلالة	**0.000**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج spss-20

عند مستوى الدلالة 0.05

التعليق:

تـم الإعتمـاد علـى هـذا الاختبـار لإيجـاد العلاقـة الإرتباطيـة بـين دور آليـات الحوكمـة والرقابـة الداخليـة فـي المؤسسـة المنائيـة سـكيكدة، وهـذا عنـد مسـتوى دلالـة 0.05 والنتـائج مبينـة فـي الجـدول السـابق والـذي يبـين أن قيمـة مسـتوى الدلالـة أقـرب إلـى الصـفر وهـي أقـل مـن 0.005 أي هنـاك وجـود دلالـة إحصـائية عاليـة لهـذا النمـوذج المـدروس، وأن قيمـة R المحسـوبة أي معامـل الإرتبـاط تسـاوي 0.738 وهـي أكبـر مـن 0.5 ممـا يعنـي وجـود علاقـة إرتباطيـة قويـة وموجبـة بـين المتغيـرين R^2 معامـل التحديـد يسـاوي إلـى 0.545 ممايـدل علـى أن المتغيـر المسـتقل يـؤثر فـي المتغيـر التـابع بـ 0.545 وكـل هـذا يـدل علـى وجـود علاقـة ارتباطيـه ذات دلالـة إحصـائية عنـد مسـتوى دلالـة 0.05 بـين دور آليات الحوكمة والرقابة الداخلية في المؤسسة المينائية سكيكدة .

1. **الجـزء الثـاني مـن الإختبـار:** لاتوجـد علاقـة إرتباطيـة بـين دور آليـات الحوكمـة و علاقـة مبـادئ الحوكمة بنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة المينائية سكيكدة

الجدول رقم (17): دراسة معامل الإرتباط بين دور آليات الحوكمة و علاقة مبادئ الحوكمة بنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة المينائية سكيكدة

الجزء	الإحصاءات	التقدير
لاتوجد علاقة إرتياطية بين دور آليات الحوكمة والرقابة الداخلية في المؤسسة المينائية سكيكدة	**معامل الإرتباط**	**0.741**
	معامل التحديد	**0.549**
	مستوى الدلالة	**0.000**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج spss-20

عند مستوى الدلالة 0.05

التعليق:

تم الإعتماد على هذا الاختبار لإيجاد العلاقة الإرتباطية بين دور آليات الحوكمة و علاقة مبادئ الحوكمة بنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة المنائية سكيكدة، وهذا عند مستوى دلالة 0.05 والنتائج مبينة في الجدول السابق والذي يبين أن قيمة مستوى الدلالة أقرب إلى الصفر وهي أقل من 0.005 أي هناك وجود دلالة إحصائية عالية لهذا النموذج المدروس، وأن قيمة R المحسوبة أي معامل الإرتباط تساوي 0.741 وهي أكبر من 0.5 مما يعني وجود علاقة إرتباطية قوية وموجبة بين المتغيرين R^2 معامل التحديد يساوي إلى 0.549 ممايدل على أن المتغير المستقل يؤثر في المتغير التابع بـ 0.549 وكل هذا يدل على وجود علاقة ارتباطيه ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين دور آليات الحوكمة وعلاقة مبادئ الحوكمة بنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة المينائية سكيكدة .

ثانيا: إختبار الفرضية الثانية :

1. **الجـزء الأول مـن الإختبـار:** لاتوجـد علاقـة إرتباطيـة بـين المراجعـة الداخليـة والمـدقق الـداخلي مـع الرقابة الداخلية في المؤسسة المينائية سكيكدة

الجـدول رقـم (18): دراسـة معامـل الإرتبـاط بـين المراجعـة الداخليـة والمـدقق الـداخلي مـع الرقابـة الداخلية في المؤسسة المينائية سكيكدة

الجزء	الإحصاءات	تقدير العلاقة مع المراجعة الداخلية	تقدير العلاقة مع المدقق الداخلي
لاتوجد علاقة إرتباطية بين المراجعة الداخلية والمدقق الداخلي مع الرقابة الداخلية في المؤسسة المينائية سكيكدة	**معامل الإرتباط**	**0.615**	**0.513**
	معامل التحديد	**0.379**	**0.263**
	مستوى الدلالة	**0.000**	**0.003**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج spss-20

عند مستوى الدلالة 0.05

التعليق:

تـم الإعتمـاد علـى هـذا الاختبـار لإيجـاد العلاقـة الإرتباطيـة بـين المراجعـة الداخليـة والمـدقق الـداخلي مـع الرقابـة الداخليـة فـي المؤسسـة المنائيـة سـكيكدة، وهـذا عنـد مسـتوى دلالـة 0.05 والنتـائج مبينـة فـي الجـدول السـابق والـذي يبـين أن قيمـة مسـتوى الدلالـة أقـرب إلـى الصـفر فـي تقـدير المراجعـة الداخليـة و0.003 فـي تقـدير المـدقق الـداخلي وهمـا أقـل مـن 0.005 أي هنـاك وجـود دلالـة إحصـائية عاليـة لهـذا النمـوذج المـدروس، وأن قيمـة R المحسـوبة أي معامـل الإرتبـاط تسـاوي 0.615 فـي تقـدير المراجعـة الداخليـة و0.513 فـي تقـدير المـدقق الـداخلي وهـي أكبـر مـن 0.5 ممـا يعنـي وجـود علاقـة إرتباطيـة قويـة وموجبـة بـين المتغيـرين المسـتقل والتـابع R^2 معامـل التحديـد يسـاوي إلـى 0.379 فـي تقـدير المراجعـة الداخليـة و0.263 فـي تقـدير المـدقق الـداخلي ممايـدل علـى أن المتغيـر المسـتقل يـؤثر فـي المتغيـر التـابع بهـذا المقـدار أي أن المراجعـة الداخليـة تـؤثر فـي الرقابـة الداخليـة بـ 0.379 والتـدقيق الـداخلي يـؤثر فـي الرقابـة الداخليـة بـ 0.263 وكـل هـذا يـدل علـى وجـود علاقـة ارتباطيـه ذات دلالـة إحصـائية عنـد مسـتوى دلالـة 0.05 بـين المراجعـة الداخليـة والمـدقق الـداخلي مـع الرقابـة الداخليـة فـي المؤسسة المينائية سكيكدة.

2. **الجزء الثاني من الإختبار:** لاتوجد علاقة إرتباطية بين المراجعة الداخلية والمدقق الداخلي مع علاقة مبادئ الحوكمة بنظام الرقابة الداخلية

الجدول رقم (19): دراسة معامل الإرتباط بين المراجعة الداخلية والمدقق الداخلي مع علاقة مبادئ الحوكمة بنظام الرقابة الداخلية

الجزء	الإحصاءات	تقدير العلاقة مع المراجعة الداخلية	تقدير العلاقة مع المدقق الداخلي
لاتوجد علاقة إرتباطية بين المراجعة الداخلية والمدقق الداخلي مع الرقابة الداخلية في المؤسسة المينائية سكيكدة	**معامل الإرتباط**	**0.708**	**0.493**
	معامل التحديد	**0.501**	**0.243**
	مستوى الدلالة	**0.000**	**0.005**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج spss-20

عند مستوى الدلالة 0.05

التعليق:

تم الإعتماد على هذا الاختبار لإيجاد العلاقة الإرتباطية بين المراجعة الداخلية والمدقق الداخلي مع علاقة مبادئ الحوكمة بنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة المنائية سكيكدة، وهذا عند مستوى دلالة 0.05 والنتائج مبينة في الجدول السابق والذي يبين أن قيمة مستوى الدلالة أقربإلى الصفر في تقدير المراجعة الداخلية و0.005 في تقدير المدقق الداخلي وهما أقل من 0.005 أي هناك وجود دلالة إحصائية عالية لهذا النموذج المدروس، وأن قيمة R المحسوبة أي معامل الإرتباط تساوي 0.708 في تقدير المراجعة الداخلية وهي أكبر من 0.5 مما يعني وجود علاقة إرتباطية قوية وموجبة بين المتغيرين المستقل والتابع أي بين المراجعة الداخلية وعلاقة مبادئ الحوكمة بنظام الرقابة الداخلية و0.493 في تقدير المدقق الداخلي وهي أقل من 0.5 مما يدل على وجود علاقة ضعيفة بين المتغيرين المدقق الداخلي وعلاقة مبادئ الحوكمة بنظام الرقابة الداخلية R^2 معامل التحديد يساوي إلى 0.379 في تقدير المراجعة الداخلية و0.263 في تقدير المدقق الداخلي ممايدل على أن المتغير المستقل يؤثر في المتغير التابع بهذا المقدار أي أن المراجعة الداخلية تؤثر في الرقابة الداخلية بـ 0.379 والتدقيق الداخلي يؤثر في الرقابة الداخلية بـ 0.263 وكل هذا يدل على وجود علاقة ارتباطيه ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين المراجعة الداخلية والمدقق الداخلي مع علاقة مبادئ الحوكمة بنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة المينائية سكيكدة.

ثالثا: الفرضية الثانية : مجلس الإدارة

1. **الجـزء الأول مـن الإختبـار:** لاتوجـد علاقـة إرتياطيـة بـين مجلـس الإدارة والرقابـة الداخليـة فـي المؤسسة المينائية سكيكدة

الجـدول رقـم (20): دراسـة معامـل الإرتبـاط بـين مجلـس الإدارة والرقابـة الداخليـة فـي المؤسسـة المينائية سكيكدة

الجزء	الإحصاءات	التقدير
لاتوجـد علاقـة إرتياطيـة بـين مجلـس الإدارة والرقابـة الداخليـة فـي المؤسسـة المينائيـة سكيكدة	**معامل الإرتباط**	**0.711**
	معامل التحديد	**0.505**
	مستوى الدلالة	**0.000**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج spss-20

عند مستوى الدلالة 0.05

التعليق:

تـم الإعتمـاد علـى هـذا الاختبـار لإيجـاد العلاقـة الإرتباطيـة بـين مجلـس الإدارة والرقابـة الداخليـة فـي المؤسسـة المنائيـة سـكيكدة، وهـذا عنـد مسـتوى دلالـة 0.05 والنتـائج مبينـة فـي الجـدول السـابق والـذي يبـين أن قيمـة مسـتوى الدلالـة أقـرب إلـى الصـفر وهـي أقـل مـن 0.005 أي هنـاك وجـود دلالـة إحصـائية عاليـة لهـذا النمـوذج المـدروس، وأن قيمـة R المحسـوبة أي معامـل الإرتبـاط تسـاوي 0.711 وهـي أكبـر مـن 0.5 ممـا يعنـي وجـود علاقـة إرتباطيـة قويـة وموجبـة بـين المتغيـرين أي بـين مجلـس الإدارة والرقابـة الداخليـة R^2 معامـل التحديـد يسـاوي إلـى 0.505 ممايـدل علـى أن المتغيـر المسـتقل يـؤثر فـي المتغيـر التـابع بــ 0.505 وكـل هـذا يـدل علـى وجـود علاقـة ارتباطيـه ذات دلالـة إحصـائية عنـد مسـتوى دلالـة 0.05 بين مجلس الإدارة والرقابة الداخلية في المؤسسة المينائية سكيكدة .

1. **الجزء الثاني من الإختبار:** لاتوجد علاقة إرتباطية بين دور آليات الحوكمة و علاقة مبادئ الحوكمة بنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة المينائية سكيكدة

الجدول رقم (21): دراسة معامل الإرتباط بين دور آليات الحوكمة و علاقة مبادئ الحوكمة بنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة المينائية سكيكدة

الجزء	الإحصاءات	التقدير
لاتوجد علاقة إرتياطية بين مجلس الإدارة والرقابة الداخلية في المؤسسة المنائية سكيكدة	**معامل الإرتباط**	**0.660**
	معامل التحديد	**0.435**
	مستوى الدلالة	**0.000**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج spss-20

عند مستوى الدلالة 0.05

التعليق:

تم الإعتماد على هذا الاختبار لإيجاد العلاقة بين دور آليات الحوكمة و علاقة مبادئ الحوكمة بنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة المنائية سكيكدة، وهذا عند مستوى دلالة 0.05 والنتائج مبينة في الجدول السابق والذي يبين أن قيمة مستوى الدلالة أقرب إلى الصفر وهي أقل من 0.005 أي هناك وجود دلالة إحصائية عالية لهذا النموذج المدروس، وأن قيمة R المحسوبة أي معامل الإرتباط تساوي 0.660 وهي أكبر من 0.5 مما يعني وجود علاقة إرتباطية قوية وموجبة بين المتغيرين أي بين مجلس الإدارة وعلاقة الحوكمة بنظام الرقابة الداخلية R^2 معامل التحديد يساوي إلى 0.435 ممايدل على أن المتغير المستقل يؤثر في المتغير التابع بـ 0.435 وكل هذا يدل على وجود علاقة ارتباطيه ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين مجلس الإدارة وعلاقة مبادئ الحوكمة بنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة المينائية سكيكدة.

المبحث التالث: تحليل المحتوي والمقابلة

من أجل الإلمام الإحاطة بالحالة الحقيقية للمؤسسة محل الدراسة ومن أجل تدعيم الدراسة الإستبيانية بأساليب أخرى توضح بعض الجوانب التي لم نستطع التطرق إليها في الدراسة الإستبيانية فقد ثم اللجوء إلى وسائل أخرى للدراسة وهي المقابلة مع بعض الإطارات في المؤسسة وتحليل محتوى بعض القوانين التي تعتمد عليها المؤسسة وهو القانون التجاري ونظامها الداخلي وذلك من أجل معرفة الصورة الحقيقية للمؤسسة.

المطلب الأول: الرقابة الداخلية

تعتبر الرقابة الداخلية هي العمود الأساسي لقيام وبقاء أي شركة لأنها هي المسؤولة عن الرقابة من حيث التسيير أو من حيث الأداء الداخلي لمختلف الأطراف فيها أي الرقابة المحاسبية و الرقابة الإدارية وإصدار تقارير بصفة دورية عن مختلف التطورات الموجودة في المؤسسة من حالات الأخطاء الغش ويجب أن تكون هذه التقارير صحيحة وواضحة من أجل الإعتماد عليها في أمور أخرى داخل المؤسسة وتتبع هذه الأهمية في مكانت الرقابة الداخلية في المؤسسة وفي هيكلها التنظمي وتتضح الأهمية من الأهداف الخاصة بها حيث أنها تمس وتغطي جميع نشاطات المؤسسة من الناحية الرقابية من حيث التحكم في المؤسسة، حماية الأصول، ضمان نوعية الأصول وتشجيع العمل بكفاءة، [1] و من أجل سلامة نظام الرقابة الداخلية تسهر عليه عدة جهات من أجل ضمان سلامة التقارير التي تقوم الرقابة بإصدارها بحيث يمارس مجلس المراقية مهامة الرقابية في الشركة وبشكل مستمر فهو يقوم في أي وقت من السنة بإجراء بعض العمليات الرقابية والإطلاع على بعض الوتائق التي يراها مفيذة للقيام بمهامه وذلك متى رأى ضرورة لذلك وهو يقدم لمجلس الإدراة مرة كل ثلاثة أشهر على الأقل تقريره عن المراقبة التسييرية داخل الشركة،[2] وهناك رقابة عادية تكون مبرمجة ضمن إطار زمني محدد متفق عليه وهناك دورات رقابية إستثنائية تجريها مديرية الرقابة الداخلية على بعض الفروع أو التخصصات ويجب أن يكون لها تصريح من الجهة المخولة بذلك أي أن مديرية الرقابة الداخلية يجب أن يكون لها تصريح من المديرية العامة من أجل القيام بعملية الدورات الرقابية الإستثنائية داخل المؤسسة .[3]

وتنقسم الرقابة الداخلية في هذه المؤسسة إلى قسمين أساسيين هما :

1. الرقابة الداخلية بالمعنى الكلاسيكي : أي الوظائف والمهام التي تقوم بها الرقاية والمتعارف عليها في مختلف المؤسسات والفروع من حيث التحكم في المؤسسة، حماية الأصول، ضمان

[1] مقابلة أجريت مع أحد إطارات (عضو في مجلس الإدارة) المؤسسة المنائية ، يوم 2015/04/26 ، عل الساعة الثانية والنصف مساءا .
[2] القانون التجاري الجزائري ، المواد 654، 655، 656، من المرسوم التشرعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993 ص 116 .
[3] مقابلة ، نفس المرجع .

نوعية الأصول وتشجيع العمل بكفاءة وغيرها من المهام المتعارف عليها من مهام الرقابة الدخلية .

2. الرقابة النوعية أو الرقابة الخاصة : وهي رقابة نوعية وجودة تأدية الخدمات أي الرقابة النوعية من حيث تقديم الخدمة شروط تقديم الخدمة خصائص الخدمات المقدمة مدى إلتزام الخدمات المقدمة مع المعايير المتفق عليها وقد تكون معايير دولية في حالة التعامل مع متعامل أجنبي أو معايير وطنية في حالة التعامل مع متعامل من داخل الوطن أو معايير تضعها المؤسسة وتكون خاصة بها، والقوانين والبنود التي تعمل بها هذه الجهة الرقابية تخضع لعملية التجديد بشكل دوري تماشيا مع التطورات الحاصلة في مجال تأدية الخدمات ، وهذه الرقابة النوعية لاتنحصر في تأدية الخدمات فحسر فهي تقوم بمراقبة مختلف التجهزات والعقود التي تحصل عليها أو تبرمها المؤسسة ومدى تماشي هذه التجهيزات مع التطورات العلمية .

ومن كل ماسبق بتضح لنا أن الرقابة الداخلية في المؤسسة المنائية لها مكانة هامة داخل المؤسسة مما يعمل على مساعدة المؤسسة في القيام بمختلف المهام وما يساعدها أيضا هوإدخال أسلوب جديد للرقابة وهو الرقابة النوعية وهذا الأسلوب يساعدها في تقييم الخدمات التي تقدمها للغير أو نوعية الخدمات التي يقدمها الغير للمؤسسة .

المطلب الثاني : مبادئ حوكمة الشركات

هي محاولة التطرق إلى بعض آليات ومبادئ الحوكمة ومدى تطبيقها في المؤسسة من الناحية المباشرة أو من الناحية الغير مباشرة

الفرع الأول : ضمان أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات:

كي يتم ضمان إطار فعال لحوكمة الشركات، فإنه من الضروري وجود أساس قانوني ومؤسسي فعال يمكن لكافة المشاركين أو المتعاملين مع المؤسسة الإعتماد علية في علاقاتهم التعاقدية الخاصة، فالإطار القانوني داخل أي مؤسسة هو ذلك الإدار الذي يربط العلاقة بين المؤسسة ومختلف الأطراف الفاعلة داخل المؤسسة أو خارجها بحيث يوجد لذى المؤسسة المنائية عدة قوانين ولوائح هي التي تربط علاقتها مع الطراف الأخرى فلذى المؤسسة فعلى سبيل المثال توجد عدة قوانين تحدد العلاقة بين المؤسسة والزبائن من حيث دفتر الأسعار والتعاقد التجاري وغيرها ، المؤسسة والموردين من حيث إجراءات التسيير وبنود التعاقد وفترة الحصول على الطلبية وغيرها، والمؤسسة والبواخر القادمة إلى المناء من حيث السيرورة الإتفاقات الدولية من حيث دخول وخروج البواخر.[1]

[1] مقابلة أجريت مع أحد إطارات (عضو في مجلس الإدارة) المؤسسة المنائية ، يوم 2015/04/26 ، عل الساعة الثانية والنصف مساءا .

ولاكن يبقى هذا المبدأ مدى تطبيقه إلى حد معين في التعاملات التي لايحكمها القانون التجاري أو القانون الخاص لدى المؤسسة .

الفرع الثاني :حقوق المساهمين :

في هذا الجانب فإن حقوق المساهمين محمية بكل بنود القانون التجاري من حيث الأرباح التصويت في الجمعية العمومية الإطلاع على النتائج وغيرها ، فيجب على المؤسسة المتمثلة في مجلس الإدارة تبليغ المساهمين أو الوضع تحت تصرفهم على الأقل قبل ثلاثين يوم من إنعقاد الجمعية العامة كل الوثائق والسجلات الضرورية لتمكن المساهمين من الإطلاع على حالة المؤسسة من الناحية المالية ومدى تحقيقها للأرباح أو الخسائر لتمكنهم من إبداء رأيهم وإصدار قرارت دقيقة بخصوص إدارة أعمال المؤسسة وسيرها، وإجتماع المساهمين والمتمثلة في الجمعية العامة مرة كل سنة على الأقل هذا فيما يخص إجتماع الجمعية العامة العادية وهناك إجتماع للجمعية العامة الإستثنائية وقد يكون الإجتماع إرادي أو بحكم قضائي[1]، أما فيما يخص المؤسسة المنائية فهي مؤسسة عمومية ذات أسهم أي أن رأس مالها هو 100% تابع للدولة ومنه فإن هذه المؤسسة تمتلك مساهم واحد فقط والمتمثل في الدولة، فالمؤسسة لها إجتماعات دورية مع ممثلين للدولة من أجل دراسة كل مايخص المؤسسة من إستراتجيات، المعلومات، إجراءات ومشاكل وغيرها.[2]

من ما سبق نقول أن حقوق المساهمين في المؤسسة المنائية والمتمثلة في حقوق الدولة محمية ببنود القانون التجاري، ومنه لانستطيع الحكم على مدى تطبيق هذا المبدأ لأنه لايوجد عدة مساهمين في هذه المؤسسة تقوم بحماية حقوقهم من سوى الدولة .

الفرع الثالث: الشفافية والإفصاح

ينبغي ان يكفل هذا المبدأ تحقق الإفصاح الدقيق وفي الوقت الملائم بشأن كافة المسائل المتصلة بالمؤسسة، ومن بينها الموقف المالي والأداء، الملكية واسلوب ممارسة السلطة، ومن هذا تختلف درجة ونوعية الشفافية والإفصاح على حساب الجهة التي تكون بحاجة للمعلومات فللمؤسسة درجة عالية من الإفصاح مع الهيئات الدولة مثل مديرية الضرائب فالمؤسسة تقوم بالإفصاح عن كل المعلومات التي تخص هذه المديرية وهذا الإفصاح يجب أن يتطابق مع حالة المؤسسة وهو يخضع إلى إجراءات قانونية في الوقت المناسب وللأطراف المناسبة[3]، أما من الناحية الأخرى فالمؤسسة يجب عليها أن تضع تحت تصرف المساهمين كل المعلومات التي يحتاجونها ، ويحق لكل مساهم أن يطلب خلال الخمسة عشر يوما السابقة لأنعقاد الجمعية العمة العادية عدة تقارير من أهمها جرد جدول حسابات النتائج تقارير مندوبي الحسابات وغيرها، وإذا رفضت المؤسسة تسليم الوثائق التي يحتاجها

[1] القانون التجاري الجزائري، المواد 674، 676، 677، من المرسوم التشرعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993 ، ص 119 .
[2] مقابلة أجريت مع أحد إطارات (عضو في مجلس الإدارة) المؤسسة المنائية ، يوم 2015/04/26 ، عل الساعة الثانية والنصف مساءا .
[3] مقابلة أجريت مع أحد إطارات (عضو في مجلس الإدارة) المؤسسة المنائية ، يوم 2015/04/26 ، عل الساعة الثانية والنصف مساءا .

أي طرف وتكون خاصة به ومن حقوقة سواء كليا أو جزئيا فيقوم برفع دعوة قضائية للجهة المختصة وهي تقوم بالفصل في هذا الأمر.[1]

هذا الإفصاح الخارجي أما الأفصاح الداخلي أي داخل المؤسسة وذلك من خلال الإفصاح والشفافية في التوظيف والترقية في السلم الوظيفي فالمؤسسة وضعت قوانين تخص الشفافية في كيفية توظيف العمال، تنظيم العمل وتعديل تنظيم العمل وأيضا في حالة الغيابات المدفوعة الأجر والغير مدفوعة الأجر وكل هذه التصرفات لذيها قوانين تحكمها وتنظمها.[2]

الفرع الرابع: المساواة والإنضباط :

ويتضح من هذا المساواة في تطبيق النظام الداخلي بدون قيد أو تحفضات على جميع العمال داخل المؤسسة ويجب أن يعمل الجميع بهذا النظام الداخلي، لهذا الغرض بجب على المؤسسة أن تضمن له ترويجا واسعا ومجسدا بتوفير نسخة منه لكل عامل وكذا إمكانية الإطلاع عليه على مستوى مصالح المؤسسة.

أما الإنضباط فيتحدد من مختلف التصرفات أي إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح داخل المؤسسة وفي حالة عدم الإتباع أو في حالة الأخطاء التي تنشأ داخلها تترتب عليها عدة تصرفات فالمؤسسة صنفت هذه الأخطاء إلى درجات حسب نوعية الأخطاء، ووضعت عقوبات لكل خطئ على أساس تصنيف نوع الخطأ.[3]

الفرع الخامس: مسؤوليات مجلس الإدارة

مجلس الإدارة دور كبير في المؤسسة من خلال تقنين قدرته في الرقابة على المديرين ومحاسبتهم عن المسؤوليات الملقات على عاتقهم مما يؤدي ببساطة إلى تحسين قدرة الشركة على إنتاج التروة من خلال الرقابة الجيدة، ويخول له كل السلطات للتصرف في كل الظروف بإسم المؤسسة وجميع المسؤوليات ملخصة في القانون التجاري من شروط تأسيس مجلس الإدارة إلى مختلف المهام داخل المؤسسة، مراقبة مراجعة مختلف التقارير التي تصدر عن الرقابة الداخلية، المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي وغيرها.[4]

وأيضا من مهام مجلس الإدارة تقييم الرقابة الداخلية من خلال تعين من بين أعضائه لجنة الرقابة الداخلية أو المسمات بلجنة المراجعة وتنحصر مهمتها الأساسية في مساعدة مجلس الإدارة على أداء مهامه بكفاءة وفعالية، وعلى الوفاء بمسؤولياته وتنفيذ مهامه الأساسية وخاصة في مجال

[1] القانون التجاري الجزائري، المواد 678، 680، 683، من المرسوم التشرعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993 ، ص 120 .
[2] النظام الداخلي ، المؤسسة المنائية سكيكدة ، نسخة 2013 ، الباب الثاني: النتظيم التقني للعمل ، المواد من 3 إلى 17 ، ص ص 5 – 12.
[3] النظام الداخلي، نفس المرجع ، الباب الاول والباب الرابع ، المادة 2 ، 37 – 45 ، ص ص 4 – 28 .
[4] القانون التجاري الجزائري، المواد 678، 680، 683، من المرسوم التشرعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993 ، ص ص 110 - 114.

النظم المحاسبية وإعداد التقارير المالية ودعم أنظمة الرقابة الداخلية من خلال تقييم فعاليتها ودعم إستقلالية المراجعين الداخليين والخارجيين.[1]

الفرع السادس : المدقق الخارجي:

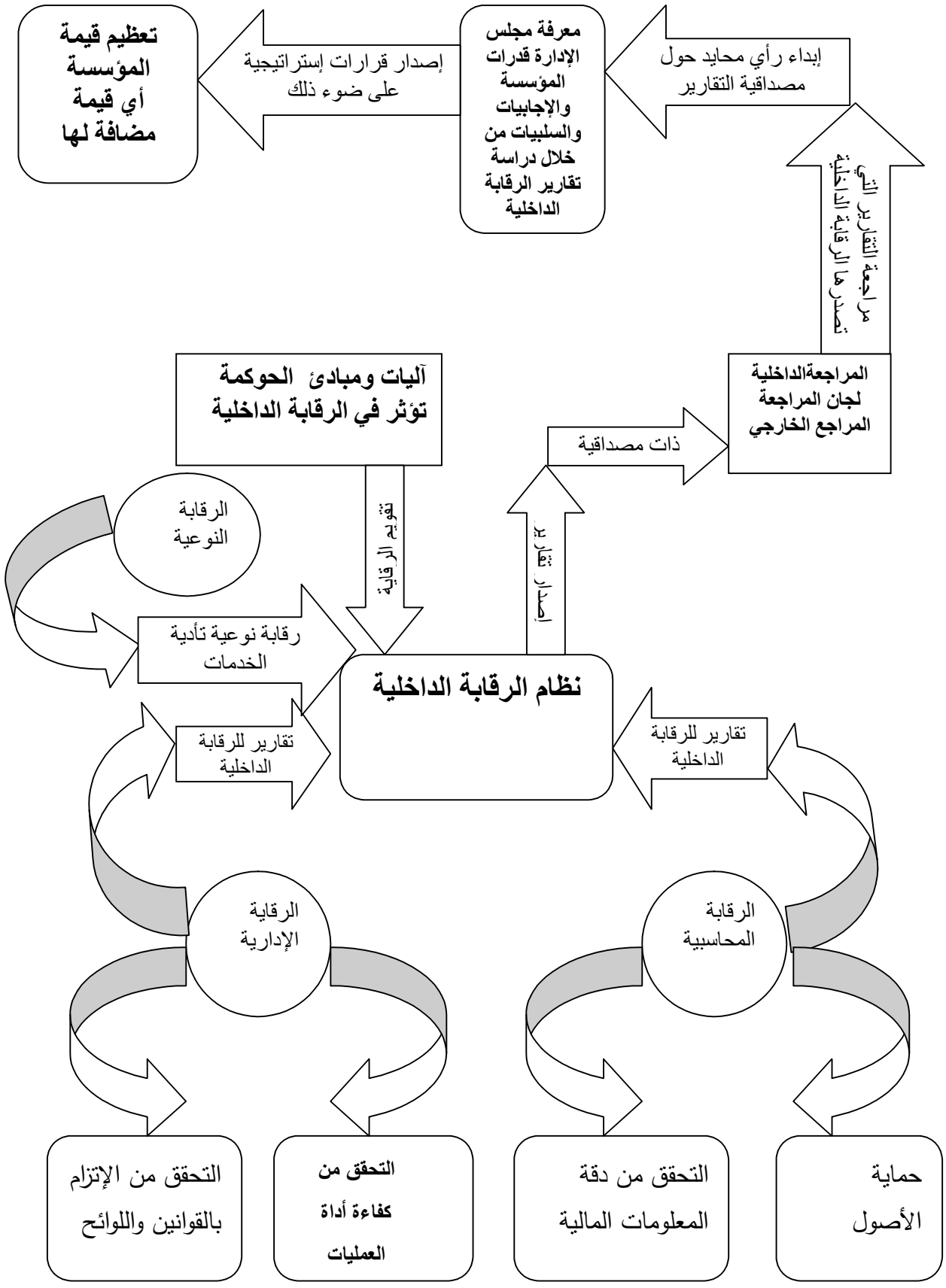
يسعى المراجع الخارجي أو مندوب الحسابات إلى إختيار العمليات الأساسية والقوائم المالية وتكوين رأي محايد عن مدى عدالة هذه القوائم، ويتم تعيين مندوب الحسابات عن طريق الجمعية العامة العادية لمدة 3 سنوات على الأكثر، ويجب أن لا يكون له أي علاقة أو صلة قرابة مباشرة مع أعضاء مجلس الإدارة والمديرين من أجل ضمان مصداقية الرأي الذي يبديه حول المؤسسة، ويجوز لـ 10/1 من المساهمين رفض مندوب الحسابات التي تم تعينه من الجمعية العامة العادية أو في حالة حدوث أي خطئ يقوم على الأقل 10/1 من المساهمين بطلب عزل مندوب الحسابات عن طريق القضاء المختص[2]، وفي حالة عدم تعيين المؤسسة لمندوب حسابات تقوم المحكمة الجهة القضائية المختصة بتعين مندوب للحسابات لهذه المؤسسة بقوة القانون من أجل مراجعة الحسابات الخاصة بالمؤسسة سواء كانت المؤسسة خاصة أو عامة.[3]

المطلب الثالث: دور آليات الحوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية

تعتبر الرقابة الداخلية كقيمة مضافة داخل المؤسسة وذلك من خلال ما تصدره من تقارير ومدى مصداقية هذه التقارير وقدرة المؤسسة في الإعتماد عليها، فآليات ومبادئ الحوكمة المطبقة وهذا التطبيق يكون إلى حد معين تساعد على تقويم الرقابة الداخلية وذلك من خلال المراجعة المستمرة للتقارير التي تصدرها وإبداء الرأي المحايد حول هذه التقارير، ومن هذا 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 قرارت جديدة، فإذا كانت هذه التقارير إجابية يقوم مجلس الإدارة بإصدار قرارات لدعمها، وإذا كانت هذه التقارير سلبية يصدر قرارات من أجل تصحيحها.[4]

[1] مقابلة أجريت مع أحد إطارات (عضو في مجلس الإدارة) المؤسسة المنائية ، يوم 2015/04/26 ، عل الساعة الثانية والنصف مساءا .
[2] القانون التجاري الجزائري ،المواد 715 مكرر الفقرات 4، 6، 8، 9، ص ص 127 – 129 .
[3] مقابلة أجريت مع أحد إطارات (عضو في مجلس الإدارة) المؤسسة المنائية ، يوم 2015/04/26 ، عل الساعة الثانية والنصف مساءا .
[4] مقابلة أجريت مع أحد إطارات (عضو في مجلس الإدارة) المؤسسة المنائية ، يوم 2015/04/26 ، عل الساعة الثانية والنصف مساءا .

الشكل رقم (17): حوكمة الشركات والرقابة الداخلية كقيمة مضافة في المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالب

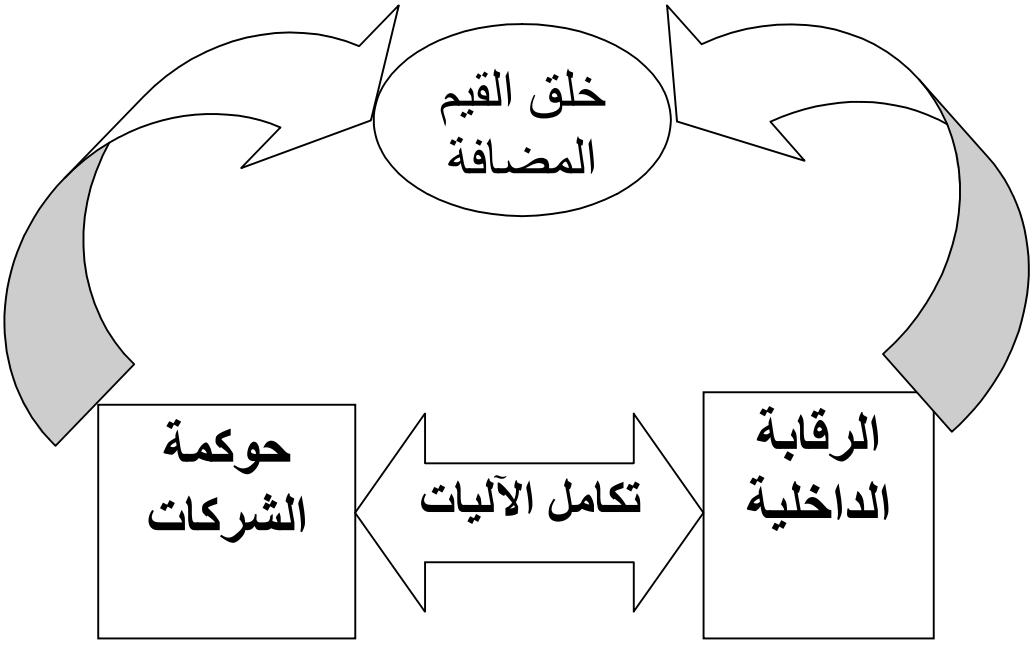
من الشكل السابق نلاحظ أن حوكمة الشركات والرقابة الداخلية هما عبارة عن مصدر للقيمة المضافة في أي مؤسسة بحث أن الحوكمة تؤثر بمبادئها وآلياتها على الرقابة الداخلية وهي منقسة إلى قسمين أساسين هما الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية وهما يهدفان إلى حماية الأصول، التحقق من دقة المعلومات المالية، التحقق من كفاءة أداة العمليات التشغيلية والتحقق من الإلتزام بالقوانين واللوائح، فكا من الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية تصدر تقريرها عن كل جزء تختص بالرقابة عليه ومن ثم ترسله إلى القسم أو المديرية العامة للرقابة الداخلية التي تقوم بإعداد تقريرها وفقا للمعايير المتفق عليها من حيث المصداقية، الوضوح والدقة وغيرها، وللحوكمة دور كبير في هذه المصداقية من حيث تأثيرها على الرقابة الداخلية وعندما يصل هذا التقرير إلى كل من المراجعة الداخلية ولجان المارجعة والمراجع الخارجي (مندوب الحسابات) يقوم كل طرف بتحليل هذه التقارير الصادرة عن الرقابة الداخلية وإبداء رأي محايد حول مصداقية هذه التقارير ثم ترسل إلى مجلس الإدارة كل من التقارير الصادرة عن الرقابة الداخلية والتقارير الصادرة عن مختلف الأطراف التي راجعة هذه المعلومات حيث أن مجلس الإدارة يراجع كل التقارير التي بين يديه وعلى ضوء ذلك يصدر قرارته حيث إذا رأى أن الرقابة الداخلية ذو كفاءة عالية فإن تقيرها يعبر عن واقع المؤسسة فيقوم بإصدار قرارات إستراتيجية ترفع من القيمة المؤسسة من حيث الأصول أو القيمة السوقية وغيرها وهذا الإرتفاع في قيمة المؤسسة يعتبر القيمة المضافة التي حصلت عليها المؤسسة من الدور الذي لعبته الحوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية .

وفي محاولة منا لإسقاط هذا على المؤسسة المينائية نلاحظ أن الرقابة الداخلية في المؤسسة لذيها قسم يقوم بالمهام الكلاسيكية للرقابة الداخلية التي تتمثل في حماية الأصول وغير ذلك وقسم خاصة وهو الرقابة النوعية وتتمثل وظيفتها الأساسية في مراقبة نوعية تأدية الخدمات التي تقدمها المؤسسة للغير أو الخدمات التي يقدمها الغير للمؤسسة ومن أجل الوصول للأهداف المسطرة تسعى أليات الحوكمة ومبادئها المتمثلة في مجلس الإدارة، القوانين والتشريعات، المساهمون وفرضهم للشفافية في المعملات والمراجعة الداخلية في محاولة لتقويم الرقابة الداخلية بالمؤسسة المينائية بمختلف الأساليب من أجل تقويم نظام الرقابة الداخلية وإصداره لتقارير ذات مصداقية تعبر عن الحالة الحقيقية للمؤسسة المينائية وبعد إصدار الرقابة الداخلية لهذه التقارير تقوم مختلف الأطراف التي لها علاقة يتحليلها وإبداء رأي محايد عن مصداقية التقارير التي تم إصارها من طرف الرقابة الداخلية في المؤسسة المينائية فترسل هذه التقارير، الملاحظات والتوصيات التي تم مراجعتها من أجل ترشيد القرارت المختلفة، وعند وصل هذه التقارير والملاحظات لمجلس إدارة المؤسسة المينائية تدرس وتقيم من حيث نقاط القوة في المؤسسة ونقاط الضعف وتعمل المؤسسة على تصحيح نقاط الضعف وتقوية نقاط القوة وهذه التقوية تتمثل في أن المؤسسة على ضوء التقارير الصادرة عن

الرقابة الداخلية والتي تمثل الحالة الحقيقية للمؤسسة المينائية فتصدر قرارات إستثمارية أو إستراتيجية بعيدة المدى وهذه القرارات ترفع من قيمة المؤسسة المينائية سواء من الناحية المالية أو من ناحية تأدية الخدمات إي خلق ما يسمى بالقيمة المضافة للمؤسسة وهذه القية لاتتحدد أساسا في الناحية المالية بل تتعدى ذلك إلى مختلف الجوانب في المؤسسة.

كنتيجة لما سبق نقول أن تأثير الحوكمة على الرقابة الداخلية يساعد على ترشيد القرارات داخل المؤسسة المينائية وهذا الترشيد سواء في القرارات الإستراتيجية أو الإستثمارية يساعد على خلق القية في المؤسسة أي:

الشكل رقم (18): أثر تكامل آليات الحوكمة والرقابة الداخلية في المؤسسة المينائية



المصدر: من إعداد الطالب

من كل ماسبق تستطيع الإجابة على التسائل الرابع ونقول أنه توجد علاقة قوية ومباشرة بين الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات هذه العلاقة هي المحفز الأساسي الذي يساعذ المؤسسة المينائية على النمو والإستمرار وهذا النمو المتمثل في خلق القيمة المضافة للمؤسسة .

الخلاصة:

يهدف هذا الفصل إلى تقديم صورة واضحة عن حوكمة الشركات ودرها في تعزيز الرقابة الداخلية مع تقديم أهم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها من خلال إجراءات عملية التحليل الإحصائي للمعلومات وبعض الوسائل الأخرى التي تم تجميعها من وصف عينة الدراسة ومن الإجابات عن الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية من واقع المؤسسة، كما تم فيه وضع الاقتراحات الملائمة لهاته النتائج.

نتائج الدراسة:

من خلال الدراسة الميدانية التي أجريت على المؤسسة المينائية سكيكدة، تم التوصل إلى النتائج التالية:

- لمجلس الإدارة دور كبير في الرفع من مستوى الرقابة الداخلية داخل المؤسسة .
- التنسيق بين وظيفة المراجعين الداخليين و الخارجيين يحقق تكامل بينهم من أجل الوصول إلى مستوى رقابي كفء داخل المؤسسة .
- تطبيق آليات ومبادئ الحوكمة بالشكل الملائم يعمل على تطوير الرقابة الداخلية.
- تطبيق آليات ومبادئ الحوكمة في المؤسسة يعني وجود نظام رقابي فعال داخل المؤسسة.
- عدم قدرة التدقيق الداخلي على تقويم الجيد للرقابة الداخلية.
- التطبيق المحكم للقوانين والتشريعات ساعد على الرفع من مستوى الرقابة الداخلية .
- **الاقتراحات:**

من خلال الدراسة التي أجريت والنتائج المتوصل إليها تم وضع بعض الإقتراحات من أجل تدارك نقاط الخلل وتقويمها ، والإعتماد على نقاط القوة وتقويتها:

- بذل المزيد من الجهود لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات والعمل على إيجاد أسس ومبادئ عادلة.
- 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.
- ضرورة و جود لجنة مراجعة في المؤسسة الخدمية تتمتع بالإستقلالية تعمل على تقييم الرقابة الداخلية.
- ضرورة العمل على تطوير التدقيق الداخلي وسعيه في تقويم الرقابة الداخلية.

الخاتمة

إن تناولنا لموضوع دور الحوكمة في تفعيل الرقابة الداخلية، جاء كمحاولة للإجابة على إشكالية البحث التي تدور حول الدور الذي من الممكن أن تلعبه آليات الحوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية للمؤسسة الخدمية، مع محاولة إسقاط ذلك على الواقع المؤسسة الميناائية ومدى إستعداده لتبني بعض مبادئ الحوكمة، وذلك إنطلاقا من الفصول الثلاثة التي تناولتها هذه المذكرة .

وتجدر الإشارة إلى أن نظام الرقابة الشامل يتكون من مجموعة من النظم الفرعية يغطي جزءا منها القسم الاقتصادي الذي يرتبط بالجوانب المتعلقة بالكفاءة أي الاستغلال الأمثل للموارد ،كما يغطي الجزء الأخر القسم الإداري الذي يرتبط بالجوانب المتعلقة الفعالية، و الذي يطلق عليه الرقابة المحاسبية و التي تختص بتحقيق أهداف المسطرة و حماية الأصول و ضمان دقة المعلومات المحاسبية والمالية.

وكخلاصة لهذا البحث نقول أن دور الحوكمة في تفعيل الرقابة الداخلية في أي مؤسسة لا يعتمد فقط على توفر عناصر وإجراءات الحاكمة للمؤسسات من خلال الأنظمة والتشريعات بل يتجاوز ذلك إلى وجود تفاعل بين الآليات الخارجية والداخلية المنظمة لأعمال المؤسسة من جهة، وبين مجلس الإدارة في المؤسسة ولجان المراجعة والإدارة التنفيذية والمراجعين الداخليين والخارجيين من جهة أخرى، وفي هذا الإطار تختلف الدول في تبنيها وإعدادها لمبادئ حوكمة الشركات بإختلاف أنظمتها القانونية ومناخها الإقتصادي التي تنشط فيه، وهنا تلعب الثقافات المتنوعة القائمة في كل دولة بما في ذلك ظروفها الإقتصادية والسياسية دورا رئيسيا في تبنيها لمفهوم الحوكمة ، نتيجة لذلك تتفاوت جهود وإهتمامات الدول في ممارستها لهذا المفهوم، ومن هذا يكون تبني المؤسسات لمبادئ الحوكمة على أساس الوضع الإقتصادي الذي تنشط فيه وعلى مدى إستعدادها لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات .

ونحاول فيما يلي أن نستخلص النتائج التي توصلنا إليها سواء في الجانب النظري أو الجانب التطبيقي مع الرجوع إلى الفرضيات التي سبق وضعها بهدف تأكيدها أونفيها مع إعطاء بعض الاقتراحات .

1. نتائج إختبار الفرضيات

إنطلاقا من الدراسة النظرية والتطبيقية التي إعتمدت في هذا البحث ثم التوصل أثناء إختبار الفروض إلى النتائج التالية :

بالنسبة للفرض الأول والمتعلق بأن الالتزام بآليات الحوكمة في الشركات الخدمية يعمل على تطوير وتحسين الرقابة الداخلية وهذا ماتم التوصل إليه في الدراسة النظرية والإجابة على صحة هذه الفرضية أن آليات الحوكمة لها دور كبير في تحسين وتطوير الرقابة الداخلية .

أما الفرض الثاني والمرتبط بأن المراجعة الداخلية تعتبر من العناصر الهامة في الرقابة الداخلية فهي تعمل على تطويرها وتحسينها وزيادة فعاليتها وكفاءتها ، وللمدقق الداخلي دور في كل هذا ، وهذه الفرضية تم الإجابة عليها في الجانب التطبيقي في الدراسة اللإستبيانية حيت وجدنا هناك دور كبير للمراجعة الداخلية في تقويم الرقابة الداخلية وهذا راجع إلى دورها الرقابي داخل المؤسسة المينائية ومدى إستقلاليتها في تأدية مهامها على أكمل وجه، وأن للمراجع الداخلي دور ضعيف في تحسين الرقابة الداخلية نظرا لضعف العلاقة بينهما داخل المؤسسة المينائية .

وفيما يتعلق بالفرض الثالث القائل أن مجلس الإدارة هو ذلك السلطة الرقابية العليا في الشركة الذي يعمل على تقويم الرقابة الداخلية ، وقد تم إثبات هذه الفرضية في الجانب التطبيقي بحيث توصلنا إلى وجود علاقة قوية بين الرقابة الداخلية ومجلس الإدارة في المؤسسة المينائية مما يساعدها على رفع مستوي الرقابة في المؤسس

أما الفرضية الأخيرة التي مفادها أن فعالية الرقابة الداخلية تعتمد بشكل كبير على فعالية آليات حوكمة الشركات المتبناة من طرفها وهو ما يعكس على أداء المؤسسة المينائية سكيكدة، وهذا راجع إلى العلاقة القوية التي تجمع كل من الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات وما تعكسه هذه العلاقة على تفعيل الرقابة الداخلية في المؤسسة المينائية ، ولكن رغم كل هذا الإرتباط بينهما يبقى مستوى تطبيق الحوكمة إلى حد معين لعدة أسباب إهمها الوضع الإقتصادي الجزائري التشريعات الداخلية وعدم إهتمامها بحوكمة الشركات على هذا المصطلح والوعي الوظيفي بها وعدت أسباب ولكن نقول أن هناك علاقة قوية تربط حوكمة الشركات بالرقابة الداخلية في المؤسسة المينائية .

2. نتائج الدراسة:

أ. النتائج النظرية:

- ✓ تمثل حوكمة الشركات، الكيفية التي تدار بها المؤسسة وتراقب من طرف جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، وبالتالي فهي تعتبر بمثابة الأداة التي تضمن كفاءة إدارة المؤسسة في إستغلالها لمواردها ودراستها للمخاطر، وهو يعتبر كمؤشر عن تحقيق المؤسسة لأهدافها بالدرجة الأولى وأهداف الأطراف ذات العلاقة بها؛
- ✓ إن تطبيق آليات حوكمة الشركات يعمل على إرساء و تكريس مبدأ الشفافية و الإفصاح، وان عدم كفاية الإفصاح يعد مؤشرا على وجود ضعف في نظم الرقابة الداخلية وإجراءات الالتزام بقواعد حوكمة الشركات؛
- ✓ يتطلب تنفيذ أعمال الحوكمة توفير التنظيم الإداري والمهني المتكامل الذي يشتمل على وجود مجلس إدارة فعال ولجنة مراجعة وإدارة مراجعة داخلية ومراجع خارجي داخل المؤسسة؛
- ✓ إن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الوسائل والقوانين التي توضع من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير الأمثل للمؤسسة؛

ب. نتائج الدراسة الميدانية:

- ✓ لمجلس الإدارة دور كبير في الرفع من مستوى الرقابة الداخلية داخل المؤسسة المينائية؛
- ✓ يعتبر وجود دليل حوكمة الشركات أمرا ضروريا لضبط آداء مجلس الإدارة ودوره الرقابي في المؤسسة؛
- ✓ تتم ممارسة عملية المراجعة الداخلية وفق خطوات متكاملة ومترابطة طبقا لمعايير متعارف عليها وتنتهي هذه العملية بالإدلاء بالرأي حول صدق وسلامة القوائم المالية الختامية التي تصدرها المؤسسة والرقابة الداخلية وإطهار نقاط القوة والضعف في المؤسسة إلى المستفيدين من هذا التقرير وهذا ما تم إلتماسه في المؤسسة الميانئية ؛
- ✓ وجود تنسيق بين وظيفة المراجعين الداخليين و الخارجيين يحقق تكامل بينهم من أجل الوصول إلى مستوى رقابي كفء داخل المؤسسة المينائية؛
- ✓ عدم قدرة التدقيق الداخلي على تقويم الجيد للرقابة الداخلية في المؤسسة المينائية ذلك للعلاقة الضعيف بينهما؛
- ✓ التطبيق المحكم للقوانين والتشريعات ساعد على الرفع من مستوى الرقابة الداخلية في المؤسسة المينائية.

3. التوصيات:

- ✓ العمل على إيصال مفهوم مصطلح حوكمة الشركات للموظفين داخل المؤسسة وذلك من خلال المؤتمرات المهنية و العلمية.
- ✓ العمل على منح صلاحيات و دور أوسع لأصحاب المصالح في ممارسة الدور الرقابي على الإدارة مما يساهم في دعم و الأداء الرقابي في المؤسسة
- ✓ العمل على زيادة مستوى الإفصاح و الشفافية في التقارير المالية و إتاحتها لجميع أصحاب المصالح لإعطائهم الأمان في التعامل مع المؤسسة؛
- ✓ ضرورة قيام مجلس الإدارة في إختيار المدراء التنفيذيين من بين الكفاءات و ممارسة دورهم في تطبيق القوانين و الأنظمة من أجل الرقي بالرقابة الداخلية ؛
- ✓ وجوب الإلتزام بالتعديلات المستمرة لمقومات والإجراءات المتخدة والمعدلة لنظام الرقابة الداخلية من أجل القيام بمهامه على أكمل وجه؛
- ✓ خلق ثقافة الكل يراقب والكل مراقب داخل المؤسسة من اجل توفير جو مناسب للعمل بكل إتقان احترام المعايير والشروط التي تؤدي إلى تحقيق المؤسسة لأهدافها؛
- ✓ ضرورة و جود لجنة مراجعة في المؤسسة الخدمية تتمتع بالإستقلالية تعمل على تقييم الرقابة الداخلية؛
- ✓ الزامية العمل على تطوير التدقيق الداخلي وسعيه في تقويم الرقابة الداخلية؛
- ✓ ضرورة الاهتمام بالتوصيات المقترحة التي تندرج ضمن التقرير النهائي للمراجع الداخلي.

4. أفق البحث: لعدم القدرة على الإلمام بكل جوانب هذه الدراسة تقترح بعض الدراسات التي تكون مكملة لهذه الدراسة:

- ✓ دور نظام الحوكمة المؤسساتية في تفعيل لجان المراجعة .
- ✓ إدارة مخاطر المؤسسات الإقتصادية في ظل تطبيق نظام الحوكمة.

قائمة المراجع

المراجع بالغة العربية:

1. الكتب:

2. أحمد علي خضر ،حوكمة الشركات ، الإسكندرية – مصر - ، دار الفكر الجامعي ، 2012 .
3. ألكسندر شوكو لنيكوف ، حوكمة السركات في القرن الواحد ةالعشرين ، ترجمة سمير كريم ، الطبعة الثالثة ، إصدار مركز المشروعات الدولية الخاصة - واشنطون دى . سى ، 2003 .
4. أمين السيد أحمد لطفي ،دراسات تطبيقية في المراجعة ، الإسكندرية – مصر - ، الدار الجامعية ، 2008.
5. أيمن السيد أحمد لطفي ، أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين ، القاهرة – مصر - ، الدار الجامعية ، 2000 / 2001.
6. حسين يوسف القاضي ، حسين أحمد دحدوح ، عصام نعمة قريط ، التدقيق الداخلي ،دمشق – سوريا - ، منشوراة جامعة دمشق – كلية الإقتصاد - ، 2008/2007.
7. الدهراوي كمال الدين مصطفى، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة ، الإسكندرية - مصر،الدار الجامعية.
8. زكي خليل المساعد ، تسويق الخدمات وتطبيقاته ، عمان – الاردن - ، دار المنهج للنشر والتوزيع ، 2003 .
9. سعيد محمد المصري ، إدارة وتسويق الأنشطة الخدمية ، الدار الجامعية القاهرة ، مصر ، 2002 .
10. شحاته السيد شحاته ، محمد السيد سراي ، محمد إبراهيم راشد ، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة (الرقابة الداخلية في بيئة التشغيل الإلكتروني – مراجعة الأصول طويلة الأجل – قصيرة الأجل – مراجعة الإرادات والمصروفات)، الإسكندرية – مصر - ، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع .
11. طارق عبد العال حماد ، حوكمة الشركات " المفاهيم – المبادئ – التجارب " ، القاهرة – مصر - ، الدار الجامعية القاهرة، 2008 / 2009.
12. طارق عبد العال حماد ، حوكمة الشركات والأزمة المالية العالمية ، الإسكندرية –مصر - ، الدار الجامعية الأسكندرية، 2009 .
13. طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات و الأزمات المالية العالمية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
14. طواهر محمد التهامي ومسعود صديقي . المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2003.
15. عبد الرحمان بابنات ، ناصر دادي عدون ، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، دار المحمدية العامة ، الجزائر .
16. عبد الرزاق بن حبيب ، إقتصاد وتسيير المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الساحة المركزية – بن عكنون – الجزائر، 2002 .
17. عبد الرزاق حمد السنهوري ، حق الملكية مع شرح مفصل للأشياء و الأموال ، الطبعة الثانية ، بيروت – لبنان - ، منشورات الحلبي الحقوقية ، 2000.
18. عبد الفتاح الصحن ،محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية ،الإسكندرية – مصر –، الدار الجامعية ، 2003 / 2004.
19. عبد الوهاب نصر ، شحاته السيد شحاته ، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة (في بيئة تكنلوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال) ، الإسكندرية – مصر - ، الدار الجامعية ، 2006/2005.
20. عبد الوهاب نصر علي ، شحاته السيد شحاته ، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، الإسكندرية – مصر -، الدار الجامعية ، 2006 / 2007.

21. عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة – وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية، الجزء الثالث، دور آليات المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات ، القاهرة- مصر -، الدار الجامعية، 2009 .
22. عدنان بن حيدر بن درويش ، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة ، إتحاد المصارف العربية ، مصر ، 2007 .
23. عدنان بن حيدر بن درويش ، محددات حوكمة الشركات ، عمان – الأردن - ، دار وائل ، 2009.
24. عدنان بن حيدربن درويش ، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة ، بيروت – لبنان- ،إتحاد المصارف العربية ، 2007 .
25. عطاء الله وراد خليل ، محمد عبد الفتاح عشاوي ، حوكمة المؤسسة ، القاهرة – مصر - ، مكتبة الحرية لنشر والتوزيع ، 2008.
26. عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر.
27. عوض بدير الحداد ، تسويق الخدمات المصرفية ، مصر ، جامعة قناة السويس ، 1999 .
28. غضبان حسام الدين ، محاضرات في نظرية الحوكمة ، عمان – الأردن - ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، 2015.
29. فناء على القباني ، نادر شعبان السواح ، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني ، الإسكندرية – مصر - ، الدار الجامعية ، 2006.
30. مارك هيسيل ، حوكمة الشركات في القرق الحادى والعشرين ، ترجمة (سمير كريم) ، الطبعة الثالثة ، مركز المشروعات الدولية الخاصة - واشنطون دى .سى ، 2003 .
31. محسن أحمد الخضري ، حوكمة الشركات ، القاهرة – مصر – ، مجموعة النيل العربية ، 2005.
32. محمد إبراهيم موسى ، حوكمة الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية ، دار الجامعية الجديدة، الإسكندرية – مصر ، 2010 .
33. محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية ، عدم ذكر السنة.
34. محمد حسين يوسف ، محددات الحوكمة ومعاييرها مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر، بنك الإستثمار القومي، مصر ، يونيه 2007.
35. محمد مصطفى سليمان ، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، الإسكندرية – مصر ، الدار الجمعية الإسكندرية ، 2008.
36. محمد مصطفى سليمان ، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري ،الطبعة الثانية، الإسكندرية – مصر،الدار الجامعية –الإسكندرية،2009 .
37. مركز المشروعات الدولية الخاصة : نصائح إرشادات لتحقيق الإصلاح ، أوث 2008.
38. مسعود صديقي ، مداني بن بلغبث ، أثر تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي .. حالة الجزائر ، التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات بحوث محكمة منتقات ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية بحوث ودراسات "483" ، 2012.
39. مصطفى يوسف كافي ،الأزمة المالية الإقتصادية العالمية وحوكمة الشركات،عمان –الأردن، مكتبة المجتمع العربي،2013.
40. المعتصم با لله الغرباني ، حوكمة شركات المساهمة ، مصر ، دار الجامعية الجديدة ، 2008 .

2. المذكرات:

1. بورطال نوال ، أثر الإتصال في رفع الأداء التسويقي للمؤسسة الخدمية ، مذكرة ماجستير ، جامعة الجزائر ، 2010 / 2011.
2. جلاب محمد ، حوكمة الشركات في المنظومة المصرفية ضمن التحولات الإقتصادية العالمية ، مذكرة ماجستير ، جامعة الجزائر ، 2009 / 2010.

3. حداد سهيلة ، فعالية البيع الشخصي في تسويق الخدمات ، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2005.
4. رزاق عمار ، " التعهيد بإدارة الصابة كاتيار إستراتيجي للمؤسسة الصناعية ، مدخل اتحسين الإنتاجية "، مذكرة ماجيستر ، غير منشورة في العلوم الإقتصادية ، تخصص إقتصاد وتسيير مؤسسة ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2011 / 2012 .
5. زرقي عمار ، التعهيد بإدارة الصيانة كاخيار إستراتيجي للمؤسسة الصناعية ، مدخل لتحسين الإنتاجية ،مذكرة ماجستير، إقتصاد وتسيير المؤسسة ، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة - ، 2011 / 2012
6. شعباني لطفي ، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك الدورة "مبيعات - مقبوضات" ،رسالة ماجستير ، جامعة الجزائر ، 2003 / 2004.
7. صديقي مسعود ، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر – على ضوء التجارب الدولية - ، مذكرة دكتوراه ، جامعة الجزائر ، 2004.
8. عبدي نعيمة ، دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة الشركات ، مذكرة ماجستير ، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة - ، 2008 / 2009.
9. عبدي نعيمة، دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات ، مذكرة ماحستير ، تخصص مالية مؤسسة ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2009/2008،
10. عمر على عبد الصمد ، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات –دراسة ميدانية -، مذكرة ماجستير ، جامعة المدية ، 2008 / 2009.
11. عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات ، مذكرة ماجستير، جامعة المدية،الجزائر، 2009/2008.
12. عيادي محمد لمين ، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة ، رسالة ماحستير ، حامعة الجزائر ، 2007 / 2008.
13. فاتح غلاب ، تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة ، مذكرة ماجستير ،جامعة فرحات عباس ، سطيف ، 2010 / 2011.
14. كريمة نسرين ، أثر الإلتزام الأخلاقي للمراجعين على تفعيل حوكمة الشركات ، رسالة ماجستير ، جامعة الجزائر ، 2010/2009 .
15. ماجد إسماعيل أبو حمام ، أثر تطبيق الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية ، مذكرة ماجستير ، الجامعة الإسلامية – غوة - ، فلسطين ، 2009.

3. المجلات :

1. أحمد بن عيشاوي ، إدارة الجودة الشاملة (TQM) في المؤسسة الخدمية ، مجلة الباحث ، العدد 04 ، 2006.
2. توفيق ماضي محمد ، تطبيقات إدارة الجودة الشاملة في المنظمات الخدمية ، مجلة المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، العدد 358 ، مصر ، 2002.
3. حسين أحمد دحدوح ، دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية ، المجلد 24 ، العدد الأول ، 2008.
4. 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.
5. دهمش نعيم، اسحق أبو زر عفاف، تحسين و تطوير الحاكمة المؤسسية في البنوك، مجلة البنوك في الأردن، العدد العاشر، المجلد الثاني و العشرون، ديسمبر 2003.
6. عادل عبد الفتاح،المراقب و حوكمة الشركات، مجلة المحاسبة العدد54 ،السعودية ،2012.

7. عوض بن سلامة الرحلي ، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات : حالة السعودية ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز : الإقتصاد والإدارة ، مجلد 22 ، العدد الأول ، 2008.
8. مسعود صديقي ، مداني بن بلغبث ، أثر تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي .. حالة الجزائر، المجلة العربية للإدارة ، مجلد 25 ، العدد 2 ، ديسمبر 2005 .

4. الملتقيات:

1. إسماعيل جوامع ، فايزة يركات ، حوكمة المؤسسات العمومية دات الطابع الإداري ...رؤية محاسبية ،مداخلة مقدمة للملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري ، كلية العلم الإقتصادية ،جامعة محمد خيضر بسكرة ، 6 7 ماي ، 2013 .
2. أشرف حنا ميخائيل ، تدقيق الحسابات واطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات ، ورقة بحثية مقدمة للموتمر العربي الأول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات ، فندق شيراتون القاهرة ، 24 /26 سبتمبر 2005 .
3. براق محمد ، قمان عمر ، دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري ، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي والإداري ، جامعة محمد خيضر – بسكرة – 06 / 07 ماي 2012.
4. بشير مصطفى ، الحكم الصالح ودوره في إحداث الإصلاحات في الوطن العربي ، ورقة بحثية مقدمة للمرتقى الدولي حول " الإصلاحات الإقتصادية في ظل العولمة واقع ورهانات " ، الجمعية الوطنية للإقتصاديين ، الجزائر ، 2005.
5. بلعادي عمار ، جاوحدو رضا ، مبادىء وممارسات الحوكمة المحاسبية ،الملتقى الدولي الأول حول دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية والإفصاح ،أم البواقي ،الجزائر ،يومي 7و8 ، ديسمبر 2010 .
6. بن نافلة قدور ، دحمان زناتي نبيلة ، حوكمة الشركات والمسؤلية الإجتماعية لمنظمات الأعمال ، ورقة بحثية مقدة إلى الملتقى الدولى الثامن حول : دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات الإقتصادية ، الجزء الثاني ، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف –الجزائر - ، 19 / 20 نوفمبر 2013 .
7. حساني رقية،حمزة فاطمة،آليات حوكمة الشركات و دورها في الحد من الفساد المالي والإداري،الملتقى الوطني الأول حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري،كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة محمد خيضر بسكرة، 6-7ماي 2012.
8. خنشور جمال،خير الدين جمعة، دور لجان مراجعة الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات،الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري،كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة محمد خيضر بسكرة،الجزائر،6-7 ماي2011.
9. صديقي مسعود ، دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية ،ورقة مقدمة للملتقى الوطني الأول حول "المؤسسة الاقتصادية الجزائرية و تحديات المناخ الاقتصادي الجديد"، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 23/22 أفريل 2003 .
10. عبد الرزاق بن الزاوي ، إيمان نعمون ، إرساء مبادئ حوكمة الشركات في شركات التأمين التعاوني ، ورقة بحثية مقدم للملتقى الوطني حول : حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 06 / 07 ماي 2012 .
11. عزيزة بن سمينة مريم ، طبني ، حوكمة الشركات ودورها في تفعيل نظام الرقابة على شركات التأمين التعاوني ، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الدولي السابع حول " الصناعة التأمينية ، الواقع

العلمي ولآفاق التطوير – تجارب الدول – " ، جامعة حسيبة بن نوعلى ، الشلف ، 03 / 04 ديسمبر 2012.
12. علي خلف سليمان و بتول محمد نوري ، حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة ، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة ، جامعة المستنصرية (العراق) ، 2010 .
13. فريد عبة ، مريم طبني ، دور مبادى حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري ، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الوطني حول : حوكة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري ، محمد خيضر ، بسكرة ، 6 / 7 ماي 2012.
14. محمد ياسين غار ، محددات الحوكمة ومعاييرها ، ورقة بحثية مقدمة للمؤتمر العلمي الدولي " عولمة الإدارة في عصر المعرفة ، جامعة الجنان ، طرابلس – لبنان - ، 15 / 17 ديسمبر 2012.
15. مصطفي حسن بسيوني السعدني ، المراجعة الجاخلية في إطار حوكمة الشركات من منظور طبيعة خدمات المراجعة الداخلية ، ورقة بحثية مقدمة للمؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلسي في إطار حوكمة الشركات ، سبتمبر 2005 ، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، القاهرة – مصر - ، 2009.
16. نعيم دهمش ،عفاف اسحق أبوزر ،الضوابط الرقابية والتدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات ، ورقة بحثية مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية ، لكلية الاقتصاد والعلوم الادارية لجامعة الزيتونة الأردنية تحت شعار ، عمان الأردن ، 27 – 28 /04/ 2005 .
17. يوسف محمد ، مدى إرتباط مفهوم الحكم الراشد بالقيم الديمقراطية ، ورقة بحثية مقدم للملتقى " التنمية الإقتصادية والحكم الراشد ، الجزائر ، ديسمبر 2006.

5. مواقع إلكترونية:

1. http:// www.neevia .com
2. http: //www.skikda-port.com/le-port/

6. قوانين وتشريعات:

1. النظام الداخلي ، المؤسسة المنائية سكيكدة ، نسخة 2013 ، الباب الثاني: النتظيم التقني للعمل ، المواد من 3 إلى 17.
2. القانون التجاري الجزائري ، المواد 654، 655، 656، من المرسوم التشرعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993 .

المراجع بالغة الاجنبية:

1. Einsenhardt , " Agency Theory :en Assessment and Rieview" Acadeny of Management Review , VOL 14 , N°1.
2. EVelyne. POINCELOT, Grégory. WEGMANN, "Utilisation des critères non financiers pour évaluer ou piloter la performance : analyse théorique ", (comptabilité contrôle audit, Revue de l'association francophone de comptabilité, Tunis, tome 11, volume 2, décembre 2005).
3. FREDERIC MAZAUD , De Lafirne Soustraitance De Premier Rang La Firne Pivot , Organisation Du Systemes Productif Airbus Theese De Doctorat En Sciences Economiques , UNV Des Saences Sociales , Toulouse 2005.
4. Frédéric. PARRAT, " Le gouvernement d'entreprise", (Paris : Economica, 1997).
5. Gérard .CHARREAUX, " Le gouvernement des entreprises", OP.Cit.
6. International , Monetary Fund , Ifm's code of good practices on tranparemcy In M onetary and Financial, Policies (on line) , Autunn1999< anailabe at . WWW. InF. Org > .
7. OECD , *OECD Principles of Corporate Governance* , 2004.
8. Olivier Torrés – Blay, Economie d'entreprise,(Economica, Paris, 2000).
9. Pige ,Bi , "Enracinement Des Dirigeants et Richesse Des Actiomraies " Finance Control Stategie , VOL 1 . 1998.
10. R – Brenneman et S- Sépari, Economie d'entreprise,(Dunod, paris, 2001).
11. Sarbanes, P. and Oxley ,M., " Sarbanes-Oxley Act of 2002 " , A congress , Washington DC .
12. YVES SLMOM , HOMRL , TEZNAS DU MONTCEL , " theorie de la fine et reforme de l entreprise " REVUE ECONOMIQUE , VOL 28 , N 3 1977 .

.

الملاحق

جامعة محمد خيضر – بسكرة –

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم : العلوم الاقتصادية

تخصص: مالية وحوكمة الشركات السنة الدراسية: 2015/2014

إستبيان

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

أضع بين أيديكم هذه استمارة، راجيا منكم الإجابة على الأسئلة الواردة فيها بهدف اعتمادها كمصدر للبيانات اللازمة لإعداد بحث علمي تحت عنوان:دور الحوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية للمؤسسة خدمية – دراسة حالة المؤسسة المينائية سكيكدة – .

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

وتقبلوا مني فائق الاحترام والتقدير

الطالب : بطين عبد المالك **تحت إشراف: أ. عمري ريمة**

القسم الأول:

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

1. الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

2. السن: من 20-29 سنة ☐ من 30-39 سنة ☐
من 40-49 سنة ☐ من 50-فما فوق ☐

3. المستوى التعليمي: إبتدائي ☐ متوسط ☐
ثانوي ☐ جامعي ☐

4. عدد سنوات الخبرة: أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى أقل من 10سنوات ☐
من10 إلى أقل من 15 سنة ☐ من 15 سنة فأكثر ☐

القسم الثاني : الرقابة الداخلية

الرقم	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	يعد قسم الرقابة الداخلية ضرورية في الهيكل التنظمي لمؤسستكم .					
02	وجود تعليمات محدد وواضحة للرقابة الداخلية تسمح بالتحكم في العمليات التى تقوم بها مؤسستكم .					
03	التقارير المالية تخضع لعمليات الرقابة الداخلية قبل اقرارها في مؤسستكم .					
04	تؤمن ادارة المؤسسة و الموظفين باهمية وجود نظام للرقابة الداخلية للحفاظ على المال العام لمؤسستكم.					
05	تمتلك المؤسسة جهاز رقابي كفؤ يتمتع بالنزاهة مما يساعد في تقليل فرص الفساد و الاخطاء في مؤسستكم.					
06	يمتلك نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم موظفين ذوى كفاءة و خبرة عالية .					
07	تحرص إدارة مؤسستكم على توظيف عمال لديهم مستوى علمي عالي .					
08	تحرص الرقابة الداخلية في مؤسستكم على رفع كفاءة العاملين فيها من خلال عقد المؤتمرات و ندوات التكوين .					
09	يضبط النظام الرقابي في مؤسستكم التصرفات الاخلاقية لموظفي المؤسسة .					

القسم الثالث : دورآليات الحوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية (مجلس الإدارة ، المراجعة الداخلية ، القوانين والتشريعات)

	مجلس الإدارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	يتم تعيين أعضاء مجلس الإدارة في مؤسستكم من طرف المساهمين .					
02	يتم منح مكافآت لأعضاء مجلس الإدارة تتناسب مع الأنشطة والمهام الموكلة إليهم .					
03	يمارس مجلس الإدارة سلطة الرقابة بكل استقلالية ونزاهة .					
04	يتوفر لمجلس الإدارة القدرة على المراجعة والإشراف على إنشاء وتقيم هيكل الرقابة الداخلية .					
05	يقوم مجلس الإدارة بمتابعة أداء الإدارة التنفيذية لمؤسستكم.					
06	يتولى مجلس الإدارة بالمتابعة المستمرة لعملية الرقابة الداخلية .					
07	يشارك مجلس الإدارة بمؤسستكم في تحديد أهدافها الاستراتيجية .					
08	يضمن مجلس الإدارة للمساهمين حق الإطلاع على التقارير المالية التي تمكنهم من تقييم واضح لمؤسستكم ، وذلك بعد تأكدها من سلامة هذه التقارير المالية .					

	المراجعة الداخلية	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	تتمتع المراجعة الداخلية الاستقلالية في المهام والهيكل التنظيمي في مؤسستكم .					
02	تحرص على متابعة وتقييم انظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة .					
03	توفر المراجعة الداخلية تأكيد لمجلس الإدرة أن الأداء الرقابي في المنشأة قوي وفعال .					
04	يتم فحص وتقويم أنظمة الرقابة الداخلية من قبل المراجعة الداخلية بإستمرار من أجل منع عملية الغش .					
05	تمتلك المراجعة الداخلية عناصر كفؤة ومتخصصة تقوم بفحص وتقويم أنظمة الرقابة الداخلية .					
06	تتوفر لذى لموظفي المراجعة الداخلية الصلاحيات الكافية لإنجاز مهامهم .					

	التدقيق الداخلي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	وظيفة التدقيق الداخلي تقع تحت مسؤولية المدير العام .					
02	عدد موظفي التدقيق الداخلي كاف لتنفيذ عمليات التدقيق في جميع أقسام وإدارة مؤسستكم .					
03	يوفر قسم التدقيق الداخلي في مؤسستكم على الإمكانيات المالية والمادية اللازمة لأداء مهامه.					
04	يساهم التدقيق الداخلي في تقييم وتحسين الرقابة الداخلية .					
05	يساهم التدقيق الداخلي في تعزيز الثقافة الأخلاقية للموظفين.					

	القوانين والتشريعات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	يؤثر القانون الداخلي على مختلف القرارات داخل المؤسسة .					
02	تطبق مؤسستكم القوانين التي تحددها الدولة .					
03	تلتزم مؤسستكم بأداء واجباتها الضريبية.					
04	تتبع مؤسستكم في استراتيجياتها مختلف القرارات الصادرة عن الإدارة العليا .					

القسم الرابع : علاقة مبادئ الحوكمة بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة

	علاقة مبادئ الحوكمة بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	يسمح مستوى الشفافية والإفصاح في مؤسستكم برفع وتسهيل عملية الرقابة الداخلية .					
02	تفصح مؤسستكم عن معلومات ذات مصداقية ، وملائمة يمكن الإعتماد عليها في تقييم الأداء المالي .					
03	إستقلالية المراجعون الداخليون في أداء مهامهم تسمح بتفعيل وظيفتهم ، وتفعيل الرقابة الداخلية .					
04	تحرص إدارة مؤسستكم على المساءلة المستمرة لموظفي الرقابة الداخلية من أجل تقويم مهامهم .					
05	توفر الرقابة الداخلية العدالة الكافية لكل الأطراف في تقديمهم للمعلومات .					
06	المسؤولية الأخلاقية للموظفين في مؤسستكم ترفع من مصداقية الرقابة الداخلية .					
07	تتوفر المسؤولية الكافية للموظفين في مؤسستكم في أداء مهامهم بكل مصداقية وموضوعية .					

شكرا على حسن تعاونكم

المقابلة

1. هل ترى أن هناك أهمية لوجود نظام الرقابة الداخلية :

نعم : ☐ لا : ☐

2. يتمثل الهدف من الرقابة الداخلية في مؤسستكم في :

أ. التحكم في المؤسسة : ☐

ب. حماية الأصول : ☐

ت. ضمان نوعية الأصول : ☐

ث. تشجيع العمل بكفائة : ☐

3. هل سبق أن شاركت في دورات أو مؤتمرات أو منتذيات أو حلقات تناقش بخصوص :

أ. مهام ومسوليات مجلس الإدارة : ☐

ب. الإفصاح والشفافية : ☐

ت. أصحاب المصالح المرتبطين بالشركة : ☐

ث. حقوق المساهمين والمساوات بينهم : ☐

ج. التدقيق والرقابة الداخلية : ☐

مبادئ الحوكمة :

ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات :

هل ترى أنه يوجد أساس قانوني فعال داخل مؤسستكم يمكن لكل الأطراف الإعتماد علية في ضمان مصالحهم ؟ ودور الرقابة الداخلية فيها ؟

حقوق المساهمين :

هل تتواصل مؤسستكم مع المساهمين من خلال الاجتماعات المستمرة معهم ؟ من أجل ضمان حقوقهم ؟

دور اصحاب المصالح :

ها ترى أنه يوجد هيكل فعال يضمن مصالح مختلف الأطراف في مؤسستكم ؟ الذائنون الموردون

الافصاح و الشفافية :

ما مدى درجة الإفصاح والشفافية في مؤسستكم وذلك في الوقت الملائم لمختلف المعلومات التي يتم الإفصاح عليها ؟

مسؤوليات مجلس الإدارة :

فيما تتمثل مسؤوليات مجلس الإدارة حسب رأيك في تعزيز دور الرقابة الداخلية في مؤسستكم ؟

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,740	7

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
س1المحور3	24,03	6,966	,631	,672
س2المحور3	23,94	7,729	,390	,723
س3المحور3	24,16	7,073	,464	,707
س4المحور3	24,26	8,265	,329	,734
س5المحور3	24,42	6,985	,438	,715
س6المحور3	24,32	6,426	,642	,661
س7المحور3	24,03	7,499	,326	,742

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,740	7

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
س1المحور3	24,03	6,966	,631	,672
س2المحور3	23,94	7,729	,390	,723
س3المحور3	24,16	7,073	,464	,707
س4المحور3	24,26	8,265	,329	,734
س5المحور3	24,42	6,985	,438	,715
س6المحور3	24,32	6,426	,642	,661
س7المحور3	24,03	7,499	,326	,742

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,911	23

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
س1البعد1	85,90	110,090	,402	,910
س1البعد2	85,97	109,032	,404	,910
س1البعد3	85,77	107,647	,545	,907
س1البعد4	85,74	104,865	,665	,904
س1البعد5	85,84	108,806	,507	,908
س1البعد6	85,81	109,828	,453	,909
س1البعد7	85,74	105,931	,635	,905
س1البعد8	85,65	108,970	,534	,908
س2البعد1	85,97	108,566	,480	,908
س2البعد2	85,84	109,740	,573	,907
س2البعد3	85,81	107,228	,556	,907
س2البعد4	85,87	106,783	,558	,907
س2البعد5	86,19	104,961	,633	,905
س2البعد6	85,94	104,662	,663	,904
س3البعد1	85,68	106,759	,585	,906
س3البعد2	86,13	108,849	,377	,911
س3البعد3	86,00	107,733	,449	,910
س3البعد4	85,84	105,340	,596	,906
س3البعد5	85,97	105,366	,585	,906
س4البعد1	85,90	112,557	,267	,912
س4البعد2	85,71	109,680	,570	,907
س4البعد3	85,26	106,931	,768	,904
س4البعد4	85,81	107,295	,522	,908

Statistiques

		الجنس	السن	المستوى	الخبرة
N	Valide	31	31	31	31
	Manquante	0	0	0	0
Ecart-type		,461	,779	,341	,948
Variance		,213	,606	,116	,899

الجنس

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	22	71,0	71,0	71,0
	أنثى	9	29,0	29,0	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

السن

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	من 20 - 29 سنة	10	32,3	32,3	32,3
	من 30 - 39 سنة	18	58,1	58,1	90,3
	من 40 - 49 سنة	1	3,2	3,2	93,5
	فوق فما 50 من	2	6,5	6,5	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

المستوى

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ثانوي	4	12,9	12,9	12,9
	جامعي	27	87,1	87,1	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

الخبرة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	من أقل 5 سنوات	11	35,5	35,5	35,5
	من أقل إلى 5 من 10 سنوات	13	41,9	41,9	77,4
	من أقل إلى 10 من 15 سنة	4	12,9	12,9	90,3
	فأكثر سنة 15 من	3	9,7	9,7	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

Corrélations

		المحور1	المحور2
المحور1	Corrélation de Pearson	1	,738**
	Sig. (bilatérale)		,000
	N	31	31
المحور2	Corrélation de Pearson	,738**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	
	N	31	31

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Corrélations

		المحور2	المحور3
المحور2	Corrélation de Pearson	1	,741**
	Sig. (bilatérale)		,000
	N	31	31
المحور3	Corrélation de Pearson	,741**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	
	N	31	31

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Changement dans les statistiques				
					Variation de R-deux	Variation de F	ddl1	ddl2	Sig. Variation de F
1	,738[a]	,545	,529	2,13928	,545	34,677	1	29	,000

a. Valeurs prédites : (constantes), المحور2

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	158,701	1	158,701	34,677	,000[b]
	Résidu	132,719	29	4,577		
	Total	291,419	30			

a. Variable dépendante : المحور1

b. Valeurs prédites : (constantes), المحور2

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,741[a]	,549	,533	2,10522

a. Valeurs prédites : (constantes), المحور2

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	156,312	1	156,312	35,269	,000[b]
	Résidu	128,527	29	4,432		
	Total	284,839	30			

a. Variable dépendante : المحور3

b. Valeurs prédites : (constantes), المحور2

Tests de normalité[a,b,d,f,g,h]

	المحور3	Kolmogorov-Smirnov[c]			Shapiro-Wilk		
		Statistique	ddl	Signification	Statistique	ddl	Signification
المحور1	24,00	,260	2	.			
	25,00	,260	2	.			
	27,00	,292	3	.	,923	3	,463
	28,00	,151	4	.	,993	4	,972
	29,00	,245	5	,200*	,871	5	,269
	30,00	,367	5	,026	,684	5	,006
	31,00	,175	3	.	1,000	3	1,000
	32,00	,402	4	.	,753	4	,041
المحور2	24,00	,260	2	.			
	25,00	,260	2	.			
	27,00	,385	3	.	,750	3	,000
	28,00	,209	4	.	,961	4	,783
	29,00	,370	5	,024	,737	5	,022
	30,00	,246	5	,200*	,857	5	,217
	31,00	,385	3	.	,750	3	,000
	32,00	,400	4	.	,689	4	,009

*. Il s'agit d'une borne inférieure de la signification réelle.

a. المحور1 est une constante lorsque المحور3 = 20,00. Elle a été omise.

b. المحور1 est une constante lorsque المحور3 = 21,00. Elle a été omise.

c. Correction de signification de Lilliefors

d. المحور1 est une constante lorsque المحور3 = 26,00. Elle a été omise.

f. المحور2 est une constante lorsque المحور3 = 20,00. Elle a été omise.

g. المحور2 est une constante lorsque المحور3 = 21,00. Elle a été omise.

h. المحور2 est une constante lorsque المحور3 = 26,00. Elle a été omise.