الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة قاصدي مرباح
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ورقلة

مذكرة التخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر
في علوم التسيير
بعنوان:

دور أجهزة الرقابة المباشرة في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات

دراسة حالة " استبيان "

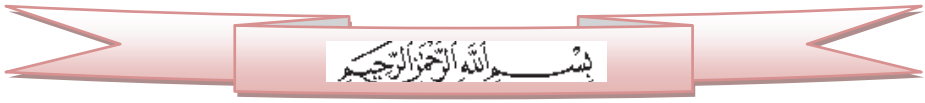
من إعداد الطالب
السعيد خلف

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ / /2012
أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ : غوالي محمد البشير	أستاذ محاضر ب	جامعة ورقلة	رئيسا
الدكتور:	أستاذ محاضر أ	جامعة ورقلة	مقررا
الدكتور:	أستاذ مساعد أ	جامعة ورقلة	ممتحنا

السنة الجامعية 2011-2012

الإهداء



إلى من قال فيهم الله عز و جل:"و لا تقل لهما أف و لا تنهرهما و قل لهما قولا كريما"

إلى من قال فيها الرسول صلى الله عليه و سلم" أمك ثم أمك ثم أمك"

إلى التي من حنانها يسري في عروقنا، فيرتوي منه القلب أمي الغالي"ياميـنة "

إلى من يسر لي دربي للمعرفة و بادر بوفاء و إخلاص لنصل إلى مبتغانا

و إلى والدي تغمده الله برحمته

"أبو عبد الرحمن أحمد ابن عبد الله"

إلى كل الأقارب والأهل

إلى أفراد العش الأسري: عبد الرحمان ،نورة،الزهرة ،نادية ،زوليخة

إلى رفقاء الدرب بالإقامة الجامعية ورقلة

إلى قطرات الندى التي تناثرت من كل الأرجاء فجمعتهم يد الله في إناء واحد لتروي كل ضمئان، أصدقائي سليمان،عبد الله، عبد الرحمان، يعقوب

و إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي المتواضعة

التشكرات

النشكر و النقدير

الشكر لله والحمد لله أولا واخرا

قال تعالى" اقرأ بسم ربك الذي خلق *خلق الإنسان من علق*اقرأ وربك الأكرم* الذي علم بالقلم علم الإنسان ما لم يعلم* سورة العلق الآية 5

قال الرسول صلى الله عليه و سلم: "من لم يشكر الناس لم يشكر الله"

صدق رسول الله

أولا و قبل كل شيء أشكر الله عز وجل الذي وفقني لإنجاز هذا العمل، كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ المحترم و المشرف الرسمي على هذه المذكرة: غوالي محمد والذي قدم لي النصائح ،و التوجيهات بصدر رحب. وكذا الدكتور المحترم بن عيشاوي أحمد الذي كان لي مثال في العلم والتواضع ، فلهم مني كل الشكر و التقدير.

و الله في عون العبد ما دام العبد في عون أخيه.

و في الأخير أتقدم بالشكر الواسع إلى أوليائي الأعزاء و كل زملائي الكرام الذين وقفوا على نجاحي طيلة تواجدي بالجامعة.

الملخص:

تزايد الاهتمام في السنوات الأخيرة بمفهوم حوكمة الشركات على اثر الأزمات المالية المتكرر ة والتي أدت إلى إفلاس العديد من الشركات ، بسبب انتشار الفساد المحاسبي، الراجع إلى عدم تطبيق المبادئ المحاسبية ونقص الإفصاح والشفافية و عدم إظهار البيانات والمعلومات الحقيقية التي تعبر عن الأوضاع المالية للوحدات الاقتصادية، مما أدى إلى فقدان الثقة في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية، وهذا راجع الى ضعف الآليات الرقابية.

من لأجل هذا أصبحت الحوكمة لمعالجة الفساد المالي والإداري، وهي تعتبر أداة فعالة للتأكد من موضوعية التقارير المالية ، وهذا من خلال الالتزام بتطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية .

كل هذا يؤكد وجود علاقة وثيقة الصلة بين تطبيق مبادئ الحوكمة المحاسبية والمراجعة الداخلية إذ تعتبران وجهان لعملة واحدة يؤثر ويتأثر بالآخر.

الكلمات المفتاح: الحوكمة ، الفساد المحاسبي، آليات الرقابة، الإفصاح والشفافية.

Résumé:

Une attention croissante ces dernières années le concept de gouvernance d'entreprise après les crises financière récurrente, qui a conduit à la faillite de nombreuses entreprises, en raison de la propagation de la comptabilité et la corruption, en raison de la non-application des principes comptables et l'absence de divulgation et de transparence, et ne montrent pas les données et les informations factuelles qui reflètent la situation financière des unités économiques, qui conduit à une perte de confiance dans les informations comptables contenues dans les états financiers, et donc la perte de l'information comptable pour les éléments les plus importants de l'excellence (qualité) et cela est dû aussi à la faiblesse du mécanismes de contrôle . Par conséquent, la gouvernance est devenue un antidote à la corruption de la comptabilité, qui est considéré comme un outil efficace pour assurer l'objectivité de l'information financière, et ce à travers un engagement à appliquer le principe de la divulgation et la transparence

Tout cela confirme l'existence d'un lien étroit entre l'application des principes comptables du gouvernance d'entreprise et d'audit sont considérés comme les deux faces d'une même pièce, affecte l'un a l'autre.

Mots clés: la gouvernane , la corruption, la comptabilité, mecanismes de contrôle, la divulgation et la transparence

المقدمة

الفصل الأول

الإطار النظري للحوكمة

الفصل الثاني

دور الآليات الرقابية المباشرة في تفعيل الحوكمة

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

الخاتمة

- الاهداء ..... أ
- المقدمة العامة: ..... أ
- فهرس المحتويات: ..... أ
- فرضيات الدراسة: ..... ب
- مبررات اختيار الموضوع: ..... ب
- أهمية وأهداف الدراسة: ..... ب
- حدود الدراسة: ..... ج
- بعض الدراسات السابقة: ..... ج
- أسلوب البحث: ..... د
- خطة البحث: ..... ه
- الملخص: ..... و

الفصل الأول :الاطار النظري للحوكمة .....

- تمهيد: 2
- المبحث الأول :الحوكمة أسس ومفاهيم 3
- المطلب الأول:مفهوم الحوكمة 3
- المطلب الثاني : نشأة الحوكمة ودوافع ظهورها ..... 5.
- المطلب الثالث:خصائص ومرتكزات حوكمة الشركات ..... 7.
- المطلب الرابع : نظام ومحددات الحوكمة 12
- المطلب الخامس: المنظور الاستراتيجي لنظام الحوكمة ..... 14.
- المبحث الثاني: الإطار الفكري للحوكمة 14
- المطلب الأول : أهداف الحوكمة 15
- المطلب الثاني: معايير الحوكمة 17
- المطلب الثالث:أهمية الحوكمة 19

- المبحث الثالث: نظرة لتطبيقات بعض دول العالم للحوكمة .....20.
- المطلب الأول:تطبيقات الحوكمة في الدول العربية .....20.
- المطلب الثاني: تطبيقات الحوكمة في الدول الغربية .....20.
- المطلب الثالث: الأطراف المعنية بتطبيق قواعد حوكمة الشركات: 26.
- خاتمة الفصل:..... 27

الفصل الثاني : دورالاليات الرقابية المباشرة في تفعيل الحوكمة .....

- مقدمة الفصل: .....28.....
- المبحث الأول:آليات الرقابة في ظل حوكمة الشركات .....29.
- المطلب الأول:مفهوم آليات الرقابة .....29.....
- المطلب الثاني: الأبعاد الرقابية لحوكمة الشركات وعلاقتها بالمعلومات المحاسبية 29
- المبحث الثاني: دور المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات .....32.....
- المطلب الأول:دور المراجعة الخارجية في تفعيل الحوكمة .....33.....

1. تمهيد : 33
2. ماهية المراجعة الخارجية والأطراف القائمة بها:..... 33
3. أهمية المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات: 35

- المطلب الثاني: دور المراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة .....36.....

2. تطور المراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة:..... 37
3. موضع المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة :..... 39

- المطلب الثالث :أهمية تحقيق التكامل بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة .....44.....
- المبحث الثالث:دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات .....45.....

- المطلب الأول: تعريف لجان المراجعة: .....45.....
- المطلب الثاني :تشكيلة ومهام لجنة المراجعة: .....46.....
- المطلب الثالث: دور لجان المراجعة في زيادة فعالية حوكمة الشركات .....47....
- المبحث الرابع:دور مجلس الإدارة في تفعيل حوكمة الشركات .....49.....
- المطلب الأول: ماهية مجلس الإدارة .....48.....
- المطلب الثاني :تشكيلة مجلس الإدارة .....49.....
- المطلب الثالث: مهام مجلس الإدارة .....52.....
- المطلب الرابع: مجلس الإدارة وحوكمة الشركات .....52.....
- خاتمة الفصل: .....54.....

الفصل الثالث :الدراسة الميدانية .....

- تمهيد: .....55.....
- المبحث الأول: نظرة عن واقع تطبيق الحوكمة في الجزائر من ناحية مدى تطور الآليات الرقابية .....56.....
- المطلب الأول: الشفافية والإفصاح كأحد ركائز ومقومات الحوكمة .56
- المطلب الثاني:تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر .60.....
- المطلب الثالث: المعايير العامة للمراجعة في الجزائر .61.....
- المطلب الرابع: المراجعة وقدرتها على تحقيق الحوكمة للشركات : .62
- المطلب الخامس:المؤسسات المالية المساهمة ومجالس الإدارة في الجزائر .63
- المبحث الثاني:تقديم الإطار المنهجي لدراسة التطبيقية: .....66.....
- المطلب الأول: منهج وأدوات وعينة الدراسة التطبيقية .66.....
- المطلب الثاني: قائمة الاستقصاء والطريقة المعتمدة .67.....
- المطلب الثالث:الأساليب الإحصائية المستخدمة .70.....
- المبحث الثالث:تحليل نتائج الدراسة .....70.....
- المطلب الأول: تحليل الدراسة الوصفية .....71.....

- المطلب الثاني: التحليل الإحصائي للبيانات المتعلقة بدور المراجعة الداخلية والخارجية في تفعيل الحوكمة .....72.....
- المطلب الثالث: التحليل الإحصائي للبيانات المتعلقة بدور لجان المراجعة ومجلس الإدارة في تفعيل الحوكمة .....74.....
- المطلب الرابع: التحليل الإحصائي للبيانات ونتائج الفرضيات المتعلقة بتبني نظم الحوكمة وذلك في ظل إمكانيات كل دولة ومؤسساتها حالة الجزائر .77.....
- المطلب الرابع: التحليل الإحصائي للبيانات ونتائج الفرضيات .79....
- خلاصة الفصل: .....83.....
- الخاتمة: .....84.....
- المراجع: .....88.....
- الملاحق: .....92.....

فهرس الجداول والأشكال

➢ فهرس الأشكال

رقم الجدول	عنوان الشكل	الصفحة
(1-1)	مرتكزات الحوكمة	11
(2-1)	نظام الحوكمة	13
(1-2)	موضع المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة	40

➢ فهرس الجداول

(2-2)	نموذج ضوابط نظام الرقابة الداخلية	43
(3-1)	مقياس تحديد الأهمية النسبية	67
(3-2)	مقياس تحديد الأهمية للوسط الحسابي	67
(3-3)	توزيع عينة الدراسة	68
(3-4)	خصائص عينة الدراسة	71
(3-5)	نتائج آراء عينة الدراسة حول مدى التزام المراجعة بمهامها بما يحقق متطلبات حوكمة الشركات	72

(3-6)	نتائج آراء عينة الدراسة حول مدى التزام لجان المراجعة ومجلس الإدارة بمهامه بما يحقق متطلبات حوكمة الشركات	74
(3-7)	نتائج آراء عينة الدراسة حول آفاق تبني نظم الحوكمة حالة الجزائر	73
(3-8)	التحليل الوصفي للبيانات المتعلقة بالمتغيرات	80
(3-9)	نتائج اختبار الفرضية	80
(3-10)	حساب معامل التحديد R^2	81
(3-11)	تحليل الانحدار المتعدد و علاقة التأثير بين المتغير التابع والمتغير المستقل	81
(3-12)	التحليل الإحصائي للبيانات المتعلق بإثبات الفرضيات	82

المقدمة العامة:

أصبحت حوكمة المؤسسات تحتل مكان الصدارة بالنسبة لجميع دول العالم سواء المتقدمة منها أو نامية، خصوصا بعد التغيرات التي شهدها العالم خلال العقدين الأخيرين والمتمثلة أساسا في الأزمات المالية الكبرى والانهيارات المؤسسية والتي مست العديد من أسواق المال العالمية كأزمة جنوب شرق آسيا عام 1997 إضافةً إلى انهيار كبريات الشركات العالمية –خصوصا الشركات الأمريكية- مع الأزمة المالية العالمية –خريف 2008 -، نتيجة استخدامها لطرق محاسبية معقدة، وما تتضمن من معلومات على خلاف الحقيقة، و افتقار إدارتها إلى الممارسة السليمة في الرقابة والإشراف ونقص الخبرة ونقص الشفافية وعدم الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية والمراجعة الدولية التي تحقق الإفصاح والشفافية وعدم إظهار المعلومات المحاسبية الحقيقية التي تبين الأوضاع المالية للشركة، وقد انعكس ذلك سلبا على فقد الثقة في المعلومات المحاسبية والتي فقدت أهم عنصر يميّزها وهو جودتها.

فرغبة الجزائر في زيادة التكامل مع المجتمع الاقتصادي العالمي تحاول تبني إطار مؤسسي لحوكمة المؤسسات تهدف من خلال هذا النظام إلى تطوير نظام الحوكمة ، من نظام يعتمد على أساليب تقليدية إلى نظام يتوافق ومتطلبات النظام الموجه إلى أسس ومعايير دولية تمكن من تحقيق الشفافية والمصداقية للمعلومات المحاسبية والمالية المقدمة من طرف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، والموجهة خاصة إلى الأطراف الخارجية (أسواق مالية ،بنوك ، أصحاب المصالح كالمساهمين، الدائنين، الموردين وحتى المجتمع المدني...).

وفي ظل هذه التحولات والمتغيرات الجديدة التي تحيط بالمؤسسات، ظهرت الحاجة أكثر إلى نموذج تستعمل فيه كل الأساليب والأدوات لتدعيم عملية الرقابة،خاصة فيما يتعلق بلجان المراجعة وكبار الموظفين،إضافة إلى كيفية الالتزام بالمعايير والإجراءات ومدى استقلالية المراجعين الداخليين والخارجيين،بما يضمن الشفافية وكفأه أكثر فعالية تضمن لكل المساهمين والأطراف الفاعلة حقوقهم،وتحقق للمنظمة الأداء المطلوب،وهذا يقودنا إلى طرح الإشكالية التالية:

وهي كيف يمكن لأجهزة الرقابة أن تساهم في تجسيد وتكريس مفهوم حوكمة الشركات ؟

يترتب عن طرح هذه الإشكالية تساؤلات فرعية وهي:

- ✓ ماهية الحوكمة وماهية أسسها ومبادئها النظرية ؟
- ✓ ماهية آليات الرقابة وكيف يمكن أن تجسد مفهوم الحوكمة ؟

فرضيات الدراسة:

لمعالجة الإشكالية نطرح الفرضيات التالية:

- فعالية آليات الرقابة المباشرة والمتمثلة في المراجعة الداخلية والخارجية ولجان المراجعة ومجلس الإدارة،تزيد من فعالية حوكمة الشركات.
- إن تبني أي منظمة أو دولة للحوكمة يتحقق بتكييف تلك الآليات الرقابية في ظل إمكانياتها ومؤسساتها فيتطلب إعادة وتوجيه القوانين وضبط الممارسات.

مبررات اختيار الموضوع:

لاختيار للموضوع أسباب ذاتية وموضوعية

- ✓ أهمية هذا الموضوع بنسبة للباحث وإلى مجال التخصص.
- ✓ الزيادة في فهم هذا الموضوع والتعمق والتحكم فيه أكثر وضبط لمفاهيمه.
- ✓ مكانة الموضوع على الصعيد الدولي والمحلي،بسبب انتشار مظاهر الفساد المالي والإداري،وسلسلة الفضائح التي مست كبرى الشركات في العالم ، بالإضافة إلى العديد من الفضائح التي لم تسلم منها مؤسساتنا الوطنية التي يكاد ينعدم فيها جهاز رقابي متين.
- ✓ الوضعية الاقتصادية التي تمربها الجزائر في الوقت الراهن لا تساعدها في مسايرة الركب العالمي وما يحيط به من تحولات اقتصادية جديدة،تفرض عليها إعادة النظر في توجهاتها وممارساتها.
- ✓ رغم أهمية الموضوع إلا أن القليل من البحوث والمذكرات التي تناولته،ولهذا رغبة منا في إثراء المكتبة.

أهمية وأهداف الدراسة:

أصبحت مظاهر التلاعب والاستغلال والرشوة والمحسوبية والسلوك النفعي إداريا وماليا من أهم الظواهر التي تواجه الشركات والمنظمات الدولية الكبيرة،وهذا يؤكد أهمية التصدي لهذه الظواهر،وتطوير النظم والإجراءات التي تساهم في معالجتها،ونبني أسس–حوكمة المؤسسات–تهدف إلى تفعيل دور المراجعين والمحاسبين وأنظمة الرقابة ككل،حماية لمصالح المساهمين والأطراف ذات الصلة.

حدود الدراسة:

تهتم الدراسة تحديدا بدور أجهزة الرقابة المباشرة بتطبيقات الحوكمة على أرض الواقع،رغم أننافي بيئة لا تسمح بذالك،ولهذا سنحاول بقدر المستطاع وفي حدود الإمكانيات المتوفرة الإلمام بجوانب الدراسة .

بعض الدراسات السابقة:

على حسب المعلومات المتوفرة لدينا فان الذين تناولوا هذا الموضوع :

دراسة صفاء أحمد العاني وآخرون(2009):"التدقيق الداخلي في ظل إطار حوكمة الشركات ودوره في زيادة قيمة الشركة"

اعتمدت الدراسة على التقارير المالية السنوية لمصارف العينة المدروسة والتقارير المالية لسوق العراق للأوراق المالية، وحاول الباحثان في هذه الدراسة قياس مدى تطليق تلك المؤسسات للمراجعة الداخلية، ومدى استعدادها للتطبيق الكامل لمتطلباتها في ظل حوكمة الشركات.

خلصت هذه الدراسة إلى نتائج أهمها أن للمراجعة الداخلية أثر واضح في دفع المؤسسة إلى الريادة، ولكن بالرغم من هذا الدفع لم تصل تلك المؤسسات إلى الحد المطلوب الذي تبلى فيه متطلبات الحوكمة، وأوصى الباحث بضرورة تطوير مهنة المراجعة الداخلية وتفعيل وظائفها في منظومة حوكمة الشركات.

دراسة بهاء الدين سمير(2009):"أثر الآليات الداخلية لحوكمة الشركات على الأداء المالي للشركات المصرية _دراسة تطبيقية _"

حاول الباحث من خلال هذه الدراسة إلى التطرق إلى أثر الآليات الداخلية لحوكمة المؤسسات على الأداء المالي للشركات المصرية، حيث اعتمد على آليات الأداء المالي المتمثلة في مجلس الإدارة وهيكل الملكية.

خلصت الدراسة إلى وجود علاقة معنوية موجبة بين حجم المؤسسة مقاسا بالمبيعات والأداء المالي.

دراسة .Francis ,et al عام 2001م

تناولت هذه الدراسة دور كل من المحاسبة والمراجعة في تطبيق حوكمة الشركات وتطوير أسواق المال في عدد من الدول ،وقد خلصت الدراسة إلي ضرورة وجود الإجراءات القانونية اللازمة لحماية حقوق المساهمين ،بالإضافة

إلي ضرورة الالتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة لأنها تحقق الشفافية في إعداد القوائم والتقارير المالية علاوة علي دورها في حماية حقوق أصحاب المصالح في الشركات والذي ينعكس بالإيجاب علي حركة أسواق المال .

حمادي نبيل:(التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات دراسة حالة مجمع "صيدال" وحدة الدار البيضاء بالجزائر العاصمة)

مذكرة ماجستير مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة حسيبة بن بو علي بالشلف سنة 2007\2008. تدور الإشكالية حول كيف يمكن الاستفادة من التدقيق الخارجي كأداة لتطبيق حوكمة الشركات.اقتصر في دراسته على التدقيق الخارجي فقط.

سندس سعدي حسين: أثر حوكمة الشركات في التدقيق الداخلي (بحث لنيل شهادة المحاسبة القانونية)، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، 2006. حيث ركز في هذا البحث على التدقيق الداخلي فقط ومدى تأثر هذا الأخير بمبادئ الحوكمة وأغفل الجوانب الأخرى لآليات الرقابة.

عبدي نعيمة : (دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات – دراسة حالة الجزائر–ورقلة الجزائر) مذكرة ماجستير مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،تخصص مالية مؤسسة ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر،سنة 2009،غير منشورة) حيث تمثلت الإشكالية حول مدى دور آليات الرقابة المباشرة في فعالية الحوكمة .المذكرة كانت شاملة في معالجتها لمختلف جوانب إدارات واليات المراجعة لكن كان ينقصها التعمق في بعض الجانب خاصة في ما يخص آليات الرقابة المباشرة.

- **أسلوب البحث:**

يعتمد هذا البحث على الأسلوبين التاليين:

الأسلوب الأول: الدراسة النظرية المكتبية للأبحاث والكتابات السابقة في هذا المجال وذلك بغرض تحليلها والاستفادة منها في صياغة الجوانب النظرية والفلسفية لهذا البحث .

الأسلوب الثاني: ارتأينا اعتماد أسلوب التحري المباشر لاختبار جملة من الفرضيات المرتبطة بالموضوع،عن طريق التقرب المباشر مديري بعض الشركات ، المهنيين (المراجعين الخارجيين) والأكاديميين(أساتذة المراجعة) باستخدام الاستبيان الذي من الممكن أن يكون الخيار الملائم لقياس درجة تطابق وجهات نظر الجانب النظري مع مجتمع الدراسة ، و ذلك من خلال تحليل نتائج الاستبيان باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة..

خطة البحث:

قسمنا البحث إلى ثلاث فصول:

- الفصل الأول و هو عبارة عن نظرة حول الحوكمة، وذلك من خلال التعرف على النظريات والدوافع التي أدت إلى ظهور هذا المصطلح، وكذا تم التطرق إلى مختلف التعاريف المقدمة لهذا المصطلح من قبل العديد من الكتاب، بالإضافة إلى خصائص ومرتكزات الحوكمة المحاسبية ومحدداتها، في المبحث الأول. أما في المبحث الثاني فتطرقنا إلى أهمية وأهداف الحوكمة المحاسبية ومعاييرها وآليات تطبيقها، بالإضافة إلى الأطراف المعنية بها والأبعاد الرقابية لحوكمة الشركات وعلاقتها بالمعلومة المحاسبية، أما في المبحث الثالث والأخير فحاولنا عرض تطبيقات بعض الدول التي باشرت تطبيق الحوكمة العربية و الأجنبية.
- الفصل الثاني، يتمثل في عرض مختلف آليات الرقابة المباشرة ودورها في تفعيل مبادئ الحوكمة من المفاهيم الأساسية وأهم العناصر التي لا بد أن تتوفر عليها عملية الرقابة و مختلف أنواعها ، في المبحث الأول. أما في باقي المباحث الثلاثة، فقد تم التطرق إلى المراجعة ودورها في تفعيل الحوكمة ولجان المراجعة ودورها في تفعيل الحوكمة وجلس الإدارة ودوره في تفعيل الحوكمة، هذه الآليات هي موضوع بحثنا.
- أما الفصل الثالث . وانطلاقا مما سبق، و كجانب تطبيقي لدور آليات الرقابة في الحوكمة ، حاولنا إبراز دور الآليات الرقابية في تفعيل الحوكمة، وعن الهدف المشترك بينها و الحوكمة، وهو مقسم الى ثلاثة مباحث، المبحث الأول تكلمنا فيه عن واقع تطبيق الحوكمة في الجزائر من ناحية مدى تطور الآليات الرقابية، أما في المبحث الثاني فهو تقديم للإطار المنهجي للدراسة التطبيقية، وفي المبحث الثالث والأخير عرضنا فيه تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات العامة والدراسة التطبيقية عبارة عن استبيان مقدم الى مديري بعض الشركات ، المهنيين (المراجعين الخارجيين) والأكاديميين(أساتذة المراجعة) الذي من الممكن أن يكون الخيار الملائم لقياس درجة تطابق وجهات نظر الجانب النظري مع مجتمع الدراسة ، و ذلك من خلال تحليل نتائج الاستبيان المقدمة من فئات العينة محل الدراسة. أما في الأخير فقد خلصنا الى النتائج والتوصيات فيما يخص الفصول الثلاثة.

الفصل الأول: الإطار النظري للحوكمة

تمهيد:

لقد تزايد الاهتمام مؤخراً بمصطلح الحوكمة وبخاصة في عقد التسعينيات من القرن العشرين وذلك نتيجة لما شهده الاقتصاد العالمي من التداعيات والانهيارات المالية والحيإسبيه لعدد من الشركات العالمية كالتي حصلت في جنوب شرق آسيا وفضيحة شركة انرون وما تبعها من انهيار لشركة آرثر – أندرسون إحدى شركات التدقيق الكبيرة في العالم.

قدم لفظ (corporate governance) من قبل البنك الدولي وصندوق النقد الدولي وبعد العديد من المشاورات بين خبراء اللغة العربية والاقتصاديين والقانونيين المهتمين بهذا الموضوع تم اقتراح مصطلح (حوكمة الشركات) في محاولة لتداول هذا الموضوع بطرق يمكن من خلالها الوصول إلى الأهداف المبتغاة وهي ضمان إن جهود الإدارة تنصب للحفاظ على المصالح العليا للمجتمع والدولة والعاملين والوصول إلى أعلى درجات الكفاءة في العمل.

ولزيادة المعرفة بنظم الحوكمة واليات تطبيقها، سنعالج هذه الأخيرة في ثلاث مباحث:

1. الحوكمة أسس ومفاهيم
2. الإطار الفكري للحوكمة
3. نظرة لتطبيقات بعض دول العالم للحوكمة

المبحث الأول :الحوكمة أسس ومفاهيم

الحوكمة باختصار يمكن أن تمثل إشراك جميع الأطراف في المؤسسة في عملية اتخاذ القرار أي لا يكون القرار مقتصراً على مجموعة معينة في المؤسسة الواحدة وكذلك أن تتوفر المعلومات لجميع الأطراف بشفافية ووضوح وتحديد مسؤولية وحقوق وواجبات جميع المسئولين عن إدارة المؤسسة وذلك لتجنب حدوث حالات الفساد الإداري، كما تهدف هذه العوامل إلى التأكد من أن المؤسسا ت تدار بطريقة سليمة وإنها تخضع للرقابة والمتابعة والمساءلة.

وسنحاول في هذا المبحث عرض ماهية الحوكمة، ونشأتها ،وهذا من خلال عرض النظريات والجوانب الفلسفية للموضوع ، وكذا خصائص مبادئ ومرتكزات الحوكمة.

المطلب الأول:مفهوم الحوكمة

لا يوجد هناك اتفاق حول مفهوم أو تعريف واحد لحوكمة الشركات،بل هناك مفاهيم عدة تعدد بتوجهات و تخصص من تناولوا هذا الموضوع بالدراسة و البحث . و قد ركزت الدراسات السابقة، على مدخلين تقليديين لتناول هذا الموضوع، مدخل المساهمين و الذي يهتم بضمان حقوق المساهمين و العمل على تعظيمها و المتمثلة أساسا في الربحية. و مدخل الأطراف ذات العلاقة بالشركة (مديرين، عملاء، عمال، دائنين...) و الذي يهتم بضمان و تحقيق مصاواصطلاحا؛غير أن التوجه في الوقت الحالي هو نحو مداخل حديثة لحوكمة الشركات ترتكز على المعارف و القدرات.

وحتى يتضح هذا المفهوم سنعرفه لغة واصطلاحا ؛

أولا:المفهوم اللغوي للحوكمة

هو اصطلاح يعني عملية التحكم والسيطرة من خلال قواعد وأسس الضبط بغرض تحقيق الرشد، وتشير كتب أخرى إلى أنها كلمة مشتقة من التحكم أو المزيد من التدخل والسيطرة، ويرى آخرون أنها كلمة تعني لغوياً نظام ومراقبة بصورة متكاملة وعلنية تدعيماً للشفافية والموضوعية والمسؤولية.[1]

ثانيا: المفهوم الاصطلاحي للحوكمة

[1] عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات و دور مجلس الإدارة، إتحاد المصارف العربية، 2007 ،ص:13

يعد مصطلح الحوكمة الترجمة الحرفية لمصطلح Corporate Governance،أما الترجمة العلمية لهذا المصطلح، و التي اتفق عليها فهي " أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الراشدة"

و عليه هناك من يرى الحوكمة بأنها " مجموع القوانين و القواعد التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة و الملاك و أصحاب المصالح "وهو نفس التعريف الذي قدمته منظمة التعاون الاقتصادي التنمية، و التي تعتبر الحوكمة بأنها "مجموع من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة و مجلس الإدارة و حملة الأسهم و غيرهم من المساهمين"[1]

تعرف مؤسسة التمويل الدولية IFC الحوكمة بأنها: **" هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها ".**

كما تعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD بأنها: **" مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين " .**

وهناك من يعرفها بأنها: **" مجموع "قواعد اللعبة" التي تستخدم لإدارة الشركة من الداخل، ولقيام مجلس الإدارة بالإشراف عليها لحماية المصالح والحقوق المالية للمساهمين "** .وبمعنى أخر، فإن الحوكمة تعني النظام، أي وجود نظم تحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء، كما تشمل مقومات تقوية المؤسسة على المدى البعيد وتحديد المسئول والمسئولية.[2]

وتعرف الحوكمة حسب ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات المنعقد في الجزائر في 11 مارس 2007: **أنها عبارة عن فلسفة تسيريه ومجموعة من التدابير العملية الكفيلة، في آن واحد، لضمان استدامة وتنافسية المؤسسة بواسطة:**[3]

---

[1] د. بديسي فهيمة، مداخلة بعنوان: التدقيق الداخلي و دوره في إنجاح مسار تطبيق الحوكمة، جامعة منتوري- قسنطينة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير،بدون تاريخ نشر،ص7

[2] جاوجدو رضا، مايو عبد الله، مداخلة بعنوان **تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات والمنهج المحاسبي السليم متطلبات ضرورية لإدارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية،** محور المداخلة: مبادئ و ممارسات الحوكمة المحاسبية، الملتقى الدولي الأول حول : الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع رهانات وآفاق ، جامعة العربي بن مهيدي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، 07_08 ديسمبر 2010 ، أم البواقي ، ص:2

3 قورين حاج قويدر، مداخلة بعنوان **الحوكمة المحاسبية في الجزائر في ظل نظام المحاسبة المالية الجديد ودورها في النهوض بالسوق المالي** ، محور المداخلة: مبادئ وممارسات الحوكمة المحاسبية الملتقى الدولي الأول حول : الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع رهانات وآفاق جامعة العربي بن مهيدي كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية،2010، أم البواقي، ص ص:01-02 .

- ✓ تعريف حقوق وواجبات الأطراف الفاعلة في المؤسسة .
- ✓ تقاسم الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة على ذلك.

من خلال ما سبق يمكن استخلاص تعريف شامل لحوكمة الشركات بأنها:" **تعبير واسع يتضمن القواعد وممارسات السوق التي تحدد كيفية اتخاذ المؤسسات لقراراتها والشفافية التي تحدد ذلك ومدى المساءلة التي يخضع لها مسيروها وموظفوها،وتتضمن أيضا موضوعات خاصة بقانون المؤسسات وقوانين القيد ببورصة الأوراق المالية والمعايير المحاسبية التي تطبق في المعلومات المفصح عنها وقوانين مكافحة الفساد والإفلاس وعدم الملاءة المالية،وهي تتضمن إضافة إلى هذا التشريعات الحكومية التي يتعامل معها المساهمون والمؤسسات وكل أصحاب المصالح،والأهم من ذلك تتضمن الآليات إلي يمكن بها حل النزاعات بين مختلف الأطراف**".[1]

المطلب الثاني : نشأة الحوكمة ودوافع ظهورها

أولا:النشأة

1. نظرية الوكالة

على الرغم من الاستعمال الحديث لهذا المصطلح إلا أن ظهوره يعود لزمن بعيد، فالأساس النظري والتاريخي لحوكمة الشركات يرجع أولا لنظرية الوكالة (Théorie d'agence, Principal- Agent)التي يعود ظهورها أولا للأمريكيين Berls & means سنة 1932، الذين لاحظا أن هناك فصل بين ملكية رأسمال الشركة و عملية الرقابة و الإشراف داخل الشركات المسيرة و هذا الفصل له آثاره على مستوى أداء الشركة . ثم بعد ذلك جاء دور الأمريكيين أصحاب جائزة نوبل للاقتصاد Jensen & Meckling سنة 1976 حين قدما تعريفا لهذه النظرية الشهيرة : (نحن نعرف نظرية الوكالة كعلاقة بموجبها يلجأ الشخص " الرئيسي -Principal" صاحب الرأسمال لخدمات شخص آخر"العامل Agent" لكي يقوم بدله ببعض المهام، هذه المهمة (العلاقة) تستوجب نيابته في السلطة.[2]

[1] أ.شوقي جباري ،أ.فريد خميلي، مداخلة بعنوان: التدقيق وحوكمة الشركات، الملتقي الوطني الثامن حول: مهنة التدقيق في الجزائر الواقع و الأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة ،جامعة 20 أوت 1955 –سكيكدة– ،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ،أم البواقي، 12 أكتوبر 2010 –11،غير منشورة ،ص:5.

[2] عبد الوها ب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة " مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية و الدولية المعاصرة" ، الدار الجامعية، جمهورية مصر العربية، الطبعة الأولى، 2007، ص:23.

فنظرية الوكالة مهمتها أن تفصل بين ملكية رأسمال الذي يعود للمساهمين و مهمة اتخاذ القرار و التسيير الموكلة للمسيرين الذين تربطهم بالشركة عقود تفرض عليهم العمل لصالح المساهمين من أجل زيادة ثروتهم و خلق القيمة مقابل أجور يتقاضونها، غير أنه حسب فرضيات هذه النظرية فإن اختلاف الطبيعة السلوكية و التكوينية وكذا الأهداف بين المسيرين و المساهمين تؤدي إلى خلق صراع منفعة في البداية بين هذه الاثنين لتتعداه فيما بعد لباقي الأطراف الأخرى. يلجأ المسير حسب هذه النظرية لوضع استراتيجيات تحميه و تحفظ له حقوقه أو ما يعرف (بتجذر المسيرين Enracinement) عن طريق استغلال نفوذه، شبكة العلاقات بالموردين والعملاء... الخ، وكذلك حجم المعلومات التي يستقبلها المسير قبل غيره، و بذلك فهو يفضل تحقيق مصالحه و أهدافه الشخصية أولا قبل مصالح المؤسسة (خاصة الحفاظ على قيمته في سوق العمل). لمواجهة هذا الانحراف الذي تعتبره النظرية إخلالا بشروط العقد الذي يربط المسير بالشركة يلجأ المساهمون لتعديل سلوك المسير السلبي و للحفاظ على مصالحهم باتخاذ تدابير تقويمية و رقابية عن طريق إنشاء نظام حوكمة الشركات الذي يملك آليات و أدوات رقابية و إشرافية (المراجعة بنوعيها ، لجنة المراجعة مجلس الإدارة)[1]،وترتكز هذه النظرية أيضا على فرضيتين أساسيتين هما:فالأولى تنص على أنه ليس بالضرورة أن تكون أهداف المدراء والملاك متطابقة، والثانية تنص على أنهم ليسوا متساوون في الحصول على المعلومة المتعلق ة بالمؤسسة ومحيطها .[2] فالحوكمة إذا جاءت كرد فعل واستجابة لنداء المساهمين من أجل الحد من التصرفات السلبية للمسيرين و لفرض رقابة تحمي المصالح المشتركة للجميع و تحافظ على استمرارية الشركة أيضا.

ولهذا كان تقويم الأداء المؤسسي من الجانب المالي على الدوام محل نقد لاذع من طرف أغلب الباحثين والمسيرين و ذلك لأن نتائج هذا التقويم لا تراعي سوى مصالح المساهمين، و بالتالي فإنها تتجاهل مطالب الأطراف الأخرى التي تربطها علاقات متعددة مع المؤسسة من عمال، زبائن، موردين... . غير أن هذا الأمر بدأ يزول تدريجيا بعد ظهور نظرية أصحاب المصالح، و التي كانت نتاجا لتغير الظروف الداخلية و الخارجية للمؤسسة و الاقتصاد و المجتمع ككل.

[1] هوام جمعة، لعشوري نوال، مداخلة بعنوان: **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، محور المداخلة: جودة المعلومات المحاسبية والحوكمة،الملتقى الدولي الأول حول : الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع رهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، 07_08 ديسمبر 2010 . أم البواقي . الجزائر، ص:04.

[2] الياس بن ساسي، قريشي يوسف، "التسيير المالي"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2006، ص:381.

يعرف J.CABYو G.HIRIGOYEN أصحاب المصالح على أنهم: " أفراد أو مجموعات لهم نصيب في نتائج المؤسسة ".

أماS.DAMAK-AYADI و Y.PESQUEUX فيعرفان أصحاب المصالح نقلا عن العالم FREEMAN على أنهم: "تلك الجماعات التي من شأنها أن تأثر و تتأثر بما تقوم به المؤسسة من أعمال و نشاطات، و ما تتبناه من برامج و سياسات".

من خلال هذه التعاريف يتبين لنا أن لأصحاب المصالح البعض من الحقوق، التي ترتقي في بعض الأحيان إلى مستوى المطالبة لأن المؤسسة تعمل ضمن أطر قانونية و اجتماعية و ب يئية من أجل الاستجابة لطموحات واحتياجات هذه الإطراف.

و تجدر الإشارة إلى أن نموذج أصحاب المصالح ظهر في الولايات المتحدة الأمريكية في بداية الستينات من القرن الماضي [1]، و ذلك بعد أن استمد فكرته الأساسية من النموذج الإداري التقليدي المعروف بنموذج المساهمين STOCKEHOLDERS MODEL الذي يرى أن للمؤسسة غاية وحيدة تتمثل في تعظيم ثروة المساهمين. غير أن نموذج أصحاب المصالح أضاف إلى نموذج المساهمين أن هدف المؤسسة لا ينحصر فقط في هذا الأمر، بل يتجاوزه إلى تحقيق مصلحة كل الأطراف التي تتعامل مع المؤسسة و تتأثر سلبا أو إيجابا بأفعالها وقراراتها. و في هذا الصدد يقول S.MERCIERو:M.LASSAGNE " في إطار نظرية أصحاب المصالح تعد المؤسسة أداة للربط و التنسيق بين مصالح مختلف الأطراف المستفيدة، إذ يتمثل هدفها الأساسي في خلق الثروة لهم.... و منه يمكن القول أن المنطق الذي يحكم أراء نموذج أصحاب المصالح يحاول إعطاء صورة أكثر دقة عن موقع المؤسسة ضمن بيئتها الاجتماعية العامة، و يطالب المدراء بالعمل على تحديد تلك الأطراف و العمل على الاستجابة لمطالبهم المشروعة. حيث يقول S.GIAMPORCARO-SAUNIERE : " تتمثل مسؤولية المسيرين في إطار نظرية أصحاب المصالح في تحقيق التوازن بين كل الفئات الداخلية والخارجية المشكلة لهذه الأطراف". [2]

[1]Centre des Jeunes Dirigeants d'entreprise (CJD): «Le guide de la performance globale», d'organisation, 3ème tirage, 2006, P16.

[2] كواشي مراد، مداخلة بعنوان: **دور نماذج الإفصاح العالمية في تعزيز الحوكمة المحاسبية**، محور المداخلة: مبادئ و ممارسات الحوكمة المحاسبية ،الملتقى الدولي الأول حول : الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع رهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، 07_08 ديسمبر 2010 ، أم البواقي ، الجزائر، ص ص:03-02.

فللمؤسسة إذا وبناء على ما سبق محاطة ببيئة خارجية معقدة تتواجد فيها مجموعات عديدة من أصحاب المصالح الذين ينظرون إلى المؤسسة انطلاقا من مصالحهم الخاصة، و بالتالي فإنهم يقيمون أدائها من زاوية مدى تحقق هذه المصالح.

ثانيا: دوافع ظهور الحوكمة:

كشفت ظاهرة انهيارات العديد من الشركات الدولية كمؤسسة انرون **"ENRON"** وورلد كوم " WORLDCOM " وغيرهما إلى الحاجة الماسة إلى إعادة التوازن المالي والإداري ومعالجة الخلل في الهياكل المالية والإدارية للمؤسسات الأخرى بمعظم دول العالم. وفي ما يلي أهم الدوافع التي أدت إلى ظهور الحوكمة:

- ✓ تحول معظم دول العالم إلى النظم الاقتصادية الرأسمالية التي يعتمد فيها بدرجة كبيرة على الشركات الخاصة لتحقيق معدلات مرتفعة للنمو الاقتصادي؛
- ✓ ظهور الكثير من قضايا الفساد المالي والإداري من خلال التلاعب والتظليل في التقارير المالية وهذا بالممارسة المالية والإدارية الخاطئة بالمؤسسة؛
- ✓ كثرة وجود المشاكل الناجمة عن تضارب المصالح بين الإدارة والمساهمين من جهة وبين ذوي المصالح المتعارضة من جهة أخرى؛
- ✓ وقوع كثير من الشركات في أزمات مالية، ومن أبرزها أزمة دول جنوب شرق أسيا في أواخر التسعينات، وأزمة مؤسستي انرون و ورلد كوم في الولايات المتحدة سنة 2001.[1]

المطلب الثالث:خصائص ومرتكزات حوكمة الشركات

إن التطبيق السليم للحوكمة أو حوكمة الشركات يتطلب الالتزام بمجموعة من المبادئ والمرتكزات التي تشكل القواعد الأساسية للممارسة الإدارية الرشيدة ،والمتمثلة فيما يلي:

أولا: الخصائص [2]

[1] عطا الله وارد خليل،محمد عبد الفتاح العشماوي،"**الحوكمة المؤسسية**"،**المدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة**،مكتبة الحرية للنشر والتوزيع،2008،ص: 22.

[2] بالعادي عمار،جاوحدو رضاء، مداخلة بعنوان: دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية و الإفصاح ، محور المداخلة: مبادئ و ممارسات الحوكمة المحاسبية ،الملتقى الدولي الأول حول : الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع رهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، 07_08 ديسمبر 2010، أم البواقي، الجزائر ، ص: 05

1) الانضباط Discipline : إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح،ويتحقق ذلك من خلال توريد بيانات واضحة للجمهور، وجود حافز لدى الإدارة اتجاه تحقيق سعر عادل للسهم،التقدير السليم لحقوق الملكية، استخدام الديون في مشروعات هادفة وإقرار نتيجة الحوكمة في التقدير السنوي.

2) الإفصاح و الشفافية_ Transparence : تتحقق بتقديم صورة واضحة وحقيقية عن كل ما يحدث، يتم ذلك من خلال:الإفصاح عن الأهداف المالية بدقة،نشر التقرير السنوي في موعده، نشر التقارير المالي السنوية البيئية في الوقت المناسب، الإفصاح العادل عن النتائج السنوية، تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة، توفير إمكانية وصول المستثمرين إلى الإدارة العليا وتحديث المعلومات على شبة الانترنيت.

3) الاستقلالية_ Independence: تلاقي التأثيرات غير الضرورية نتيجة للضغوطات، ويتحقق ذلك من خلال: المعاملة العادلة للمساهمين من قبل مجلس الإدارة والإدارة العليا، وجود رئيس مجلس إدارة مستق عن الإدارة العليا، وجود لجنة لتحديد المرتبات والمكافآت يرأسها عضو مجلس إدارة مستقل، تدعيم وجود مراجعين مستقلين.

4) المسائلة_ Accountability : بمعنى إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية ويتحقق ذلك من خلال:ممارسة العمل بعناية ومسؤولية والترف ع عن المصالح الشخصية، التصرف بشكل فعال ضد الأفراد الذين يتجاوزون حدود مسؤوليتهم، التحقيق الفوري حالة إساءة الإدارة العليا ووض ع آليات تسمح بمعاقبة الموظفين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة في حالة تجاوز مسؤوليتهم وسلطاتهم.

5) المسؤولية_ Responsibility: وتكون المسؤولية أمام جميع الأطراف من ذوي المصلحة في المؤسسة، ويتحقق ذلك من خلال: عدم قيام مجلس الإدارة الإشرافي بدور تنفيذي، وجود أعضاء لمجلس الإدارة مستقلين ومن غير الموظفين،الاجتماعات الدورية والكاملة لمجلس الإدارة، وجود لجنة مراجعة ترشح المراجع الخارجي وتراقب أعماله، بالإضافة لمراجعتها لتقارير المراجعين الداخليين والإشراف على أعمال المراجعة الداخلية.

6) العدالة_ Faimess : احترام حقوق كل المجموعات ذات المصلحة في المؤسسة، ويتحقق ذلك من خلال: المعاملة العادلة لمساهمي الأقلية من قبل المساهمين أصحاب الأغلبية، حق كافة حملة الأسهم في الدعوة إلى الاجتماعات العامة، سهولة طرق الإدلاء بالأصوات، المكافآت العادلة لأعضاء مجلس الإدارة، إعطاء المساهمين حق الاعتراض عند إساءة حقوقهم، والمشاركة في تعيين المديرين وأيضا في اتخاذ القرارات.

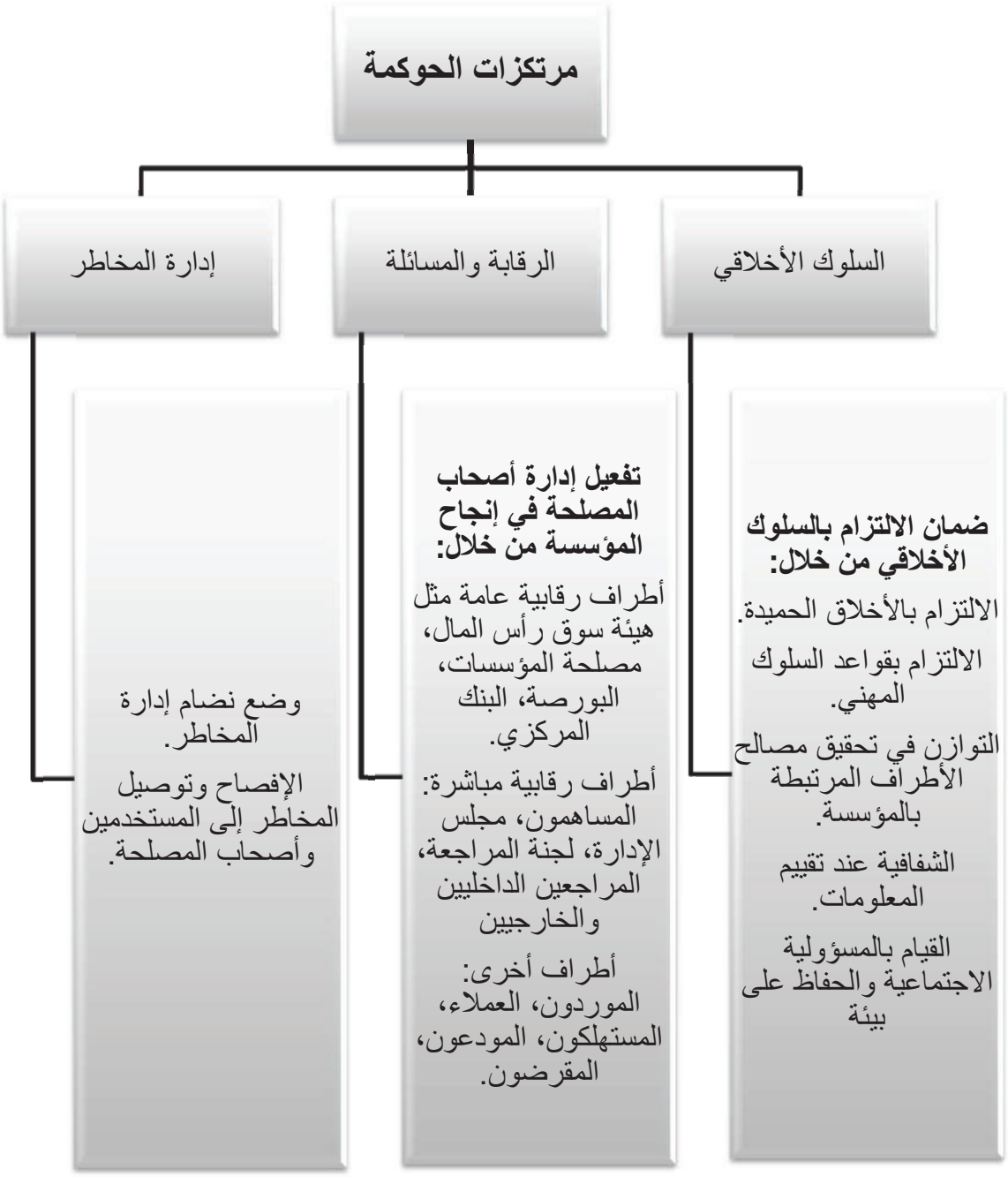
المسؤولية الاجتماعية_ Social Responsibility: أي النظر للمؤسسة كمواطن صالح، ويتحقق ذلك من خلال: وجود سياسة واضحة تؤكد على التمسك بالسلوك الأخلاقي، وجود سياسة توظيف واضحة وعادلة ووجود سياسة واضحة عن المسؤولية البيئية.1

ولتحقيق مثل هذه المبادئ يتطلب توافر مجموعة من المرتكزات أو الدعائم في شكل مقومات أساسية يجب الاعتماد عليها لضمان التطبيق الفعلي و الفعال للحوكمة ضمن الشركات المختلفة، و من هذه المقومات ما يلي:

ثانيا: الدعائم والمقومات الأساسية للحوكمة

[1] عطا الله وارد خليل، محمد عبد الفتاح العشماوي ، **مرجع سبق ذكره**، ص ص:128_130.

الشكل(1_1): مرتكزات الحوكمة



المصدر: طارق عبد العال حماد،"حوكمة الشركات، شركات القطاع عام وخاص ومصارف _المفاهيم _المبادئ _التجارب _المتطلبات_، الاسكندرية، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، 2005.،ص:49

المطلب الرابع : نظام ومحددات الحوكمة

1. نضام الحوكمة :

تتلخص مدخلات الحوكمة وكيفية تشغيلها ومخرجاتها فيما يلي:[1]

1. **مدخلات النظام**: حيث يتكون هذا الجانب مما تحتاج إليه الحوكمة من مستلزمات، و ما يتعين توفيره لها من متطلبات، سواءً كانت متطلبات قانونية، تشريعية، إدارية واقتصادية.

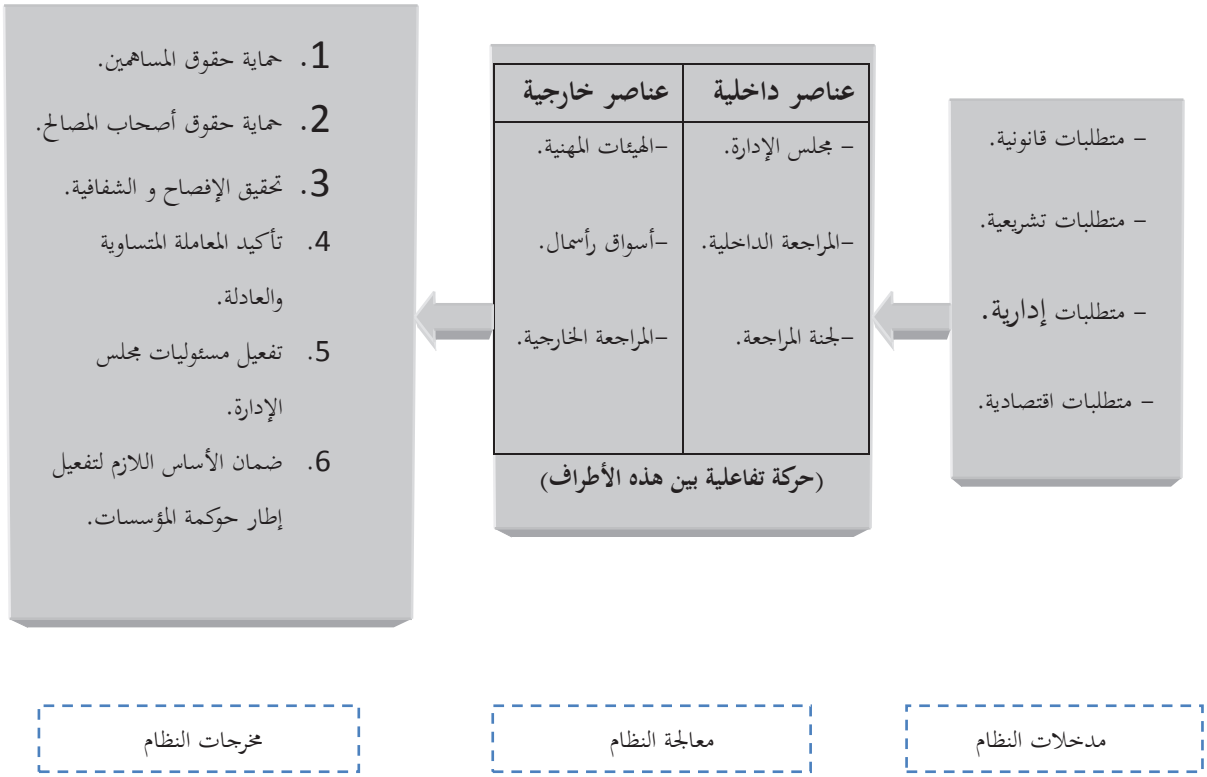
2. **نظام تشغيل الحوكمة**: ويقصد بها الجهات المسؤولية عن تطبيق الحوكمة، وكذلك المشرفة على هذا التطبيق، وجهات الرقابة وكل أسلوب إداري داخل المؤسسة أو خارجها مساهم في تنفيذ الحوكمة، وفي تشجيع الالتزام بها وفي تطوير إحكامها والارتقاء بفاعليتها.

3. **مخرجات نظام الحوكمة**: الحوكمة ليست هدفًا في حد ذاتها ولكنها أداة ووسيلة لتحقيق نتائج وأهداف يسعى إليها الجميع فهي مجموعه من المعايير والقواعد والقوانين المنظمة للأداء والممارسات العلمية والتنفيذية للمؤسسات ومن ثم الحفاظ على حقوق أصحاب المصالح وتحقيق الإفصاح والشفافية.

ومنه يمكن تصور نظام حوكمة المؤسسات وفق الشكل التالي:

1 د. أشرف حنا ميخائيل، مداخلة بعنوان: تدقيق الحسابات و إطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات، المؤتمر العربي الأول حول : التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات ، فندق شيراتون القاهرة ، بدون ذكر الكلية، ٢٤-26 سبتمبر ٢٠٠٥ ، ص: 07

الشكل رقم (1_2): نظام الحوكمة



المصدر: حسين يرقي، عمر علي عبد الصمد، مرجع سابق، ص:6.

2. محددات نظام الحوكمة [1]:

أ – مستوى التزود بالمعلومات المحاسبية ،من خلال :–

- مدى توفر نماذج الحسابات المالية التي تمكن من مراقبة تصرف المديرين العامين (الإدارة العليا)
- مستوى النقص في البيانات المالية وما يترتب عليها من ضعف في مستوى كفاءة نظام الحوكمة .
- مدى إمكانية الاستعانة بالمدقق الخارجي وضمان حمايته .

ب –طلب المعلومات أو (مدى إمكانية الحصول عليها):–

- فقد تكون كلفة الحصول على المعلومات مرتفعة، وهذا قد يمنع المساهمين من الحصول على المعلومات الجيدة.
- مستوى كفاية المعلومات المتوفرة عن الأسواق المالية، لأن مستواها يحدد مستوى كفاية هذه الأسواق.

[1] إبراهيم العيسوي، التنمية في عالم متغير: دراسة في مفهوم التنمية ومؤشراتها. القاهرة: دار الشروق، 2003، ص ص: 36 – 37.

ت –تكاليف الرصد والمراقبة:–

- مستوى التكاليف التي يتحملها المساهمون من أجل تشكيل جماعات ضغط تساعد في التأثير على القرارات التي يمكن أن يتخذها مجلس الإدارة والإدارات العليا في الاجتماعات العامة .

المطلب الخامس: المنظور الاستراتيجي لنظام الحوكمة

1. مفهوم المنظور الاستراتيجي لنظام الحوكمة:

استعرض كل من (McMillan &Tampoe) وجهات نظر البعض من المدارس الفكرية للإستراتيجية والإدارة الإستراتيجية وكان البعض يصفها بالتوجه الاستراتيجي للمستقبل (النهايات ،الأغراض والمقاصد)، ويصفها البعض الأخر (بمركز المنظمة للمستقبل)، وتوصف أيضا" (بناء القدرات) ، (المشاركة العميقة في الأعمال).[1]

يستخلص من وجهات نظر المدارس الفكرية حول هذا المفهوم، إن الإستراتيجية ترتكز على ثلاث خصائص رئيسة هي (الشمولية ، التكاملية ،والمنظور المستقبلي بعيد المدى)، وعليه فأن المنظور الاستراتيجي يمكن أن يوصف (بالتصور الشامل والبعيد المدى للإستراتيجية ،والذي يغطي ويوجه عناصر الإستراتيجية ومكوناتها)،وإن تصور أي منظور إستراتيجي يتطلب ابتداء" معرفة طبيعة الحوكمة ومحتواها العام ،إذ تعني الحوكمة (مجموعة من العمليات ،والأعراف ، والسياسات ، والقوانين ، والهيئات التي تؤثر في طريقة توجيه المنظمة وإدارتها والسيطرة عليها) ، وتم وصف الحوكمة (بالعلاقات المتشابكة بين الكثير من اللاعبين ، والأهداف التي ترغبها الشركة أو المؤسسة) ،ويقصد باللاعبين كل من ، المساهمين ، زبائن ، الإدارة ، مجلس الإدارة ،وأصحاب المصالح الآخرين مثل العاملين ، المجهزين ، المصارف،المشرعين ،البيئة ، المجتمع المحلي)، وأشير للحوكمة أيضا" بأنها (نظام داخلي يتضمن شبكة من السياسات ،و العمليات ،و الأشخاص ، تعمل جميعا"على توجيه ورقابة نشاطات الإدارة في ظل معايير النزاهة والموضوعية).

[1] MacmilLan.H,&Tampoe.M.,"Strategic management: process, content, and implementation, "Oxford university press,2000, p:110

المبحث الثاني: الإطار الفكري للحوكمة

المطلب الأول : أهداف الحوكمة

تهدف قواعد وضوابط الحوكمة إلى تحقيق الشفافية والعدالة ومنح حق مساءلة إدارة الشركة،وبالتالي تحقيق الحماية للمساهمين وحملة الوثائق جميعا مع مراعاة مصالح العمل والعمال والحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة بما يؤدى إلى تنمية الاستثمار وتشجيع تدفقه وتنمية المدخرات وتعظيم الربحية وإتاحة فرص عمل جديدة كما أن هذه القواعد تؤكد على أهمية الالتزام بأحكام القانون والعمل على ضمان مراجعة الأداء المالي ووجود هياكل إدارية تمكن من محاسبة الإدارة أمام المساهمين مع تكوين لجنة مراجعة من غير أعضاء مجلس الإدارة التنفيذية تكون لها مهام واختصاصات وصلاحيات عديدة لتحقيق رقابة مستقلة على التنفيذ .

ويتم تطبيق الحوكمة وفق خمسة معايير توصلت إليها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في عام 1999 وتتمثل في :[1]

1 -حفظ حقوق كل المساهمين :- وتشمل نقل ملكية الأسهم واختيار مجلس الإدارة والحصول على عائد في الأرباح ومراجعة القوائم المالية وحق المساهمين في المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة.

2 -المساواة في التعامل بين جميع المساهمين :- وتعنى المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة ، وحقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية والتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية ، والاطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.

3 -دور أصحاب المصلحة أو الأطراف المرتبطة بالشركة :- وتشمل احترام حقوقهم القانونية والتعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق وكذلك آليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على الشركة ويقصد بأصحاب المصالح البنوك والعاملين وحملة المستندات والموردين والعملاء 0

4 -الإفصاح والشفافية:- وتتناول الإفصاح عن المعلومات الهامة ودور مراقب الحسابات والإفصاح عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين ويتم

[1] د. بديسي فهيمة،مرجع سابق، ص ص:10-9

الإفصاح عن كل تلك المعلومات بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب ودون تأخير.

5 -مسئوليات مجلس الإدارة :- وتشمل هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية ، وكيفية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية .[1]

فالحوكمة من خلال هذه الأهداف تسعى إلى تحقيق رفع كفاءة أداء المؤسسات ووضع الأنظمة الكفيلة بتخفيف أو تقليل الغش وتضارب المصالح والتصرفات غير المقبولة ووضع أنظمة الرقابة على أداء تلك المؤسسات ووضع هيكل يحدد توزيع لكافة الحقوق والمسؤوليات وتحديد القواعد والإجراءات والمخططات المتعلقة بسير العمل داخل المؤسسة ويمكن أجمال الأهداف التي يمكن تحقيقها نتيجة تطبيق نظم الحوكمة بما يأتي :[2]

1. تحقيق الشفافية والعدالة ومنح الحق في مساءلة إدارة المؤسسة للجهات المعنية.
2. تحقيق الحماية اللازمة للملكية العامة مع مراعاة مصالح المتعاملين مع مؤسسات الدولة المختلفة والحد من استغلال السلطة في تفضيل المصلحة العامة.
3. تحقيق فرصة مراجعة الأداء من خارج أعضاء الإدارة التنفيذية تكون لها مهام واختصاصات وصلاحيات لتحقيق رقابة فعالة ومستقلة.
4. زيادة الثقة في أدارة الاقتصاد القومي بما يساهم في رفع معدلات الاستثمار وتحقيق معدلات نمو مرتفعة في الدخل القومي.
5. تحقيق الشفافية والعدالة ومنح الحق في مساءلة إدارة المؤسسة للجهات المعنية.
6. تحقيق الحماية اللازمة للملكية العامة مع مراعاة مصالح المتعاملين مع مؤسسات الدولة المختلفة والحد من استغلال السلطة في تفضيل المصلحة العامة.
7. تحقيق فرصة مراجعة الأداء من خارج أعضاء الإدارة التنفيذية تكون لها مهام واختصاصات وصلاحيات لتحقيق رقابة فعالة ومستقلة.
8. زيادة الثقة في أدارة الاقتصاد القومي بما يساهم في رفع معدلات الاستثمار وتحقيق معدلات نمو مرتفعة في الدخل القومي.

[1] د. بديسي فهيمة،مرجع سابق، ص ص:9_10

[2] محمد آل ياسين، نحو إستراتيجية وطنية للإصلاح الإداري، ص2، مقال منشور على شبكة الانترنيت، 2012/02/20، h14:24.

المطلب الثاني: معايير الحوكمة

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

وفي الواقع، نجد أنه كما اختلفت التعريفات المعطاة لمفهوم الحوكمة، فقد اختلفت كذلك المعايير التي تحكم عملية الحوكمة، وذلك من منظور وجهة النظر التي حكمت كل جهة تضع مفهوما لهذه المعايير، وذلك على النحو التالي: [1]

- **معايير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية**

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

6 ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات : يجب أن يتضمن إطار حوكمة الشركات كلا من تعزيز شفافية الأسواق وكفاءتها، كما يجب أن يكون متناسقا مع أحكام القانون، وأن يصبغ بوضوح تقسيم المسئوليات فيما بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية المختلفة.

7 حفظ حقوق جميع المساهمين : وتشمل نقل ملكية الأسهم، واختيار مجلس الإدارة، والحصول على عائد في الأرباح، ومراجعة القوائم المالية، وحق المساهمين في المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة.

8 المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين : وتعنى المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة، وحقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية، والتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية، وكذلك حمايتهم من أي عمليات استحواذ أو دمج مشكوك فيها، أو من الاتجار في المعلومات الداخلية، وكذلك حقهم في الاطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.

[1] البنك الأهلي المصري، أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة في الشركات: حوكمة الشركات. النشرة الاقتصادية، العدد الثاني، المجلد السادس والخمسون، 2003، ص:16 .

9 -دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركة : وتشمل احترام حقوقهم القانونية، والتعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق، وكذلك آليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على الشركة، وحصولهم على المعلومات المطلوبة. ويقصد بأصحاب المصالح البنوك والعاملين وحملة السندات والموردين والعملاء.

10 - الإفصاح والشفافية: وتتناول الإفصاح عن المعلومات الهامة ودور مراقب الحسابات، والإفصاح عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم، والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين. ويتم الإفصاح عن كل تلك المعلومات بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب ودون تأخير.[1]

11 - مسئوليات مجلس الإدارة: وتشمل هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية، وكيفية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية، ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية.

- **معايير لجنة بازل للرقابة المصرفية العالمية** (*Basel Committee*)

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

1 -قيم الشركة ومواثيق الشرف للتصرفات السليمة وغيرها من المعايير للتصرفات الجيدة والنظم التي يتحقق باستخدامها تطبيق هذه المعايير.

2 -إستراتيجية للشركة معدة جيدا، والتي بموجبها يمكن قياس نجاحها الكلي ومساهمة الأفراد في ذلك.

3 -التوزيع السليم للمسئوليات ومراكز اتخاذ القرار متضمنا تسلسلا وظيفيا للموافقات المطلوبة من الأفراد للمجلس.

4 -وضع آلية للتعاون الفعال بين مجلس الإدارة ومدققي الحسابات والإدارة العليا.

[1].pp:1_5،h14:22 ،http://www.f-law.net/law/showthread.php/8170

5 -توافر نظام ضبط داخلي قوي يتضمن مهام التدقيق الداخلي والخارجي وإدارة مستقلة للمخاطر عن خطوط العمل مع مراعاة تناسب السلطات مع المسئوليات (Checks & Balances).

6 -مراقبة خاصة لمراكز المخاطر في المواقع التي يتصاعد فيها تضارب المصالح، بما في ذلك علاقات العمل مع المقترضين المرتبطين بالمصرف وكبار المساهمين والإدارة العليا، أو متخذي القرارات الرئيسية في المؤسسة.

7 -الحوافز المالية والإدارية للإدارة العليا التي تحقق العمل بطريقة سليمة، وأيضا بالنسبة للمديرين أو الموظفين سواء كانت في شكل تعويضات أو ترقيات أو عناصر أخرى.

8 -تدفق المعلومات بشكل مناسب داخليا أو إلى الخارج.

- **معايير مؤسسة التمويل الدولية**

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

1 -الممارسات المقبولة للحكم الجيد.

2 -خطوات إضافية لضمان الحكم الجيد الجديد.

3 -إسهامات أساسية لتحسين الحكم الجيد محليا.

4 -القيادة.[1]

المطلب الثالث:أهمية الحوكمة

اكتسبت حوكمة الشركات أهمية كبرى بالنسبة لجميع الدول خاصة تلك الدول التي تعاني ضعف في النظام القانوني الذي لا يمكن معه إجراء تنفيذ العقود وحل المنازعات بطريقة فعالة. كما أن ضعف نوعية المعلومات تؤدى إلى منع الإشراف والرقابة، وتعمل على انتشار الفساد وانعدام الثقة. ويؤدى إتباع المبادئ السليمة لحوكمة

[1] كمال بوعظم، زايدي عبدا لسلام، مداخلة بعنوان: حوكمة الشركات ودورها في التقليل من عمليات التضليل في الأسواق المالية والحد من وقوع الأزمات_ مع الإشارة إلى واقع حوكمة الشركات في بيئة الأعمال الدولية_، الملتقى الدولي حول "الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات" جامعة باجي مختار، عنابة، قسم العلوم التجارية، 18_19 نوفمبر 2009، الجزائر، ص ص:47- 48 .

الشركات إلى خلق الاحتياطات اللازمة ضد الفساد وسوء الإدارة، مع تشجيع الشفافية في الحياة الاقتصادية، ومكافحة مقاومة المؤسسات للإصلاح.

وقد أدت الأزمة المالية بكثير منا إلى اتخاذ نظرة عملية جيدة عن كيفية استخدام حوكمة الشركات الجيدة لمنع الأزمات المالية القادمة. ويرجع هذا إلى أن حوكمة الشركات ليست مجرد شيء أخلاقي جيد نقوم بعملة فقط، بل إن حوكمة الشركات مفيدة لمنشآت الأعمال، ومن ثم فإن الشركات لا ينبغي أن تنتظر حتى تفرض عليها الحكومات معايير معينة لحوكمة الشركات، إلا بقدر ما يمكن لهذه الشركات أن تنتظر حتى تفرض عليها الحكومات أساليب الإدارة الجيدة التي ينبغي عليها إتباعها في عملها.

المبحث الثالث: نظرة لتطبيقات بعض دول العالم للحوكمة

يتزايد الاهتمام بمفهوم حوكمة المؤسسات في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة أدى هذا الاهتمام إلى قيام العديد من الدول بإصدار تقارير وتوصيات متعلقة بتطبيقها عن طريق شركاتها المحلية أو بورصاتها للأوراق المالية .

وسنتطرق في هذا المبحث إلى بعض التجارب الدولية لهذا المصطلح وذلك عن طريق عرض بعض تطبيقات الدول العربية في مجال الحوكمة في المطلب الأول، وعلى رأسها الجزائر بصفة خاصة. أما في المطلب الثاني فنعرض تجارب بعض الدول الغربية،ثم في المطلب الثالث والأخير سنتطرق للأطراف المعنية بالحوكمة.

المطلب الأول:تطبيقات الحوكمة في الدول العربية

أولا: الحوكمة في الجزائر

في ظل الملامح والتوجهات التي أسهمت في تكوين نظام الأعمال الجديد سعى الاقتصاد الجزائري منذ منتصف التسعينات من القرن العشرين إلى التوجه نحو الاعتماد على قوى السوق وآلياته بتطبيق برنامج إصلاح اقتصادي وزيادة الانفتاح العالمي،نتيجة الالتزام باتفاقية الشراكة مع الاتحاد الأوربي والسعي للانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة.[1] وفي هذا الصدد تعتبر الحوكمة من أهم المواضيع التي تستقطب اهتمام الجزائر في الوقت الراهن، ويرجع ذلك إلى حاجة مؤسساتها لدعم القدرات التنافسية المحلية للظفر بسوق مفتوح ومتطور . ومن هنا سعت الجزائر إلى تشجيع الخوصصة والسماح بقدر أكبر من الحرية للقطاع الخاص بالإضافة إلى الاهتمام باليات أداء

[1] مجلة الباحث – العدد 2008/06 ،كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية - جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة، الجزائر،ص:87

الأعمال، وهذا ما أدى بالجزائر في مطلع سنة 2010 إلى تبني نضام محاسبي مالي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي (IFRS/IAS) وذلك بموجب القانون رقم 11/07 المؤرخ في 15ذي القعدة عام 1428 الموافق ل 25نوفمبر سنة2007 المتضمن النظام المحاسبي والمالي والصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 74 ويسعى هذا النظام إلى إنتاج معلومات ذات مصداقية عن الوضعية المالية للمؤسسات الجزائرية، والحد من المخاطر والأخطاء وتسهيل عملية مراجعة الحسابات. [1] وقد قامت جمعيات واتحادات الأعمال الجزائرية بمبادرة لاكتشاف الطرق التي تهيئ تشجيع الحوكمة الجيدة في مجتمع الأعمال بغاية جذب الاستثمار الأجنبي المباشر. ولقيادة هذه العملية قام أصحاب المصالح في القطاعين العام والخاص عام 2007 بإنشاء مجموعة عمل لحوكمة المؤسسات تعمل جنبا إلى جنب مع المنتدى العالمي لحوكمة المؤسسات (GCGF) ومؤسسة التمويل الدولية (IFC) لوضع دليل حوكمة المؤسسات الجزائري، كما أنه عقد مؤتمر وطني في 11 مارس 2009، أعلنت كل من جمعية كير (CARE)، واللجنة الوطنية لحوكمة المؤسسات في الجزائر عن إصدار دليل حوكمة المؤسسات الجزائري. وقد تم إعداد هذا الدليل بمساعدة كلٍ من المنتدى العالمي لحوكمة المؤسسات (GCGF)، ومؤسسة التمويل الدولية (IFC).[2] وتبنى هذا المشروع كل من مؤسسة "الفكر والعمل " حول المشاريع الخاصة ومعهد "رؤساء المؤسسات " و"الاتحاد الجزائري لمنتجي المشروبات" كما يهدف موضوع هذا الميثاق إلى وضع تحت تصرف المؤسسات الجزائرية الخاصة جزئيا أو كليا وسيلة عملية مبسطة تسمح بفهم المبادئ الأساسية للحكم الراشد للمؤسسة قصد الشروع في مسعى يهدف إلى تطبيق هذه المبادئ على أرض الواقع ويقوم الحكم الراشد للمؤسسة على أربع مبادئ أساسية وفق ميثاق الحكم الراشد في الجزائر :

1. الإنصاف: يجب أن توزع الحقوق والواجبات الخاصة بالأطراف الشريكة، وكذا الامتيازات والالتزامات المرتبطة بهم ؛
2. المسائلة: أن تكون مسؤولية كل طرف محددة على حدا بواسطة أهداف محددة ؛
3. المحاسبة: أن يكون كل طرف شريك محاسبا أمام طرف أخر عن الشيء الذي هو مسئول عنه؛

[1] حسين يرقي، عمر علي عبد الصمد، **مرجع سبق ذكره**، ص:09.

[2] ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، 11مارس2009، ص:13.

4. الشفافية: يجب الحقوق والواجبات وكذا الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة على ذلك واضحة وصريحة للجميع.[1]

أما عن معايير الحكم الراشد الأساسية الهادفة إلى تحسين احترام قواعد الإنصاف والشفافية والمسؤولية والتبعية فتتمثل في ما يلي:

- الإنصاف: توزيع الحقوق والواجبات بين الأطراف الفاعلة وكذا الامتيازات والالتزامات المرتبطة بهم؛
- المسؤولية: أن تكون مسؤولية كل فرد محددة بأهداف دقيقة وليست مقسمة ؛
- الشفافية: ينبغي أن تكون الحقوق والواجبات وكذا الصلاحيات والمسؤوليات الناجمة واضحة وجلية للجميع؛
- التبعية: كل طرف فاعل مسئول أمام الأخر فيما يمارس من خلال المسؤوليات المنوطة له.[2]

و كخلاصة لهذا الطرف نقول أ ن المرور من وضعية اقتصادية حمائية إلى اقتصاد السوق عملية شاقة وصعبة، ولا يمكن أن ينجح برنامج إصلاح، دون وجود دور فعال للحكومات، على الرغم من أن فلسفة الإصلاح تؤكد على تقليص دور الحكومات، ففي الإصلاح تظل الحكومات تتولى مسؤولية تهيئة البيئة والإطار السليم الذي يكفل ويؤمن تطبيق آليات السوق وزيادة المنافسة، فالمنافسة الحرة غير موجودة، ولهذا تخلق الحكومة الظروف التي لا يمكن لأي مسير اقتصادي وسياسة تنموية أن تنجح إذا لم يوازها شروط ضرورية تضمن نجاح تلك السياسات.وهو ما يتطلب تدخلا حكوميا نشطا و فعالا.[3]وسيتطلب الأمر من الجماعات المحلية أن تقوم باستثمار ذلك في نشر وزيادة الوعي في دوائر القطاعين العام والخاص وأجهزة الإعلام، بفوائد ومزايا حوكمة المؤسسات والإطار المؤسسي اللازم لها. ويعتمد النجاح في إتباع ممارسات حوكمة المؤسسات في الجزائر على مدى اتساع نطاق قبولها في مجتمع الأعمال، وهذا يتطلب إحداث تحول ثقافي، ولمساندة هذه العملية سيقوم مركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE) بدعم أصحاب المصالح في القطاع العام والخاص مثل دائرة العمل والتفكير الخاصة بالمشروعات (CARE) بهدف الترويج لحوكمة المؤسسات وزيادة الوعي وإتباع الدليل الجزائري الخاص بها.

ثانيا: الحوكمة في مصر

[1] مفيدة بن عثمان، **دور حوكمة المؤسسات في تضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات** ، رسالة ماستر، تخصص مالية مؤسسة، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2010/2009، ص:32.

[2] ميثاق الحكم الراشد **مرجع سبق ذكره**، ص:28.

[3] مجلة الباحث، العدد 6،مرجع سابق،ص:87

بدا الاهتمام بالحوكمة في مصر عام 2001 بمبادرة من وزارة التجارة ،حيث وجدت أن برنامج الإصلاح الاقتصادي الذي بدأته مصر منذ أوائل التسعينات لا يكتمل إلا بوضع إطار تنظيمي ورقابي يحكم عمل القطاع الخاص في ظل السوق الحر وبالفعل تم دراسة وتقييم مدى التزام مصر بالقواعد والمعايير الدولية لحوكمة الشركات . وأعد البنك الدولي بالتعاون مع وزارة التجارة الخارجية وهيئة سوق المال وبورصة الأوراق المالية بالإضافة إلى عدد من المراكز البحثية وشركات المحاسبة والمراجعة والمهتمين من الاقتصاديين والقانونيين أول تقرير لتقييم حوكمة الشركات في مصر وكان من أهم نتائج التقييم :- [1]

1 -أن القواعد المنظمة لإدارة الشركات والمطبقة في مصر تتمشى مع المبادئ الدولية في سياق 39 مبدأ من إجمالي 48 مبدأ حيث تنص القوانين الحاكمة للشركات ولصناعة الأوراق المالية على ذات المبادئ كما أن تطبيقاتها تتم بصورة كاملة مع المعايير الدالة على حسن الأداء، ومن أهم القوانين قانون الشركات 159 لسنة 1981 وقانون قطاع الأعمال العام 203 لسنة 1991 ،وقانون سوق رأس المال 95 لسنة 1992 ، وقانون الاستثمار 8 لسنة 1997 ، وقانون التسوية والإيداع والحفظ المركزي 93 لسنة 2000؛

2 -لا يتم تطبيق بعض المبادئ الواردة في القوانين الحاكمة الحالية في السوق المصرية بشكل عملي ، وقد يرجع هذا إلى ضعف وعى المساهمين أو إدارات الشركات بتلك المعايير ومن ثم لا تتماشى هذه القواعد عمليا مع المبادئ الدولية في سياق 7 مبادئ من إجمالي 48 مبدأ، وهناك اثنان من المبادئ لا تطبق نهائيا في السوق المصرية.

وتشير المعايير التي منحها التقرير لحوكمة الشركات في مصر إلى وجود العديد من الممارسات الإيجابية ولكن من ناحية أخرى فهناك عدد من البنود التي تحتاج إلى تطوير لدرء بعض الممارسات السلبية ، بالنسبة للممارسات الإيجابية في مصر نجد أن القانون يكفل الحقوق الأساسية لحملة الأسهم كالمشاركة في توزيع الأرباح والتصويت في الجمعيات العمومية والاطلاع على المعلومات الخاصة بالشركة ، ويحمى القانون المصري حقوق أصحاب المصالح من حملة السندات والمقرضين والعمال ، كما أن معايير المحاسبة والمراجعة المصرية تتسق مع المعايير الدولية ، أما الممارسات السلبية فهي ترتبط بالإفصاح عما يتعلق بالملكية والإدارة ومنها الإفصاح عن

[1] محمد حسن يوسف، محددات الحوكمة ومعاييرها مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر ، 2007، ص :47

هياكل الملكية الصريحة والمستترة أو المتداخلة ، ومكافآت مجلس الإدارة والإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية (مثل عوامل المخاطر المحتملة) ، كذلك يجب تدعيم ممارسات المحاسبة والمراجعة السليمة ، ومن الأمور الهامة تطوير ممارسات مجالس الإدارة بالشركات وتدعيم وتشجيع ممارسة حملة الأسهم لحقوقهم المكفولة، وتعد مصر أول دولة في منطقة الشرق الأوسط التي تهتم بتطبيق مبادئ الحوكمة ويؤدى تطبيق الحوكمة إلى تحقيق الشفافية مما يساعد على جذب استثمارات جديدة سواء كانت محلية أو أجنبية كما يؤدى إلى تراجع الفساد.

ونشير إلى انه عندما بدا الحديث عن الحوكمة في مصر لم يكن على مستوى الشركات وإنما بدأ في المجتمع المدني وكان الحديث عن كيف يمكن للدولة أن تدير النشاط الاقتصادي إدارة رشيدة في ضوء المتغيرات والأحداث ، إضافة إلى ضرورة استكمال الإطار القانوني الذي يضمن التطبيق السليم للحوكمة ومنها إصدار قانون سوق المال المعدل وقانون الشركات الموحد وقانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة وقانون الإفلاس.

المطلب الثاني: تطبيقات الحوكمة في الدول الغربية

أولا: الحوكمة في فرنسا

هناك عدة عوامل جعلت فرنسا السوق الأكثر اهتماما بقواعد الحوكمة ، من بينها وجود المستثمرين الأجانب، والرغبة في تحديث سوق المال في باريس . فقد قام كل أعضاء المجلس الوطني لأصحاب الأعمال الفرنسيين و الجمعية الفرنسية للمؤسسات الخاصة بإنشاء لجنة لقواعد إدارة المؤسسات عن طريق إصدار تقرير فينو(VENOT) سنة1995، والذي تضمن مجموعة من التوصيات أهمها:

- على المجالس المشاركة في القرارات ذات الأهمية الإستراتيجية للمؤسسة وعلى المؤسسات أن تفصح كل سنة عن كيفية صنع ها للقرارات؛
- يجب على المؤسسة أن تتجنب احتواء مجالسها عدد كبير من الأعضاء الذين دامت خدمتهم للمؤسسة أكثر من خمسة سنوات؛
- يجب أن يضم كل مجلس عددا لا يقل عن عضوين من الأعضاء المستقلين غير التنفيذيين؛ [1]

[1] محمد مصطفى سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد الإداري والمالي_دراسة مقارنة_**،الطبعة الثانية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص:99.

وعقب الهزات المالية التي عصفت بالاقتصاد العالمي خريف 2008 عملت فرنسا على إصدار عدة قوانين تهدف إلى تعزيز تطبيق قواعد الحوكمة في الشركات الفرنسية.

ثالثا: الحوكمة في الولايات المتحدة:

تندرج مجموعة مبادئ الحوكمة في الولايات المتحدة تحت اسم "مبادئ حوكمة الشركات الأساسية".[1] وقامت بورصة نيويورك (NYSE) باقتراح قواعد للقيد تلزم الشركات بتحديد مديرين مستقلين لحضور اجتماع مجلس الإدارة. كما قامت الرابطة القومية لمديري الشركات National Association of Corporate Directors بتشكيل لجنة لمتابعة مخاطر الشركات لتدعيم المديرين المستقلين والمراجعة الدورية للمخاطر المحتملة.[2]

ويمكن تلخيص مبادئ الحوكمة المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية في ما يلي:

1. يجب أن تكون الأغلبية الجوهرية لمجلس الإدارة من الأعضاء المستقلين غير التنفيذيين؛
2. يجب أن يتم عقد اجتماع للأعضاء المستقلين (على الأقل مرة في السنة) بدون حضور أعضاء مجلس الإدارة وذلك بهدف مراجعة وتقييم أدائهم؛
3. ضمان الشفافية في عملية ترشيح وانتخاب مجلس الإدارة، والتي يجب أن تتم بشكل رسمي؛
4. قيام لجن المراجعة بالإشراف على إعداد القوائم المالية ووظيفة المراجعة الداخلية، ومراجعة العمليات المتعلقة بالإفصاح في القوائم المالية؛
5. ضمان الإشراف على فعالية ممارسات الحوكمة المحاسبية وإجراء التغييرات إذ لزم الأمر وف ق التغيرات التي تحدث في بيئة الأعمال التي تعمل بها المؤسسة؛
6. ضمان نزاهة حسابات المؤسسة، ونظم إعداد قوائمها المالية بما في ذلك المراجعة المستقلة، مع ضمان وجود نظم سليمة للرقابة على وجه الخصوص وجود نظم لإدارة المخاطر والرقابة المالية.[3]

[1] طارق عبد العال حماد، **مرجع سبق ذكره** ، ص:22.

[2] نرمين أبو العطا، **مرجع سابق**، ص: 09.

[3] FrediricGeorgel, « IT Gouvernance, Management stratégique d'un système d'information », Deuxième édition, DUNOD, P22.

وفي النهاية نقول أن الأدوار المنوطة بالحوكمة لا تقتصر على وضع القواعد والقوانين ومراقبة تنفيذها ولكن يستلزم أيضا توفير البيئة اللازمة لدعم مصداقيتها وهذا لا يتحقق إلا بالتعاون بين كل من الحكومة والأجهزة الرقابية و الأطراف الفاعلة الأخرى بما فيهم المجتمع المدني.

المطلب الثالث: الأطراف المعنية بتطبيق قواعد حوكمة الشركات:

هناك أربعة أطراف رئيسة تؤثر و تتأثر بالتطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات، وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد، وهذهالأطراف هي:

1- المساهمون Shareholders : هم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وتعظيم قيمة الشركة على المدى البعيد مما يحدد مدي إستمراريتها مقابل الحصول على الإرباح المناسبة لاستثماراتهم و يملكون الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم، وبالمقابل عدم تحقيق الإرباح المجدية يقلص رغبة المساهمين في زيادة أنشطه الشركة مما يؤثر على مستقبل الشركة، ويمكن تحقيق أهداف المساهمين من خلال حسن اختيار أعضاء الإدارة العليا لإدارة الشركة ضمن القوانين والسياسات المطلوبة.

2-مجلس_الإدارة:Board of Directors بصفتهم من يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل لهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة، وبرسم السياسات العامة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين، بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم.

3- الإدارة Management: تعتبر الإدارة هي الجهة المسئولة في الشركة عن تقديم التقارير الخاصة بالأداء الفعال إلى مجلس الإدارة، كما أن الإدارة تكون مسئولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسئوليتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين، والإدارة هي حلقة الوصل بين مجلس الإدارة وبقية الإطراف المتعاملة مع الشركة، لذا يجب الحرص على اختيار أفراد الإدارة بعناية لأنهم من يقوم بتنفيذ رغبات المساهمين.

4- أصحاب_المصالح Stockholders: وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعمال والموظفين، وقد تكون مصالح هذه الأطراف متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان .ويتأثر مفهوم حوكمة الشركات بشكل كبير بالعلاقات بين هذه الأطراف وهذه الأطراف مهمة في معادلة العلاقة في

الشركة، فهم الذين يقومون بأداء المهام التي تساعد الشركة على الإنتاج وتقديم السلع والخدمات، وبدونهم لا تستطيع الإدارة ولا حتى مجلس الإدارة والمساهمون تحقيق الاستراتيجيات

الموضوعة للشركة، فالعملاء هم الطرف الذي يقوم بشراء المنتج أو الخدمة،والمورد من يبيع للشركة المواد الخام والسلع والخدمات الأخرى، أما الممولين وجميع الإطراف الممولة هي التي تمنح تسهيلات ائتمانية للشركة، فينبغي أن يكون التعامل مع هذه الأطراف بمنتهي الحرص والدقة، فالمعلومات المضللة للممولين قد تقطع التمويل مما يؤثر سلباً على التخطيط المستقبلي للشركة.[1]

خاتمة الفصل:

حاولنا من خلال هذا الفصل تقديم عرض شامل ومبسط لكل ما يتعلق بالأسس والمفاهيم و التطبيقات في مجال الحوكمة ، فالعالم وما شهده ممن أزمات مالية وانهيارات كبريات الشركات في العالم وسعي المنظمات الدولية لتدارك الوضع وإصدارها لمختلف التقارير واللوائح والتنظيمات،كل ذلك ساهم بشكل أو بآخر في إعادة النظر في الأطروحات والنظريات الاقتصادية القديمة، خاصة مع بداية القرن الحالي، وما يعكسه ذلك على البيئة الاقتصادية العالمية، جعلنا نواجه العديد من التحديات في جميع مناحي حياتنا الاجتماعية، الاقتصادية والسياسية، وهذا يستدعي سرعة تقويم وضعنا الراهن والتخطيط لمواكبة المستجدات بما يتوافق مع قيمنا، مبادئنا وإمكانياتنا من أجل الوصول إلى تسيير كفء للمؤسسات والمنظمات . ولا يتم هذا الأمر إلا بضرورة ترسيخ الركائز الأساسية لحوكمة المؤسسات، بالإضافة إلى تفعيل دور أطراف الحوكمة والآليات الرقابية وهي العناصر الهيكلية و الأساسية في بناء الحوكمة.

[1] زرزار العياشي، مداخلة بعنوان : أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات، محور المداخلة: جودة المعلومات المحاسبية والحوكمة، الملتقى الدولي الأول حول : الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع رهانات وآفاق ، جامعة العربي بن مهيدي ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، 07_08 ديسمبر 2010 . أم البواقي . الجزائر، ص ص 9 -10.

الفصل الثاني: دور آليات الرقابة في تفعيل الحوكمة

مقدمة الفصل:

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسات العالمية في الآونة الأخيرة في مجال إصدار القوانين والتنظيمات المتعلقة بحوكمة المؤسسات، بالإضافة إلى تطور العلاقات الاقتصادية وتوسع نطاقها، جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطرا ف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر معها، مما أوجب عليها تبني وظائف وآليات رقابية داخل هيكلها التنظيمي، تسمح بالإفصاح والشفافية أكثر ،وإبلا غ كل المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها.

وقد دفعت الانهيارات الأخيرة إلى البحث عن الدور الحيوي للمراجعين الداخليين والخارجيين ولجان المراجعة ومجلس الإدارة، في عمليات حوكمة الشركات، حيث تعتبر كل هذه الأطراف وسيلة إشرافية على جودة التقارير المالية، وأيضاً تشارك كل هذه الأطراف بمسؤوليات هامة من خلال توفير تأكيد بشأن كفاءة العمليات والإذعان للقوانين والأنظمة والثقة في التقارير المالية، ولقد عظَّمت حوكمة الشركات القيمة التنافسية للشركات في ظل استحداث أدوات وآليات السوق وحدوث اندماجات عالمية وتبرز الأهمية هنا لتجنب الانزلاق في مشاكل محاسبية ومالية وكشف حالات التلاعب والفساد وسوء الإدارة ، ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه ،وجب أن تتمتع هذه المهمة بكل المعايير الأخلاقية والموضوعية اللازمة ، في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر، وعلى هذا الأساس نشأت فكرة الحوكمة الداعية لهذه المبادئ ، والمنبثقة أساسا من كيفية عمل هذه الآليات الرقابية ، ومدى فعاليتها داخل المنظمة.

وسنحاول في هذا الفصل والتركيز على عمل هذه الآليات الرقابية في ظل الحوكمة وذلك من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول : آليات الرقابة في ظل حوكمة الشركات
- المبحث الثاني :دور المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات
- المبحث الثالث :دور لجان المراجع في تفعيل حوكمة الشركات
- المبحث الرابع :دور مجلس الإدارة في تفعيل حوكمة الشركات

المبحث الأول:آليات الرقابة في ظل حوكمة الشركات

أشارت الدراسات التاريخية للحوكمة إلى وجود العديد من الآليات التي يمكن أن تستخدم لتطبيق الحوكمة بالشكل الذي يساعد المؤسسات، خاصة بعد فشل الشركات العملاقة في الولايات المتحدة، واتهام معايير المحاسبة الأمريكية كأحد أسباب هذه الكوارث المالية، و بدأت أصوات نظامية و أكاديمية تدعو إلى التوجه نحو المعايير الدولية .كما نتج عن هذا الفشل فرض ضوابط صارمة على مهنة التدقيق وكل ما يتعلق بالعمل الرقابي كآلية لحوكمة الشركات ، ويمكن القول بأن هناك إجماع بين الباحثين على تصنيف آليات الحوكمة إلى آليات داخلية وأخرى خارجية. فالآليات الداخلية تطبق داخل المؤسسة أما الخارجية تطبق من خارج المؤسسة.

المطلب الأول:مفهوم آليات الرقابة

وتعني نظم الرقابة الشاملة التي تقوم بها الإدارة العليا ،ومجلس الإدارة ، من أجل التقليل من المخاطر التي تتعرض لها المنظمة ،وخاصة فقدان السمعة ،وضمان حقوق العدد الأكبر من المساهمين ،ويقدم نظام الرقابة نوعين من الآليات الرقابية :

الأولى:- تختص بآلية الرقابة الداخلية من خلال (مجلس الإدارة، وهيئات التدقيق الداخلي)؛
والثانية:- تختص بآلية الرقابة الخارجية من خلال (الأنظمة الحكومية والتشريعات، الأعلام، المنافسة، التدقيق الخارجي).

نشير إلى أن هناك تداخل في مفهومي آليات الحوكمة و آليات الرقابة، وعموما يمكن القول عنهما أنهما: الطرق والأساليب والإجراءات الموضوعة بضمان تحقيق أهداف المنشأة [1]، و تقليل المخاطر و معالجة المشاكل التي تنشأ بين الإدارة والملاك ، وبين الأغلبية والأقلية من حملة الأسهم.

المطلب الثاني: الأبعاد الرقابية لحوكمة الشركات وعلاقتها بالمعلومات المحاسبية

يتضح من استقراء المعلومات السابقة انه يمكن تأكيد الأبعاد الرقابية لحوكمة المؤسسات، و دعم نظم المعلومات المحاسبية لها في الآتي:[2]

---

[1] طارق عبد العال حماد،حوكمة الشركات والأزمة المالية العالمية،الطبعة الأولى،الإسكندرية،الدار الجامعية، 2005،ص:269.

[2] صديقي مسعود إدريس خالد، مداخلة بعنوان : **دور حوكمة الشركات في تحقيق شفافية المعلومات المحاسبية لترشيد قرار الاستثمار** ، محور المداخلة: جودة المعلومات المحاسبية والحوكمة، الملتقى الدولي الأول حول : الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع رهانات وآفاق ، جامعة العربي بن مهيدي ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ، 07_08 ديسمبر 2010 . أم البواقي . الجزائر، ص ص:08-09.

أ- المساءلة والرقابة المحاسبية

- أشار تقرير لجنة Cadbury الصادر عام 1992م في العنصر الثاني منه ، بأن يقوم المساهمون بمساءلة مجلس الإدارة، وكل منهما له دوره في تفعيل تلك المسألة ، فمجلس الإدارة يقوم بدوره في توفير البيانات الجيدة للمساهمين ، وعلى المساهمين القيام بدورهم في إبداء رغبتهم في ممارسة مسئوليتهم كملاك.
- كما أن تقرير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) الصادر عام 1999م، أشار في المبدأ الخاص بمسئوليات مجلس الإدارة، إلى ضرورة المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وكذلك مساءلة مجلس الإدارة من قبل المساهمين.
- يضاف إلي ذلك أن المعايير التي وضعتها بورصة نيويورك للأوراق المالية عام 2003م (NYSE,2003) والخاصة بحوكمة الشركات ،أشارت إلي ضرورة تفعيل الدور الرقابي للمساهمين من خلال المشاركة في جميع القرارات الأساسية للشركة .

- **في ضوء ذلك يمكن القول بأن المس اءلة والرقابة المحاسبية التي تتبناها حوكمة الشركات تأخذ اتجاهان :**

الأول: ⟵ المساءلة والرقابة الرأسية من المستويات الإدارية الأعلى إلي المستويات الإدارية الأدنى

الثاني: ⟵ المساءلة والرقابة الأفقية وهي المتبادلة بين كل من مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح في الوحدة الاقتصادية.

ب- الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة و المراجعة : إن ضعف ممارسة المحاسبة و المراجعة يعد من الممارسات السلبية للحوكمة، لذا لابد من تطوير الممارسة السليمة مع إعادة النظر في معايير المحاسبة و المراجعة المطبقة.

ج- دور المراجعة الداخلية: تساعد المراجعة الداخلية بما تقوم به من مساعدة الوحدة الاقتصادية في تحقيق أهدافها وتأكيد فعالية الرقابة الداخلية والعمل مع مجلس الإدارة ولجنة المراجعة من اجل إدارة المخاطر والرقابة عليها – في عملية حوكمة الشركات من خلال تقييم وتحسين العمليات الداخلية للوحدة الاقتصادية ، وكذلك تحقيق الضبط الداخلي نتيجة استقلالها وتبعيتها لرئيس مجلس الإدارة واتصالها برئيس لجنة المراجعة[1] .

[1] محمد أحمد إبراهيم خليل **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها علي سوق الأوراق المالية -دراسة نظرية تطبيقية-**، ص:12.

د- دور المراجع الخارجي: إذ لابد على المراجع الخارجي من إضفاء الثقة و المصداقية على المعلوما ت المحاسبية، و ذلك من خلال قيامه بإبداء رأيه في مدى صدق و عدالة القوائم المالية، التي تعدها المؤسسة من خلال تقريره المدعم بالقوائم المالية، حيث يكون دوره جوهريا و فعالا و يحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية و ما ينجم عنها من انحرافات سلبية.

هـ- دور لجان المراجعة: حيث تؤكد الدراسات على ضرورة وجود لجان للمراجعة في المؤسسات، التي تسعى لتطبيق الحوكمة إذ يمثل دور هذه اللجان عاملا أساسيا لتقييم مستويات الحوكمة المطبقة. كما تقوم لجان المراجعة بدور حيوي في ضمان جودة التقارير المالية، و تحقيق الثقة في المعلومات المحاسبية نتيجة لما تقوم من إشراف على عمليات المراجعة الداخلية و الخارجية، و مقاومة ضغوط و تدخلات الإدارة على عملية المراجعة، علاوة على ذلك يشير البعض بأن مجرد إعلان المؤسسة عن تشكيل لجنة للمراجعة فان ذلك يلعب دورا محركا فيما يتعلق بأسهمها في سوق الأوراق المالية.

و- تحقيق الإفصاح و الشفافية: إذ يمثل الإفصاح و الشفافية في عرض المعلومات المحاسبية ركيزة أساسية للحوكمة، لذا يتم التأكيد في دور الحوكمة على تحقيق هذين العاملين خاصة و أنهما من الأساليب الفعالة للتحقيق بان الحوكمة يجب أن تتضمن الإفصاح الدقيق و في مصالح الأطراف المختلفة ذات العلاقة، حيث تؤكد التوقيت السليم عن كافة الأمور الهامة المتصلة بالمؤسسات، و ذلك فيما يتعلق بمركزها المالي و النقدي، و كذا أدائها المالي و التشغيلي[1].

ز- إدارة الأرباح: تمارس إدارة بعض المؤسسات سياسة إدارة الأرباح لتحقيق الكثير من الأهداف مثل الوصول إلى مستوى التنبؤ بها، أو تجنب التنبؤ بها، أو للحصول على بعض المزايا المرتبطة بالأرباح المرتفعة مثل المكافآت و العمولات، و بالتالي فان عملية إدارة الربح تعنى قيام الإدارة بالتأثير على أو التلاعب في البيانات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية بصرف النظر عن الهدف من ذلك.

[1] زينب حوري ، مداخلة بعنوان **دور نظام المعلومات المحاسبية في دعم الحوكمة** ، محور المداخلة: مبادئ و ممارسات الحوكمة المحاسبية ، الملتقى الدولي الأول حول : الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع رهانات وآفاق ، جامعة العربي بن مهيدي ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ، 07_08 ديسمبر 2010 أم البواقي ، الجزائر،ص ص10-11.

ح- تقويم أداء المؤسسات: من أهمية حوكمة الشركات دورها في زيادة كفاءة استخدام الموارد وتعظيم قيمة الوحدة الاقتصادية وتدعيم قدرتها التنافسية بالأسواق مما يساعدها علي التوسع والنمو ويجعلها قادرة على إيجاد فرص عمل جديدة.

- ✓ إن النتيجة النهائية للأبعاد الرقابية في عملية المحاسبة السابقة هو إنتاج المعلومات ذات الاستخدامات المتعددة من الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية والتي عن طريق هذه المعلومات يمكن المحافظة على حقوق الأطراف الفاعلة تجاه الوحدة الاقتصادية ، لذا تصبح هذه المعلومات من الأهمية بدرجة أن تعد بمستوى شامل من الجودة بحيث يمكن الاعتماد عليها ، وفي ذات الوقت تعكس ثقة الأطراف الأخرى في الوحدة الاقتصادية وإدارتها وتزيد من كفاءة سوق الأوراق المالية.

المبحث الثاني: دور المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات

قبل التعرض لهذا المبحث يجب علينا أولا معرفة القاسم المشترك بين المراجعة والحوكمة، والذي يعتبر كهدف مشترك بينهما ويجعل من المراجعة آلية أساسية لتطبيق مبادئ الحوكمة المحاسبية للشركات .

ويتمثل هذا القاسم في الشفافية و الإفصاح المحاسبي واللذان يعتبران من المفاهيم والمبادئ المحاسبية المهمة التي تلعب دورا هاما في إثراء قيمة ومنفعة البيانات والمعلومات المحاسبية التي تظهر في القوائم المالية، والتي تستخدم لأغراض عدة منها :اتخاذ قرارات الاستثمار والائتمان في المنشات و كذلك يساهم في تحقيق فاعلية وكفاءة استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة على مستوى المنشاة وعلى المستوى الكلي للاقتصاد الوطني ويعتبر الإفصاح المحاسبي أيضاً روح أي سوق مالية وأساس نجاحه، فهو يحقق في حال توفره جواً من الثقة بين المتعاملين من خلال قيام الجهات المعنية بمراقبة ومراجعة ميزانيات الشركات المتعاملة في السوق والإشراف على وسائل الإعلام المختلفة التي تشكلها هذه الشركات، والتدخل لإزالة الغش ومنع إعطاء معلومات غير صحيحة للمساهمين.

وفي هذا المبحث سنتطرق عموما إلى دور المراجعة بشقيها الداخلي والخارجي في تفعيل حوكمة الشركات وذلك في المطالب التالية.

المطلب الأول:دور المراجعة الخارجية في تفعيل الحوكمة

1. تمهيد:

تأتي الحوكمة كضرورة فرضتها البيئة الاقتصادية الحالية على الشركات ، خاصة في ظل الظروف التي نشأ فيها تعارض المصالح بين الأطراف الفاعلة في العمليات الاقتصادية ، سواء كانوا مستثمرين أو عاملين أو مدراء في تلك الشركات،والغاية من تبني هذا المفهوم ، هو محاربة الفساد المالي و الإداري، وإحداث موائمة بين المصالح المتعارضة، وتوفير المناعة الكافية ضد الفشل المالي ، والقصور التمويلي. وأحد الركائز الهامة التي تعتمد عليها الحوكمة، هي شفافية ومصداقية التقارير المنشورة من طرف الشركات.

ومن هنا تظهر أهمية التدقيق الخارجي باعتباره الهيئة المحايدة التي تعمل على زيادة مصداقية التقارير، عن طريق إجراء عملية مراجعة دقيقة قصد تثمين المعلومة ورفع درجة موثوقيتها.جاءت هذه الدراسة لمعرفة الدور المهم للمراجعة ومحافظ الحسابات ومدى مساهمته في إرساء أحد دعائم الحوكمة.

2. ماهية المراجعة الخارجية والأطراف القائمة بها:

أ – ماهية المراجعة:

إن ظهور المراجعة و تطورها و وصولها إلى ما هي عليه الآن كان أمرا حتميا، بسبب توسع المؤسسة و تشعب وظائفها مع زيادة تعقدها و تفرعها، الأمر الذي زاد من صعوبة مراقبة الملاك لتسيير المؤسسة من جانب التدفقات النقدية و المالية وغيرها ويمكن إعطاء تعريف شامل للمراجعة كالتالي:

" المراجعة هي فحص انتقادي يسمح بالتأكد من المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة.

" المراجعة هي فحص للمعلومات من طرف شخص خارجي، شريطة أن لا يكون هو الذي حضّرها أو استعملها، بهدف زيادة منفعة المعلومات للمستعمل."

و من هذا التعريف نستخلص نقطتين أساسية:

أ – تكمن عملية المراجعة في فحص المعلومات من أجل تعظيم منفعتها؛

ب – يشترط في الشخص القائم بعملية المراجعة أن يكون خارجي عن المؤسسة، و يختلف عن الشخص الذي قام بتحضير و استعمال هذه المعلومات.[1]

ومن هذا نستنتج أهمية المراجعة الخارجية ودرجة الحساسية التي تتمتع بها وذلك من خلال الأدوار المنوطة بها فالمراجعة الخارجية مهمة بالنسبة للمستثمرين و أصحاب الأموال الذين يتميّزون باستعمالهم للبيانات والقوائم المالية في اتخاذ القرارات، و من المستفيدين من المراجعة ضمن متطلبات الحوكمة نذكر:

1/ مجلس الإدارة.

يتجه مجلس الإدارة بدرجة كبيرة للتأكد من أنّ الأهداف المسطرة قد تمّ بلوغها و التحقق من أن نظام المتابعة و المراجعة الدورية للحسابات المقدمة عبارة عن معلومات مقنعة و صادقة و التي يمكن أن تؤخذ كقاعدة لاتخاذ القرارات التسييرية.

2/ المساهمون و ملاك المؤسسة.

يتجه اهتمام المسيرون إلى نتائج المراجعة و هذا للتأكد من:

– قدرة تسيير المسؤولين؛

– الاستغلال الجيّد و الأمثل للأموال المستثمرة قبل الالتزام بقرارات جديدة؛

– الكشف عن أخطاء الغش و منع حدوثها أو على الأقل الحد من انتشارها.

3/ الدائنون و الموردون و الأطراف الأخرى.

إن سلامة المركز المالي تعطي الثقة المطلوبة في المعاملات و التي تتم بين المؤسسة، متعامليها و دائنيها حيث يمكن أن يستعينوا برأي المراجع الخارجي في القوائم المالية و المركز المالي، كما أن درجة السيولة و الربح تعدان ذات أهمية قصوى لهم، و بالتالي هي تعتبر كأساس لتقرير سلامة الحالة المالية.

[1] شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سونا طراك، مذكرة ماجستير، تخصص إدارة أعمال، الجزائر، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير قسم علوم التسيير، 2004/2003، غير منشورة، ص:21.

3. أهمية المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات:

تعتبر المراجعة الخارجية إذا بمثابة جرس الإنذار المبكر للشركات، كونها تهتم ببيان الانحرافات المالية أو الإدارية، وذلك من خلال تطبيق قواعد العناية المهنية بكل إتقان وموضوعية وتدقيق حسابات الشركة، وتدقيق أنظمتها المالية والإدارية والتحقق من موجداتها فهذا سوف يؤدي لا محالة إلى كشف مواطن الضعف والخلل في إدارة الشركة في الوقت المناسب والقيام بوضع الطرق المثلى لمعالجته قبل انتشاره ، وهذا يبين أنه بتطبيق المراجعة الخارجية سوف يكون هناك مزيدا من الرقابة ومزيدا من الحد من الغش والتزوير أي المساهمة البالغة في دعم وإرساء حوكمة الشركات.

وحتى يتم هذا وجب أن تتوفر شروط ومعايير للأطراف القائمة بهذه المهمة

4. محافظ الحسابات: (الطرف القائم بالمراجعة)

وهو الطرف المهم، والذي يقوم بالمصادقة على صحة وسلامة القوائم المالية، ومطابقتها للقوانين المنصوص عليها في القانون التجاري. كما يمكن له أن يمتنع عن ذلك لكن بتقديم الأسباب الداعية إلى عدم المصادقة، فهو الوكيل عن المساهمين نظرا لما يتمتع به من استقلالية عن الشركة، فيقوم بحماية حقوق المساهمين من التبذير والإسراف وسد جميع أوجه الاختلاسات ، وهذا أمر آخر يؤكد أن الرقابة الخارجية تعتبر باب متين يمكن أن يؤدي إلى التطبيق الجيد لحوكمة الشركات.

إن أهم العناصر التي تبرز أكثر أهمية المراجعة الخارجية في إرساء دعائم حوكمة الشركات هي الحقوق التي يتمتع بها المراجع الخارجي والواجبات المنوطة به والمسؤولية تجاه عدم قيامه بواجباته بشكل مناسب وهي[1] :

- **الحقوق:**

– فحص حسابات الشركة من خلال الاطلاع على الدفاتر والمستندات، وله الحق على لاستفسار عن كل البيانات من المديرين؛
– حضور الجمعية العامة، له الحق في تقديم خطة الإنقاذ للجمعية العامة في حالات الاستعجال؛
– له الحق في طلب التزويد بصورة الأخطاء أو البيانات التي يرسلها مجلس الإدارة للمساهمين.

[1] .شوقي جباري ،أ.فريد خميلي،مرجع سابق،ص: 16.

- **الواجبات:**

- التحقق من القيود وفحص الحسابات وأصول وخصوم الشركة وكشف الانحرافات والأخطاء؛
- تقديم الاقتراحات والتقارير للجمعية العامة للمؤسسة؛
- مراعاة سلامة التطبيق لنصوص القوانين والأنظمة والعقود؛

- **مسؤولية المراجع الخارجي:**

- المسؤولية مدنية: تكون في حالة الإهمال والخطاء أو عدم القيام بأعماله؛
- المسؤولية الجنائية: تكون عن الجرائم التي يرتكبها أو يشترك في ارتكابها ضد مصلحة الشركة؛
- مسؤولية الانضباط العام تجاه المحيط الذي يعمل فيه.
- المسؤولية الأخلاقية: لا يكمن الحل في تطبيق القوانين ومعايير التدقيق فقط، ولكن الحل يكمن في تحسين أخلاقيات مطبقي هذه القوانين سواء كانوا من الحوكمة أو مدققي الحسابات، فيجب أن لا ننسي أن القانون لا يستطيع ضبط جشع وطمع النفس البشرية ، كما لا يمكن الجزم بأن الحوكمة تستطيع توفير الحلول المناسبة لمنع الانهيارات ولضبط سلوكيات أخلاق المهنة خصوصا للصعوبات الكثيرة التي تواجه الشركات في تطبيقها والتقيد بها[1].

إن هذه الحقوق والواجبات والمسؤوليات، سوف تقلل وبالتأكيد من فرص الغش والتزوير والفساد ، وتعمل على كشف مواطن الضعف في أجهزة الرقابة لدى المؤسسة ، وسيفرض على المراجع القيام بواجباته على أكمل وجه ممكن، ومن ثم التقليل من فرص الأخطاء والفساد والغش ،وهذا يؤكد الدور الحيوي للمراجعة الخارجية في حوكمة الشركات.

فالهدف من المراجعة الخارجية إذا يتمثل: في التحقق من صحة و صدق البيانات المحاسبية و المالية و مدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة و النتيجة المسجلة من طرفها، هذا عن طريق إبداء رأي فني و محايد حول تلك البيانات المفحوصة من طرف المراجع الخارجي، و الذي يشترط فيه أن يكون مستقلا عن المؤسسة و ذو كفاءة مهنية و خبرة، هذا في إطار المعايير التي تحظى بالقبول العام و المنهجية التي وضعت لتنظيم هذه المهنة.

المطلب الثاني: دور المراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة

1. تمهيد:

[1] أ.شوقي جباري ،أ.فريد خميلي،مرجع سابق، ص: 21.

تزايدت أهمية مهنة المراجعة الداخلية في الآونة الأخيرة ، وبوجه خاص بعد تنامي الكتابات المحاسبية النادية بأهمية وضرورة إحياء الدعوة إلى تطبيق إطار حوكمة الشركات (e.G: Marshall, 2002, Orsini, 2004, Hermanson, 2004)، حيث تعتبر تلك المهنة بمثابة احد المحاور الهامة، التي يرتكز عليها نجاح إطار حوكمة الشركات، في تحقيق أهدافه[1].

تهدف هذه الدراسة إلى تبيين دور المراجعة الداخلية كآلية من آليات تطبيق حوكمة المؤسسات، وكذا سبل تفعيلها في المنضمة.

2. تطور المراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة:

عند تتبعنا لمراحل تطور مفهوم وأهمية المراجعة الداخلية نجد أن مجال عملها قد اتسع واعتراف المؤسسات بأهميتها وحتميتها قد زاد، وهذا ما حتم على المؤسسات تصميم نظام للرقابة الداخلية فعال وكفء بما يسمح بتعزيز ثقة المساهمين وأصحاب المصالح وتوفير تأكيد معقول لهم بأن إدارة المؤسسة تقوم بمراقبة البرامج والأنشطة والمشروعات المختلفة بصورة مناسبة، وهذا ما يؤدي إلى تطبيق حوكمة المؤسسات بشكل سليم وفعال.

وقد تعرض عدد من المجامع العلمية والمنظمات المهنية إلي تطور مفهوم المراجعة الداخلية بغرض تقديم صورة جديدة للمهنة وبيان أثرها على تفعيل ودعم الحوكمة وكان أبرز مظاهر هذا التطور ما يلي[2]:

- اعتبار المراجعة الداخلية نشاطًا مستقل عن الإدارة التنفيذية نتيجة تبعيتها إلى مجلس الإدارة الإشرافي ضمن دائرة لجنة المراجعة المنبثقة عنه كما أنها تقوم بعرض تقارير إلى هذا المجلس وإلى المساهمين عند الضرورة؛
- أنها نشاط موضوعي يقوم بتنفيذ أعمال المراجعة الداخلية من خلال أشخاص مهنيين ذوي خبرة ومهارة عالية سواء من داخل أو خارج المصرف؛
- توسيع نطاق المراجعة الداخلية ليشتمل على الخدمات الاستشارية إلي جانب خدمات التأكيد والفحص والتقييم وفي هذا تأكيد صريح وموجه لخدمة العملاء حيث تتخطى المهام التقليدية مما يدعم دورها في مجال تقييم المخاطر ودعم نظام الحوكمة؛

[1] د.خالد محمد عبد النعم لبيب، القيمة المضافة والتقويم المتوازن لأداء المراجعة الداخلية، في ظل حوكمة الشركات (بالتطبيق على قطاع الأعمال المصري)كلية التجارة للبحوث العلمية ،جامعة القاهرة، ديسمبر 2005، ص: 256

[2] إبراهيم إسحق نسمان، دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة ،دراسة تطبيقية على قطاع المصارف العاملة في فلسطين، مذكرة ماجستير،تخصص :محاسبة، فلسطين،الجامعة الإسلامية–غزة، كلية التجارة، 2009 ، ص:51

– تطور إستراتيجية المراجعة الداخلية بحيث تستهدف إضافة قيمة إلي المنظمة وتحسين عملياتها، وبذلك فإن المفهوم الجديد يؤكد على الإسهام الجوهري للمراجعة الداخلية في تحقيق أهداف المنظمة الكلية؛

– التزام المراجع الداخلي بتأدية خدمات التأكيد التي تركز على التقييم الموضوعي للأدلة إرساء مجموعة من المبادئ الأساسية التي تعبر عن الصورة التي ينبغي أن تكون عليها ممارسة مهنة المراجعة الداخلية.

أما في الجزائر فيمكن القول أن هذه الوظيفة حديثة الاستعمال أو حتى حديثة الاعتراف بها كنشاط لا يمكن الاستغناء عنه. فلم ينص عليها المشرع الجزائري إلا في نهاية الثمانينات من خلال:

أ - **المادة 40 من القانون 01/88**:"يتعين إلى المؤسسات الاقتصادية العمومية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة، وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها "[1]

ب - **المادة 41من القانون 01/88**: "تخضع المؤسسات العمومية الاقتصادية لتقييم اقتصادي دوري يقوم به جهاز مؤهل لهذا الغرض عن طريق التنظيم "[2]

ت – **المادة 35 من القانون 10/91** : ينص على " أن المؤسسات الاقتصادية العمومية مدعوه إلى إقامة وتدعيم نظم داخلية لمراجعة المؤسسات وتحسين طرق أدائها بشكل ملحوظ "[3]

ث – **النص التنظيمي الجديد رقم 03/2002 الصادر في 11 نوفمبر 2002** المتضمن والمتعلق بفرض رقابة داخلية على البنوك والمؤسسات المالية. الذي ينص على أنّه "يتعين على المؤسسات المالية والبنوك تنظيم وتدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها[4].

[1] – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 2، الصادرة بتاريخ 12 يناير 1988.

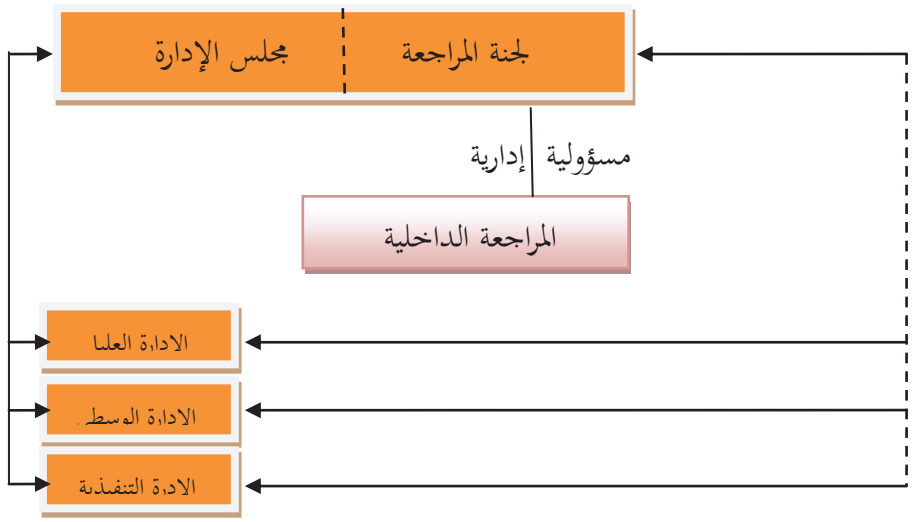
[2] – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20، الصادرة بتاريخ 1991.

[3] – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، نفس الصفحة.

[4] عمر على عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات– دراسة ميدانية–مذكرة ماجستير، تخصص: مالية ومحاسبة،الجزائر، جامعة المدية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير،2009، ص: 78.

3. موضع المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة :

الشكل رقم (2-1)



المصدر: فتحي رزق السوافيري و آخرون الرقابة والمراجعة الداخلية،الإسكندرية: دار الجامعية. الجديدة، 2002، ص:83

4. المراجعة الداخلية ضمن أطر الحوكمة:

أ – تعريف التدقيق الداخلي:

جاء عن المعهد الفرنسي للمراجعة والمستشارين الداخليين IFACI على أنها: "نشاط مستقل و موضوعي يهدف إلى إعطاء ضمانات للمنظمة حول درجة تحكمها في العمليات التي تقوم بها، مع تقديم نصائح للتحسين والمساهمة في خلق القيمة المضافة.[1] فهو يساعد الشركة على تحقيق أهدافها من خلال عمل منهجي لتقييم عماليات إدارة المخاطر، الرقابة و الحوكمة و تقديم اقتراحات لتدعيم فعالية الإجراءات المتخذة"

يتضح من التعريف أن خدمات المراجعة الداخلية يمكن وصفها بأنها خدمات وقائية وإنشائية للإدارة فهي وقائية لأنها تحمي أموال المنشأة وتحمي الخطط الإدارية ضد الانحراف وإنشائية لأنها تضمن دقة البيانات التي تستخدمها الإدارة في توجيه السياسات العامة للمنشأة ولأنها تدخل التحسينات على الطرق الإدارية والرقابية لتلاحق التطورات الجارية .

[1] شعباني لطفي، مرجع سابق، ص: 71

المراجعة الداخلية تعتبر جزءاً من نظام الرقابة الداخلية ككل فمن غير الممكن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية بدون وجود نظام للمراجعة الداخلية.

ومن الأهمية وجود إدارة مستقلة للمراجعة الداخلية في أي تنظيم، ذلك أن الإدارة تكون عادة في حاجة لمعلومات موضوعية على درجة عالية من الجودة لا تقتصر فقط على المعلومات المالية، ولقد أدت الطبيعة التكاملية للعمليات إلى ضرورة أن تمتد المراجعة الداخلية إلى فحص وتقييم كل الأنشطة سواء كانت إدارية، أو تشغيلية، أو تتعلق بالإدارة المالية.

ويعرف معهد المدققين الداخليين TIA التدقيق على أنه"نشاط توكيد واستشارة مستقل وموضوعي الهدف منه إضافة قيمة وتحسين عمليات المنظمة وهو يساعد المنظمة على تحقيق أهدافها عن طريق إيجاد منهج منضبط ومنظم لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة"[1].

إن نقطة البداية في نظرية التدقيق الداخلي في تفعيل الحوكمة هي في هذا التعريف. والتعريف القياسي مؤلف من قضايا هامة تؤلف الإطار الأساسي لمبادئ التدقيق الداخلي في تفعيل الحوكمة، وهي **عمليات إدارة: المخاطر والرقابة والحوكمة وهذه** العناصر الثلاثة المرتبطة تضع الحدود لدور التدقيق الداخلي والمنظمات التي لم تقم بوضع نظم صارمة لهذه الأمور سوف تفشل على المدى البعيد وتدخل في مشكلات مع الجهات التنظيمية على المدى القصير.فالمدقيقون هم المسئولون الوحيدون الذين تشكل هذه الأبعاد مكونا حيا في دورهم.

ويوضح هذا **معيار الأداء IIA رقم 2130** أن نشاط التدقيق الداخلي ينبغي أن يقيم عملية الحوكمة ويقدم توصيات مناسبة لتحسينها من أجل تحقيق الأهداف التالية:

- ✓ تشجيع الأخلاقيات القيم الناسبة داخل المنظمة؛
- ✓ فعالية توصيل المعلومات المتصلة بالمخاطر والرقابة إلى الأقسام المناسبة في المنظمة؛
- ✓ فعالية تنسيق مجلس الإدارة والمدققين الخارجيين والإدارة ونقل المعلومات بين الأطراف[2].

[1] طارق عبد العال حماد، شركات القطاع عام وخاص ومصارف _المفاهيم _المبادئ _التجارب _المتطلبات_، مرجع سابق ،ص: 282

[2] طارق عبد العال حماد،ومعالجة الفساد المالي والإداري، مرجع سابق،ص: 285

ويتضح أيضا من التعاريف السابقة مدى ارتباط المراجعة الداخلية بالآليات الرقابية الأخرى في المنظمة، بل هذا الجزء مكمل لمفهوم الحوكمة بحيث يتجاوز مفهوم المراجعة الداخلية مجرد الفحص المنظم للدفاتر والسجلات والتأكد من صحة المعلومات والكتشاف الغش والتلاعب والتزوير إلى مدى كفاءة الإدارة وحسن تصرفها وتحملها لمسؤولياتها.

ب –ضوابط التدقيق الداخلي:

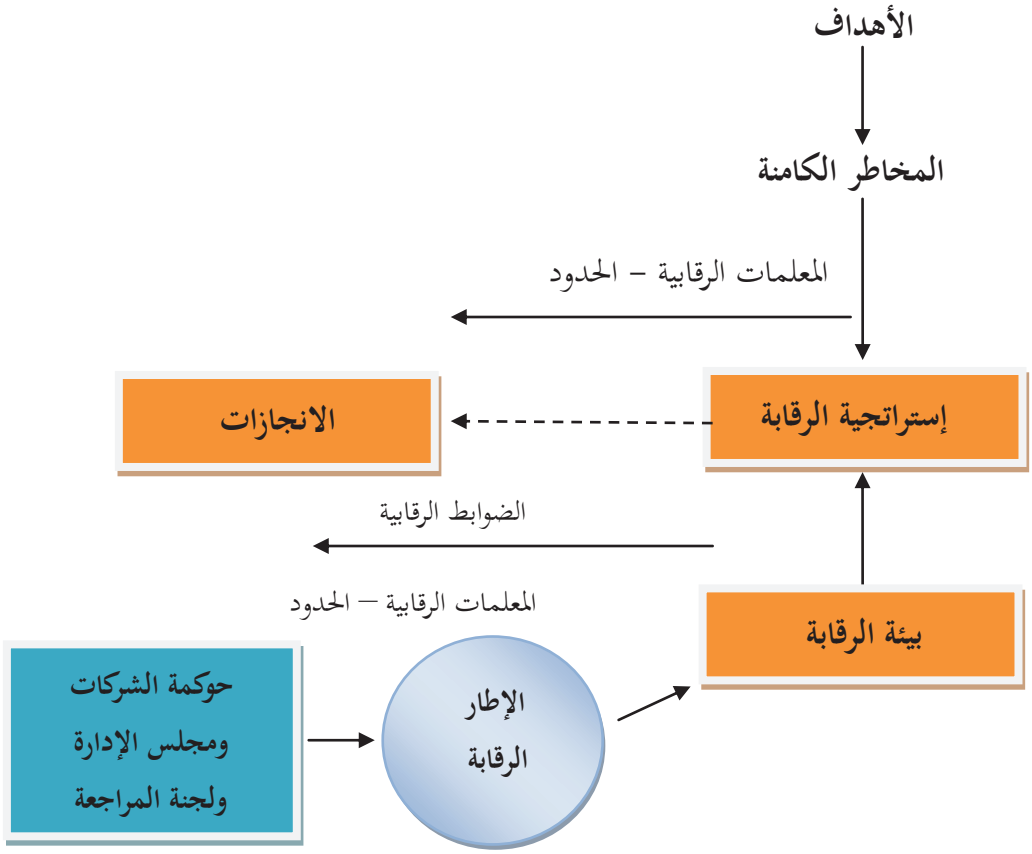
- **تعريف:** يمكن القول على أن ضوابط التدقيق هي الوسائل المصممة بهدف المساعدة في تحقيق الأهداف ويعتمد نجاحها على خبرة وكفأت مطبقيها هذا من جهة ومن جهة أخرى فانه عند الحديث عن ضوابط التدقيق يجب الحديث عن المخاطر التي تهدد تحقيق الأهداف ، وعلى هذا الأساس يجب وضع ضوابط رقابية قوية للتصدي لهذه المخاطر،و إلا يصبح الفشل محتملا حتى مع ضوابط رقابية ضعيفة.

على سبيل المثال: تشترط قواعد لجنة الأوراق المالية والبورصة (SFC) أن تقوم المنظمات بتصميم وتطبيق نظام للرقابة المحاسبية الداخلية ويقول تقرير تيربنول: يلعب هذا الأخير بالشركة دورا رئيسيا في إدارة المخاطر الهامة لتحقيق أهداف المنشأة ، ويساهم نظام الرقابة الداخلية السليم في الحفاظ على وحدة استثمار حملة الأسهم وأصول الشركة – الفقرة 10– وتسهل الرقابة الداخلية فعالية وكفأت العمليات وتساعد في ضمان اعتمادية التقارير الداخلية والخارجية وتساعد في الالتزام بالقوانين واللوائح[1] – الفقرة 11–.

- **نظام الرقابة الداخلية:** يعتبر السبب الرئيسي لظهور نظام الرقابة الداخلية في انفصال الملكية عن التسيير وكذا كبر حجم المؤسسات وتعّقدها الشيء الذي أدى إلى زيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية الرقابية، كما أصبح أمرا حتميا تقتضيه الإدارة الحديثة للمحافظة على الموارد المتاحة وتحقيق أهدافها والشكل التالي يعبر عن نموذج هذا النظام.

[1] محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص: 254

الشكل رقم (2-2): نموذج ضوابط نظام الرقابة الداخلية



المصدر: طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات والأزمة المالية العالمية ، الاسكندرية، الدار الجامعية،2006 ، ص 269

إن الغرض من هذا النظام هو البلوغ أو الحفاظ على حالة أو وضع مرغوب، أي أن الرقابة تتعلق بالأهداف والتعامل مع المخاطرة وإبقاء الأشياء في حالة من توازن والانسجام ليشمل السياسات والعمليات والمهام والسلوكيات والجوانب الأخرى في المنظمة من أجل:

- التسيير الفعال والكفء وتفادي المخاطر التي تهدد الأهداف؛
- المساعدة في ضمان جودة التقارير الداخلية والخارجية؛
- المساعدة على ضمان الالتزام بالقوانين واللوائح، والسياسات الداخلية.[1]

ت –أخلاقيات التدقيق الداخلي:

[1] طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات –المفاهيم –المبادئ–التجارب– ،مرجع سابق ،بتصرف،ص: 246

تعرف الأخلاقيات بوجه عام على أنها: "مجموعة من المبادئ أو القيم، والتي تتمثل في القوانين، والقواعد التنظيمية والمواعظ الدينية ومواثيق العامة للجماعات المهنية مثل المحاسبين، ومواثيق السلوك للمنظمات المختلفة.[1]

ترتبط هذه المبادئ بالمهنة والممارسة العملية للمراجعة الداخلية ، حيث يتوقع من المراجعين الداخليين تطبيق ودعم المبادئ التالية[2]:

- الاستقامة/النزاهة: استقامة المراجعين الداخليين تنشأ من الثقة التي يمنحونها والتي توفر الأساس للاعتماد على أحكامهم.
- الموضوعية: يُظهر المراجعون الداخليون أعلى درجات الموضوعية المهنية في جمع، تقييم وإيصال المعلومات حول النشاط أو العمل تحت الفحص .يضع المراجعون الداخليون تقييم متوازن لجميع الظروف ذات العلاقة ولا يتحيزون لمصالحهم الشخصية أو بالآخرين في إصدار الأحكام.
- السرية: يحترم المراجعون الداخليون قيمة وحيازة المعلومات التي يحصلون عليها، ولا يفصحون عن هذه المعلومات بدون صلاحيات مناسبة، إلا في حالة الإلزام القانوني أو المهني لفعل ذلك.
- الكفاءة: يطبق المراجعون الداخليون المعرفة، المهارات والخبرات المطلوبة في تقديم خدمات المراجعة الداخلية.

وقد ناد الكثير من الباحثين، بضرورة إضافة محور التقويم الأخلاقي لأعضاء إدارات المراجعة الداخلية ، بمنشات الأعمال، حيث يمثل هذا المحور، ركنا أساسيا في سياق نجاح ، إدارات المراجعة الداخلية، في الالتزام بتقديم مستوى متميز ، من الأداء المهني ، في إطار أخلاقي ،ولعل اهتمام العديد من دول العالم بإرساء ،دليل للسلوك الأخلاقي، سواء لمهنة المراجعة الداخلية ،أو لغيرها من المهن،لبين أهمية هذا المقترح (e.g: finamore Jackson,2005, 2005 ,Childers ,2005)، حيث يرى الباحث أن العمل المهني للمراجعة الداخلية – بوجه خاص– يحتاج إلى ضرورة ارتكازه على مثل هذا المحور ، وخاصة إذا ما روعي في بناءه وتطويره ضرورة الالتزام بمبادئ السلوك الأخلاقي ، المستمدة من الإسلام الحنيف ،حيث يتوقع من مثل هذا البناء ، أن يعمل بكفاءة كنظام تقويم ذاتي، ودليل للسلوك، الواجب على المراجع الداخلي الالتزام به، وبالتحديد إذا ما روعي فيه إرساء مبدأ أو وازع مراقبة الله تعالى، وهو ما يعرف لدى الاتجاهات الغربية و بمحور الرقابة الذاتية، حيث يرى الباحث

1 أمين السيد احمد لطفي دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد، الإسكندرية :الدار الجامعية،2007 ، ص.21

2 عمر على عبد الصمد،مرجع سابق، ص :60

أن مثل هذا البناء ، لا يقتصر بدوره على مجرد تدعيم الدور الهام لمهنة المراجعة الداخلية، بل إن هذا المحور، ليمثل نجاح حوكمة الشركات نفسه ، بما يتضمنه من شفافية وإفصاح[1].

المطلب الثالث :أهمية تحقيق التكامل بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة

تعتبر العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية تقليد قديم عرف بظهور النوعين، إلا أنه زادت أهمية العلاقة مع زيادة متطلبات حوكمة المؤسسات، ففي بيئة الأعمال الحديثة قد أصبح دورهما أكثر تكاملا مما استدعى تعميق العلاقة بينهما وهذا ما سنبرزه في النقاط التالية.

- يؤثر عمل وظيفة المراجعة الداخلية على طبيعة، توقيت ومدى عمل المراجعة الخارجية و على الإجراءات التي ينفذها المراجع الخارجي بغرض فهمه لنظام الرقابة الداخلية، وإجراءات تقدير المخاطر وإجراءات جمع أدلة الإثبات اللازمة للاختبارات التفصيلية، وعند أداء مهام المراجعة الخارجية قد يعتمد المراجع الخارجي على أعمال أدتها وظيفة المراجعة الداخلية مسبقا. وبالمثل أعطى معيار المراجعة الخارجية رقم 2 الحق للمراجع الخارجي في أن يعتمد على إجراءات الرقابة الداخلية التي أعدت بمشاركة المراجعين الداخليين وذلك من أجل تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- محددات قرار اعتماد المراجع الخارجي يؤثر على محددات قرار المراجعة الداخلية، وذلك في 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.
- 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 ومن ثم معالجتها بالطرق المناسبة.[2]

يتضح مما سبق أن التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية له انعكاس ايجابي على حوكمة المؤسسات، وهذا لما توفره من مزايا لأصحاب المصالح سواء داخل المؤسسة أو خارجها والتي يمكن إدراجها فيما يلي:

[1] د.خالد محمد عبد النعم لبيب، مرجع سابق، ص 100_101

[2] صديقي مسعود، « نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر –على ضوء التجارب الدولية »–، مذكرة دكتوراه غير منشورة، تخصص التخطيط الاقتصادي، الجزائر: جامعة الجزائر، 2004، ص–ص:68-69

أ – بالنسبة لأصحاب المصالح داخل المؤسسة:

- توفير معلومات ذات مصداقية تساعد في اتخاذ القرار؛
- خفض تكاليف المراجعة عن طريق التكامل بين النوعين وباستبعاد ازدواجية العمل؛
- إعلام الإدارة عن مواطن الضعف من خلال الآراء حول الأنظمة المعلومات، مسار المعالجة وإلى غير ذلك، مما يسمح لها من القضاء على هذه المواطن.

أ – بالنسبة لأصحاب المصالح خارج المؤسسة: وهم الأطراف الخارجة عن المؤسسة (المستثمرين الحاليون أو المحتملون، البنوك، إدارة الضرائب، صناديق الاستثمار ، البورصة، الموردون، المجتمع المدني..الخ).

- اطمئنان هؤلاء الأطراف عن الرأي المعبر عنه من قبل المراجع الخارجي؛
- شمولية الرأي لكل العناصر الواردة في القوائم المالية الختامية باعتماد التكامل بين النوعين؛
- اطمئنان أصحاب المؤسسة على أموالهم؛
- الضخ المتوازي للمعلومات المفحوصة والتي تعبر عن الواقع الفعلي للعناصر المحتواة في القوائم المالية، مما يسمح للأطراف ذات العلاقة من اتخاذ القرارات المناسبة.[1]

المبحث الثالث:دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات

تلعب لجنة المراجعة دورا هاما في حوكمة الشركات ،بل أصبحت في الوقت الحالي من ركائز حوكمة الشركات، إذ أصبح نجاح هذه الأخيرة ،يعتمد على نجاح لجنة المراجعة، والفشل في العضوية أو الشكل أو الدور أو الكفاءة أو التزام لجنة المراجعة يؤدي إلى إحداث فجوة في حوكمة الشركات، هذا و للدور الذي يمكن أن تلعبه لجان المراجعة في تطبيق حوكمة المؤسسات سنحاول إبراز أهم الأدوار التي يمكن أن تسهم فيها هذه الأخيرة في تكريس مبادئ الحوكمة.

المطلب الأول: تعريف لجان المراجعة:

عرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونين (AICPA) لجان المراجعة على أنها: "لجنة تتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين وذلك لاختيار المراجعين الخارجين ومناقشة عملهم وعلاقتهم مع الإدارة لفحص القوائم المالية ونظم الرقابة الداخلية.[1]

[1] صديقي مسعود، نفس المرجع ، نفس الصفحة

كما عرفت على أنها" :مجموعة تتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير المنفذين يمثلون الوساطة بين المراجع الخارجي والإدارة والمراجع الداخلي في تنظيم أعمال كل منهم والعلاقة فيما بينهم فضلا عن دراسة واقتراح كل ما من شأنه أن يؤدي إلى إعطاء الصورة الصادقة حول مدى تمثيل المعلومات للواقع الفعلي للمؤسسة.

- **المطلب الثاني :تشكيلة ومهام لجنة المراجعة:**

هي لجنة دائمة منبثقة من مجلس الإدارة، وتتكون من عدد لا يقل عن ثلاثة من الأعضاء غير التنفيذيين، ويجب أن يكونوا مستقلين –أي لا يقوموا بأي عمل تنفيذي–، كما ينبغي تجهيز لجنة المراجعة بالشكل الذي يمكنها من الوفاء بالتزاماتها ويتضمن هذا التجهيز عملية الاختيار والتدريب وتنمية المهارات والسماح بالحصول على المعلومات اللازمة، كما على المؤسسة تحديد مجموعة من المؤهلات والكفاءات التي تطبق على كل عضو لجنة مراجعة يتم اختياره[2].

وتجتمع معظم لجان المراجعة كل ثلاث أشهر ، وعادة ما تكون موجودة في المنظمات والقطاعات الحكومية خاصة المنظمات الكبيرة، ويحضر هذه اللجنة المراجعون الداخليون و المراجع الخارجي إذا لزم الأمر، وتسند للجنة سلطات العمل طبقا للأحكام المقررة وتقوم كذلك بفحص المجالات التي تتناسب مع أجندتها[3].

1. مهام لجنة المراجعة:

تتلخص مهام لجنة المراجعة في الإشراف على إدارة المراجعة الداخلية، ودراسة نظام الرقابة الداخلية، والتوصية لمجلس الإدارة بتعين المحاسبين القانونين وفصلهم، وتحديد أتعابهم ومتابعة أعمالهم، وكذلك دراسة القوائم المالية الأولية والسنوية قبل عرضها على مجلس الإدارة وإبداء الرأي والتوصية في شأنها .وإبداء الرأي على السياسات المحاسبية المتبعة والتوصية لمجلس الإدارة في شأنها.

2. معايير فعالية أداء لجان المراجعة:[4]

[1] جورج دانيال غالي، تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة و تحديات الألفية الثالثة ، مصر: الدار الجامعية، 2001 ، ص: 76

[2] عمر على عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، مرجع سابق، ص:110

[3] طارق عبد العال حماد ، حوكمة الشركات –المفاهيم، المبادئ، التجارب ،مرجع سابق ،بتصرف،ص: 149

[4] د . عيد بن حامد الشمري، دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات المساهمة بالمملكة العربية السعودية، كلية إدارة الأعمال – جامعة الملك سعود،2010،ص :12

أ – **الاستقلال:**أي أن يكون عضو مجلس الإدارة يتمتع بالاستقلالية التامة ومما ينافي الاستقلال نذكر بعضا منها:

– أن يكون مالكًا لما نسبته خمسة في المائة أو أكثر من أسهم الشركة أو أي شركة من مجموعتها.

– أن تكون له صلة قرابة من الدرجة الأولى مع أي من أعضاء مجلس الإدارة أو كبار التنفيذيين في الشركة أو في أي شركة من مجموعتها.

– أن يكون موظفًا خلال العامين الماضيين لدى أي من الأطراف المرتبطة بالشركة أو بأي شركة من مجموعتها كالمحاسبين القانونيين وكبار الموردين، أو أن يكون مالكًا لحصص سيطرة لدى أي من تلك الأطراف خلال العامين الماضيين." وسيطبق هذا التعريف عند تعيين أي عضو مجلس إدارة ابتداءً من تاريخ 2012/01/01 مثلا.

ب –**التأهيل العلمي و الخبرة العملية:** يجب أن يكون من بين أعضاء لجنة المراجعة ممن يتوفر لديهم قدر كبير من الدراية والمعرفة بالأمور المحاسبية والمالية وغيرها؛

ت –**بذل العناية اللازمة:** يتطلب من العضو بذل العناية اللازمة على سبيل المثال: التواجد بشكل دوري في الشركة و معايشة الأحداث والمشاكل التي تحدث بالشركة و المتابعة المستمرة للإدارة المالية وإدارة المراجعة الداخلية و المناقشة والحوار المستمر مع المراجع الخارجي؛

ث –**دورية الاجتماعات:** يجب أن يحرص العضو على حضور الاجتماعات الدورية، ويمكن ألا يقل عدد الاجتماعات عن ٦ اجتماعات وألا يزيد عن ١٢ اجتماع في العام حتى تكون هناك متابعة ومعايشة من جانب لجنة المراجعة للأحداث والأنشطة المختلفة بالشركة.

المطلب الثالث: دور لجان المراجعة في زيادة فعالية حوكمة الشركات

وتعتبر لجان المراجعة تطويرا لعملية المراجعة في معناها الواسع ، إذ جاءت فكرتها بهدف توفير وسيلة فنية رقابية تعمل على حماية أصحاب المصالح المختلفة بالمنظمة من خلال توفير تأكيدات إضافية بأن مجالس إدارة المنظمات تؤدى مسئولياتها ووكلاء عنهم بكفاءة وفعالية . فلجان المراجعة تقوم بالتأكد من وجود بيئة رقابية داخلية فعالة، ذات جودة مرتفعة مع توافر نظام معلومات رسمي سليم يضمن جوده التقارير المالية وغير المالية المعدة سواء للنشر العام أو للاستخدام الداخلي، كما أن وجود لجنة مراجعة يؤدى إلى تدعيم المركز الاقتصادي للمنظمة من خلال تزويد باقي أعضاء مجلس الإدارة بالمعلومات الملائمة و الكافية لتحسين قرارات المجلس في إدارة شئون المنظمة، فهي خط اتصال رسمي بين أعضاء المجلس التنفيذيين وغير التنفيذيين مما يحد من مشكلة عدم

تناسق المعلومات داخل المجلس وتخفيض تكاليف الوكالة وما يتبعه من إحكام سيطرة المجلس على المنظمة، وبالتالي رفع الجودة الشاملة للمنظمة.

ولغرض تحمل مسؤولياتها الإشرافية بصورة أفضل فإنها تعتمد على وظيفة المراجعة كأحد الدعائم الأساسية التي تساعدها في تحقيق حوكمة أفضل للمؤسسات، فهي تعتبر مورد هام لتعزيز ودعم لجنة المراجعة، وهذا فيما يخص تقديمها لخدمات التأكيد والاستشارة خصوصا فيما يخص نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، كما أنها عبارة عن حلقة وصل بين لجنة المراجعة والمستويات الأخرى من الإدارة وهذا من خلال[1] :

- توفير البيئة الملائمة لأداء أنشطتها المتعلقة بالحوكمة) تقدير المخاطر، تقييم إجراءات الرقابة الداخلية، تفعيل وتعزيز العلاقة بين أطراف حوكمة المؤسسات).
- التأهيل البشري والتدعيم المادي لوظيفة المراجعة الداخلية
- تدعيم استقلال المراجع الداخلي.
- تفعيل التنسيق بين المراجع الداخلي والخارجي.

وفي الأخير يمكن القول أن لجنة المراجعة أصبحت تعتمد على المراجعة –الداخلية ،الخارجية–، كأحد الدعائم الأساسية التي تساعدها في تحقيق حوكمة أفضل للمؤسسات، وهذا فيما يخص تقديمها لخدمات التأكيد والاستشارة، خصوصا فيما يخص نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، كما أنها عبارة عن حلقة وصل بين لجنة المراجعة والمستويات الأخرى من الإدارة.

[1] صديقي مسعود، مرجع سابق ،ص:170

المبحث الرابع:دور مجلس الإدارة في تفعيل حوكمة الشركات

تكلمنا في بداية الفصل الأول عن نظرية الوكالة، وبالضبط عن انفصال الملكية عن الإدارة في الشركات المساهمة وإلى تفتت الملكية وتوزيعها على عدد كبير من حملة الأسهم، بعضهم أو الغالبية العظمى منهم يملكون عدداً قليلاً من الأسهم وقلة قليلة منهم تملك عدداً كبيراً من أسهم الشركة، الأمر الذي يترتب عليه ضعف قدرة الملاك على التحكم في تصرفات الإدارة، بالإضافة إلى وجود قلة من حملة الأسهم لهم اليد العليا في توجيه سير هذه الشركات العملاقة، وبالتالي يترتب عن ذلك طرح سؤال هام وهو: كيف يمكن أن تساهم الإدارة في موضعها عن مصالح الأطراف الفاعلة داخل المنظمة و المجتمع اعتمادا على مبادئ الحوكمة ؟ وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المبحث.

المطلب الأول: ماهية مجلس الإدارة

1. **تعريفه:** وهو الهيئة العليا التي تحكم المؤسسة يتم اختياره من مجموعات مختلفة من المساهمين، وهو مسئول عن مراقبة تنفيذ أهداف المؤسسة كما حددتها الجمعية العامة السنوية، يتكون من أعضاء تنفيذيين وغير تنفيذيين في المنظمة[1].
2. **مسؤولية مجلس الإدارة:** يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات التوجه الاستراتيجي للشركة التابعة والرصد الفعال للإدارة بواسطة مجلس الإدارة، ومسئولية المجلس أمام الشركة والمساهمين، وعلى المجلس أن يحرص على الحصول على المعلومات الكافية، وأن يتعامل بعدالة مع كافة المساهمين، وأن يضمن التوافق مع القوانين السارية...الخ، ومراجعة الأداء وسياسة المخاطر، وكذلك ضمان النظم الملائمة للرقابة الداخلية قائمة – وخاصة – نظم إدارة ومتابعة المخاطر والرقابة المالية والتوافق مع القوانين والإفصاح والاتصالات...الخ.[2]

[1] عمر عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، مرجع سابق، ص:141

[2] محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي و الإداري، مرجع سابق، ص: 11

كما يعتبر المجلس مسئولا أمام المساهمين، وكوكيل عنهم، وبالتالي كل أحكام الوكالة في القانون المدني تسري على مجلس الإدارة. كما أنه مسئول مسؤولية جنائية عن أي تحريف أو تزوير في المعلومات الخاصة بالمؤسسة[1].

المطلب الثاني :تشكيلة مجلس الإدارة

يتم انتخاب أعضاء مجلس الإدارة من قبل المساهمين من خلال الجمعية العامة التي تعقد سنويا، ويتولى المجلس تعيين رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب (المدير العام)، ويقوم أعضاء مجلس الإدارة بإدارة المؤسسة واتخاذ القرارات الإستراتيجية ومن ضمنها توزيع الأرباح، كما أن عدد أعضاء مجلس الإدارة يختلف من دولة إلى أخرى ومن مؤسسة إلى أخرى ويتكون من :

1. المدير التنفيذي (رئيس مجلس الإدارة):

تحت مستوى مجلس الإدارة في الخريطة التنظيمية يقع المدير التنفيذي، وتحت هذا المدير التنفيذي توجد مجموعة من المديرين يطلق عليهم مستوى الإدارة العليا. ويتضمن هذا المستوى مدير عام الأقسام أو القطاعات، وهذا يمثل النظام البيروقراطي للمنظمة[2].

يعترف تقرير (كادبيري) بأهمية رئيس مجلس الإدارة كما يلي:" أن دور رئيس مجلس الإدارة في تامين حوكمة جيدة للشركة دور حاسم، فهو مسئول عن ايجابية عمل المجلس وعن التوازن في عضويته، بما يخضع لموافقة المجلس والمساهمين، ولضمان أن كل الموضوعات ذات العلاقة مدرجة على جدول الأعمال، ولضمان أن الأعضاء التنفيذيين وغير التنفيذيين على حد سواء- يتمكنون من القيام بكل أدوارهم في أنشطة المجلس بل يتم تشجيعهم على ذلك، ويجب أن يكون الرئيس قادرا على المعرفة الحقيقية بأعمال الإدارة اليومية للأعمال، وذلك لضمان أن المجلس بيده الرقابة الكاملة على شؤون الشركة واهتمامها بالالتزامات نحو المساهمين " [3]

وقد أعد معهد المديرين معايير لدور رئيس المجلس وهي:[4]

- العمل كقائد للشركة.

---

1 سميحة فوزي، تقييم مبادئ حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية، ورقة عمل رقم (82) ، المركز المصري للدراسات الاقتصادية بالتعاون مع مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة: مركز المشروعات الدولية الخاصة، 2003 ، ص: 31

[2] عدنان بن حيدر بن درويش، مرجع سابق، ص: 71

[3] محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي و الإداري، مرجع سابق، ص: 179

[4] نفس المرجع، نفس الصفحة.

- رئاسة المجلس والاجتماعات العمومية واجتماعات المجلس.
- أن يقوم بدور القائد في تحديد تكوين وهيكل المجلس.

2. الإدارة العليا:

تشمل وظائف الإدارة العليا الوظائف التالية : التخطيط، التنظيم، التوجيه، والتنسيق ، والرقابة ،والتي تحدد الأطر التي تعمل فيها الإدارة العليا.بالإضافة إلى مهام ؛

- اتخاذ القرارات التنفيذية؛
- الاجتماع بالمديرين التنفيذيين وتنمية الأفكار؛
- الحرص على استخدام الموارد المتاحة بكفاءة؛
- القيام بالإجراءات العقابية اللازمة...الخ.

3. اللجان التابعة:

يتم جزء كبير من عمل مجلس الإدارة الهام عند مستوى اللجان الفرعية، ثم يرفع بعد ذلك إلى المجلس بكامل أعضائه للموافقة عليه. وتشمل بعض مجالس الإدارة لجنة تنفيذية،ولجنة مالية ولجنة للعلاقات الاجتماعية ولجنة لحوكمة الشركات ضمن لجان أخرى.واللجان الأكثر شيوعا لمجالس الإدارة كالتالي [1]:

أ - **لجنة الراجعة أو التدقيق**: (سبق الكلام عنها)؛

ب - **لجنة التعويضات (الحوافز والمكافآت)** : وهي اللجنة المسئولة عن وضع وتصميم حزمة التعويضات التنفيذية، إلا أن هذه الأخيرة تتمتع بمسئولية أقل من لجنة المراجعة.

- يجب أن تضم لجنة المكافآت ثلاث أعضاء على الأقل يتمتعون بالاستقلالية ويجب أن يتم نشر كل المعلومات عنها.
- يجب أن تكون هذه اللجنة قد فوضت المسئولية بالنسبة لوضع المكافآت لكل المديرين التنفيذيين والرئيس. وعليها أن تضع مستوى وهيكل المكافآت للتنفيذيين و المديرين. وهي مسئولة أيضا عن تعيين مستشاري المكافآت.
- لا ينبغي أن يكون شخص واحد عضوا في اللجان الثلاثة (لجنة المراجعة- لجنة المكافآت- لجنة الترشيحات).[2]

[1] طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص ص:217-

[2] محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي و الإداري، مرجع سابق، ص: 178

ت – **لجنة الترشيحات** : وتبحث لجنة الترشيحات عن مرشحين لشغل الوظائف الشاغرة الوشيكة بين مقاعد المجلس في انتخابات المساهمين السنوية.

المطلب الثالث: مهام مجلس الإدارة

يجب أن يتيح إطار حوكمة المؤسسات الخطوط الإرشادية والإستراتيجية لتوجيه المؤسسات،كما يجب أن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة، وأن تتم مساءلة مجلس الإدارة من قبل المؤسسة والمساهمين، هذا بالإضافة للمسؤوليات التالية:

- ✓ يجب أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس توافر كامل المعلومات، وكذا على أساس النوايا الحسنة، وسلامة القواعد المطبقة، كما يجب أن يسعى لتحقيق مصالح الشركة والمساهمين؛
- ✓ ينبغي أن يعمل مجلس الإدارة على تحقيق المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين؛
- ✓ يضمن مجلس الإدارة التوافق مع القوانين السارية، وأن يأخذ في الاعتبار اهتمامات كافة أصحاب المصالح؛
- ✓ مراجعة وتوجيه إستراتيجية الشركة، وخطط العمل وسياسة المخاطرة والموازنات السنوية، وخطط النشاط، وأن يضع أهداف الأداء وأن يتابع التنفيذ وأداء الشركة، كما ينبغي أن يتولى الإشراف على الإنفاق الرأسمالي وعلى عمليات الاستحواذ، وبيع الأصول؛
- ✓ اختيار المسئولين التنفيذيين وتحديد المرتبات والمزايا الممنوحة لهم؛
- ✓ ضمان الطابع الرسمي والشفافية لعملية ترشيح أعضاء مجلس الإدارة؛
- ✓ متابعة صور تعارض المصالح المختلفة بالنسبة للإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة، والمساهمين؛
- ✓ متابعة فعالية حوكمة المؤسسات التي يعمل المجلس في ظلها وإجراء التغييرات المطلوبة...الخ[1]

المطلب الرابع: مجلس الإدارة وحوكمة الشركات

1. نظرية الوكالة وحوكمة الشركات:

اعتمادا على ما سبق فإن:

- ❖ حوكمة الشركات تعني ببساطة وبصفة محددة واعتمادا على نظرية الوكالة أن يقوم مجلس الإدارة نيابة عن المستثمرين بمساءلة المديرين ومحاسبتهم عن أدائهم لتحقيق أهداف الشركة، وهذا هو السبب الأساسي في

[1] مركز المشروعات الدولية الخاصة، دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية، القاهرة،2005، ص: 33

وجوب إعطاء درجة كافية من الاستقلال لمجلس الإدارة تمكِّنه من تقنين قدرته في رقابة المديرين وفصلهم إذا لم يحققوا الأداء المطلوب.

- ❖ أن المحور الذي ترتكز عليه الحوكمة الجيدة هو مجلس الإدارة، فبدون مجلس إدارة فعال فإن كل المجهودان المبذولة للإصلاح ستكون قاصرة، فمجلس الإدارة الجيد يضمن للمستثمرين في الشركة بأن الأصول التي قاموا بتوفيرها يجري استخدامها من جانب مديري الشركة ووكلائهم لزيادة قيمة للشركة، ومن ثم تحقيق قيمة أفضل للمستثمرين، كما يضمن لهم عدم ضياع أو إساءة استخدام رأس المال، بل إن رأسمالهم يستخدم لتحسين الأداء الاقتصادي للشركة وهو ما يؤدي بدوره إلى زيادة قيمة الشركة والرفاهية الاجتماعية بصفة عامة.

2. علاقة مجلس الإدارة بوظائف الرقابة:

تعتبر العلاقة بين وظائف الرقابة من جهة ومجلس الإدارة والإدارة العليا من جهة أخرى عبارة عن علاقة تأثير وتأثر حيث كلما عمل مجلس الإدارة على توفير البيئة المناسبة لعمل وظيفة الرقابة كلما تجسد أكثر مفهوم حوكمة الشركات والعكس صحيح، وهذا من خلال:

- إنشاء لجان المراجعة وتفعيل دورها داخل المنظمة.
- الاختيار المناسب لفريق عمل المراجعة، وهذا فيما يخص الخبرات والمهارات اللازمة مع القيام بتدريب دوري لهم.
- تدعيم استقلالية وظيفة الرقابة.

كما يمكن لوظائف الرقابة ولجان المراجعة تقديم العون لمجلس الإدارة والإدارة العليا في الوفاء بمسؤولياتهم في حوكمة المؤسسات، وهذا فيما يخص:

- مساعدة مجلس الإدارة على الالتزام الذاتي بالحوكمة
- التركيز على القواعد وآداب السلوك الأخلاقي بالمؤسسة ومن مدى كفايتها لتحقيق الهدف منها.
- مراعاة الإفصاح والشفافية عند إعداد وتنفيذ خطة المراجعة السنوية.

وأخيرا يمكن القول أن باعتبار مجلس الإدارة والإدارة العليا من الأطراف الأساسية لحوكمة المؤسسات، والتي لها تأثير فعال على جودة الحوكمة المنبثق من تأثيرها في باقي أطراف الحوكمة استلزم وجود تفاعل بين وظائف الرقابة ولجان المراجعة والإدارة، وهذا بمدها بالنتائج المطلوبة في ما يخص تقدير المخاطر، وتقييم نظام الرقابة وكذلك الإفصاح الدوري للإدارة عن الأنشطة التي تنفذها سلطاتها ومسؤولياتها، حيث أصبح مجلس الإدارة والإدارة العليا تعتمد على وظائف الرقابة الداخلية والخارجية بالإضافة للجان المراجعة في تحسين وتفعيل عملية حوكمة المؤسسات.

خاتمة الفصل:

على ضوء دراستنا لآليات الرقابة في هذا الفصل نستنتج أن الحوكمة هي عبارة عن مجموعة المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بعملية المراقبة والمراجعة لعمليات المؤسسة والنظم الموجودة التي أنتجت تلك العمليات بهدف إبداء رأي فني محايد عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة أو عن مركزه المالي في نهاية الفترة المحددة من أجل حماية المستثمرين والإطراف الفاعلة داخل وخارج المؤسسة، وأيضا من أجل المساهمة في إعطاء قيمة مضافة للمؤسسة وللمجتمع ككل.

ومهما تكن صرامة النظم و الإجراءات الرقابية للمؤسسة فإنها تبقى دائما في حاجة أكثر إلى تحلي أطراف الرقابة بمعايير وقواعد السلوك الأخلاقي ، وهي في نفس الوقت تعتبر الضامن الأساسي الذي يتم بواسطته الاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة من مستخدمي هذه القوائم.

الفصل الثالث: واقع الممارسة المهنية لآليات الرقابة في إطار الحوكمة

تمهيد:

تحاول الجزائر كباقي الدول مسايرة التطورات الاقتصادية التي تشهدها الساحة الدولية في التحكم في آليات اقتصاد السوق، الذي أصبح منطق مفروض لا يمكن أن نتجاهله وفي هذا السياق تكون الظروف ملائمة لانتشاء شركات المساهمة وشركات الأموال التي تكون فيها الأدوات الرقابية أحد ركائزها، وتشهد هذه الأخيرة خلال مراحل تطورها مجموعة من التغيرات إما على مستوى التشريع أو على مستوى الوسائل والآليات المستخدمة وهذا بهدف ضمان الفعالية لنشاط المؤسسات.

وسنتناول في هذا الفصل الدراسة الميدانية لموضوع البحث، حيث نقف من خلاله على واقع الممارسة المهنية لآليات الرقابة وللحوكمة في الجزائر، وعرض النتائج المتحصل عليها من خلال البحث، مع الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة في الإشكالية البحث، كما يتم تقديم بعض الاقتراحات والتوصيات في نهاية الدراسة ولتحقيق ذلك سوف نتناول في هذا الفصل النقاط الرئيسية التالية:

المبحث الأول: نظرة عن واقع تطبيق الحوكمة في الجزائر من ناحية مدى تطور الآليات الرقابة

المبحث الثاني: تقديم الإطار المنهجي للدراسة التطبيقية

المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات العامة

المبحث الأول: نظرة عن واقع تطبيق الحوكمة في الجزائر من ناحية مدى تطور الآليات الرقابية

إن موضوع الحوكمة لم يكن مطروح للنقاش في الجزائر، إضافة إلى أن هذا المصطلح لم يلقى الانتشار الواسع بين المسؤولين وأجهزة الإعلام، لكن بعد نجاح الهيئات المالية الدولية وعلى رأسها صندوق النقد الدولي والبنك العالمي بضرورة تبني مبادئ الحوكمة سواء على المستوى الكلي في إدارة الاقتصاد أو على المستوى الجزئي في إدارة المؤسسات، ونظرا لتصنيف الجزائر في مراتب جد متقدمة في قضية المشاكل البيروقراطية وضعف مناخ الاستثمار، أصبحت قضية الحوكمة تطرح بإلحاح أكثر.[1]

وبشكل عام موضوع الحوكمة في الجزائر أصبح من الموضوعات الجديرة بالاهتمام، مثلها كباقي دول العالم سواء المتقدمة منها أو نامية، ولزيادة التكامل مع المجتمع الاقتصادي سعت الجزائر إلى بناء إطار مؤسسي لحوكمة المؤسسات، حيث عملت على تحسين مناخ الأعمال بها وانفتاح اقتصادها. فضلا عن قيام الحكومة بتنفيذ إصلاحات هيكلية وكذا إصدار ميثاق الحكم الراشد سنة 2009 كمسعى يهدف إلى تطبيق مبادئ الحوكمة على أرض الواقع ووضع أساس قانوني وتنظيمي فعال يشجع على الشفافية وكفاءة الأسواق.

وحتى تتضح الصورة أكثر لواقع تطبيق الحوكمة في الجزائر ارتأينا التطرق في هذا المبحث إلى بعض النقاط الحساسة والجديرة بالاهتمام في بيئة مثل الجزائر والمتعلقة بالشفافية والإفصاح وعلاقتها بالمعلومات المحاسبية ومدى انعكاسها على سوق الأوراق المالية وسنحاول دراسة هذا الموضوع من ناحية مدى تطور مهنة المراجعة ومجلس الإدارة ومؤسسات المساهمة في الجزائر باعتبارها أحد الركائز الأساسية لتطبيق الحوكمة:

المطلب الأول: الشفافية والإفصاح كأحد ركائز ومقومات الحوكمة

يعتبر مبدأ الشفافية والإفصاح من أهم ركائز الاقتصاد الناجح ، ولا يمكن لاقتصادنا أن يزدهر وان يستقطب الاستثمار إذا لم تكن هناك شفافية كافية في جميع القطاعات وعلى كل المستويات فالإدارة غير الشفافة هي إدارة فاسدة، ولغياب الشفافية تأثير سلبي على النمو الاقتصادي إذ أن تغيير المعلومات الصحيحة والدقيقة عن المستثمرين سيدفعهم إلى اتخاذ قرارا ت خاطئة وبالتالي يعمل المستثمرون على توجيه استثماراتهم إلى

[1] عبدي نعيمة، (دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات – دراسة حالة الجزائر–)، مذكرة ماجستير مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،تخصص مالية مؤسسة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر،سنة 2009،غير منشورة)، ص:147.

بلدان أخرى حيث الشفافية لا تحجب أية معلومة عن مساهميها مهما كانت سيئة ، فالشفافية تشكل مصدرا أساسياً لتعزيز الحكم السليم وهى ما يحتاجه المستثمرون.

1. مفهوم الإفصاح:

أ - **تعريف:**

يعرف الإفصاح بشكل عام بأنه: بث المعارف أو نقل المعلومات من مصدر إنتاجها إلى مستقر الاستفادة منها أو استخدامها، فالإفصاح هو نقل هادف إلى نقل المعلومات ممن يعلمها لمن لا يعلمها.

ويعني الإفصاح إتباع سياسة الوضوح الكامل وإظهار جميع الحقائق المالية الهامة التي تعتمد عليها الأطراف المهتمة بالمشروع، ويعد الإفصاح الكافي من أهم المبادئ الرئيسية لإعداد القائم المالية، وهدا يعني أن تشمل القائم المالية و الملاحظات و المعلومات الإضافية المرفقة بها، كل المعلومات المتاحة المتعلقة بالمشروع لتجنب تضليل الأطراف المهتمة بالمشروع. [1]

نلاحظ من خلال التعاريف السابقة تركيزها على موضوع توصيل المعلومات إلى المستفيدين منها بصيغة توضح حقيقة الوضع المالي للمنشأة دون تضليل بالشكل الذي يسمح بالاعتماد على تلك المعلومات في اتخاذ القرارات .

ب **-شروط الإفصاح:** ولكي تتمكن المعلومات المحاسبية المعروضة في القوائم المالية من تحقيق هدفها في الإفصاح فأنها يجب أن تتمتع بالصفات التالية:

1) **الشمولية:** تشير هذه الخاصية إلى شمولية القوائم المالية على المعلومات حيث تستعمل المعلومات الشاملة للإجابة عن كل استفهام لأن عدم القدرة على إعطاء الإجابة الصحيحة والسليمة يدل على عدم شمولية هذه المعلومات.
2) **الدقة:** من أهم خصائص المعلومات الجيدة الدقة في وصف وتصوير المركز المالي للمنشأ ة، موضوع الدراسة وتحديد مصادر التدفقات النقدية الداخلة وأوجه تصريف التدفقات ا النقدية الخارجة.

[1] جاوحدو رضا، مايو عبد الله، مداخلة بعنوان :**دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية و الإفصاح**، محور المداخلة: مبادئ و ممارسات الحوكمة المحاسبية ، الملتقى الدولي الأول حول : الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع رهانات وآفاق ، جامعة العربي بن مهيدي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ، 07_08 ديسمبر 2010 ، أم البواقي ، الجزائر، ص:7

3) **الملائمة:** ما يميز هذه الخاصية هو أن تكون المعلومات مرتبطة ووثيقة الصلة بالقرارات التي يتم اتخاذها والمعلومات المحاسبية هي التي تكون قادرة على إيجاد فرق في قرارات المستثمرين والدائنين وتتأثر ملائمة المعلومات بطبيعتها وأهميتها.

4) **التوقيت:** يعتبر الوقت عامل مهم في توفير المعلومات لمتخذي القرار قبل أن تفقد قدرتها في التأثير على القرارات المتخذة، لذلك لا بد من مراعاة التوقيت في إعداد وعرض القوائم المالية.

5) **الوضوح:** الوضوح هو خلو المعلومات المعروضة في القوائم المالية من الغموض والالتباس بحيث يسهل على مستخدمي القوائم المالية فهمها بسهولة وبسرعة لتكون أكثر فائدة.[1]

هذا وتبقى هناك الممارسات الخاطئة في الإفصاح مثل:

- عدم كفاية الإفصاح بتقرير مجلس الإدارة.
- عدم كفاية الإفصاح عن المعاملات مع أطراف ذوي العلاقة.
- التلاعب في إعلان نتائج الأعمال بالإصدارات الصحفية...[2]

ت –الإجراءات اللازمة لنجاح قواعد الإفصاح والشفافية في الجزائر:

حتى يكون للضوابط الداخلية لحوكمة المؤسسات أثر ملموس كما أشرنا سابقا على اقتصاديات الدولة لابد من توفر مجموعة من الإجراءات والتشريعات التي نوردها فيما يلي:

- ✓ حقوق الملكية والعلاقات السليمة مع أصحاب المصالح وقوانين واضحة تحدد على وجه الدقة من يملك؛
- ✓ العلاقات السليمة مع أصحاب المصالح تقوم على أساس العدالة والوضوح؛
- ✓ نظم ضريبية، قضائية ومحاسبية شفافة؛
- ✓ إجراءات واضحة المعالم ودقيقة وشفافة تنص على كيفية وتوقيت إجراء خوصصة المؤسسات؛
- ✓ وجود نظام قضائي مستقل ويعمل بشكل جيد يسهر على تنفيذ القوانين باستمرار وبكفاءة وعدالة؛
- ✓ إصلاح الإدارات، الأجهزة الحكومية وإنشاء آليات للمشاركة...الخ.

[1] ماجد إسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية ، بحث مقدم لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009، ص ص: 50 – 51.

[2] بالعادي عمار،جاوحدو رضاء، مرجع سبق ذكره ، ص09

ث –مدي تأثير قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح:

إن قوة حوكمة الشركات تتطلب إيجاد الأنظمة والقوانين ومتطلبات نظام الشركات والمعايير المهنية الصادرة من جهة وبين مجالس إدارات الشركات ولجان المراجعة من جهة أخري كما يجب أن تقوم الشركة بتوفير الشفافية و الإفصاح وتزويد المستثمرين والجمهور بكافة المعلومات الضرورية التي يحتاجها المستثمر في اتخاذ قراره الاستثماري.

كذلك وجوب تصميم الإفصاح بما يضمن تحسين نوعية القوائم المالية المعروضة باستخدام معايير المحاسبة الدولية وكذلك متطلبات عملية بخصوص موضوعات معينة مثل :الجوهرية وفرضية استمرار المنشأة واختيار السياسات المحاسبية عندما لا يكون هناك معيار ثابت، وعرض المعلومات للمقارنة.

ومما سبق يتضح أن الهدف الأساسي من الإفصاح والشفافية هو التأكد من توافر المعلومات المالية وغير المالية.

(الإفصاح الفوري عن الأحداث الجوهرية التي تؤثر على المركز المالي للشركة) لكافة المتعاملين في السوق في وقت واحد وبالشكل الذي يساهم في اتخاذ قرارات الاستثمار ويشمل أيضاً الإفصاح بشكل عام عن المعلومات المرتبطة بالقوائم المالية وأداء الشركة وهيكل الملكية وفقاً لمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية أو المحلية المطبقة.[1]

2. معوقات الشفافية:[2]

هناك العديد من العوامل التي تعوق سريان مبدأ الشفافية وهى تنتشر بصفة خاصة في دولنا النامية ويمكن تصنيف هذه المعوقات تحت واحد أو أكثر من العوامل التالية:

1) **الفساد** : حيث تتسم الدول الناشئة والتي خرجت مؤخرا من مرحلة الحزب الواحد والتخطيط المركزي وهيمنة المؤسسات الحكومية على وسائل الإنتاج ، بصفات متعددة لا تدرى أن كان بعضها سببا للفساد أم نتاجا لها ، مثل الفقر الشديد وعدم احترام القانون وما سيتتبعه من مظاهر الفوضى والإرهاب النفسي والخوف من الحكومة والتهديد بالعزل أو الحبس وانتشار الشائعات ذات الأثر السلبي على الروح المعنوية والرشوة والمحسوبية وسيطرة رأس المال الخاص على معظم السياسيين.

2) **الجهل** : حيث أن العديد من القائمين على الإنتاج أو تقديم الخدمات سواء على المستوى الخاص أو العام هم نتاج مرحلة الحكم الشمولي في المجتمعات الناشئة في الستينات والسبعينيات وأن أفراد

[1] ماجد إسماعيل أبو حمام، مرجع سبق ذكره، ص ص: 51 – 52.

[2] جاوحدو رضا، مايو عبد الله، مداخلة بعنوان :دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية و الإفصاح، مرجع سابق، ص ص:08- 09

الشعب كمنتجين أو كمستهلكين لهذه السلع والخدمات كان يهمهم فقط أثناء تلك المرحلة الحصول على المنتج أو الخدمة بأفضل نوعية وأقل سعر دون الإلمام بالحد الأدنى من المعلومات اللازم توفيرها للمستهلكين (بلد المنشأ – الصلاحية ... الخ) وهى الحقبة التي كانت لا تقيم وزنا للمواطن ولا لحقه في الحصول على الحد الأدنى من الشفافية المطلوبة ليس فقط بخصوص ما يستهلكه وإنما أيضا بشأن أحوال الدولة بصفة عامة.

3) **ضعف أو غياب الإطار القانوني اللازم لحماية المواطن من غياب الشفافية** مما يزيد من تفاقم المشكلة وصعوبة التعامل معها ومن المفيد الإشارة هنا إلى أن القوانين الحالية على سبيل المثال لا تجرم جنائيا استغلال المعلومات الداخلية في الشركات المتداولة بالبورصة أو الممارسات الاحتكارية أو غيرها من الممارسات السلبية السائدة والمتعلقة بغياب الشفافية أو سوء استخدام هذا الغياب.

المطلب الثاني:تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر

لقد بدأ تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر سنة 1969، حيث أشار الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 في مادته 38 إلى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها. [1] كما تناول المرسوم رقم 173/70 المؤرخ في 1970/11/16 تحديد مهام وواجبات المراقب واعتبر حينها مراجع الحسابات كمراقب دائم على تسيير المؤسسات العمومية، وخول ممارسة هذه الوظيفة لموظفي الدولة التاليين:المراقبين العامين للمالية،مراقبو المالية، مفتشو المالية،وبصدور الأمر الرئاسي رقم 83/71 الصادر بتاريخ 1971/09/29 تناول مندوب الحسابات للمؤسسات الخاصة والخبراء في المحاسبة لدى المحاكم واشترط تعيينهم من الخبراء المرخصين بذلك.[2]

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكل المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعقد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي، أجبر المشرع الجزائري على أن يسن آليات رقابية تحد من أنواع الاختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة، وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم 05/80 المؤرخ في 1980/10/30 المقرر لإنشاء مجلس محاسبة، والذي

1 مناعي حكيمة، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة باتنة، 2008، ص:34

2 المادة رقم 47 من الأمر رقم 71-82 في الجريدة الرسمية المؤرخة في 1971/12/29، ص:1856

ينص في مادته رقم 05 " مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبة، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها "[1]

وعموما يمكن القول أن تطور مراجعة الحسابات في الجزائر كان بطيئا نتيجة غياب الحاجة إليها في ظل الملكية العامة لوسائل الإنتاج واحتكار الدولة للحياة الاقتصادية إلى غاية صدور القانون رقم 01/88 المؤرخ في 1988/01/12 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، إن هذا القانون يوضح المهام الجديدة لمهنة المراجعة بما يمكنها من مواكبة هذا التغير في الحياة الاقتصادية وبما يسمح من مزاولة الرقابة على المؤسسات.

المطلب الثالث: المعايير العامة للمراجعة في الجزائر[2]

- **أولا: الإعداد العلمي والمهني للمرجعين في الجزائر**

إن تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر قد استند إلى مجموعة من القوانين والمعايير والأوامر سميت بمجموعة النصوص التشريعية والقانونية المتعلقة بضبط المحاسبة والصادرة من وزارة المالية وتحت إشراف المديرية العامة للمحاسبة، وقد جاءت هذه القوانين في شكل مجموعة من المواد وتظهر تحت قانون أو أوامر أو مرسوم أو مقر، وتنظمن الشروط الواجب توفرها في المراجعين لممارسة المهنة ومن بينها التأهيل العلمي والعملي للمراجعين.

- **ثانيا: الاستقلال وحياد المراجع في التشريع الجزائري**

يعتبر الاستقلال احد المبادئ الأساسية والتقليدية لعمل المراقب أو المراجع،بالإضافة إلى أنه أحد ركائز الحوكمة، وهناك من يرى أنه إذا كان لمهنة المراجعة أن تحتفظ باحترام من يعتمدون عليه، فانه ينبغي أن تتمتع هذه الوظيفة بالاستقلال.

إن من أهم العناصر التي تسهم في عملية تكريس الحوكمة وتفعيلها هي في حياد واستقلال المراجع حول ما يبديه من رأي على القوائم المالية، وعدم خضوعه لتأثير وسلطة العميل الذي يقوم بمراجعة أعماله، فكلما كان المراجع يتمتع باستقلالية أكبر يكون له رأي محايد غير متحيز في الأمور التي يقوم بمراجعتها.

[1] جاوحدو رضا، بلعادي عمار ، الملتقى الدولي الأول حول : الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع رهانات وآفاق ، مرجع سابق ، ص:07

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، رقم 32، بتاريخ 1999/03/24، ص:04

ويعبر المراجع عن رأيه المهني في تقرير المراجعة، ويعتبر هذا التقرير بمثابة الدليل عن قيام المراجع بالعمل، ولهذا ينبغي أن يحدد فيه بوضوح وصراحة نطاق الفحص الذي قام به، وما يراه بالنسبة لصدق القوائم المالية.

فقيمة تقرير المراجع تعتمد على مدى إتباعا المراجع لمعايير المراجعة المقبولة قبولا عاما.

إن التشريعات الحالية والمعمول بها تلزم محافظ الحسابات في أغلب الحالات تقديم نتائج أعمالهم في تقرير ناجح ومقبول، وذلك حسب المهمة الموكلة إليه سواء تقرير عام أو تقرير خاص (مهة خاصة).

وما تجدر الإشارة إليه أن محافظ الحسابات ملزم بإصدار إحدى التصريحات التالية:

- التصديق الصريح والبسيط بدون تحفظات؛
- التصديق مع التحفظ؛
- رفض المصادقة مع إعطاء مبررات؛
- عدم القدرة على المصادقة.

وفي الأخير يمكن القول أن الهدف الأساسي من المراجعة هو فحص البيانات المحاسبية للشركة وغيرها من الأدلة بما يتيح للمراجع إبداء رأيه عن ملاءمتها، وبالتالي تحديد مدى نجاح الإدارة في تمثيلها للملاك، أو مدى عناية الإدارة بالوكالة الممنوحة لها نيابة عن الملاك أو المساهمين.

المطلب الرابع: المراجعة وقدرتها على تحقيق الحوكمة للشركات :

تعمل الحوكمة على تحقيق الشفافية في تقارير الأعمال المنشورة وتوفير احتياجات المستخدمين من المعلومات، وتأتي المراجعة اليوم كأداة لحل مختلف التعارضات و خدمة مصالح جميع الأطراف ذات المصلحة وذلك أنها تعمل على:

- **التقليل من حدة الصراع القائم بين المساهمين و المسيرين و خدمة مصالح جميع الأطراف ذات المصلحة :**

إن الدور الذي من الممكن أن يلعبه المراجع الخارجي في هذا المجال يكون من خلال إفصاحه عن كل الممارسات التي تؤثر سلبا على تمثيل القوائم المالية للمؤسسة للواقع الفعلي لها، و من ثم تقليل حدة الصراع الدائر بين حملة الأسهم و المسيرين و ذلك بإجبار الإدارة على التقيد بما تنص عليها التشريعات المختلفة و بما هو مرسوم في الخطة العامة للمؤسسة، مما يساهم في المحافظة على حقوق حملة الأسهم و ذلك بالتحديد الجيد لسلطات هؤلاء المسيرين أثناء ممارسة نشاطهم.

- **تخفيض عدم تماثل المعلومات بين المسيرين و المستثمرين المحتملين، و ذلك بتقديم معلومات عن أداء المؤسسة:**

أي المراجعة تغطي النقص في المعلومات من قبل المستثمرين الجدد، هذا النقص قد يؤدي بالمسيرين إلى استغلاله لأغراض لا تخدم المستثمرين المحتملين.

- **تأمين نوعية المعلومة المالية التي يتم نشرها في القوائم المالية:**

هناك العديد من المقاربات النظرية التي تدرس دور المراجعة الخارجية في تأمين نوعية المعلومة المالية المنشورة في القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة، حيث أن مستعملي هذه المعلومة -خاصة الخارجيين منهم – لا يمكنهم تحديد ما إذا كانت هذه المعلومات صادقة و يمكن الاعتماد عليها أم لا، نتيجة أن هؤلاء المستعملين ليست لهم الخبرة الكافية للحكم على مصداقية هذه المعلومة، بالإضافة إلى صعوبة الوصول إليها، فهذا الخطر المرتبط بالمعلومة المالية سيضر بعدد كبير من الأطراف المستعملة لها، هذا ما يتطلب وجود ضمان يخص نوعية المعلومة المالية يتحقق عن طريق المراجعة الخارجية[1]

المطلب الخامس:المؤسسات المالية المساهمة ومجالس الإدارة في الجزائر

1. الشركات المساهمة:

في الجزائر تعرف شركات المساهمة بأنها هي "الشركة التي ينقسم رأسمالها إلى حصص، وتتكون من شركاء لا يتحملون الخسائر إلا بقدر حصتهم".[2] كما أن عدد هؤلاء المساهمين يجب أن لا يقل عن سبعة مساهمين، حيث تدار هذه المؤسسات من طرف مجلس الإدارة الذي يتكون من أعضاء يتراوح عددهم بين ثلاثة و 12 عضو، يعينون من طرف الجمعية العامة العادية، كما أن مدة عضوية هؤلاء الأعضاء تحدد من خلال القانون الأساسي، كما يمكن عزلهم في أي وقت من طرف هذه الجمعية أو إعادة انتخابهم دون أن يتجاوز ذلك ست 06 سنوات، إضافة إلى هؤلاء الأعضاء يمثلون مساهمات شخص معنوي هو الدولة، هذا ما وضحته المادة 612 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 1993/04/25، حيث لا زال مبدأ ارتباط الملكية بالإدارة جليا و سائدا في إدارة مؤسسات المساهمة في كافة الأنظمة والقوانين.

2. مجلس الإدارة:

تنص المادة 610 من القانون التجاري الجزائري على أنه يتولى إدارة شركة المساهمة مجلس إدارة يتألف من ثلاثة أعضاء على الأقل ومن اثني عشر عضو على الأقل وفي حالة الدمج، ويجوز رفع العدد الكامل للقائمين

[1] عبد الرزاق خليل، عبدي نعيمة ، مداخلة بعنوان: دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية و الإفصاح ، الملتقى الدولي حول "الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات" جامعة باجي مختار، عنابة، قسم العلوم التجارية، 18_19 نوفمبر 2009، الجزائر، ص ص:129_130.

[2] القانون التجاري الجزائري، المادة رقم 592

بالإدارة إلى العدد الكامل دون تجاوز أربعة وعشرين (24) عضوا، وتنتخب الجمعية العامة التأسيسية، أو الجمعية العامة العادية القائمين بالإدارة وتحدد مدة عضويتهم في القانون الأساسي دون أن يتجاوز ذلك ست (06) سنوات، ويجوز إعادة انتخاب القائمين بالإدارة من جديد ويجوز للجمعية العامة العادية عزلهم في أي وقت. ويجب على مجلس الإدارة أن يكون مالكا لعدد الأسهم يمثل على الأقل 20 % من رأس مال الشركة، ويحدد القانون الأساسي العدد الأدنى من الأسهم التي يحوزها كل قائم بالإدارة.وتخصص هذه الأسهم بأكملها لضمان جميع أعمال التسيير بما فيها الأعمال الخاصة بأحد القائمين بالإدارة، وهي غير قابلة للتصرف فيها، وإذ لم يكن القائم بالإدارة في اليوم الذي يقع فيه تعيينه مالكا للعدد المطلوب من الأسهم أو إذا توقفت أثناء توكيله ملكيته لها فإنه يعتبر مستقيلا تلقائيا إذا لم يصحح وضعيته في أجل ثلاثة أشهر..[1]

وخلافا للعديد من التشريعات في البلدان العربية أمثال البحرين، لبنان، الإمارات، عمان، الأردن، فان القانون الجزائري تطرق إلى شكل مجلس الإدارة في حالة دمج مؤسسة مع مؤسسة أخرى، اقتداء بالقانون الفرنسي في مادته 08 و09 المعدلة بالقانون رقم 17 لعام 1988، حيث أوضح القانون الجزائري أنه في حالة الدمج يجوز رفع عدد أعضاء مجلس الإدارة، شريطة ألا يتجاوز عددهم 24 عضو.[2]

بمقارنة نصوص قانون الشركات بمبادئ الحوكمة الصادرة عن منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي التابعة للأمم المتحدة، مقارنة بقصد تحديد وتطوير دور قانون الشركات في الإصلاح والحوكمة، يتضح أن قانون الشركات بحاجة إلى معالجة القضايا الضرورية، مع الاستعداد الدائم لإجراء التعديلات في التشريعات والنظم والتعديلات المختلفة بما يسهل ويسرع تطبيق إجراءات الحوكمة ومتابعتها ورقابة تطبيقها وتقييمها.

3. الحوكمة وسوق الأوراق المالية في الجزائر:

يتضح من استقراء الواقع للدول النامية وخاصة الجزائر افتقادها لأسواق مالية تنافسية ونشطة يقع فيها تداول فعلي للأسهم والسندات، فضرورة وجود قطاع مالي أحد الركائز الأساسية المدعمة لعمل سوق الأوراق المالية وقطاع المؤسسات المالية، ويوفر القطاع المصرفي رأس المال اللازم والسيولة لعمليات المؤسسات ونموها، ويعتبر وجود الحوكمة الجيدة في النظام المصرفي أمرا هاما، وفضلا عن هذا فإن عدم توفر شروط ومتطلبات رشيدة وممارسات فعالة

[1]، [2] عبدي نعيمة، مرجع سابق، ص:147.

للإشراف المصرفي، كلها وغيرها عوامل أدت إلى خلق بيئة راكدة لا تسمح بقيام بورصة حقيقية في الجزائر واقتصارها فقط على السوق الأولي. وهو ما يعكس بوضوح تركيز نشاط البورصة واقتصارها على عدد ضئيل جدا من المؤسسات وابتعادها عن التنوع وامتلاك الدولة للحصص الأكبر في هذه المؤسسات مما يعني أن الإفصاح عن المعلومات إنما يستجيب في الواقع لاحتياجات الدولة.

وقد يرجع السبب في ذلك لعدة معوقة منها:

1) عدم الفصل بين الملكية والإدارة؛
2) عدم وجود قوانين تحكم كيفية إصدار المؤسسات للأسهم والسندات وتداولها، وتنص على مسئوليات والتزامات مصدري الأوراق المالية ووسطاء السوق (السماسرة، والشركات المحاسبية، ومستشاري الاستثمار) والتي تقوم على أساس الشفافية والعدالة؛
3) عدم وجود متطلبات للقيد في بورصات الأوراق المالية تقوم على أساس معايير الشفافية والإفصاح الشديد مع وجود سجلات مستقلة للأسهم؛
4) عدم وجود قوانين تحمي حقوق مساهمي الأقلية؛
5) عدم وجود هيئة حكومية مثل لجنة الأوراق المالية تضم منظمين مستقلين مؤهلين ذوي سلطة تمكنهم من تنظيم عمليات الأوراق المالية الخاصة بالمؤسسات وتنفيذ قوانين الأوراق المالية...الخ

4. ضرورة وجود أسواق تنافسية:

يعتبر وجود الأسواق التنافسية أحد العناصر الهامة في عمليات الرقابة على المؤسسات والحوكمة حيث ترغمها على تحقيق الكفاءة في تخصيص الموارد الإنتاجية وعقلانية توجيه استغلال الكفاءات البشرية خشية ضياع أو تخفيض حصتها السوقية، ويؤدي نقص وجود الأسواق التنافسية إلى تثبيط عزيمة الإقدام على تنظيم الأعمال، ويعزز الفساد ويؤدي إلى خفض الإنتاجية، ولهذا السبب فإن من الأمور الحاسمة أن تؤدي القوانين واللوائح إلى إنشاء بيئة تجارية تتسم بالوضوح وتكون تنافسية في ذات الوقت.

من خلال ما سبق يظهر دور الأسواق في خلق بيئة مناسبة لحوكمة المؤسسات وأن الدور الحكومي(المعني بإصدار القوانين والأحكام والقواعد التي تنظم إصدار وتداول الأوراق المالية) و هو دون المستوى، رغم هده العوائق فيمكن للحكومة أن تساهم في عملية ترقية النشاط السوقي في اتخاذ الإجراءات التالية:

- ✓ إزالة عوائق الدخول إلى الأعمال؛

- ✓ إصدار القوانين الخاصة بالمنافسة والمناهضة للاحتكار؛
- ✓ إلغاء العوائق الحمائية بما في ذلك حماية الاحتكارات؛
- ✓ إلغاء نظم المعاملة التفضيلية مثل الإعانات والحصص والإعفاءات الضريبية؛
- ✓ إزالة القيود المفروضة على الاستثمار الأجنبي المباشر والصرف الأجنبي.[1]

المبحث الثاني:تقديم الإطار المنهجي لدراسة التطبيقية:

المطلب الأول: منهج وأدوات وعينة الدراسة التطبيقية

أولا المنهج:

إن المنهج الذي سنتبعه لتحقيق أهداف الدراسة يتكون من المراحل التالية:

المرحلة الأولى: قياس مدى تقيد المراجعة الداخلية والخارجية بممارسة مهامها بما يحقق متطلبات الحوكمة المؤسسية من وجهة نظر فئات المراجعين والأكاديميين والمهنيين.

المرحلة الثانية: قياس مدى تقيد لجان المراجعة ومجلس الإدارة بممارسة مهامها بما يحقق متطلبات الحوكمة المؤسسية من وجهة نظر فئات مدراء أقسام المراجعة وأساتذة التعليم والأكاديميين والمهنيين المختصين.

المرحلة الثالثة: المتعلقة بتبني الدول للحوكمة في ظل إمكانيات كل دولة ومؤسساتها "حالة الجزائر

المرحلة الرابعة: اختبار الفرضية المتعلقة بمدى فعالية آليات الرقابة في تفعيل حوكمة الشركات، باعتبار هذه الأخيرة متغير تابع في دالة آليات الرقابة المباشرة والتي تنظمن المراجعة ولجان المراجعة ومجلس الإدارة بالإضافة إلى أن هذه العناصر تشمل مجموعة من المتغيرات تساهم إلى حد كبير في فعالية الحوكمة المؤسسية من بينها: التكوين والتدريب الجيد والتأهيل العلمي والخبرة العملية للمراجعين ولجان المراجعة ومجلس الإدارة،الاستقلالية، والالتزام بقواعد السلوك المهني والأخلاقي وبذل العناية المهنية والتحلي بالموضوعية، وضرورة وجود بيئة رقابية فعالة تستند إلى قوانين صارمة وعادلة في نفس الوقت...الخ.

ثانيا: أدوات الدراسة التطبيقية:

[1] حسين يرقي، عمر علي عبد الصمد، مرجع سابق، ص:12

قمنا باستخدام قائمة الاستقصاء، كأهم الأدوات البحثية لتحليل رأي العينة من مدراء أقسام المراجعة وأساتذة التعليم والأكاديميين والمهنيين المختصين، كما استخدمنا أسلوب المقابلات الشخصية لبعض أفراد العينة لتدعيم استخدام الأسلوب السابق.

ثالثا: مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة والبالغ عدده 80، من الفئات التالية:

- مراجعو الحسابات، والبالغ عددهم 34 مراجعا.
- أساتذة التعليم العالي، والبالغ عدده 25 أستاذ جامعي.
- الأكاديميون، والبالغ عددهم 14 أكاديمي.
- مستخدمي القوائم المالية، والبالغ عددهم 7، وقد اخترنا فئة المستثمرين كممثل لمستخدمي القوائم المالية، وذلك باعتبارها الفئة الأكثر اعتمادا على تلك البيانات كمصدر للمعلومة في اتخاذ القرارات، واخترنا مفردات عينة البحث منهم من بين المستثمرين من المؤسسات والشركات والأساتذة الأكاديميين، وذلك لضمان اختيار العينة المختصة وذات المعرفة بموضوع الدراسة والحصول على نتائج أكثر دقة.

المطلب الثاني: قائمة الاستقصاء والطريقة المعتمدة

أولا: قائمة الاستقصاء

استعنا في إعداد القائمة، على الكتب والمراجع والدوريات والأبحاث السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة أو المشابهة له من حيث المنهج والطريقة، حيث أمكن الاستفادة من الخلفية النظرية في صياغة قائمة الاستقصاء، وقد روعي في إعدادها أن تكون: مبسطة وواضحة ويسهل فهمها، أن تحتوي على أسئلة يقوم الأفراد باختيار بديل من خمسة بدائل.

وبعد الاستعانة بآراء الإحصائيين والمختصين فقد قمنا بتصميم الاستبيان من (20) سؤالا تهدف إلى ما يلي:

أولا: (س 1-06) تهدف إلى قياس مدى تقيد المراجعة الداخلية والخارجية بممارسة مهامها بما يحقق متطلبات الحوكمة المؤسسية.

ثانيا: (س7-13) تهدف إلى قياس مدى تقيد لجان المراجعة ومجلس الإدارة بممارسة مهامها بما يحقق متطلبات الحوكمة المؤسسية.

ثانيا: (س14-20) تهدف إلى مدى إمكانية تبني الجزائر للحوكمة وأفاق تطبيقها في المستقبل.

وقد تم اعتماد مقياس (LIkert) المكون من خمس درجات لتحديد درجة أهمية كل بند من بند الاستبانة، وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (1-3): مقياس تحديد الأهمية النسبية

الدرجة	الأهمية
1	غير موافق بشدة
2	غير موافق
3	محايد
4	موافق
5	موافق بشدة

كما تم وضع مقياس ترتيبي لهذه الأرقام لإعطاء الوسط الحسابي مدلولا باستخدام المقياس الترتيبي للأهمية، وذلك للاستفادة منها فيما بعد عند تحليل النتائج، وذلك كما هو موضح بالجدول رقم (2-3)

الجدول رقم (2-3): مقياس تحديد الأهمية للوسط الحسابي

الوسط الحسابي	الأهمية
1-أقل من 1.75	غير موافق بشدة
1.75-أقل من2.5	غير موافق
2.5-أقل من 3.25	محايد
3.25-أقل من4	موافق
4-5	موافق بشدة

ثانيا: إدارة قائمة الاستقصاء

قمنا بتوزيع قائمة الاستقصاء على أفراد العينة، وتركنا لهم فرصة للرد وقد بلغت القوائم التي تم توزيعها(80) استبيان ويوضح الجدول التالي القوائم الموزعة على لعينة:

جدول رقم (3-3):توزيع عينة الدراسة

	المراجعين	أساتذة التعليم العالي	الأكاديميين	مستخدمي القوائم المالية	المجموع
العينة	34	25	14	7	80
المستجيبين	23	20	14	7	64
الاستمارات الملغاة والمفقود	11	05	/	/	16
نسبة الاستجابة	%67.64	%80	%100	%100	%80

كما أنه لعدم تناسب عدد المفردات في كل فئة من فئات التي يتكون منها مجتمع الدراسة فقد تم اختيار عينة طبقية عشوائية غير تناسبية.

وكما يبين الجدول رقم(3-3) السابق فقد بلغ عدد المستجيبين من المراجعين (24) مراجعا وبنسبة (67.64%) من أصل (34) مراجعا، وبلغ عدد المستجيبين من الأساتذة (20) وبنسبة (80%) من أصل (25) أستاذا، أما بالنسبة للأكاديميين ومستخدمو القوائم المالية فقد كانت نسبة الاستجابة (100%) لكليهما،وبلغ عدد المستجيبين الإجمالي (64) فردا وبنسبة (80%) من أصل (80) فردا وهو حجم العينة الإجمالي وبذلك تعد نسبة الاستجابة نسبة جيدة.

المطلب الثالث:الأساليب الإحصائية المستخدمة

تم استخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS-16) في تحليل البيانات التي تم جمعها في هذه الدراسة، وقد تم استخدام الأساليب المناسبة في التحليل والتي تعتمد أساسا على نوع البيانات المراد تحليلها وعلى أهداف وفرضيات الدراسة.وفي ما يلي الأساليب الإحصائية التي تم اعتمادها في الدراسة:

1. **الوسط الحسابي**: تم استخدامه باعتباره أحد المؤشرات التي تساعد في قراءة وترتيب البنود والنتائج حسب أهميتها.
2. **الانحراف المعياري**:ويستعمل لمعرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي.

3. **صدق وثبات الأداة:** Reliability Coefficient: وذلك للحكم على دقة القياس من خلال تحديد ثبات أداة القياس المتمثلة في الاستبانة ولمعرفة مدى صدق الاستبانة في قياس المفهوم المراد قياسه فعلا ، تم استخدام معامل ثبات كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha) وقد بلغ معامل الثبات ألفا لأفراد العينة كوحدة واحدة وللاستبانة بشكل عام 93 % وهي نسبة تدل على مستوى عال من ثبات أداة القياس.
4. **معامل الارتباط:** لحساب المتغير المستقل والتابع ومعرفة نوعية واتجاه العلاقة التي تربطهما.
5. **تحليل الانحدار المتعدد:** بهدف اختبار فروض الدراسة.
6. **اختبار استودنتT :** وذلك لبيان صدق فرضية الدراسة وقياس العلاقة التي تربط المتغير التابع منع المتغير المستقل.

المبحث الثالث:تحليل نتائج الدراسة

نظر لوجود عدد كبير من المتغيرات التي لها أثر فاعل على فرضيات الدراسة، فإننا قسمنا النتائج المتعلقة بالتحليل الإحصائي إلى خمسة أجزاء وكل جزء أفرد كمطلب وهذا من أجل استيعاب كل متغيرات الدراسة دون الإخلال قدر المستطاع بالهدف الأساسي من الدراسة.

الجزء الأول: نتائج الدراسة الوصفية الذي يهدف إلى إعطاء معلومات عن البيانات الديموغرافية للعينة.

الجزء الثاني:التحليل الإحصائي للبيانات بما يخص دور المراجعة الداخلية والخارجية في تفعيل الحوكمة عند ممارسة المهام المنوطة بها في إطار حوكمة الشركات.

الجزء الثالث: التحليل الإحصائي للبيانات بما يخص دور لجان المراجعة ومجلس الإدارة في تفعيل الحوكمة عند ممارسة المهام المنوطة بها في إطار حوكمة الشركات.

الجزء الرابع:التحليل الإحصائي للبيانات ونتائج الفرضيات المتعلقة بتبني نظم الحوكمة وذلك في ظل إمكانيات كل دولة ومؤسساتها حالة الجزائر.

الجزء الخامس: التحليل الإحصائي للبيانات ونتائج الفرضيات المتعلقة بفعالية آليات الرقابة المباشرة والمتمثلة في المراجعة الداخلية والخارجية ولجان المراجعة ومجلس الإدارة تزيد من فعالية الحوكمة.

المطلب الأول: تحليل الدراسة الوصفية

جدول رقم(4-3): خصائص عينة الدراسة

	المراجعون		الأساتذة		الأكاديميون والمستخدمون	
1-المؤهل العلمي	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة
أ-دبلوم	0	%0	0	%0	5	%23.8
ب-ليسانس	15	%65.21	0	%0	10	%47.62
ج-دراسات عليا	8	%34.79	20	%100	6	%28.58
المجموع	23	-	20	-	21	-
2-عدد سنوات الخبرة	-	-	-	-	-	-
أقل من 05سنوات	3	%13.06	5	%25	2	%9.51
من05- 10سنوات	10	%43.47	10	%50	6	%28.58
أكثر من 10 سنوات	10	%43.47	5	%25	13	%61.90

يلاحظ من الجدول أعلاه بأن المستوى التعليمي لأفراد العينة، يعد مرتفعا، حيث كانت الأكثرية ممن يحملون درجة الليسانس بنسبة 65.21% و 47.62% من الأكاديميين والمستخدمين وما نسبة 34.79% من المراجعين حاملين لشهادات عليا، إضافة إلى أساتذة التعليم العالي بنسبة 100%، ونستطيع القول بأن أكثر من 94% من عينة الدراسة بشكل إجمالي يحملون مؤهلات علمية عالية، وهذا يعني أنها الفئة المؤهلة للإجابة عن أسئلة الاستبيان.

كما يظهر الجدول السابق نتائج الدراسة المتعلقة بعدد سنوات الخبرة، وقد تم توزيع السنوات إلي ثلاث فئات تبدأ من أقل من 5 سنوات إلى 10 سنوات فأكثر حيث بلغت أعلى نسبة للفئة التي تقع بين أكثر من 10 سنوات بنسبة 61.90% لفئة المستخدمين، تليها الفئة التي تقع بين 5 إلى 10 سنوات حيث كانت أعلى فئة هي فئة الأساتذة بنسبة 50%، تليها فئة المراجعين بنسبة 43.47%.

المطلب الثاني: التحليل الإحصائي للبيانات المتعلقة بدور المراجعة الداخلية والخارجية في تفعيل الحوكمة

حتى تكون النتائج دقيقة وواضحة فقد تم حوصلة نتائج الاستبيان في جدال وبوبت الإجابات على حسب التسلسل للأسئلة المدرجة في الاستبيان، تم حساب تكرارات الاستجابات المختلفة وما تعلق بها من النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، كما تم ترتيب العبارات حسب وجهة نظر فئات العينة من المهنيين

والأكاديميين اعتمادًا على أكبر قيمة للمتوسط الحسابي وحسب أقل قيمة للتشتت والذي يمثله الانحراف المعياري عند تساوي قيم المتوسط الحسابي.

الجدول رقم (5-3): نتائج آراء عينة الدراسة حول مدى التزام المراجعة بمهامها بما يحقق متطلبات حوكمة الشركات

	التكرار النسبة	الاستجابات					المؤشرات الإحصائية		
العبارة	**(ت) (%)**	**موافق جدًا**	**موافق**	**محايد**	**غير موافق**	**غير موافق بشدة**	**المتوسط الحسابي**	**الانحراف المعياري**	**الدرجة**
س1	(ت)	24	30	7	3	–	3.76	0.71	4
	(%)	37	47	11	05	–			
س2	(ت)	13	35	14	02	–	3.48	0.71	4
	(%)	20	55	22	03	–			
س3	(ت)	44	14	05	01	–	4.13	0.62	5
	(%)	67	22	08	03	–			
س4	(ت)	36	20	07	01	–	3.93	0.71	4
	(%)	56	31	11	02	–			
س5	(ت)	27	34	03	–	–	3.94	0.51	4
	(%)	42	53	05	–	–			
س6	(ت)	20	30	09	05	-	3.64	0.77	4
	(%)	31	47	14	8	–			
المتوسط العام حول مدى التزام المراجعة بمهامها بما يحقق متطلبات الحوكمة							3.81	0.67	

يظهر الجدول أعلاه إلى أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بمدى تأثير هذه العناصر على الحوكمة المؤسسية، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 3.81 والذي يقع بين 3.25-أقل من 04، كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكرت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة على ضرورة وجود هذه العناصر في المراجعة لتعزيز حوكمة الشركات، وهذا ما يؤكده

الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام 0.67% وهي نسبة تعتبر عالية.

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

1. الالتزام بقواعد السلوك المهني والأخلاقي وبذل العناية المهنية والتحلي بالموضوعية: يظهر من الجدول على أن التزام المراجعين بقواعد السلوك المهني والأخلاقي... يعتبر من أهم العناصر وأولها والتي تساهم في زيادة وفعالية حوكمة الشركات بحصولها على أعلى متوسط حسابي بلغ 4.13 وهي نسبة تقع بين 4-5 الذي يعبر عن الاستجابة موافق جدًا مما جعل العبارة رقم 03 تحتل المرتبة الأولى في التصنيف بنسبة 67%.
2. الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية والشفافية عند الإفصاح عن البيانات المالية :يأتي هذا العنصر في الدرجة الثانية في الأهمية بحصوله على متوسط حسابي 3.94 وهي نسبة تقع بين 3.25-4 الذي يعبر عن الاستجابة بموافق، وهذا و كما مر علينا سابقا لما لأهمية الإفصاح في الحوكمة المؤسسية وضمان تحقيق المواءمة والعدالة بين حقوق أصحاب المصالح في الشركة.

- الملاحظ من هذه النتائج السابقة والنتائج الأخرى الظاهرة في الجدول والترتيب الذي جاءت به أن العناصر المؤثرة في عملية الحوكمة تبدو واضحة، ويظهر جليا كل من دور عنصر التكوين التدريب للمراجعين والخبرة الشهادة المهنية وانعكاسها على جودة أداء عمل المراجعة ، وضرورة تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية لتفعيل الحوكمة المؤسسية ، كما أكدت أفراد عينة الدراسة على أهمية المراجعة في عملية تفعيل الحوكمة المؤسسية وقدرتها على ممارسة مهامها بما يحقق متطلبات حوكمة الشركات.
- أوصت مجموعة من أفراد العينة على أن يتم إنشاء معاهد تدريب وتكوين للمراجعين في مختلف المجالات وخاصة في المجالات المتعلقة بالتطورات الحادثة في مجال مهنة التدقيق والمراجعة، والاستعانة في ذلك بالخبرات الأجنبية.
- كما أوصت مجموعة من أفراد العينة على أن يتم إنشاء هيئات للمراجعة الخارجية تكون تابعة للدولة، وتقوم بمراقبة المؤسسات الخاصة مما يسمح بالتحكم المؤسسي أكثر وفي أتعاب المراجعة والقضاء على التنافس الغير الشريف في أوساط المراجعين الخارجيين.

المطلب الثالث: التحليل الإحصائي للبيانات المتعلقة بدور لجان المراجعة ومجلس الإدارة في تفعيل الحوكمة

لمعرفة مدى تحقق الفرع الثاني من الاستبانة من وجهة نظر أفراد العينة، تم حوصلة النتائج في الجدول الموالي:

الجدول رقم (6-3): نتائج آراء عينة الدراسة حول مدى التزام لجان المراجعة ومجلس الإدارة بمهامه بما يحقق متطلبات حوكمة الشركات

	التكرار النسبة	الاستجابات					المؤشرات الإحصائية		
العبارة	(ت) (%)	موافق جدًا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
س7	(ت)	23	33	05	03	–	3.81	0.65	4
	(%)	36	51	08	05	–			
س8	(ت)	40	24	–	–	–	4.17	0.43	5
	(%)	63	37	–	–	–			
س9	(ت)	26	36	02	–	–	4.10	0.46	5
	(%)	40	56	02	–	–			
س10	(ت)	17	21	19	07	–	3.36	0.88	4
	(%)	26	33	30	11	–			
س11	(ت)	20	26	16	02	–	3.60	0.74	4
	(%)	31	40	25	04	–			
س12	(ت)	20	20	17	07	-	3.47	0.90	4
	(%)	31	31	27	11	–			
س13	(ت)	35	26	03	–	–	4.11	0.52	5
	(%)	55	40	05	–	–			

المتوسط العام حول مدى التزام لجان المراجعة ومجلس الإدارة بمهامه بما يحقق متطلبات الحوكمة	3.80	0.65

تشير الأرقام في الجدول رقم (6-3) إلى أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بمدى التزام لجان المراجعة ومجلس الإدارة بمهامه بما يحقق متطلبات حوكمة الشركات، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 3.80، والذي يقع بين (3.25-4) كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكرت الخماسي وهي الفئة التي تشير إلى درجة إجابة موافق، والتي تؤكد رضا غالبية أفراد العينة كما أسلفنا، كما يظهر أيضا الانحراف المعياري درجة التقارب في الإجابات حيث بلغ معدل الانحراف العام 0.65%.

وقد رتبنا العبارات المقترحة لتحليل العراصر المهمة حسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة وما تعكسه المتوسطات الحسابية وهي كالتالي:

1. الاستقلالية التامة للجان المراجعة في أداء عملها وتمكينها من الوصول للمعلومات والبيانات اللازمة، يظهر لنا أن عينة الدراسة توافق جدًا بنسبة 63% على أن عنصر الاستقلالية للجان المراجعة ومجلس الإدارة وتمكنهما من الوصول للمعلومات المختلفة في الشركة، من شأنه أن يعزز في حوكمة الشركات والعمل بمبادئها، مما جعل العبارة رقم 08 تحتل المرتبة الأولى لحصولها على المتوسط الحسابي الأكبر، والذي بلغ 4.17 وهي نسبة تقع في المدى (4-5)، الذي يعبر عن الاستجابة موافق جدًا، ويمكن القول أن هذه الاستجابة من أفراد العينة منطقية حيث يعتبر هذا المجال والمكانة التي يحضا بها لجان المراجعة ومجلس الإدارة من الحساسية بمكان من ناحية المركز الإداري والمساهمة في اتخاذ القرارات وتقديم الخدمات الاستشارية فيما يتعلق بالحوكمة ونظام الرقابة بصفة عامة.
2. توفير بيئة رقابية فعالة تستند إلى قوانين صارمة وعادلة في نفس الوقت ، تشير المعطيات في الجدول إلى أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو هذا العنصر، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.10 والذي يقع بين (4-5)، كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات ليكرت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة إجابة موافق جدا والتي تؤكد رضا غالبية أفراد العينة حول أهمية أن يكون عمل لجان المراجعة ومجلس الإدارة في بيئة رقابية صارمة وعادلة، لأن نقطة البداية في عملية التمهيد للحوكمة هي في القوانين المطبقة ومضمون تلك القوانين ومدى توفرها للمعايير المطلوبة في حوكمة

الشركات وذلك من بداية الشروع في عملية التأسيس للشركات أو في مرحلة نمو واستمرار الشركة أو حتى في حالة التصفية.

3. تحقيق التكامل بين المراجعة ولجنة المراجعة من جهة وبين لجنة المراجعة ومجلس الإدارة من جهة أخرى، والتفاعل المباشر في كل ما يتعلق بإعداد التقارير وغيرها، تبين أرقام الجدول أن نسبة 55% من أفراد العينة توافق بشدة على هذه العبارة في عملية إرساء مبادئ الحوكمة المؤسسية ذلك أنها حصلت على متوسط حسابي عالي يندرج في المرتبة الخامسة من سلم ليكرت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة إجابة موافق جدا. وهي نتيجة تعتبر منطقية باعتبار أن عمل المراجعة ولجان المراجعة ومجلس الإدارة في الشركات المساهمة وإن كان لذا دور هام في نظام الرقابة إلا أنها لا تؤدي مهامها بالشكل المطلوب الأمر الذي يستوجب معه أتمارس الأدوار فيما بينهم في نظام الحوكمة وخاصة فيما يتعلق بالدور المحوري في عمل آليات الرقابة وهو الرفع من مستوى وجودة التقارير والقوائم المالية .

- يظهر الجدول أيضا أن ايجابيات عينة الدراسة إيجابية على العبارات (س7 ،س11 ،س12، س10) على الترتيب المتعلقة بالتأهيل العلمي والخبرة العملية للجان المراجعة ومجلس الإدارة ، قوانين الشركات المطبق يكفل للمساهمين الحق في انتخاب أو عزل أعضاء مجلس الإدارة، الهيئات الرقابية في شركات المساهمة تقوم بواجبها بأسلوب مهني وطريقة موضوعية، التوافق بين مصالح الإدارة ومصالح المساهمين، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارات بين (3.25-4)، وهو متوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكرت الخماسي وهي الفئة التي تشير إلى درجة إجابة موافق وهو ما يؤكد لما لهذه العناصر من أهمية في شركات المساهمة وفي تدعيم فعالية حوكمة الشركات، ويمكن أن تلمس هذه الأهمية من أن هذه المجموعة من المتغيرات تعد معايير تساهم في تحسين جودة عمل الجان المراجعة ومجلس الإدارة، وتعد أيضا معايير إرشادية قانونية تتسم بالعدالة الشفافية في عملية الاختيار والتعيين لأعضاء اللجان ومجلس الإدارة وتساهم بشكل كبير في إرساء العمل بمبادئ حوكمة الشركات.

- **المطلب الرابع: التحليل الإحصائي للبيانات ونتائج الفرضيات المتعلقة بتبني نظم الحوكمة وذلك في ظل إمكانيات كل دولة ومؤسساتها حالة الجزائر**

جدول رقم (7-3): نتائج آراء عينة الدراسة حول آفاق تبني نظم الحوكمة حالة الجزائر

	التكرار النسبة	الاستجابات					المؤشرات الإحصائية		
العبارة	(ت) (%)	موافق جدًا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
س14	(ت)	42	22	_	_	_	4.19	0.43	5
	(%)	65	35	_	_	_			
س15	(ت)	35	22	07	_	_	4	0.62	5
	(%)	54	46	_	_	_			
س16	(ت)	28	25	11	_	_	3.84	0.65	4
	(%)	44	39	17	_	_			
س17	(ت)	50	14	_	_	_	4.30	0.37	5
	(%)	78	22	_	_	_			
س18	(ت)	35	27	02	_	_	3.94	0.51	4
	(%)	55	45			_			
س19	(ت)	42	18	04	_	_	4.15	0.53	5
	(%)					_			
س20	(ت)	44	14	05	01	_	4.13	0.62	5
	(%)	69	21	08	02	_			
المتوسط العام حول آفاق تبني نظم الحوكمة حالة الجزائر							4.07	0.53	

يوضح الجدول رقم (7-3) إلى أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بتبني نظم الحوكمة،حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 4.07 والذي يقع بين (4-5) من فئات ليكرت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة إجابة موافق جدًا والتي تؤكد رضا غالبية أفراد العينة، وربما تعود هذه النتيجة إلى اعتقاد أفراد عينة الدراسة إلى الحاجة لهذا المدخل خصوصا في ظل المستجدات التي طرأت على البيئة الاقتصادية سواء على الصعيد المحلي أو العالمي.

تعكس لنا المتوسطات الحسابية توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة، لذا سنتناول العبارات حسب ترتيبها حسب الأهمية:

1. اعتماد النظم والقوانين والعقوبات التي تساهم في ترسيخ العمل بمبادئ حوكمة الشركات، يظهر لنا أن عينة الدراسة توافق جدًا بنسبة 78% على ، مما جعل العبارة رقم 17 تحتل المرتبة الأولى لحصولها على المتوسط الحسابي الأكبر، والذي بلغ 4.30 وهي نسبة تقع في المدى (4-5)، الذي يعبر عن الاستجابة موافق جدًا، وهي استجابة منطقية من أفراد العينة، حيث أن اعتماد هذه القوانين في الجزائر يعد من العناصر الأولى التي يجب على الدولة وضعها في الاعتبار من أجل التمهيد لعملية الحوكمة المؤسسية، باعتبار أن الحوكمة المؤسسية تعتمد أساسا على قوة القانون المطبق في أي دولة، وخاصة في بيئة مثل الجزائر، فالجانب الإجرائي يكون دائما فعالا وعمليا، ويسمح بمتابعة السلوك والأخلاق التي من شأنها أن تخل بالسلوك والأخلاق.
2. المناخ التنظيمي والرقابي، مع بيئة رقابية تتسم بالشفافية والوضوح والعدالة الاجتماعية ، يظهر الجدول أن نسبة 65% توافق جدا، مما جعل هذه العبارة تحتل المرتبة الثانية، لحصولها على متوسط حسابي مرتفع، والذي بلغ 4.19 وهي نسبة تقع في المدى (4-5).

ونفس الشيء نقوله تقريبا بدرجات متقاربة للمتوسطات الحسابية في العبارات (س19 ،س20 ، س15) على الترتيب، وهي العبارات المتعلقة بوضع المعايير المحاسبية الوطنية التي تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية وتطوير مناهج وطرق التعليم بما يخدم والأكاديميين والمختصين في مجال المراجعة والتدقيق والحوكمة وكل ما يتعلق بالمحاسبة،بالإضافة إلى توفر أسواق مالية نشطة وشركات مدرجة في البورصة العالمية ، كل هذه العبارات جاءت بنسبة استجابة موافقة جدا من أفراد العينة، وهي نسبة تقع في المدى (4-5) من مما يعطي انطباع عن أن فراد العينة تميل بنسبة موافقة عالية على أن تتبنى الدول مثل الجزائر للحوكمة المؤسسية، مع الأخذ بعين الاعتبار للإمكانيات وتوجهات كل دولة بما يخدم في الأخير المصلحة العامة للاقتصاد والمجتمع، وهذا لا يتأتى إلا بالقضاء

على مظاهر الفساد والرشوة والبيروقراطية، وفي هذا السياق ترجع معظم الانهيارات في الدول إلى الفساد الإداري والمحاسبي بصفة عامة والفساد المالي بصفة خاصة، والذي نتج عنها افتقاد الثقة في الأسواق المالية المختلفة وانصراف المستثمرين عنها ، وكذلك افتقاد الثقة في مكاتب المحاسبة نتيجة افتقاد الثقة في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية للمؤسسات، لذا اعتبر الاهتمام من قبل أفراد العينة بتطبيق حوكمة الشركات بأنه المخرج السريع والحل المتكامل والفعال لكل هذه السلبيات وخاصة في الجزائر وذلك من خلال علاقة الحوكمة بآليات الرقابة والإفصاح المحاسبي والشفافية...الخ.

وكخلاصة لهذا يمكن القول أن نتائج التحليل الإحصائي قد ركزت أيضا على نقاط مهمة في منظومة الآليات الداعمة للحوكمة وهي:

- ❖ الإطار التشريعي والرقابة الحكومية؛
- ❖ والنظام المصرفي وسوق رأس المال والإفصاح والمعايير المحاسبية والشفافية؛
- ❖ ميثاق وقواعد وأخلاقيات وسلوكيات تضبط مهنة المراجعة وتدقيق في الجزائر؛
- ❖ المحافظة على حقوق الملكية وحماية حقوق الأقلية والفصل بين الملكية والإدارة.

المطلب الرابع: التحليل الإحصائي للبيانات ونتائج الفرضيات

أ – اختبار الفرضية الأولى العامة والمتعلقة بفعالية آليات الرقابة المباشرة تزيد من فعالية حوكمة المؤسسات

تم اختيار متغيرات الدراسة التي تغطيها قائمة الاستبيان على النحو التالي

Y : المتغير التابع والذي يتمثل في فعالية حوكمة الشركات.

X : المتغير المستقل يتمثل في فعالية آليات الرقابة المباشرة

يمثل المتغير المستقلة **X** عناصر آليات الرقابة وهي المراجعة الداخلية والخارجية ولجان المراجعة ومجلس الإدارة وهي عناصر لها أيضا تأثير على العنصر التابع **y** لوحدها ، ولهذا فالدراسة لا تهدف إلى استخدام كل المتغيرات كلا على حدا، وإنما الهدف الأساسي من الدراسة هو تحليل هيكل العلاقة الخطية بين المتغير المستقل والمتغير التابع، وبافتراض أن **X1** تمثل المراجعة الداخلية والخارجية، وأن **X2** تمثل لجان المراجعة ومجلس الادارة، وهي العناصر المستقلة، وأن **y** تمثل الحوكمة باعتبارها العنصر التابع.

أ – التحليل الوصفي للبيانات المتعلقة بالمتغيرات:

جدول رقم (3-8):التحليل الوصفي للبيانات المتعلقة بالمتغيرات

المتغيرات	البيان	الوسط الحسابي العام	الانحراف المعياري العام
y	الحوكمة	4.07	0.53
1X	المراجعة الداخلية والخارجية	**3.81**	**0.67**
2X	لجان المراجعة ومجلس الإدارة	3.80	0.65
X	المتغير المستقل العام آليات الرقابة	3.805	0.66

واعتمادا على برنامج SPSS اتضح أن الاتجاه العام لنموذج الدراسة يمثل دالة خطية مستقيمة وهي كالتالي:

$$Y = aX + b$$

حيث a: تمثل مقطع خط الانحدار، و b: تمثل ميل خط الانحدار

وهو ما يوضحه أكثر الجدول التالي:

جدول رقم (3-9): نتائج اختبار الفرضية

Coefficients

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 Constant mecanismes the contrôle	-,571 1,001	,130 ,028	,876	-3.958 31,016	**,000** **,000**

حيث تصبح معادلة الانحدار

$$Y = -0,571 + X$$

- على سبيل اختبار قبول أو رفض الفرضية، تم استخدام بعض أدوات التحليل الإحصائي وهي قياس الارتباط:

ب -قياس معامل الارتباط R:

من الجدول يظهر أن الارتباط بين المتغيرين قوية حيث بلغ المعامل(0.876)، وهذا يدل على أن هناك علاقة خطية مباشرة بين بينهما أي بين فعالية آليات الرقابة وبين فعالية الحوكمة.

ت –حساب معامل التحديد R^2:

يستخدم معامل التحديد لمعرفة مقدار تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع، وذلك من خلال قياس العلاقة الرياضية التي تربط بين y و x، فكلما كانت النسبة المئوية عالية كلما كان مقدار تأثير x على y قوي، وهذا ما تؤكده النسبة حيث بلغت $R^2 = 0.76$، وهذا ما يعطي تفسير وتأكيد للفرضية أن نسبة التأثير بالنسبة لآليات الرقبة على الحوكمة المؤسسية كبيرة بنسبة 76 % .

هذا ما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم (10–3): حساب معامل التحديد R^2

Model1	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	0.876	0.767	0.740	1.819

a. Predictors: (Constant), mecanismes the contrôle

b. Dependent Variable: Governance

جدول رقم (11–3): تحليل الانحدار المتعدد و علاقة التأثير بين المتغير التابع والمتغير المستقل

R	Adjusted R Square	Change Statistics					t	Std. Error of the Estimate	Variables
		R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change	1.029	0.181	الثابت
							1.375	0.292	1X
.876	.740	.767	1067.27	1	62.197	.000	3.155	0.220	2X

استخدمت الدراسة الحالية أسلوب تحليل الانحدار المتعدد بهدف اختبار فروض الدراسة المتعلقة بالمتغيرات **2X،1X** وقد كشف تحليل النتائج الإحصائية عن أن نموذج تحليل الانحدار والذي يتضمن كل المتغيرات المستقلة يفسر تأثير بنسبة 76 % من المتغير المستقل في المتغير التابع، (معامل التحديد= 76 %) وذلك عند درجة ثقة تبلغ 0.93، وبمستوى دلالة إحصائية تبلغ 0.000.

ث –اختبار ستيودنت T:

يستخدم اختبار ستيودنت لاختبار فرضية الدراسة والمتمثلة في الأتي:

H0 : لا تؤثر آليات الرقابة على حوكمة المؤسسات

H1 : تؤثر آليات الرقابة على حوكمة المؤسسات

وللتأكيد على قوة الاختبار الإحصائي التي تبرهن على أن أدوات التحليل الإحصائي قد أعطت نتائج معنوية إحصائياً، تم الاعتماد على مستوى معنوية يمثل مستوى ألفا $\alpha = 0.05$، حيث أنو كلما قل مستوى ألفا α وزاد مستوى الثقة، كلما دل ذلك على قوة التحليل الإحصائي.

ومن خلال الجدول التالي يتم اختبار الفرضية:

جدول رقم (12-3): التحليل الإحصائي للبيانات المتعلق بإثبات الفرضيات

العناصر	حجم العينة	Variables	R	t	F	Sig.	قبول/ رفض
المراجعة الداخلية والخارجية	**64**	1X	**0.819**	**31.016**	**1.067 E3**	**0.000**	قبول
لجان المراجعة ومجلس الادارة	**64**	2X	**0.880**				قبول
آليات الرقابة المباشرة	64	X	**0.851**				قبول

من خلال النتائج الظاهرة في الجدول رقم (12-3) بلغت (Sig.p) 0.000، وهي أقل من (0.05)، كما بلغت F 1.067 وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية (**H0**) التي تنص على أنه" لا تؤثر آليات الرقابة على حوكمة المؤسسات"

ومنه نستنتج من نتائج اختبار الفرضية بخصوص فعالية آليات الرقابة المباشرة تزيد من فعالية حوكمة المؤسسات إلى أنه تم رفض الفرضية الصفرية (العدمية) من قبل فئات العينة،وقبول الفرضية (**H1**) أي أن آليات الرقابة تؤثر على حوكمة المؤسسات.

خلاصة الفصل:

اختص هذا الفصل بإعطاء نظرة على الأوضاع الحالية لعمل آليات الرقابة في إطار الحوكمة المؤسسية وعن سبل تطوير نظم الرقابة في الجزائر بما يحقق متطلبات حوكمة الشركات و المؤسسات المالية والأسواق، بالإضافة عن الأوضاع الحالية لمهنة التدقيق في الجزائر بداية من تاريخ المهنة وتطورها حتى الوقت الحالي، وكيفية تطور المهمة الموكلة لها عبر السنوات ومدى ما تتمتع به من استقلال.

إلا أن الجزائر تأخرت في مجال تنظيم آليات الرقابة والمؤسسات المالية والأسواق، إذا ما قورنت بالدول المتقدمة في هذا المجال، بسبب ضعف نظم الرقابة وإجراءات الالتزام بقواعد حوكمة الشركات. ومن هنا تبقى آليات الرقابة كآليتي لحوكمة المؤسسات موضوعا يحتاج إلى بذل جهود أكبر من قبل المؤسسات الحكومية والتنظيمية، وبحاجة أكثر إلى تعميق الدراسات النظريتي و التجريبيتي في هذا المجال.

الخاتمة العامة

تنول موضوع بحثنا دراسة وتحليل لأهم جوانب الإطار الفكري للحوكمة وأساسياتها ومعاييرها كما تم التطرق بالدراسة الى أهم آليات الرقابة الداعمة للحوكمة وإجراءات عملها وما ينبغي أن تكون عليه هذه الآليات في ظل الحوكمة، بحكم التغيرات الحادثة في العالم الاقتصادي، من أجل هذا سعينا من خلال دراستنا هذه إلى الإحاطة بمدخل من المداخل الإدارية الحديثة والمسماة ب" :**حوكمة المؤسسات"**، والتركيز على آليات تطبيقها، والتي بإمكانها إحداث مساهمة فعالة في تطبيق حوكمة المؤسسات.

وسنحاول فيما يلي أن نقدم النتائج التي توصلنا إليها سواء كان في الجانب النظري أو الجانب التطبيقي مع الرجوع إلى الفرضيات التي سبق وضعها أثناء اختيارنا لهذا الموضوع مع إعطاء بعض الاقتراحات.

فيما يخص اختبار الفرضيات فقد أدت معالجة البحث إلى النتائج التالية:

- فيما يخص الفرضية الأولى، فآليات الرقابة المعبر عنها بمراجعة الداخلية والخارجية ولجان المراجعة ومجالس الإدارة، تعتبر أحد الروافد الهامة والضرورية المؤدية للحوكمة الفعالة من خلال ترشيد القواعد والإجراءات لإنتاج معلومات مالية ومحاسبية جيدة تتوافق والبيئة التي تطبق فيها، إلا أن هذه الآليات بالنسبة لعملها منفردة كلا على حدا وحدها غير كافية فلا بد من إحداث التكامل فيما بينها وهذا ما يزيد من الشفافية والإفصاح ونزاهة التقارير المقدمة، وخدمة كل الأطراف ذات المصلحة. فنجاح الحوكمة في تحقيق أهدافها يتوقف على تكامل كل الآليات سواء الداخلية أو الخارجية لأنها تعتبر العناصر الأكثر احتكاكا بالمؤسسة لتحقيق التطبيق الأمثل و الفعال لقواعد الحوكمة.
- أما الفرضية الثانية، والمتضمنة تبني إجراءات الحوكمة،كأحد الأساليب الداعمة لحل مشاكلها و لتسهيل المعاملات الدولية والتأقلم مع المجتمع الدولي والتي في الكثير من الأحيان تواجه الدول صعوبة في التأقلم وتبني العمل بمبادئ الحوكمة في بلدانها وهذا لطبيعة المناخ السائد و مظاهر الفساد المنتشرة وطبيعة العقلية التي يسير بها ذلك المجتمع في تلك البلاد، ولهذا تسعى كل الدول ومن بينها الجزائر الى تبني نظم الحوكمة بما يتوافق والطبيعة المؤسسية والقدرات والإمكانيات المتاحة كما تسعى الجزائر الى تطوير نظامها ، من نظام كان يعتمد على أسليب تقليدية مبنية على أسس

وطنية تتوافق والنظام الموجه إلى أسس ومعايير دولية تمكن من تحقيق الشفافية والمصداقية للمعلومات المالية والمحاسبية المقدمة من طرفة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، الموجهة خاصة للأطراف الخارجية، ولعل أهمها الأسواق المالية التي تعتبر المعلومات المحاسبية الصادقة والشفافة من بين المدخلات الأساسية لتطبيق الحوكمة وسلامة المعلومات التي تتوقف على المصداقية والشفافية والعمل الدءوب للآليات الرقابة بصورة تضمن تحسين المناخ الاستثماري وانفتاح الأسواق المالية أمام المستثمرين سواء المحليين أو الأجانب.

❖ **أما النتائج المتوصل إليها فجاءت كما يلي:**

لقد سعت هذه الدراسة الى معرفة وإبراز أهم الجوانب والمبادئ والمعايير التي تنادي بها حوكمة المؤسسات في عالمنا المعاصر اليوم وما يشهده من تداعيات الأنظمة والأصرحة الاقتصادية، من أجل هذا يسعى العالم الاقتصادي اليوم الى تدارك الوضع، وبما يواجهه من تحديات يحتم عليه تبني إجراءات صارمة تحد من الانفلات والسلوكيات الغير أخلاقية، وقد تمكنا وبعد الاطلاع على جميع الأدبيات العلمية الخاصة بموضوع الدراسة، بالخروج بالاستنتاجات التالية:

- ✓ الدور الكبير الذي تلعبه حوكمة المؤسسات، في إدارة الأزمات، فهي تعتبر بمثابة الأداة التي تضمن كفاءة و إدارة المؤسسات في استغلالها لمواردها ودراستها للمخاطر، وهو ما يعتبر كمؤشر عن تحقيق المؤسسة لأهدافها بالدرجة الأولى وأهداف الأطراف ذات العلاقة بها.
- ✓ الدور الكبير الذي تلعبه الآليات الرقابية في تكريس العمل بمبادئ الحوكمة، وما ينبغي للجهات المعنية بهذا الأمر من مسؤولية والتحلي بمعاير وقواعد السلوك الأخلاقي من خلال الالتزام بالأخلاق الحميدة وقواعد السلوك المهني الرشيد، التوازن في تحقيق مصالح الأطراف المرتبطة بالمؤسسة، الشفافية عند تقييم المعلومات، القيام بالمسؤولية الاجتماعية والحفاظ على بيئة نظيفة باعتبارها عناصر ومبادئ أساسية في منظومة حوكمة الشركات.
- ✓ أن على الدول التي تسعى الى التطور الاقتصادي والاندماج مع المجتمع المتحضر، عليها أولا بناء منظومة اقتصادية واجتماعية وثقافية راقية، بعيدة عن كل مظاهر التخلف الإداري السلوكي والأخلاقي...الخ، والتخلص من مظاهر الفساد والرشوة والمحسوبية والتي أصبحت هي المعلم الذي يميز ثقافة السلوك في المجتمع.

➢ التوصيات:

من خلال دراستنا للجوانب المتعددة لآليات الرقابة المباشرة، وواقع الممارسة لها في الجزائر، وكذا من خلال دراسة القوانين والتشريعات والأحكام تنظم مهنة التدقيق والمراجعة والمؤسسات المالية في الجزائر، وجد أن هذه المهنة لازالت تحتاج الى مزيد من التطوير حتى يرقى أداؤها الى المستوى المقبول، وبالتالي عليها مواكبة التطورات والتحديات المعاصرة إلي تواجهها الجزائر، الأمر الذي يجعلنا نقدم بعض التوصيات التي نراها مهمة في تطوير نظم وإجراءات العمل بالتحكم المؤسسي في الجزائر.

- ✓ ضرورة تبني إجراءات وقوانين صارمة تحض المؤسسات والمنظمات بالالتزام القانوني بتطبيق مبادئ الحوكمة، والعمل على توفير الإطار المؤسسي والقانوني كبيئة مناسبة لذلك.
- ✓ التوعية اللازمة للمؤسسات والمنظمات والمجتمع بضرورة الالتزام بالمعايير الأخلاقية، والسلوك المهني وحثهم المستمر على مراعاتها والتمسك بها، وذلك من خلال عقد الدوريات التدريبية والتكوينية في هذا المجال.
- ✓ تفعيل القوانين والتشريعات الخاصة بواجبات وحقوق المؤسسات والمنظمات مع التشدد في تطبيق العقوبات الرادعة على من يخالفها سواء من قبل المؤسسات العامة أو الخاصة.
- ✓ وضع القوانين والمعايير بشكل مستمر وأن يتم مراجعتها للتأكد من مواكبتها للتغيرات الطارئة.
- ✓ العمل على مواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال ضمن مناهج التعليم العالي للجامعات الجزائرية والاعتراف بالتطورات الحديثة في بيئة الأعمال والمتمثلة أساسا في حوكمة المؤسسات.
- ✓ دعم المنظمات المهنية الخاصة بمراجعة الحسابات بحيث تكون قادرة على عقد الندوات والمؤتمرات التي تهتم بتطوير آليات الرقابة.

من خلال دراستنا لواقع العمل لآليات الرقابة في الجزائر وجد أن هذه الآليات لازالت تحتاج الى مزيد من التطوير بما يخدم الحوكمة المؤسسية، حيث أن القوانين والتشريعات التي تنظم عمل هذه الآليات لا تستجيب لمتطلبات لحوكمة الشركات في الجزائر، بالإضافة الى أن مختلف الهيئات والمؤسسات والنقابات لا تقوم بدورها كما يجب.

ونأمل في الأخير أن يساهم بحثنا هذا لو بشيء قليل في تدعيم البحث العلمي، خاصة أن الجامعات الجزائرية تفتقد الى هذا النوع من البحوث، ولهذا عالجت دراستنا هذه الجوانب المتعددة لآليات الرقابة والحوكمة، على أمل أن يفتح المجال لبحوث أخرى من هذا النوع بأفكار ومستجدات جديدة، وأن يلقى هذا المجال من قبل

الباحثين مزيدا من الاهتمام والإنتاج فيما يتعلق بالكتب والمنشورات والمقالات والدوريات وخاصة من قبل الجامعات الجزائرية، لأن مكتباتها مازالت تفتقر لهذا النوع من المراجع بما يفيد الباحثين والطلبة الخرجين في هذا المجال، وفي الأخير نرجو من الله أن نكون قد وفقنا في معالجة هذا الموضوع.

بسم الله الرحمان الرحيم

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

بورقلة

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

استبيان البحث

يشكل هذا الاستبيان جزءا من الدراسة التي سنجريها للحصول على شهادة الماستر في علوم التسيير من خلال مذكرة بعنوان: "**دور آليات الرقابة في تفعيل الحوكمة "دراسة حلة – استبيان–"**

تهدف الدراسة إلى تحديد معرفة واقع الممارسة للآليات الرقابة في ظل متطلبات الحوكمة في الجزائر، ويعتمد على دراسة وتحليل آراء مدراء أقسام المراجعة وأساتذة التعليم والأكاديميين والمهنيين المختصين، في التراب الوطني وذلك من أجل الوقوف على واقع تطبيقات حوكمة المؤسسات، والعوامل المؤثرة في ذلك وسبل تفعيلها في الجزائر.

ويقصد بحوكمة المؤسسات "النظام الذي يتم من خلاله إدارة المؤسسات والتحكم في أعمالها ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة وتحقيق المسؤولية، النزاهة والشفافية.استنادا على الآليات الرقابية الداعمة لذلك".

ونوجه عناية سيادتكم أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها سوف تكون محل عناية بدرجة كبيرة وستستخدم لغرض البحث العلمي، كما أن تعاونكم معنا يعزز هذا البحث ، ويسهم في الحصول على معلومات دقيقة ومفيدة.

ملاحظة:أسئلة الاستبيان مكونة من 3 صفحات

أرجو أن تتقبلوا فائق التقدير والاحترام

الطالب: السعيد خلف

الرجاء وضع علامة (x) في المربع المناسب للإجابة.

❖ **أولا الأسئلة العامة :**

الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

المؤهل العلمي: ليسانس ☐ دراسات عليا ☐ شهادات مهنية ☐

التخصص العلمي: دراسات محاسبية ☐ مالية ☐ اقتصاد ☐

الخبرة: أقل من5 سنوات ☐ من 5– 10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات ☐

❖ **ثانيا أسئلة الدراسة :**

الفرع الأول: دور المراجعة الداخلية والخارجية وواقع تطبيق الحوكمة:

	تستطيع المراجع الداخلية والخارجية ممارسة مهامها بما يحقق متطلبات الحوكمة المؤسسية عند وجود:	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	التكوين والتدريب الجيد للمراجعين.					
2	الخبرة المهنية والشهادة التي تحصل عليها.					
3	الالتزام بقواعد السلوك المهني والأخلاقي وبذل العناية المهنية والتحلي بالموضوعية.					
4	جودة أداء عمل المراجعة ومدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.					
5	الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية والشفافية عند الإفصاح عن البيانات المالية.					
6	تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية.					
	أشياء أخرى:					

الفرع الثاني:لجان المراجعة ومجلس الإدارة:

	تستطيع لجان المراجعة ومجلس الإدارة ممارسة مهامها الجديدة بما يحقق متطلبات الحوكمة المؤسسية في ظل وجود:	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
7	التأهيل العلمي والخبرة العملية للجان المراجعة ومجلس الإدارة.					
8	الاستقلالية التامة للجان المراجعة في أداء عملها وتمكينها من الوصول للمعلومات والبيانات اللازمة.					
9	توفير بيئة رقابية فعالة تستند إلى قوانين صارمة وعادلة في نفس الوقت.					
10	التوافق بين مصالح الإدارة ومصالح المساهمين.					
11	قوانين الشركات المطبق يكفل للمساهمين الحق في انتخاب أو عزل أعضاء مجلس الإدارة.					
12	الهيئات الرقابية في شركات المساهمة تقوم بواجبها بأسلوب مهني وطريقة موضوعية.					
13	تحقيق التكامل بين المراجعة ولجنة المراجعة من جهة وبين لجنة المراجعة ومجلس الإدارة من جهة أخرى، والتفاعل المباشر في كل ما يتعلق بإعداد التقارير وغيرها.					

	أشياء أخرى:					

الفرع الثالث: أفاق تطبيق حوكمة الشركات حالة الجزائر:

	في رأيك هل يعتبر التوجه لتطبيق الحوكمة المؤسسية في الشركات الجزائرية حلا إيجابيا لمشاكلها عند وجود:	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
14	المناخ التنظيمي والرقابي، مع بيئة رقابية تتسم بالشفافية والوضوح والعدالة الاجتماعية.					
15	توفر أسواق مالية نشطة وشركات مدرجة في البورصة العالمية.					
16	الفصل بين الملكية والإدارة في المؤسسات والمنظمات .					
17	اعتماد النظم والقوانين والعقوبات التي تساهم في ترسيخ العمل بمبادئ حوكمة الشركات.					
18	ميثاق وقواعد وأخلاقيات وسلوكيات تضبط مهنة المراجعة وتدقيق في الجزائر.					
19	وضع المعايير المحاسبية الوطنية التي تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية.					
20	تطوير مناهج وطرق التعليم بما يخدم والأكاديميين والمختصين في مجال المراجعة والتدقيق والحوكمة وكل ما يتعلق بالمحاسبة.					
	أشياء أخرى:					

قائمة المراجع

❖ المراجع باللغة العربية:

- **الكتب والأبحاث:**

- إبراهيم إسحق نسمان، دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة ،دراسة تطبيقية على قطاع المصارف العاملة في فلسطين، مذكرة ماجستير،تخصص :محاسبة، فلسطين،الجامعة الإسلامية–غزة، كلية التجارة، 2009.
- أمين السيد احمد لطفي دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد، الإسكندرية :الدار الجامعية،2007 .
- إبراهيم العيسوي، التنمية في عالم متغير: دراسة في مفهوم التنمية ومؤشراتها. القاهرة: دار الشروق، 2003.
- البنك الأهلي المصري، أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة في الشركات: حوكمة الشركات. النشرة الاقتصادية، العدد الثاني، المجلد السادس والخمسون، 2003.
- د.الياس بن ساسي، د.قريشي يوسف، "التسيير المالي"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2006، ص:381.
- جورج دانيال غالي، تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة و تحديات الألفية الثالثة ، مصر: الدار الجامعية، 2001 .
- مفيدة بن عثمان، **دور حوكمة المؤسسات في تضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات**، رسالة ماستر، تخصص مالية مؤسسة، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر
- محمد حسن يوسف، محددات الحوكمة ومعاييرها مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر،2008 .
- محمد مصطفى سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد الإداري والمالي_دراسة مقارنة_**،الطبعة الثانية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999.
- محمد أحمد إبراهيم خليل دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها علي سوق الأوراق المالية -دراسة نظرية تطبيقية–.
- مركز المشروعات الدولية الخاصة، دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية، القاهرة، 2005.

- ماجد إسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية ، بحث مقدم لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009.
- مناعي حكيمة، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة باتنة، غير منشورة، 2008.
- عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات و دور مجلس الإدارة، إتحاد المصارف العربية، 2007 .
- عبد الوها ب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة " مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية و الدولية المعاصرة" ، الدار الجامعية، جمهورية مصر العربية، الطبعة الأولى، 2007.
- عبدي نعيمة، (دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات – دراسة حالة الجزائر–)، مذكرة ماجستير مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،تخصص مالية مؤسسة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر،سنة 2009،غير منشورة).
- عيد بن حامد الشمري، دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات المساهمة بالمملكة العربية السعودية، كلية إدارة الأعمال – جامعة الملك سعود،2010.
- سميحة فوزي، تقييم مبادئ حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية، ورقة عمل رقم (82) ، المركز المصري. للدراسات الاقتصادية بالتعاون مع مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة: مركز المشروعات الدولية الخاصة،2003 .
- شعباني لطفي ، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سونا طراك ، مذكرة ماجستير،تخصص إدارة أعمال ، الجزائر، جامعة الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير قسم علوم التسيير، 2004/2003 ، غير منشورة.
- صديقي مسعود ،« نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر –على ضوء التجارب الدولية »– ، مذكرة دكتوراه غير منشورة، تخصص التخطيط الاقتصادي، الجزائر: جامعة الجزائر، 2004.
- طارق عبد العال حماد،"حوكمة الشركات، شركات القطاع عام وخاص ومصارف _المفاهيم _المبادئ _التجارب _المتطلبات_، الاسكندرية، الدار الجامعية، الطبعة الأولى،2005.
- طارق عبد العال حماد،حوكمة الشركات والأزمة المالية العالمية،الطبعة الأولى،الإسكندرية،الدار الجامعية،2005.
- د.خالد محمد عبد النعم لبيب، القيمة المضافة والتقويم المتوازن لأداء المراجعة الداخلية، في ظل حوكمة الشركات (بالتطبيق على قطاع الأعمال المصري)كلية التجارة للبحوث العلمية ،جامعة القاهرة، ديسمبر 2005.

- **المنشورات والدوريات:**

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 2 ، الصادرة بتاريخ 12 يناير 1988.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 20 ، الصادرة بتاريخ 1991.
- د.أشرف حنا ميخائيل، مداخلة بعنوان: تدقيق الحسابات و إطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات، المؤتمر العربي الأول حول : التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات ، فندق شيراتون القاهرة ، بدون ذكر الكلية، ٢٤-26 سبتمبر ٢٠٠٥.
- بالعادي عمار،جاوحدو رضاء، مداخلة بعنوان: دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية و الإفصاح ، محور المداخلة: مبادئ و ممارسات الحوكمة المحاسبية ،الملتقى الدولي الأول حول : الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع رهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، 07_08 ديسمبر 2010، أم البواقي، الجزائر.
- د. بديسي فهيمة، مداخلة بعنوان: التدقيق الداخلي و دوره في إنجاح مسار تطبيق الحوكمة، جامعة منتوري-قسنطينة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير،بدون تاريخ نشر.
- جاوحدو رضا، مايو عبد الله، مداخلة بعنوان **تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات والمنهج المحاسبي السليم متطلبات ضرورية لإدارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية**، محور المداخلة: مبادئ و ممارسات الحوكمة المحاسبية، الملتقى الدولي الأول حول : الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع رهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، 07_08 ديسمبر 2010 ، أم البواقي، الجزائر.
- هوام جمعة، لعشوري نوال، مداخلة بعنوان: **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، محور المداخلة: جودة المعلومات المحاسبية والحوكمة،الملتقى الدولي الأول حول : الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع رهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، 07_08 ديسمبر 2010 . أم البواقي . الجزائر.
- زرزار العياشي، مداخلة بعنوان : أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات، محور المداخلة: جودة المعلومات المحاسبية والحوكمة، الملتقى الدولي الأول حول : الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع رهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، 07_08 ديسمبر 2010 . أم البواقي . الجزائر.
- زينب حوري ، مداخلة بعنوان **دور نظام المعلومات المحاسبية في دعم الحوكمة**، محور المداخلة: مبادئ و ممارسات الحوكمة المحاسبية، الملتقى الدولي الأول حول : الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع رهانات وآفاق،

جامعة العربي بن مهيدي ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، 07_08 ديسمبر 2010. أم البواقي ، الجزائر.

- كواشي مراد، مداخلة بعنوان: **دور نماذج الإفصاح العالمية في تعزيز الحوكمة المحاسبية**، محور المداخلة: مبادئ و ممارسات الحوكمة المحاسبية ،الملتقى الدولي الأول حول : الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع رهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، 07_08 ديسمبر 2010 ، أم البواقي ، الجزائر.
- كمال بوعظم، زايدي عبدا لسلام، مداخلة بعنوان: حوكمة الشركات ودورها في التقليل من عمليات التضليل في الأسواق المالية والحد من وقوع الأزمات_ مع الإشارة إلى واقع حوكمة الشركات في بيئة الأعمال الدولية_، الملتقى الدولي حول "الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات" جامعة باجي مختار، عنابة، قسم العلوم التجارية، 18_19 نوفمبر 2009، الجزائر.
- محمد آل ياسين، نحو إستراتيجية وطنية للإصلاح الإداري، ص2، مقال منشور على شبكة الانترنيت ،2012/02/20 ،14:24h، بدون مصدر.
- مجلة الباحث – العدد 2008/06 ،كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية - جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة، الجزائر.
- عبد الرزاق خليل، عبدي نعيمة ، مداخلة بعنوان: دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية و الإفصاح ، الملتقى الدولي حول "الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات" جامعة باجي مختار، عنابة، قسم العلوم التجارية، 18_19 نوفمبر 2009، الجزائر.
- عطا الله وارد خليل،محمد عبد الفتاح العشماوي،**"الحوكمة المؤسسية"،المدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة**،مكتبة الحرية للنشر والتوزيع،2008.
- أ.شوقي جباري ،أ.فريد خميلي، مداخلة بعنوان: التدقيق وحوكمة الشركات، الملتقي الوطني الثامن حول: مهنة التدقيق في الجزائر الواقع و الأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة ،جامعة 20 أوت 1955 – سكيكدة- ،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ،أم البواقي، 12 أكتوبر 2010 - 11،غير منشورة .
- صديقي مسعود دريس خالد، مداخلة بعنوان : **دور حوكمة الشركات في تحقيق شفافية المعلومات المحاسبية لترشيد قرار الاستثمار** ، محور المداخلة: جودة المعلومات المحاسبية والحوكمة، الملتقى الدولي الأول حول : الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع رهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، 07_08 ديسمبر 2010 . أم البواقي . الجزائر.
- قورين حاج قويدر، مداخلة بعنوان **الحوكمة المحاسبية في الجزائر في ظل نظام المحاسبة المالية الجديد ودورها في النهوض بالسوق المالي** ، محور المداخلة: مبادئ وممارسات الحوكمة المحاسبية الملتقى

الدولي الأول حول : الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع رهانات وآفاق جامعة العربي بن مهيدي كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية،2010، أم البواقي.

❖ **الراجع باللغة الأجنبية:**

Centre des Jeunes Dirigeants d'entreprise (CJD): «Le guide de la performance globale», d'organisation, 3ème tirage, 2006,, P16

MacmilLan.H,&Tampoe.M.,"Strategic management: process, content, and implementation, "Oxford university press,2000, p:110

FredericGeorgel, « IT Gouvernance, Management stratégique d'un système d'information », Deuxième édition, DUNOD, P22.

❖ **شبكة الانترنت:**

http://www.f-law.net/law/showthread.php/8170.
pp:1_5،h14:22،