وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة يحي فارس بالمدية
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

الموضوع:

دور تطبيق وتفعيل مبادئ وآليات حوكمة المؤسسات في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية ـ دراسة حالة.

أطروحة تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير

تخصص: اقتصاد تطبيقي في إدارة الأعمال والمالية

تاريخ المناقشة: 02جويلية2017

من إعداد الطالب : **تحت إشراف الأستاذ الدكتور:**
عبد الله عناني **عبد القادر بريش**

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
أ.د يرقي حسين	أستاذ	جامعة المدية	رئيسا
أ.د بريش عبدالقادر	أستاذ	المدرسة العليا للتجارة	مقررا ومشرفا
د. عيادي عبدالقادر	أستاذ محاضر- أ-	جامعة الشلف	ممتحنا
د. حمادي نبيل	أستاذ محاضر- أ-	جامعة المدية	ممتحنا
د. شبوطي حكيم	أستاذ محاضر- أ-	جامعة المدية	ممتحنا
د. فرج شعبان	أستاذ محاضر- أ-	جامعة البويرة	ممتحنا

السنة الجامعية : 2017/2016

شكر وتقدير

قال الله عزوجل: ﴿ لَئِنْ شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ ﴾(سورة ابراهيم 7)

أحمد الله حمدا يليق بجلال وجهه، وعظيم سلطانه، وأشكره على توفيقي لإنجاز هذا العمل، وأصلي وأسلم على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين، وبعد:

- أتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ الدكتور بريش عبدالقادر على نصائحه القيمة وقبوله الاشراف على هذا الأطروحة؛
- أشكر السادة أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة هذه الأطروحة؛
- كما أشكر الأساتذة الأفاضل على نصائحهم: الدكتور بوشنقير ميلود، الدكتور فروم محمد الصالح، الدكتور مقيمح صبري، الدكتور بوجعادة إلياس؛ الأستاذ فيلالي برزوق؛
- وأتقدم بالشكر للسيد حاجي إلياس والسيد قمري يوسف على مساندتي في إجراء الدراسة التطبيقية بقطب المحروقات.

الإهداء

أهدي هذا العمل إلى:

- الوالدين الكريمين حفظهما الله ووفقني لبرهما؛
- سندي في الحياة زوجتي؛
- قرة عيني "أحمد عبد المعز" و "مريم"؛
- اخوتي وأخواتي وكل أفراد عائلاتهم؛
- جدي صدوقي محمد حفظه الله وكل أفراد عائلته؛
- عائلة سالم أحمد رحمه الله؛
- كل أساتذتي وطلبتي طوال مسيرتي التعليمية.

مستخلص الدراسة "دور تطبيق وتفعيل مبادئ وآليات حوكمة المؤسسات في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية –دراسة حالة قطب المحروقات لولاية سكيكدة".

إن التطبيق السليم لحوكمة المؤسسات يضمن حسن إدارة المؤسسات ومراقبتها، لتحقيق استغلال أمثل لموارد المؤسسة وحماية حقوق أصحاب المصالح وتحسين أداء المؤسسات، وفي هذا الإطار هدفت الدراسة إلى تحديد العلاقة بين التطبيق الفعال لقواعد الحوكمة(مبادئ وآليات الحوكمة) وأداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة.

تضمن الجانب النظري تحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة، من خلال إبراز متطلبات التطبيق الفعال لكل مبدأ أو آلية من آليات الحوكمة وأثر ذلك على تحسين الأداء.

أما الجانب التطبيقي فقد تم من خلاله قياس متغيرات الدراسة بسبعة(7) مؤسسات بقطب المحروقات بولاية سكيكدة، وذلك باستخدام أدوات المقابلة وتحليل القوائم والاستبيان، كما تم استخدام الانحدار البسيط والمتعدد لتحديد أثر قواعد الحوكمة مقاسة عن طريق المتغيرات المستقلة(مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة، الافصاح والشفافية، دور أصحاب المصالح، التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي) على أداء مؤسسات قطب المحروقات، وتحليل النتائج باستخدام مجموعة من الأدوات الإحصائية.

وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين قواعد الحوكمة وأداء مؤسسات قطب المحروقات بنسبة 82.2%، وأن ما نسبته 67.5% من التغيرات في أداء مؤسسات قطب المحروقات مفسرة عن طريق قواعد الحوكمة، والباقي يفسر عن طريق عوامل عشوائية أخرى؛ كما أن هناك تفاوت في تطبيق مبادئ وآليات حوكمة المؤسسات بمؤسسات قطب المحروقات.

كما أوصت الدراسة بضرورة التطبيق الفعال لمبادئ وآليات الحوكمة بمؤسسات قطب المحروقات من خلال قيام مجلس الإدارة بمهامه ومسؤولياته وفق منظور الحوكمة، وتشكيل مديريات مستقلة للتدقيق الداخلي تابعة للمدير العام، والالتزام بالإفصاح الإيرادي غير القانوني وتحقيق مبدأ الشفافية في التعامل مع أصحاب المصالح وتعزيز دورهم لتحسين أداء المؤسسات، والاستفادة من التدقيق التعاقدي الذي يضمن متابعة مختلف أنشطة المؤسسة البيئية والاجتماعية والمالية في ظل وجود التدقيق القانوني.

الكلمات المفتاحية: مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة؛ الافصاح والشفافية؛ دور أصحاب المصالح؛ التدقيق الداخلي؛ التدقيق الخارجي؛ الأداء المالي والاقتصادي؛ الأداء الاجتماعي؛ الأداء البيئي.

Le Rôle de l'application efficace des règles et mécanismes de gouvernance sur l'amélioration de la performance des entreprises économiques

- pôle des hydrocarbures- Skikda-

Abstract

L'application correcte de la gouvernance d'entreprise assure un bon management des entreprises ainsi que leur contrôle, et ce pour réaliser une allocation optimale des ressources et une protection des parties prenantes. Dans ce cadre, l'étude a eu pour objectif de déterminer la relation entre l'application efficace des règles de gouvernance et la performance des entreprises économiques au niveau du pôle des hydrocarbures de Skikda.

La partie théorique comporte une analyse de la relation entre les variables de l'étude à travers l'explicitation des conditions nécessaires pour une application efficace de chaque principe ou mécanisme de gouvernance et l'effet sur l'amélioration de la performance.

Partie pratique a trait à la mesure des variables sur sept (7) entreprises sises au pôle des hydrocarbures à Skikda en utilisant les outils d'interview et Analyse des états financiers, et de questionnaires. L'étude a fait recours à la régression simple et multiple pour déterminer l'impact des règles de gouvernance mesurées via les variables indépendants (missions et responsabilités du conseil d'administration, reporting et transparence…) sur la performance des entreprises concernées.

L'étude évoque une relation positive et statistiquement significative entre les règles de gouvernance et la performance des entreprises opérant dans le pôle de Skikda avec 82.2%. Par ailleurs, 67.5% des changements dans la performance des entreprises sont expliquées par les règles de gouvernance. Le reste s'explique par d'autres facteurs aléatoires.

Mots clés:

Conseil d'administration, Audit Interne, reporting, Parties Prenantes, Audit Externe

Performance financière et Economique, performance Sociale, Performance Environnementale.

الفهارس

فهرس المحتويات

شكر وتقدير

الاهداء

مستلخص الدراسة

فهرس المحتويات.....**I**

فهرس الجداول و الأشكال.....**XIII**

المقدمة العامة.....أ

الفصل الأول: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات.....**1**

تمهيد.....**1**

المبحث الأول: مدخل إلى حوكمة المؤسسات.....**2**

المطلب الأول: نشأة الحوكمة ودوافع ظهورها.....2

المطلب الثاني: مفهوم وخصائص حوكمة المؤسسات.....7

المطلب الثالث: أهمية وأهداف حوكمة المؤسسات.....11

المبحث الثاني: مقومات نظام حوكمة المؤسسات.....**17**

المطلب الأول: محددات حوكمة المؤسسات.....17

المطلب الثاني : أبعاد حوكمة المؤسسات.....19

المطلب الثالث: دور المشاركين في نظام الحوكمة في تحسين حوكمة المؤسسات..... 20

المطلب الرابع: ركائز حوكمة المؤسسات.....21

المبحث الثالث: نماذج وتجارب دولية لتطبيق قواعد حوكمة المؤسسات.....**23**

المطلب الأول: النموضج الخارجي لحوكمة المؤسسات.....24

المطلب الثاني: النموضج الداخلي لحوكمة المؤسسات.....26

المطلب الثالث: تطبيقات النموذج الخارجي للحوكمة المؤسسات.....27

المطلب الرابع: تطبيقات النموذج الداخلي لحوكمة المؤسسات.....32

المطلب الخامس: حوكمة المؤسسات في الدول العربية.....33

خاتمة الفصل.....37

الفصل الثاني: تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية.....38

تمهيد.....38

المبحث الأول: تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية.....39

المطلب الأول: مدخل لأداء المؤسسات الاقتصادية.....39
المطلب الثاني: الأداء المالي 45
المطلب الثالث: مؤشرات تقييم الأداء المالي.....47

المبحث الثاني: المسؤولية الاجتماعية وتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية.....59

المطلب الأول: مفهوم وأهمية المسؤولية الاجتماعية.....59
المطلب الثاني: أبعاد ومعايير المسؤولية الاجتماعية.....64
المطلب الثالث: المواصفة القياسية حول المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات (إيزو26000)66
المطلب الرابع: تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية.....66

المبحث الثالث: تقييم الأداء البيئي للمؤسسات الاقتصادية.....73

المطلب الأول: مدخل للأداء البيئي.....73
المطلب الثاني: مؤشرات تقييم الأداء البيئي.....76
المطلب الثالث: بطاقة الأداء المتوازن المستدامة ذات البعد البيئي.....79
المطلب الرابع: نظم الإدارة البيئية.....86

خاتمة الفصل.....99

الفصل الثالث: مساهمة تطبيق قواعد الحوكمة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية.....100

تمهيد.....100

المبحث الأول: دور مبادئ حوكمة المؤسسات في تحسين الأداء.....101

المطلب الأول: مدخل لمبادئ حوكمة المؤسسات.....101
المطلب الثاني: مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.....101
المطلب الثالث: مساهمة تطبيق وتفعيل مبادئ الحوكمة في تحسين الأداء.....107

المبحث الثاني: دور مجلس الادارة كآلية رقابية داخلية للحوكمة في تحسين الأداء.....108

المطلب الأول: مدخل إلى مجلس الادارة.....108

المطلب الثاني: اللجان المنبثقة عن مجلس الإدارة.....116

المطلب الثالث: دور مجلس الإدارة في تعزيز حوكمة المؤسسات.....118

المطلب الرابع: دور مجلس الإدارة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية.....123

المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي كآلية رقابية داخلية للحوكمة في تحسين الأداء.....128

المطلب الأول: مدخل إلى التدقيق الداخلي.....128

المطلب الثاني: مسؤوليات المدقق الداخلي اتجاه نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر..136

المطلب الثالث: دور المدقق الداخلي في تعزيز حوكمة المؤسسات.....146

المطلب الرابع: دور وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية.....151

المبحث الرابع: دور تطبيق الآليات الخارجية لحوكمة المؤسسات في تحسين الأداء.....157

المطلب الأول: التدقيق الخارجي.....157

المطلب الثاني: السوق المالي.....168

المطلب الثالث: الهيئات الداعمة لحوكمة المؤسسات.....170

المطلب الرابع: دور تطبيق وتفعيل الآليات الخارجية لحوكمة المؤسسات في تحسين الأداء171

خاتمة الفصل.....175

الفصل الرابع: مساهمة تطبيق قواعد الحوكمة في تحسين أداء مؤسسات قطب المحروقات لولاية سكيكدة.....177

تمهيد.....**177**

المبحث الأول: واقع ومتطلبات تطبيق الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.....178

المطلب الأول: بوادر حوكمة المؤسسات في الجزائر.....178

أولا: تشكيل الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومقاومته.....179

ثانيا: انعقاد أول مؤتمر حول الحكم الراشد للمؤسسات.....179

ثالثا: تأسيس اللجنة الوطنية للحكم الراشد.....179

رابعا: إصدار ميثاق الحكم الراشد.....179

المطلب الثاني: مجلس الإدارة 181

أولا: مجلس إدارة مؤسسات المساهمة ضمن القانون التجاري الجزائري.....181

ثانيا: تقييم مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة ضمن القانون التجاري الجزائري في إطار حوكمة المؤسسات.....183

ثالثا: لجنة التدقيق.....184

المطلب الثالث: وظيفة التدقيق الداخلي.....187

أولا: واقع تطبيق التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.....187

ثانيا: متطلبات تفعيل دور وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية188

المطلب الرابع: الافصاح والشفافية ودور أصحاب المصالح.....189

أولا: الافصاح والشفافية.....189

ثانيا: دور أصحاب المصالح.....189

المطلب الخامس: التدقيق الخارجي.....191

أولا: تعريف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات.....191

ثانيا: مهام الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات.....192

ثالثا: تقييم مهام ومسؤوليات الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات ضمن القانون10-01 في إطار حوكمة المؤسسات.....193

رابعا: المعايير الجزائرية للتدقيق(NAA).....194

المطلب السادس: متطلبات وجود إطار فعال لحوكمة المؤسسات في الجزائر.....195

أولا: رغبة وإرادة أصحاب القرار والمدراء العامين للمؤسسات في إرساء الحوكمة.....195

ثانيا: استقرار النظم التشريعية والقانونية.....195

ثالثا: اصلاح المنظومة المصرفية.....195

را بعا: تفعيل كفاءة السوق المالي.....197

خامسا: إنشاء ودعم الأسواق التنافسية.....198

سادسا: نظم ضريبية واضحة؛ شفافة وعادلة.....198

سابعا: تنويع مصادر الدخل وتشجيع وحماية المنتوج الوطني.....199

ثامنا: تعزيز آليات الرقابة الخارجية.....199

تاسعا: توفير مقومات مناخ الاستثمار.....199

المبحث الثاني: منهجية الدراسة 201

المطلب الأول: التعريف بقطب المحروقات لولاية سكيكدة.....201

أولا: التعريف بمؤسسات قطب المحروقات.....201

ثانيا: مبررات اختيار دراسة حالة قطب المحروقات لولاية سكيكدة.....203

المطلب الثاني: العينة؛ متغيرات وأدوات الدراسة.....203

أولا: عينة الدراسة.....204

ثانيا: المتغيرات المستقلة والمتغير التابع للدراسة التطبيقية.....204

ثالثا: مبررات اختيار المتغيرات المستقلة والمتغير التابع لإجراء الدراسة التطبيقية.....205

رابعا: أدوات الدراسة.....206

المطلب الثالث: المقابلة.....207

أولا: مقابلة مع المدقق الخارجي.....207

ثانيا: مقابلة مع المدقق الداخلي لمؤسسة الصيانة الصناعية سكيكدةSOMIK.....209

ثالثا: مقابلة مع مدقق داخلي بالمديرية الجهوية للتدقيق سابقا (إطار حاليا بالمؤسسة الجهوية لتسيير مؤسسة سوناطراك(DRIK).....212

رابعا: مقابلة مع مدير مؤسسة سوتراز SOTRAZ.....214

المطلب الرابع: تحليل القوائم المالية.....215

أولا: معدل العائد على الأموال الخاصة.....215

ثانيا: معدل العائد على الاستثمار.....217

ثالثا: معدل العائد على المبيعات.....219

المطلب الخامس: الاستبيان.....221

أولا: أداة عرض وتحليل البيانات.....223

ثانيا: وصف متغيرات الدراسة.....224

ثالثا: اختبار الفرضية الفرعية الأولى.....245

المبحث الثاني: تقدير واختبار علاقة التطبيق الفعال لقواعد الحوكمة بأداء المؤسسات الاقتصادية لقطب المحروقات.....248

المطلب الأول: نموذج مجلس الإدارة– أداء مؤسسات قطب المحروقات 249

أولا: التعريف بالنموذج.....249

ثانيا: تقدير واختبار النموذج.....250

المطلب الثاني: نموذج الافصاح والشفافية– أداء مؤسسات قطب المحروقات 252

أولا: التعريف بالنموذج.....252

ثانيا: تقدير واختبار النموذج.....253

المطلب الثالث: نموذج أصحاب المصالح– أداء مؤسسات قطب المحروقات 255

أولا: التعريف بالنموذج.....255

ثانيا: تقدير واختبار النموذج.....256

المطلب الرابع: نموذج التدقيق الداخلي– أداء مؤسسات قطب المحروقات 258

أولا: التعريف بالنموذج.....258

ثانيا: تقدير واختبار النموذج.....259

المطلب الخامس: نموذج التدقيق الخارجي– أداء مؤسسات قطب المحروقات 261

أولا: التعريف بالنموذج.....261

ثانيا: تقدير واختبار النموذج.....262

المطلب السادس: نموذج قواعد الحوكمة– أداء مؤسسات قطب المحروقات 264

أولا: التعريف بالنموذج.....264

ثانيا: تقدير واختبار النموذج.....266

ثالثا: اختبار الفرضية الرئيسية.....268

خاتمة الفصل.....269

الخاتمة العامة.....**270**

قائمة المراجع.....**281**

الملاحق.

فهرس الأشكال والجداول

1- قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
1	نموذج الدراسة	ج
2	عوامل الاهتمام بحوكمة المؤسسات	06
3	أهمية حوكمة المؤسسات	14
4	أبعاد الحوكمة	20
5	دور المشاركين في نظام الحوكمة في تحسين حوكمة المؤسسات	21
6	ركائز حوكمة المؤسسات	22
7	مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة المؤسسات	106
8	نموذج مقترح لدور مجلس الادارة في تعزيز حوكمة المؤسسات والمساهمة في تحسين الأداء	127
9	العلاقة بين أهداف وعناصر الرقابة الداخلية	140
10	نموذج مقترح لدور التدقيق الداخلي في تعزيز حوكمة المؤسسات والمساهمة في تحسين الأداء	156
11	نموذج مقترح لدور الآليات الخارجية للحوكمة في تعزيز حوكمة المؤسسات والمساهمة في تحسين الأداء	173

2-قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1	أبعاد المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة	64
2	مؤشرات تقييم الأداء الاجتماعي	69
3	مؤشرات تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة اتجاه العاملين وطرق التقييم	70
4	مصفوفة أبعاد الأداء البيئي	76
5	أهم مواصفات نظم الادارة البيئية	87
6	معايير التدقيق الداخلي	134
7	نتائج مقابلة مع المدقق الخارجي	207
8	نتائج مقابلة مع المدقق الداخلي لمؤسسة الصيانة الصناعية سكيكدة SOMIK	210
9	نتائج مقابلة مع مدقق داخلي بالمديرية الجهوية للتدقيق سابقا (Direction Audit Pole Este) (إطار حاليا بالمؤسسة الجهوية لتسيير مؤسسة سوناطراك(DRIK))	213
10	نتائج مقابلة مع مدير مؤسسة سوتراز SOTRAZ	214
11	معدل العائد على الأموال الخاصة (نسبة المردودية المالية) للسنوات(2010-2015)	216
12	معدل العائد على الاستثمار (نسبة المردودية الاقتصادية) للسنوات(**2010-2015**)	218
13	معدل العائد على المبيعات (نسبة المردودية التجارية) للسنوات(**2010-2015**)	220
14	عدد الاستبيانات المستلمة والصالحة للتحليل	223
15	اختبار صدق الاستبيان(Statistique de Fiabilité).	224
16	فئات الدراسة ودرجة الموافقة	225
17	وصف المعلومات الشخصية	225
18	وصف مسؤوليات ومهام مجلس الإدارة	227
19	وصف الافصاح والشفافية	230
20	وصف دور أصحاب المصالح	232
21	وصف التدقيق الداخلي	233
22	وصف التدقيق الخارجي	236
23	وصف الأداء المالي	237

فهرس الأشكال والجداول

24	وصف الأداء الاجتماعي	239
25	وصف الأداء البيئي	242
26	نتائج قياس أداء مؤسسات قطب المحروقات	244
27	نتائج اختبار قواعد حوكمة المؤسسات	246
28	اختبار Kolomogorov-Smirnov لمتغيرات قواعد الحوكمة والأداء	248
29	تقدير واختبار معالم نموذج مجلس الإدارة– أداء مؤسسات قطب المحروقات $\widehat{\mathbf{P}}= f(\widehat{CA}) = p_0 CA + b_1\widehat{CA}$	250
30	اختبار نموذج مجلس الإدارة– أداء مؤسسات قطب المحروقات $\widehat{\mathbf{P}}= f(\widehat{CA}) = p_0 CA + b_1\widehat{CA}$	251
31	تقدير واختبار معالم نموذج الافصاح والشفافية– أداء مؤسسات قطب المحروقات $\widehat{\mathbf{P}}= f(\widehat{DISC}) = p_0\, DISC + b_2\widehat{DISC}$	253
32	اختبار نموذج الافصاح والشفافية– أداء مؤسسات قطب المحروقات $\widehat{\mathbf{P}}= f(\widehat{DISC}) = p_0\, DISC + b_2\widehat{DISC}$	254
33	تقدير واختبار معالم نموذج أصحاب المصالح– أداء مؤسسات قطب المحروقات $\widehat{\mathbf{P}}= f(\widehat{PPREN}) = p_0 PPREN + b_3\widehat{PPREN}$	256
34	اختبار نموذج أصحاب المصالح– أداء مؤسسات قطب المحروقات $\widehat{\mathbf{P}}= f(\widehat{PPREN}) = p_0 PPREN + b_3\widehat{PPREN}$	257
35	تقدير واختبار معالم نموذج التدقيق الداخلي– أداء مؤسسات قطب المحروقات $\widehat{\mathbf{P}}= f(\widehat{AIN}) = p_0\, AIN + b_4\widehat{AIN}$	259
36	اختبار نموذج التدقيق الداخلي– أداء مؤسسات قطب المحروقات $\widehat{\mathbf{P}}= f(\widehat{AIN}) = p_0\, AIN + b_4\widehat{AIN}$	260
37	تقدير واختبار معالم نموذج التدقيق الخارجي– أداء مؤسسات قطب المحروقات $\widehat{\mathbf{P}}= f(\widehat{AEX}) = p_0\, AEX + b_5\widehat{AEX}$	262
38	اختبار نموذج التدقيق الخارجي– أداء مؤسسات قطب المحروقات $\widehat{\mathbf{P}}= f(\widehat{AEX}) = p_0\, AEX + b_5\widehat{AEX}$	263
39	تقدير واختبار معالم نموذج قواعد الحوكمة– أداء مؤسسات قطب المحروقات $\widehat{\mathbf{P}}= p_0 + b_1\widehat{CA} + b_2\widehat{DISC} + b_3\widehat{PPREN} + b_4\widehat{AIN} + b_5\widehat{AEX}$	266
40	اختبار نموذج قواعد الحوكمة– أداء مؤسسات قطب المحروقات $\widehat{\mathbf{P}}= p_0 + b_1\widehat{CA} + b_2\widehat{DISC} + b_3\widehat{PPREN} + b_4\widehat{AIN} + b_5\widehat{AEX}$	267

المقدمة العامة

أولا: مدخل الدراسة:

لقد شهد الاقتصاد العالمي عدت فضائح مالية أثرت على سمعة الأسواق المالية والمؤسسات الكبرى بمختلف دول العالم، وذلك نتيجة ضعف آليات الرقابة، وضعف القيم الأخلاقية على غرار الأزمات المالية التي وقعت في دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية، وفضيحة شركة إنرون (Enron)، التي أثبتت الدراسات أن انهيارها كان بسبب أخلاقي نتيجة تواطئ مكتب التدقيق إرثر إندرسون(Arthur Andersen) من جهة، ومن جهة أخرى عدم قيام السوق المالي بدوره كآلية رقابية خارجية على المؤسسات.

وفي ظل الأحداث التي عرفها الاقتصاد العالمي برز مصطلح حوكمة المؤسسات الذي يرتكز على حسن الإدارة والرقابة على المؤسسات، من خلال من خلال تنظيم العلاقة بين مختلف الآليات الداخلية(مجلس الإدارة؛ التدقيق الداخلي؛ الإدارة التنفيذية)، والآليات الخارجية(التدقيق الخارجي؛ السوق المالي؛ ومختلف الهيئات الداعمة).

ولضمان حسن الإدارة والرقابة على المؤسسات أصدرت مختلف الأسواق المالية والهيئات العالمية المتخصصة مجموعة من المبادئ، على غرار منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية التي تحرص على إصدار المبادئ وتحديثها لمسايرة التغيرات المتسارعة في بيئة الأعمال الدولية، حيث أصدرت المنظمة ستة(6) مبادئ خلال آخر إصدار لها سنة 2015.

ولقد أثبتت مختلف الدراسات والتجارب بأن التطبيق السليم لحوكمة المؤسسات يؤدي إلى ضمان التوجيه الاستراتيجي للمؤسسة، وتحسين عمليات صنع القرار، عن طريق تفعيل آليات الرقابة الداخلية والخارجية للمساهمة في تحسين أداء المؤسسات واستغلال أمثل لمواردها، وحماية حقوق ومصالح جميع الأطراف أصحاب المصالح.

ويعتبر تطبيق حوكمة المؤسسات في بيئة الأعمال الجزائرية ضرورة حتمية لمسارة التطورات في مجال إدارة الأعمال، وذلك في إطار الاصلاحات التي عرفتها المؤسسات الاقتصادية، وبروز مجموعة من المؤشرات الرامية إلى تعزيز ثقافة الحوكمة وتوفير البيئة اللازمة لإرسائها.

ثانيا: إشكالية الدراسة: تشهد التشريعات والتطورات والاصلاحات الاقتصادية في بيئة الأعمال الجزائرية تطبيق مختلف المفاهيم الإدارية والرقابية الحديثة التي تتبناها مختلف الاقتصاديات المتطورة ومن بينها قواعد الحوكمة، لكن تطبيق هذه القواعد في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية يستوجب تفعيل مهامها حتي تساهم في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية، وفي هذا الاطار يمكن طرح الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة حول التساؤل الرئيسي التالي:

ما مدى مساهمة التطبيق الفعال لمبادئ وآليات الحوكمة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة؟

ولدراسة هذه الاشكالية يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- إلى أي مدى يتم التطبيق الفعال لقواعد الحوكمة(مبادئ وآليات الحوكمة) بمؤسسات قطب المحروقات لولاية سكيكدة؟؛
- هل يساهم التطبيق الفعال لمهام ومسؤوليات مجلس الإدارة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة؟؛
- هل يساهم التطبيق الفعال لمهام التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة؟؛
- هل يساهم الافصاح والشفافية عن المعلومات المالية وغير المالية في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة؟؛
- هل يساهم تفعيل دور أصحاب المصالح في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة؟؛
- هل يساهم التطبيق الفعال لمهام التدقيق الخارجي في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة.

ثالثا: فرضيات الدراسة: لمعالجة إشكالية الدراسة وتحقيق الهدف الرئيسي لها نختبر صحة الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية: يساهم التطبيق الفعال لمبادئ وآليات الحوكمة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة.

الفرضية الفرعية الأولى: تلتزم مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة بقواعد الحوكمة.

الفرضية الفرعية الثانية يساهم التطبيق الفعال لمهام ومسؤوليات مجلس الإدارة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة.

الفرضية الفرعية الثالثة: يساهم الافصاح والشفافية عن المعلومات المالية وغير المالية في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة.

الفرضية الفرعية الرابعة: يساهم تفعيل دور أصحاب المصالح في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة.

الفرضية الفرعية الخامسة: يساهم التطبيق الفعال لمهام التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة.

الفرضية الفرعية السادسة: يساهم التطبيق الفعال لمهام التدقيق الخارجي في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة.

رابعا: أهمية الدراسة: تكمن أهمية الدراسة في كونها تتطرق لأهمية تطبيق وإرساء مبادئ وآليات الحوكمة بشكل يضمن أداء مهامها بفعالية من خلال التركيز على متطلبات تفعيلها في المؤسسات الاقتصادية وأثر ذلك على تحسين الأداء المالي والاجتماعي والبيئي لهذه المؤسسات.

خامسا: أهداف الدراسة: يكمن الهدف الرئيسي للدراسة في دراسة العلاقة بين التطبيق الفعال لقواعد الحوكمة(مبادئ وآليات الحوكمة) وأداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة، وذلك من خلال قياس المتغيرات التالية:

- قياس مدى تطبيق مبادئ الحوكمة[1] في مؤسسات قطب المحروقات لولاية سكيكدة؛
- قياس مدى تفعيل دور مجلس الادارة بمؤسسات قطب المحروقات لولاية سكيكدة ومدى التزامه بالمهام والمسؤوليات المنوطة به في إطار حوكمة المؤسسات؛
- قياس مدى تفعيل دور التدقيق الداخلي بمؤسسات قطب المحروقات لولاية سكيكدة ومدى التزامه بالمهام والمسؤوليات المنوطة به في إطار حوكمة المؤسسات؛

[1] مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة المؤسسات التي أقرتها اللجنة في اجتماع العشرين(G20) لوزراء مالية مجموعة ال20 ومحافظي البنوك المركزية في 4و5سبتمبر عام 2015 بأنقرة، حيث تتمثل هذه المبادئ في(ضمان الأسس من أجل وجود إطار فعال لحوكمت المؤسسات؛ ضمان حقوق المساهمين والمعاملة العادلة لهم؛ المستثمرون المؤسسون، الأسواق المالية و الوسطاء الآخرون؛ دور أصحاب المصالح في حوكمة المؤسسات؛ الافصاح والشفافية؛ مسؤوليات مجلس الإدارة).

- قياس مدى تفعيل دور التدقيق الخارجي بمؤسسات قطب المحروقات لولاية سكيكدة ومدى التزامه بالمهام والمسؤوليات المنوطة به في إطار حوكمة المؤسسات؛
- قياس مدى تفعيل دور أصحاب المصالح ومدى التزام مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة بالتزاماتها اتجاههم؛
- قياس مدى الالتزام بالإفصاح والشفافية بمؤسسات قطب المحروقات لولاية سكيكدة؛
- قياس الأداء المالي والاجتماعي والبيئي بمؤسسات قطب المحروقات لولاية سكيكدة؛
- قياس أثر تطبيق وتفعيل قواعد الحوكمة على أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة.

وفي إطار الهدف الرئيسي سنسعى إلى تحقيق جملة من الأهداف الفرعية نوردها في النقاط التالية:

- تأسيس الاطار النظري لحوكمة المؤسسات؛
- تحليل واقع ومتطلبات تطبيق الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال الاستفادة من النماذج والتجارب الدولية؛
- اقتراح نماذج تبرز العلاقة بين متطلبات تفعيل كل آلية من آليات الحوكمة وأثر ذلك على تعزيز الحوكمة وتحسين أداء المؤسسات الاقتصادية.

سادسا: دوافع اختيار الموضوع: زيادة على رغبة الباحث في البحث في مجال الحوكمة ومختلف المفاهيم ذات العلاقة فإن من الأسباب الرئيسية التي دفعتنا إلى اختيار هذا الموضوع هو كون أن معظم الدراسات اتفقت على أن أسباب افلاس العديد من المؤسسات وظهور حالات الفساد المالي والأزمات الاقتصادية هو ضعف المؤسسات الاقتصادية نتيجة لافتقارها لنظم الأداء والرقابة الفعالة التي تسمح بضمان حسن إدارة المؤسسة وشفافية المعلومة المتاحة للأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن الهدف الأساسي للمؤسسات هو تحسين أدائها المالي وتعزيز علاقتها مع الأطراف أصحاب المصالح، وبالتالي فإنه يمكن دراسة العلاقة بين التطبيق الفعال لنظم الأداء والرقابة وأداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛

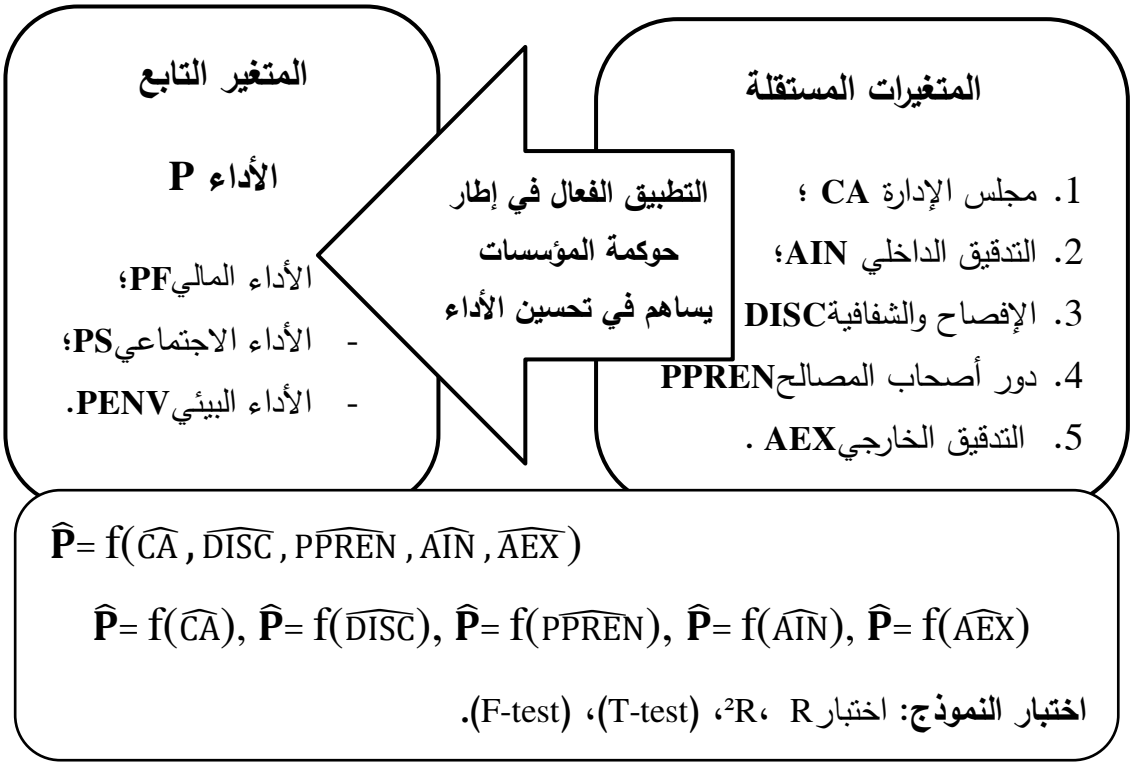
سابعا: متغيرات وأدوات الدراسة: تمثلت الدراسة في تفسير العلاقة بين المتغيرات المستقلة والتابعة، والتي تمثلت في المتغيرات التالية:

- المتغيرات المستقلة: قواعد الحوكمة وهي: مجلس الإدارة(Conseil D'administration)؛ التدقيق الداخلي(Audit Interne)؛ الإفصاح والشفافية(Disclosure)؛ دور أصحاب المصالح (Parties Prenantes)؛ والتدقيق الخارجي(Audit Externe).
- المتغير التابع: أداء المؤسسات الاقتصادية Performance Globale؛ ويتم قياسه من خلال: الأداء المالي (Performance Financier)؛ الأداء الاجتماعي(Performance Sociale)؛ الأداء البيئي(Performance Environnementale).

▪ أما أدوات الدراسة فقد تمثلت في: الاستبانة، المقابلة، تحليل القوائم المالية بالاستخدام مجموعة من النسب المالية، برنامج الحزمة الإحصائية للدراسات الاجتماعية SPSS؛ الوسط الحسابي؛ معاملAlpha Croubach؛ اختبار R2، ستيودنت(T-test)، واختبار فيشر(F-test).

ثامنا: نموذج الدراسة: يمكن أن يتخذ نموذج الدراسة الشكل التالي:

الشكل رقم 1: نموذج الدراسة



تاسعا: حدود الدراسة: تتناول هذه الدراسة موضوع الحوكمة على المستوى الجزئي؛ من خلال التركيز على حوكمة المؤسسات الاقتصادية، حيث تتمثل عينة الدراسة في أعضاء مجلس الإدارة والمدراء المركزيين ورؤساء الأقسام والمدققين الداخليين بالمؤسسات الاقتصادية لقطب المحروقات بولاية سكيكدة، كما ركزت الدراسة على فترة زمنية تراوحت ما بين 2010-2015 وذلك بعد صدور مجموعة من القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق؛ ومختلف المراسيم التنفيذية المنظمة لها ابتداء من سنة 2010.

عاشرا: الدراسات السابقة: تسمح الدراسات السابقة بالتعرف على طبيعة العلاقة بين المتغيرات ذات الصلة بالحوكمة والأداء وذلك من خلال تحليل متغيرات كل دراسة وتحديد طبيعة العلاقة بين هذه المتغيرات وأهم النتائج المتوصل إليها، وذلك من أجل تحديد الزاوية التي تسمح بتمييز دراستنا مقارنة بالدراسات السابقة، ومن بين الدراسات ذات الصلة بمتغيرات دراستنا نذكر:

1. عدنان عبد المجيد عبد الرحمان قباجه، 2008[1]: **"أثر فاعلية الحاكمية المؤسسية على الأداء المالي للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية".**

ارتكزت هذه الدراسة على دراسة أثر فاعلية تطبيق آليات الحوكمة على الأداء المالي للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، حيث تم قياس مدى فاعلية تطبيق الحوكمة من خلال قياس فاعلية تطبيق الآليات التالية: حقوق المساهمين والمعاملة العادلة بين كبار وصغار المساهمين؛ دور أصحاب المصالح؛ الإفصاح والشفافية؛ مسؤوليات مجلس الادارة؛ والتدقيق والرقابة الداخلية. في حين تم قياس الأداء المالي للشركات المدرجة في سوق فلسطين من خلال الاعتماد على المؤشرات التالية: العائد على حق الملكية؛ العائد على الاستثمار؛ سعر السهم إلى الربحية؛ القيمة السوقية إلى الدفترية؛ Tobin's Q- تعتبر Tobin's Q إحدى النسب التي تعتمد لمقارنة قيمة الشركة السوقية بالقيمة الدفترية لأصول الشركة التي فشلت في مواجهة التضخم-؛ وتباين سعر السهم اليومي.

وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين فاعلية آليات الحوكمة ومختلف مؤشرات قياس الأداء المالي للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية؛ حيث تساهم

[1] عدنان عبد المجيد عبد الرحمان قباجه، أثر فاعلية الحاكمية المؤسسية على الأداء المالي للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا-الأردن، 2008.

الممارسة السليمة للحوكمة في مساعدة مديري ومجلس إدارة المؤسسة على تطوير استراتيجية سليمة تساعد على جذب الاستثمارات وتحسين كفاءة أداء الشركة والتخصيص الأفضل للموارد وبالتالي تخفيض تكلفة التمويل وزيادة الربحية التي تعظم العائد الذي يجنيه المستثمر، كما تساهم الممارسة السليمة للحوكمة في جذب الاستثمارات وزيادة الفرص إلى مصادر التمويل وتعظيم العائد الاستثمار وخفض تكلفة التمويل من خلال إمكانية الوصول لمصادر التمويل الخارجي ورفع القيمة السوقية للشركة والتحوط من المخاطر.

2. حمادي نبيل،2012[1]: "**أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية –دراسة حالة الجزائر**"

ارتكزت هذه الدراسة على دراسة أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية، حيث تم قياس مدى تطبيق عينة من المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية للحوكمة بناءا على واقع الآليات الداخلية الثلاثة(مسؤوليات مجلس الادارة؛ الإفصاح؛ والمراجعة الداخلية). في حين تم قياس جودة المراجعة المالية من خلال الاعتماد على مؤشرات جودة ترتبط بخصائص مكتب المراجعة؛ خصائص عملية المراجعة المالية؛ مهام المراجع المالي؛ وأسلوب الرقابة على مكاتب المراجعة.

وقد تم بناء الدراسة على مجموعة من النماذج يعبر النموذج الكلي عن العلاقة بين الآليات الداخلية للحوكمة وجودة المراجعة المالية؛ في حين تم تقدير عدة نماذج تعبر عن العلاقة الاحصائية بين كل آلية من الآليات الداخلية للحوكمة وجودة المراجعة المالية مع افتراض ثبات الآليات الأخرى للحوكمة عند تقدير كل نموذج فرعي؛ واختبار مدى امكانية الاعتماد على هذه النماذج باستخدام عدة مقاييس اختبار مثل اختبارR^2، (T-test)،(F-test)، حيث أظهرت كل النماذج أن هناك تأثير للآليات الداخلية للحوكمة(المتغيرات الفرعية) على جودة المراجعة المالية في شكل علاقة طردية موجبة، أي وجود أي عنصر من الآليات الداخلية للحوكمة ينتج عنه زيادة في جودة عملية المراجعة بنسب مختلفة.

[1] حمادي نبيل، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية –دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر3، 2012.

3. عمر علي عبد الصمد، 2013[1]: "نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء التجارب الدولية–دراسة نظرية تطبيقية".

ارتكزت هذه الدراسة على دراسة متطلبات تصور إطار متكامل لحوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للتقليل من فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الخارجي، حيث تم صياغة مجموعة من النماذج لدور آليات الحوكمة في دعم وتعزيز حوكمة المؤسسات، حيث ركز الباحث على الآليات التالية: مجلس الادارة؛ لجنة التدقيق؛ دور أصحاب المصالح؛ الإفصاح والشفافية؛ التدقيق الداخلي؛ والتدقيق الخارجي.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- تطبيق الحوكمة في بيئة الأعمال الجزائرية يرتكز أساسا على الفهم الجيد للاطار الفكري لها، والذي أصبح مطلبا ضروريا، وذلك لفهم الطريقة التي تدار بها المؤسسات وتراقب من طرف جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة؛

- النموذج الداخلي للحوكمة هو النموذج المناسب للتطبيق في بيئة الأعمال الجزائرية نظرا لعدم وجود تشتت الملكية وسيطرت الممثلين عن الهيئات العمومية والبنوك والعمال على إدارة المؤسسات؛

- إن التفاعل بين آليات الحوكمة(مجلس الإدارة، الإدارة العليا، لجنة التدقيق، التدقيق الداخلي والخارجي) له انعكاسات على نظام الحوكمة مما يؤدي إلى تحقيق مصالح الأطراف ذات العلاقة، وتقليل فجوة التوقعات في بيئة التدقيق؛

- التدقيق الداخلي في الجزائر لم يتم تنظيمه بالشكل المطلوب وفقا لمتطلبات الحوكمة ومن منظور المنظمات الدولية(معهد المدققين الداخليين)، كما أن التدقيق الخارجي لم يفعل بالشكل الجيد نتيجة نقص فاعلية الهيئات المنظمة له رغم صدور إصلاحات قانون 01/10 والمراسيم الملحقة به؛

- هناك العديد من متطلبات الحوكمة ذات العلاقة بدور مجلس الإدارة لم يتطرق إليها القانون التجاري؛

- الإطار القانوني والمؤسساتي في الجزائر لا يتناسب مع التغيرات في بيئة الأعمال الجزائرية.

[1] عمر علي عبد الصمد ، نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء التجارب الدولية–دراسة نظرية تطبيقية، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2013.

4. مناد علي، 2014[1]: "**دور حوكمة الشركات في الأداء المؤسسي–دراسة قياسية لحالة المؤسسات المساهمة بالجزائر**".

ارتكزت هذه الدراسة على دراسة أثر تطبيق حوكمة الشركات على الأداء المؤسسي بالشركات الجزائرية المساهمة العامة، من خلال بناء نموذج قياسي، يتمثل في نموذج المعادلات الهيكلية، يفسر العلاقة السببية بين مجموعة من المتغيرات، والتي تمثلت في:

- المتغيرات المستقلة: تبني ممارسات حوكمة الشركات؛ النوعية المؤسساتية الملائمة للأعمال؛ والمسؤولية الاجتماعية؛

- المتغيرات التابعة: زيادة المكاسب المالية؛ كسب ولاء العاملين؛ خفض التكاليف؛ رفع الانتاجية؛ الابتكار وجودة الخدمات؛ ملائمة المنتجات المقدمة من قبل نظم المعلومات؛

- في إحدى العلاقة الخطية المدروسة اعتبرت المسؤولية الاجتماعية متغيرا تابعا للمتغيرين المستقلين تبني ممارسات حوكمة الشركات والنوعية المؤسساتية الملائمة للأعمال.

وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط بين مؤشرات حوكمة الشركات المختارة وكل من أداء الشركة، وزيادة الارتباط في حالة توفر بيئة مؤسساتية ملائمة للأعمال، وتكريس أخلاقيات المسؤولية الاجتماعية.

5. دراسة **Toshiyuki Sueyoshi** وآخرون (**2010**) بعنوان:

" **Corporate governance and firm performance : Evidence from Japanese manufacturing industries after the lost decade** ".

تناولت الدراسة مدى تأثير جملة الاصلاحات الاقتصادية الحديثة حول حوكمة المؤسسات على الأداء التشغيلي على المؤسسات اليابانية العاملة في الصناعات التحويلية بعد الفقاعة الاقتصادية. وقد وجدت الدراسة أن الاستقرار في حركة المساهمين يعتبر عاملا هاما في تقاليد حوكمة المؤسسات اليابانية وأن الكثير من مالكي المؤسسات في اليابان يعتقدون أن استقرار المساهمين مهم جدا حوكمتهم، ومن بين أهم النتائج التي وصلت إليها الدراسة أن استقرار المساهمين يرفع الأداء التشغيلي فقط إذا كانت نسبة الأسهم المحصلة من طرف المساهمين المستقرين أكثر من

[1] مناد علي، دور حوكمة الشركات في الأداء المؤسسي– دراسة قياسية لحالة المؤسسات المساهمة بالجزائر، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة تلمسان، 2014.

61,21%، وأن المؤسسات اليابانية تحتاج أكثر إلى قبول الاستثمار الخارجي، وأنها تولي عناية كبيرة لأراء المستثمرين الأجانب.

6. رسالة دكتوراه لـ: **C. G Ntim** بعنوان:

" **Internal Corporate Governance structures and firm and firm financial performance : Evidence from South African listed campanies, 2009 ".**

تناولت الرسالة فحص العلاقة بين هيئات الحوكمة الداخلية والأداء المالي للمؤسسات الجنوب إفريقية المسعرة في البورصة، تضمنت العينة 100 شركة مسعرة من 2002 إلى 2006(ما مجموع 500 ملاحظة خلال المدة)، وكذا المعطيات حول حوكمة هذه المؤسسات مأخوذة مباشرة من البيانات المالية السنوية. كما حاولت الدراسة البحث في ما إذا كانت الحوكمة الجيدة للمؤسسات المسعرة لها علاقة بالعوائد المالية المرتفعة أكثر منها في المؤسسات التي تكون فيها الحوكمة ضعيفة. أشارت الدراسة إلى وجود علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية بين جودة هيئات الحوكمة الداخلية لهذه المؤسسات وأدائها المالي. ومن جهة أخرى، وبغض النظر عن استعمال القياس بالأداء المالي فإن تنوع المجلس(Board diversity)، تكرر اجتماعات المجلس وإعداد لجان المجلس ماعدا حضور لجنة التعيين كلها لا تؤثر على الأداء المالي للمؤسسة. كما أن حجم المجلس له علاقة احصائية موجبة مع مؤشر Tobin's وعلاقة ضعيفة وسالبة مع مؤشر العائد على الأصول(ROA).

7. **خصائص الدراسة مقارنة بالدراسات السابقة:** لقد ركزت معظم الدراسات السابقة بشكل أساسي على قياس مدى تطبيق قواعد(المبادئ والآليات) الحوكمة ببيئة الأعمال؛ ومدى التفاعل بين هذه القواعد؛ ومتطلبات إرساء حوكمة سليمة بالمؤسسات، وبناءا على هذه الدراسات فإن هذه الدراسة تتقاطع في هدفها الرئيسي مع دراسة "دور حوكمة الشركات في الأداء المؤسسي"، إلا أنها تختلف عليها في مؤشرات قياس المتغيرات المستقلة(الحوكمة) والمتغيرات التابعة(الأداء). حيث سيركز الباحث على مخرجات التطبيق الفعال لهذه القواعد والتي نعتقد أنها(المخرجات) تتمثل في تحسين الأداء الشامل للمؤسسات وزيادة قدرتها التنافسية لتحقيق البقاء والتطور والنمو للمساهمة في التنمية الاقتصادية.

حادي عشر: منهج الدراسة: اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي من خلال دراسة المفاهيم النظرية للحوكمة وأداء المؤسسات الاقتصادية وتحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة، بالإضافة إلى المنهج الاستقرائي الاستنباطي من خلال استقراء استبيان الدراسة وتحليل نتائجه وتحليل القوائم المالية لمؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة لاستنباط نتائج الدراسة، كما اعتمدت الدراسة على المنهج الإحصائي المستخدم في تحليل الاستبيان من خلال استخدام الأدوات الاحصائية المساعدة على تحليل نتائج الدراسة.

ثاني عشر: صعوبات الدراسة: معوقات انجاز هذه الدراسة تمثلت في بعض النقاط نذكر منها:

- نقص المراجع التي تدرس العلاقة بين قواعد الحوكمة وأداء المؤسسات الاقتصادية؛
- صعوبة إجراء دراسة مقارنة لأداء مؤسسات قطب المحروقات قبل تطبيق وبعد تطبيق قواعد الحوكمة لقياس أثر هذه القواعد على أداء هذه المؤسسات؛
- صعوبة ايجاد معايير مناسبة لقياس واقع تطبيق حوكمة المؤسسات بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- صعوبة الوصول إلى المعلومات الضرورية بمؤسسات قطب المحروقات لولاية سكيكدة؛
- صعوبة قياس مدى تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات في بيئة الأعمال الجزائرية بسبب نقص متطلبات قياس كل مبدأ، وذلك نتيجة ضعف وجود إطار فعال للحوكمة من جهة وطبيعة الملكية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية من جهة أخرى.

ثالث عشر: أقسام الدراسة: لتحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة تم تقسيم البحث إلى أربعة فصول:

- تضمن الفصل الأول ثلاثة مباحث ضمن الإطار النظري للحوكمة تم التطرق فيها إلى نشأة ومفهوم الحوكمة ودوافع ظهورها؛ كما تم التطرق إلى محددات؛ إطار، أبعاد وركائز الحوكمة، كما تضمن المبحث الثالث نماذج وتجارب دولية لتطبيق قواعد الحوكمة.

- في حين تم التطرق في الفصل الثاني لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية ضمن ثلاثة مباحث؛ من خلال تحديد وتحليل مؤشرات قياس وتقييم الأداء المالي والاقتصادي والاجتماعي والبيئي، كما تم تضمن هذا الفصل المواصفات القياسية للمسؤولية الاجتماعية ونظم الإدارة البيئية؛

- أما الفصل الثالث فقد تضمن أربعة مباحث تم التطرق فيها إلى مساهمة تطبيق قواعد الحوكمة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية؛ حيث تضمن المبحث الأول دور الالتزام بمبادئ الحوكمة في تعزز حوكمة المؤسسات الاقتصادية وتحسين أدائها، في حين تضمنت المباحث الثلاثة دور التطبيق الفعال لمهام ومسؤوليات الآليات الداخلية والخارجية للحوكمة في إرساء حوكمة المؤسسات وتحسين أدائها.

- كما تضمن الفصل الرابع ثلاثة مباحث تم التطرق في المبحث الأول إلى واقع ومتطلبات تطبيق الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛ في حين تضمن المبحث الثاني تحليل منهجية الدراسة بقطب المحروقات لولاية سكيكدة تم فيهم التطرق إلى منهجية الدراسة وتقدير واختبار نماذج انحدار تفسر العلاقة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة للدراسة.

- وفي نهاية الفصول سيتم تقديم خاتمة عامة تتضمن جملة من النتائج بناءا على اختبار الفرضيات وتقديم الاقتراحات وآفاق البحث المرتبطة بمتغيرات الدراسة.

الفصل الأول: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

المبحث الأول: مدخل إلى حوكمة المؤسسات.

المبحث الثاني: مقومات نظام حوكمة المؤسسات.

المبحث الثالث: نماذج وتجارب دولية لتطبيق قواعد حوكمة المؤسسات.

تمهيد

يعتبر مفهوم الحوكمة من المفاهيم الحديثة التي لقيت اهتماما واسعا لدى الباحثين المهتمين والاقتصاديين على المستوى المحلي والدولي نظرا لارتباط هذا المفهوم بتحسين وتحديث مفاهيم الإدارة الرشيدة، حيث يرتكز مفهوم الحوكمة على مجموعة من الدعائم والركائز التي تسمح بتحقيق مصالح أطراف الحوكمة والمساهمة في حسن الإدارة والرقابة على المؤسسات، وعلى هذا الأساس فإننا سوف نتطرق في هذا الفصل إلى تحليل الإطار النظري للحوكمة من خلال ثلاثة مباحث، سيتضمن المبحث الأول نشأة الحوكمة ودوافع ظهورها ومزايا تطبيقها، كما يتضمن المبحث الثاني محددات وأبعاد الحوكمة والدعائم الأساسية لتطبيقها، في حين خصص المبحث الثالث لعرض نماذج وتجارب دولية للحوكمة.

المبحث الأول: مدخل إلى حوكمة المؤسسات

إن لمصطلح الحوكمة العديد من المعاني في اللغة العربية يقترب عددها من(18) معنى هي: حوكمة الشركات، وحاكمية الشركات، وحكمانية الشركات، والتحكم المشترك، والتحكم المؤسسي، والإدارة المجتمعية، وضبط الشركة، والسيطرة على الشركة، والمشاركة الحاكمة، وإدارة شؤون الشركة، والشركة الرشيدة، الاطار الفوقي للمجتمع، والإدارة الحقة للشركة، والحكم الصالح للشركة، وأسلوب ممارسة سلطة الإدارة الرشيدة، وإدارة الحكم الرشيد، وإدارة الحكم الصالح، والإدارة السديدة[1]. وسنستخدم مصطلح حوكمة المؤسسات ضمن الدراسة.

المطلب الأول: نشأة حوكمة المؤسسات ودوافع ظهورها.

لقد شهد الاقتصاد العالمي مجموعة من التغيرات والعوامل التي أسست لنشأة حوكمة المؤسسات وأدت إلى ظهورها في المؤسسات والقطاعات، حيث سنتطرق إلى نشأة وجذور حوكمة المؤسسات ودوافع ظهورها.

أولا: نشأة وجذور حوكمة المؤسسات: تشير الأدبيات الاقتصادية لحوكمة المؤسسات أن شركة Means and Berle أول من تناول فصل الملكية عن الإدارة من خلال نشر دراسة تحت عنوان The Modern Corporate and Private Property في الولايات المتحدة الأمريكية في عام 1932، وكانت الدراسة البذرة التي ألقت الضوء على نوعية المشاكل التي يمكن أن تحصل عندما يتم فصل ملكية الشركة عن إدارتها والرقابة عليها، حيث أشارت الدراسة إلى ضرورة أن تكون هناك رقابة على المديرين لحماية مصالح صغار المساهمين من خلال وجد آليات حوكمة الشركات كفيلة بسد الفجوة التي يمكن أن تحدث بين مديري ومالكي الشركة من جراء الممارسات السلبية التي من الممكن أن تضر بالشركة وبالصناعة ككل[2].

كما تطرق علماء الاقتصاد قديما مثل(أولف بيرلي وغاردنزمينز سنة1932) لمفهوم الحوكمة المؤسسية في كتابهما "الشركة الحديثة والملكية الخاصة" الذي يهتم بأداء الشركات والاستخدام الفعال للموارد بالإضافة إلى فصل الملكية عن الإدارة، لكن جذور الحوكمة يعود إلى فضيحة

[1] سندية مروان، ليث محمد سعيد، دور الحوكمة في دعم قرار الاستثمار، دراسة تطبيقية على عينة من الشركات في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة الاقتصاد والمالية، العدد00، 2015، جامعة حسيبة بن بوعلي، ص12.

[2] عدنان عبد المجيد عبد الرحمان قباجه، أثر فاعلية الحاكمية المؤسسية على الأداء المالي للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا–الأردن، 2009،ص25.

watergate في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث أرجعت الهيئات التشريعية والقانونية الأمريكية أسبابها إلى فشل الرقابة المالية في الشركات والإسهامات غير المشروعة المتمثلة في تقديم رشاوي لبعض المسؤولين الحكوميين وعدم الافصاح والشفافية في التقارير المالية، مما ساعد في صياغة قانون ممارسات الفساد في الولايات المتحدة الأمريكية عام1977الذي تضمن قواعد خاصة لصياغة ومراجعة نظام الرقابة الداخلية، حيث كانت هذه القواعد النواة الأساسية لمصطلح الحوكمة بعد أن تعرض عدد كبير من الشركات إلى انهيارات مالية في مجال القروض والادخار[1].

ولقد أشار كل من (Jensen. M and William. M, 1976) إلى أن هناك علاقة وكالة بين مسيري المؤسسة والمالكين، وللتحكم في هذه العلاقة يجب وضع ميكانيزمات حوكمة للحد من عدم تماثل المعلومات وخطر عدم الشفافية(Moral Hazard)[2].

كما تم تأسيس لجنة حماية التنظيمات الإدارية المعروفة باسم هيئة تريدوي (Treadway) Commission والتي أصدرت تقريرها حول الحوكمة المؤسسية عام 1987 المتضمن مجموعة من التوصيات حول ضرورة وجود بيئة رقابية سليمة ومستقلة وتطبيق قواعد الحوكمة وما يرتبط بها من منع حدوث الغش والتلاعب في إعداد وإفصاح التقارير المالية من خلال تفعيل نظام الرقابة الداخلية وتقوية مهمة التدقيق الخارجي أمام مجالس إدارة المؤسسات[3].

وزاد الاهتمام بحوكمة المؤسسات في إنجلترا بعد الفضائح المالية وانهيار المؤسسات في أواخر الثمانينات وبداية التسعينيات من القرن الماضي مما سبب قلق لدى المساهمين والمصارف على استثماراتهم، الأمر الذي دفع ببورصة لندن لتكوين لجنة كادبري (Cadbury Committee) في عام 1991، وتحددت مهمتها في وضع مشروع للممارسات المالية لمساعدة الشركات في تحديد وتطبيق الرقابة الداخلية للحد من الخسائر الكبيرة المحتملة[4].

---

[1] علاء فرحان طالب، ايمان شيحان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، دار صفاء، عمان–الأردن، 2011،ص27.

[2] Marc Goergen, International Corporate Governance, Pearson, 2012, p7.

[3] محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الاسكندرية،2006 ،ص14.

[4] عفاف اسحاق محمد أبوزر، استراتيجية مقترحة لتحسين فاعلية الحاكمية المؤسسية في القطاع المصرفي الأردني، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا–الأردن،2006، ص34.

ثانيا: دوافع ظهور حوكمة المؤسسات: إن سلسلة الأزمات المالية المختلفة التي حدثت في الكثير من المؤسسات وخاصة في الدول المتقدمة، مثل الانهيارات المالية التي حدثت في عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية عام 1997، وأزمة المؤسستين الأمريكيتينEnron سنة2001 وWorldcom سنة2002، دفعت بالدول المتقدمة إلى ضرورة تبني مفهوم حوكمة المؤسسات[1].

حيث تعتبر فضيحة إنرون(Enron) أحد الدوافع الرئيسية لظهور حوكمة المؤسسات وإعطائها الاهتمام المتزايد، ولقد أثبتت الدراسات بأن أسباب انهيار شركة انرون للطاقة وما تبعها من انهيار أعظم شركة تدقيق بالعالم إرثر إندرسون(Arthur Andersen) لثبوت تورطها في فضيحة انرون هو تدني أخلاقيات ممارسة مهنتي التدقيق والمحاسبة، هذا الأمر كان له أثر سلبي على أسواق الولايات المتحدة الأمريكية مما دفع الحكومة الأمريكية سنة 2002 إلى تطوير تشريع جديد أسمته سيربنس – أوكسلي Sarbanes-Oxley Act، حيث ألزمت الشركات المدرجة بالأسواق المالية الأمريكية بالتقيد به وتطبيق جميع بنوده[2].

ولقد توصل الباحثان ظاهر القشي وحازم الخطيب من خلال تحليلهما لأسباب انهيار المؤسسات الأمريكية إلى النتائج التالية[3]:

- لم تكن المشكلة الرئيسية في انهيار المؤسستين المذكورتين سابقا تتعلق بوجود قصور بمعايير المحاسبة أو التدقيق، بل انحصرت في تدني أخلاقيات المهنتين؛
- وجود تقصير ملحوظ من قبل السوق المالي كجهاز للرقابة على المؤسسات المدرجة؛
- المشكلة لا تكمن في القوانين التي تنظم عمل المؤسسات بشكل عام ولكنها تكمن في تدني أخلاقيات الأشخاص مطبقي تلك القوانين؛
- وجود صعوبة كبيرة من قبل المدققين والمؤسسات المدرجة في السوق المالي لتطبيق حوكمة المؤسسات بمفهومها الحديث، والذي يرتكز بصفة أساسية على جعل لجنة التدقيق في المؤسسة

[1] محمد حلمي الجيلاني، الحوكمة في الشركات، الطبعة الأولى، دار الاعصار العلمي، عمان، 2015، ص28.

[2] ظاهر القشي، حازم الخطيب، الحاكمية المؤسسية بين المفهوم وإمكانية تطبيقها على أرض الواقع في الشركات المدرجة في الأسواق المالية، مجلة إربد للبحوث العلمية، المجلد العاشر، العدد الأول،2006،ص02.

[3] فروم محمد الصالح، الحوكمة والأداء المالي للمؤسسات، دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات العمومية الاقتصادية بولاية سكيكدة، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة عنابة، 2016، ص46.

مسؤولة وبشكل كامل عن مراقبة المدقق الخارجي، وإعطائها السلطة الكاملة في تحديد شروط وأتعاب أعمال التدقيق والأعمال الأخرى كذلك.

وبعد صدور قانون(Sarbanes-Oxley Act) سعت الكثير من المؤسسات إلى محاولة تحسين الصورة التي تكونت عن مجالس إدارة المؤسسات المساهمة بشكل عام، وكان لابد من البحث عن وسيلة لتغيير هذه الصورة واستعادة ثقة المستثمرين من خلال إبراز سياسات المؤسسات والاستراتيجيات المتبعة في عمليات اتخاذ القرارات مما دفع إلى بروز مفهوم مختلف المعاني محدد الهدف وهو حوكمة المؤسسات[1].

ومن العوامل التي ساهمت في ظهور حوكمة المؤسسات[2]:

- الأزمة المالية الآسيوية سنة 1997، والتي يعود سببها لعدم تحقيق التوازن بين ميدان التجارة والميدان المالي وبين الاقتصاد الكلي والاقتصاد الجزئي؛
- تصاعد قضايا الفساد الشهيرة في كبرى المؤسسات الأمريكية؛
- ممارسات المؤسسات متعددة الجنسيات في اقتصاديات العولمة؛
- اكتساب مفهوم حوكمة المؤسسات أهمية كبرى بالنسبة للاقتصاديات الناشئة.

وإضافة للعوامل السابقة الذكر هناك من العوامل جعلت الحاجة إلى حوكمة المؤسسات ملحة وضرورية، تتمثل في[3]:

- انتشار الشركات المتعددة الجنسيات وتفرع استثماراتها في مختلف الأسواق الدولية، وارتباط الأسواق المالية فيما بينها في مختلف الدول.
- اِهتزاز الثّقة في الأسواق، حيث عانت معظم الأسواق من عمليات اِهتزاز الثقة وفقدت معها آلاف المستثمّرين وملايين العاملين وتضاعفت الخسائر مع الانهيارات المالية وتدافع صغار المستثمرين لبيع ما يحوزونه من أسهم وسندات؛
- الانسحاب من أسواق الاستثمار التي شهدت فضائح وانهيارات والشعور بالاكتئاب والإحباط الاستثماري والتخوف وعدم الرغبة في الاستثمار مجددا مهما كانت المكاسب مغرية؛

[1] علي حسين الدوغجي، فاعلية التدقيق الداخلي والخارجي في دعم حوكمة المؤسسات، ص346.

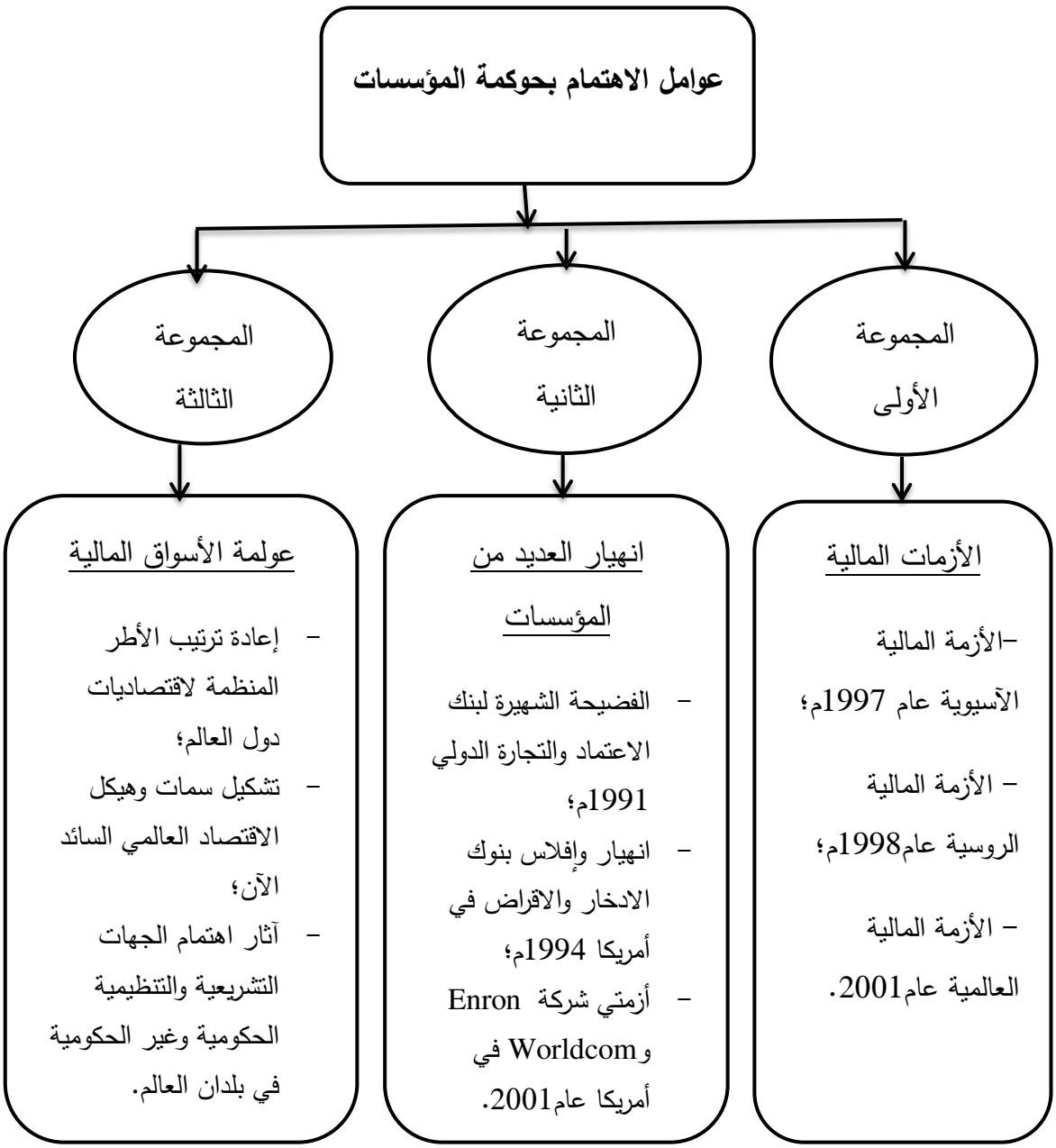
[2] فروم محمد الصالح، الحوكمة والأداء المالي، مرجع سابق، ص ص 45-46.

[3] محسن أحمد الخضيري، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، 2005، ص ص:13-14 بتصرف.

- تقيّيد المعاملات الآجلة وانكماش السوق الائتماني إلى الدرجة التي أصبحت معها البنوك تواجه موقفاً غير عادي، حيث الودائع لا تنمو والائتمان يتراجع.

ويمكن تبويب العوامل التي أدت إلى زيادة الحاجة لحوكمة المؤسسات في ثلاث مجموعات رئيسية وذلك حسب الشكل التالي:

الشكل رقم1-1 : عوامل الاهتمام بحوكمة المؤسسات.



المصدر: صبايحي نوال، واقع الحوكمة في دول مختارة- مع التركيز على التجربة الجزائرية-، المؤتمر الدولي الثامن حول: دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة حسيبة بن بوعلي-الشلف-الجزائر، ص05.

يوضح الشكل رقم1-1 أن هناك مجموعة من العوامل التي أدت إلى الاهتمام بحوكمة المؤسسات، حيث أدت الأزمات الاقتصادية التي مست عدة دول وأسواق رأس المال إلى انهيار العديد من المؤسسات، مما أدى إلى إعادة تنظيم المنظومة الاقتصادية وفقا لأطر تشريعية ورقابية جديدة تساهم في تطبيق حوكمة المؤسسات.

المطلب الثاني: مفهوم وخصائص حوكمة المؤسسات

لقد حضي مصطلح حوكمة المؤسسات باهتمام كبير من طرف الباحثين والهيئات المتخصصة، حيث سنتطرق إلى مفهوم وخصائص حوكمة المؤسسات.

أولا: مفهوم حوكمة المؤسسات: تطرق العديد من الاقتصاديين والمحللين والخبراء إلى أهمية ومدى تأثير مفهوم حوكمة المؤسسات في العديد من النواحي الاقتصادية والقانونية والاجتماعية الهادفة إلى صالح الأفراد والمؤسسات والمجتمعات ككل بما يعمل على سلامة الاقتصاديات وتحقيق التنمية الشاملة في كل من الدول المتقدمة والناشئة على حد سواء؛ وهو الأمر الذي دعا إلى تعاظم الاهتمام بآليات ومعايير وتطبيقات حوكمة المؤسسات. وفي هذا الاطار تعددت التعاريف المقدمة لمصطلح الحوكمة بتعدد المهتمين بالمصطلح وانتماءاتهم السياسية؛ الثقافية؛ الاقتصادية والاجتماعية، بحيث لا يوجد تعريف أوحد متفق عليه بين كافة الاقتصاديين والقانونيين والمحللين من حيث الافتقار إلى تعريف موحد نظرا لموسوعة هذا المفهوم فكل تعريف يعبر عن وجهة النظر التي يتبناها مقدمه، ولكن في مجمل ذلك يمكن إيجاز أهم التعاريف المتعلقة بحوكمة المؤسسات التي قدمتها الهيئات الرسمية والمراكز المتخصصة والباحثين على سبيل الذكر فيما يلي:

1- تعاريف الباحثين والمتخصصين: قدم الباحثين الأكاديميين والمتخصصين جملة من التعاريف، نذكر منها:

- حوكمة المؤسسات هي "النظام الذي يسمح بالدفاع عن المصلحة الاجتماعية؛ والإدارة؛ والتسيير؛ والرقابة؛ واستمرارية المؤسسة، وهو نظام يبين السلطات والمسؤوليات وعلاقة المساهمين والمسيرين، والذي يضمن بأن هدف توليد القيمة لجميع أطراف المصالح تم أخذه بعين الاعتبار بصورة جيدة"[1].

[1] Pierre Cabane, Manuel de Gouvernance D' entreprise, Eyrolles, 2013, p24.

- حوكمة المؤسسات هي "تركيبة من الميكنزمات التي تضمن أن التسيير يمنح للمؤسسة مكاسب اتجاه الأطراف المصالح، كل طرف يخدم جهة معينة كالمساهمين؛ والمقرضين؛ والزبائن؛ والعمال وجميع الأطراف الأخرى التي يمكن للمؤسسة أن تكون لها مصلحة معها"[1].

لقد ركز هذان التعريفان على ضرورة تحديد السلطات والمسؤوليات في علاقة المسير مع المساهم لتوليد القيمة لجميع أصحاب المصالح.

- ويعرف Williamson حوكمة المؤسسات على أنها" النظام الذي يقيس مقدرة الشركة على تحقيق أهدافها، ضمن إطار أخلاقي محدد نابع من داخلها باعتبارها هيئة معنوية لها أنظمتها وهياكلها الإدارية، دون الاعتماد على سلطة أي فرد أو نفوذه الشخصي"[2].

لقد ركز هذا التعريف على أهمية البعد الأخلاقي لتحقيق المؤسسة.

- وفي حين عرف Mathiesen حوكمة المؤسسات "بأنها نظام يهدف إلى توفير الحوافز لدى إدارة الشركة من أجل تحسين الأداء المالي لها عن طريق توفير آلية للحوافز تشمل : العقود، اللوائح والخطط التنظيمية"[3].

لقد ركز هذا التعريف على تحفيز الإدارة لحماية المصالح المالية للمساهمين وتحقيق الأداء المالي للمؤسسة.

- وتعرف حوكمة المؤسسات على أنها "النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المؤسسة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية"[4]؛

- كما تعرف حوكمة المؤسسات على أنها هي "مجموعة القواعد والاجراءات التي يتم بموجبها إدارة الشركة والرقابة عليها عن طريق تنظيم العلاقات بين مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية والمساهمين وأصحاب المصالح الآخرين، وكذلك المسؤولية الاجتماعية والبيئية للشركة، وعليه تهتم حوكمة

---

[1] Marc Goergen, op.cit, p4.

[2] محمد عطية مطر، أثر النظم المحاسبية والمعايير المهنية في تعزيز فاعلية وكفاءة نظم حوكمة الشركات المساهمة العامة الأردنية، مجلة دراسات والعلوم الإدارية، المجلد36،العدد2، 2009، ص463.

[3] محمد مطر وعبد النور نور، مدى التزام الشركات المساهمة العامة الأردنية بمبادئ الحاكمية المؤسسية: دراسة تحليلية مقارنة بين القطاعين المصرفي والصناعي، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد3، العدد1، 2007،ص51.

[4] طارق عبر العال حماد ، حوكمة الشركات، الدار الجامعية: شركات قطاع عام وخاص ومصارف، الطبعة الثانية، الدار الجامعية، القاهرة، 2008، ص04.

الشركات بشكل رئيسي بالأسلوب الذي يتم فيه إدارة الشركة والرقابة عليها، وفحص قدرات مجلس الإدارة على وضع سياسات ورسم أهداف للشركة تتفق ومصلحة المساهمين وأصحاب المصالح الآخرين[1].

- ويقوم مفهوم حوكمة المؤسسات على أساس تنظيم العلاقات القائمة بين مجلس الإدارة في المؤسسات ومن مديري الفروع التنفيذيين، وبين لجان التدقيق المعنية في مجلس الإدارة أولا والمساهمين وأصحاب المصالح مع المؤسسة ومراقبي الحسابات ثانيا[2].

لقد ركزت التعاريف الثلاثة الأخيرة على طبيعة العلاقة بين أطراف الحوكمة من خلال تنظيم العلاقة بين مجلس الإدارة؛ والإدارة التنفيذية؛ والمساهمين؛ وأصحاب المصالح، وذلك في إطار المعايير اللازمة للنزاهة والشفافية والمسؤولية الاجتماعية والبيئية، وذلك من أجل تحقيق أهداف المؤسسة وحماية مصالح هذه الأطراف.

2- تعاريف الهيئات المتخصصة: فضلا عن تعاريف الأكاديميين المتخصصين لحوكمة المؤسسات قدمت عدت هيئات متخصصة في حوكمة المؤسسات والمفاهيم ذات العلاقة عدت تعاريف نذكر منها:

- عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية(OECD) حوكمة المؤسسات على أنها " النظام الذي يوجه ويضبط أعمال المؤسسة، حيث يصف ويوزع الحقوق والواجبات بين مختلف الأطراف في المؤسسات مثل مجلس الإدارة، المساهمين ذوي العلاقة، ويضع القواعد والإجراءات اللازمة باتخاذ القرارات الخاصة بشؤون المؤسسة، كما يضع الأهداف والاستراتيجيات اللازمة لتحقيقها"[3].

- كما يعرف الاتحاد الدولي للمحاسبين حوكمة المؤسسات على أنها "مجموعة من المسؤوليات والممارسات التي يقوم بها مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية(هيئة الحوكمة) بهدف توفير التوجيه الاستراتيجي؛ ضمان تحقيق الأهداف؛ التأكد من إدارة المخاطر بشكل صحيح والتحقق من استخدام موارد المنشأة بشكل مسؤول"[4]؛

[1] محمد علي سويلم، حوكمة الشركات في الأنظمة العربية والمقارنة، دار النهضة العربية ، القاهرة ،2010، ص10.

[2] علي حسين الدوغجي، فاعلية التدقيق الداخلي والخارجي في دعم حوكمة المؤسسات، ص346.

[3] www.OECD.org. Consulté le 21/10/2017.

[4] الاتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الارشادات الدولية للممارسة الجيدة تقويم وتحسين الحوكمة في المنشآت، شركة عسير، المملكة العربية السعودية،2009، نشرية خاصة، ص10.

- أما مؤسسة التمويل الدولية (IFC) فقد عرفت حوكمة المؤسسات بأنها "النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها"[1]؛

- وتعريف للجنة Cadbury البريطانية حوكمة الشركات بأنها " نظام متكامل للرقابة يشمل النواحي المالية وغير المالية، من خلاله يتم إدارة الشركة ومراقبتها"[2]؛

نلاحظ من خلال تعاريف الهيئات المتخصصة ركزت في مجملها على أن الحوكمة هي النظام الذي يسمح بإدارة؛ وتحكم؛ وتوجيه المؤسسة والرقابة عليها، من خلال تنظيم العلاقة بين أطراف الحوكمة وتحديد حقوق ومسؤوليات كل طرف، لضمان تحقيق أهداف المؤسسة واستغلال أمثل لمواردها.

وعليه يرى الباحث بناءا على ما تقدم من تعاريف بأن حوكمة المؤسسات هي مجمل القوانين؛ القواعد؛ المعايير والطرق المتعددة والحديثة للتسيير التي تسمح بإدارة؛ مراقبة والتحكم في المؤسسة بشكل فعال يضمن استخدام أمثل لمواردها ويكفل حقوق ومسؤوليات جميع الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة والمتمثلة أساسا في مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية والمساهمين وأصحاب المصالح الآخرين في ظل المعايير اللازمة للمسؤولية؛ النزاهة والشفافية، ضمن إطار أخلاقي بما يضمن عدم تعارض مصالح هذه الأطراف وتحسين الأداء المالي والتحوط من المخاطر وتحقيق جودة، تنافسية وتميز في الأداء.

ثانيا: النموذجين التنظيميين لحوكمة المؤسسات: هناك نموذجين لحوكمة المؤسسات[3]:

1- **نموذج (Shareholders)(Modèle Actionnarial):** الهدف الأساسي في هذا النموذج هو تعظيم حصص المساهمين أي خلق قيمة للمساهمين، وبذلك فإن المؤسسة هي المسؤولة بشكل أساسي أمام مساهميها؛

2- **نموذج (Stakeholder):** الهدف الأساسي في هذا النموذج هو الدفاع وحماية مصالح كل أصحاب المصالح أي الأطراف المستفيدة (Stakeholder)، وهي أطراف يمكنها أن تؤثر وأن

[1] محسن أحمد الخضيري، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، 2005، ص ص:13-14 بتصرف.

[2] عصمت أنور صحصاح، اتجاهات حديثة في المراجعة وحوكمة البنوك، دار النشر للجامعات، القاهرة ، 2014، ص23 .

[3] محمد زرقون، جميلة العمري، دور المسؤولية الاجتماعية في تفعيل حوكمة المؤسسات، ورقة بحثية ضمن المؤتمر الثالث للعلوم المصرفية والمالية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية: تجربة الأسواق الناشئة، جامعة اليرموك، الأردن، 17-18أفريل2013، ص ص92-93.

تتأثر بأهداف المؤسسة، وبشكل ملموس فإن أصحاب المصالح هم الأشخاص أو الأطراف الذين لهم مصالح ومنافع في الجانب التنظيمي ويمكنهم التأثير على هذا الجانب ويعرفون أيضا بأنهم الأفراد أو الجماعات في داخل أو خارج المؤسسة الذين لهم متطلبات اتجاهها ولهم حقوق ومنافع في نشاطات المؤسسة السابقة والحالية والمستقبلية، حيث أن في هذا النموذج تكون مسؤولية المؤسسة اتجاه كل أصحاب المصالح وليس المساهمين فقط.

ثالثا: خصائص حوكمة المؤسسات: يشير مصطلح حوكمة المؤسسات إلى الخصائص التالية[1]:

1. **الانضباط:** أي اتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح؛
2. **الشفافية:** أي تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث؛
3. **الاستقلالية:** أي لا توجد تأثيرات وضغوط غير لازمة للعمل؛
4. **المسؤولية:** أي وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة؛
5. **المساءلة:** أي إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية؛
6. **العدالة:** أي يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المؤسسة؛
7. **المسؤولية الاجتماعية:** أي النظر إلى المؤسسة كمواطن جيد.

هذه الخصائص في مجملها أقرتها الشريعة الاسلامية وجعلت روح الاخلاص ومعاني الايمان ومراقبة الله تعالى تسري فيها، فتدفع من يلتزم بها إلى التفاني والمبادرة والأمانة واتقان العمل والحفاظ على حقوق الأخرين[2].

المطلب الثالث: أهمية وأهداف حوكمة المؤسسات

إن حوكمة المؤسسات كنظام لإدارة المؤسسات ومراقبتها يساهم في تحقيق عدة مزايا للمؤسسات الاقتصادية والاقتصاد بشكل عام، حيث سنتطرق إلى أهمية وأهداف حوكمة المؤسسات.

أولا: أهمية حوكمة المؤسسات: في ظل غياب الإفصاح والشفافية والثقة في التقارير المالية للمؤسسات، يصبح المستثمرون غير قادرين على اتخاذ القرارات الاستثمارية بشكل أفضل، وهذا يبرر الحاجة إلى ضرورة توافر إجراءات الإدارة الرشيدة التي تضمن–إلى حد معقول– وجود شفافية وإفصاح في التقارير المالية، وتسهم في تحسين أداء المؤسسات بشكل عام، الأمر الذي دفع

[1] طارق عبر العال حماد ، حوكمة الشركات، الدار الجامعية: شركات قطاع عام وخاص ومصارف، مرجع سابق، ص04.

[2] للاستدلال يمكن الرجوع إلى آيات القرآن الكريم، والسنة النبوية.

بالمستثمرين للبحث عن المؤسسات التي بها مثل هذه الإجراءات والقواعد السليمة لممارسة حوكمة المؤسسات بهدف حماية أصحاب المصالح في المؤسسة[1].

حيث تكمن أهمية حوكمة المؤسسات في إرساء القيم الأخلاقية والعدل والمساءلة والمسؤولية والشفافية في المؤسسات، وتضمن نزاهة المعاملات، وبهذا تعزز سيادة القانون ضد الفساد؛ إذ تضع الحدود بين الحقوق الخاصة والمصالح العامة وتمنع إساءة استخدام السلطة[2].

فوجود حوكمة مؤسسات جيدة بمفهومها الجديد يعني الأداء الناجح والإنجاز الجيد للمؤسسة وإدارة المخاطر المختلفة ووضع استراتيجية لأعمال المؤسسة من فريق واحد ومتابعتها ومراقبة نتائجها. الأمر الذي يسمح بتبديد قلق المستثمرين وبعث الثقة في نفوسهم في المؤسسات، وفي سوق رأس المال. كما أنه يخفض من تكلفة رأس مال المنشأة ويسهم في جذب الاستثمارات سواء الأجنبية أو المحلية ويحد من الفساد وهروب رؤوس الأموال[3].

كما تتجلى أهمية حوكمة المؤسسات في تحقيق عدة مزايا للأطراف المستفيدة والمتمثلة أساسا في[4]:

1. **الاقتصاد:** تسهم حوكمة المؤسسات في رفع مستوى كفاية الاقتصاد لما لها من أهمية في المساعدة على استقرار الأسواق المالية ورفع مستوى الشفافية وجذب الاستثمارات الداخلية والخارجية وتقليص حجم المخاطر التي تواجه النظام الاقتصادي؛
2. **المؤسسات:** إن تطبيق قواعد الحوكمة يساعد المؤسسات على خلق بيئة عمل سليمة تعين المؤسسة على تحقيق أداء أفضل مع توافر الإدارة الجيدة، ولذا تكون القيمة الاقتصادية للمؤسسة أكبر وأفضل، بالإضافة إلى أن الحوكمة الرشيدة تساعد المؤسسات على الوصول إلى أسواق المال والحصول على التمويل اللازم بتكلفة أقل مما يعينها على التوسع في نشاطها، وتقليل المخاطر، وبناء الثقة مع أصحاب المصالح؛

---

[1] عيسى عبدالله عيسى، إمكانية حوكمة الشركات لتحسين الأداء في الشركات الصناعية الليبية–دراسة ميدانية–تحليلية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية–المجلد25–العددالثاني–2009، ص01.

[2] مركز المشروعات الدولية، نصائح إرشادية لتحقيق الإصلاح، نشرية خاصة، أغسطس 2008، ص03.

[3] مها محمود رمزي ريحاوي، الشركات المساهمة ما بين الحوكمة والقوانين والتعليمات(حالة دراسية للشركات المساهمة العامة العمانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية–المجلد24–العدد الأول–2008.ص ص91،90.

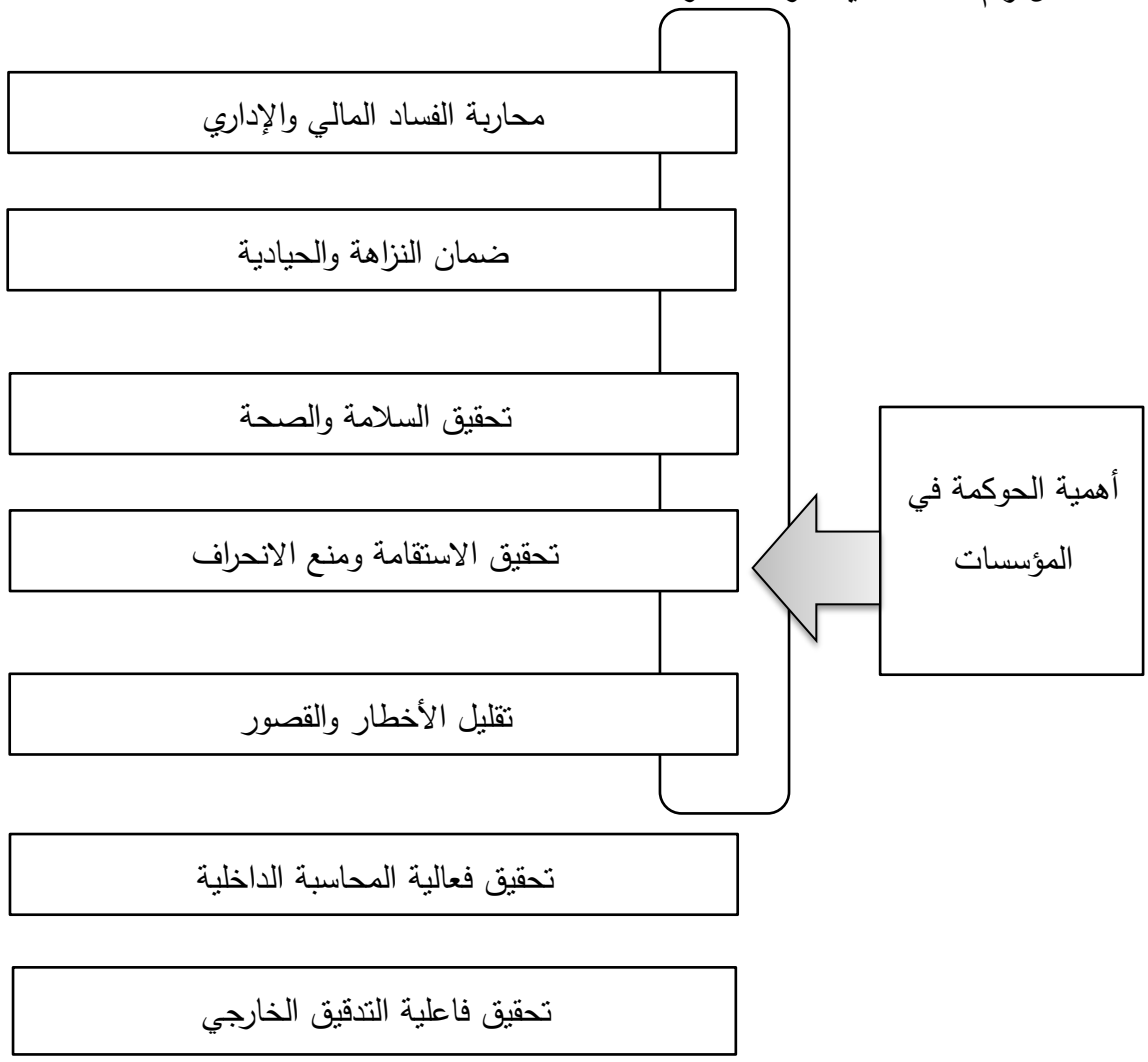
[4] هيئة السوق المالية، حوكمة الشركات، المملكة العربية السعودية، نشرية خاصة، ص ص6،5.

3. **المستثمرون وحملة الأسهم:** تساهم حوكمة المؤسسات في حماية الاستثمارات من التعرض للخسارة بسبب سوء استخدام السلطة في غير مصلحة المستثمرين وترمي أيضا إلى تعظيم عوائد الاستثمار وحقوق المساهمين والقيمة الاستثمارية علاوة على الحد من حالات تضارب المصالح، إذ أن التزام المؤسسة بتطبيق معايير الحوكمة يفعل دور المساهمين في المشاركة في اتخاذ القرارات الرئيسية المتعلقة بإدارة المؤسسة ومعرفة كل ما يرتبط باستثماراتهم؛
4. **أصحاب المصالح الآخرين:** تسعى الحوكمة إلى بناء علاقة وثيقة وقوية بين إدارة المؤسسة والعاملين بها وموردیها ودائنيها وغيرهم، فالحوكمة الرشيدة تعزز مستوى ثقة جميع المتعاملين للإسهام في رفع مستوى أداء المؤسسة وتحقيق أهدافها الاستراتيجية.

كما تعد الحوكمة من أهم العمليات الضرورية واللازمة لحسن عمل المؤسسات، وتأكيد نزاهة الإدارة فيها، وكذلك للوفاء بالالتزامات والتعهدات ولضمان تحقيق المؤسسات أهدافها، بشكل قانوني واقتصادي سليم، خاصة ما يتصل بتفعيل دور الجمعيات العمومية لحملة الأسهمShareholders للاضطلاع بمسؤولياتهم، وممارسة دورهم في الرقابة والاشراف على أداء المؤسسات، وعلى أداء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين في هذه المؤسسات، وبما يؤدي إلى الحفاظ على مصالح جميع الأطراف[1]،حيث يمكن توضيح أهمية الحوكمة على المستويات الإدارية؛ الرقابية والمحاسبية في الشكل التالي:

[1] محسن أحمد الخضيري، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، القاهرة (مصر)، الطبعة الأولى، 2005، ص57.

الشكل رقم2-1: أهمية حوكمة المؤسسات



المصدر: محسن أحمد الخضيري، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، القاهرة (مصر)، الطبعة الأولى، 2005، ص58.

يوضح الشكل رقم1-2 أن حوكمة المؤسسات تساهم في تحقيق جملة من المزايا على المستويات الادارية على غرار محاربة الفساد المالي والاداري وضمان النزاهة، كما تساهم حوكمة المؤسسات على المستويات الرقابية والمحاسبية في تحقيق الفعالية المحاسبية وفعالية التدقيق الخارجي.

ثانيا: أهداف الحوكمة: تستهدف الحوكمة بطبيعتها تحقيق الشفافية والعدالة ومنح حق مساءلة الإدارة، وتقوم على قواعد وأسس تؤكد أهمية وضرورة الالتزام بأحكام القانون والنظام، وضمان الرقابة على الأداء المالي من خلال تصميم هياكل إدارية محكمة وتنفيذها، يكون من شأنها أن تؤدي إلى محاسبة الإدارة وتحديد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات بين مجلس الإدارة

والمساهمين والإدارة وأصحاب المصلحة والتي من شأنها أن تؤدي بالمحصلة إلى تقليل التنازع في السلطات ومن ثم تخفيض التعارض في المصالح، ومنع الفساد والمحسوبية والحد من استغلال السلطة من قبل البعض في غير المصلحة العامة[1]. حيث يتم ذلك من خلال تحقيق الأهداف التالية[2]:

1. تحسين القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية وزيادة قيمتها؛
2. فرض الرقابة الفعالة على أداء المؤسسات وتدعيم المساءلة المحاسبية بها؛
3. ضمان تدقيق الأداء التشغيلي والمالي للمؤسسات الاقتصادية؛
4. تقويم أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة فيها؛
5. تعميق ثقافة الالتزام بالقوانين والمبادئ والمعايير المتفق عليها؛
6. تعظيم أرباح المؤسسة الاقتصادية؛
7. زيادة ثقة المستثمرين في أسواق المال؛
8. الحصول على التمويل المناسب والتنبؤ بالمخاطر المتوقعة؛
9. تحقيق العدالة والشفافية ومحاربة الفساد؛
10. مراعاة مصالح الأطراف المختلفة وتفعيل التواصل معهم؛
11. تحسين عملية المصداقية لبيانات المؤسسة وتحقيق سهولة فهمها، وتحسين درجات الشفافية والوضوح والافصاح في نشر البيانات والمعلومات الخاصة بها، مما يزيد من اهتمام المستثمرين بمشاريعها[3]؛
12. تحسين عملية صنع القرار في المؤسسات وإدخال اِعتبارات القضايا البيئية والأخلاقية في منظومة صنع واتخاذ القرار، بزيادة إحساس المديرين بالمسؤولية وإمكانية محاسبتهم من خلال الجمعيات العامة[4]؛

[1] فيصل محمود الشواورة، قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في الشركات المساهمة العامة الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية–المجلد25–العدد الثاني–2009.ص 120.

[2] أحمد سعيد قطب حسانين، التكامل بين الآليات المحاسبية وغير المحاسبية لنظم الحوكمة وأثره على الأداء وخفض فجوة التوقعات عن القيمة العادلة للمنشأة "دراسة ميدانية على سوق الأهم السعودي"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد رقم01، المجلد رقم 46، 2009، ص17.

[3] محسن أحمد الخضيري، مرجع سابق، 2005، ص 22.

[4] محسن أحمد الخضيري، مرجع سابق، 2005، ص 22.

13. تزويد أصحاب المصالح بالمعلومات اللازمة الخاصة عن المؤسسة، حيث أن قيمها بتوفير المعلومات المطلوبة عن نشاطاتها بدقة وسرعة يعزز الثقة بهذه المؤسسة، ويدل على وجود مجموعة جيدة من الإجراءات المتبعة لتحقيق أهداف المؤسسة المختلفة، كما أن وضوح وسلامة قنوات الاتصال بين الأقسام والإدارات المختلفة يعتبر هدفا هاما من أهداف نظام الحاكمية المؤسسية؛
14. التأكد من وجود هيكل إداري تنظيمي جيد داخل المؤسسة، بحيث يكون كل عضو في المؤسسة في مكانه المناسب، مع تحديد سلطاته ومسؤولياته[1]؛
15. رفع مستويات الأداء كالربحية؛ والقيمة السوقية؛ وتقليل المخاطر مما يترتب عليه دفع عملية التنمية الاقتصادية[2]؛
16. تحقيق المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات عن طريق سياسات وإجراءات مناسبة لنشاطات المؤسسات، تعمل من خلالها على خدمة البيئة المحيطة والمجتمع، ويكون ذلك بوضع معايير تتسم بالأمانة والجودة للتعامل مع العملاء بعدالة، وبالمحافظة على البيئة المحيطة[3]؛

بناءا على تم ذكره يرى الباحث أن حوكمت المؤسسات تهدف أساسا إلى التحكم في المؤسسة من خلال تفعيل آليات الرقابة الداخلية والخارجية من أجل توفير التوجيه الاستراتيجي للمؤسسة؛ ضمان تحقيق الأهداف؛ تحسين عملية صنع القرار؛ ضمان كفاءة استخدام الموارد بشكل مسؤول؛ رفع مستوى الأداء؛ تحسين صورة المؤسسة، تحقيق مصداقية وشفافية في الإفصاح عن البيانات؛ عدم تعارض المصالح بين مختلف الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة؛ حماية حقوق المساهمين؛ التحوط من المخاطر وإدارتها بشكل فعال؛ محاربة الفساد المالي والإداري وتحقيق المسؤولية الاجتماعية والبيئية.

[1] ايمان أحمد الهنيني، تطوير نظام للحاكمية المؤسسية في الشركات المساهمة العامة الأردنية لتعزيز استقلالية مدقق الحسابات القانوني، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا–الأردن،2004، ص37.

[2] عدنان عبد المجيد عبد الرحمان قباجه، مرجع سبق ذكره، ص39.

[3] ايمان أحمد الهنيني، مرجع سبق ذكره،ص38.

المبحث الثاني: مقومات نظام حوكمة المؤسسات

يرتكز تطبيق حوكمة المؤسسات على مجموعة من المحددات والأبعاد التي تساهم في العلاقة بين المشاركين في نظام الحوكمة في إطار المبادئ والقواعد السلوكية والأخلاقية.

المطلب الأول: محددات حوكمة المؤسسات: يتوقف التطبيق الجيد لحوكمة المؤسسات على مدى وجود وجودة ومستوى محدد من مجموعتين من المحددات الداخلية والخارجية تتمثل في:

أولا: المحددات الداخلية: تشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل المؤسسة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والذي يؤدي توافرها وتطبيقها إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة[1]:

1. **مجلس الإدارة:** يجب أن يضمن مجلس الادارة التوجيه والارشاد الاستراتيجي للمؤسسة وأن يتحمل كل من مجلس الادارة والادارة التنفيذية المسؤولية المباشرة وغير المباشرة عن مدى تحقيق أهداف المؤسسة، وتحقيق مصلحة المساهمين وأصحاب المصالح كافة ومعاملتهم معاملة عادلة. يجب عليهم وضع الأهداف ومراقبة الأداء وضمان الشفافية في ترشيح وانتخاب مجلس الإدارة، والافصاح ونزاهة في حسابات المؤسسة، والاشراف على حسن ممارسة الحوكمة في المؤسسة ومن ثم تحقيق أهدافها؛
2. **الهيكل التنظيمي:** يعتبر إعداد الهيكل التنظيمي جزءا من مسؤولية مجلس الادارة ويتضمن عملية التسلسل الهرمي للسلطة لغرض تحديد الواجبات وتوزيع المسؤوليات وخطوط تفويض السلطات من أجل بلوغ النتائج المرجوة، ويتوقف ذلك على مدى مساهمة الأطراف الممثلة في المؤسسة في تحقيق أهدافها، كما يؤدي الهيكل التنظيمي إلى التوجيه وهو وظيفة إدارية تهدف إلى فهم أساس طبيعة السلوك الانساني وقيادته لغرض تحقيق أهداف المؤسسة؛
3. **النظام المحاسبي والمالي:** هي الأداة التي توفر ما يحتاج إليه مستخدمو البيانات والمعلومات لاتخاذ القرارات، لأن النظام المحاسبي يشكل القاعدة الأساسية للمعلومات كونه يقوم بتلخيص وتجميع المعلومات لمتخذي القرارات الاستراتيجية والتشغيلية بكفاءة. وأخيرا فإن هذه النظم تؤثر

[1] مها محمود رمزي ريحاوي، الشركات المساهمة ما بين الحوكمة والقوانين والتعليمات(حالة دراسية للشركات المساهمة العامة العمانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد24، العدد الأول، 2008، ص ص99-101.

في عملية حوكمة المؤسسات، إذ كلما كانت فعالة وكفؤة أسهمت بصورة ايجابية في عملية الحوكمة؛

4. **قيم المؤسسة:** تتعلق بالسلوك الأخلاقي للمؤسسة وبمستويات عالية من القيم القائمة على الأخلاق المهنية من نزاهة وموضوعية وأمانة في تنفيذ عمليات المؤسسة. فنجد اليوم في بعض المؤسسات في العالم مديرا لسمعة المؤسسة لدراسة مدى مقابلة مبيعات المؤسسة أو خدماتها لتوقعات العملاء، ومعرفة نظرة العملاء إلى المؤسسة وإلى الموجودات الانسانية فيها من مهارات وخبرات. وهناك من يضيف أبعاد أخرى كنظم الاتصال وغيرها.

ثانيا: المحددات الخارجية: تشير المحددات الخارجية إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة، حيث يشمل القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي الذي تعمل من خلاله المؤسسات، والتي تختلف من دولة إلى أخرى، وتضم ما يلي[1]:

- القوانين واللوائح التي تنظم العمل بالأسواق مثل قانون المؤسسات، قانون سوق المال، قانون متعلق بالإفلاس، قانون تنظيم المنافسة ومنع الاحتكار ومكافحة الفساد؛
- وجود نظام مالي جيد يضمن توفير التمويل اللازم للمشروعات بالشكل المناسب، الذي يشجع المؤسسات على التوسع والمنافسة الدولية، وهذا النظام المالي ممثل في البنوك وسوق المال؛
- كفاءة الهيئات والأجهزة الرقابية مثل هيئات سوق المال، وذلك عن طريق احتكار الرقابة على المؤسسات والتحقق من دقة وسلامة البيانات والمعلومات التي تنشرها، وأيضا وضع العقوبات المناسبة والتطبيق الفعلي لها في حالة عدم التزام المؤسسات؛
- دور المؤسسات غير الحكومية في ضمان التزام أعضائها بالنواحي السلوكية والمهنية والأخلاقية، والتي تضمن عمل الأسواق بكفاءة، وتشمل هذه المؤسسات غير الحكومية جمعيات المحاسبين والمدققين، نقابات المحامين، وكذا مكاتب الاستشارات المالية والاستثمارية.

[1] فروم محمد الصالح، الحوكمة والأداء المالي، مرجع سابق، ص ص57-58.

المطلب الثاني: أبعاد حوكمة المؤسسات: للحوكمة أبعاد مختلفة تنصهر في بوتقة واحدة مع الدعائم الأساسية في كل مؤسسة أو مؤسسة ولا تنحصر في بعد واحد هو الربح أو الخسارة وإنما هو ثلاثي الأبعاد تتمثل في[1]:

1. البعد الاقتصادي أو الاستثماري: يتضمن السياسات الاقتصادية على المستوى الكلي، ودرجة المنافسة في السوق وتوفر نظام المعلومات المالية والمعلومات غير المالية التي تساعد المؤسسة في الحصول على التمويل وإدارة المخاطر وتضمن تعظيم قيمة أسهم المؤسسة واستمرارها في الأجل الطويل ويتضمن هذا البعد ما يلي:

أ-البعد المالي: ويشمل التقارير السنوية، السياسات المحاسبية المتبعة، تقارير التدقيق الخارجي ومقاييس الانجاز؛

ب-الرقابة الداخلية: ويشمل التدقيق الداخلي، لجان التدقيق، إدارة المخاطر، الموازنة التقديرية، تدريب الموظفين.

2. البعد الاجتماعي والقانوني: الذي يشير إلى طبيعة العلاقة التعاقدية والتي تحدد حقوق وواجبات حملة الأسهم وأصحاب المصالح المختلفة من ناحية، والمديرين من ناحية أخرى. وتتمثل المسؤولية الاجتماعية في حماية حقوق الأقلية وصغار المستثمرين وتحقيق التنمية الاقتصادية ويتضمن هذا البعد ما يلي:

أ-الهيكل التنظيمي: ويشمل تحديد الواجبات، وتوزيع المسؤوليات، وخطوط التفويض للسلطات، تعيين الادارة العليا والادارة التنفيذية....الخ؛

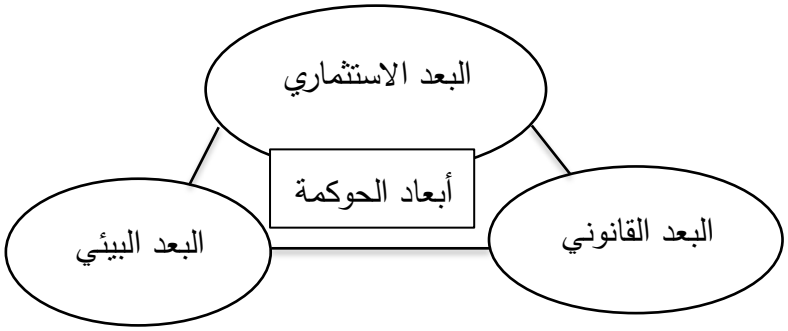
ب- السلوك الأخلاقي: ويشمل التحكم بقيم المؤسسة وأخلاقياتها وبمستوى عال من السلوك المثالي فيها والتقيد بقواعد السلوك المهني.

3. **البعد البيئي:** العمل على حماية البيئة من أثر انتاج السلعة أو بيعها أو تقديم الخدمة.

والشكل التالي يوضح العلاقة بين أبعاد حوكمة المؤسسات:

[1] مها محمود رمزي ريحاوي، مرجع سابق، ص ص 98-99.

الشكل رقم:1-3: أبعاد الحوكمة



المصدر: مها محمود رمزي ريحاوي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد24، العدد الأول، 2008، ص99.

نلاحظ من خلال الشكل رقم 1-3 أن تحقيق حوكمة مؤسسات سليمة يستدعي تكامل الأبعاد الثلاثة للحوكمة والمتمثلة في البعد القانوني؛ والبعد الاستثماري، والبعد البيئي.

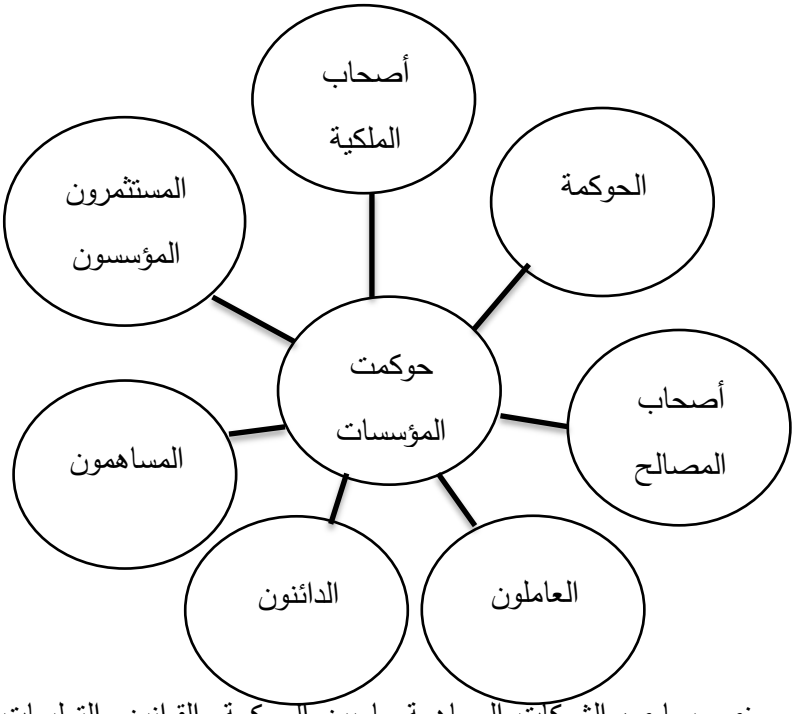
المطلب الثالث: دور المشاركين في نظام الحوكمة في تحسين حوكمة المؤسسات: تتأثر الحوكمة بالعلاقات بين المشاركين في نظام الحوكمة ومنهم[1]:

1. أصحاب الملكيات الحاكمة في الأسهم وتأثيرهم في سلوك المؤسسة؛
2. المستثمرون المؤسسون ومطالبهم وصوتهم في حوكمة المؤسسات؛
3. المساهمون الأفراد وممارسة حقوقهم في الحوكمة والاهتمام بحصولهم على معاملة عادلة من إدارة المؤسسة ومن المساهمين ذوي الملكيات المالكة؛
4. الدائنون ودورهم كمراقب خارجي للمؤسسة؛
5. العاملون وأصحاب المصالح الآخرون ودورهم في إنجاح المؤسسة في المدى الطويل؛
6. الحوكمة ودورها في إنشاء الاطار المؤسسي والقانوني الشامل لحوكمة المؤسسات؛

ويتباين دور هؤلاء المشاركين وتفاعلاتهم فيما بينهم وتخضع هذه العلاقة جزئيا للقانون والتنظيم من جهة وللتكيف الاختياري ولقوى السوق من جهة أخرى، ويمكن توضيح ذلك في الشكل التالي:

[1] مها محمود رمزي ريحاوي، مرجع سابق، ص 102.

الشكل رقم: 1-4: دور المشاركين في نظام الحوكمة في تحسين حوكمة المؤسسات



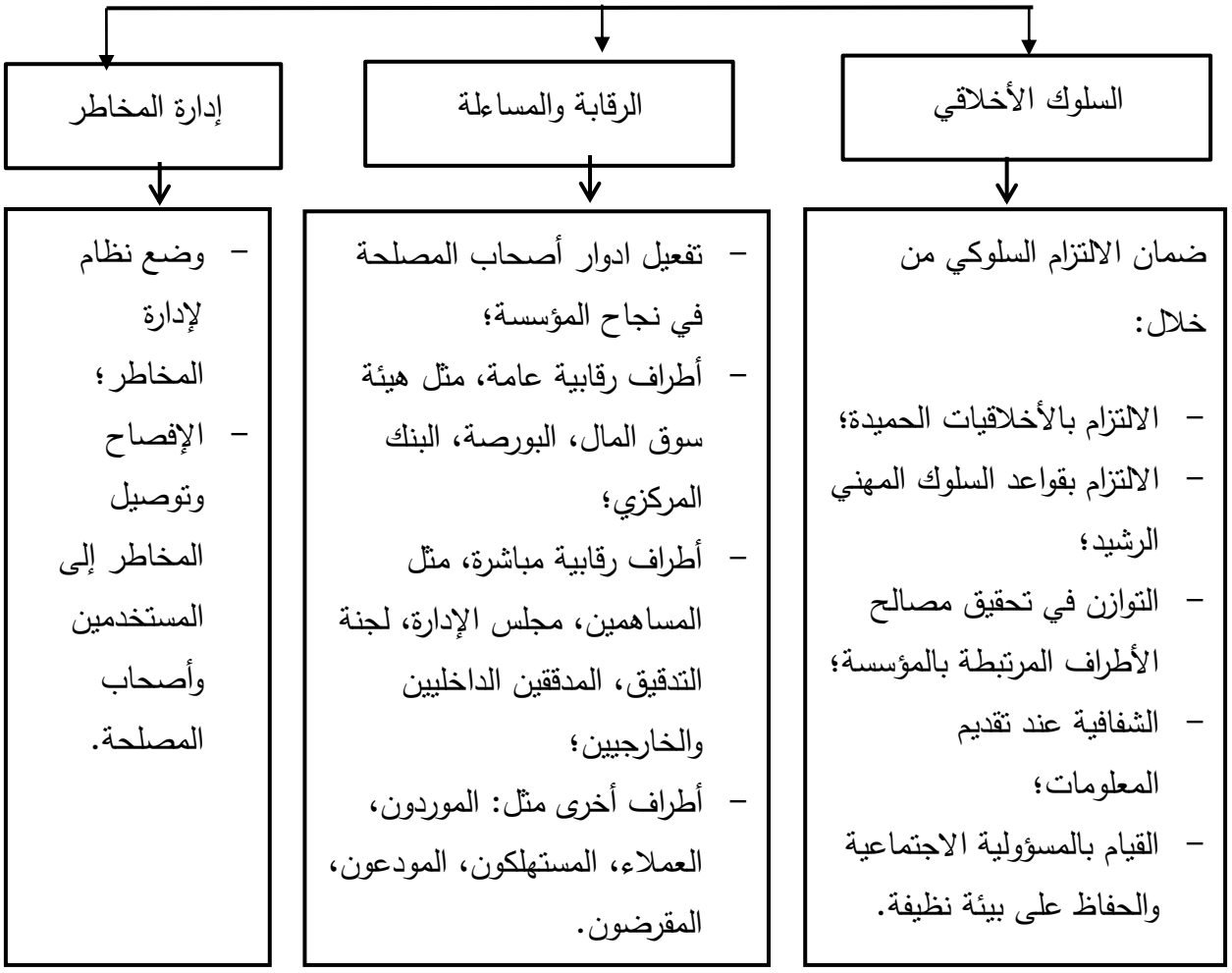
المصدر: مها محمود رمزي ريحاوي، الشركات المساهمة ما بين الحوكمة والقوانين والتعليمات(حالة دراسية للشركات المساهمة العامة العمانية) مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد24، العدد الأول، 2008، ص 103.

نلاحظ من خلال الشكل رقم1-4 أن تحسين حوكمة المؤسسات يستوجب تنظيم العلاقة التفاعلية بين مختلف الأطراف الداخلية والخارجية المشاركين في نظام الحوكمة.

المطلب الرابع: ركائز تطبيق حوكمة المؤسسات: على الرغم من أن مفهوم حوكمة الشركات هو مفهومي رقابي إلا أنه يرتكز بشكل أساسي على مبادئ وقواعد سلوكية وأخلاقية حيث يعتبر الجانب السلوكي جانبا أصيلا في المفهوم الشامل للحوكمة باعتبار الجانب الرقابي تاريخيا كأحد الركائز الأصيلة التي يقوم عليها بنيان حوكمة الشركات وتم حديثا التركيز على السلوكي والأخلاقي حيث أشار (Stephen et.al 2006) إلى أن السلوك الأخلاقي يجب أن يمثل ثقافة عامة في المنشأة وتوصيله إلى جميع الأفراد وان تتضمن رسالة المنشأة معايير أخلاقية تعكس بيئة الثقافة التي يعمل فيها كما يرى(Grojean et al, 2004) أن القيم الأخلاقية هي التي يجب أن تقود أو تحكم أنشطة المنشاة المختلفة كما يجب أن تنعكس تلك القيم على نظم الرقابة، وعملية إدارة المخاطر، ويرى (Mackee, 2004) انه إذا كان مجلس الإدارة يتمتع بمعايير أخلاقية، فان ذلك يؤدي إلى وجود بيئة

ثقافية أخلاقية، مما ينعكس في سلوكيات الأفراد. ونضرا لان المنشاة عبارة عن مجموعة من تصرفات وسلوكيات الأفراد المنتمين إليها، فان ذلك سوف يؤدي إلى تطبيق معايير سلوكية أخلاقية في جميع أنشطة المنشاة[1]. وقد أشار طارق عبد العال إلى أن حوكمة الشركات ترتكز على ثلاثة ركائز أساسية يوضحها الشكل التالي

الشكل رقم 1-5: ركائز حوكمة المؤسسات



المصدر: طارق عبر العال حماد ، حوكمة الشركات، الدار الجامعية: شركات قطاع عام وخاص ومصارف، الطبعة الثانية، الدار الجامعية، القاهرة، 2008، ص49.

[1] عصمت أنور صحصاح، مرجع سابق، ص 63.

نلاحظ من خلال الشكل رقم 1-5 أن حوكمة المؤسسات ترتكز على ثلاثة قواعد أساسية تتمثل في ضمان الالتزام بالسلوك الأخلاقي لدى الأطراف أصحاب المصالح لتفعيل الرقابة والمساءلة من طرف مختلف الآليات الداخلية والخارجية، لتحديد وتقييم والتحكم في المخاطر التي تواجه المؤسسة.

المبحث الثالث: نماذج وتجارب دولية لتطبيق قواعد حوكمة المؤسسات.

نموذج الحوكمة عبارة عن تطبيقات، وصف وتمثيل لوضعية الحوكمة في بلد ما، بما يمكننا من التعرف على مختلف العناصر المكونة للإطار الفكري للحوكمة، فهو يتكون من مجموعة من المتغيرات والعلاقات ويصف التأثيرات المتبادلة بين هذه العناصر وكذلك النتائج المتوصل إليها في بيئة أعمال معينة[1].

كما أن ليس هناك اتفاق بين المنظمات والباحثين في مجال الحوكمة على عناصر- خصائص – محددة للتمييز بين نماذج الحوكمة، فهناك من قسمها إلى النموذج المغلق والمفتوح، وهناك تقسيم آخر قسمها إلى نموذج الحوكمة في الدول الأنجلوساكسونية، اللاتينية، دول ذات الأصول الجرمانية واليابان، وهناك تقسيم آخر قسمها إلى نموذج الحوكمة الموجه بالسوق وآخر موجه بكبار الملاك، إلا أن جميعها يمكن أن ينحصر بصفة أساسية في النوذج الداخلي والنموذج الخارجي، فقد أشارت دراسة (coleman & Biekpe, 2006) إلى أن نماذج الحوكمة تختلف باختلاف كل من[2]:

- درجة الملكية والتحكم؛
- هوية الفئة المتحكمة من حملة الأسهم: فعلى سبيل المثال: في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة هناك تعارض في مصالح المديرين، وحملة الأسهم المنتشرين بشكل واسع، وهذا ما يعرف بالمشكلة الرأسية للوكالة، بينما في ألمانيا واليابان فإن التعارض يكون بين كبار حملة الأسهم، والأقلية الضعيفة من حملة الأسهم وهذا ما يعرف بالمشكلة الأفقية للوكالة.

[1] عمر علي عبد الصمد ، نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء التجارب الدولية-دراسة نظرية تطبيقية، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2013، ص 37.

[2] بهاء الدين سمير علام، أثر الآليات الداخلية لحوكمة الشركات على الأداء المالي للشركات المصرية دراسة تطبيقية، وزارة الاستثمار، مركز المديرين المصري، القاهرة، 2009، ص11.

المطلب الأول: النموضج الخارجي لحوكمة المؤسسات

يرتكز النموذج الخارجي على تشتت الملكية، والتي تعني وجود عدد كبير من أصحاب الأسهم يملك كل واحد منهم عددا قليلا من أسهم المؤسسة، بحيث لا يمكن للمساهم منفردا التأثير على نشاطها، لذلك فإنه قلما يكون هناك حافزا لدى صغار المساهمين للمشاركة الفعالة في إدارة المؤسسة أو مراقبتها، وعليه فإن هذا النظام غالبا ما يكون أقل عرضة لحالات الغش والاحتيال، لغياب المستثمرين المسيطرين، مع الاعتماد على هيئات إدارية ورقابية مستقلة وخاضعة للقانون أكثر من تبعيتها للملاك[1].

وفي ظل هذا الهيكل(النموذج) عادة ما يكون هناك حافز لدى صغار المساهمين لمراقبة نواحي نشاط المؤسسة عن قرب كما أنهم يميلون إلى عدم المشاركة في القرارات أو السياسات الإدارية. ومن ثم يطلق عليه الخارجيون ويشار إلى نظم الملكية المشتتة بنظم الخارجيين وتميل الدول ذات القوانين القائمة على العرف مثل المملكة المتحدة والولايات المتحدة إلى هياكل الملكية المشتتة في المؤسسات[2].

كما يقوم هذا النموذج على افتراض بأن حوكمة المؤسسات تستخدم لحماية مصالح، واهتمامات حملة الأسهم سواء كانوا أفرادا، أو مستثمرا مؤسسيا، لذا يعتبر حملة الأسهم هم الفئة الوحيدة ذات المصلحة التي تسعى المؤسسة لتحقيق مصالحهم، ورغباتهم، والفئة الوحيدة التي لديها القدرة للتأثير على قرارات الإدارة، فالإدارة من منظور هذا النموذج هي وكيل لأصحاب المال(حملة الأسهم)، ووظيفتها الأولى هي تعظيم ثروة حملة الأسهم، لذا مقياس نجاح المؤسسات في هذا النموذج هو مقدار الأرباح والعائد المحقق على الأموال المستثمرة[3].

ومن جهة أخرى فإن المؤسسات في نظام الخارجيين تعتمد على الأعضاء المستقلين في مجلس الإدارة لمراقبة السلوك الإداري للأعضاء التنفيذيين، ويميل أعضاء المجلس إلى الافصاح بشكل

[1] عبدي نعيمة، أثر هيكل الملكية في تحقيق مبادئ حوكمة المؤسسات– دراسة نقدية تحليلية، مجلة الواحات للبحوث والدراسات المجلد7 العدد 2، 2014، ص92.

[2] محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والاداري، مرجع سابق، ص25.

[3] بهاء الدين سمير علام، مرجع سابق، ص12.

واضح وبدرجة متساوية عن المعلومات وتقييم الأداء الاداري بشكل موضوعي وحماية مصالح وحقوق المساهمين بقوة ونتيجة لهذا يعتبر نظم الخارجيين أكثر قابلية للمحاسبة وأقل فسادا[1].

أولا: خصائص النموذج الخارجي لحوكمة المؤسسات: توجد مجموعة من الخصائص المحددة للنموذج الخارجي متمثلة فيما يلي[2]:

- يتصف هذا النموذج بوجود تشتت في الملكية، وبأنه موزع على عدد كبير من المساهمين، حيث توفر القوانين الحماية للأقلية من حملة الأسهم، بالإضافة إلى وجود القوانين التي تضع حدودا لنسبة ملكية المستثمر الفرد في أسهم هذه المؤسسات، وتمنع تجاوز هذه الحدود وبالتالي يكون الصراع حول اختلاف المصالح بين كل من المديرين، وحملة الأسهم المشتتين؛
- يعتمد هذا النموذج على العديد من الأساليب لتحقيق رغبات ومصالح حملة الأسهم، مثل ربط المكافآت بالأداء، معايير محاسبية تمتاز بالشفافية، ومعايير تشكيل مجلس الادارة بشكل كفء؛
- يقوم بإدارة المؤسسات في هذا النموذج مجلس إدارة واحد، وهو المسؤول عن اتخاذ القرارات التنفيذية، والقيام بدور رقابي على الإدارة التنفيذية، ويتكون هذا المجلس من أعضاء تنفيذيين وغير تنفيذيين، وإن كان الاتجاه السائد في هذا النموذج هو زيادة عدد الأعضاء غير التنفيذيين لزيادة الرقابة على إدارة المؤسسة وإحكامها، كما يمتاز هذا النموذج بمنع شغل فرد واحد لمنصبي رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب(المدير العام)؛
- يعتبر السوق كأحد آليات الرقابة على المؤسسات وآلية نشطة ذات تأثير في النموذج، فأسواق رأس المال تمتاز بالكفاءة، بالإضافة إلى وجود قوانين مثل(Anglo-Saxon) الأجلوسكسوني والتشريعات التي تسهل من ذلك، ويعتمد الملاك في هذا النموذج على آلية ربط المكافآت والتعويضات بأداء المديرين للعمل على تحقيق مصالح ورغبات حملة الأسهم؛
- مشاركة ضعيفة للبنوك والمؤسسات المالية في رأس مال المؤسسات؛
- بحث المستثمرين عن معلومات ذات مصداقية حول مردودية المشاريع المستقبلية، لهذا فإنهم لا يشاركون إلا في الاستثمارات التي تمكنهم من الحصول على إيرادات وذلك من خلال المعلومات المعلن عنها في الأسواق.

[1] محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والاداري، مرجع سابق، ص ص25-26.

[2] عمر علي عبد الصمد، نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، مرجع سابق، ص ص39-40.

المطلب الثاني: النموضج الداخلي لحوكمة المؤسسات: على عكس النموذج الأنجلوسكسوني للحوكمة، والقائم بشكل أساسي على تشتت ملكية المؤسسات وسيطرة الإدارة وتحكمها في عملية اتخاذ القرارات، فإن النموذج الداخلي يعتمد بشكل أساسي على مشاركة البنوك والمستثمر المؤسسي في المؤسسات فهؤلاء المساهمين والمستثمرين من المؤسسات والبنوك تتوافر لديهم القدرات والامكانيات التي تمكنهم من الرقابة على الادارة وضبط أدائها[1].

ومن جهة أخرى فإنه في ظل هذا الهيكل(النموذج) تتركز الإدارة والملكية في أيدي عدد قليل من الأفراد أو العائلات أو المديرين، ولأن هؤلاء الأطراف يؤثرون بشدة على طريقة تشغيل وعمل المؤسسة يطلق عليهم " الداخليون"، ومعظم الدول، خاصة تلك التي يحكمها القانون المدني، لديها هياكل ملكية مركزة ويقوم الداخليون في هياكل الإدارة المركزة بممارسة السيطرة أو التحكم في المؤسسات بعدة طرق منها قيامها بملكية أغلبية أسهم المؤسسة وتمتعهم بأغلبية حقوق التصويت. حيث غالبا ما يقوم المساهمون ذوو الملكيات الضخمة من الأسهم بالتحكم في الادارة عن طريق التمثيل المباشر في مجلس الادارة وفي بعض الأحيان يملك الداخليون عددا قليلا من الأسهم، ولكنهم يتمتعون بأغلبية حقوق التصويت ويحدث ذلك عندما تتعدد أنواع الأسهم مع تمتع بعضها بحقوق تصويت أكثر من بعضها الآخر، وإذا ما تمكن بضعة أفراد من امتلاك أسهم ذات حقوق تصويت ضخمة فإن ذلك سيمكنهم فعلا أن يتحكموا في المؤسسة، حتى ولو لم يكونوا هم أصحاب أغلبية رأس المال[2].

أولا: خصائص النموذج الداخلي لحوكمة المؤسسات: توجد مجموعة من الخصائص المحددة للنموذج الداخلي متمثلة فيما يلي[3]:

- تمثيل مباشر لكبار المساهمين في مجالس الادارة؛
- سيطرة البنوك والعائلات على المؤسسات؛
- يعمل هذا النموذج في ظل أسواق مالية أقل تطورا؛

[1] كرمية نسرين، أثر الالتزام الأخلاقي للمراجعين على تفعيل حوكمة الشركات–دراسة استبيانية–، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر3، 2010، ص31.

[2] محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والاداري، مرجع سابق، ص 24.

[3] عمر علي عبد الصمد، نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، مرجع سابق، ص 40.

- تعتمد المؤسسات وفق هذا النموذج على التمويل بالمديونية، كما يقل سوق الاستحواذ في الرقابة على المؤسسات؛
- تمركز الملكية في أيدي عدد قليل من الأفراد، أو العائلات، أو المديرين، أو أعضاء مجلس الادارة، أو المؤسسات القابضة أو البنوك أو المؤسسات غير المالية، ونظرا لأن هؤلاء الأفراد أو المؤسسات غالبا ما يتولون الإدارة، والسيطرة، أو يؤثرون بشدة على طريقة تشغيل وعمل المؤسسة، ويطلق عليهم" الداخليون"، ومن ثم فإن هياكل الادارة المركزة يشار إليها بأنظمة الداخليين، ومعظم الدول، وبخاصة تلك التي يحكمها القانون المدني، لديها هياكل ملكية مركزة، ويقوم" الداخليون" في هياكل الادارة المركزة، بممارسة السيطرة أو التحكم بالمؤسسات بعدة طرق، لذلك فإن الداخليين يمتلكون أغلبية أسهم المؤسسة وحقوق التصويت.

ويمكن لنظام الملكية المركزة أن يضفي بعض المزايا على نشاط المؤسسة، من خلال تأثير الداخليين على توجيه نشاط المؤسسة، باعتبارهم مالكي أغلبية الحصص فيها، إضافة للحافز في مراقبة أداء إدارة المؤسسة، لكونهم الأكثر تأثرا بأعمال الإدارة، نظرا لما يملكونه من حصص تفوق ملكية أقرانهم، الأمر الذي يقلل من احتمالات سوء الإدارة ووقوع حالات الغش والاحتيال فيها إذا ما طبقت قواعد الرقابة بصورة صحيحة. كما أن كبر حجم ملكية الداخليين بالنسبة لملكية المؤسسة يجعلهم يميلون إلى تأييد القرارات التي تعزز نشاط المؤسسة على الأمد البعيد، مما يساعد على بناء الائتمان والسمعة التجارية، على خلاف تلك القرارات التي تهدف إلى الحصول على أرباح كبيرة وسريعة في الأجل القصير والتي غالبا ما تكون غير مدروسة بشكل صحيح[1].

المطلب الثالث: تطبيقات النموذج الخارجي للحوكمة المؤسسات: يطبق النموذج الخارجي في العديد من البلدان على رأسها المملكة المتحدة، والولايات المتحدة الأمريكية، بالإضافة إلى أستراليا، نيوزلندا، كند، جنوب إفريقيا[2]. حيث سنقوم باستعراض التجربتين الأمريكية والانجليزية باعتبارهما من أهم تجارب النموذج الخارجي.

[1] عبدي نعيمة، أثر هيكل الملكية في تحقيق مبادئ حوكمة المؤسسات– دراسة نقدية تحليلية، مرجع سابق، ص93.

[2] عمر علي عبد الصمد، نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، مرجع سابق، ص 38.

أولا: تجربة المملكة المتحدة(إنجلترا): تماثل تجربة الولايات المتحدة تماما تجربة المملكة المتحدة تعتبر فترة التسعينات البداية الأولى لمفهوم حوكمة المؤسسات في المملكة المتحدة وقد أسفر عن صدور تقرير كادبري(Cadbury Report) والذي يعتبر الآن من أهم التقارير التي تناولت مفهوم حوكمة المؤسسات في العالم، ويضم هذا التقرير 19 بندا وجميعها عبارة عن توصيات الممارسات السليمة لمفهوم حوكمة المؤسسات، وبالرغم من أن التوصيات التي تبناها هذا التقرير تعتبر غير ملزمة للمؤسسات المسجلة اسمها في بورصة لندن، إلا أن البورصة ترغم المؤسسات على تحديد في تقريرها السنوي مدى التزامها بتلك التوصيات[1].

كما أصدرت الأسواق المالية والهيئات المهتمة بحوكمة المؤسسات مجموعة من التقارير لإرساء قيم الحوكمة، نذكر منها على سبيل الذكر[2]:

1-تقري كادبوري(cadbury)**:** تشكلت لجنة كادبوري عام 1991 من قبل مجلس التقارير المالية وبورصة لندن برئاسة(Adrine Cadbury) وذلك على أثر الفضائح المالية التي هزت المؤسسات في بريطانيا خلال فترة الثمانينيات من القرن الماضي مما أدى إلى فقدان الثقة بين المساهمين والبنوك من وبين الشركات من جهة أخرى.

أصدرت اللجنة القواعد الأفضل لممارسة الحوكمة من خلال دراسة على المؤسسات البريطانية وخلصت إلى صياغة مبادئ وقواعد تنظم عمل التدقيق الداخلي وضرورة توافر نظم الرقابة الداخلية تعمل على قياس وتحديد المخاطر التي تواجهها المؤسسة.

يركز الدليل على مجموعة من النقاط الأساسية هي (الشفافية، النزاهة، العدالة، المساءلة) حيث:

- تسهم الشفافية في الكشف عن معلومات المؤسسة والإفصاح عن بياناتها ضمن الحدود التنافسية للمؤسسة والتي تعمل على زيادة الثقة بين إدارة المؤسسة والأطراف ذات العلاقة وتساعد على زيادة كفاءة السوق؛

[1] خولة عبد الحميد محمد، دور حوكمة الشركات في إرساء الأسس العلمية لعمل الشركات المساهمة في العراق، الغربي للعلوم الاقتصادية والادارية، السنة الثامنة، العدد الخامس والعشرون، ص63.

[2] مناد علي، مرجع سابق، ص ص 118-123.

- أما النزاهة فتعني أن تكون التقارير المالية الصادرة نزيهة تعكس الصورة الصادقة عن أداء المؤسسة ويعتمد تحقيق النزاهة بالدرجة الأولى على نزاهة الأشخاص معدي التقارير؛
- العدالة تعني معاملة المساهمين معاملة متساوية على نحو عادل دون الانحياز والحفاظ على حقوق مساهمي الأقلية؛
- المساءلة تعني مسؤولية مجلس الإدارة أمام حملة المساهمين ويعد كل من مجلس الإدارة والمساهمين مسؤولين عن تحقيق المساءلة فمجلس الإدارة مسؤول عن تزويده بالمعلومات الصحيحة لحملة الأسهم، والمساهمين ويجب أن يبدوا استعدادهم لممارسة مسؤولياتهم كملاك.

وعلى الرغم من أن التوصيات التي تباها التقرير غير ملزمة للمؤسسات المسجلة في بورصة لندن إلا أن البورصة تلزم المؤسسات أن تبين في تقريرها السنوي مدى التزامها بتلك التوصيات مع الافصاح عن الأسباب الداعية لعدم الامتثال لتلك التوصيات والأحكام.

2-تقري هامبيل(Hample)**:** تشكيل اللجنة في 1995 برعاية سوق لندن للأوراق المالية، واتحاد الصناعيين البريطانيين، واللجنة الاستشارية للهيئات المحاسبية، والرابطة الوطنية لصندوق المعاشات، ورابطة شركات التأمين البريطانية[1]، حيث تضمن التقرير سبعة فصول رئيسية هي[2]:

- حوكمة المؤسسات؛ مبادئ حوكمة المؤسسات؛ دور مجالس الإدارة ؛ مكافأة أعضاء مجلس الإدارة؛ دور المساهمين؛ المحاسبة والتدقيق؛ الاستنتاجات والتوصيات.

حيث استعرض تقرير هابل مدى تقدم المؤسسات في الاستجابة لتقرير كادبوري Cadbury وتقرير Greenbury(1995) وقدم التقرير بعض الاقتراحات لتحسين الاستجابة لهذين التقريرين[3].

توصلت اللجنة إلى أن مجلس الإدارة غير مسؤول عن الإقرار بفعالية الرقابة الداخلية ضمن التقارير السنوية، فليس هناك رقابة فعال 100%بالمائة ضد الخطأ البشري، الأمر الذي يعرض المجلس إلى مسؤولية قانونية. لذلك أوصى المجلس بضرورة اعتراف مجلس الإدارة بنظام الرقابة

[1] Ronnie Hampel, Committee On Corporate Governance, Final Report1998, London, p05.

[2] Ibid, p04.

[3] Ian W. Jones, Michael G. Pollitt, WHO INFLUENCES DEBATES IN BUSINESS ETHICS? AN INVESTIGATION INTO THE DEVELOPMENT OF CORPORATE GOVERNANCE IN THE UK SINCE 1990, ESRC Centre for Business Research, University of Cambridge Working Paper No. 221, December 2001, p02.

المالية الداخلية إلا أن ذلك يشمل تأكيد معقولا فقط ضد الانحرافات والخسائر الجوهرية، مع توضيح الإجراءات الأساسية المتوفرة للرقابة المالية الفعالة. وقد تم تعديل ميثاق كادبوري فيما يخص الرقابة الداخلية لتكون(على أعضاء المجلس أن يشمل تقريرهم الرقابة الداخلية للمؤسسة) دون وجود كلمة فاعلية[1].

ثانيا: تجربة الولايات المتحدة الأمريكية: أصدرت الأسواق المالية والهيئات المهتمة بحوكمة المؤسسات مجموعة من التقارير لإرساء قيم الحوكمة، نذكر منها على سبيل الذكر:

1-تقري ساربانز أوكسلي(Sarbanes-Oxley Act): صدر تقرير أوكسي بعد حالة الإفلاس التي أصابت شركة إنرون والتي اعتبرت في فترتها أكبر حالة إفلاس في تاريخ الولايات المتحدة الأمريكية، وقد تم توقيع القانون بتاريخ 30تموز 2002 وطبق أحكامه على المؤسسات العامة ومنشآت المحاسبة العامة التي تقوم بمراجعتها[2]. حيث أن هدف القانون هو إعادة النظر في معايير حوكمة المؤسسات، وإضافة متطلبات جديدة للإفصاح، والكشف عن جرائم الغش والتلاعب، وخلق مجلس إشراف على المدقق، وزيادة العقوبات الجنائية على الانتهاكات الجوهرية لقانون الأوراق المالية[3].

هناك بنود ومتطلبات رئيسية للقانون تتمثل في النقاط التالية[4]:

1. تشكيل مجلس الاشراف المحاسبي للإشراف على تدقيق المؤسسات وتبني معايير الرقابة على جودة المعايير الأخلاقية عند إعداد تقارير التدقيق للمؤسسة؛
2. تحقيق استقلالية المدقق، وحضر المنشآت المحاسبية بتوفير الخدمات بخلاف المدقق بالتزامن مع خدمة التدقيق مثل خدمات التقييم وتقديم خدمات قانونية ومسك الدفاتر وغيرها من الخدمات يقوم المجلس بتحديدها؛
3. يجب على منشآت المحاسبة إعداد تقرير إلى لجنة التدقيق للمؤسسة المصدرة عن الطرق والسياسات المرتبطة بعمل التدقيق؛

[1] مناد علي، مرجع سابق، ص120.
[2] نفس المرجع، ص 120.
[3] نفس المرجع، ص 121.
[4] نفس المرجع، ص ص 121-122.

4. مسؤولية المؤسسة على صحة إعداد التقارير المالية والتي يجب أن يصادق عليها كل من المدير المالي والمدير التنفيذي. وتشكيل لجان تدقيق تتسم بالاستقلالية والخبرة والقدرة على الرقابة وأحد أعضائها خبير مالي وتكون مسؤولة عن التعيين والمكافأة على عمل التدقيق؛
5. يتم الإفصاح الكامل عن البند خارج الميزانية والإفصاح عن المعاملات المرتبطة بالإدارة والمساهمين الرئيسيين؛
6. يجب على المؤسسات إصدار تقريرها عن الرقابة الداخلية والذي يتضمن الإفصاح عن مسؤولية الإدارة عن وضع الرقابة الداخلية والإطار المستخدم لتقييم فعاليتها؛
7. يجب على البورصة أن تتبنى قواعد لدراسة تعارض المصالح التي قد تنشأ من وصايا ونصائح المحللين الماليين بأوراق مالية ما.
8. يمنع منح القروض من الأموال العامة للمؤسسة إلى المدراء التنفيذيين إلا فيما يتعلق بالقروض المنزلية.

ثالثا: تجربة كندا: تم إصدار تقرير داي(Dey) من طرف اللجنة التي تأسست عام 1993 برئاسة (Peter Dey) بتوجيه من المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين وبورصة تورنتو للأوراق المالية، وتم نشر التقرير سنة 1994 وعدل في 2001. وكان الهدف من هذا التقرير هو تقييم ممارسات حوكمة المؤسسات في المؤسسات الكندية حيث أصدرت اللجنة أربع عشرة توصية تناولت مسؤوليات مجلس الإدارة وتكوينها، والمكافآت والتعويضات، ولجان التدقيق ومسؤوليات الرقابة الداخلية والإبلاغ في حال تقصير الإدارة عن أداء مهامها. وقد ركز التقرير على وضع إطار لحوكمة المؤسسات في كندا بالإضافة إلى بناء أسس الحوكمة الجيد وخاصة في تعزيز الإجراءات التي يمكن اتخاذها لتقوية سلطات مجلس الإدارة وايجاد أسلوب تعاون مشترك مع المدراء التنفيذيين لتحقيق أهداف المؤسسة، وإضافة قيمة لأصول المؤسسة. وهنا يأتي دور مجلس الإدارة في اختيار المدراء التنفيذيين من ذوي الخبرة والكفاءة الجيدة القادرين على مشاركة الإدارة في التخطيط الاستراتيجي وإدارة المخاطر. كما أكد التقرير على ضرورة تواجد الأعضاء المستقلين في مجلس الإدارة بما لا يقل عن50% بالمائة من أعضاء المجلس[1].

[1] مناد علي، مرجع سابق، ص ص122-123.

المطلب الرابع: تطبيقات النموذج الداخلي لحوكمة المؤسسات.

يطبق النموذج الداخلي في العديد من الدول التي تمتاز بتركز الملكية لدى فئة محددة من المساهمين، على غرار ألمانيا؛ اليابان؛ سويسرا؛ نيوزيلاند؛ النمسا، فرنسا وروسيا، والدول الإسكندنافية..، حيث سنتطرق إلى النموذج الألماني والنموذج الياباني.

1-النموذج الألماني: يرتبط النموذج الألماني لحوكمة المؤسسات بنظرة أكثر شمولية فهذا النموذج يسعى إلى شمول أهداف ومصالح الفئات المختلفة لأصحاب المصالح، بالإضافة إلى أهداف ومصالح حملة الأسهم[1].

يعكس تكوين مجالس الإدارة في النموذج الألماني النظرة الأكثر شمولية، فمجلس الإدارة الإشرافي في النموذج الألماني يتكون من أعضاء يمثلون حملة الأسهم، والموظفين، حيث يفترض هذا النموذج أن تعظيم الثروة يتحقق من خلال تحقيق التناغم بين رأس المال والعمالة، فالقانون الألماني ينص على أن يكون 50% من أعضاء مجلس إدارة المؤسسة التي يعمل لديها حوالي 2000 موظف ممثلين للعاملين على أن يرأس هذا المجلس عضو ممثل لحملة الأسهم، أما القانون الهولندي فينص على أن يكون عدد الأعضاء الممثلين للموظفين يمثلون حوالي ثلث أعضاء المجلس الاشرافي، وهذا يتطلب ضرورة الافصاح عن البيانات والمعلومات لجميع أعضاء مجلس الادارة بما في ذلك الأعضاء الممثلين للعاملين، مع ملاحظة أنه غير مسموح لنفس الشخص الحصول على عضوية في مجلسي الادارة(الاشرافي والتنفيذي)، أي أنه يوجد فصل تام بين أعضاء المجلس الاشرافي والمجلس التنفيذي، مع العلم أن أعضاء المجلس التنفيذي يتم اختيارهم بواسطة أعضاء المجلس الرقابي[2].

وفيما يتعلق بهيكل ملكية المؤسسات التي ينتمي للنموذج الألماني لحوكمة المؤسسات، فإنه يحتوي على كل من أموال الملاك والديون لتمويل عمليات المؤسسات، ويعتبر كل من المستثمر

[1] بهاء الدين سمير علام، مرجع سابق، ص13.

[2] نفس المرجع، ص ص13-14.

المؤسسي والبنوك من أبرز المساهمين في هذه المؤسسات بنسبة تصل إلى 47%، كما أن هذه المؤسسات تتميز بوجود نسبة تركز ملكية عالية حيث تصل إلى80%[1].

2-النموذج الياباني: يتبنى هذا النموذج وجهة النظر الاجتماعية للمؤسسات؛ من حيث اعتبارها وحدة وفرد في المجتمع يجب أن يراعي مصالح ورغبات الفئات المختلفة لأصحاب المصالح، إضافة إلى مراعاة مصالح وأهداف المساهمين[2].

يتميز النموذج الياباني بمجموعة من الخصائص منها[3]:

- يتميز هيكل ملكية المؤسسات اليابانية بوجود درجة عالية من تركز الملكية، وإن كانت نسبة الملكية أقل من النموذج الألماني؛
- يعتبر المساهمون والموظفون والبنوك وكبار العملاء من أهم الفئات في النموذج الياباني، وأكثرهم تأثيرا على إدارة المؤسسات اليابانية، حيث يتفق هذا النموذج مع النموذج الألماني من حيث قوة تأثير البنوك على الإدارة، من خلال تمويلها للمؤسسات ونسبة الملكية فيها؛
- يعتمد النموذج الياباني على مجلس إدارة واحد في المؤسسة وأن آلية السوق للرقابة غير فعالة، نظرا لتداخل العلاقات والملكية بين المؤسسات.

المطلب الخامس: حوكمة المؤسسات في الدول العربية

تسعى الدول العربية على غرار الدول المتقدمة إلى تعزيز متطلبات إرساء حوكمة المؤسسات من خلال عدة إصلاحات اقتصادية، مست مختلف مبادئ وآليات الحوكمة، حيث سنتطرق إلى أهمية حوكمة المؤسسات في الدول العربية؛ وتصنيف الدول العربية في تطبيق الحوكمة؛ بالإضافة إلى القوانين والأنظمة الرئيسية التي تحكم أسواق الأوراق المالية في الدول العربية.

أولا: أهمية مفهوم حوكمة المؤسسات في الدول العربية: زادت أهمية هذا المفهوم في كل بلدان العالم على حد سواء بعد ظهور العولمة وانهيار الحواجز التجارية والعوائق الخاصة بانتقال الأموال بين الدول، ومع تزايد الممارسات العالمية وتزايد أعداد الشركات العربية التي يتم تداول

[1] كرمية نسرين، مرجع سابق، ص32.
[2] فروم محمد الصالح، مرجع سابق، ص75.
[3] نفس المرجع، ص ص75-76.

أسهما في البورصات العربية والعالمية، لذا وجب الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات في الدول العربية حتى تضمن الحفاظ على السمعة المالية والإدارة المحاسبية والكفاءة الاقتصادية لشركاتها وهو ما يؤثر في النهاية على اقتصادياتها[1].

كما أن هناك العديد من الدول العربية قامت بالتعاون مع كثير من المؤسسات الدولية لتقييم تشريعاتها الخاصة بحوكمة الشركات، وهذا بحد ذاته مؤشر جيد وهام، فبالرغم من عدم تعرض الدول العربية لأزمات مالية بسبب عدم الشفافية في القوائم المالية وعدم وجود المستثمر القادر على المساءلة و كشف الحقائق إلا أنها بدأت في تنفيذ الخطوات الصحية التي تعيقها من الوقوع في تلك الأزمات[2].

ثانيا: تصنيف الدول العربية في تطبيق حوكمة المؤسسات: لقد قدم مركز المشروعات الدولية الخاصة تقسيما للدول العربية يرتكز على وضعية واستعداد وإصلاحات كل دولة عربية من أجل تطبيق مفهوم حوكمة المؤسسات، وذلك لثلاث مجموعات، وهي[3]:

- **المجوعة الأولى:** تضم مجموعة الدول التي قامت بعمليات ساعدت في تطبيق برامجها الاقتصادية منذ منتصف الثمانينات مثل الأردن، مصر، المغرب، وتونس، حيث تعتبر هذه الدول جاذبة لرأس المال، كما أنها قامت بإنشاء أسواق للأسهم لكي تكون أداة رئيسية لجذب الاستثمار المتوسط والطويل الأجل؛

- **المجموعة الثانية:** تضم مجموعة الدول المصدرة للبترول، وهي في الغالب الدول الأعضاء ي مجلس التعاون الخليجي، وهذه الدول نجحت في تحقيق استقرار في اقتصادياتها بفعل ارتفاع أسعار البترول، وتعتبر من الدول المصدرة لرأس المال، ومن الملاحظ أن الاستثمار في تلك الدول كان مقتصرا في الماضي على المواطنين الذين ينتمون إلى دول المجلس، ومنذ سنة2000 فتحت هذه الدول باب الاستثمار أمام رأس المال الأجنبي؛

[1] فروم محمد الصالح، مرجع سابق، ص65.
[2] نفس المرجع، ص65.
[3] نفس المرجع، ص ص 89-90.

- **المجموعة الثالثة:** تضم الدول التي تعاني من عدم الاستقرار الاقتصادي والسياسي على غرار فلسطين والعراق وليبيا واليمن، والدول التي لاتزال في بداية الاصلاح الاقتصادي مثل لبنان، والجزائر، والسودان، حيث أن أسواق رأس المال بهذه الدول غير نشطة.

ثالثا : القوانين والأنظمة الرئيسية التي تحكم أسواق الأوراق المالية في الدول العربية: قبل حوالي 50 سنة شرعت أنظمة الشركات العربية إجراءات تأسيس وإدارة الشركات المساهمة، وتعتبر مواد أنظمة الشركات المرجع الرئيسي والقانوني للرقابة والإشراف على أداء الشركات المساهمة، كما يشكل النظام الأساسي في كل شركة المرجعية النظامية للإجراءات المتبعة من قبل الإدارة والموظفين من باب دعم إنجاز الأهداف المرسومة للشركة وتعزيزها. ويختلف النظام الأساسي لاختلاف المنشآت، وحجمها ونوع العمليات وعددها، ويمكن التطرق إلى بعض من هذه الأنظمة من خلال العناصر التالية[1]:

1- حقوق المساهمين والمعاملة المتكافئة: شرعت الكثير من الأنظمة الشركات العربية حق المساهمين في حضور اجتماعات الجمعيات العامة وممارسة التصويت أو انتخاب أعضاء مجلس الإدارة، وحق مناقشة الموضوعات المدرجة في جداول أعمال الجمعية وتوجيه الأسئلة إلى أعضاء مجلس الإدارة ومراقبة الحسابات عن كيفية سير أعمال الشركة ومركزها المالي والتعديلات في النظام الأساسي للشركة، أو حل أو اندماجها مع شركة أخرى أو زيادة أو تخفيض رأسمالها، كما تشير مواد أنظمة الشركات إلى انه تثبت للمساهم جميع الحقوق المتصلة بالسهم وعلى وجه الخصوص الحق في الحصول على نصيب من الأرباح التي يقرر توزيعها و الحق في الحصول على نصيب من موجودات الشركة عند التصفية وحق حضور جمعيات المساهمين والاشتراك في مداولاتها والتصويت على قراراتها وحق التصرف في الأسهم وحق طلب الاطلاع على دفاتر الشركة ومراقبة أعمال مجلس الإدارة.

2- الشفافية والإفصاح المحاسبي: تنص مواد النظام في الدول العربية بقيام مجالس الإدارة سنويا بإعداد ميزانية للشركة وحساب الأرباح والخسائر وتقريرا عن نشاط الشركة ومركزها المالي والطريقة

[1] خولة عبد الحميد محمد، مرجع سابق، ص ص 65-66.

التي يقترحها لتوزيع الأرباح الصافية وذلك قبل انعقاد الجمعية العامة العادية السنوية بفترة زمنية كافية.

3- دور التدقيق الخارجي: لقد بدأت الرقابة على المؤسسات المساهمة في العالم العربي بإلزام أنظمة المؤسسات جميع المؤسسات المساهمة بتعيين مراجع حسابات ليساهم في إضفاء الثقة على القوائم المالية، وبشكل عام فإن إدارات المؤسسة هي المسؤولة عن تقارير أنشطتها المختلفة وإعداد القوائم المالية استنادا على المعايير المحاسبية وعرضها، ويأتي بعدها المحاسبون القانونيون لإبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية وإضفاء الثقة عليها، وقد أصبحت لجان التدقيق من أهم الأدوات الفاعلة في رقابة المؤسسات المساهمة وتفعيل أدائها في مختلف دول العالم المتقدم، وتأتي أهميتها في كونها جهة مستقلة تراقب أعمال المؤسسة ونظام الرقابة فيها والتدقيق الداخلية والخارجية، ومن الجدير بالذكر أن هناك العديد من الدول العربية اهتمت بتفعيل دور لجان التدقيق وخاصة في قطاع البنوك.

خاتمة الفصل

تعتبر حوكمة المؤسسات مجمل القوانين والمعايير والطرق الحديثة التي تضمن حسن إدارة ومراقبة المؤسسات في إطار السلوك الأخلاقي، فهي تفسر العلاقة بين إدارة المؤسسة ومجلس الإدارة والملاك وأصحاب المصالح لتحقيق أهداف المؤسسة وضمان حماية حقوق الأطراف ذات العلاقة، حيث يرتكز مفهوم الحوكمة على مجموعة من الدعائم التي تسمح بتحقيق أهدافها من خلال توفر الشفافية والمساءلة والمسؤولية، وعن طريق تفاعل العلاقات بين الأطراف المشاركة في إرسائها، في ظل وجود محددات داخلية وخارجية تضمن التطبيق السليم لها.

إن تطبيق الحوكمة على المستوى الدولي عرف عدة نماذج اختلفت بين النموذج الخارجي الذي يرتكز على تشتت الملكية ويركز على حماية حقوق حملة الأسهم من خلال اعتماده على مجلس إدارة واحد يتكون من غالبية الأعضاء المستقلين، وذلك من أجل مراقبة المدراء التنفيذيين. والنموذج الداخلي الذي يرتكز على تركز الملكية لدى كبار المساهمين، حيث يعتمد على مجلس إدارة يتكون من أعضاء داخليين يحتكرون حقوق التصويت، كما يوجد نموذج هجين يركز على مراعاة مصالح المساهمين ومصالح ورغبات أصحاب المصالح. حيث تختلف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بين النموذج الداخلي والهجين وذلك من خلال خضوع المؤسسات للحكومة(الدولة) أو الملكية العائلية وهو ما يفسر تركز الملكية.

الفصل الثاني: تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية

المبحث الأول: تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية.

المبحث الثاني: المسؤولية الاجتماعية وتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية.

المبحث الثالث: تقييم الأداء البيئي للمؤسسات الاقتصادية.

تمهيد

لقد تعددت أهداف المؤسسات ولم تعد مقتصرة على الأداء المالي، بل تعدى ذلك إلى الأداء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، وذلك في إطار التغيرات التي تشهدها بيئة الأعمال، حيث أصبح قياس مستوى الأداء يتوقف على مدى تحقيق المؤسسة لنتيجة مالية تضمن نموها واستمراريتها والمساهمة في التنمية الاقتصادية، ومد الوفاء بالتزاماتها اتجاه الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة على غرار موظفيها والمحيط الذي تنشط فيه، وفي هذا الإطار سيتضمن هذا الفصل ثلاثة مباحث، سيخصص المبحث الأول لقياس وتقييم الأداء المالي من خلال التركيز على المعايير التقليدية والحديثة للقياس، أما المبحث الثاني سيتم فيه التطرق إلى المسؤولية الاجتماعية وتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية من خلال التركيز على المسؤولية الداخلية للمؤسسات اتجاه الموظفين، في حين سيخصص المبحث الثالث لتقييم الأداء البيئي للمؤسسات الاقتصادية من خلال التركيز على بطاقة الأداء المتوازن ذات البعد البيئي ونظام الإدارة البيئية.

المبحث الأول: تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية.

يعتبر الأداء المالي أهم مؤشر للحكم على مدى قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها، وتحقيق ايرادات تسمح لها بالنمو والتطور، حيث سنتطرق في هذا المبحث إلى مدخل لأداء المؤسسات الاقتصادية، بالإضافة إلى المؤشرات التقليدية والحديثة لقياس الأداء المالي.

المطلب الأول: مدخل لأداء المؤسسات الاقتصادية

يستمد مصطلح الأداء أصله من اللغة الإنجليزية وبالذات من الفعل "to perform" والذي يعني تنفيذ أو تأدية عمل[1]، حيث سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى تعريف ومكونات وميادين الأداء، بالإضافة إلى تطور مفهوم الأداء وتحسينه والعوامل المؤثرة فيه.

أولا: تعريف الأداء: يمكن ذكر بعض التعاريف التي وردت في شأن مفهوم الأداء على النحو التالي:

-الأداء لغة هو إنجاز عمل ما، لذلك اعتبر الكثير من الباحثين بأنه الأداء البشري مع إهمال بقية الموارد. في حين نجد أن تحقيق المؤسسات لأهدافها ينجم عن تفاعل كل مواردها، ومن ثم فإن أداء المؤسسات يعبر عن مدى بلوغها لأهدافها مع الاقتصاد في استخدام مواردها. أي أنه كمتغير تابع لعاملين هما الكفاءة والفعالية[2]. فلقد حصر بعض الباحثين الأداء في بعد واحد هو الكفاءة فقط، بمعنى الاستخدام الأمثل للموارد، في حين ركز بعض الباحثين في تعريفهم للأداء على الفعالية واعتبر الأداء مدى تحقيق أهداف المؤسسات[3]. كما يرتكز تعريف الأداء على مجموعة من معاييره الأساسية وهي: الجودة؛ الوقت والتكلفة؛ المرونة؛ سرعة رد الفعل؛ الإبداع...الخ[4].

---

[1] الشيخ الداوي، تحليل أثر التدريب والتحفيز على تنمية الموارد البشرية في البلدان الاسلامية، مجلة الباحث- جامعة ورقلة-الجزائر، العدد السادس- 2008، ص11.

[2] إلهام يحياوي، الجودة كمدخل لتحسين الأداء الانتاجي للمؤسسات الصناعية الجزائرية-دراسة ميدانية بشركة الاسمنت عين التوتة(باتنة)، مجلة الباحث- جامعة ورقلة-الجزائر، العدد الخامس-2007، ص46.

[3] نفس المرجع، نفس الصفحة.

[4] نفس المرجع، نفس الصفحة.

– يعرف A.KheraKhem الأداء بأنه" تأدية عمل أو إنجاز نشاط أو تنفيذ مهمة، بمعنى القيام بفعل يساعد على الوصول إلى الأهداف المسطرة"[1].

–كما يعبر عن الأداء حسب Robins & Wlersema على أنه "امكانية المؤسسة في تحقيق ما تصبو إليه من أهداف بعيدة الأمد"[2].

– ويعرف الأداء على أنه مدى بلوغ الأهداف بالاستخدام الأمثل للموارد، وباعتباره نظاما شاملا ومتكاملا وديناميكيا، فإنه يتطلب إتباع مسيرتي العملياتprocessus والتحسين المستمر، كما أنه متعدد المعايير كالتكلفة والوقت والجودة[3].

– كما يعرف الأداء على أنه الكيفية التي يؤدي بها العاملون مهامهم أثناء العمليات الإنتاجية والعمليات المرافقة لها باستخدام وسائل الإنتاج المتاحة لتوفير مستلزمات الإنتاج، ولإجراء التحويلات الكمية والكيفية المناسبة لطبيعة العملية الإنتاجية عليها، ولتخزينها وتسويقها طبقا للبرنامج المسطر والأهداف المحددة للوحدة الإنتاجية خلال الفترة الزمنية المدروسة[4].

– وقد عرفت المنظمة العالمية للتقييس الإيزو9000 خلال إصدارها سنة 2000 الأداء بأنه يشمل الكفاءة والفعالية، فهذه الأخيرة هي مدى بلوغ النتائج، أما الكفاءة هي العلاقة بين النتيجة المتحصل عيها والموارد المستعملة[5].

– وفي تعريف آخر يعرف الأداء على أنه هو تحقيق الأهداف أو النتائج المتوقعة، كما يهدف إلى خلق القيمة والتي ترتبط عادة بزيادة الربح[6].

---

[1] الشيخ الداوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث– جامعة ورقلة–الجزائر، العدد السابع– 2009–2010، ص218.

[2] علاء فرحان، ايمان شيخان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، الطبعة الأول، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص64.

[3] إلهام يحياوي، الجودة كمدخل لتحسين الأداء الانتاجي للمؤسسات الصناعية الجزائرية–دراسة ميدانية بشركة الاسمنت عين التوتة(باتنة)، مجلة الباحث– جامعة ورقلة–الجزائر، العدد الخامس–2007، ص46.

[4] عبد المليك مزهوده، الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الانسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد الأول،2001، ص86.

[5] إلهام يحياوي، الجودة كمدخل لتحسين الأداء الانتاجي للمؤسسات الصناعية الجزائرية، مرجع سابق، ص46.

[6]Virginie GALDEMAR, Léopold GILLES, Marie-Odile SIMON, Performance, efficacité, efficience: les critères d'évaluation des politiques sociales sont-ils pertinents ?, CREDOC, décembre 2012, p10.

-كما يعرف الأداء على أنه" تعبير عن كيفية توظيف المؤسسة لمواردها المتاحة على وفق معايير محددة وبطريقة متوازنة من أجل تحقيق أهدافها القصيرة والطويلة الأمد بغية الاستمرار في مجال الأعمال"[1]

ثانيا: ميادين الأداء: للأداء مجالات معينة يعكس كل منها هدفا معينا تسعى المؤسسة لتحقيقه، ولقد حدد Vankatraman & Ramanujam مجالات الأداء في عدة ميادين على النحو التالي[2]:

- ميدان الأداء المالي: يرتبط هذا الميدان بالجانب المالي ويشير إلى المفهوم الضيق للأداء في المؤسسات لأنه يهتم بالمخرجات المتحققة من الأهداف المالية؛
- ميدان الأداء المالي والتشغيلي: يجمع هذا المفهوم بين مفهومي الأداء المالي والعملياتي ويعبر عن المفهوم الواسع للأداء من خلال اهتمامه بأداء العمليات المالية والتشغيلية، إذ يستخدم في قياسه بالإضافة إلى مؤشرات مالية مؤشرات تشغيلية كالحصة السوقية ونوعية المنتج فضلا عن فعالية التسويق وغيرها من المقاييس التي ترتبط بمستوى أداء عمليات المؤسسة، ويبرز هذا الأداء الميدان الأداء التي لا تستطيع المؤشرات المالية الافصاح عنه بصورة دقيقة؛
- ميدان الفاعلية التنظيمية: هو المفهوم الأوسع والأشمل لميادين الأداء، ويدخل ضمنها كل من الأداء المالي والتشغيلي، لذا فالفاعلية معيار يقيس مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها انسجاما مع البيئة الخارجية التي تعمل فيها من حيث استغلال الموارد المتاحة وقدرة المؤسسة على البقاء والتكيف والنمو بغض النظر عن تحقيق الأهداف التي تسعى إليها.

[1] علاء فرحان، ايمان شيخان المشهداني ، مرجع سابق، ص65.

[2] نفس المرجع، ص ص66-67.

ثالثا: تطور مفهوم الأداء: مع بداية القرن العشرين تحول اهتمام المؤسسات من استراتيجية التركيز على الكميات الممكن إنتاجها إلى استراتيجية التركيز على الكميات الممكن بيعها، وتمثل الأداء حينها في التحكم في أسعار المنتجات عن طريق التحكم في التكاليف الداخلية. كما عرف الأداء تطورا جديد في محتواه، فبدلا من الاعتماد فقط على الزمن المستغرق للأفراد والمعدات لتحديد معدلات الأداء والتحكم في الأسعار كآلية لتحديد مفهوم الأداء وطرق قياسه، ثم الانتقال إلى الأخذ في الحسبان التطورات التي تشهدها بيئة المؤسسات عند تحديد مفهوم الأداء[1].

تتمثل أهم التطورات في الأداء في مجمل التحديات الجديدة التي أصبحت تواجهها المؤسسات مع تطور التسويق كعلم وفن، وظهور الفكر الاستراتيجي في الإدارة، والاتجاه المتزايد لتطبيق الاستراتيجيات المختلفة في التسيير(خصوصا استراتيجية التمايز)؛ كل هذه المستجدات وغيرها أثرت بشكل واضح في طرق الإدارة والتسيير، وكذا في شروط النجاح في السوق؛ ومن ثم فأداء المؤسسة لم يعد يعبر عن تخفيض التكاليف فقط بل عن القيمة التي يجنيها الزبون من تعامله مع المؤسسة. ومن جهة أخرى تمثل هذا التطور في توسع مفهوم الأداء ليشمل أيضا المستفيدين من الأداء، ونعني بذلك أن مفهوم الأداء ظل مقتصرا لمدة معتبرة على المردودية المالية والاقتصادية للمساهمين أي ما يعرف ب(shareholder value)، لينتقل بعدها في إطار التطور إل مفهوم أوسع يأخذ في الحسبان مصالح أطراف أخرى من (مساهمين؛ موردين؛ عمال؛ المجتمع بصفة عامة....الخ)، وهو ما يعرف ب(stakeholder value)[2].

رابعا: العوامل المؤثرة في الأداء: إن الأداء بمختلف أنواعه وبمفهوم الكفاءة والفعالية يعتبر دالة تابعة للعديد من المتغيرات والعوامل التي تؤثر فيها سلبيا أو إيجابيا. ولما كان تحسين الأداء، سواء على مستوى الأنظمة الفرعية أو على مستوى المؤسسة ككل، هو الهدف من وراء أغلب البحوث التي تتناوله بشكل مباشر أو غير مباشر، فإن الباحثين سعوا إلى تحديد هذه العوامل أو على الأقل حصر أهمها على النحو الذي يسمح بالعمل على تعظيم آثارها الإيجابية وتقليص آثارها السلبية[3]. حيث حصر Donaldson العوامل التي تؤثر في الأداء في العناصر التالية[4]: الهيكلة؛ العملية

[1] الشيخ الداوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مرجع سابق، ص 222.

[2] نفس المرجع، نفس الصفحة.

[3] عبد المليك مزهوده، الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم، مرجع سابق، ص90.

[4] نفس المرجع، نفس الصفحة.

الانتاجية في حد ذاتها؛ الاستراتيجية؛ المحيط الذي تنشط فيه المؤسسة؛ القيادة؛ الثقافة؛ الخيارات التقنية وأسلوب الإدارة.

في حين أورد Kruger العوامل المؤثرة في الأداء فيما أسماه بالأجزاء Segments الستة للأداء والتي تتمثل في الأشخاص التي لها تأثير على تحديد سياسة المؤسسة؛ الفلسفة والثقافة؛ الاستراتيجية؛ الأنظمة؛ التخطيط؛ الإدارة؛ الرفاهية؛ الاعلام؛ المحاسبة؛ طاقات الانجاز الكامنة (Potentiel) والعملية الانتاجية، حيث يرى Kruger أن أداء المؤسسة يتبع هذه الأجزاء السابقة الذكر من حيث ترتيبها؛ تلاحمها؛ توافقها مع بعضها البعض ومدى تكيفها مع المحيط[1].

خامسا: مكونات الأداء: يتكون مصطلح الأداء من مكونين رئيسيين هما الفعالية والكفاءة، أي أن المؤسسة التي تتميز بالأداء هي التي تجمع بين عاملي الفعالية والكفاءة في تسييرها[2].

1- الفعالية: الفعالية هي أداة من أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة، وهذا من منطلق أن الفعالية هي معيار يعكس درجة تحقيق الأهداف المسطرة. فقد اعتبر المفكرون الكلاسيك الفعالية بمثابة الأرباح المحققة، ومن ثم-حسب نظرهم- تقاس فعالية المؤسسة بكمية الأرباح المحققة[3].

1-1- مفهوم الفعالية: حيث يمكن توضيح مفهوم الفعالية من خلال التعاريف التالية:

- يقصد بالفعالية القدرة على تدنية مستويات استخدام الموارد دون المساس بالأهداف المسطرة التي تقاس بالعلاقة بين النتائج وعواملها أو النتائج والموارد المستخدمة[4].

-كما تتجسد الفعالية حسب Walker et Ruibert في " قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها الاستراتيجية من نمو مبيعات وتعظيم حصتها السوقية مقارنة بالمنافسة"[5].

كما يمكن من جهة أخرى ربط الفعالية بمخرجات المؤسسة، حيث يمكن التعبير عنها بنسبة قيمة المخرجات الفعلية إلى المخرجات المخططة، وعليه فإن[6]:

$$\text{الفعالية} = \frac{\text{قيمة المخرجات الفعلية}}{\text{قيمة المخرجات المتوقعة}} \times 100$$

[1] عبد المليك مزهوده، الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم، مرجع سابق، ص90.
[2] الشيخ الداوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مرجع سابق، ص219.
[3] نفس المرجع، نفس الصفحة.
[4] عبد المالك مزهودة، الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم ، مرجع سابق، ص87.
[5] الشيخ الداوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مرجع سابق، ص219.
[6] نفس المرجع، نفس الصفحة.

1-2- تقييم الفعالية: تقاس الفعالية عادة باستخدام طريقتين هما[1]:

1-2-1-الطريقة الأولى: تعتمد في القياس على عنصري النتائج المحققة والنتائج المتوقعة، ومن ثم: حيث:

$$\text{الفعالية (نسبة)} = \frac{Rm}{Rp}$$

Rm النتائج المحققة

Rpالنتائج المتوقعة

حيث تسمح هذه الطريقة بالحكم على درجة تحقيق الأهداف.

1-2-2- الطريقة الثانية: تتبنى هذه الطريقة في القياس عاملي الإمكانات المستخدمة والإمكانات المتوقعة لتحقيق النتائج المتوقعة، ومن ثم:

$$\text{الفعالية (نسبة)} = \frac{Mm}{Mp}$$

حيث:

Mmالإمكانات المستخدمة؛

Mp الإمكانات المتوقعة لتحقيق النتائج المتوقعة.

2- الكفاءة Efficacité, Efficiency: يتميز مصطلح الكفاءة شأنه شأن أغلب مصطلحات العلوم الإنسانية والاجتماعية بعدم الاتقان بين الكتاب والباحثين حول تعريفه، بحيث أنه قد يتقاطع في مفهومه مع بعض المصطلحات الأخرى مثل الإنتاجية، المردودية، الأمثلية،....الخ[2].

2-1- مفهوم الكفاءة: يقصد بالكفاءة مدى تحقيق الأهداف وبالتالي فهي تقاس بالعلاقة بين النتائج المحققة والأهداف المرسومة[3]. وفي تعريف آخر ينظر للكفاءة على أنها" الحصول على ما هو كثير نظير ما هو أقل، أي إبقاء التكلفة في حدودها الدنيا والأرباح في حدودها القصوى، وهي مفهوم يقتصر على استخدام الموارد الإنتاجية المتاحة للمؤسسة، أي أنه يرتبط بالدرجة الأولى بعنصر التكلفة والعلاقة بين المدخلات والمخرجات"[4].

[1] الشيخ الداوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مرجع سابق، ص220.

[2] نفس المرجع، نفس الصفحة.

[3] عبد المالك مزهودة، الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم، مرجع سابق، ص87.

[4] الشيخ الداوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مرجع سابق، ص ص220-221.

2-2- **قياس الكفاءة:** تقاس الكفاءة عادة كما يلي[1]: حيث:

$$\text{الكفاءة (نسبة)} = \frac{Rm}{Mr} = \text{المخرجات/ المدخلات}$$

Rm النتائج المحققة (الأهداف المحققة).

Mr الموارد المستخدمة(الوسائل المستعملة).

كما يمكن أن تقاس الكفاءة(نسبة) وفقا لما يلي[2]:

$$\text{الكفاءة(نسبة)} = \frac{Rp}{Mp}$$

حيث:

- Rp : النتائج المتنبأ بها.
- Mp : الموارد المتنبأ استخدامها لتحقيق النتائج المتنبأ بها.

سادسا: تحسين أداء المؤسسات: يقصد بتحسين الأداء الاستغلال الصحيح والتوظيف الناجح لجميع الموارد المتاحة، مع تطوير أساليب الإدارة على مستوى الأنشطة والوظائف التي تمارسها المؤسسة، بناءا على رؤية مستقبلية مدروسة، أو تجارب ناجحة، بما يحقق مردودا جيدا ويدعم المركز التنافسي للمؤسسة في السوق، وينتقل بها من وضع ثابت إلى وضع متقدم في عالم الأعمال[3].

المطلب الثاني: الأداء المالي

يعتبر الأداء المالي أهم مؤشر لتقييم الأداء الشامل، حيث يسمح بتقييم قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها، كما يساهم في تحسين باقي المؤشرات الأخرى لقياس الأداء الشامل للمؤسسات الاقتصادية، حيث سنتطرق إلى مفهوم وأهمية الأداء المالي، بالإضافة إلى مفهوم تقييم الأداء المالي.

أولا: الأداء المالي: يمثل الأداء المالي المفهوم الضيق لأداء المؤسسات حيث يركز على استخدام مؤشرات مالية لتقييم مدى إنجاز الأهداف، ويعبر الأداء المالي عن أداء المؤسسات حيث أنه

[1] الشيخ الداوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مرجع سابق، ص221.

[2] نفس المرجع، نفس الصفحة.

[3] بن زايد سارة، فريد كورتل، دور الترويج الابتكاري في تحسين أداء المؤسسة- دراسة حالة مؤسسة موبيليس، مجلة رماح للبحوث والدراسات، الأردن، العدد17، مارس2016، ص159.

الداعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها المؤسسة، ويساهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد المؤسسة بفرص استثمارية في ميادين الأداء المختلفة والتي تساعد على تلبية احتياجات أصحاب المصالح وتحقيق أهدافهم[1].

ويعرف الأداء المالي على أنه" وصف لوضع المؤسسة الحالي وتحديد دقيق للمجالات التي استخدمتها للوصول إلى الأهداف من خلال دراسة المبيعات، الايرادات، الموجودات، المطلوبات وصافي الثروة"[2].

كما يعرف الأداء المالي بتسليط الضوء على العوامل التالية[3]:

- العوامل المؤثرة في المردودية المالية؛
- أثر السياسات المالية المتبناة من طرف المسيرين على مردودية الأموال الخاصة؛
- مدى مساهمة معدل نمو المؤسسة في إنجاح السياسة المالية و تحقيق فوائض وأرباح؛
- مدى تغطية مستوى النشاط للمصاريف العامة.

ثانيا: أهمية الأداء المالي: تكمن أهمية الأداء المالي في أنه يلقي الضوء على الجوانب التالية[4]:

- تقييم ربحية المؤسسة؛
- تقييم سيولة المؤسسة؛
- تقييم تطور نشاط المؤسسة؛
- تقييم مديونية المؤسسة؛
- تقييم تطور توزيعات المؤسسة؛
- تقييم تطور حجم المؤسسة.

ثالثا: مفهوم تقييم الأداء المالي: يعني تقييم الأداء المالي للمؤسسة تقديم حكم "Jugement" ذو قيمة "Valeur" حول إدارة الموارد الطبيعية والمادية والمالية المتحدة(إدارة المؤسسة ومدى إشباع

[1] محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، ص 45.
[2] علاء فرحان، ايمان شيخان المشهداني، مرجع سابق، ص 67.
[3] دادن عبد الغني، قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الباحث، العدد الرابع4، 2006، ص ص42.41.
[4] محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، مرجع سابق، ص ص47-48.

منافع ورغبات أطراف مختلفة).أي أن تقويم الأداء المالي هو قياس النتائج المحققة أو المنتظرة على ضوء معايير محددة سلفا لتحديد ما يمكن قياسه ومن ثم مدى تحقيق الأهداف لمعرفة مستوى الفعالية، وتحديد الأهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم على درجة الكفاءة[1]. كما يعرف على أنه مدى تمتع وتحقيق المؤسسة لهامش أمان عن حالة الإعسار المالي وظاهرة الإفلاس أو بتعبير آخر مدى قدرة المؤسسة على التصدي للمخاطر والصعاب المالية[2].

ويهدف تقويم الأداء إلى الكشف عن مدى تحقيق القدرة الإيرادية والقدرة الكسبية في المؤسسة، حيث أن الأولى تعني قدرة المؤسسة على توليد إيرادات سواء من أنشطتها الجارية أو الرأسمالية أو الاستثنائية، بينما تعني الثانية قدرة المؤسسة على تحقيق فائض من أنشطتها الموضحة سابقا من أجل مكافئة عوامل الإنتاج وفقا للنظرية الحديثة[3].

المطلب الثالث: مؤشرات تقييم الأداء المالي: هناك عدد من المؤشرات الكمية والكيفية التي تستخدم في قياس وتقييم الأداء المالي، نذكر منها[4]:

1. التحليل المالي: يتضمن التحليل المالي استخدام مجموعة من النسب المالية نذكر منها: نسب الربحية؛ نسب السيولة؛ نسب النشاط؛ نسب التغطية(الدفع)، نسب الاقتراض؛ نسب خاصة بتوزيع الأرباح؛
2. الرافعة المالية والرافعة التشغيلية؛
3. خلق القيمة بالمؤسسة؛
4. نمو المؤسسة الاقتصادية؛

أولا: التحليل المالي: يعتبر التحليل المالي باستخدام النسب المالية من أكثر الأنواع التقليدية شيوعا في تحليل القوائم المالية، ومن الضروري القول أن النسب المالية التي تستخدم في التحليل ليست

[1] دادن عبد الغني، قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسات الاقتصادية، مرجع سابق، ص41.

[2] نفس المرجع، نفس الصفحة.

[3] نفس المرجع، ص41.

[4] بتصرف عن: - محمد محمود الخطيب، مرجع سابق، ص ص59-72.

– محمد المبروك أبوزيد، التحليل المالي: شركات وأسواق مالية، الطبعة الثانية، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2009، ص ص127–169.

هي الغاية في التحليل المالي، وإنما هي تصورات تعطي الإجابة لكثير من التساؤلات المتعلقة بالمركز المالي والمركز النقدي والأداء وتقييم قرارات الاستثمار وقرارات التمويل[1].

حيث يتم التحليل المالي وفق النسب التالية[2]:

1- نسب الربحية: تعرف الربحية على أنها النسب التي تقيس كفاءة إدارة المؤسسة في استغلال الموارد استغلالا أمثل لتحقيق الأرباح، وهو مؤشر لتحسين أداء المؤسسة المالي.

كما تهدف نسب الربحية إلى قياس وتقييم قدرة المؤسسة على تحقيق أرباح من المبيعات أو من الأصول المتاحة، ويعتبر مؤشر الربحية من المؤشرات المهمة من وجهة نظر كل من أصحاب المؤسسة، وكذلك المقرضون، ذلك لأن الأرباح التي تحققها المؤسسة تؤثر مباشرة على ثروة الملاك، وتعتبر ضمانا لاستمرار المؤسسة وقدرتها على النمو، وسداد المستحق عليها.

2- نسب السيولة: هي النسب التي تقيس مدى قدرة المؤسسة على مواجهة التزاماتها القصيرة الأجل عند استحقاقها باستخدام أصولها السائلة والشبه سائلة(الأصول المتداولة) دون تحقيق خسائر، أي السهولة والسرعة في التحويل إلى نقد جاهز دون خسائر. حيث أن المؤسسة الأكثر سيولة هي الأكثر جاذبية من حيث قدرتها على الوفاء بالالتزامات، أما المؤسسة التي تفشل في تحقيق السيولة قد تواجه خطر الافلاس في حال عدم تمكنها من تسديد الالتزامات القصيرة الأجل. وعلى إثر ذلك فإن نسب السيولة تعتبر مؤشرا جيدا للحكم على مقدرة المؤسسة على المدى الطويل.

3- نسب النشاط: هي النسب التي تقيس مدى كفاءة المؤسسة في استخدام مواردها، وتستخدم لتقييم مدى نجاح إدارة المؤسسة في إدارة الموجودات والمطلوبات وقدرتها على الاستخدام الأمثل، وهي مقياس مهم لمدى كفاءة المؤسسة في استخدام المصادر المالية المتاحة.

حيث تعبر هذه النسب عن قياس كفاءة وفعالية المؤسسة في الاستثمار الأمثل لأصوله، كما تبين كفاءة الأداء والربحية للمؤسسة في المدى الطويل، ويتم ذلك من خلال نسبة عناصر

[1] حمزة محمود الزبيدي، الإدارة المالية المتقدمة، مرجع سابق، ص 120.

[2] أنظر: - محمد محمود الخطيب، مرجع سابق، ص ص59-71.

- محمد المبروك أبوزيد، التحليل المالي، مرجع سابق، ص ص127-169.

الأصول للمؤسسة لرقم المبيعات، حيث تفترض هذه النسب وجود نوع من التوازن بين عناصر الأصول ورقم المبيعات، وبالتالي فهي تعطي المحلل صورة عن كفاءة الأداء.

4- نسب الاقتراض: تساعد نسب الاقتراض في إعطاء صورة عن حقيقة الوضع المالي والائتماني للمؤسسة ومدى قدرتها على سداد الالتزامات القائمة عليها في الفترة القصيرة.

5- نسب التغطية(الدفع): تعبر هذه النسب عن مقدرة المؤسسة في توليد ناتج يغطي الالتزامات الثابتة التي تتحملها المؤسسة، مثل الايجار، احتياطات سداد القروض،...، وتعتبر هذه النسب مهمة بالنسبة للملاك والمقرضين والإدارة في قياس درجة المخاطر المالية التي تتعرض لها المؤسسة.

6- نسب خاصة بتوزيع الأرباح: هي النسب التي تبين سياسة المؤسسات بتوزيع الأرباح وفرص نمو هذه الأرباح في المستقبل، أي أن هذه النسب تقيس ما يحققه السهم من أرباح وتستعمل هذه النسب على نطاق السوق ككل لقياس ربحية الاستثمار في الأسهم، كما تقيس هذه النسب نصيب السهم من الأرباح وتمثل نسبة ما يستلمه المستثمر من أرباح موزعة لكل سهم من أسهم محفظته، وبذلك يمثل نسبة التدفقات النقدية التي يحصل عليها المستثمر من استثماراته.

هذه النسب تخدم محللي الأسهم في أداء مهامهم عند تقييم أداء المؤسسات، كما تخدم المستثمرين الحاليين والمحتملين الذين يتعاملون بأسواق المال في التعرف على اتجاهات الأسعار السوقية للأسهم، حيث إن زيادة نسب التوزيعات يؤدي إلى زيادة الطلب على أسهم المؤسسات مما يؤدي إلى زيادة أسعار الأسهم وزيادة العوائد.

ثانيا: الرافعة المالية والرافعة التشغيلية: مفهوم الرافعة(أوالعتلة) مأخوذ من الفيزياء ويعني إمكانية رفع (أو زحزحة) كتلة ثقيلة بتطبيق قوة صغيرة نسبيا وذلك باستخدام الرافعة. وفي مجال الإدارة المالية هناك رافعتين هما الرافعة التشغيلية والرافعة المالية[1].

1-الرافعة المالية: الرافعة المالية هي استخدام التمويل المقترض(الديون) في الهيكل المالي بما يؤدي إلى تعظيم معدل العائد على حق الملكية، ويتضمن التمويل المقترض على التمويل المقترض طويل الأجل والتمويل المقترض قصير الأجل الذي يشمل بدوره على القروض قصيرة الأجل والحسابات الدائنة[2].

[1] محمد على إبراهيم العمري، الإدارة المالية الحديثة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان-الأردن، 2013، ص153.

[2] نفس المرجع السابق، ص316.

التمويل المقترض = التمويل المقترض بفائدة + التمويل المقترض بدون فائدة(الحسابات البنكية).

حيث نعبر عن ذلك بالعلاقة التالية[1]: $D=D_{1S}+D_{1L}+D_2$

من خلال الرموز التالية:

D التمويل المقترض؛ **D_{1S}** التمويل المقترض بفائدة قصير الأجل؛ **D_{1L}** التمويل المقترض بفائدة طويل الأجل؛ **D_2** التمويل المقترض بدون فائدة.

إن الحالات التي تنخفض فيها نسبة الرفع المالي، سوف تعرض إدارة المؤسسة لدرجة أقل من المخاطر وذلك في فترات الكساد، ولكنها في الوقت نفسه تحقق عوائد منخفضة في حالة انتعاش أو رواج الاقتصاد، وبمعنى آخر، فإن الإدارة سوف تتعرض إلى مخاطر عالية جدا بسبب زيادة اعتمادها على القروض أي عندما تحقق نسبة رفع مالي عالية، ولكنها في نفس الوقت سوف تحقق أرباحا مرتفعة للغاية، وأمام صورة العلاقة هذه بين المخاطر وبين العوائد المتوقعة فإن الأداء السليم للإدارة يسعى إلى تجنب المخاطر وفي نفس الوقت تحقيق العوائد، وهذا يقتضي بالضرورة تحقيق التوازن بين المخاطرة والعائد، وهو شكل الأداء السليم الذي سيضمن للإدارة دورا في عملية صياغة هيكل رأس المال، ولغرض تقييم الأداء المرتبط بمدى اعتماد الإدارة على مصادر التمويل المقترضة، فإن المحلل المالي يلجأ إلى عدد من المؤشرات المالية ومن بينها نسبة الرافعة المالية[2].

1-1- نسبة الرافعة المالية: يقصد بنسبة الرافعة المالية نسبة القروض إلى مجموع الأموال في المؤسسة، أي مجموع الموجودات، حيث تتحدد القروض بجميع الأموال المقترضة سواء كانت قصيرة الأجل أو طويلة الأجل. كما أن الصورة التحليلية لهذا المؤشر تشير إلى أن ارتفاعها قياسا بمعيار المقارنة يعني زيادة الاعتماد على مصادر التمويل المقترضة في صياغة هيكل رأس المال، والعكس صحيح، ولذلك فإن المتمم الحسابي لهذه النسبة هي نسبة حقوق الملكية إلى مجموع الأموال في المؤسسة، وعليه عندما تزداد نسبة الرفع المالي تنخفض نسبة حقوق الملكية إلى مجموع الأموال، والعكس صحيح[3].

[1] محمد على إبراهيم العمري، الإدارة المالية الحديثة، مرجع سابق، ص316.

[2] حمزة محمود الزبيدي، التحليل المالي أغراض تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل، مرجع سابق، ص187.

[3] نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

1-2- المردودية المالية والمردودية الاقتصادية: يتم دراسة وتحليل الرافعة المالية للحكم على طبيعة أداء المؤسسة من خلال تحليل ودراسة المردودية المالية والمردودية الاقتصادية وطبيعة العلاقة بينهما.

1-2-1- تعريف المردودية المالية: هي نسبة النتيجة الصافية إلى مجموع الأموال الخاصة المستثمرة (وهي معدل العائد على حق الملكية)[1].

1-2-2- تعريف المردودية الاقتصادية: مقارنة نتيجة الاستغلال بمجموع الأموال المستثمرة وهي معدل العائد على مجموع الأصول المذكورة سابقا[2].

العلاقة التي تربط المردودية المالية بالمردودية الاقتصادية هي[3]:

$$RF= Re+(Re-i)xD/fp$$

حيث: RF المردودية المالية، Re المردودية الاقتصادية

i سعر الفادة، D: الديون، fp: الأموال الخاصة

وهنا يمكن أن نميز بين ثلاث حالات تتعرض لها المؤسسة[4]:

1- حالة المردودية الاقتصادية أقل من سعر الفائدة: في هذه الحالة يكون الرفع المالي في غير صالح المؤسسة، أي بزيادة الاعتماد على القروض تنخفض المردودية المالية؛
2- حالة المردودية الاقتصادية يساوي سعر الفائدة: في هذه الحالة يكون الرفع المالي بدون أثر على المردودية المالية؛
3- حالة المردودية الاقتصادية أكبر من سعر الفائدة: في هذه الحالة يكون الرفع المالي في صالح المؤسسة، فالمؤسسات تلجأ إلى الديون كمصدر تمويل رغم توفرها على بدائل أخرى نظرا

[1] مفيدة يحياوي، تحديد الهيكل المالي الأمثل في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية، مجلة العلوم الانسانية، جامعة خيضر بسكرة، العدد الثالث، 2002،ص93.
[2] نفس المرجع ، نفس الصفحة.
[3] نفس المرجع، ص93.
[4] نفس المرجع، ص ص93 -94.

للتأثير الإيجابي للديون على مردودية الأموال الخاصة(المردودية المالية) لأن المردودية الاقتصادية تغطي أعباء الاقتراض؛

2-الرافعة التشغيلية: تشير الرافعة التشغيلية إلى مدى استخدام التكاليف الثابتة في هيكل تكاليف المؤسسة فإذا كانت نسبة التكاليف إلى إجمالي تكاليف المؤسسة مرتفعة فهذا يعني أن المؤسسة تتميز برافعة تشغيلية عالية. حيث تعني الرافعة التشغيلية العالية أن تغيرا صغيرا في المبيعات ينتج عنه تغير كبير في الأرباح التشغيلية(الأرباح قبل الفوائد والضرائب)، أي أن زيادة صغيرة في المبيعات ينتج عنها زيادة كبيرة في الأرباح، كما أن انخفاضا صغيرا في المبيعات يؤدي إلى تدني كبير في الأرباح. وهذا يعني أن الرافعة التشغيلية سلاح ذو حدين، فهي تعظيم الأرباح في حال ازدياد المبيعات، وتعظيم الخسارة في حال انخفاض المبيعات[1].

حيث أن الرافعة التشغيلية المرتفعة تجعل المؤسسة أكثر حساسية لتأثيرات التغير في المبيعات. وذلك أن التغير الطفيف في المبيعات يؤدي إلى تغير أكبر بكثير في الأرباح، مما يجعل الأرباح التشغيلية للمؤسسة أكثر تقلبا. كما أن الدرجة العالية في من التقلب في الأرباح التشغيلية للمؤسسة تعني أن مخاطرها التشغيلية مرتفعة بالمقارنة مع مؤسسة تكون أرباحها أكثر استقرارا بسب تدني رافعتها التشغيلية وبالتالي تكون أقل مخاطرة[2].

رابعا: خلق القيمة Cretion de Valeur : لقد اهتم الاقتصاديون الأوائل والدارسون بمفهوم القيمة بمعدل الفائدة على التدفقات النقدية Flux de Trésorerie وكذا الدراسات المعروفة لفيشرFisher(1907-1930) ووليامزWilliams(1938) اللذان عرضا مفهوم مالي للقيمة يجمع بين سعر الأصل(أو ثمنه) والدخل المحتمل الحصول عليه. فالفكر الأكاديمي الأكثر حداثة والأقرب إلى مفهوم خلق القيمة كان الاهتمام به بارزا في أعمال كل من: هيكسHax ومجليف Majluf (1984)، رابابورت Rappaport (1986)، كوبلاند Copeland، كولار Koller ومارينMurrin(1990،1996)، هولسن Ohlson(1990،1992)، ستوارت Stewart(1991) وفلثامFeltham وهولسن Ohlson

[1] محمد على إبراهيم العمري، الإدارة المالية الحديثة، مرجع سابق، ص 152.

[2] نفس المرجع، ص153.

(1995)، حيث برز مفهوم خلق القيمة بوضوح في سنوات التسعينات وأصبح مسار استراتيجي لعدد كبير من المؤسسات الاقتصادية[1].

ولا يزال مفهوم قيمة المؤسسة محل اهتمام العديد من الباحثين الأكاديميين والخبراء المحاسبين كون أن غالب القرارات المالية سواء الداخلية أو الخارجية منها، ذات الأجل الطويل أو القصير، تبنى على أساس قيمة المؤسسة لما لها من انعكاسات بالغة الأهمية للمهتمين بشؤون المؤسسة[2]. حيث أصبحت المؤسسات تأخذ بمفهوم خلق القيمة كمؤشر نمطي في التقييم وكمقياس شامل يسهم في اتخاذ القرارات الاستراتيجية الشاملة والدائمة[3].

كما ارتبط مفهوم خلق القيمة أساسا بسوق المال والمؤسسات ذات الرأس المال المفتوح، وعليه تم قياس مستوى خلق القيمة بمدى تعظيم ثروة المساهمين وذلك اعتمادا على تقييم أرباح الأسهم[4].

ولدراسة العلاقة بين القيمة والأداء المالي أجريت عدة دراسات وأبحاث حول العلاقة بين القيمة الاقتصادية المضافة EVA وتطور القيمة البورصية، وأهمها دراسة Stewart لسنة 1990 التي ارتكزت على عينة مشكلة من 698 مؤسسة أمريكية وخلص في النهاية إلى وجود علاقة موجبة. باستثناء المؤسسات ذات مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة EVA والقيمة السوقية المضافةMVA سلبي والتي في حالة تصفية أو في حالة عسر التحصيل او في حالة إعادة الرسملة[5].

وإلى جانب هذه الدراسة قام Lenh et Makhija باستعمال القيمة الاقتصادية المضافة EVA والقيمة السوقية المضافةMVA كمؤشرين لقياس الأداء المالي، وذلك من خلال دراسة تمت بين سنة 1987-1993 ل241 مؤسسة أمريكية. وتوصلا إلى أن القيمة البورصية ذات ارتباط موجب بهذين المؤشرين وأفضل بكثير من المؤشرات التقليدية(مردودية الأصول ROA ومردودية الأموال الخاصة ROE ومردودية المبيعات ROS). علاوة على ذلك، فقد أثبتا أن المؤسسات التي تكون استراتيجية نشاطها مركزة تتسم بقيمة سوقية مضافةMVA مرتفعة مقارنة بتلك المؤسسات الأخرى

[1] بريكة السعيد، مسعي سمير، مرجع سابق، ص06.

[2] دادن عبد الغني، مرجع سابق، ص41.

[3] بريكة السعيد، مسعي سمير، مرجع سابق، ص 01.

[4] إياس بن ساسي، النمو وخلق القيمة كمؤشر للأداء المالي والاستراتيجي للمؤسسة–حالة المؤسسة الوطنية للتنقيب بحاسي مسعود ENAFOR ولاية ورقلة–الجزائر، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات 08–09 مارس 2005، ص343.

[5] دادن عبد الغني، مرجع سابق، ص43.

ذات الاستراتيجية المتنوعة. ويبدو من خلال هذه الدراسة أن القيمة الاقتصادية المضافة EVA والقيمة السوقية المضافةMVA ذات علاقة عكسية بالتغير في أنماط التسيير[1].

وبناءا على هذه الدراسات السابقة سنقوم بتقييم وقياس القيمة باستخدام مؤشري القيمة الاقتصادية المضافة والقيمة السوقية المضافة.

1-القيمة الاقتصادية المضافة: يعتبر هذا المؤشر من المؤشرات الحديثة المستعملة في قياس أداء المؤسسات الاقتصادية خاصة المدرجة منها في البورصة، وتستعمل لقياس الأداء الداخلي في المؤسسة، وتعتمد هذه الطريقة على مفهوم تكلفة رأس المال عوض التكاليف الداخلية الممثلة في مختلف المصاريف المالية الداخلية للمؤسسة المتولدة من استغلال أصولها، وهي تقيس المردودية الاقتصادية للأصول من خلال ربط النتائج بالأموال المستثمرة، وتعرف كذلك على أنها الفرق بين العائد المحقق خلال الدورة والعائد المنتظر أخذا في الحسبان الخطر المصاحب له، وهي تعتبر أحد المقاييس المستعملة لمعرفة مدى قدرة المؤسسة على إنشاء القيمة[2]، وتعطى بالعلاقة التالية:

كما تعبر القيمة الاقتصادية المضافة عن الفرق بين نتيجة الاستغلال وتكلفة الأموال وتعطى بالعلاقة التالية[3]:

EVA = النتيجة الاستغلالية بعد الضريبة(RE) – أموال الاستثمار x التكلفة المتوسطة الرجحة للأموال(CE .WACC).

EVA = القيمة الاقتصادية المضافة أو التدفقات النقدية(في شكل سيولة) بعد جميع التحويلات الممكنة والحسومات.

(Capitaux Engagés) = **CE** تمثل رأس المال المعبأ والذي يتكون من : أموال خاصة + أقساط الإصدار كقيمة خامة متراكمة + مؤونات وشبه أموال خاصة Quasi-F.P +ديون مالية صافية من سلفيات الخزينة.

[1] دادن عبد الغني، مرجع سابق، ص43.

[2] عبد الوهاب دادن ورشيد حفصي، تحليل الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية باستخدام طريقة التحليل العاملي التمييزي(AFD) خلال الفترة 2006-2011، مجلة الواحات والدراسات، المجلد السابع7، العدد الثاني2، 2014، ص26.

[3] بريكة السعيد، مسعي سمير، مرجع سبق ذكره، ص ص20.19.

RE = (Résultat D'Exploitation) نتيجة الاستغلال وهي نفسها النتيجة الاقتصادية.

WACC = التكلفة المتوسطة المرجحة للأموال.

كما يتم حساب القيمة الاقتصادية المضافة وفق العلاقة التالية[1]:

القيمة الاقتصادية المضافة= (معدل العائد على رأس المال المستثمر – معدل تكلفة رأس المال)x رأس المال المستثمر.

1-1- أهمية القيمة الاقتصادية المضافة: نظرا لأن القيمة الاقتصادية المضافة تعد من المعايير الهامة المستخدمة لأغراض تقييم الأداء الداخلي والخارجي فإن أهمية هذا المعيار تكمن فيما يلي[2]:

- يوضح هذا المعيار التحسن المستمر والفعلي في ثروة الملاك؛
- مقياس حقيقي للأداء المالي والإداري؛
- معيار لقياس النمو الحقيقي لربحية المؤسسة في الأجل الطويل؛
- مؤشر حقيق لتعظيم سعر السهم في السوق؛
- وسيلة لسد الفجوات التي تحدثها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- يسمح تطبيق المعيار أن تكون كل القرارات المالية منمذجة ومقيمة بقيمتها الحقيقية.

2- القيمة السوقية المضافة: يمثل مدخل القيمة السوقية المضافة المؤشر الثاني الذي سوقته شركة Stern Stewart كمؤشر لتقييم الأداء في الشركات. حيث يقصد بالقيمة السوقية المضافة الفرق بين القيمة السوقية للمؤسسة ورأس المال المستثمر بها من قبل الملاك والمقرضين، حيث تعد معيارا فائقا وشاملا في قياس وخلق الثروة كما أنها المقياس للفاعلية التشغيلية في شركات الأعمال وفقا لقدرتها وكفاءتها في ربط العوامل التي تعود إلى نجاح المؤسسة وفاعليتها[3].

[1] هواري سويسي، دراسة تحليلية لمؤشرات قياس أداء المؤسسات من منظور خلق القيمة، مجلة الباحث، العدد السابع، 2009-2010، جامعة ورقلة، ص61.

[2] محمد نجيب دبابش، طارق قدوري، دور النظام المحاسبي المالي في تقييم الأداء المالي بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة دراسة تطبيقية لمؤسسة المطاحن الكبرى للحبوب بسكرة، ملتقى وطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر يوم 05-06 أفريل 2013، ص ص08-09.

[3] حمزة محمود الزبيدي، الإدارة المالية المتقدمة، 2008، مرجع سابق، ص179.

كما تنشأ القيمة السوقية المضافة عن تجاوز القيمة السوقية لرأس المال عن القيمة الدفترية. ويعد كمؤشر عام لقياس الأداء الخارجي للمنشأة، بما يضمن للمستثمرين تقديم المزيد من العوائد لهم. وعرف أيضا على أنه "المقياس التراكمي لعوائد رأس المال المساهم به"، حيث تعكس حسن إدارة الشركة لرأسمالها على المدى الطويل. فالقيمة الموجبة تبشر بزيادة قيمة الشركة مما يساهم في تعظيم حقوق حملة الأسهم[1].

انطلاقا من تحديدنا للتدفقات النقدية للقيمة الاقتصادية المضافة يمكن تحديد القيمة السوقية المضافة MVA(Market Value Added) آخذين بعين الاعتبار عنصر التكلفة، حيث[2]:

MVA = القيمة السوقية (Market Value) – مجموع الأموال (Total Capital)

و MVA = القيمة الحالية لمجموع قيم EVA المستقبلية

خامسا: نمو المؤسسات الاقتصادية: يعتبر النمو وظيفة استراتيجية جد هامة للمؤسسة الاقتصادية، كونه نتيجة لقراراتها الاستراتيجية، سواء تلك التي تهتم بالعلاقات الخارجية أو بالأهداف بعيدة المدى، ومن ثم فإن النمو في المؤسسة الاقتصادية يعتبر ظاهرة تعكس مدى نجاح وفعالية استراتيجيتها المتعلقة بجانب التطور، التوسع، البقاء والاستمرار. إذن يعد النمو وظيفة استراتيجية تشكلها السياسات المحددة لحجم الاستثمارات، سياسات توزيع الأرباح وهيكل سياسات التمويل(هيكل رأس المال). وتتحدد غايات النمو في إنماء الطاقات الكلية المتاحة للمؤسسة[3].

1- النمو الداخلي للمؤسسات الاقتصادية: يحدث النمو الداخلي في المؤسسة نتيجة للتفاعلات التي تحصل بين مجموعة من المتغيرات الاقتصادية والمالية، والتي هي بمثابة مؤثرات فنية تمثل المراكز الحساسة للنمو. فيكشف تحليل تلك المتغيرات عن مختلف السلوكيات الاقتصادية والمالية التي تنتهجها المؤسسات لتسهيل مختلف معدلات النمو. وبتعبير آخر، يسمح تحليل العلاقات بين

[1] نيفين عبد القادر حمزة إبراهيم حال، استخدام مدخل القيمة الاقتصادية المضافة في تقييم الأداء المحاسبي للشركات، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة بورسعيد–مصر، 2014، ص45.

[2] بريكة السعيد، مسعي سمير، مرجع سابق، ص 20.

[3] قدي عبد المجيد ودادن عبد الوهاب، تحليل المنطق المالي لنمو المؤسسات الاقتصادية كأسلوب لتقييم الأداء المالي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات–جامعة ورقلة، الجزائر – 08–09 مارس 2005، ص519.

المتغيرات الاقتصادية والمالية، التي تكون تحت سيطرة ومراقبة المؤسسة، بإبراز وتفسير الميكنزمات المتحكمة في النمو الذاتي لها[1].

ويعبر النمو المستقل عن نمو الأموال الخاصة عن طريق التمويل الذاتي، الأمر الذي يؤدي إلى رفع القدرات المالية الخاصة للمؤسسة وتقوية هيكلها المالي، وبالتالي زيادة الإمكانيات من جديد. وهكذا، تظهر الديناميكية المالية للنمو الداخلي بأنها عبارة عن مفهوم شبيه جدا بمفهوم التغذية العكسية(المرتدة)، حيث يعمل التمويل الذاتي على تدعيم وتقوية المركز المالي للمؤسسة، إذ يتجلى ذلك من خلال نمو أموالها الخاصة وزيادة قدرتها على الاستدانة؛ وبذلك يمكنها إحداث زيادة في رأسمالها المادي، البشري، التقني..، مما يؤدي إلى نموها. ويترجم هذا الأخير بتسجيل معدل جيد للمردودية المالية، ويعني ذلك إعادة تغذية أموالها الخاصة من جديد[2].

1-1-المردودية والنمو: ترتبط مردودية المؤسسة بتنافسيتها وحصتها في السوق وبتنافسية القطاع أيضا. فيكتسي مفهوم المردودية أهمية كبرى في التحليل، إذ أن علاقتها بالنمو جد وطيدة ودقيقة، حيث تعتبر مؤشرا جيدا للدلالة على النمو الذاتي. وعليه، فإن تحليل المردودية يعد جانبا هاما في تحليل ديناميكية النمو في المؤسسات الاقتصادية[3].

ويوجد في الواقع مدخلين أساسيين للمردودية، ويتعلق الأول بمفهوم المردودية من وجهة نظر المؤسسة(المردودية الاقتصادية)، بينما يتعلق المفهوم الثاني بمفهوم المردودية من وجهة نظر المساهمين في رأس مال المؤسسة(المردودية المالية)[4].

1-2- نموذج النمو الداخلي Modèle de Croissance interne: في الواقع يجب أن تتم دراسة نمو المؤسسة استراتيجيا بالرجوع إلى أهدافه، دوريته، حجم الاستثمارات..،الخ؛ مما يؤكد تعدد المؤشرات اللازمة لقياس وتقويم نمو المؤسسة. وبالرغم من وجود جملة من المؤشرات الاقتصادية والمالية للنمو الداخلي ومقاييس تمويله، إلا أنه في الواقع يمكن تلخيص تلك المقاييس فيما يعرف ب نموذج النمو الداخلي، الذي يعتبر أداة تحليلية لإظهار النمو الربحي للمؤسسات، حيث تكمن

[1] قدي عبد المجيد ودادن عبد الوهاب، مرجع سابق، ص520.
[2] نفس المرجع، نفس الصفحة.
[3] نفس المرجع، ص521.
[4] نفس المرجع، ص521.

قوته في إمكانية تحليل وتفسير التسلسل المنطقي لزيادة الأرباح وتأمين توافق التنبؤات. فيتبين في الأجل الطويل أن المتغير الأساسي للنمو الربحي هو النمو الداخلي(المستقل) كدالة لمعدل مردودية الأموال الخاصة ومعدل الاحتفاظ بالأرباح. لذلك يمكن، بناءا على هذا النموذج، تحديد أثر سياسة توزيع الأرباح والسياسة المالية على النمو الربحي[1].

1-3-معدل النمو المستقل: يعرف بمعدل النمو الداخلي المدعم أو المستقل Taux de Croissance soutenable ou autonome[2]، يستند هذا النموذج إلى مجموعة من الفرضيات، هي[3]:

- ثبات المعامل المتوسط لرأس المال المستثمر، أي نسبة رقم الأعمال إلى الأموال المستثمرة (CA/CI) أو نسبة رقم الأعمال إلى الأصل الاقتصادي(CA/AE)؛
- وجود نسبة هيكل مالي مستهدفةD/CP ، وبما أن هذه الأخيرة، والتي تتعلق بالسياسة المالية، ثابتة عند نسبة معينة K، فإنه يمكننا كتابة الصيغة التالية: D=K.CP ؛
- تنتهج المؤسسة سياسة لتوزيع الأرباح بمعدل d من أرباحها السنوية؛
- يحسب معدل المردودية المالية **Rf** بنسبة النتيجة الصافية إلى الأموال الخاصة.

تسمح الفرضيات السابقة بالقول أنه" عند نسبة هيكل مالي ثابتة، فإن نمو الأموال الخاصة يقابله نمو مكافئ في حجم الديون، وبالتالي نمو الأموال الضرورية للاستغلال(الأموال المستثمرة). وعليه، فإن عند هيكل مالي ثابت، يترجم النمو في الأموال الخاصة بالنمو في الأصل الاقتصادي للمؤسسة، ذلك لأن هذا الأخير تم تمويله بواسطة كل من الأموال الخاصة والديون والتي يعبر عنها بالأموال المستثمرة[4].

[1] قدي عبد المجيد ودادن عبد الوهاب، مرجع سابق، ص ص 524.525.

[2] نفس المرجع، ص ص 524-526.

[3] نفس المرجع، ص ص 524-526.

[4] نفس المرجع، ص ص 524-525.

المبحث الثاني: المسؤولية الاجتماعية وتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية.

تعبر المسؤولية الاجتماعية على التزامات المؤسسة اتجاه مختلف الأطراف أصحاب المصالح الداخلية والخارجية، كما تعتبر أحد مؤشرات قياس أداء المؤسسات الاقتصادية في ظل مفهوم الأداء الشامل، لذلك سيتم التطرق إلى أبعاد ومعايير المسؤولية الاجتماعية، بالإضافة إلى المواصفة القياسية للمسؤولية الاجتماعية (إيزو26000)، كما سيتم التركيز خلال هذا المبحث على المسؤولية الداخلية للمؤسسة اتجاه العمال وذلك من خلال تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية.

المطلب الأول: مفهوم وأهمية المسؤولية الاجتماعية

ركز العديد من الباحثين مع بداية النصف الثاني من القرن العشرين على ضرورة ابتعاد المؤسسات عن اهتمامها الوحيد المتمثل في تحقيق أقصى الأرباح على حساب الأفراد والمجتمع، ويعتبر بيتر دركر"P.Drucker" أول من نادى بممارسة المسؤولية الاجتماعية واعتبارها مجالا يفترض بالمؤسسات التوجه إليه[1].

كما قام الباحث "وانغ تشي يويه" بإصدار كتاب بعنوان" القدرة التنافسية–مسؤوليات الشركات المتعددة الجنسيات"، بعد القيام ببحث حول المسؤولية الاجتماعية للشركات، حيث زار من خلاله مع زملائه أكثر من 30شركة متعددة الجنسيات في اليابان وكوريا الجنوبية والولايات المتحدة وأوروبا، وتحدثوا مع ممثلي أكثر من 80 شركة أجنبية في الصين جاء فيه" إن أهم التحديات التي تواجه المؤسسات الاقتصادية الحديثة هي كيفية فهم المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة[2].

أولا: تعريف المسؤولية الاجتماعية: يعتبر مفهوم المسؤولية الاجتماعية من المواضيع التي تشهد اهتمام متزايد من طرف الأكاديميين والهيئات ذات الشأن، فهو من المواضيع المرنة والديناميكية خاصة في ظل التغيرات التنظيمية والمنظمية التي تشهدها بيئة الأعمال.

وبالتالي هناك عدة تعريفات للمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، تختلف باختلاف وجهات النظر في تحديد شكل هذه المسؤولية، فالبعض يراها بمثابة تذكير للمؤسسات بمسؤولياتها وواجباتها إزاء المجتمع الذي تنتسب إليه، بينما يرى البعض الآخر أن مقتضى هذه المسؤولية لا يتجاوز مجرد مبادرات اختيارية تقوم بها الشركات صاحبة الشأن بإرادتها المنفردة اتجاه المجتمع، ويرى آخرون

[1] ضيافي نوال، المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة والموارد البشرية، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة أبو بكر بلقايد–تلمسان–الجزائر،2009–2010، ص11.

[2] نفس المرجع، نفس الصفحة.

أنها صورة من صور الملاءمة الاجتماعية الواجبة على المؤسسات. إلا أن كل هذه الآراء تتفق من حيث مضمون هذا المفهوم[1]، حيث يمكن تقديم بعض التعاريف التي قدمها بعض الأكاديميون والهيئات الدولية ذات الشأن على النحو التالي:

– **بالنسبة للتعاريف الأكاديمية،** فإن أول من عرف المسؤولية الاجتماعية للشركات هو الباحث بيتر دروكر"Peter Drucker" الذي اعتبرها بأنها" التزام منظمة الأعمال اتجاه المجتمع الذي تعمل فيه"[2]. وقد عرفها الاقتصادي الليبرالي ميلتون فريدمان Milton Friedman سنة 1970 في مقال صدر بجريدة نيويورك تايمز على أنها" استعمال المؤسسة لمواردها والقيام بأنشطة موجهة لتعظيم أرباحها شريطة أن تحترم قواعد اللعبة أي بالاعتماد على التنافس الحر في السوق دون اللجوء إلى الطرق المغشوشة وإلى التحايل"[3]. ومن وجهة نظر أخرى والتي يعد من أبرز أنصارها ومؤيديها رجل الاقتصاد بول ساميولسنPaul SAMUELSON الذي يرى" أن مفهوم المسؤولية الاجتماعية يمثل البعدين الاقتصادي والاجتماعي معا. كما يشير إلى أن المؤسسات الاقتصادية في عالم اليوم يجب ألا تكتفي بالارتباط بالمسؤولية الاجتماعية، بل يجب أن تغوص في أعماقها، وأن تسعى نحو الابداع في تبنيها، إذ أن الابداع في هذا المجال من شأنه أن يحقق للمؤسسة أرباحا على المدى الطويل، ويعزز مركزها لدى أصحاب المصالح، كما يساعدها على تجنب الضغوط الحكومية بشكل كبير[4].

أما Holmes فيعرف المسؤولية الاجتماعية على أنها "التزام المؤسسة اتجاه المجتمع الذي تعمل فيه، وذلك عن طريق المساهمة بمجموعة كبيرة من الأنشطة الاجتماعية مثل محاربة الفقر وتحسين

[1] نورا محمد عماد الدين أنور، المسؤولية الاجتماعية للشركات في ظل الأزمة الاقتصادية العالمية–دراسة تطبيقية مقدمة إلى مركز المديرين المصري– مسابقة الأبحاث السنوية، ص ص3.2.

[2] العايب عبد الرحمان، مساهمة إدماج البعد الاجتماعي للتنمية المستدامة في تطوير إدارة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية– حالة المؤسسة الاقتصادية العمومية للتوظيب وفنون الطباعة –برج بوعريريج–، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الحادي عشر، 2012، ص 12.

[3] فلاق محمد، المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال الجزائرية: شركات الاتصالات الخلوية "جيزي، موبيليس، أريدو" أنموذجا، مجلة الباحث الاقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير –جامعة سكيكدة، العدد رقم02، 2014، ص207.

[4] العايب عبد الرحمان، مرجع سابق، ص12.

الخدمات الصحية ومكافحة التلوث، وخلق فرص عمل، وحل مشكلة الإسكان والمواصلات وغيرها..."[1].

كما أضاف Carroll مسؤوليات أخرى لمنظمات الأعمال علاوة على مسؤولياتها الاقتصادية والقانونية، وهذه المسؤوليات التي أضافها الباحث تعبر مجتمعة عن المسؤولية الاجتماعية وهي[2]:

-المسؤولية الخيرة Les Responsabilités discrétionnaires وهي مبادرات طوعية غير ملزمة للمؤسسة تبادر فيها بشكل إنساني وتطوعي والذي يشمل على مجمل التبرعات والهبات من المؤسسات التي تخدم المجتمع والبيئة ولا تهدف للربح من خلالها، حيث في إطار هذا الجانب قد تتبنى المؤسسة قضية أساسية من قضايا المجتمع والبيئة وتخدمها مثل تمويل جمعيات خيرية ورياضية ومستشفيات لمكافحة أمراض مستعصية، وتمويل مشاريع لإنشاء محميات بيئية.

-المسؤولية الأخلاقية Les Responsabilités éthigues احترام الجوانب القيمية والأخلاقية والسلوكية والمعتقدات في المجتمعات التي تعمل فيها. وفي حقيقة الأمر فإن هذه الجوانب لم تؤطر بعد بقوانين ملزمة، لكن احترامها يعتبر أمرا ضروريا لزيادة سمعة المؤسسة في المجتمع وقبولها. ومن بين الأمور المتعلقة بهذه المسؤولية مراعاة مبدأ تكافئ الفرص في التوظيف، ومراعاة حقوق الانسان، واحترام العادات والتقاليد، ومراعاة الجوانب الأخلاقية في الاستهلاك.

– **أما بالنسبة لتعريف الهيئات الدولية** فإن مفوضية الاتحاد الأوروبي تعرف المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات على أنها" مساهمة المؤسسات طوعا في تحقيق مجتمع أفضل وبيئة أنظف وهي المفهوم الذي يمكن من خلاله للمؤسسات أن تحقق الاندماج في الاهتمامات الاجتماعية والبيئية في عملياتها التجارية وتفاعلها مع أصحاب المصلحة على أساس طوعي"[3].

[1] جديري روضة، مزيو ألفة، المسؤولية الاجتماعية ودورها في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية–دراسة حالة مؤسسة عطور ورود، المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية: تجربة الأسواق الناشئة، جامعة اليرموك، إربد–الأردن، 17–18 أفريل 2013، ص181.

[2] بن خديجة منصف، راشدي طارق، دور المسؤولية الاجتماعية في تدعيم تنافسية المؤسسة الاقتصادية– دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن بولاية سوق أهراس، المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية: تجربة الأسواق الناشئة، جامعة اليرموك، إربد–الأردن، 17–18 أفريل 2013، ص136.

[3] محمد عبد حسين الطائي، المسؤولية الاجتماعية للشركات وأخلاقيات الأعمال، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان–الأردن، 2016، ص23.

أما منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية فتعرف المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة على أنها "التزام هذه الأخيرة بالمساهمة في التنمية الاقتصادية، مع الحفاظ على البيئة والعمل مع العمال وعائلاتهم والمجتمع المحلي والمجتمع بشكل عام بهدف تحسين جودة الحياة لجميع هذه الأطراف"[1].

في حين يعرفها مجلس الأعمال العالمي للتنمية المستدامة فيعرف المسؤولية الاجتماعية على أنها "الالتزام المستمر من قبل مؤسسات الأعمال بالتصرف أخلاقيا والمساهمة في تحقيق التنمية الاقتصادية والعمل على تحسين نوعية الظروف المعيشية للقوى العاملة وعائلاتهم إضافة إلى المجتمع المحلي والمجتمع ككل"[2].

كما يعرف معهد الأمم المتحدة لبحوث التنمية الاجتماعية المسؤولية الاجتماعية على أنها "السلوك الأخلاقي لمؤسسة ما اتجاه المجتمع وتشمل سلوك الإدارة المسؤول في تعاملها مع الأطراف المعنية التي لها مصلحة شرعية في مؤسسة الأعمال وليس مجرد حاملي الأسهم[3].

ومن جهته يعرف البنك الدولي المسؤولية الاجتماعية على أنها" التزام أصحاب النشاطات التجارية بالمساهمة في التنمية المستدامة من خلال العمل مع موظفيها والمجتمع المحلي والمجتمع المحلي بهدف تحسين مستوى معيشة الناس بأسلوب يخدم الاقتصاد ويخدم التنمية في آن واحد"[4].

في حين يرى الاتحاد الأوربي أن المسؤولية الاجتماعية تعني" أن تقرر المؤسسات طواعية بأن تكون طرفا فاعلا في المجتمع وذلك بأن تساهم في حماية والحفاظ على البيئة الطبيعية التي تنشط فيها وبأن تتحمل مسؤولياتها اتجاه عمالها وبصفة عامة اتجاه كل أصحاب المصالح المرتبطين بالمنظمة والذين قد يؤثرون في توفير المتطلبات التي تساهم في نجاحها"[5].

[1] محمد زرقون، جميلة العمري، دور المسؤولية الاجتماعية في تفعيل حوكمة المؤسسات، المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية: تجربة الأسواق الناشئة، جامعة اليرموك، إربد–الأردن، 17–18 أفريل 2013،ص 88.

[2] نوال العزيزي، المسؤولية الاجتماعية وعلاقتها بحوكمة الشركات، المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية: تجربة الأسواق الناشئة، جامعة اليرموك، إربد–الأردن، 17–18 أفريل 2013، ص 166.

[3] محمد زرقون، جميلة العمري ، مرجع سابق، ص88 نقلا عن: مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية " كشف البيانات المتعلقة بتأثير الشركات على المجتمع: الاتجاهات والقضايا الراهنة"، منشورات الأمم المتحدة، نيويورك وجنيف 2004، ص27.

[4] نوال العزيزي، مرجع سابق، ص166.

[5] العايب عبد الرحمان، مرجع سابق، ص12.

– **المفهوم البيئي للمسؤولية الاجتماعية:** بعد أن أدرك المسيرون أن المسؤولية الاجتماعية لا تنحصر فقط داخل المؤسسة وإنما تتعدى حدودها لتصل إلى أطراف وفئات خارجية عديدة، ظهر مفهوم جديد سمي ب"المفهوم البيئي" أو " أنموذج البيئة الاجتماعية"، حيث اعتبر المفهوم الأكثر حداثة وارتباط بالبيئة، وما ميز ذلك مختلف الأبحاث والدراسات التي أجراها العديد من الباحثين ومن بينها دراسة كل من "Ralph Nader and John K. Galbraith" على مجموع المؤسسات الصناعية الكبيرة ومدى تأثيرها على المجتمع، وبها وصلا إلى استنتاج مفاده: "عندما تكون المصلحة الاجتماعية العامة هي القضية فليس هناك أي حق طبيعي يعلو تلك المصلحة"، بمعنى أن المصلحة العامة للمجتمع من أولويات المنظمة وفوق أي اعتبار ذاتي؛ وبالتالي فإن مفهوم المسؤولية الاجتماعية يقوم على مدى تحقيق مصلحة المجتمع مع تحقيق الأرباح على المدى الطويل بمراعاة حاجات الأفراد وتلبيتها والمحافظة على البيئة واعتبارها مسؤولية الجميع[1].

ثانيا: أهمية المسؤولية الاجتماعية: يمكن إيجاز أهمية المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال في العناصر التالية[2]:

- زيادة التكافل الاجتماعي بين شرائح المجتمع وإيجاد شعور بالانتماء من قبل الأفراد والفئات المختلفة؛
- تحقيق الاستقرار الاجتماعي نتيجة توفر مستوى من العدالة الاجتماعية؛
- تحسين نوعية الحياة في المجتمع؛
- تحسين التنمية السياسية انطلاقا من زيادة مستوى التثقيف بالوعي الاجتماعي على مستوى الأفراد والمجموعات والمنظمات؛
- تساهم في تعزيز صورة المنظمة بالمجتمع، وبالتالي مردودات إيجابية لها وللعاملين فيها.

وتختلف أشكال المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات حسب اختلاف الجهة المستفادة من تلك المسؤولية، فعلى سبيل المثال المسؤولية اتجاه المستهلك هو إنتاج منتج جيد مطابق للمواصفات العالمية، والمسؤولية اتجاه المجتمع "القوة العاملة" خلق فرص عمل، مع العمل على رفع كفاءة

[1] محمد فلاق، المسؤولية الاجتماعية للشركات النفطية العربية–"شركتي سوناطراك، أرامكو السعودية "أنموذجا–مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد12، 2013، ص30.

[2] نفس المرجع، ص31.

العاملة المحلية، واتجاه الموظفين تنحصر في الأجور وبرامج تدريبية لتنمية مهارات العاملين وتوفير نظام تأمين، واتجاه البيئة بالاهتمام بالصناعة النظيفة، واتجاه المجتمع عن طريق حل مشكلات مجتمعية تتعلق بالأمية والصحة وأطفال الشوارع والفقر والبنية التحتية[1].

المطلب الثاني: أبعاد ومعايير المسؤولية الاجتماعية

تتضمن المسؤولية الاجتماعية مجموعة من الأبعاد والمعايير تفسر التزامات المؤسسة اتجاه الأطراف الداخلية والخارجية.

أولا: أبعاد المسؤولية الاجتماعية: تتضمن المسؤولية الاجتماعية عدة أبعاد منها البعد الاقتصادي، القانوني، الانساني، الأخلاقي والبيئي، وتتركز في بعض المجالات كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم 2-1: أبعاد المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة

المسؤولية اتجاه المجتمع	المسؤولية اتجاه حماية المستهلك	المسؤولية الأخلاقية	المسؤولية اتجاه حماية البيئة
*إنجاز المشاريع الأساسية؛ *تقديم الهبات والتبرعات؛ *توفير فرص عمل للمعاقين؛ *المساهمة في دعم الأنشطة الثقافية والحضارية؛ *المساهمة في دعم الاقتصاد المحلي.	-التبيين؛ -السعر؛ -الضمان؛ -التعبئة والتغليف؛ -التوزيع؛ -الإعلان؛ -المقاييس والأوزان؛ -النقل والتخزين.	-تناسق أهداف الشركة مع أهداف المجتمع؛ -عدم احتكار المنتجات؛ -وجود دليل عمل أخلاقي للمنظمة؛ -تشجيع العملين على الإبلاغ عن الممارسات السلبية؛ -عدم التحايل بالأسعار.	-الالتزام بالتشريعات البيئية؛ -الاقتصاد في استخدام الموارد؛ -الاقتصاد في استخدام موارد الطاقة؛ -تجنب مسببات التلوث؛ -آلية التخلص من النفايات؛ -المساهمة في اكتشاف مصادر جديدة للموارد الخام والطاقة.

المصدر: محمد زرقون، جميلة العمري، دور المسؤولية الاجتماعية في تفعيل حوكمة المؤسسات، المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية: تجربة الأسواق الناشئة، جامعة اليرموك، إربد-الأردن، 17-18 أفريل 2013، ص90.

[1] المركز المصري لدراسات السياسات العامة، المسؤولية الاجتماعية للشركات في مصر(دراسة مبدئية)، ص03. متاح على الرابط: http://ecpps.org/attachments/article/459.pdf شوهد يوم 29أوت 2015.

يوضح الجدول رقم 2-1 أن المؤسسة لم يقتصر هدفها تحقيق الربح فقط، وإنما أصبح لها عدت التزامات اتجاه الأطراف ذات العلاقة والمتمثلة أساسا في المجتمع والمستهلك والبيئة، بالإضافة إلى التزامات المؤسسة الأخلاقية.

كما يرى Carroll أن الأبعاد الأربعة للمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة غير مستقلة عن بعضها وهي تخص المؤسسة ككل وتتمثل في[1]:

1.المسؤولية الاقتصادية: باعتبار المؤسسة وحدة اقتصادية أساسية في المجتمع يجب أن تنتج سلع وخدمات مطلوبة من المجتمع مع تحقيق الربح؛

2.المسؤولية القانونية: تخص الالتزامات القانونية وجملة التشريعات موحدة في إطار تنظيمي على المؤسسة احترامه والتقيد به؛

3.المسؤولية الأخلاقية: مجموع سلوكيات ونشاطات ليست بالضرورة موحدة في إطار قانوني ولكن كأعضاء في المجتمع ننتظر من المؤسسة القيام بها؛

4.المسؤولية التطوعية: وهي المنافع والمزايا التي يرغب المجتمع الحصول عليها من المؤسسة كالدعم المقدم لمشاريع المجتمع المحلي والأنشطة الخيرية...الخ.

ثانيا: معايير المسؤولية الاجتماعية: يرى البنك الدولي بأن معايير المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات هي[2]:

- الإدارة والأخلاق الجيدة للمؤسسة؛
- واجبات المؤسسة اتجاه العملين والبيئة؛
- مساهمتها في التنمية الاجتماعية.

[1] محمد زرقون، جميلة العمري، مرجع سابق، ص90.

[2] نورا محمد عماد الدين أنور، المسؤولية الاجتماعية للشركات في ظل الأزمة الاقتصادية العالمية، ص03.

المطلب الثالث: المواصفة القياسية حول المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات (إيزو 26000): إن الإيزو 26000 هي مبادرة قامت منظمة الأيزو بوضعها وتطويرها والهدف من ذلك هو" توفير الإرشاد والتوجيه حول المسؤولية الاجتماعية" . حيث تم إصدار هذه الموصفة بشكل رسمي شهر سبتمبر من سنة 2010[1]. وتهدف مواصفة إيزو 26000 إلى ما يلي[2]:

- مساعدة المؤسسة في تناول مسؤوليتها الاجتماعية.
- تقديم التوجيه العملي المتعلق بما يلي:
- تفعيل المسؤولية الاجتماعية؛
- التعرف على الأطراف المعنية والاشتراك معها؛
- تعزيز مصداقية التقارير والادعاءات بشأن المسؤولية الاجتماعية؛
- التأكيد على نتائج الأداء و تطويره؛
- زيادة رضا وثقة الزبائن؛
- الترويج للمصطلحات المشتركة في مجال المسؤولية الاجتماعية؛
- التماشي مع الوثائق والمعاهدات والإتفاقيات إلى جانب مواصفات الإيزو الأخرى.

المطلب الرابع: تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية

يعتبر الأداء الاجتماعي أحد معايير تقييم الأداء الشامل للمؤسسات، حيث سنتطرق إلى تعريف الأداء الاجتماعي، ومعايير ومؤشرات تقييمه، بالإضافة إلى المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة اتجاه العاملين.

أولا: تعريف الأداء الاجتماعي: يقصد به النتائج التي تحققها المؤسسات في المجالات غير الاقتصادية، ويعني أيضا الممارسة الفعالة للرسالة الاجتماعية لمنظمات الأعمال بما يتوافق مع قيمتها الاجتماعية، ويهدف الأداء الاجتماعي إلى الربط بين النتائج المحصل عليها والوسائل التي تم تسخيرها لتحقيق هذه النتائج[3]. وسنركز من خلال بحثنا على الأداء الداخلي المتضمن التزامات المؤسسة اتجاه عمالها.

---

[1] العايب عبد الرحمان، التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة سطيف، 2010-2011، ص113.

[2] نفس المرجع، ص118.

[3] زايري بلقاسم، وهيبة مقدم، الحاجة إلى تصميم لوحة قيادة من أجل دمج المسؤولية الاجتماعية في منظمات الأعمال وقياس الأداء تجاهها، ص222، مقال متاح على الرابط:

https://manifest.univ-ouargla.dz/documents/.../le%20comportemen.

ثانيا: معايير تقييم الأداء الاجتماعي: تعتبر المعايير المحاسبية العامة التي وضعتها جمعية المحاسبين الأمريكية عام 1963 ونشرت في عام 1966 هي أنسب أسلوب لقياس الأداء الاجتماعي، وعلى هذا الأساس فإن المعايير الاجتماعية المقترحة هي[1]:

1. **معيار الصلاحية :** حيث أن لا بد أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية المتعلقة بالنشاط الاجتماعي وثيقة الصلة والارتباط بالهدف من استخدامه، وأن تعكس التقارير الاجتماعية الأثر الاجتماعي للأنشطة المطلوب قياس نتائجها لجميع أصحاب المصلحة والأطراف الاجتماعية المستفيدة بصورة حقيقية تبعث على الثقة وفي الوقت المناسب ، وبشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد القوائم الاجتماعية الختامية ؛

2. **معيار الخلو من التمييز:** يتبلور مضمون هذا المعيار في ضرورة تحديد الحقائق والتقارير عنها بنزاهة وتجرد ، وبحيث لا تنطوي على أي تحيز بالتضمين أو استخدام طرق القياس التي يظهر بها التميز واضحاً، والاعتماد على طريقة موضوعية للقياس المحاسبي سواء للتكاليف أو للعوائد الاجتماعية؛

3.**معيار السببية:** مضمون هذا المعيار يكمن في ضرورة تبيان أسباب تحقق أو عدم تحقق الأهداف الاجتماعية، حتى يمكن الوصول إلى درجة الإقناع العام وإشباع حاجة طالبي المعلومات الاجتماعية، وكذلك حق المجتمع في أن يعرف النتائج الاجتماعية لنشاط المنظمة؛

4. **معيار التكلفة الاجتماعية التاريخية:** يقابل هذا المعيار مبدأ التكلفة التاريخية المتعارف عليه في مجال القياس المحاسبي للنشاط الاقتصادي، وبالرغم من تعرضه للنقد الشديد، إلا أنه في ظل القياس المحاسبي للأداء الاجتماعي يتوقع أن تزداد أهمية هذا المعيار لما يتحقق عنه قدر ليس بالقليل من الموضوعية والقابلية للمقارنة ؛

5. **معيار العائد الاجتماعي:** يمكن أن يحل هذا المعيار في مجال المحاسبة الاجتماعية بدلاً من مبدأ تحقق الإيراد في مجال المحاسبة المالية ، لأنه يتسع ليشمل العوائد الاجتماعية غير القابلة للقياس النقدي المباشر ولا يوجد لها سعر في السوق؛

[1] لخديمي عبد الحميد، أولاد حيمودة عبد اللطيف، مؤشرات التنمية المستدامة والأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال، الملتقى الدولي الثالث حول منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، جامعة بشار، يومي 16/15 فيفري 2012، ص ص4.3.

6. **معيار مقابلة العوائد الاجتماعية بالتكاليف المسببة لها:** يقابل هذا المعيار مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف) في حالة المحاسبة المالية ، يعني مقابلة العوائد الاجتماعية لكل نشاط اجتماعي تحت كل مجال من مجالات المسئولية الاجتماعية بالتكلفة التي أحدثت هذا العائد ، ويتسع ليشمل الأساليب المستحدثة في القياس للعائد الاجتماعي أو التكاليف الاجتماعية ؛

وبشكل عام فإن للفكر المحاسبي معيارين لفصل وتمييز التكاليف الاجتماعية عن التكاليف الاقتصادية وتمهيداً لقياسها بشكل صحيح والتقرير عنها بشكل دقيق وموضوعي وذلك على النحو التالي[1]:

1.معيار الهدف من النشاط : إن هذا المعيار لا ينص على إلزام المنشأة للقيام بالأنشطة الاجتماعية، فالهدف الذي تسعى المنشأة إلى تحقيقه هو الذي يلزمها بتحمل هذه التكاليف الاجتماعية ، فمثلاً قيام المنشأة بعقد برامج لتدريب الطلاب أو أفراد المجتمع المحيط بها في العطلات هي أنشطة تقوم بها المنشأة بمحض إرادتها وذلك لتحقيق أهداف اجتماعية ترمي لتحقيقها على المدى البعيد لخلق صورة طيبة في أذهان الجمهور، على الرغم أن هذه التكاليف تعتبر تكاليف اجتماعية تتحملها المنشأة بغض النظر عن وجود أو عدم وجود إلزام قانوني يلزمها بذلك.

2.معيار الإلزام القانوني : هو المعيار لإلزام المنشأة بالتمييز بين التكاليف الاقتصادية والاجتماعية فالأنشطة التي يلزم القانون المنشأة بأدائها والوفاء به لا تكون تكاليف أنشطة اجتماعية وتعتبر تكاليف اقتصادية على اعتبار أن القانون يلزمها بتحمل تلك التكاليف وإلا جرت مساءلتها من قبل القانون إن لم تفي بذلك. فعلى سبيل المثال ينص القانون على إلزام المنشأة بتوفير وسائل النقل للعاملين من وإلى عملهم وتحمل تكاليف توفير وسائل الأمن الصناعي للعاملين وتوفير الرعاية الصحية المقدمة لهم. إن كان القانون قد ألزم المنشأة بتحمل هذه الأنشطة، فإنها لا تمثل نشاطاً اجتماعياً لأن المنشأة لم تقم بأداء هذه الأنشطة انطلاقاً من رغبتها بأداء مسئولياتها الاجتماعية تجاه العاملين وإنما خوفاً من عدم تطبيق القانون. فهذه التكاليف تعتبر طبقاً لهذا المعيار تكاليف اقتصادية وعلى العكس فلو قامت المنشأة من تلقاء نفسها بالمساهمة في تعبيد الطرق والمشاركة في حملات تشجير الشوارع أو إنارة الطرق فإن هذه التكاليف تصبح تكاليف اجتماعية لأن المنشأة قامت بها طواعية دون إلزام قانوني.

[1] لخديمي عبد الحميد، أولاد حيمودة عبد اللطيف، مرجع سابق، ص ص5.4.

ويمكن اعتبار معيار الهدف في النشاط هو الذي يحقق أهداف الأداء الاجتماعي للمنشأة، حيث أن المعيار الثاني يخرج من دائرة التحكم الشخصي والاجتهاد في الوصول إلى تقديرات عناصر تكاليف الأضرار الاجتماعية ، فسوف لا يكون مؤشراً مناسباً لتقويم الأداء الاجتماعي للمنشأة.

ثالثا: مؤشرات تقييم الأداء الاجتماعي: تقيس مؤشرات قياس الأداء الاجتماعي فعالية مختلف الأنشطة الاجتماعية التي تؤديها المؤسسات من خلال مجالات المسئولية الاجتماعية ومقارنة هذه المؤشرات الكمية والقيمية لسنوات عديدة للوقوف عند تطورها ومدى تعاملها مع الأداء الاجتماعي المطلوب للمؤسسة. حيث يمكن تقديم بعض النسب والمؤشرات التي تساعد على قياس الأداء الاجتماعي على النحو التالي[1]:

الجدول رقم 2-2: مؤشرات تقييم الأداء الاجتماعي.

المؤشر	النسبة
قياس مكافأة القوى العاملة من خلال الأجور والمزايا المدفوعة للوقوف عند مدى العناية بهم في مختلف المجالات الاجتماعية	عدد العمال X .معامل قياس مدى مكافأة العمال =الأجور المدفوعة + المزايا الممنوحة / متوسط الأجر للعامل.
قياس مدى مساهمة المنظمة في حل بعض المشاكل الاجتماعية كالإسكان وتوفير وسائل المواصلات.	مساهمة المنظمة = عدد الأفراد المشمولين بالسكن أو النقل .. الخ / عدد العمال.
قياس مدى مساهمة المؤسسة في الجوانب الفنية للعاملين بها.	مساهمة المنظمة في التطوير الفني = آلفة المساهمة في نفقات التدريب والتطوير/ إجمالي الأجور المدفوعة للعاملين.
قياس مدى مساهمة المنظمة في توفير الأمن الصناعي للعاملين.	مساهمة المنظمة = عدد الحوادث التي تقع/ عدد ساعات العمل الفعلية .
قياس مدى مساهمة المنظمة في استقرار العمل في محيطها.	معدل دوران العاملين = عدد العاملين تاركي الخدمة/ إجمالي عدد العاملين.

[1] لخديمي عبد الحميد، أولاد حيمودة عبد اللطيف، مرجع سابق، ص ص6.5 .

المصدر: لخديمي عبد الحميد، أولاد حيمودة عبد اللطيف، مؤشرات التنمية المستدامة والأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال، الملتقى الدولي الثالث حول منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، جامعة بشار، يومي 16/15 فيفري 2012، ص ص05-06.

يوضح الجدول رقم 2-2 مجموعة من المؤشرات الكمية لقياس التزامات المؤسسة اتجاه الموظفين على غرار قيمة الأجور والمنح؛ عدد السكنات المخصصة للموظفين؛ نفقات التدريب والتطوير؛ عدد ساعات العمل؛ عدد الحوادث التي تقع في العمل؛ ومعدل دوران العاملين.

كما يمكن توضيح كيفية القياس والطرق المتبعة في عملية قياس الأداء الاجتماعي للمؤسسة اتجاه العاملين من خلال الجدول التالي:

الجدول: رقم 2-3: مؤشرات تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة اتجاه العاملين وطرق التقييم.

وجه التقييم	طريقة قياس المعيار
المسؤولية الاجتماعية اتجاه العاملين	ما يخص العامل=عدد المستفيدين من مساهمة الشركات: اجمالي عدد العاملين؛ معدل نصيب العامل= تكلفة التدريب والتطوير: إجمالي المرتبات والأجور؛ معدل الخطر= عدد الحوادث السنوية: عدد ساعات العمل السنوية؛ معدل دوران العاملين= عدد تاركي الخدمة سنويا: إجمالي عدد العاملين؛ متوسط حصة العامل= قيمة الأرباح السنوية الموزعة على العاملين: إجمالي عدد العاملين.

المصدر: المركز المصري لدراسات السياسات العامة، المسؤولية الاجتماعية للشركات في مصر(دراسة مبدئية)، ص04، بتصرف. متاح على الرابط: http://ecpps.org/attachments/article/459.pdf.

يوضح الجدول رقم 2-3 مجموعة من المؤشرات الكمية لقياس المسؤولية الاجتماعية اتجاه العاملين، على غرار عدد المستفيدين من مساهمات المؤسسات؛ تكلفة التدريب والتطوير؛ عدد الحوادث السنوية التي تقع في العمل؛ وقيمة الأرباح الموزعة على العاملين.

ومن جهة أخرى يمكن استخدام المؤشرات التالية لتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة اتجاه العاملين[1]:

- أجور ومرتبات مجزية؛
- فرص ترقية متاحة وجيدة؛
- تدريب وتطوير مستمر؛
- ظروف عمل صحية مناسبة؛
- عدالة وظيفية؛
- مشاركة بالقرارات.

كما يعتبر التدريب والتحفيز أحد مؤشرات تقييم الأداء الاجتماعي، حيث يعرف التدريب على أنه "إعداد الفرد وتدريبه على عمل معين لتزويده بالمهارات والخبرات التي تجعله جديرا بهذا العمل وكذلك إكسابه المعارف والمعلومات التي تنقصه من أجل رفع مستوى الانتاجية وزيادة إنتاجيته في المؤسسة"[2]. كما عرف (Lakhdar Sekiou,1986) التدريب على أنه" مجمل النشاطات، الوسائل، الطرق، والدعائم التي تساعد في تحفيز العمال لتحسين معارفهم وسلوكياتهم، وقدراتهم الفكرية الضرورية في آن واحد لتحقيق أهداف المؤسسة من جهة، وتحقيق أهدافهم الشخصية والاجتماعية من جهة أخرى، بدون أن ننسى الأداء الجيد لوظائفهم الحالية أو المستقبلية"[3]. ولقد أصبح التدريب استثمار كامل للثروة البشرية التي أضحت ثروة حقيقية لكل المؤسسات وأصبح التدريب بذلك ركيزة التنمية البشرية الشاملة والحقيقية للمورد البشري ومصدرا مهما للميزة التنافسية المستمرة[4]. أما التحفيز فيعرف على أنه "تشجيع الأفراد واستنهاض هممهم حتي ينشطوا في أعمالهم من أجل تحقيق أهداف المؤسسة، وتبدأ العملية بالتأثير الخارجي على الأفراد كأن يعرض عليهم أجرا أعلى من أجل القيام بعمل أكثر، لكن نجاحها يتوقف على عوامل داخلية تتصل بوضعية الفرد النفسية"[5].

---

[1] زايري بلقاسم، وهيبة مقدم، الحاجة إلى تصميم لوحة قيادة من أجل دمج المسؤولية الاجتماعية في منظمات الأعمال وقياس الأداء تجاهها، ص ص229-231. بتصرف.

[2] الشيخ الداوي، تحليل أثر التدريب والتحفيز على تنمية الموارد البشرية في البلدان الاسلامية، مجلة الباحث- جامعة ورقلة-الجزائر، العدد السادس- 2008، ص11.

[3] روشام بن زياد، أثر استراتيجية التدريب على تطور المؤسسات الاقتصادية بمنطقة بشار، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد02، 2014، جامعة سكيكدة، ص265.

[4] شتاتحة، الشيخ الداوي، أهمية تدريب المورد البشري ودوره في تحقيق الميزة التنافسية، ملخص أطروحة الدكتوراه، مجلة المؤسسة، جامعة الجزائر3، العدد الأول، 2012، ص180.

[5] الشيخ الداوي، تحليل أثر التدريب والتحفيز على تنمية الموارد البشرية في البلدان الاسلامية، مرجع سابق، ص13.

رابعا: المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة اتجاه العاملين: يمثل الاهتمام والانفاق على الموارد البشرية في المؤسسة استثمارا استراتيجيا، تجني ثماره في الأجلين القصير والبعيد، حيث تمثل العمالة مجالا داخليا من مجالات المسؤولية الاجتماعية، تلتزم المؤسسة فيه بتوفير الخدمات اللازمة لتحسين جودة حياة العاملين ورضاهم الوظيفي، من أجل توفير مناخ مناسب يشجع على بذل المزيد من الجهد والعطاء، وكذلك الانتماء والولاء لصالح المؤسسة وإدارتها، مما سيترتب عليه تحقيق منافع وعوائد اقتصادية مباشرة وغير مباشرة حاضرا ومستقبلا[1].

ومن أهم المساهمات اتجاه العاملين نجد ما يلي: توفير البرامج التدريبية اللازمة بالداخل والخارج، توفير سياسة ترقية تعترف بقدرات العاملين وتثمن مجهوداتهم وتحقق لهم الفرص المتساوية، وضع نظم تأميني خاص بالمشاركة مع العاملين والمساهمة في التأمينات الاجتماعية عن العاملين، وضع نظم للرعاية الصحية والعلاج بالمستشفيات، منح للعاملين، أجور ومرتبات تحقق لهم مستوى معيشي مناسب، وضع نظم للحوافز والمكافآت اللازمة، اقامة سكن للعاملين أو على الأقل مساعدتهم ماديا في الحصول على سكن مناسب، توفير وسائل النقل من مناطق السكن إلى أماكن العمل والعكس، توفير الأمن الصناعي والعمل على تفادي الحوادث بالمؤسسة وتوفير بيئة نظيفة خالية من التلوث، توزيع حصة على العاملين من الأرباح السنوية الموزعة[2].

[1] بن خديجة منصف، راشدي طارق، مرجع سابق، ص139.

[2] نفس المرجع، نفس الصفحة.

المبحث الثالث: تقييم الأداء البيئي للمؤسسات الاقتصادية.

يسمح تقييم الأداء البيئي بتقييم مدى التزام المؤسسات الاقتصادية بمسؤولياتها اتجاه المحافظة على البيئة من خلال درجة الالتزام بالمعايير الدولية التي حددتها المنظمات الدولية، لذلك سيتم التطرق إلى مدخل للأداء البيئي، بالإضافة إلى مؤشرات تقييم الأداء البيئي؛ على غرار بطاقة الأداء المتوازن المستدامة ذات البعد البيئي، كما سنتطرق إلى نظم الإدارة البيئية.

المطلب الأول: مدخل للأداء البيئي

يرجع بداية الاهتمام بالجانب البيئي إلى انعقاد الجمعية العمومية للأمم المتحدة عام 1968، والتي خرجت ببيان مفاده ضرورة عقد مؤتمر دولي لمناقشة القضايا البيئية[1]، حيث بادرت الأمم المتحدة إلى تنظيم عدة مؤتمرات ركزت في مجملها على ترسيخ الثقافة، التربية والوعي البيئي، وتعتبر المؤتمرات الأربعة بمثابة القاعدة الأساسية لمختلف النظم والمفاهيم البيئية: مؤتمر استكهولم1972[2]؛ مؤتمر ريودي جانيرو1992[3]؛ مؤتمر جوهانسبورغ2002[4]، مؤتمر باريس نوفمبر– ديسمبر 2015.

أولا: تعريف الأداء البيئي: تعرف منظمة الأيزو*Iso الأداء البيئي على أنها " النتائج الكمية القابلة للقياس لنظام الإدارة البيئية ذات العلاقة بالأبعاد البيئية والتي تم وضعها على أساس السياسة والأهداف البيئية للمنظمة"[5].

---

[1] زين الدين بروش، جابر دهيمي، مرجع سابق، ص647.

[2] أحمد زاهر، مؤتمرات الأمم المتحدة حول البيئة-1، تقرير شوهد يوم 30أكتوبر 2015. متاح على الرابط: http://www.ahewar.org/debat/show.art.asp?aid=48784

[3] نفس المرجع.

[4] أحمد زهير، مؤتمرات الأمم المتحدة حول البيئة-2، تقرير شوهد يوم 30أكتوبر 2015. متاح على الرابط: http://www.ahewar.org/debat/show.art.asp?aid=48965

* تعتبر كلمة إيزو Iso اختصارا للمنظمة الدولية للمواصفات والمقاييسInternational Organisation For Standardisqtion تختص بإصدار المواصفات الدولية، تأسست عام 1947 في جنيف بسويسرا لتسهيل التعاون وتوحيد المواصفات الصناعية على المستوى الدولي، أنظر المرجع: زين الدين بروش، جابر دهيمي، دور نظام الإدارة البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسات–دراسة حالة شركة الاسمنت، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية: نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، جامعة ورقلة، 22–23نوفمبر 2011، ص652.

[5] عبد الرحمان العايب، الشريف بقة، قراءة في دور الدولة الداعم لتحسين الأداء البيئي المستدام للمؤسسات الاقتصادية –حالة الجزائر، جامعة قاصدي مرباح– ورقلة، ص82.

كما تعرف المنظمة العالميةIso الأداء البيئي حسب مواصفة Iso14001 على أنه "عبارة عن نتائج مقايسة لإدارة المؤسسة لمظاهرها البيئية"[1].

فالأداء البيئي هو أحد الطرق العملية التي يمكن للمؤسسة الاعتماد عليها من أجل وضع وتحقيق أهدافها في مجال أدائها البيئي. وهي طريقة في التسيير تعمل على تشجيع المؤسسة أن تكون أكثر تنافسية وأكثر ابتكارا وأكثر مسؤولية على المستوى البيئي[2].

ثانيا: دوافع اهتمام المؤسسات الاقتصادية بالأداء البيئي: يمكن حصر الدوافع الاستراتيجية التي تجعل من المؤسسة الاقتصادية أكثر اهتماما بالبعد البيئي فيما يلي[3]:

- إدماج البعد البيئي ضمن المتغيرات التي تحكم إدارة وتسيير المؤسسة الاقتصادية؛
- الاستجابة إلى المتطلبات التي تفرضها الحكومات بواسطة القوانين والتشريعات البيئية التي تسنها؛
- ضرورة تطوير ما يسمى باليقظة التكنولوجية خاصة فيما يخص العملية الانتاجية.

وتنطلق الأفكار الداعمة لضرورة دمج البعد البيئي في الإدارة مما عرضه Bruntland في تقريره المشهور" مستقبلنا للجميع" سنة 1987 حيث اعتبر أن "الأهداف التي تؤدي إلى تحقيق النمو الاقتصادي لا تتعارض مع توفير شروط حماية البيئة، بل إنهما مكملان لبعضهما البعض". وهناك من يرى أن حرص بعض أصحاب المصالح على التعامل مع المؤسسات الاقتصادية الأكثر حماية للبيئة هو الذي يجعل المسيرين يولون للإدارة البيئية هذا الاهتمام. فهناك من مستهلكين ومن مساهمين وأيضا من الكفاءات الإدارية العليا من هم جد حريصين على أن لا يتم التعامل إلا مع المؤسسات الاقتصادية التي تهتم بالمسائل البيئية. وحرصا منها على استقطاب مساهمين جدد وزبائن أكثر وأفراد مؤهلين، تضطر المؤسسات الاقتصادية إلى الاجتهاد أكثر في المجالات التي

[1] زين الدين بروش، جابر دهيمي، دور نظام الإدارة البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسات–دراسة حالة شركة الاسمنت، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية: نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، جامعة ورقلة، 22–23نوفمبر 2011، ص656.

[2] عبد الرحمان العايب، الشريف بقة، مرجع سابق، ص82.

[3] نفس المرجع، ص ص85.

تساعد على حماية البيئة كما تجتهد في الإفصاح عن ذلك. وقد لاحظت الكثير من هذه المؤسسات أن هذا الاهتمام قد يكون استراتيجية مربحة تحقق لها عوائد مالية مباشرة وغير مباشرة[1].

ولقد تعددت الدراسات التي أعطت لأهمية البعد البيئي نوعا من الاهتمام رغم تضارب المواقف حول ضرورة دمجه في الإدارة، حيث أن هناك من يرى أنه ليس لدمج البعد البيئي آثارا إيجابية على المؤسسة الاقتصادية. ومن هؤلاء " كل من Hutchiston & Chaston سنة 1994 اللذان يعتبران أن الاهتمام بالبيئة يترتب عليه تحمل المؤسسة الاقتصادية لتكاليف إضافية لا تحقق منافع تجارية. كما أن الباحثان Gerstenfeld & Roberts سنة 2000 يعتبران دمج البعد البيئي يعيق الإدارة العليا للمؤسسة في إعداد خطط استراتيجية بعيدة المدى. كما قدم .Rutherfoord & al سنة 2000 مبررات أخرى تتمثل في نقص الموارد المالية والبشرية لا يفرض على المؤسسة الاهتمام بالبيئة"[2].

وعلى العكس من هذا التوجه فهناك من يرى أن الأداء البيئي يساعد في تحقيق فوائد داخلية وخارجية للمؤسسة الاقتصادية. وقد صنفت الفوائد الداخلية في تخفيض التكاليف حسب Marais & Reynaud وHart سنة1995 وBensédrine سنة 2001 وفي تحفيز العاملين حسب Lepineux سنة2004 وفي الرفع من الانتاجية حسب كل من Porter &Vanderlinde سنة1995. أما بالنسبة للفوائد الخارجية، فأهمها تحسين الموقع التنافسي للمؤسسة حسب كل من Elinkgton سنة 1994 و Martinet & Reynaud سنة2004 والحصول على العوائد المالية خاصة من جهات خارجية أهمها الدولة وذلك حسب Reynaud & Rollet سنة2001 واقتحام أسواق جديدة والحصول على مصادر تمويل أخرى متأتية من ما يسمى بصناديق النزاهة وذلك حسبReynaud سنة2003. كل هذه التوجهات والأداء تقود ايجابا إلى تحسين والرفع من الأداء البيئي[3].

ثالثا: أبعاد الأداء البيئي: في تنظير آخر لأبعاد الأداء البيئي يمكن حصرها في أربعة أبعاد والتي تتمثل في تحسين المنتجات والعمليات؛ تحسين العلاقة مع أصحاب المصالح ؛ احترام القوانين

[1] عبد الرحمان العايب، الشريف بقة، مرجع سابق، ص85.

[2] نفس المرجع، نفس الصفحة.

[3] نفس المرجع، ص ص85-86.

والتشريعات البيئية وتحسين صورة وسمعة المؤسسة[1]. ولقد تم تلخيص هذه الأبعاد في المصفوفة أدناه ضمن الجدول التالي:

الجدول رقم 2-4: مصفوفة أبعاد الأداء البيئي.

محور داخلي-خارجي / محور العمليات-النتائج	داخلي	خارجي
العمليات	تحسين المنتجات والعمليات	تحسين العلاقة مع أصحاب المصالح
النتائج	احترام القوانين والتشريعات تحقيق عوائد مالية	آثار بيئية إيجابية تحسين صورة وسمعة المؤسسة

المصدر: عبد الرحمان العايب، الشريف بقة، قراءة في دور الدولة الداعم لتحسين الأداء البيئي المستدام للمؤسسات الاقتصادية -حالة الجزائر-، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة، ص86.

يوضح الجدول رقم 2-4 العلاقة بين الأبعاد الأربعة للأداء البيئي، حيث يسمح تحسين منتجات وعمليات المؤسسة باحترام القوانين والتشريعات، كما يسمح تحسين العلاقة مع أصحاب المصالح في ضمان نتائج بيئية جيدة مع تحسين صورة وسمعة المؤسسة.

المطلب الثاني: مؤشرات تقييم الأداء البيئي: عرف الأيزو 14013* تقييم الأداء البيئي بأنه " منهج لتسهيل قرارات الإدارة بخصوص الأداء البيئي للمنظمة باختيار المؤشرات وجمع وتحليل البيانات وتقييم المعلومات وفقا لمقياس الأداء البيئي وإعداد التقارير وتوصيل المعلومات والفحص الدوري وفي النهاية تطوير هذا المنهج"[2].

[1] عبد الرحمان العايب، الشريف بقة، مرجع سابق، ص86.

* Iso 14013 هي مواصفة قياسية إرشادية مكتملة التوثيق وهي جزء من سلسلة المواصفات القياسية الدولية Iso 14000 الخاصة بنظم الإدارة البيئية، أنظر بومدين يوسف، اعتماد بطاقة الأداء المتوازن البيئية كآلية لتأهيل بيئة منظمات الأعمال وتفعيل دورها في التنمية المستدامة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية ، العدد الرابع عشر ديسمبر 2013، جامعة محمد خيضر بسكرة،، ص383.

[2] عبد القادر لحسن، محاولة دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن المستدامة لمنظمات الأعمال لتحقيق الأداء المتميز، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية: نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، جامعة ورقلة، 22-23نوفمبر 2011، ص323.

ومن الأساسيات المستخدمة في اختيار المؤشرات الملائمة لقياس وتقييم الأداء البيئي: التوافق البيئي؛ القابلية للمقارنة دوليا والقابلية لتطبيق المعلومات التي يوفرها المؤشر، ويمكن تلخيص خصائص المؤشرات البيئية فيما يلي[1]:

- أن توفر صورة ذات دلالة للأحوال البيئية والضغوط على البيئة؛
- أن تكون بسيطة وسهلة التفسير؛
- أن تعتمد على معايير دولية توفر أساس للمقارنة؛
- أن يتم توثيقها بكفاءة وبجودة ملموسة؛
- أن يتم تحديثها على فترات منتظمة وفقا لإجراءات موثوقة.

ويرىStuart أن تقييم الأداء البيئي للمؤسسة صعب ومعقد بسبب اختلاف نوعيات الأداء وصعوبة إيجاد المعلومات اللازمة لوضع المقاييس البيئية في الشكل المناسب، وبسبب صعوبة استخدام المعايير الخارجية في وضع المؤشرات اتجه كثير من مديري البيئة إلى مداخل تقليدية لجعل الأرقام ذات دلالة وهي[2]:

1. الصياغة: ويتم استخدامها بعد معرفة المسائل التي تقاس وكيفية قياسها، ويكون المؤشر فيه عادة على شكل نسبة، وتتم بصورة أفضل عندما يتم تكوين النسبة بين المؤشرات المرتبطة بسلسلة السبب والتأثير، وحيث أن التأثيرات البيئية تمثل آثارا جانبية لأنشطة المؤسسة فإن هناك ندرة في ايجاد رابطة مباشرة بين المؤشر وأي عنصر تقيسه المؤسسة كجزء من عملياتها؛

2. الاتجاهات: يتم مقارنة الرقم خلال فترات زمنية، للمساعدة على إظهار اتجاهات الأداء، وذلك المدخل يتجنب مشكلة إيجاد تفسير تام لكيفية حدوث التأثيرات البيئية، إلا أن فائدته محدودة بالنسبة لبيانات الاتجاهات حيث أنه لا يظهر العناصر التي تحرك المؤشرات ومن ثم لا يوضح كيفية تغير الاتجاهات في المستقبل؛

3. مقارنة الأداء المرجعي: ويتم عن طريق مقارنة المؤشرات في المؤسسة بمثيلاتها في المؤسسات الأخرى، ويكمن التحدي في تحديد الحالات المشابهة بدرجة دقيقة والتي يكون فيها قياس مؤشر

[1] عبد القادر لحسن، مرجع سابق، ص323.

[2] نفس المرجع، ص324.

معين له نفس المعنى في كلا المنظمتين، والمؤشرات البيئية قد تكون ذات أسباب مختلفة ومن ثم تظهر مشاكل في تقدير التشابه والاختلاف بين المؤسسات.

أولا: مؤشرات تقييم الأداء البيئي: تقدم مؤشرات الأداء البيئي معلومات لإدارة المؤسسة حول التحسن المحقق في جانب من جوانب أنشطتها، ويمكن تقسيم مؤشرات تقييم الأداء البيئي وفق التقسيم التالي[1]:

1- **مؤشرات الإدارة البيئية:** وتتضمن مجهودات الإدارة للتأثير على الأداء البيئي للمؤسسة التي تختص بما يلي:

- الرؤية والاستراتيجية والسياسة؛
- الهيكل التنظيمي للإدارة البيئية؛
- نظم الإدارة والتوثيق المتعلق بها؛
- الالتزام الإداري الخاص بالمسائل البيئية؛
- الاتصالات بالأطراف الداخلية والخارجية ذات الصلة.

2- **مؤشرات الحالة البيئية:** هذه المؤشرات توفر معلومات عن الحالة البيئية المحلية أو الإقليمية أو الدولية للبيئة مثل: سمك طبقة الأوزون، متوسط الحرارة العالمية، تركيزات التلوث في الهواء والتربة والمياه....الخ.

3- **مؤشرات الأداء البيئي:** تنقسم هذه المؤشرات إلى قسمين:

- مؤشرات تشغيلية بيئية: وتتعلق بمجالات قياس الحيازة والمقاييس الفنية للمنتج/العملية ومقاييس استعمال المنتج/ العملية وتصريف المخلفات.
- مؤشرات الأثر البيئي: يتعلق هذا النوع من المؤشرات بالمخرجات مثل إجمالي المخلفات، استهلاك المواد والمياه والطاقة وانبعاث الغازات.

ثانيا: دليل الأداء البيئي (EPI): يتكون دليل الأداء البيئي من خمسة وعشرون(25)مؤشر أداء يتم تصنيفها إلى ستة(6)مجموعات تغطي مجالات صحة البيئة، نوعية الهواء، الموارد المائية، التنوع البيولوجي، الموارد الطبيعية والتغيرات المناخية، ويمكن لكل دولة قياس الفجوة الموجودة بين

[1] زين الدين بروش، جابر دهيمي، مرجع سابق، ص ص662-663.

الأوضاع الحالية وتلك المستهدفة واتخاذ الإجراءات اللازمة لسد هذه الفجوات بتقريب المسافة بين نتائج الوضع الحالي والوضع المستهدف باستخدام منهجية التقارب من الهدف[1].

ويعتمد دليل الأداء البيئي على البيانات والمعلومات الدقيقة ونتائج تحليلها والتي يتم الحصول عليها من خلال[2]:

- الخبراء المتخصصين في المجالات المعنية؛
- الاحصائيات ومتخذي القرار؛
- المنظمات الدولية مثل منظمة الصحة العالمية، البنك الدولي، منظمة الأغذية والزراعة، اليونيسيف وبرنامج الأمم المتحدة للبيئة.....الخ.

كما يعتمد دليل الأداء البيئي في القياس على تحقيق الهدفين الأساسيين وهما[3]:

- خفض الضغوط والتأثيرات البيئية على صحة الإنسان(50%)؛
- زيادة حيوية النظام الإيكولوجي والإدارة المتكاملة للموارد الطبيعية(50%).

المطلب الثالث: بطاقة الأداء المتوازن المستدامة ذات البعد البيئي.

تعتبر بطاقة الأداء المتوازن المستدامة ذات البعد البيئي مؤشر لقياس الأداء الشامل للمؤسسات الاقتصادية، حيث تم إضافة البعد البيئي للأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن، وفي هذا الإطار سوف نتطرق إلى مضمون الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن؛ وطرق ربطها بعناصر استدامة المؤسسات، بالإضافة إلى إدخال المعلومات البيئية في بطاقة الأداء المتوازن المستدامة.

أولا: أبعاد بطاقة الأداء المتوازن: تعتبر بطاقة الأداء المتوازن من المؤشرات الحديثة لتقييم أداء المؤسسات تم تصميمها بناءا على أربعة أبعاد/محاور(البعد المالي؛ بعد العميل، بعد العمليات الداخلية وبعد النمو والتعلم).

[1] بومدين يوسف، اعتماد بطاقة الأداء المتوازن البيئية كآلية لتأهيل بيئة منظمات الأعمال وتفعيل دورها في التنمية المستدامة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية ، العدد الرابع عشر ديسمبر2013، جامعة محمد خيضر بسكرة، ص380.

[2] نفس المرجع، نفس الصفحة.

[3] نفس المرجع، نفس الصفحة.

حيث تسمح بطاقة الأداء المتوازن للمدرين بالنظر إلى الأعمال من أربعة وجهات نظر هامة[1]، تتمثل هذه الأبعاد في:

1-البعد المالي: يعتبر هذا البعد المحصلة النهائية لكافة التغيرات والتحليل الذي يتم في الأبعاد الأخرى، حيث أن جميعها ينصب التحسين فيها في نهاية الأمر إلى تحسين موقف صافي ثروة المساهمين أو الملاك والتي قد تكون في شكل تعظيم ربحية السهم أو معدل عائد مرتفع على الأصول المستثمرة، فالمؤشرات التي يتضمنها هذا الجانب من النظام تمثل قيمة أساسية في تحديد أثر الأحداث الاقتصادية التي تمت أو حدثت داخل المؤسسة، وكما أنها تكون قادرة على أن توضح ما إذا كانت استراتيجية المؤسسة من حيث التطبيق والتنفيذ قد تحققت أم لا كحد أدنى[2].

2- بعد العملاء أو الزبائن: وفقا لهذا البعد يقوم المدراء بتحديد العميل والحصة السوقية ومقاييس الأداء، حيث يجب على مديري المؤسسة أن يحددوا مجال وحدود السوق الذي يمكن ممارسة النشاط من خلاله حيث يقع في مجال منافسة مع الآخرين، ويتم قياس أداء المؤسسة في ضوء النجاح المحقق للهدف الاستراتيجي المتمثل في تحقيق رضاء العميل، ومن ثم فإن المؤشرات والمقاييس التي قد تستخدم في هذا البعد عديدة منها: ربحية العميل، عدد وحجم العملاء الجدد، مؤشرات حول درجة الاحتفاظ بالعملاء، مدى التحسن في شريحة السوق الخاصة بالمؤسسة، الحصة السوقية العادلة، رضاء العميل[3]. بالإضافة إلى مقاييس أخرى مثل المبيعات السنوية للعميل الواحد، عدد أو نسبة العملاء المفقودين، متوسط ما تم إنفاقه على العلاقات مع العملاء، عدد الشكاوي، نفقات التسويق، متوسط مدة العلاقة مع العميل، متوسط الوقت الذي يتم استغراقه من الاتصال بالعميل حتى استجابة المبيعات[4].

---

[1] R Kaplan. D Nortan, "the ballanced scorecard Measures that drive performance ", Harvard business Review, 1992, p03.

[2] زياد عبد الحليم الذيبة، مدى تطبيق النظام المتوازن للأداء(BSC) في المصارف التجارية اليمنية- دراسة تطبيقية على المصارف التجارية اليمنية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة بسكرة ، العدد التاسع(9)، جوان 2011، ص ص144-145.

[3] نفس المرجع، نفس الصفحات.

[4] بوقابة زينب، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة مؤسسة" المعمل الجزائري الجديد للمصبرات"، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2011، ص108.

3- بعد العمليات الداخلية: يركز هذا البعد على العمليات الداخلية والإجراءات التشغيلية التي تمكن المؤسسة من التميز وبالتالي تحقيق رغبات العملاء بكفاءة وفعالية، وأيضا تحقيق نتائج مالية مرضية للمساهمين، ويتحقق ذلك من خلال تقييم[1]:

- مصادر القوة والضعف في العمليات الأساسية للمؤسسة؛
- كيفية ترشيد التكاليف؛
- العمليات المحورية ومدى قدرتها على الوفاء بمتطلبات الزبائن.

حيث يحتوي هذا البعد على[2]:

- معيار تحقيق الفعالية الإنتاجية لهدف الوصول إلى الكمية المستهدفة مقابل أقل وقت وعمل وتكلفة؛
- معيار الاختراق والنفاذ للسوق والذي يقوم بتحديد مستوى الاستخدام للموارد المتاحة مقارنة بالأهداف الموضوعة؛
- معيار الكفاءة في معالجة الموارد المتاحة الذي يحدد مستوى الاستفادة والطاقة الاستيعابية المتوفرة؛
- يتضمن الاتفاق في المنتجات والخدمات المصرفية هدف تحقيق مستوى من التقنية ينافس المعايير العالمية؛
- معيار الإنتاجية الذي يهدف إلى إعادة تطوير مهارة الموظفين وتحسين تكنولوجيا المعلومات

4- بعد التعلم والنمو: يحدد هذا البعد في البنية التحتية التي يجب على المؤسسة بنائها لخلق نماء وتحسين طويل الأجل، ويأتي التعلم والنمو من ثلاثة مصادر رئيسية هي(الناس، الأنظمة، الإجراءات). وللوصول إلى أهداف تطوير الأداء يجب على المؤسسات الاستثمار في إعادة تطوير مهارات الموظفين وتحسين تكنولوجيا المعلومات[3].

[1] صالح بلاسكة، قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة سطيف، 2012، ص34.

[2] زياد عبد الحليم الذيبة، مرجع سابق، ص ص145-146.

[3] نفس المرجع، ص 147.

حيث يحدد هذا البعد القدرات التي يجب أن تنمو فيها المؤسسة من أجل تحقيق عمليات داخلية عالية المستوى التي تخلق قيمة للعملاء والمساهمين. كما يؤكد بعد النمو والتعلم على ثلاثة قدرات هي[1]:

أ- قدرات الموظف التي تقاس باستخدام فهم الموظف ومستويات مهاراته، ومسح لرضاء الموظف ومعدلات الدوران(نسبة الموظفين الذين تركوا المؤسسة سنويا) وإنتاجية الموظف؛

ب-قدرات نظام المعلومات مقاس بنسبة من الموظفين الذين لديهم اتصال مفتوح مع معلومات العميل ونسبة من العمليات الداخلية مع الوقت الحقيقي للتغذية المرتدة؛

ت-التحفيز والمكافآت، وتقاس بعدد اقتراحات كل موظف ومعدل تطبيق الاقتراحات ونسبة تعويضات للاعتماد على حوافز الفرد أو المجموعة.

ومن ين المقاييس التي يمكن الاعتماد عليها عند قياس محور التعلم والنمو[2]:

- مصاريف البحوث والتطوير مقارنة بالمصارف الكلية؛
- مصاريف تطوير تكنولوجيا المعلومات مقارنة مصاريف تكنولوجيا المعلومات؛
- موارد البحث والتطوير/ إجمالي الموارد؛
- الاستثمار في دعم المنتجات الجديدة والتدريب؛
- الاستثمار في تطوير أسواق جديدة؛
- عدد الاتصالات المباشرة مع العملاء خلال السنة؛
- مؤشر رضا العملين؛ نفقات التسويق للعميل الواحد؛ نسبة العاملين أقل من سن معين؛
- إنتاجية العاملي، جودة بيئة العمل وفرص الترقيات الداخلية.

ثانيا: ربط عناصر استدامة المؤسسات بمؤشرات بطاقة الأداء المتوازن: تعني استدامة المؤسسات ضرورة قياس المؤسسة والتقرير عن تأثيراتها البيئية بطريقة مناسبة وشفافة ويمكن للأطراف ذات المصلحة فهمها بسهولة، وفهم آثار السياسة البيئية على مؤشرات الأداء المرتبطة بهم. وقد ظهر حديثا نموذج العناصر الثلاثة الهامة Triple-Bottom Line للاستدامة الاقتصادية

[1] بوقابة زينب، مرجع سابق، ص111.

[2] نفس المرجع، نفس الصفحة.

والبيئية والاجتماعية كنموذج فائق يساعد المؤسسات على تفسير الاستدامة، وكل بعد من أبعاد الاستدامة يمثل تحديا هائلا لإدارة المؤسسة[1].

ويرى Bieker et al (سنة2001) أن استراتيجية استدامة المؤسسات يجب أن تقابل احتياجات الأطراف ذات المصلحة بدون تعريض قدرة المؤسسة على مقابلة تلك الاحتياجات للحظر في المستقبل، كما طور Bieker&Gminder (سنة2001) فكرة استدامة المؤسسات باستخدام المفهوم الاداري الذي يفرق بين المستويات المعيارية normative والاستراتيجية والتشغيلية للمؤسسة وذلك في ظل حالات ثلاثة تعتمد عليها المؤسسة في التعامل مع استدامة المؤسسات[2].

وفي ظل المدخل المقترح من طرف Elkington (سنة2001) يتم فيه دمج جزئي في المجالات التي يغطيها نموذج العناصر الهامة للاستدامة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية ويشار إليه ب"المجالات المجزأة Shear Zones" الذي يسمح للمؤسسات بالتفكير في عمل روابط بين كل بعدين من أبعاد الاستدامة كما يلي[3]:

-**حالة العمل:** وتتناول كيفية مساهمة استدامة البيئة في الاستدامة الاقتصادية، وتسمح للمؤسسات بوضع استراتيجيات المساهم داخل الاستدامة البيئية والاجتماعية؛

-**حالة البشر:** وتتناول كيفية مساهمة الاستدامة الاقتصادية والبيئية في الاستدامة الاجتماعية، وتعتمد على فكرة أن الأمور البيئية سوف تساعد البشر على تطوير أنفسهم، كما يتم تنفيذ الحماية البيئية لوقاية البشر في الأجل الطويل؛

-**الحالة الخضراء:** وتنظر إلى الاستدامة من زاوية كيفية خدمتها للبيئة، ومن ثم تبحث المنظمات عن الكيفية التي تؤثر بها الاستدامة الاقتصادية والاجتماعية على الاستدامة البيئية.

ويرىJohnson (سنة1998) أنه يمكن استخدام بطاقة الأداء المتوازن في اختيار وتطوير مؤشرات الأداء البيئي بحيث تدخل ضمن محتوى الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، ولخلق حوافز للتحسين

[1] نادية راضي عبد الحليم، دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل دور منظمات الأعمال في التنمية المستدامة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية(عدد خاص)، المجلد الواحد والعشرون21، العدد الثاني، ديسمبر2005، ص20.

[2] نادية راضي عبد الحليم، مرجع سابق، ص20.

[3] عبد القادر لحسن، مرجع سابق، ص329.

المستقبلي لتلك المؤشرات على المدى الطويل يجب تطوير المقاييس الواعدة التي يمكن تتبعها بسهولة في الأجل القصير[1].

ويمكن ربط الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن بالعناصر الثلاثة الهامة لإدارة التنمية المستدامة، وذلك من خلال أربعة أنواع من المؤشرات التي تدعم الأداء التنظيمي المطور بما يقدم منظور متوازن لتفعيل الاستدامة في منظمات الأعمال[2].

ثالثا: إدخال المعلومات البيئية في بطاقة الأداء المتوازن المستدامة(SBSC): هناك أربعة أطراف من ذوي العلاقة بالمؤسسة يهتمون بالأمور البيئية وهم: الإدارة والموظفين والحكومة والمجتمع المحيط بالمؤسسة، وكلا منهم يركز على أنواع مختلفة من الأداء البيئي، فالإدارة تهتم بتغطية المتطلبات البيئية بدون إعاقة الأداء المالي أو التشغيلي، ويهتم الموظفون بالأحوال البيئية داخل المؤسسة، أما الحكومة فتهتم بالتأكد من مراعاة المؤسسة للوائح والقوانين، وعادة ما يهتم المجتمع المحيط بما وراء الالتزام بالقوانين بإظهار الحالات التي تؤثر على المجتمعات المحيطة بالمؤسسة رغم عدم تعديها على أي قانون[3].

وبالمقارنة ببطاقة الأداء المتوازن التقليدية نلاحظ أن التفاعل بين الأجزاء في النظم التقليدية تقود الدورة المغلقة Close Loop ولا تقدم جديد في نموذج عمل المؤسسة، بينما توصل نظم بطاقة الأداء المتوازن البيئية إلى علاقات خطية بين الأجزاء مما يؤدي إلى نموذج عمل جيد[4].

وهناك آراء متعددة في كيفية إدخال ودمج البعد البيئي في بطاقة الأداء المتوازن، ويرى Figge et al (سنة2001) أن هناك ثلاث إمكانيات لدمج الأمور البيئية والاجتماعية في بطاقة الأداء المتوازن وهي[5]:

- دمج المقاييس البيئية والاجتماعية في الأبعاد الأربعة للبطاقة؛
- إضافة بعد خامس يأخذ الأمور البيئية والاجتماعية في الحسبان؛

[1] نادية راضي عبد الحليم، مرجع سابق، ص22.
[2] نفس المرجع، ص23.
[3] نادية راضي عبد الحليم، مرجع سابق، ص23.
[4] نفس المرجع، ص24.
[5] نفس المرجع، ص24.

- تكوين بطاقة خاصة بالأداء البيئي والاجتماعي.

وقد اتفق العديد من الآراء على أن هناك خمسة طرق ممكنة لدمج المسائل البيئية والاجتماعية في بطاقة الأداء المتوازن المستدام(SBSC) وهي[1]:

1- بطاقة الأداء المتوازن المستدامة الجزئية: نقوم بإدخال مؤشر أو مؤشرين من مؤشرات الاستدامة في بعض الأبعاد المختارة بعناية من بطاقة الأداء المتوازن التقليدية والتي تكون معرضة أكثر لأمور الاستدامة، وذلك النوع قادر على زيادة دمج الإدارة المستدامة ولكن تأثيره محدود من الناحية العملية؛

2- بطاقة الأداء المتوازن المستدام العرضية: يتم من خلال هذه الطريقة إدخال المؤشرات البيئية والاجتماعية في الأبعاد الأربعة للبطاقة، وتركز على الأمور المستدامة الممكنة أو المحركة للقيمة من أجل النجاح في المستقبل، وذلك المدخل يزيد من تكامل استدامة الإدارة ويتم دمج الأمور البيئية كمؤشرات قائدة/ مستقبلية؛

3- بطاقة الأداء المتوازن المستدام ذات البعد المضاف: يتم إضافة بعد خامس خاص بالاستدامة البيئية والاجتماعية إلى الأبعاد الأربعة للبطاقة، وذلك الحل يطور حالة الاستدامة في المنظمة ومن الممكن تطبيقه في الشركات المعرضة بدرجة كبيرة لأمور الاستدامة؛

4- بطاقة الأداء المتوازن المستدام الكلية: يتم فيها ربط البعد المستدام الخامس بالمؤشرات المستقبلية الخاصة بالأبعاد الأربعة كلها ومن ثم يجعل علاقات السببية واضحة، بينما يحتفظ في نفس الوقت بالخصوصية، وهي تهدف إلى إدخال الأمور البيئية والاجتماعية في كل الأبعاد مروجة لفكرة دراية المنظمة بقوة الاستدامة؛

5- بطاقة الأداء المتوازن المستدام المشاركة: يطلق عليها بطاقة الأداء للخدمات المستدامة، وهي تعني استخدام المنظمة لبطاقة الأداء المستدامة في بعض أجزاء المؤسسة فقط، فهي تشغل SBSC لوحدة الخدمات المشاركة المسؤولة عن الاستدامة البيئية.

[1] نادية راضي عبد الحليم، مرجع سابق، ص25.

ويعرض الشكل الموالي كيفية عمل بطاقة الأداء المتوازن البيئي حتى تصل إلى الهدف الأساسي وهو تعظيم قيمة المؤسسة.

المطلب الرابع: نظم الإدارة البيئية.

تحدد نظم الإدارة البيئية المعايير التي تلتزم بها المؤسسات الاقتصادية للوفاء بالتزاماتها اتجاه البيئة، حيث سنتطرق إلى مفهوم ومواصفات نظم الإدارة البيئية، والمواصفة الدولية14001-ISO14000، بالإضافة إلى متطلبات نظام إدارة البيئة؛ والخطوات العملية في إقامة منظومة الإدارة البيئية.

أولا: مفهوم الإدارة البيئية: تعرف الإدارة البيئية على أنها "معالجة منهجية لرعاية البيئة في كل جوانب النشاط الاقتصادي والانساني في المجتمع"[1].

– كما تعرف على أنها مجموعة من الأدوات الديناميكية الموجهة نحو العميل، واتخاذ إجراءات للمساعدة في صياغة الاستراتيجيات لحماية البيئة وتعزيزها وصيانتها ومن ثم تنفيذ الاستراتيجية ومراقبتها[2].

– ويعرفها Yarnellet Patrick على أنها "دورة من التخطيط والتنفيذ والمراجعة والتحسين للأعمال التي تقوم بها المنظمات للإيفاء بالتزاماتها البيئية"[3].

–في حين يعرفها De Araujo بأنها "مجموعة من الإجراءات الموثقة والمهيكلة، والقابلة للتحقق منها تأخذ صيغة المراحل المتعددة والمتكاملة وتعالج كل الأمور بدءا من الإدارة وممارسات العمل إلى التقنيات والرعاية القانونية، والتي تم وضعها لتلبية وإدامة وتحسين مستوى السياسات البيئية وأهداف المنظمة"[4].

[1] عبد الرحيم علام، مقدمة في نظم الإدارة البيئية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، 2005، ص03.

[2] عبد الرحيم علام، مرجع سابق، ص03.

[3] زين الدين بروش، جابر دهيمي، مرجع سابق، ص648.

[4] نفس المرجع، نفس الصفحة.

-أما منظمة الدولية للتقييس فتعرفها حسب مواصفة الأيزو ISO14001 بأنها "ذلك الجزء من نظام إدارة المنشأة يستخدم لتطوير وتنفيذ سياستها البيئية وإدارة تفاعلها(تفاعلاتها) مع البيئة"[1].

ثانيا: مواصفات نظم الإدارة البيئية: لقد أصدرت مجموعة من الهيئات والمنظمات المحلية والدولية مجموعة من مواصفات نظم الإدارة البيئية والتي نعرضها في الجدول التالي:

الجدول رقم 2-5: أهم مواصفات نظم الإدارة البيئية

المواصفة	الدولة / أو المنظمة	الحالة	تاريخ الإصدار
EMAS	الاتحاد الأوروبي	تنظيم	2001-1993
Bs7750	بريطانيا	مواصفة محلية	1994
X300	فرنسا	مواصفة محلية	1995
Iso 14001	منظمة Iso	مواصفة دولية	2004-1996

المصدر: زين الدين بروش، جابر دهيمي، دور نظام الإدارة البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسات-دراسة حالة شركة الاسمنت، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية: نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، جامعة ورقلة، 22-23نوفمبر 2011، ص650.

يوضح الجدول رقم 2-5 أنه في إطار الاهتمام والمحافظة على البيئة تم إصدار مجموعة من التنظيمات والمواصفات من قبل الهيئات الدولية، حيث تتضمن كل مواصفة مجموعة من البنود موجهة للمؤسسات للالتزام بها، كما تمنح هذه المنظمات شهادات وفقا لدرجة الالتزام.

ثالثا: سلسلة المواصفة الدولية14000-ISO14001 : تعتبر المواصفة الدولية Iso14001 أهم نظم الإدارة البيئية نظرا لما تتميز به من خصائص وميزات سهلت انتشارها الدولي[2].

1- نشأة المواصفة الدولية ISO14001-14000 : لقد لقيت النسخة الأول من مواصفة الأيزو ISO قبول مجموع أعضاء منظمة الأيزو سنة 1996 ثم عرضت للمراجعة بعد خمس سنوات، لتوافق قواعد الأيزو بعد اجتماع فريق خبراء ولتصبح المواصفة أكثر تبسيطا وتطبيقا من جميع

[1] زين الدين بروش، جابر دهيمي، مرجع سابق، ص649.

[2] نفس المرجع، ص651.

الفاعلين حول العالم. وبهذا أنهي تحرير المشروع النهائي للمواصفة الدولية Projet Final de Norme International والذي عرض للموافقة النهائية ونشر سنة 2004[1].

ولقد ظهرت سلسلة الأيزو 14000 في وقت أقل مما تستغرقه في العادة السلاسل الأخرى للمقاييس والتي تستغرق عادة أكثر من خمس سنوات حيث بدأت عملية تطوير السلسلة في ربيع عام 1993 وأستغرق إقرار ونشر مقاييس الأيزو 14001 ثلاث سنوات ونصف. حيث تمثل الأيزو 14001 المحور الرئيسي للسلسلة وتمد المستفيدين بمتطلبات وضع نظام إدارة بيئية(EMS)[2].

وتعتبر مقاييس الأيزو 14000 حديثة نسبيا، فمن الرغم أنها نشرت أول مرة في سبتمبر 1996إلا أنها تأسست وقامت على مدخل مستقر ومستخدم منذ أكثر من أربعين(40) عام وهو مدخل إدارة الجودة الشاملة الذي يقوم على خطوات(خطط، اعمل، افحص، صحح) أما ما يطلق عليه عجلة شفارات أو ديمنج(Shewhart or Deming). ونظام الإدارة البيئية الأيزو 14000يتبع في مواصفاته عجلة ديمنج وتحديدا فيما يتعلق بمبدأ التحسين المستمر(Continual Improvement)[3].

وهناك جملة من العوامل المؤثرة ساهمت في إصدار المواصفة الدولية الأيزو 14001 يمكن ايجازها في[4]:

- ظهور تيار لتطوير عدة مقاييس للإدارة البيئية مثل المقاييس البريطانية Britich Standard (BS7750) والبرامج الاختيارية للحكومات مثل خطة الإدارة والمراجعة البيئية في الاتحاد الأوربيEMAS مما أثار مخاوف من أن تصبح مثل هذه المقاييس عقبة في وجه التجارة الدولية؛
- تزايد الاهتمام على مستوى القطاعين العام والخاص بتحسين ممارسات الإدارة البيئية بما يؤدي إلى استدامة التنمية وإلى إبراز قدر مناسب من المساءلة البيئية؛
- ازدياد وعي المستهلكين بالجوانب البيئية للمنتجات التي يقومون بشرائها؛

[1] زين الدين بروش، جابر دهيمي، مرجع سابق، ص652.
[2] عبد الرحيم علام، مرجع سابق، ص08.
[3] نفس المرجع، ص ص09-10.
[4] نفس المرجع، ص08.

- الأهمية المتزايدة للقيم البيئية في عملية صنع القرارات المتعلقة بالمصالح التجارية أو بالصالح العام.

2- تعريف سلسلة الأيزو14000: سلسلة الأيزو14000 Iso هي مجموعة من المقاييس تمثل مدخل يحدد أنظمة إدارة عمليات أي منظمة مع التركيز على النواحي البيئية لأنشطتها ومنتجاتها والخدمات التي تقدمها حيث يجب على المنظمات أن تسعى ليس فقط لإرضاء عملائها بل أيضا إلى إدارة موضوعات البيئة التي تخصها بفعالية وأن تظهرا كذلك قدرا مناسبا من المسؤولية البيئية للجماعات وأصحاب المصلحة في المجتمع المهتمين بالبيئة والذين تتنامى أعدادهم باستمرار[1].

وتتكون مجموعة المواصفات القياسية الخاصة بنظم الإدارة البيئية الأيزو14000 من ستة بنود رئيسية وهي: السياسة البيئية؛ التخطيط؛ التطبيق العمليات؛ المراجعة والإجراء التصحيحي؛ مراجعة الإدارة والتحسين المستمر[2].

وتعتمد المواصفة القياسية 14000 على فكرة إدارة بيئية جيدة تؤدي إلى أداء بيئي جيد وزيادة الكفاءة وعائد استثماري واضح ورفاهية المجتمع وصحته. ولقد كتبت المواصفة القياسية 14000 كي تناسب جميع أنواع وأحجام المؤسسات والمنظمات في جميع البلدان، حيث يسمح للمؤسسة بأن تنشئ إجراءات توضح سياستها البيئية وأهدافها المراد تحقيقها كي تتوافق مع متطلبات هذا النظام الإداري البيئي، ويتم التحقق من ذلك إما بإجراء المراجعة الداخلية عن نظام الإدارة البيئية أو بواسطة مدقق طرف ثالث[3].

كما تنطبق المواصفة على الجوانب البيئية التي تستطيع المؤسسة التحكم فيها والتي يتوقع أن تؤثر عليها ولا تطلب المواصفة سمات معينة للأداء البيئي وهي بالتالي تصلح للتطبيق في أي مؤسسة ترغب في تحقيق واحد أو أكثر من الأهداف التالية[4]:

- صياغة منظومة للإدارة البيئية وتطبيقها وتحسينها؛
- المطابقة الذاتية مع السياسة البيئية المعلنة؛

[1] عبد الرحيم علام، مرجع سابق، ص ص07-08.
[2] نفس المرجع، ص ص 11-12.
[3] نفس المرجع، ص ص13-14.
[4] نفس المرجع السابق، ص14.

- إقامة الدليل على المطابقة من قبل أطراف أخرى؛
- السعي للحصول على شهادة مطابقة لمنظومة الإدارة البيئية من قبل جهة خارجية؛
- التقرير والإعلان الذاتي بالمطابقة مع المواصفة.

وتتلخص مظاهر إنشاء نظام إدارة بيئية وفق مواصفة الأيزو 14001فيما يلي[1]:

- تحديد وتحليل الآثار والمظاهر البيئية؛
- تحديد سياسة بيئية للمؤسسة؛
- الالتزام اتجاه احترام وتسيير التشريعات البيئية؛
- تحديد أهداف التحسين والبرامج البيئية؛
- التحسين المستمر للأداء البيئي للمؤسسة ؛الاتصال البيئي؛
- التحكم في حالات الأخطار البيئية.

3- ميزات الحصول على شهادة الأيزو14001: إن حصول المؤسسة على شهادة الأيزو 14001 يحقق لها العديد من الميزات الايجابية منها[2]:

- زيادة قدرة المؤسسة على تحقيق متطلبات التصدير إلى الخارج؛
- ترشيد استهلاك الطاقة والموارد الطبيعية؛
- الحد من التلوث؛
- الفوائد الملحقة بمنتجات المؤسسة وخدماتها؛
- التحسين المستمر للأداء البيئي؛
- رفع وزيادة الوعي البيئي لدى كل العاملين بالمؤسسة؛
- تحسين صورة المؤسسة والرفع من ميزاتها التنافسية؛
- تحسين الأوضاع البيئية للموظفين للعمل في بيئة نظيفة وآمنة وخالية من التلوث؛
- زيادة الأرباح الناتجة عن الفوائد السابقة؛
- تحسين الوضع البيئي للدولة والعلم ككل.

[1] زين الدين بروش، جابر دهيمي، مرجع سابق، ص653.

[2] نفس المرجع، ص ص 654-655.

4- تصنيف مقاييس سلسلة الأيزو14000: تصنف مقاييس الأيزو إلى مقاييس مواصفات ومقاييس تعريفية، حيث تحدد مقاييس المواصفات المتطلبات الواجب توافرها للتأهيل للحصول على شهادة تطبيق النظام وهي قابلة للمراجعة ، أما المقاييس التعريفية فلا تشتمل على متطلبات وغير قابلة للمراجعة ولكنها توفر التعريف والإرشاد فيما يخص المبادئ والأنظمة والأدوات والآليات أو المعلومات الداعمة للتطبيق السليم لنظم الإدارة البيئية[1].

والمقياس الوحيد في سلسلة الأيزو14000(من 14000إلى 14100)الذي يعتبر مقياس مواصفات هو المقياس 14001-بمعنى أنه المقياس الذي يمكن مراجعته وتدقيق الالتزام به ويمكن المنظمة من إثبات تأهلها للحصول على شهادة الأيزو14000 للإدارة البيئية، أما باقي مقاييس السلسلة فهي تعريفية تدعم إما تطبيقات الإدارة البيئية وتقييم خصائص المنتج أو تقديم أدوات مفيدة في تطبيق نظم الأداة البيئية[2].

رابعا: متطلبات نظام إدارة البيئة: تتكون متطلبات نظام إدارة البيئة ISO14001-14000 من العناصر الرئيسية التالية [3]:

- **السياسة البيئية:** لتأكيد الالتزام بالوقاية من التلوث والتقيد بالقوانين والتشريعات، وتوفير إطار لوضع الأهداف البيئية ومراجعتها بالإضافة إلى توثيق السياسة البيئية ونشرها؛
- **الخطة البيئية:** تشخيص الجوانب والمؤثرات البيئية وإعادة الموازنات لمعالجتها، توثيق الغايات البيئية ومراجعتها باستمرار، ووضع برامج إدارة البيئة ضمن إطار زمني؛
- **التنفيذ والتشغيل:** يحتاج تنفيذ الخطة البيئية إلى وجود موظفين مؤهلين ومدربين وإلى إجراءات موثقة وخطوط اتصالات واضحة ، بالإضافة إلى ضبط الوثائق و ضبط العمليات والاستعداد للطوارئ؛

[1] عبد الرحيم علام، مرجع سابق، ص09.

[2] نفس المرجع، نفس الصفحة.

[3] مقيمح صبري، قيادة العمليات الانتاجية بالمؤسسة الصناعية في إطار التنمية المستدامة- دراسة حالة قطاع المحروقات بالجزائر، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة باجي مختار-عنابة، 2011، ص ص 49-56.

- **إجراء الفحص والعمل التصحيحي:** متابعة الأنشطة البيئية وقياسها، بالإضافة إلى تحديد الإجراءات التصحيحية والوقائية والاحتفاظ بالسجلات البيئية الخاصة بالأداء البيئي وإجراء تدقيق النظام؛
- **مراجعة الإدارة:** وقد أكدت المواصفة على القيام بمراجعة دورية للنظام من قبل الإدارة وضرورة توثيق عمليات المراجعة.

1-السياسة البيئية: يجب أن تحدد الإدارة العليا سياسة بيئية للمؤسسة، ويجب أن تتضمن:

-أن تكون مناسبة لطبيعة الآثار البيئية الناجمة عن أنشطتها وسلعها أو خدماتها وحجم هذه الآثار؛

- تتضمن التحسين المستمر ومنع التلوث؛

- تتضمن الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية المناسبة والمتطلبات الأخرى التي تخضع لها المؤسسة؛

- تقدم إطارا لوضع الأهداف والغايات البيئية ومراجعتها؛

- موثقة ومطبقة ومصانة ومنشورة لجميع العمال؛

- متاحة ومتوافرة للجمهور.

2- التخطيط البيئي: ويتضمن [1]:

- الجوانب (المظاهر) البيئية: يجب ان تؤسس المؤسسة و تحافظ على الإجراءات لتحديد الجوانب البيئية لنشاطاتها وسلعها أو خدماتها التي يمكن أن تراقبها والتي تتوقع أنها ذات تأثير بهدف تحديد الآثار الهامة على البيئة، ويجب أن تتضمن المنظمة أن الجوانب مرتبطة بالآثار الهامة التي تؤخذ بعين الاعتبار أثناء وضع أهدافها البيئية، كما يجب أن تحفظ المؤسسة هذه المعلومات عبر الزمن.

- المتطلبات القانونية ومتطلبات أخرى: يجب أن تؤسس المؤسسة وتحافظ على الإجراءات لتحديد الوصول للمتطلبات القانونية و المتطلبات الأخرى التي تخضع لها المنظمة، والتي تكون قابلة للتطبيق في الجوانب البيئية لنشاطاتها وسلعها أو خدماتها.

[1] مقيمح صبري، مرجع سابق، ص51.

– الأهداف و الغايات: يجب أن تؤسس المؤسسة و تحافظ على الأهداف و الغايات البيئية الموثقة في كل وظيفة أو مستوى مناسب ضمن المؤسسة، وعندما تحدد المؤسسة أهدافها وتراجعها يجب أن تأخذ بعين الاعتبار المتطلبات القانونية والمتطلبات الأخرى، وجوانبها البيئية الهامة، وخياراتها التكنولوجية، ومتطلباتها المالية والتشغيلية، ومتطلبات الأعمال، ودراسات الجهات المهتمة، كما يجب أن تكون الأهداف والغايات متماسكة مع السياسة البيئية، ومتضمنة الالتزام بمنع التلوث.

– برنامج الإدارة البيئية: يجب أن تؤسس المؤسسة و تحافظ على برنامج تحقيق أهدافها وغاياتها، والذي ينبغي أن يتضمن :

أ– تحديد المسؤولية عن تحقيق الأهداف والغايات في كل وظيفة أو مستوى من المؤسسة؛

ب– تحديد الوسائل وإطار العمل الزمني لتحقيق الأهداف والغايات البيئية.

وإذا ارتبط المشروع بالتطورات الجديدة وبالنشاطات والسلع والخدمات المعدلة أو الجديدة، فإن البرنامج يجب أن يعدل بحيث يضمن أن الإدارة البيئية تشير لمثل هذه المشروعات.

3–التطبيق والتشغيل (التنفيذ): ويتضمن[1] :

3–1–الهيكل والمسؤولية: يجب أن تحدد الأدوار والسلطات و المسؤولية، ويجب أن توثق وأن يتم إيصالها بهدف تسهيل الإدارة البيئية الفعالة، ويجب أن تقدم الإدارة الموارد الأساسية لتطبيق نظام الإدارة البيئية ورقابته، وتتضمن المواد والموارد الإنسانية والمهارات المتخصصة والتكنولوجيا والموارد المالية. كما يجب أن تحدد الإدارة العليا للمؤسسة ممثلا محددا للإدارة، بصرف النظر عن مسؤولياته الأخرى، وأن تحدد الأدوار والمسؤوليات والسلطة بالنسبة له وفقا لما يلي :

– ضمان أن متطلبات نظام الإدارة البيئية محددة ومطبقة ومصانة بالمطابقة مع هذا المعيار الدولي؛

– وضع تقرير عن أداء نظام الإدارة البيئية للإدارة العليا بهدف المراجعة، واعتباره أساسا لتحسين نظام الإدارة البيئية.

[1] نفس المرجع، ص52.

3-2- التدريب والوعي والمهارات: يجب أن تحدد المؤسسة حاجات التدريب، وأن يكون بإمكان جميع الأفراد الذين يعملون فيها أن يخلقوا أثرا هاما على البيئة، لذلك من الضروري أن يتلقوا التدريب المناسب، وعلى المؤسسة أن تحدد الإجراءات اللازمة وتحافظ عليها لجعل عمالها أو أعضائها في كل وظيفة أو مستوى مدركين للتالي:

- أهمية المطابقة مع الإجراءات والسياسة البيئية، ومع متطلبات نظام الإدارة البيئية؛

- الآثار البيئية الهامة الفعلية أو المحتملة على نشاطات أعمالهم، والفوائد البيئية الناتجة عن تحسين الأداء الفردي؛

- أدوارهم ومسؤولياتهم في تحقيق المطابقة مع الإجراءات والسياسة البيئية، ومع متطلبات نظام الإدارة البيئية بما فيها الاستعداد لحالات الطوارئ والاستجابة للمتطلبات؛

- النتائج المحتملة للانحرافات عن إجراءات التشغيل الموضوعة؛

- إن الأفراد ينجزون المهام التي يمكن أن تسبب آثارا بيئية هامة، لذلك يجب أن يكونوا مؤهلين على أساس الثقافة المناسبة و التدريب أو التجربة.

3-3- الاتصال: يجب أن تحدد المؤسسة الإجراءات المتعلقة بجوانبها البيئية ونظام إدارتها البيئية وتحافظ عليها كالتالي:

- الاتصال الداخلي بين المستويات والوظائف المتنوعة في المؤسسة؛

- الاستقبال والتوثيق والاستجابة للاتصال من قبل الجهات الخارجية المهتمة؛

كما يجب أن تأخذ المؤسسة بعين الاعتبار أثر عمليات الاتصال الخارجي على جوانبها البيئية وتسجيل قراراتها.

3-4- توثيق نظام الإدارة البيئية: يجب أن تحدد المؤسسة المعلومات في شكل ورقي أو إلكتروني وتحافظ عليها بهدف:

- وصف العناصر الرئيسية لنظام الإدارة وعلاقتها مع بعضها؛

- تقديم الإرشادات المتعلقة بالتوثيق.

3-5- رقابة الوثائق: يجب أن تحدد المؤسسة الإجراءات بهدف رقابة جميع الوثائق المطلوبة في هذا المعيار الدولي تحافظ على هذه الإجراءات لضمان :

- وجودها في مواقع الاستخدام؛

- المراجعة الدورية وتعديلها كلما كان ذلك ضروريا، أو الموافقة عليها فيما إذا كانت كافية من قبل الأفراد المخولين بذلك؛

- أن النسخ الحالية للوثائق المناسبة متوافرة في جميع المواقع حيث تنجز العمليات الأساسية للوظائف الفعالة المتعلقة بنظام الإدارة البيئية؛

- الوثائق الملغاة التي يعاد سحبها من جميع نقاط الإصدار وجميع نقاط الاستعمال، أو بطريقة أخرى الاستعمال المضمون مقابل الاستعمال غير المقصود؛

- حفظ أية وثائق ملغاة قانونية، أو لأغراض وقاية المعرفة التي تكون محددة بشكل مناسب.

يجب أن يكون التوثيق واضحا ومؤرخا (مع تاريخ المراجعة) وقابلا للتحديد بسهولة، ويحافظ عليه بأسلوب منظم، ويحتفظ به لفترة محددة، كما يجب أن تحدد المسؤوليات والإجراءات ويحافظ عليها فيما يتعلق بإيجاد وتعديل الأنواع المتنوعة للوثائق.

3-6- الرقابة التشغيلية: يجب أن تحدد المؤسسة عملياتها ونشاطاتها التي تترافق مع الجوانب البيئية الهامة المحددة بالمطابقة مع سياستها وأهدافها وغاياتها. ويجب أن تخطط هذه النشاطات بما فيها الصيانة لكي تضمن أنها تنفذ ضمن الشروط المحددة بـ :

- التحديد والمحافظة على الإجراءات الموثقة لتغطي الأوضاع ، إذ أن غيابها ممكن أن يقود إلى الانحرافات عن السياسة البيئية والأهداف والغايات؛

- معيار التشغيل المشترط في الإجراءات؛

- التحديد والمحافظة على الإجراءات المتعلقة بالجوانب البيئية الهامة القابلة للتحديد في السلع والخدمات المستعملة عن طريق المؤسسة، وإيصال الإجراءات والمتطلبات للموردين والمتعاقدين.

3-7- الاستعداد لحالات الطوارئ والاستجابة لها: يجب أن تحدد المؤسسة الإجراءات اللازمة لتحديد الحوادث أو أوضاع الطوارئ المحتملة والاستجابة لها، ولمنع أو تخفيف الآثار البيئية التي

يمكن أن تترافق معها. كما يجب أن تراجع استعداداتها لحالات الطوارئ كلما كان ذلك ضروريا، والاستجابة للإجراءات لتحديد ما إذا كانت قابلة للممارسة.

4- الفحص و العمل التصحيحي : ويتضمن [1]:

4-1- القياسات والمتابعة: يجب أن تحدد المؤسسة الإجراءات الموثقة للمتابعة والقياس على أساس منظم، والخصائص الرئيسية لعملياتها ونشاطاتها التي يمكن أن يكون لها أثر هام على البيئة وأن تحافظ على هذه الإجراءات. وهذا يجب أن يتضمن تسجيل المعلومات لتقفي أثر الأداء والرقابة التشغيلية المناسبة والمطابقة مع الأهداف والغايات البيئية للمؤسسة.

إن تجهيزات المتابعة يجب أن تعاير ويحافظ عليها، ويجب أن يحتفظ بسجلات هذه العملية وفقا لإجراءات المؤسسة، وأن تحدد المؤسسة الإجراء الموثق عن تقييم المطابقة مع القوانين والتشريعات المناسبة وتحافظ عليه.

4-2- عدم المطابقة و العمل الوقائي و التصحيحي: يجب أن تحدد المؤسسة الإجراءات لتحديد مسؤولية المناولة و سلطتها، والتحقيق في عدم المطابقة والقيام بالعمل لتحقيق أية آثار مسببة لها، والقيام بالأعمال الوقائية والتصحيحية وإتمامها، وأن تحافظ على هذه الإجراءات.

إن أي عمل وقائي أو تصحيحي يتم القيام به لتقليل أسباب عدم المطابقة الفعلية أو المحتملة ويجب أن يكون هذا العمل مناسبا لأهمية المشاكل ومناسبا مع الأثر البيئي المواجه، وعلى المؤسسة أن تطبق ونسجل أية تغيرات في الإجراءات الموثقة الناتجة عن العمل التصحيحي أو الوقائي.

4-3- السجلات: يجب أن تحدد المؤسسة الإجراءات المتعلقة بالتحديد وتنظيم السجلات البيئية وتحافظ عليها.

و يجب أن تتضمن هذه السجلات سجلات للتدريب و نتائج المراجعة الإدارية، كما يجب أن تكون السجلات البيئية واضحة وقابلة للتحديد وتتبع النشاط أو السلعة أو الخدمة المطلوبة. ومن الضروري أن تخزن السجلات البيئية ويحافظ عليها بطريقة تصون (تكون) قابلة لاسترجاعها بسهولة وحمايتها من الضرر والفساد أو الخسارة ، كما يجب أن تحدد فترات الحفظ وتسجيلها أيضا،

[1] مقيمح صبري، مرجع سابق، ص55.

وينبغي أن يحتفظ بسجلات مناسبة للنظام المؤسسة لإثبات المطابقة مع متطلبات هذا المعيار الدولي.

4-4- مراجعة نظام الإدارة البيئية: يجب أن تحدد المؤسسة البرنامج والإجراءات للمراجعات الدورية لنظام الإدارة البيئية المنفذة وتحافظ عليها، وذلك بهدف:

- تحديد ما إذا كان نظام الإدارة البيئية يتسم بتطابق الترتيبات المخططة للإدارة البيئية بما فيها متطلبات هذا المعيار الدولي، أو بتطبيق بشكل مناسب ويحافظ عليه بالشكل المطلوب.

- تقديم المعلومات عن نتائج المراجعات للإدارة.

ويجب أن يحدد برنامج مراجعة المؤسسة الذي يتضمن أية جدول مرتبط بالأهمية البيئية للنشاط الهام ونتائج المراجعات المتنوعة ، ولكي يكون شاملا يجب أن تغطي إجراءات المراجعة مجال تطبيق المراجعة والمنهجيات والتكرار، بالإضافة إلى المسؤوليات والمتطلبات لإيصال نتائج المراجعات وإعداد التقارير.

5- المراجعة الإدارية: يجب أن تحدد الإدارة العليا للمؤسسة، في فترات محددة، مراجعة نظام الإدارة البيئية لضمان التلاؤم المستمر وكفايته وفاعليته، ويجب أن تضمن عملية المراجعة الإدارية أن المعلومات الضرورية تجمع بحيث يتم السماح للإدارة بتنفيذ هذا التقييم كما يجب توثيق هذه المراجعة، وأن تخاطب المراجعة الإدارية الحاجة المناسبة للتغيرات في السياسة والأهداف والعناصر الأخرى لنظام الإدارة البيئية في ضوء نتائج الإدارة البيئية وتغيير الظروف والالتزام بالتحسن المستمر[1].

خامسا: الخطوات العملية في إقامة منظومة الإدارة البيئية: إن أهم الخطوات المتبعة في إقامة منظومة الإدارة البيئية هي[2]:

1. تأكيد التزام الإدارة العليا بسياسة البيئة؛
2. انتقاء شخص يكون هو المحرك الأول في البرنامج؛
3. إعداد موازنة وخطة العمل الزمنية؛

[1] مقيمح صبري، مرجع سابق، ص 56.

[2] عبد الرحيم علام، مرجع سابق، ص14.

4. انتقاء فريق عمل ملتزم ومتعدد الاختصاصات والعلاقات؛
5. إشراك العاملين منذ البداية في كافة الخطوات بما فيها التحضير الأولي؛
6. القيام بمراجعة أولية لوضع المؤسسة البيئي؛
7. مراجعة خطة العمل الزمنية باستمرار وتعديلها تبعا لما يستجد من معلومات؛
8. إعداد الاجراءات والوثائق؛
9. وضع خطة لتغيير ما هو سائد وغير مناسب في عمل المؤسسة؛
10. تدريب الموظفين؛
11. تقييم الأداء بشكل دائم بهدف تحقيق التحسين المتواصل.

خاتمة الفصل

يعبر الأداء المالي عن مجمل العمليات المالية والتشغيلية التي تمكن المؤسسة من تحقيق نتيجة مالية مربحة تضمن للمؤسسة الوفاء بالتزاماتها المالية، بالإضافة إلى استغلال أمثل للموارد لتحقيق النمو وتحسين صورة المؤسسة لدى الأطراف أصحاب المصالح، أما الأداء الاجتماعي يعبر عن الالتزامات الداخلية للمؤسسة اتجاه الموظفين من خلال تحسين أوضاعهم المالية والاجتماعية وتحقيق الرضا الوظيفي لديهم، ويعبر الأداء البيئي عن التزامات المؤسسة اتجاه البيئة، ويتم قياس ذلك من خلال عدت مؤشرات على غرار بطاقة الأداء المتوازن المستدام ذات البعد البيئي ونظام الإدارة البيئية الإيزو 14000و14001 الذي يتضمن السياسة والخطة البيئية التي تضعها المؤسسة للمحافظة على البيئة ومتطلبات تنفيذها وإجراءات الفحص والعمل التصحيحي أثناء تنفيذ السياسة البيئية، والقيام بمراجعة لنظام الإدارة البيئية بالمؤسسة لضمان التلاؤم المستمر وكفاية هذا النظام.

الفصل الثالث: مساهمة تطبيق قواعد الحوكمة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية.

المبحث الأول: دور مبادئ حوكمة المؤسسات في تحسين الأداء.

المبحث الثاني: دور مجلس الادارة كآلية رقابية داخلية للحوكمة في تحسين الأداء.

المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي كآلية رقابية داخلية للحوكمة في تحسين الأداء.

المبحث الرابع: دور تطبيق الآليات الخارجية لحوكمة المؤسسات في تحسين الأداء.

تمهيد

يرتكز تطبيق الحوكمة بالمؤسسات الاقتصادية على مجموعة من المبادئ والآليات التي يضمن التنسيق والتطبيق الفعال لها في ضمان إرساء حوكمة سليمة تحقق حسن الإدارة والرقابة على المؤسسات، وفي هذا الإطار سيتم التطرق في هذا الفصل إلى مساهمة تطبيق مبادئ وآليات الحوكمة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية وذلك من خلال أربعة مباحث، خصص المبحث الأول لعرض مبادئ الحوكمة وفقا لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

أما المبحث الثاني سيتم فيه التطرق إلى مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة في إطار حوكمة المؤسسات وأثر ذلك على تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية.

في حين سيتم التطرق في المبحث الثالث إلى سبل تفعيل وظيفة التدقيق الداخلي كآلية رقابية داخلية للحوكمة وأثر ذلك على تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية.

وفي المبحث الرابع سيتم التطرق إلى الآليات الخارجية للرقابة والمتمثلة في التدقيق الخارجي؛ السوق المالي؛ والهيئات الخارجية الداعمة للحوكمة.

المبحث الأول: دور مبادئ حوكمة المؤسسات في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية

تعتبر مبادئ حوكمة المؤسسات الاطار المرجعي الذي حددته المنظمات الدولية على غرار منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، والذي يتم من خلاله قياس مدى قدرة المؤسسات على مسايرة مفاهيم الحوكمة لضمان حسن الإدارة والرقابة على هياكلها. وفي هذا الإطار سيتم التطرق إلى مدخل لمبادئ حوكمة المؤسسات؛ مع التركيز على مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة المؤسسات ومساهمة تطبيق هذه المبادئ في حسين الأداء.

المطلب الأول: مدخل لمبادئ حوكمة المؤسسات: يقصد بمبادئ حوكمة المؤسسات مجموعة من المعايير السلوكية والأخلاقية التي تنظم عمل مجلس الادارة والادارة التنفيذية والموظفين بشكل عام في المؤسسات، وتهدف إلى تحقيق توازن بين مصالح الأطراف المختلفة، وتتميز بعدم الالزام القانوني بها. وقد صدرت العديد من المبادئ والقواعد من جهات دولية، فقد اهتمت العديد من الهيئات والمنظمات الدولية بإصدار مبادئ لحوكمة المؤسسات، وذلك بغرض وضع أساس لتطبيق حوكمة جيدة، فمن بين الهيئات والمنظمات التي أصدرت مبادئ حوكمة المؤسسات نجد منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية؛ صندوق النقد الدولي والبنك الدولي من خلال البرنامج المشترك لهما بخصوص تقارير الالتزام بالمعايير والمواثيق؛ بورصة نيويورك؛ بورصة ناسداك؛ معهد المدققين الداخليين؛ معهد التمويل الدولي؛ معهد المديرين بجنوب إفريقيا والمملكة المتحدة، وتعتبر مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية من أكثر المبادئ انتشارا وقبولا على المستوى الدولي، وهي من المحاولات الرائدة في وضع إطار عام لمبادئ حوكمة المؤسسات[1].

المطلب الثاني: مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة المؤسسات: أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مجموعة من المبادئ الرئيسية لإرساء الحوكمة في المؤسسات والاقتصاديات، حيث تم صياغة خمسة مبادئ في سنة 1999، وتم تعديلها في سنة 2004 من خلال إضافة مبدأ جديد يتمثل في " وجود إطار فعال للحوكمة". إلا أنه من أجل مواكبة هذه المبادئ لمختلف التطورات في مختلف المجالات الاقتصادية تم تعديل هذه المبادئ في سبتمبر 2015 خلال اجتماع العشرين(G20) لوزراء مالية مجموعة ال20 ومحافظي البنوك المركزية في 4و5سبتمبر عام 2015 بأنقرة وتم صياغة ستة(6) مبادئ على النحو التالي[2]:

1. ضمان الأسس من أجل وجود إطار فعال لحوكمت المؤسسات؛
2. ضمان حقوق المساهمين والمعاملة العادلة لهم؛

[1] عصمت أنور صحصاح، اتجاهات حديثة في المراجعة وحوكمة البنوك، دار النشر للجامعات، القاهرة، 2012 ، ص ص34- 52.

[2] Organization for Economic Co-operation and Development, Principles of Corporate Governance, September 2015,p7.

3. المستثمرون المؤسسون، الأسواق المالية و الوسطاء الآخرون؛
4. دور أصحاب المصالح في حوكمة المؤسسات؛
5. الافصاح والشفافية؛
6. مسؤوليات مجلس الإدارة.

وفيما يلي شرح كل مبدأ من مبادئ حوكمة المؤسسات[1]:

1-ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة المؤسسات: ينبغي أن يشجع إطار حوكمة المؤسسات على شفافية وكفاءة الأسواق، وأن يكون متوافقا مع أحكام القانون، وأن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية. حيث يتم صياغة هذه المبادئ في شكل مجموعة من القواعد والمعايير الاختيارية، التي ليس لها صفة الإلزام القانوني أو اللوائح التنظيمية. وتتأثر ممارسات ومتطلبات حوكمة المؤسسات عادة بمجموعة قوانين المؤسسات وسوق الأوراق المالية، الضرائب، معايير المحاسبة والتدقيق. كما يتضمن هذا المبدأ النقاط التالية[2]:

- ينبغي أن يتم وضع إطار حوكمة المؤسسات بهدف أن يكون ذا تأثير على الأداء الاقتصادي الشامل، ونزاهة الأسواق، والحوافز التي يخلقها للمشاركين في السوق، وتشجيع قيام أسواق تتميز بالشفافية والفعالية؛
- ينبغي أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر في ممارسات حوكمة المؤسسات في نطاق اختصاص تشريعي ما، متوافقة مع حكم القانون، وذا شفافية، وقابلة للتنفيذ؛
- ينبغي أن يكون توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات، في نطاق اختصاص تشريعي ما، محددا بشكل واضح مع ضمان خدمة المصلحة العامة؛
- ينبغي أن تكون لدى الجهات الإشرافية والتنظيمية السلطة، والنزاهة والموارد للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة وموضوعية، فضلا عن أحكامها وقراراتها ينبغي أن تكون في الوقت المناسب وشفافة مع توفير الشرح التام لها.

2- حقوق المساهمين والمعاملة العادلة لهم: ينبغي في إطار حوكمة المؤسسات أن يتم توفير الحماية للمساهمين، وأن يسهل لهم ممارسة حقوقهم، وذلك من خلال:

- طرق مضمونة لتسجيل الملكية؛

[1] – عصمت أنور صحصاح، اتجاهات حديثة في المراجعة وحوكمة البنوك، مرجع سابق، ص ص 36-38؛
– مركز المشروعات الدولية الخاصة، مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات، 2004، ص ص 10-19.
- Organization for Economic Co-operation and Development, Principles of Corporate Governance, September 2015,p7.

[2] مركز المشروعات الدولية الخاصة، مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات، 2004، ص10.

- بيع أو تداول الأسهم؛
- الحصول على المعلومات المهمة المتعلقة بنشاط المؤسسة بشكل منتظم، وفي الوقت المناسب؛
- المشاركة في اجتماعات الجمعية العامة؛
- انتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة؛
- ضمانات لتوزيع الأرباح.

وينبغي في إطار حوكمة المؤسسات أن يتم ضمان معاملة متساوية لكافة المساهمين، بما في ذلك مساهمي الأقلية والمساهمين الأجانب، وينبغي أن تتاح الفرصة لكافة المساهمين للحصول على تعويض فعال عند انتهاك حقوقهم، وذلك من خلال نظام وإجراءات داخل المؤسسة، يضمن حماية حقوق جميع المساهمين في التصويت، سواء أكانوا موجودين في بلد المؤسسة أو خارجها، كما يجب وجود نظام قانوني وتشريعي يضمن للمساهمين حقهم في اتخاذ الإجراءات القانونية والإدارية ضد مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.

كما ينبغي أن يكون للمساهمين الحق في المشاركة الفعالة والتصويت في الجمعية العامة للمساهمين، وأن يحاطوا علما بالقواعد التي تحكم اجتماعات الجمعية العمومية للمساهمين بما في ذلك إجراءات التصويت، وأن يحصلوا على المعلومات الكافية عن القرارات التي تخص أي تغييرات أساسية في المؤسسة مثل: تعديل النظام الأساسي، أو عقد التأسيس أو ما يماثلها من المستندات الحاكمة للمؤسسة، أو الترخيص بإصدار أسهم إضافية، أو العمليات الاستثنائية، بما في ذلك تحويل كل الأصول، بما يؤدي في الواقع إلى بيع المؤسسة[1].

3- المستثمرون المؤسسون، الأسواق المالية و الوسطاء الآخرون: ينبغي في إطار حوكمة المؤسسات الالتزام بالنقاط التالية[2]:

- يجب على إطار حوكمة المؤسسات أن يعطي تحفيزات فعالة فيما يخص سلسلة الاستثمارات وكذا فيما يخص الأسواق المالية للعمل بطريقة تساهم في حوكمة مؤسسات جيدة؛
- المستثمرون التأسيسيون الموثوق بهم يجب أن يفصحوا عن حوكمة المؤسسات وسياسات التصويت فيما يخص استثماراتهم بما في ذلك الاجراءات المتخذة في قرارات استخدام حقوق التصويت؛
- الانتخاب(التصويت) يجب أن يتم من قبل الأمناء أو المرشحين، وهذا من أجل مصلحة مالك الأسهم؛
- المستثمرون التأسيسيون الموثوق بهم يجب أن يفصحوا عن كيفية إدارة نزاعات المصلحة والتي قد تؤثر على ممارسة حقوق الملكية الأساسية فيما يخص استثماراتهم؛

[1] مركز المشروعات الدولية الخاصة، مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات، 2004، ص11.

[2] Organization for Economic Co-operation and Development, Principles of Corporate Governance, September 2015,p-pp31-35.

- يلزم إطار حوكمة المؤسسات كل من وكالات الاستشارة، المحللون، الوسطاء، وكالات التصنيف وكل من يزود المؤسسة بتحاليل أو استشارات تتعلق بقرارات المستثمرين بالإفصاح وتخفيف من حدة صراعات المصلحة التي قد تضر بنزاهة تحليلهم أو استشارتهم؛
- المتاجرة الداخلية والتلاعب بالسوق يجب منعها وتعزيز تطبيق القواعد؛
- فيما يخص المؤسسات المسجلة، القواعد والقوانين المطبقة لحوكمة المؤسسات يجب الافصاح عنها بوضوح؛
- الأسواق المالية يجب أن توفر كشفا للأسعار بفعالية وعدالة كوسيلة للمساعدة في تعزيز حوكمة مؤسسات فعالة.

4- دور أصحاب المصالح في حوكمة المؤسسات: ينبغي في إطار حوكمة المؤسسات أن يتم الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح، التي ينشئها القانون، أو تنشأ نتيجة لاتفاقات متبادلة، وأن يعمل على تشجيع التعاون النشط بين المؤسسات وأصحاب المصالح، في خلق الثروة وفرص العمل واستدامة المنشآت السلمية ماليا، حيث تعتمد الدرجة التي يشارك بها أصحاب المصالح في حوكمة المؤسسات على القوانين والممارسات العملية، التي قد تختلف من مؤسسة إلى أخرى، ومن دولة إلى أخرى، لذلك يجب أن يضمن وصول أصحاب المصالح إلى أحد الأشخاص المستقلين في مجلس الإدارة "أحد أعضاء لجنة التدقيق"، للإبلاغ عن أي تجاوزات أو مخالفات أو شكاوى عن أي ممارسة غير أخلاقية أو غير قانونية.كما يتضمن هذا المبدأ مالي[1]:

– عندما يكفل القانون حماية المصلحة، ينبغي أن تكون لأصحاب المصلحة فرصة الحصول على تعويض فعال مقابل انتهاك حقوقهم؛

– عندما يشارك أصحاب المصالح في عملية حوكمة المؤسسات، ينبغي السماح لهم بالحصول على المعلومات ذات الصلة، وبالقدر الكافي، والتي يمكن الاعتماد عليها في الوقت المناسب وعلى أساس منتظم؛ – ينبغي السماح بوضع آليات لتعزيز الأداء من أجل مشاركة العاملين.

5- الافصاح والشفافية: ينبغي في إطار حوكمة المؤسسات أن يتم ضمان القيام بالإفصاح السليم والصحيح في الوقت المناسب عن كافة الموضوعات المهمة المتعلقة بالمؤسسة بما في ذلك المركز المالي والأداء، وحقوق الملكية وحوكمة المؤسسات، حيث يعتبر وجود نظام إفصاح قوي وتشجيع الشفافية الحقيقية، أحد الملامح المحورية لتحقيق الاشراف على عمل المؤسسات، ويمكن أن يكون أداة قوية للتأثير على سلوك الادارة وحماية المستثمرين، ويساعد أيضا في فهم الجمهور لهيكل ونواحي نشاط المؤسسة، وسياسات المؤسسة، فيما يتعلق بالمعايير الأخلاقية والبيئية.

[1] مركز المشروعات الدولية الخاصة، مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات، 2004، ص14.

ويعتبر مبدأ الافصاح والشفافية ركيزة هامة من ركائز نظام حوكمة المؤسسات لأنه يمكن إدارة المؤسسة والأطراف الأخرى ذات العلاقة من تحقيق الفائدة القصوى من البيانات المالية المنشورة في اتخاذ القرارات ويتمثل هذا المبدأ في توفير المؤسسة إفصاحات طوعية أو اختيارية إضافة إلى الافصاح الإجباري أو الإلزامي[1].

كما ينبغي أن يتضمن الافصاح، ولا يقتصر على النقاط التالية: النتائج المالية ونتائج عمليات المؤسسة؛ وأهداف المؤسسة والملكيات الكبرى للأسهم وحقوق التصويت؛ والعمليات المتصلة بأطراف من المؤسسة؛ وعوامل المخاطرة المتوقعة؛ والموضوعات الخاصة بالعاملين وأصحاب المصالح الآخرين؛ وهياكل وسياسات الحوكمة وبصفة خاصة ما يحتويه أي نظام أو سياسة لحوكمة المؤسسة والعمليات التي يتم تنفيذها بموجبها؛ وسياسة مكافأة أعضاء مجلس الادارة والتنفيذيين الرئيسيين، والمعلومات عن أعضاء مجلس الادارة، بما في ذلك مؤهلاتهم، وعملية الاختيار، والمديرين الآخرين في المؤسسة[2]. كما يجب الافصاح عن رواتب كبار المسؤولين وإعداد وتدقيق المعلومات والافصاح عنها بأسلوب يتفق والمعايير المحاسبية والمالية المتعارف عليها[3].

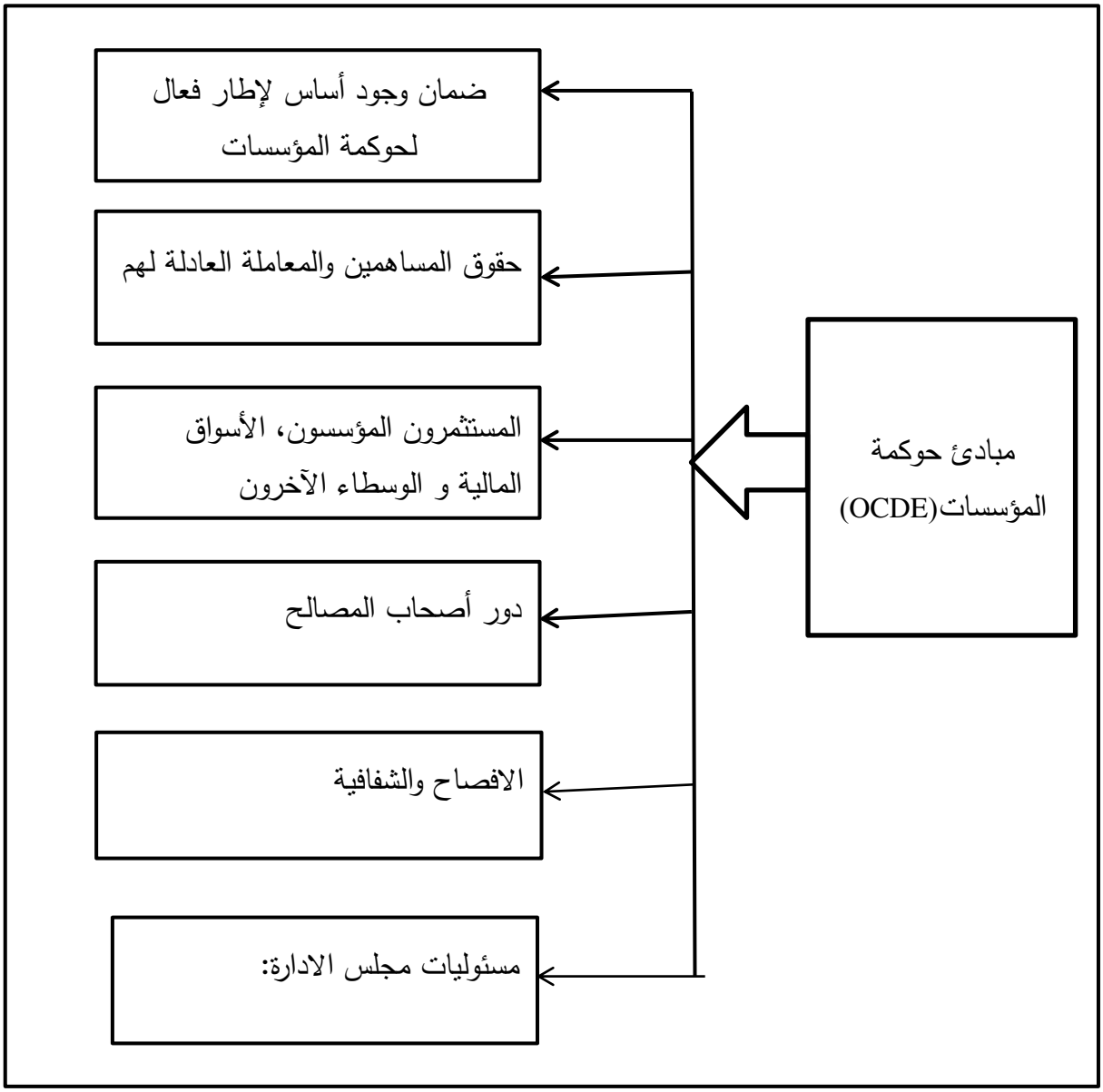
6- مسئوليات مجلس الادارة: ينبغي في إطار حوكمة المؤسسات أن يتم ضمان التوجيه والارشاد الاستراتيجي للمؤسسة، والرقابة الفعالة لمجلس الادارة على إدارة تلك المبادئ التنفيذية للمؤسسة، ومحاسبة مجلس الإدارة عن مسئوليته أمام الجمعية العامة والمساهمين، وتعتبر عملية وضع السياسات والاشراف على النظم المختلفة(الرقابة، إدارة المخاطر، الحوكمة)، إحدى المسئوليات المهمة لمجلس الإدارة. كما يجب وضع معايير أداء لقياس سلوك مجلس الادارة والادارة التنفيذية وتقييم التقدير والحكم الشخصي لهم، عند التعامل مع المجموعات المختلفة من أصحاب المصالح. ووضع نظام مكتوب لتعارض المصالح في المؤسسة. ويوضح الشكل التالي هذه المبادئ:

[1] ايمان أحمد الهنيني وساري يوسف حيمور، مدى التزام المصارف الاسلامية الأردنية بمبادئ الحاكمية المؤسسية، مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد الحادي والعشرون، العدد الثاني، يونيو 2013، ص222.

[2] مركز المشروعات الدولية الخاصة، مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات، 2004، ص15.

[3] عبد المجيد قدي، إمكانية تطبيق منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بخصوص حوكمة الشركات في البلاد العربية: الجزائر نموذجا، ص2.

الشكل رقم 3-1: مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة المؤسسات



المصدر: عصمت أنور صحصاح، اتجاهات حديثة في المراجعة وحوكمة البنوك، دار النشر لجامعات، القاهرة، 2014، ص39، بتصرف.

يوضح الشكل رقم 3-1 المبادئ الستة(6) لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة المؤسسات وفقا لآخر التعديلات التي أقرها اجتماع العشرين(G20) بأنقرة في سبتمبر 2015.

المطلب الثالث: مساهمة تطبيق وتفعيل مبادئ الحوكمة في تحسين الأداء: تعمل الحوكمة على حسن إدارة المؤسسات، خاصة فيما يتصل بعمليات التخطيط، أو التنظيم، أو التوجيه، أو المتابعة، ومن ثم تزداد الكفاءة الإدارية للمؤسسات، سواء فيما يتصل ب[1]:

- تحديد الأهداف الخاصة بكل نشاط؛
- تحديد البرامج التنفيذية اللازمة لتحقيق هذه الأهداف؛
- حشد الموارد والإمكانيات الكفيلة بتنفيذ هذه الأهداف؛
- القيام بالعمليات التنفيذية المطلوبة لتحقيق الأهداف؛
- متابعة ما تم تنفيذه بالفعل من أجل الإصلاح وتحسين الأداء والارتقاء به جودة ومعدل وإنجاز.

ويساعد تطبيق قواعد الحوكمة على خلق بيئة عمل سليمة تعين المؤسسة على تحقيق أداء أفضل مع توافر الإدارة الجيدة، ولذا تكون القيمة الاقتصادية للمؤسسة أكبر وأفضل، بالإضافة إلى أن الحوكمة الرشيدة تساعد المؤسسات على الوصول إلى أسواق المال والحصول على التمويل اللازم بتكلفة أقل مما يعينها على التوسع في نشاطها، وتقليل المخاطر، وبناء الثقة مع أصحاب المصالح[2].

كما أن الالتزام بتطبيق حوكمة المؤسسات ينعكس بشكل جيد على أداء المؤسسات الاقتصادية بأبعاده التشغيلية والمالية، وكذلك على المقاييس المختلفة المستخدمة، أي أن تطبيق الحوكمة يساعد على ايجاد مفهوم ومقاييس شاملة لأداء المؤسسة الاقتصادية مما يدعم من قدراتها على الاستمرار والنمو ويحقق مصالح الفئات المختلفة المتعاملة معها، خاصة وأن مفهوم حوكمة المؤسسات يحمل في مضمونه بعدين أساسيين هما: الالتزام بالمتطلبات القانونية والادارية وغيرها، والأداء بما يحمله من استغلال للفرص المتاحة للارتقاء بالمؤسسة الاقتصادية ككل[3].

كما تعتبر حوكمة المؤسسات آلية جديدة فعالة لإدارة المؤسسات، كما ثبت في الكثير من الدراسات المتعلقة بقواعد وأسس التسيير المؤسساتي، والتي خلص أغلبها إلى أن حوكمة المؤسسات مفتاح أساسي وضروري لرفع وتحسين الأداء المؤسسي للمؤسسات، حيث أصبحت حوكمة المؤسسات مفتاحا فعالا لمجموعة من المشاكل التنظيمية والتشغيلية لتضارب المصالح على المستوى الداخلي والخارجي للمؤسسات[4].

---

[1] محسن أحمد الخضيري، حوكمة الشركات، الطبعة الأولى، مجموعة النيل العربية، القاهرة، 2005، ص157.

[2] هيئة السوق المالية، حوكمة الشركات، المملكة العربية السعودية، نشرية خاصة، ص ص6،5.

[3] محمد أحمد إبراهيم خليل، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأورق المالية– دراسة نظرية تطبيقية، ص14.

[4] مناد علي، دور حوكمة الشركات في الأداء المؤسسي، مرجع سابق، ص 271.

وتكمن أهمية الحوكمة الجيدة في ارتباطها بالأداء المالي للمؤسسات وذلك من خلال:

– أن حوكمة المؤسسات هي انعكاس لنوع الإدارة، فالمؤسسات ذات الحوكمة الجيدة تصبح أكثر جذبا للمستثمرين مما يعني زيادة إمكانية الدخول لأسواق رأس المال، ووفرة الائتمان وانخفاض تكلفة التمويل لكل من الدين وحق الملكية من خلال ما تمثله المؤسسة ذات الحوكمة الجيدة من خبرة كافية في خفض التكلفة المرجحة لرأس المال ورفع قيمتها السوقية وخفض مخاطرها وزيادة قدرتها التنافسية ومواجهتها لفساد وهروب رأس المال[1]؛

– أن المستثمرين ليسوا محصورين أو محدودين بأسواق معينة ويمكن أن يتجنبوا الأسهم والأسواق التي تضعف بها الحوكمة، فهم أكثر اهتماما بالاستثمار في مؤسسات تتمتع بالمستوى المقبول من معايير الحوكمة لتصبح حوكمة المؤسسات بحد ذاتها معيارا استثماريا، فقد أصبح المستثمرون يطالبون بمستويات أكثر فاعلية للحوكمة، وأصبح على المؤسسات أن توفر المستويات وإلا أصبحت أسواقها ليست ذات موضوع للمستثمرين[2].

وأشار الكثير من المحللين الماليين إلى أن غياب الافصاح والمساءلة ساهم بشكل كبير في الضعف المالي واختلال في هياكل التمويل على مستوى المؤسسات، وعلى المستوى الوطني في كثير من الأزمات المالية، إضافة إلى انتشار حالات الفساد المالي والإداري، وهو ما يدل على وجود ارتباط بين الافصاح والشافية وعمليات التمويل؛ والأزمات المالية؛ والفساد الإداري والمالي[3].

المبحث الثاني: دور مجلس الادارة كآلية رقابية داخلية للحوكمة في تحسين الأداء

يعتبر مجلس الإدارة أهم مبدأ أو آلية لتطبيق مفهوم حوكمة المؤسسات نظرا لارتباط مسؤولياته بمختلف المبادئ والآليات الأخرى لحوكمة المؤسسات، حيث يتوقف تطبيق مبادئ وآليات الحوكمة على مدى تطبيق وتفعيل مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة، وفي هذا الإطار سيتم التطرق إلى مدخل لمجلس الإدارة ومختلف اللجان المنبثقة عنه، بالإضافة إلى دور مجلس الإدارة في تعزيز حوكمة المؤسسات، كما سيتم التطرق إلى مساهمة تطبيق وتفعيل مهام مجلس الإدارة في إطار حوكمة المؤسسات في تحسين الأداء.

المطلب الأول: مدخل إلى مجلس الإدارة: إن مجلس الإدارة الجيد يضمن للمستثمرين في المؤسسة بأن رأس المال الذي تم استثماره يجري استخدامه من جانب مديري المؤسسة بطريقة رشيدة ويستخدم لتحسين الأداء الاقتصادي للمؤسسة، وذلك عن طريق مهمة المجلس الرقابية، وهو ما يؤدي بدوره إلى زيادة قيمة المؤسسة

[1] عدنان عبد المجيد عبد الرحمان قباجه، مرجع سابق، ص3.

[2] نفس المرجع، ص ص3–4 .

[3] فروم محمد الصالح، الحوكمة والأداء المالي للمؤسسات، مرجع سابق، ص190.

بصفة خاصة والرفاهية الاجتماعية بصفة عامة، كما يضمن لهم عدم الضياع في حالة إساءة استخدامه من قبل المديرين التنفيذيين[1].

أولا: مفهوم مجلس الإدارة: يعتبر مجلس الإدارة السلطة العليا في المؤسسة، له واسع الصلاحيات والسلطات في عملية التسيير واتخاذ القرارات في كل المجالات، كما أنه الممثل القانوني لمصلح رأس المال ومسؤول عن رعاية جميع مصالح المساهمين دون اختلاف أنواعهم ووجودهم أو نسب مشاركتهم، يتولى إدارة المؤسسة بناءا على تفويض من الجمعية العامة كما يعمل على تحقيق الصالح العام[2].

كما يعتبر مجلس الإدارة الهيئة العليا التي تسير المؤسسة وتراقبها ويتم اختياره من مجموعات مختلفة من المساهمين، وهو مسؤول عن مراقبة وتنفيذ أهداف المؤسسة كما حددتها الجمعية العامة السنوية، ويتكون من أعضاء تنفيذيين وغير تنفيذيين يخضعون للمساءلة من جانب المساهمين عن إدارتها كما يعتبر المجلس مسؤولا أمام المساهمين، ووكيل عنهم، وبالتالي كل أحكام الوكالة في القانون المدني تسري على مجلس الإدارة، كما أنه مسؤول مسؤولية جنائية عن أي تحريف أو تزوير في المعلومات الخاصة بالمؤسسة. يتولى المجلس تعيين رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب(المدير العام)، كما يتوى مهام إدارة المؤسسة للمدة التي ينص عليها نظامه الأساسي[3].

لقد وصف Monks & Minow مجلس الإدارة على أنه الرابط بين الأشخاص الذين يوفرون رأس المال والأشخاص الذين يستخدمونه لخلق قيمة للمؤسسة، كما أشارا إلى دور مجلس الإدارة بالآتي[4]:

- مراجعة الاستراتيجيات الرئيسية للمؤسسة والمصادقة عليها؛
- مراقبة أعمال المدير التنفيذي؛
- الاشراف على تنفيذ وتطوير استراتيجية المؤسسة؛
- مراقبة المخاطر واجراءات الرقابة الداخلية؛
- مراقبة الأنشطة وكافة العمليات لضمان عدالة المعاملة بين كافة الأطراف ذات الصلة بنشاط المؤسسة.

[1] محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، مرجع سابق، ص95.

[2] أونان بومدين، دور نظم المعلومات في تفعيل أداء مجلس الإدارة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة تلمسان–الجزائر، 2011، ص81.

[3] عمر علي عبد الصمد، نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء التجارب الدولية– دراسة نظرية تطبيقية، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة الجزائر03، 2013، ص120.

[4] شاكر البلداوي، خليل الرفاعي، محمود البياتي، إدارة المخاطر في ظل التحكم المؤسسي، المؤتمر العلمي الثالث" إدارة منظمات الأعمال: التحديات العالمية المعاصرة"، أيام27–29 نيسان 2009، ص6.

ثانيا: خصائص مجلس الإدارة: سيتم التطرق إلى أعضاء مجلس الإدارة، والمهارات والخبرات اللازمة لدى الأعضاء، بالإضافة إلى استقلالية وحجم مجلس الإدارة، وتقارير اجتماعاته، وتقييم مجلس الإدارة ومكافأة أعضائه.

1-أعضاء مجلس الإدارة: يتكون مجلس الإدارة من أعضاء تنفيذيين وأعضاء غير تنفيذيين حيث تختلف نسبة تمثيل كل فئة في المجلس حسب اختلاف القوانين المنظمة لكل نوع من المؤسسات وحسب اختلاف كل بلد.

1-1-الأعضاء التنفيذيين: العضو التنفيذي هو العضو الذي يشغل منصب تنفيذي بالمؤسسة، مثل المدير التنفيذي للمؤسسة أو العضو المنتدب ورؤساء القطاعات . وترجع أهمية وجود الأعضاء التنفيذيين بمجلس الإدارة لمالهم من دراية كاملة بالمؤسسة وبالمشاكل والمخاطر التي تواجهها وبالفرص الاستثمارية التي يمكن للمؤسسة الدخول فيها، ووجودهم مع باقي الأعضاء يمثل إضافة لفعالية الأداء. مع مراعاة أن نسبة تمثيل الأعضاء التنفيذيين بالمجلس يجب ألا تتعدى الثلث[1].

حيث يبدي المساهمون والسوق المالي والصحافة اهتماما خاصا بالمديرين التنفيذيين أكثر من باقي أعضاء مجلس الإدارة. ويتمتع المدير التنفيذي بمساندة كل المديرين وبالرغم من وجود لجنة خاصة بالتعيينات تابعة لمجلس الإدارة إلا أن المدير التنفيذي هو الذي يختار هؤلاء المديرين في الواقع العملي. كما أن هناك علاقة بينهم وهي علاقة الرئيس بالمرؤوسين. وقد ساعدت سيطرة المدير التنفيذي كعضو في مجلس الإدارة على تعزيز الإدراك العام لأهمية وظيفته[2]. وهذا ما يبرز أهمية وجود أعضاء تنفيذيين داخل مجلس الإدارة لتزويد المجلس بالمعلومات التي تمكنه من ممارسة مهامه.

1-2-الأعضاء غير التنفيذيين: العضو غير التنفيذي يعرف على أنه العضو الذي لا يشتغل منصب تنفيذي بالمؤسسة، ولا يكون متفرغا لإدارة المؤسسة. أو لا يتقاضى راتبا شهريا أو سنويا منها. كما أن العضو غير التنفيذي عن طريق علاقته بالمؤسسة يمكن أن يكون عضو مستقل أو غير مستقل[3].

1-3-الأعضاء المستقلين: عرفت الهيئات والمنظمات العلمية الدولية والعديد من لوائح حوكمة المؤسسات بالعديد من الدول العربية، عضو مجلس الإدارة المستقل بأنه عضو المجلس الذي يتمتع بالاستقلالية التامة[4].

[1] محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2008، ص37.

[2] محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، مرجع سابق، ص105.

[3] محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، مرجع سابق، ص37.

[4] نفس المرجع، نفس الصفحة.

وقد ذكر(Scott) شروط العضو المستقل وهي كما حددتها Blue Ribbon Commission في تقريرها عام 2000على النحو التالي[1]:

– ألا يكون موظفا أو عاملا لدى أي طرف من الأطراف المرتبطة بالمؤسسة أو بأي مؤسسة من مجموعتها خلال آخر 5سنوات؛

– ألا يكون له صلة قرابة من الدرجة الأولى مع أي موظف من موظفي المؤسسة؛

– ألا يكون ممن يزودون المؤسسة بخدمات أو بضائع؛

– ألا يتلقى أي تعويضات ومكافآت من المؤسسة إلا رسومه ومكافآته كعضو مستقل في المجلس.

ونظرا لأهمية الدور الذي يلعبه أعضاء مجلس الإدارة المستقلين في تكوين مجلس إدارة فعال، ذكرت مبادئ حوكمة الشركات أن لا يقل عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين عن عضوين، أو ثلث أعضاء المجلس، ومن ناحية أخرى أكدت تلك المبادئ على ضرورة أن يكون غالبية أعضاء المجلس من الأعضاء غير التنفيذيين، وفي هذا الشأن نجد أن العديد من دول العالم والتي سبقت الدول العربية في التطبيق لقواعد حوكمة الشركات، ركزت على دور الأعضاء غير التنفيذيين في المجلس كشرط أساسي للوصول إلى تكوين مجلس إدارة فعال، مما لهم من دور رقابي هام على باقي أعضاء المجلس التنفيذي، وأن شرط الغالبية هنا يهدف إلى تدعيم وزيادة سلطاتهم الإشرافية على باقي الأعضاء التنفيذيين[2].

وقد أوضحت لجنةCadbury أنه " تعتقد اللجنة أن أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين ذو مكانة ومنزلة خاصة، ومع الأخذ في الاعتبار المساهمات المتميزة التي يقدمونها، يجب أن يتم اختيار الأعضاء غير التنفيذيين بنفس الاهتمام الذي يتم به اختيار التنفيذيين في المناصب العليا"[3].

كما أكدت مبادئ الحوكمة على أنه يحظر الجمع بين منصب رئيس مجلس الإدارة وأي منصب تنفيذي بالمؤسسة مثل منصب العضو المنتدب أو الرئيس التنفيذي أو المدير العام. وذلك لتعارض المهام التي يقوم بها كلا منهما ، فدور رئيس مجلس الإدارة هو دور إشرافي ورقابي، أما دور العضو المنتدب أو الرئيس التنفيذي أو المدير العام هو دور تنفيذي من الدرجة الأولى، وعلى هذا فإن جمع الوظيفة الإشرافية مع الوظيفة التنفيذية في شخص واحد، سوف يؤدي إلى الشك في فعالية المجلس[4].

---

[1] مناد علي، دور حوكمة الشركات في الأداء المؤسسي– دراسة قياسية لحالة المؤسسات المساهمة بالجزائر، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة تلمسان، 2014، ص ص116، 117.

[2] محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، مرجع سابق، ص38.

[3] نفس المرجع، ص48.

[4] نفس المرجع، ص39.

2- المهارات والخبرات اللازمة في عضو مجلس الإدارة: يجب أن تتوفر في عضو مجلس الإدارة المهارات والخبرات الشخصية المناسبة التي تساعده في تعظيم المصالح الطويلة الأجل لمساهمي المؤسسة وأصحاب المصالح. ويجب أن تعكس عضوية المجلس توازن في المهارات والخبرات والدراية المناسبة بطبيعة الصناعة وبيئة الأعمال التي تعمل بها المؤسسة. حيث أن توفر المهارات والخبرات اللازمة لدى أعضاء مجلس الإدارة يعتبر شرط أساسي لضمان فعالية المجلس في أداء وظائفه[1]. وفي هذا الإطار أصدرت مؤسسة التمويل الدولية مجموعة من الإرشادات المتعلقة بالمهارات والخبرات التي يجب أن تتوافر في عضو مجلس الإدارة، حيث أكدت على أنه يجب أن يتوافر في العضو مجموعة من الخصائص الشخصية بالإضافة إلى المهارات والخبرات التي تمكنه من أداء دوره بفعالية على النحو التالي[2]:

-الخصائص الشخصية: القيادة، الأمانة والاستقامة، المسؤولية، الرشد والإدراك، السلوك الأخلاقي.

-المهارات والخبرات: خبرة في مجال عمل أو صناعة المؤسسة، لديه خبرات خاصة(المحاسبة والتمويل، إدارة المخاطر والرقابة المالية، الادارة الاستراتيجية).

كما يجب أن يتوفر لدى الأعضاء بعد النظر، المنظور الاستراتيجي، التصور الإداري الجيد، القدرة على الإدارة والاشراف، الإحاطة بالجوانب القانونية والمالية، ومعرفة بأعمال المؤسسة ونشاطاتها بصفة خاصة. وتحدد المؤسسة كافة المؤهلات والخبرات والمهارات الواجب توافرها في الأعضاء مجلس الإدارة، كما تفصح عن مدى توافر المعايير المعتمدة في الأعضاء الحاليين والجدد في التقرير السنوي[3].

3-استقلالية وحجم مجلس الإدارة.

3-1- حجم مجلس الإدارة: لقد تباينت الدراسات حول حجم مجلس الإدارة، حيث أشار Jencen,michael سنة1993 إلى أن مجلس الإدارة الأكبر حجما يكون أقل فعالية[4]. في حين توصل Adjaoud, et al سنة2007إلى أن انخفاض حجم مجلس الإدارة وتجنب العدد الكبير للإداريين يزيد من فعالية دوره كأداة رقابية، فالمجلس الذي يتكون من عدد كبير من الإداريين يعزز من سيطرة المسير ويزيد من الصراعات في المؤسسة[5].

[1] محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، ص ص55-56.

[2] نفس المرجع، ص 57.

[3] نفس المرجع، ص 56.

[4] مناد علي، دور حوكمة الشركات في الأداء المؤسسي، مرجع سابق، ص140.

[5] حمادي نبيل، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية-دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر3، 2012، ص92.

ومن جهة أخرى فقد توصلت دراسة ل Dalton,D,R سنة1999 إلى وجود علاقة طردية بين حجم مجلس الإدارة والأداء المال، أي أن هناك علاقة بين حجم مجلس الإدارة وجودة الأرباح[1]. كما توصلت دراسة pearce, Zahra سنة1992 إلى أن الحجم الكبير للمجلس يعزز قدرته على الرقابة ويحسن من مصادر معلوماته، وبينت الدراسة أن المؤسسات التي لديها مجلس إدارة ذو حجم كبير يكون أداؤها أفضل[2].

ولقد أظهرت الدراسات أن حجم مجلس الإدارة يتأثر بعدة عوامل أبرزها[3]: استراتيجية المؤسسة؛ هيكل الملكية؛ محيط المؤسسة؛ سلطة المدير التنفيذي؛ الإداريين وحجم المؤسسة.

3-2-استقلالية مجلس الإدارة: يعتبر تحقيق الاستقلالية من القواعد الرئيسية لتطبيق الحوكمة، وقد ركزت الحوكمة على تحقيق استقلالية أعضاء مجلس الإدارة، والمدققين الخارجيين، ووجود لجان مجلس الإدارة مستقلة عن عمل الإدارة التنفيذية[4]. كما أكدت بعض الدراسات أمثال (Fama et Jensen, 1983)، (Johnson et al., 1996)، (Goodstein et al., 1994) أن تركيبة مجلس الإدارة تعزز من استقلاليته حيث يتجسد ذلك عندما يكون غالبية مجلس الإدارة من الأعضاء الخارجيين مقارنة بالأعضاء الداخليين وهذا ما يسمح بمراقبة والتحكم في تصرفات المسيرين[5]. في حيث خلصت دراسة (Bhagat et Black, 2000) إلى وجود نتائج متضاربة بشأن العلاقة المباشرة بين تكوين مجلس الإدارة والأداء المالي للمؤسسة[6].

كما يساهم هيكل السلطة داخل المجلس في تحديد درجة استقلاليته، بمعنى ما مدى وجود انفصال بين سلطات الرئيس التنفيذي(المسير) ورئيس مجلس الإدارة، فحسب (Fama et Jensen, 1983) يمكن تخفيض تكاليف الوكالة من خلال الفصل بين وظائف التسيير في المؤسسة وعملية الرقابة، لأن منح الرئيس التنفيذي الوظيفتين يزيد من إمكانية اتخاذه لقرارات في سبيل تحقيق أو حماية مصالحه الشخصية وحرمان المساهمين من تحقيق مصالحهم. وفي هذا الإطار وضح (Daily, Dalton, 1994) أن الجمع بين مهمة رئيس مجلس الإدارة ومهمة المدير العام تشكك في مدى استقلالية المجلس بقدر ما تمنحه دورا مؤثرا في توجيه المدير العام نحو خدمة المساهمين وأصحاب المصلحة[7].

---

[1] مناد علي، مرجع سابق، ص140.

[2] حمادي نبيل، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية، مرجع سابق، ص92.

[3] أونان بومدين، مرجع سابق، ص ص100،101.

[4] مناد علي، مرجع سابق، ص116.

[5] Ameur Boujenoui, Richard Bozec, Daniel Zeghal, Analyse de l'évolution desmécanismes de gouvernance d'entreprise dans les sociétés d'Étatau Canada, Finance Contrôle Stratégie – Volume 7, N° 2, juin 2004, p99.

[6] Ibid, pp 99,100.

[7] حمادي نبيل، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية، مرجع سابق، ص91.

4- تقرير واجتماعات مجلس الإدارة

4-1-اجتماعات مجلس الإدارة: يختلف تكرار الاجتماعات الرسمية لمجالس الإدارة، ويمثل الحد الأدنى للعدد الاجتماعات في الولايات المتحدة وإنجلترا أربعة اجتماعات للمجلس الرئيسي، وقد يجتمع أكثر من ذلك في العام وذلك حسب الظروف وطبيعة عمل المؤسسة. وإذا كان هناك هيكل من مجلسين كما في ألمانيا يكون اجتماع المجلس الإداري مرة واحدة على الأقل في كل شهرة، في حين يجتمع المجلس الاشرافي مرة كل ثلاثة أشهر[1]. وبصفة عامة يتم تحديد عدد الاجتماعات الرسمية بناءا على العوامل التالية[2]: حجم وتعقيد المؤسسات؛ كمية العمل التي عهدت إلى لجان المجلس؛ فترة وطول الاجتماعات ومهارة رئيس مجلس الإدارة.

وتهتم مبادئ الحوكمة الجيدة للمؤسسات بضرورة أن يحصل أعضاء مجلس الإدارة على المعلومات الكافية والمتعلقة بالموضوعات التي سوف يتم مناقشتها في الاجتماع بوقت كاف قبل الاجتماع، وبالطبع سوف تختلف تلك المعلومات من اجتماع لآخر ولكنها يجب أن تحتوي على[3]:

- محضر الاجتماع السابق وجدول أعمال الاجتماع القادم، حيث تعتبر هذه المحاضر وجدول الأعمال فرصة للأعضاء غير التنفيذيين للاطلاع على شؤون المؤسسة بين الاجتماعات؛
- قوائم مالية وعروض إدارية معينة إن وجدت، ويتم توفير القوائم المالية في شكل يعكس الممارسات المحاسبية المقبولة؛
- تقارير اللجان التابعة للمجلس إن وجدت.

4-2-تقرير مجلس الإدارة: يقدم مجلس الإدارة تقرير سنويا إلى الجمعية العامة السنوية، وذلك بغرض الافصاح والحصول على موافقة الجمعية العامة عليه، يتضمن التقرير عدة بنود منها: سياسة توزيع الأرباح، مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والتعاملات مع الأطراف ذات العلاقة. فهو رسالة سنوية من مجلس الإدارة للمساهمين والمستثمرين، حيث يعتبر التقرير أحد المصادر المهمة للمعلومات والبيانات التي يحتاجها المستثمرون للتعرف على أنواع النشاطات الرئيسية للمؤسسة وطبيعة استثماراتها وهيكلة إدارتها ومستوى أدائها خلال السنة المالية، كما يسمح هذا التقرير للمستثمر من بناء قراره الاستثماري[4].

---

[1] محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، مرجع سابق، ص ص111، 112.

[2] نفس المرجع، ص112.

[3] محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، مرجع سابق، ص ص43-44.

[4] تقرير(دليل) هيئة السوق المالية، كيف تقرأ تقرير مجلس إدارة الشركة المساهمة المدرجة، المملكة العربية السعودية، بدون سنة نشر، ص04، متاح على المواقع: cma.org.sa/Ar/Documents/IA/Booklet_15.pdf ، شوهد يوم 04مارس2016.

5-تقييم مجلس الإدارة ومكافأة أعضائه

5-1- تقييم مجلس الإدارة: لقد دعت حوكمة المؤسسات والأنظمة واللوائح والقوانين للممارسات المتميزة إلى ضرورة تقييم أداء مجلس الإدارة، ويكون ذلك من خلال تقييم أداء الرئيس التنفيذي(المدير العام) وتقييم أعضاء مجلس الإدارة مجتمعين ومنفردين. وتشير بعض الدراسات الحديثة حول تقييم أداء أعضاء مجلس الإدارة إلى أن هذا التقييم سيوثق العلاقة بين مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية، نظرا لما يؤكده من الصراحة بين الطرفين، خصوصا توازن القوى بين الرئيس التنفيذي(المدير العام) ومجلس الإدارة. كما أوضحت إحدى الدراسات لتقييم ألف مؤسسة وفق قائمة Fortune أن 69 بالمائة من هذه المؤسسات تجري تقييما للرئيس التنفيذي(المدير العام)، و25 بالمائة فقط لمجلس الإدارة، و16 بالمائة تجري تقييما فرديا لأعضاء مجلس الإدارة، حيث تضمنت عناصر التقييم المهام التالية: ماهي مسؤولياتهم كمجلس إدارة، وما هي أهدافهم السنوية، وما الذي تم تحقيقه من أهدافهم، وهل قاموا بمسؤولياتهم التي حددوها منذ البداية[1].

كما اقترح Naville Bane أحد خبراء إدارة الأعمال خمسة عناصر لتقييم أداء أعضاء مجلس الإدارة على النحو التالي[2]:

- الاستقلالية والحيادية والفكر الحر والشجاعة في طرح الآراء والأفكار مع الابتعاد عن تضارب المصالح؛
- التحضير الدائم للاجتماعات قبل الجلسات والدقة في طلب المعلومات وطرح الاستفسارات، والتشاور مع المدير العام؛
- طرح الأسئلة والاستفسار عن المعلومات وطلب الإيضاح للرغبة في التعلم والمشاركة الفاعلة؛
- المشاركة الفاعلة في اللجان الخاصة بمجلس الإدارة؛
- تقييم آراء ومقترحات وتوصيات بناءة وأفكار إبداعية مستقبلية لمصلحة المؤسسة.

5-2- مكافأة أعضاء مجلس الإدارة: يستفيد أعضاء مجلس الإدارة من مكافآت سواء في شكل راتبا معينا أو مقابل حضور الجلسات أو مزايا عينية أو نسبة من الأرباح، كما يجوز الجمع بين اثنين أو أكثر من هذه المزايا بحيث لا تتجاوز في بعض الدول العربية 10بالمائة من الأرباح القابلة للتوزيع، ويتم تحديد وتخصيص هذه المكافآت من طرف الجمعية العامة للمساهمين[3].

---

[1] سعو، عبدالله، إحسان، خمسة (5)عناصر لتقييم أداء أعضاء مجلس إدارة الشركات، متاح على الموقع:(شوهد يوم 2016/03/04)
http://www.aleqt.com/2008/11/10/article_162882.html

[2] نفس المرجع السابق.

[3] مقال بعنوان "مكافآت أعضاء مجالس إدارات الشركات لا تتجاوز 10 % من الأرباح"، موقع اليوم، العدد 14990، 30 يونيو2014، متاح على الرابط:
http://www.alyaum.com/article/3148420 شوهد يوم 2016/03/04. بتصرف

المطلب الثاني: اللجان المنبثقة عن مجلس الإدارة: يقوم مجلس الإدارة بتشكيل مجموعة من اللجان سواء من الأعضاء التنفيذيين أو غير التنفيذين من أجل توزيع المهام داخل المجلس لكي تطلع كل لجنة بمهامها وتزويد مجلس الإدارة بالتقارير الدورية حول المهام المنوطة بها، وتختلف عدد اللجان بالمجلس حسب اختلاف حجم المؤسسات وطبيعة النشاط وبيئة الأعمال الاقتصادية لكل بلد، حيث يمكن ايجاز أهم اللجان المنبثقة عن المجلس في أربعة لجان أساسية وهي لجنة التدقيق ولجنة الحوكمة ولجنة المكافآت ولجنة الترشيحات(التعينات) بالإضافة إلى بعض اللجان الأخرى مثل اللجنة التنفيذية؛ لجنة التدقيق الداخلي؛ ولجنة إدارة المخاطر؛ لجنة المالية؛ ولجنة البيئة؛ ولجنة الاستراتيجية والاستثمار والتنمية المستدامة؛ لجنة الموارد البشرية؛ لجنة تقويم الأداء[1].

وبينما يختلف عدد اللجان من مؤسسة إلى أخرى ، فإن سوق الأوراق المالية بالولايات المتحدة تلزم جميع مجالس الإدارة بوجود لجنة لتدقيق الحسابات تتكون بأكملها من أعضاء مجلس إدارة خارجيين[2].

1-لجنة التدقيق: تعريف لجنة التدقيق بأنها لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة تتكون من مديرين مستقلين غير تنفيذيين ذوي كفاءة وخبرة مالية، لا يقل عددها في الغالب عن ثلاثة أعضاء تساعد مجلس الإدارة على تنفيذ مهامه الإشرافية والرقابية فهي بمثابة حلقة وصل بين مجلس الادارة والمدققين يكمن مهامها بشكل عام في متابعة مهام ونتائج التدقيق الداخلي والخارجي ومراجعة القوائم المالية، والتأكد من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر بالمؤسسة ومدى تحقيق مبادئ حوكمة المؤسسات ومتابعة مدى الالتزام بالقيم الأخلاقية وترتيبات الحوكمة، كما تعتبر أداة رقابة للمساهمين في مراقبة الادارة المسيرة للمؤسسة[3].

2-لجنة الحوكمة: تتألف هذه اللجنة من أعضاء مستقلين يمثلون حملة الأسهم[4]. فهي تختص بتطبيقات الحوكمة بحيث يكون دورها الأساسي وضع إطار ودليل الحوكمة والإشراف على تنفيذه وتعديله عند الضرورة[5].

---

[1] للتفصيل أكثر أنظر: - أونان بومدين، مرجع سابق، ص ص147،134.

- عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، 2007، ص85.

- عمر علي عبد الصمد، نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، مرجع سابق، ص121.

- مجموعة الخليج للتأمين، تقرير حوكمة الشركات، متاح على الرابط: gulfinsgroup.com/Ar_CorporateGovernance.cms شوهد يوم 2016/03/04. -Gouvernement D'entreprise et remunerations, fonctionnement du conciel et de ses comites, 2014, p99.

[2] عدنان بن حيدر بن درويش، مرجع سابق، ص85.

[3] عبدالله عناني، دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة المؤسسات، مجلة الباحث الاقتصادي، جامعة سكيكدة، العدد السابع(7)، جوان2017، ص244.

[4] عمر علي عبد الصمد، نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، مرجع سابق، ص122.

[5] مجموعة الخليج للتأمين، تقرير حوكمة الشركات، متاح على الرابط: gulfinsgroup.com/Ar_CorporateGovernance.cms شوهد يوم 2016/03/04.

حيث تتمثل مهام ومسؤولياتها بشكل أساسي فيما يلي[1]:

- تحديد اللجان المنبثقة عن أعضاء مجلس الإدارة وتحديد مسؤوليات أعضائه، كما تقوم بمراجعة مؤهلاتهم والتأكد من عدم وجود تعارض بين المصالح وتحديد مسؤوليات أعضائها؛
- تعمل على تطوير نشاطات يتم من خلالها أخذ مقترحات المساهمين بعين الاعتبار؛
- تزويد مجلس الإدارة بالمعلومات المناسبة وفي الوقت المحدد والتفاصيل المطلوبة؛
- التأكد من استقلالية أعضاء مجلس الإدارة.

بالإضافة إلى المهام السابقة تضطلع لجنة الحوكمة بالمسؤوليات التالية[2]:

- التنسيق مع لجنة التدقيق للتأكد من أنه يتم الالتزام بدليل الحوكمة؛
- متابعة أداء كل من أعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية وفق مؤشرات الأداء الموضوعة؛
- متابعة أي موضوعات متعلقة بالحوكمة، وتزويد مجلس الإدارة بالتقارير والتوصيات بناءا على النتائج التي تم التوصل إليها من خلال عمل اللجنة؛
- إعداد تقرير سنوي يتضمن متطلبات وإجراءات استكمال قواعد حوكمة المؤسسات ومدى التقيد بها.

3-لجنة المكافآت: يتم تعيين أعضاء اللجنة من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين يعينون عن طريق المجلس[3]، تضطلع بالمسؤوليات التالية[4]:

- القيام بمراجعة واعتماد الأهداف المرتبطة بمكافأة العضو غير المنتدب وتقييم أدائه في ضوء تلك الأهداف، كما تقوم اللجنة بمراجعة واعتماد المكافآت الخاصة بباقي المديرين التنفيذيين؛
- مراجعة واعتماد الخطط الخاصة بالحوافز التي يحصل عليها كبار المديرين التنفيذيين بالمؤسسة؛
- القيام بإعداد واعتماد تقرير لجنة المكافآت الذي يتم نشره بالتقرير السنوي للمؤسسة، ويوضح هذا التقرير المهام التي قامت بها اللجنة خلال العام.

كما ترتكز وظائف لجنة المكافآت وواجباتها في تحديد الرواتب والمكافآت والمزايا الخاصة بالإدارة العليا، لذا فإن Mintz حدد تلك الواجبات بما يأتي[5]:

---

[1] عمر علي عبد الصمد، نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، مرجع سابق، ص ص123،122.

[2] مجموعة الخليج للتأمين، تقرير حوكمة الشركات، متاح على الرابط: gulfinsgroup.com/Ar_CorporateGovernance.cms شوهد يوم 2016/03/04.

[3] عمر علي عبد الصمد، نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، مرجع سابق، ص121.

[4] محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، مرجع سابق، ص 137.

[5] محمد عمر شقلوف، عبد الحفيظ ميرة، الحاكمية المؤسسية وعلاقتها بالخصخصة والمسؤولية الاجتماعية، المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية: تجربة الأسواق الناشئة، جامعة اليرموك، إربد-الأردن، 17-18 أفريل 2013، ص115.

- تحديد المكافآت والمزايا الأخرى للإدارة العليا، ومراجعتها والتوصية لمجلس الإدارة بالمصادقة عليها؛
- وضع سياسات لإدارة برامج مكافآت الإدارة العليا ومراجعة هذه السياسات بشكل دوري؛
- اتخاذ خطوات لتعديل برامج مكافآت الإدارة العليا التي ينتج عنها دفعات لا ترتبط بشكل معقول بأداء عضو الإدارة العليا؛
- وضع سياسات لمزايا الإدارة ومراجعتها باستمرار.

المطلب الثالث: دور مجلس الإدارة في تعزيز حوكمة المؤسسات

يقوم مجلس الإدارة بمجموعة من المهام الإشرافية والرقابية في إطار حوكمة المؤسسات، حيث سنتطرق إلى مهام مجلس الإدارة كآلية رقابية داخلية للحوكمة، ودوره في إدارة المخاطر وتعزيز الافصاح والشفافية؛ وإرساء السلوك الأخلاقي في المؤسسات الاقتصادية.

أولا: مجلس الإدارة آلية رقابية داخلية للحوكمة: أدى انفصال الملكية عن الإدارة في شركات المساهمة إلى توزيع الملكية على عدد كبير من حملة الأسهم، حيث أصبح غالبية الأسهم ملك لفئة قليلة من المساهمين، الأمر الذي يترتب عليه ضعف قدرة الملاك على التحكم في تصرفات الإدارة، وبالتالي ظهر سؤال هام وهو: كيف يمكن أن نجعل الإدارة في موضع مسؤولية عن مصالح المساهمين. من هذا المنطلق ظهر مجلس الإدارة وتفرعت عنه عدة لجان، بهدف فرض رقابة على المؤسسة من الداخل، لذلك تم اعتباره كآلية رقابية داخلية للحوكمة[1].

تعتبر مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة من بين مبادئ الحوكمة سواء في النموذج الأمريكي، أو النموذج الأوروبي وهذا ما أكدته معظم بحوث الحوكمة، فنظرية الحوكمة التي تم دراستها من طرف (Jensen, Meckling,1976) تعتبر مجلس الإدارة من الأدوات الرئيسية لتوجيه المسير نحو تحقيق مصالح المساهمين، حيث نجد المساهمين يفوضون سلطة اتخاذ القرار إلى المسير، وفي إطار تضارب المصالح بين الطرفين، يتخذ المسير قرارات دون المستوى الأمثل، والتي تضر بمصلحة المساهمين ولتقليل مخاطر مثل هذا السلوك من جانب المسيرين يظهر مجلس الإدارة كآلية مراقبة داخل المؤسسة تهتم بتمثيل مصالح المساهمين والدفاع عن حقوقهم[2].

[1] حمادي نبيل، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية–دراسة حالة الجزائر، مرجع سابق، ص88.

[2] نفس المرجع، ص ص 88،89.

قدم (Johnson et al, 1996) ثلاثة مهام رئيسية لمجلس الإدارة تتمثل في[1]:

- توظيف وفصل الرئيس التنفيذي وتحديد مكافأة الفريق الإداري وتقييم قراراته وإجراءاته؛
- ضمان تنفيذ استراتيجية المؤسسة؛
- تزويد المؤسسة بالموارد الضرورية.

ويرى (الخضيري 2005) أن مجلس الإدارة يعتبر الجهة المنوط بها عملية تنفيذ الحوكمة في المؤسسة، باعتبار أنه واضع للأهداف والمراقبة لدى تنفيذها[2].

كما اعتبرا (Karoui et khlif, 2007) أن مهام مجلس الإدارة هو الاشراف والمراقبة للحد من مخاطر الفساد الإداري(سوء تصرف المسيرين)[3]. كما أكد(Florent, 2008) على أن مجلس الإدارة مسؤول عن متابعة ومراقبة تنفيذ استراتيجية المؤسسة[4].

في حين يرى(حمد، 2003) أن المساهمون يراقبون القرارات الإدارية والاستراتيجية للمؤسسة، من خلال مجلس الإدارة ، فالمساهمون ينتخبون أعضاء مجلس الإدارة الذين يشرفون على أعمال المدراء التنفيذيون لضمان أن المؤسسة تعمل بشكل يعظم ثروة المساهمين وباقي الأطراف ذات العلاقة، وهذا يبين أهمية مجلس الإدارة كآلية داخلية للحوكمة بالإضافة إلى مهامه التالية[5]:

- تحديد الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة؛
- تحديد الصلاحيات والمسؤوليات؛
- تقييم الأداء ومتابعة فعالية القرارات؛
- الرقابة على التعويضات والمكافآت، والتحقق من انسجامها مع قوانين وأنظمة المؤسسة الداخلية؛
- وضع الأنظمة، التعليمات، اللوائح الخاصة بالهيكل الإداري والمالي، لجعل المعلومة متاحة لجميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة؛
- مراقبة إدارة المخاطر في المؤسسة؛

[1]Ameur BOUJENOUI, Richard BOZEC,Daniel ZEGHA, Analyse de l'évolution des mécanismes de gouvernance d'entreprise dans les sociétés d'État au Canada, Revue de Finance Contrôle Stratégie–Volume7,N°2,juin 2004, p 98

[2] حمادي نبيل، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية–دراسة حالة الجزائر ، مرجع سابق، ص 90.

[3]Karoui Lotfi, Khlif Wafa, Formes d'activation des conseils d'administration dans les PME. Une étude exploratoire dans le contexte français , XVIème Conférence Internationale de Management Stratégique , 6-9 Juin 2007, Montréal p04.

[4]FLORENT LEDENTU, SYSTEME DE GOUVERNANCE D'ENTREPRISE ET PRESENCE D'ACTIONNAIRES DE CONTRÔLE: LE CAS SUISSE, Thèse de doctorat en Sciences économiques et sociales, l'Université de Fribourg, Suisse, 2008, p72.

[5] حمادي نبيل، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية–دراسة حالة الجزائر، مرجع سابق، ص89.

- متابعة سياسة توزيع الأرباح.

ثانيا: مهام مجلس الإدارة في إطار حوكمة المؤسسات: يمكن ايجاز مهام مجلس الإدارة في النقاط التالية على سبيل الذكر دون الحصر[1]:

- وضع/الموافقة على أهداف المؤسسة واستراتيجيتها؛
- التواصل مع أصحاب المصالح الخارجيين؛
- تحديد المسؤوليات ومساءلة الإدارة؛
- تحديد المكافآت والحوافز للتنفيذيين؛
- وضع مؤشرات أداء رئيسية للإشراف ومراقبة أداء الرئيس التنفيذي؛
- تحديد أهداف واضحة للإشراف ومراقبة تقدم المؤسسة؛
- النظر في خطط التوسع والمشروعات الكبرى للمؤسسة؛
- النظر في كافة السياسات المحاسبية والبيانات المالية؛
- النظر في المعاملات المالية الكبرى(زيادة رأس المال، الاقتراض، وغيرها)؛
- وضع المبادئ التوجيهية بشأن الاتصالات الخارجية؛
- الاجتماع بشكل منتظم لتنفيذ مهامه؛
- ضمان إنجاز المؤسسة لالتزاماتها المالية بشكل يتسم بالفاعلية والشفافية.

ثالثا: دور مجلس الإدارة في إدارة المخاطر: يجب أن يكون لدى مجلس الإدارة فكرة واضحة عن المخاطر الرئيسية التي تواجه المؤسسة، وأن يكون لديه سياسة مناسبة لإدارة تلك المخاطر، وأن يحصل بشكل مستمر ومنتظم على تأكيدات بأن المؤسسة لديها إجراءات فعالة لإدارة المخاطر. حيث يعتبر معرفة المجلس للمخاطر الرئيسية التي تواجه المؤسسة من الأشياء الهامة والأساسية لوضع الاستراتيجيات والخطط الرئيسية التي تواجه المؤسسة من الأشياء الهامة والأساسية لوضع الاستراتيجيات والخطط التشغيلية المناسبة وتدعيمها بآليات الرقابة وإدارة المخاطر المناسبة. فعملية اختيار الاستراتيجيات والخطط التشغيلية المناسبة تعتمد بدرجة كبيرة على

[1] مركز المشروعات الدولية، تشجيع حوكمة الشركات في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا: تجارب وحلول، نشرية خاصة، 2011، ص58.

مجموعة من القرارات المتعلقة بتحديد المخاطر التي يمكن أن تتحملها المؤسسة وقدرتها على تحديد تلك المخاطر وتقييمها وإدارتها من أجل تخفيض أثرها على المؤسسة[1].

وأوضحت لجنة COSO بأن على مجلس الإدارة مراقبة المخاطر التي تحيط بنظام المراقبة في المؤسسة، ويلتزم أعضاء مجلس الادارة بمقياسين قانونيين ألا وهما مقياس واجب الرعاية الذي يتطلب العمل بإخلاص ووفاء عالي والاطلاع على كافة القضايا التي تخص المؤسسة وحضور الاجتماعات بشكل منتظم. ومقياس واجب الولاء الذي يتطلب عدم استغلالهم موقعهم لتحقيق مكاسب شخصية والعمل لأفضل منفعة لصالح المؤسسة وأن يكونوا موضع ثقة ونزاهة في أدائهم لأعمالهم ويمكن لمجلس الإدارة إنشاء إدارة أو لجنة تتولى إدارة المخاطر[2]. وتتمثل مسؤوليات مجلس الإدارة (ولجنة إدارة المخاطر التابعة له، إذا تم إنشائها) اتجاه إدارة المخاطر في المهام التالية[3]:

- معرفة أنواع المخاطر الرئيسية التي تواجه المؤسسة في عملياتها التشغيلية؛
- مناقشة واعتماد السياسة العامة للمؤسسة اتجاه المخاطر؛
- مناقشة واعتماد مستويات الخطر العامة التي تتحملها المؤسسة والمستويات الخاصة بكل خطر والمسموح بها لكل من الوحدات والعمليات التشغيلية؛
- تقييم سياسات إدارة المخاطر والتأكيد على أن القرارات التي يتم اتخاذها قد تم الأخذ بها في المستندات الداخلية بالمؤسسة وقد تم توصيلها إلى جميع الموظفين؛
- اعتماد نظام إدارة المخاطر بالمؤسسة، وعلى المجلس التأكد من أن هذا النظام يتناسب مع طبيعة وحجم ودرجة التعقيدات في المخاطر التي تواجهها المؤسسة ومن فعالية إجراءات النظام وخاصة التأكد من استقلالية الأفراد القائمين بتطبيقه على الموظفين بالوحدات والأقسام التشغيلية المختلفة. وفي حالة المؤسسات التي لديها قسم خاص بإدارة المخاطر، يجب على مدير ذلك القسم رفع تقاريره مباشرة إلى مجلس الإدارة بعيدا عن المدير التنفيذي للمؤسسة وذلك لضمان استقلالية القسم وزيادة فعاليته في أداؤه لواجباته؛

[1] محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، مرجع سابق، ص 147.

[2] شاكر البلداوي، خليل الرفاعي، محمود البياتي، إدارة المخاطر في ظل التحكم المؤسسي، مرجع سابق، ص05

[3] محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، مرجع سابق، ص ص 148-149.

- مطالبة المديرين التنفيذيين بوضع نظام مستقل يتميز بالدقة و إبلاغ المجلس عن المستوى العام للخطر بالمؤسسة وأي مشاكل تواجههم في حالة تعدي المخاطر للمستويات المقبولة واقتراح الاجراءات المناسبة للتغلب على تلك المشاكل؛
- مطالبة إدارة المؤسسة بوضع نظام للرقابة يتوافر به مجموعة من الاجراءات والطرق المناسبة التي تضمن وجود المخاطر التي تواجهها المؤسسة في الحدود المقبولة؛
- المراجعة بصفة مستمرة لمستويات الخطر المقبولة ومدى ملائمة السياسات الموجودة فعلا في ظل التغيرات التي تحدث في بيئة الأعمال التي تعمل بها المؤسسة؛
- تقييم أداء المدير المسؤول عن إدارة المخاطر أو مدير قسم إدارة المخاطر وذلك إذا قامت المؤسسة بإنشاء قسم مستقل لذلك.

رابعا: دور مجلس الادارة في الافصاح والشفافية: يلعب مجلس الادارة دور محوري وأساسي في الافصاح والشفافية، فمجلس الادارة وفق مفهوم حوكمة المؤسسات هو المسؤول عن وضع سياسة مكتوبة للإفصاح تحدد تلك السياسة المبادئ والأهداف والاجراءات التي تحكم عملية الافصاح عن معلومات المؤسسة. وفيما يتعلق بالإفصاح أكدت جميع لوائح حوكمة المؤسسات التي تم إصدارها في الدول العربية على إلزام مجلس الادارة على وضع تلك السياسة في شكل مكتوب وعرضها على الجمعية العامة للمساهمين[1].

ولا تتوقف مسؤولية مجلس الإدارة فقط على إرسال التقارير والقوائم المالية في المواعيد المحددة، وإنما تتعداها إلى المسئولية عن صحة ودقة المعلومات والبيانات الواردة بتقرير المجلس أو ما يتعلق منها بالقوائم المالية الواجبة التقديم[2].

كما أشار رئيس معهد المدققين الداخليينBishop William G سنة 2002 ضمن مقال بعنوان "Three routes to improve corporate governance" إلى ضرورة افصاح مجلس الإدارة الافصاح عن تقيمه لفعالية الرقابة الداخلية داخل المؤسسة(تقرير الرقابة الداخلية) مع التقرير عن المعلومات المالية؛ كما أنه يجب

[1] محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، مرجع سابق، ص187.

[2] محمد إبراهيم موسى، حوكمة الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2010، ص87.

على مجلس الإدارة الافصاح في التقرير السنوي عن سبب عدم وجود وظيفة التدقيق الداخلي في حالة عدم وجود هذه الوظيفة بالمؤسسة[1].

خامسا: مجلس الإدارة والسلوك الأخلاقي: نظرا لأهمية السلوك الأخلاقي داخل المؤسسات ودوره الهام في تفعيل النظام الرقابي داخل المؤسسات، فقد أوصت العديد من الهيئات العلمية والمهنية المتخصصة بضرورة أن يتواجد بالمؤسسة دليل للسلوك الأخلاقي يركز على القيم الأخلاقية والنزاهة. ويجب أن يركز هذا الدليل على ضرورة التزام العاملين بالقيم الأخلاقية التي تضمن حسن سمعة المؤسسة ومصداقيتها، مع ضرورة التزامهم بالقيم واللوائح، والتركيز على حظر تعامل العاملين في أسهم المؤسسة في حالة توافر معلومات داخلية لديهم بشكل قد يؤثر على قيمة الأسهم بالسوق، والتأكيد على أن يعمل العاملين على حماية معلومات المؤسسة وضمان سيرتها، مع ضرورة منع العاملين من تلقي أي هدايا أو مبالغ نقدية من أي طرف خارجي بما قد يؤثر على معاملات المؤسسة. وفي نفس الوقت حظر قيام العاملين بالمؤسسة بإعطاء أي رشاوى للغير. ونظرا لأهمية وجود هذا الدليل للسلوك الأخلاقي داخل المؤسسات وجهت العديد من الهيئات العلمية والمهنية النظر إلى مجالس إدارة المؤسسات على أهميتها ودورها في تحسين سمعة المؤسسة والقضاء على التلاعبات في أسواق المال الذي ينشأ نتيجة تسريب المعلومات من قبل العاملين[2].

المطلب الرابع: مساهمة تفعيل مهام مجلس الإدارة في إطار حوكمة المؤسسات في تحسين الأداء: إن المحور الذي ترتكز عليه الحوكمة الجيدة هو مجلس الإدارة، فبدون مجلس إدارة فعال فإن بقية ما يمكن أن يطلق عليه كلمة إصلاح سيكون قاصرا، فمجلس الإدارة الجيد يضمن للمستثمرين في المؤسسة بأن الأصول التي قاموا بتوفيرها يجري استخدامها من جانب مديري المؤسسة ووكلائهم لزيادة تصرفات المؤسسة التي تهدف إلى تحقيق أغراض المؤسسة التي وافقوا عليها، ومن ثم تحقيق قيمة أفضل للمستثمرين، كما يضمن لهم عدم ضياع أو إساءة استخدام رأس المال، بل إن رأسمالهم يستخدم لتحسين الأداء الاقتصادي للمؤسسة وهو ما يؤدي بدوره إلى زيادة قيمة المؤسسة والرفاهية الاجتماعية بصفة عامة. وهكذا فإن حوكمة المؤسسات تعني ببساطة وبصفة محددة أن يقوم مجلس الإدارة نيابة عن المستثمرين بمساءلة المديرين ومحاسبتهم عن أدائهم لتحقيق

[1] أحمد حلمي جمعة، التحكم المؤسسي وأبعاد التطور في إطار ممارسة مهنة التدقيق الداخلي، المؤتمر العلمي المهني الخامس حول التحكم المؤسسي واستمرارية المنشأة، جامعة الزيتونة، عمان– الأردن، يومي24–25 أيلول 2003، ص7.

[2] محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، مرجع سابق، ص 150.

أهداف المؤسسة، وهذا هو السبب الأساسي في وجوب إعطاء درجة كافية من الاستقلال لمجلس الإدارة تمكنه من تقنين قدرته في رقابة المديرين وفصلهم إذا لم يحققوا الأداء المطلوب[1].

ويلعب مجلس الإدارة دورا محوريا في حوكمة المؤسسات، فهو المسؤول عن الاشراف على العمليات بتقديم القيادة والتوجيه الاستراتيجي ومراقبة الأداء[2].

كما يقوم أعضاء مجلس إدارة المؤسسات من رفع مستوى نشاط المؤسسة عن طريق[3]:

- ضمان السلوك القانوني والأخلاقي؛
- اختيار وتقييم ومكافأة وإذا لزم الأمر استبدال المسؤول التنفيذي الرئيسي وكبار التنفيذيين الآخرين والتصديق على استراتيجية المؤسسة؛
- توفير الاشراف العام على العمل.

ويمكن أن يكون للجمع بين منصبي رئاسة مجلس الإدارة والمنصب الأول في الإدارة التنفيذية ارتباط إيجابي بمؤشرات أداء المؤسسات المساهمة، وبناءا عليه، فإنه من الضروري تعديل بعض معايير مبادئ الحوكمة المطبقة وفقا للاعتبارات والمعايير الثقافية والقانونية والمؤسسية التي قد تميز مجتمعا عن سواه[4].

كما يؤثر تغير الإدارة على العائد، حيث بينت نتائج إحدى الدراسات التي أجريت في الولايات المتحدة الأمريكية قدرة الإدارة طويلة الأمد على تحقيق أداء أفضل، وزيادة في العائد الكلي من الإدارات الأقل خبرة[5].

وتقوم مجالس إدارة المؤسسات الكبيرة برفع مستوى العمل وبضمان التوظيف المناسب من خلال المتابعة المتفاعلة، حيث يتفاعل مجلس الإدارة مع مقترحات وأنشطة المديرين[6].

ويعتبر اختيار مجلس الإدارة للمدير الذي يتميز بالخبرة والكفاءة الجيدة دورا هاما في زيادة أداء المؤسسة[7].

كما أن مجلس الإدارة الذي يتمتع باستقلالية أعلى يميل إلى تعيين مدراء أكفاء ذو خبرة عالية، والذي يحقق مصلحة المؤسسة وحملة الأسهم[8].

---

[1] عدنان بن حيدر بن درويش، مرجع سابق، ص76.

[2] مركز المشروعات الدولية، تشجيع حوكمة الشركات في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا: تجارب وحلول، نشرية خاصة، 2011، ص57.

[3] عدنان بن حيدر بن درويش، مرجع سابق، ص108.

[4] مناد علي، مرجع سابق، ص124.

[5] نفس المرجع، نفس الصفحة.

[6] عدنان بن حيدر بن درويش، مرجع سابق، ص109.

[7] مناد علي، مرجع سابق، ص124.

[8] نفس المرجع، ص124.

وقد وجدت دراسة (Bhabra, Prevost, panasian) أن التزام المؤسسات بالتوصيات كان لها أثر في رفع أداء في رفع أداء المؤسسات وزيادة فعالية الرقابة وخاصة التي تعاني من مشكلة الوكالة[1].

وتؤدي الحوكمة الجيدة للمؤسسة عن طريق المحاسبة أمام مجلس الإدارة إلى أداء اقتصادي أفضل، إذ أن التأكيد على المحاسبة عن المسؤولية تؤدي ببساطة إلى تحسين قدرة المؤسسة على إنتاج الثروة[2].

كما أن إشراف مجلس الإدارة ينبغي أن يعمل على منع التهاون الإداري ويركز على اهتمام المديرين على تحسين أداء المؤسسة[3].

وبما أن مجلس الإدارة هو المسؤول عن تطبيق وتفعيل مختلف آليات الحوكمة فإن تطبيق ممارسات الحوكمة يتوقف بدرجة أكبر على مدى تفعيل دور المجلس في الاضطلاع بمهامه الإشرافية والرقابية على مختلف الفاعلين في المؤسسة، وانطلاقا من هذا الدور فإن تعزيز الحوكمة في المؤسسة سيؤثر على تحسين الأداء المالي من خلال المزايا التالية[4]:

1-زيادة فرص الوصول لمصادر التمويل الخارجي: إن التطبيق السليم للحاكمية المؤسسية من شأنه أن يؤدي إلى زيادة فرص دخول أسواق رأس المال، وذلك من خلال القضاء على أهم عائقين أمام المؤسسات للوصول لمصادر التمويل الخارجية وهما:

- عدم اتساق المعلومات بين الممولين والمقترضين نتيجة ضعف الإفصاح المحاسبي؛
- عدم قيام المقترض بالعمل لمصلحة المقرض بالشكل الأفضل، مما يعني إهمال ذوي المصالح المرتبطين بالمؤسسة.

2-زيادة قيمة المؤسسة: تؤدي حوكمة المؤسسات إلى ارتفاع قيمة المؤسسة وميل المستثمرين إلى دفع أسعار أعلى لأسهم المؤسسات التي تمتاز فيها الحوكمة بالفعالية.

3-تخفيض مخاطر الأزمات المالية: أوضحت العديد من الدراسات أن السبب الرئيسي للانهيارات المالية التي عرفتها الأسواق الآسيوية يعود بشكل محوري إلى ضعف التشريعات، وبالتالي ضعف حماية المستثمرين، مما جعل صافي التدفقات النقدية أكثر حساسية ذات الأثر السلبي التي تؤثر على مستوى ثقة المستثمر في الأسواق،

[1] مناد علي، مرجع سابق، ص123.

[2] محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، مرجع سابق، ص ص 29-30.

[3] عدنان بن حيدر بن درويش، مرجع سابق، ص77.

[4] نعيمة يحياوي، حكيمة بوسلمة، دور الحاكمية المؤسسية في تحسين الأداء المالي للشركات، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي 06-07 ماي 2012، جامعة بسكرة، ص-ص 12-13.

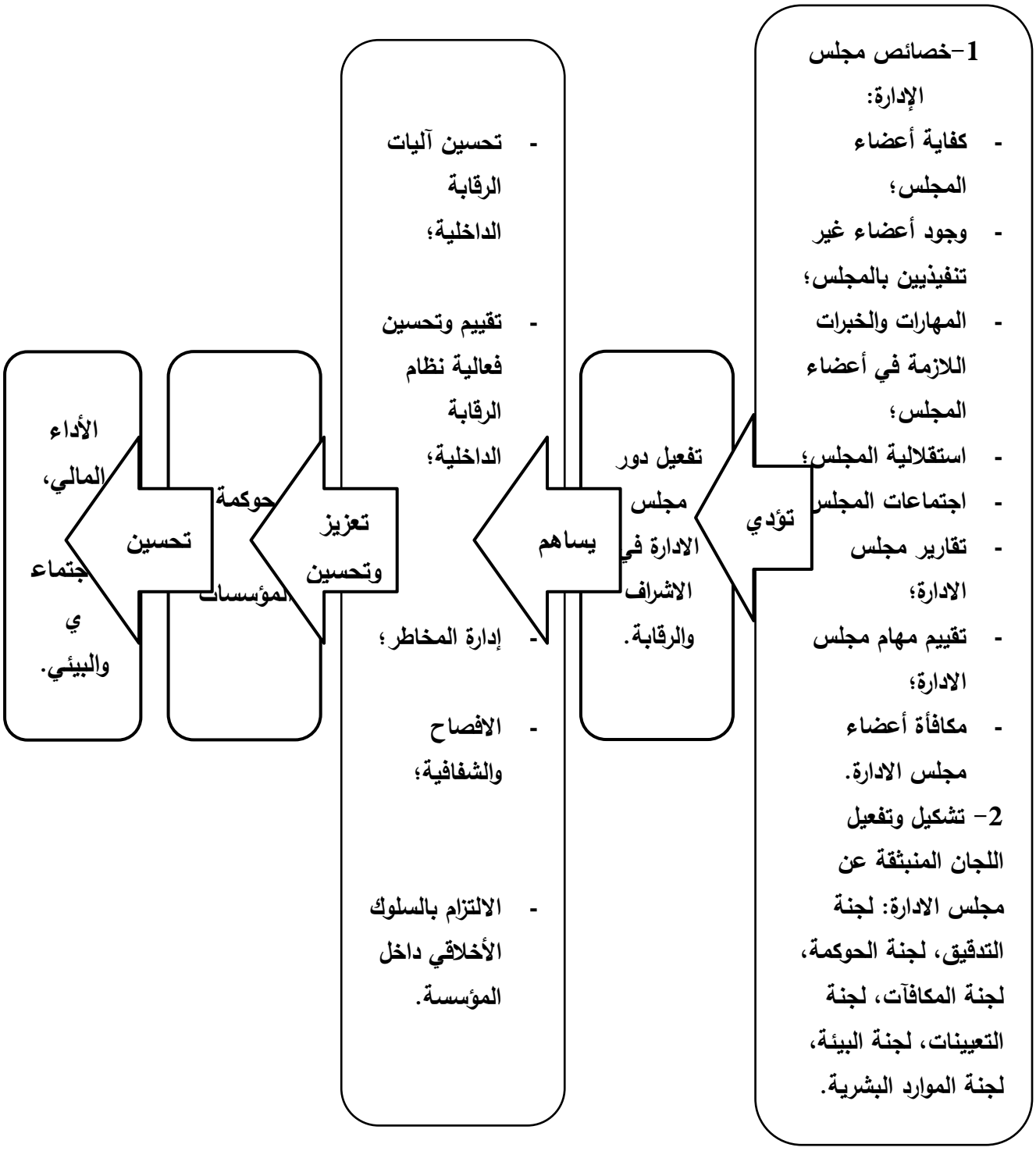
بحيث ينخفض العائد على الاستثمار بشكل قد يقود إلى انهيار العملة وأسعار الأسهم. إضافة إلى ذلك فإن عوائد المشروعات في الأسواق الناشئة أكثر تذبذبا عنها في الأسواق المتطورة، ويرجع ذلك إلى أن المديرين في تلك الأسواق أقل ممارسة لحوكمة المؤسسات.

4- تحسين العلاقة مع أصحاب المصالح: إن كل طرف من الأطراف أصحاب المصالح(المستثمرين، البنوك، العمال، الموردين، الحكومة...) يراقب ويؤثر على أداء المؤسسة بعدة طرق في محاولة للحصول على مكاسب، سواء من خلال إدارة ومراقبة المؤسسة، أو زيادة التدفقات النقدية وتحسين وضع المؤسسة. حيث تزداد ثروة المساهمين إذا قامت المؤسسة بتأدية الخدمات إلى عملائها بالشكل المطلوب، وكذلك إذا حافظت على علاقات جيدة مع الموردين وعلى سمعة جيدة بالنسبة لالتزاماتها القانوني، مع ضرورة تواصلها مع المستثمرين من خلال القوائم المالية والاجتماعات المستمرة والصراحة والابتعاد عن التضليل وتقديم الإفصاح اللازم في الوقت المناسب.

كما يقوم مجلس الإدارة بتحسين الأداء البيئي للمؤسسات الاقتصادية من خلال تكوين لجنة البيئة المنبثقة عن مجلس الإدارة يتمثل دورها في معالجة القضايا البيئية وتكييف المؤسسة مع المعايير البيئية التي تعدها الهيئات الرسمية العالمية مثل معايير 14000و14001.

انطلاقا مما تم التطرق إليه في هذا المبحث يرى الباحث أن تكوين مجلس الادارة وتوفير متطلبات ممارسة مهامه من خلال تفعيل أدائه بالمؤسسة يساهم في تعزيز جودة حوكمة المؤسسات باعتباره الآلية الضرورية والمهمة في تجسيد الحوكمة مما يساهم في تحسين الأداء الشامل للمؤسسة، حيث يمكن ايجاز ذلك في الشكل التالي:

الشكل رقم 3-2: نموذج مقترح لدور مجلس الإدارة في تعزيز حوكمة المؤسسات والمساهمة في تحسين الأداء.



المصدر: من إعداد الطالب بناءا على تم التطرق إليه في المبحث الثاني من الفصل الثالث.

نلاحظ من خلال الشكل رقم 3-2 أن مجلس الإدارة إذا اتصف بالخصائص المناسبة؛ على غرار كفاية أعضاء مجلس الإدارة وتركيبة المجلس الذي يتكون من أعضاء غير تنفيذيين، وامتلاك الأعضاء المهارات والخبرات اللازمة، واستقلالية المجلس وتكوينه لمجموعة من اللجان المنبثقة من أعضائه، فإن ذلك سيؤدي إلى تفعيل دور مجلس الإدارة في الإشراف والرقابة، لتحسين دور آليات الرقابة الداخلية؛ والتحكم في المخاطر؛ وتعزيز الافصاح والشفافية؛ والالتزام بالسلوك الأخلاقي، مما يؤدي إلى تعزيز وتحسين حوكمة المؤسسات، للمساهمة في تحسين الأداء المالي والاجتماعي والبيئي للمؤسسات الاقتصادية.

المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي كآلية رقابية داخلية للحوكمة في تحسين الأداء

لقد تطور دور وظيفة التدقيق الداخلي في إطار حوكمة المؤسسات، حيث أصبحت آلية رقابية داخلية يكمن دورها الأساسي في دعم مختلف آليات الحوكمة الداخلية والخارجية، وفي هذا الإطار سوف نتطرق إلى مدخل للتدقيق الداخلي، ومسؤوليات المدقق الداخلي اتجاه نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، ودور التدقيق الداخلي في تعزيز حوكمة المؤسسات، بالإضافة إلى دور تفعيل وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية.

المطلب الأول: مدخل إلى التدقيق الداخلي

التدقيق الداخلي وظيفة داخلية مستقلة تؤدي دورا رقابيا توجيهيا في المؤسسة في إطار حوكمة المؤسسات، حيث سنتطرق إلى مفهوم وظيفة التدقيق الداخلي وتقييم جودتها، بالإضافة إلى الميثاق الأخلاقي لمهنة التدقيق الداخلي.

أولا: نشأة وتعريف التدقيق الداخلي: يعود الاعتراف بالتدقيق الداخلي كمهنة إلى إنشاء معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1941، حيث قام هذا المعهد بوضع المعايير اللازمة للالتزام بها عند ممارسة مهنة التدقيق الداخلي، ولقد اقتصر التدقيق الداخلي في بادئ الأمر على التدقيق المحاسبي للتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية واكتشاف الأخطاء إن وجدت، ولكن مع تطور المشروعات أصبح من الضروري تطوير التدقيق الداخلي وتوسيع نطاقها بحيث يستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية وتزويد الإدارة العليا بالمعلومات وبهذا يصبح التدقيق الداخلي أداة تبادل المعلومات واتصال بين المستويات الإدارية المختلفة والإدارة العليا[1]. ولقد حرصت مختلف الهيئات الرسمية المهتمة بمهنة التدقيق الداخلي على تعريف وتحديد مهام التدقيق الداخلي حسب تطور بيئة الأعمال الدولية.

[1] محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، مرجع سابق، ص 186.

حيث عرف معهد المدققين الداخليين الأمريكيين التدقيق الداخلي على أنه" نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة، وهي وسيلة رقابية إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى"[1].

ويعرف المعهد الفرنسي للمدققين الداخليين(IFACI) التدقيق الداخلي على أنه" نشاط مستقل يهدف إلى إعطاء المؤسسة ضمانات حول درجة التحكم في العمليات وتقديم النصائح لتحسين العمليات، كما تساهم في خلق القيمة المضافة، وتساعد المؤسسة على بلوغ الأهداف عن طريق تقييم- وفقا لمقاربة بالنظم والمقاربة المنهجية- مسارات التحكم في المخاطر، والرقابة، وحوكمة المؤسسات وهذا عن طريق تقديم اقتراحات لتقوية فعالية هذه الاجراءات"[2].

لقد تطور مفهوم ودور التدقيق الداخلي حيث كان التدقيق الداخلي نشاط مستقل لمراقبة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات الأخرى وفحص وتقييم وسائل الرقابة داخل المؤسسة، ثم تطور دور التدقيق ليشمل الفحص الانتقادي للسياسات والاجراءات والتأكد من تنفيذ هذه السياسات، لكن معهد المدققين ركز في آخر تعريف له على حياد التدقيق الداخلي نظرا لأهمية هذه الخاصية على جودة التدقيق الداخلي كما أصبح التدقيق الداخلي يقدم خدمات استشارية للإدارة التنفيذية من أجل تطوير آليات التسيير وتحسين الأداء، حيث أصبح للتدقيق الداخلي ثلاث مهام رئيسية منوطة به وهي تقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية ومدى الالتزام بتطبيقه في المؤسسة وتقييم إجراءات إدارة المخاطر، كما أصبح التدقيق الداخلي من أهم الفاعلين في إرساء حوكمة المؤسسات نظرا لأهميته كآلية توجيهية رقابية مهمة داخل المؤسسة.

وانطلاقا من هذا التطور في مهام التدقيق الداخلي يمكن القول أن التدقيق الداخلي وظيفة داخلية مستقلة تابعة لأعلى هرم في السلطة التنفيذية تقوم بنشاط تقييمي، توجيهي، إرشادي محايد وموضوعي مصمم لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية وتقييم إجراءات إدارة المخاطر وتحسين حوكمة المؤسسات لإضافة قيمة للمؤسسة وتحسين أدائها.

[1] طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات-الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006، ص33.

[2] Définitions de l'audit et du contrôle internes sure le site: http://www.ifaci.com/ifaci/connaitre-l-audit-et-le-controle-interne/l-audit-interne-une-profession-creatrice-de-valeur-ajoutee-80.html. Consulté le 23/04/2017

كما أن فعالية التدقيق الداخلي داخل المؤسسة تتوقف على الخصائص التالية:

- تعتبر استقلالية التدقيق الداخلي شرط ضروري لقيام المدقق بالأدوار المنوطة به، حيث تتوقف هذه الاستقلالية عن مدى استقلالية المدقق عن المصالح التي يقوم بتنفيذ مهامه بها من جهة، ومن جهة أخرى تساهم استقلالية مجلس الإدارة عن الإدارة التنفيذية في تعزيز استقلالية المدقق الداخلي باعتباره أداة رقابة لدى المجلس على أداء الادارة التنفيذية من خلال التقارير التي يرسلها المدقق الداخلي لمجلس الإدارة عن طريق لجنة التدقيق؛
- إن امتلاك المدراء التنفيذيين لثقافة التدقيق الداخلي على أنه نشاط تقييمي توجهي إرشادي وليست أداة رقابية بحتة الغرض منها كشف الانحرافات لمجلس الإدارة يسهم في تحسين جودة عمل المدققين الداخليين ويعزز من استقلالية التدقيق الداخلي لكي يساهم في اتخاذ القرارات؛
- كما يعتبر التزام المدققين الداخليين بقواعد السلوك المهني والمعايير الدولية للتدقيق الداخلي عاملا مهما لتحسين جودة التدقيق الداخلي.

وبموجب هذا المفهوم الحديث للتدقيق الداخلي فإن وظيفة التدقيق الداخلي تشتمل على وظيفتين[1]:

- خدمات التأكيد الموضوعي: هي فحص موضوعي للأدلة بغرض توفير تقويم مستقل لفاعلية وكفاية إدارة المخاطر والأنظمة الرقابية وعمليات الحوكمة بالإدارة. مثال ذلك العمليات المالية، الأداء، الالتزام بالسياسات واللوائح التنظيمية، وأمن نظام المعلومات؛
- الخدمات الاستشارية: وهي عمليات المشورة التي تقدم لوحدات تنظيمية داخل المؤسسة أو خارجها، وتحدد طبيعة نطاق هذه العمليات بالاتفاق مع تلك المؤسسات، والهدف منها إضافة قيمة للوحدة وتحسين عملياتها. ومثال ذلك: المشورة، النصح، تصميم العمليات، التدريب.

وهذا التطور أدى إلى حدوث تطور في أهداف التدقيق الداخلي والتي أصبحت[2]:

- زيادة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها من خلال مشاركة الادارة في تخطيط استراتيجية المؤسسة وتوفير المعلومات التي تساعدها في تنفيذ تلك الاستراتيجية؛

[1] صفاء أحمد العاني، محمد عبدالله العزاوي، التدقيق الداخلي في ظل إطار حوكمة الشركات ودوره في زيادة قيمة الشركة، المؤتمر العربي الثالث حول إدارة منظمات الأعمال– التحديات العالمية المعاصرة، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، الأردن 27–29 مارس 2009، ص06.

[2] نفس المرجع، ص04.

- تقويم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر؛
- تقويم وتحسين فاعلية الرقابة؛
- تقويم وتحسين فاعلية عمليات حوكمة المؤسسات.

وبصدد تطور التدقيق الداخلي فقد أشار كل من Dana and Larry إلى تطور الميثاق الأخلاقي لمهنة التدقيق الداخلي أصبحت عاملا أساسيا في دعم حوكمة المؤسسات، إذ أن وظيفة التدقيق الداخلي أصبحت بتطورها تخدم أطرافا يمارسون دورا هاما في حوكمة المؤسسات وكذلك إضافة قيمة لهم عن طريق التأكد من رسم الأهداف الاستراتيجية للوحدات الاقتصادية بطريقة تحقيق مصالح جميع الأطراف وبأساليب نزيهة، ومن هذا المنظور يمكن القول أن التدقيق الداخلي يخدم مجموعتين هما[1]:

- المسؤولون عن حوكمة المؤسسات من خلال فحص أساليب عملهم والتأكد من نزاهتهم؛
- الخاضعون لحوكمة المؤسسات من خلال ضمان عمل المسؤولين عن حوكمة المؤسسات لصالحهم.

ثانيا: الميثاق الأخلاقي لمهنة التدقيق الداخلي: لقد حدد معهد المدققين الداخليين الأمريكيين الميثاق الأخلاقي ضمن مكونين هما[2]:

- المبادئ المرتبطة بالمهنة وتطبيق معايير التدقيق؛
- قواعد السلوك والتي تصف معيار السلوك المتوقع للمدققين الداخليين لتفسير المبادئ في التطبيق العملي.

1-قواعد السلوك المهني: حدد مجمع المدققين الداخليين الأمريكي ميثاق خاص بالسلوك الأخلاقي الذي يجب أن يتحلى به المدقق الداخلي يتكون مما يلي[3]:

أ-النزاهة: تعتبر أساسا مهما وواجب التحلي بها من طرف المدقق الداخلي في أي مؤسسة أو منظمة لأن توافرها يؤدي إلى ترسيخ الثقة بالمدققين أنفسهم لذلك فإنه يجب على المدققين التحقق من الالتزام بما يلي:

[1] صفاء أحمد العاني، محمد عبدالله العزاوي ، مرجع سابق، ص04.

[2] علي حسين الدوغجي، فاعلية التدقيق الداخلي والخارجي في دعم حوكمة الشركات، ص338. متاح على الموقع:
http://www.iasj.net/iasj?func=fulltext&aId=3290 شوهد يوم 28 فيفري 2017.

[3] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، التدقيق الداخلي، عصام نعمة قريط، التدقيق الداخلي، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2008، ص ص 161-162.

1- القيام بأداء أعمالهم بكل مصداقية ونزاهة مطلقة وبذل الجهد في تحقيق المسؤوليات الملقاة عليهم عند تأدية أعمالهم؛

2- الالتزام بالقوانين الصادرة عن مهنة التدقيق الداخلي ومتابعة جميع التطورات الحديثة المتعلقة بها؛

3- بيان أي أنشطة غير قانونية أو أعمال لا تتناسب مع توجيهات المهنة؛

4- احترام أهداف المؤسسة الأخلاقية والمساهمة الفاعلة في تحقيقها ببذل الجهد والوقت.

ب-الموضوعية: يجب أن يمارس المدقق الداخلي أعلى مستويات المهنة المطلوبة منه لإدلاء عمله بكفاءة عالية، حيث عليه جمع وتقييم وايصال المعلومات المتعلقة بالأنشطة التي يقوم بتدقيقها، ويجب أن لا تكون الأحكام الصادرة بخصوص تلك الأنشطة متأثرة بمصلحة شخصية أو مصلحة خاصة بالآخرين. لذلك فإن مجمع المدققين الداخليين الأمريكي وعلى وفق قواعد السلوك المهني الخاص به أكد على ضرورة تدعيم موضوعية المدققين الداخليين وذلك من حيث عدم المشاركة في أي أنشطة من الممكن أن تضعف من حياديتهم، كالمشاركة على سبيل المثال في أنشطة وعلاقات تتضارب مع مصلحة المؤسسة، أو عدم المشاركة في أي أعمال من الممكن أن تؤثر على موضوعيتهم، ويجب الإفصاح عن جميع الحقائق بكل حذافيرها والتعبير والابلاغ عنها في تقارير المدقق.

ج-السرية: على المدققين الداخليين الحرص على أهمية وقيمة المعلومة التي يحصلون عليها في المؤسسة أو المنظمة تحت التدقيق وعدم الافصاح عن أي معلومة يتم الحصول عليها إلا إذا كان هناك التزام مهني أو قانوني للإفصاح. لذلك فإن ميثاق السلوك الأخلاقي التي أكد عليها المجمع تتطلب عدم استخدام المدقق لأي معلومة لمصلحة أو منفعة شخصية أو استخدامها بشكل مخالف لقوانين وأهداف الشركة الأخلاقية.

د-الكفاءة المهنية: تعتبر الكفاءة المهنية عنصرا جوهريا في تأدية مهام وظيفة التدقيق الداخلي وتشمل: "المعرفة والخبرة، واستمرارية تأهيل المدقق ضمن سياسة تدريبية منتظمة لكل من أعضاء إدارة التدقيق الداخلي".

كما يجب على المدققين الداخليين أن يؤدوا خدمات التدقيق الداخلي طبقا لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي[1].

[1] أحمد حلمي جمعة، التحكم المؤسسي وأبعاد التطور في إطار ممارسة مهنة التدقيق الداخلي، مرجع سابق، ص10.

2-المعايير المهنية الدولية للتدقيق الداخلي: يتكون الإطار العام لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي التي وضعها معهد المدققين الداخليين عام 1978 وتم تعديلها عام 1993من خمسة معايير عامة، تم تبويبها في خمسة مجموعات وتتضمن 25 معيار فرعي، وكجزء من استجابة الأزمات المالية العالمية والمستجدات التي حصلت في الاقتصاد العالمي لحوكمة المؤسسات كعلاج لها هو تطوير دور التدقيق الداخلي، وتحقيق هذا الأمر من خلال تطوير معايير التدقيق الداخلي في ضوء متطلبات حوكمة المؤسسات، وتنفيذا لهذا الأمر أصدر معهد المدققين الداخليين معايير حديثة سنة 2003 وأصبحت نافذة اعتبارا من سنة 2004[1]، كما تم تعديل هذه المعايير خلال سنة 2008 و2012 و2013 في حين صدر آخر تعديل في جانفي 2015، حيث تهدف هذه المعايير إلى[2]:

- تحديد المبادئ الأساسية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي؛
- توفير إطار لإجراء وتعزيز مجموعة واسعة من التدقيق الداخلي ذو القيمة المضافة؛
- وضع أساس لتقييم وظيفة التدقيق الداخلي.

وقد تم تصنيف هذه المعايير إلى قسمين على النحو التالي[3]:

2-**1- معايير الصفات(سلسلة الألف1000):** تتناول سمات وخصائص المؤسسات والأفراد الذين يؤدون أنشطة التدقيق الداخلي، وتتكون من أربعة معايير رئيسية ينقسم كل منها إلى معايير فرعية تشمل الأهداف، الصلاحيات والمسؤوليات(وثيقة التدقيق الداخلي)، الاستقلالية والموضوعية، الكفاءة وبذل العناية المهنية، والرقابة النوعية وبرامج التحسين.

2-2- معايير الأداء(سلسلة الألفين2000): تصف طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي وتضع المقاييس النوعية التي يقاس بها أداء التدقيق الداخلي، وتتكون من سبعة معايير رئيسية تشمل إدارة نشاط التدقيق الداخلي(الخطة السنوية)، طبيعة العمل، التخطيط للمهمة، تنفيذ المهمة، ايصال النتائج، مراقبة ورصد مراحل الإنجاز(متابعة سير العمل)، وقرار قبول الإدارة للمخاطر.

[1] مسعود درواسي، ضيف الله محمد الهادي، فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، جامعة محمد خيضر -بسكرة، يومي 06-07 ماي 2012، ص9.

[2] The Institute of internal Auditors, International Standards for the professional practice of internal Auditing (standards), 2012, p01.

[3] فروم محمد الصالح، الحوكمة والأداء المالي للمؤسسات، مرجع سابق، ص212.

حيث يمكن إدراج المعايير الرئيسة ضمن الجدول التالي:

الجدول رقم 3-1: معايير التدقيق الداخلي

معايير التأهيل(الصفاة)		معايير الأداء	
الرمز	التسمية	الرمز	التسمية
1000	المسؤوليات والصلاحيات	2000	إدارة التدقيق الداخلي
1100	الاستقلالية والموضوعية	2100	طبيعة العمل
1200	الكفاءة	2200	التخطيط للمهمات
1300	تحسين الجودة	2300	المشاركة
		2400	توصيل النتائج
		2500	مراقبة اجراءات التقدم
		2600	قبول المخاطر

La source: IFACI, Les NORMES INTERNATIONALES POUR LA PRATIQUE PROFESSIONNELLE DE L'AUDIT INTERNE (LES NORMES), Publication : octobre 2013, Révision : janvier 2015,p-p: 1-18.

يوضح الجدول رقم 3-1 رموز المعايير الأساسية لمعايير الأهيل(1000) ومعايير الأداء(2000)، حيث يتضمن كل معيار مجموعة من المعايير الفرعية التي تنظم طبيعة عمل المدقق الداخلي.

ثالثا: جودة وظيفة التدقيق الداخلي: لكي ينجح التدقيق الداخلي في أن يلعب دوره المحوري في حوكمة المؤسسات، ينبغي أن يؤدى بمستوى معين من الجودة. حيث أن جودة أداء وظيفة التدقيق الداخلي تؤثر على علاقتها بكل طرف من أطراف الحوكمة، مما يؤثر على الوفاء بمسئوليته في حوكمة المؤسسات، ومن ثم فإن جودة وظيفة التدقيق الداخلي تؤثر على جودة حوكمة المؤسسات. ويقع على كل من الأطراف الأخرى لحوكمة

المؤسسات جزءا من المسئولية عن ضمان وتقييم جودة وظيفة التدقيق الداخلي، فعلى سبيل المثال عندما يخطط المدقق الخارجي للاعتماد على أي عمل تؤديه وظيفة التدقيق الداخلي، فعليه أن يقيم جودة هذه الوظيفة[1].

كما أن معايير معهد المدققين الداخليين تلزم المديرين التنفيذيين للتدقيق الداخلي بضمان وتحسين جودة وظيفة التدقيق الداخلي، والتي تتضمن التقييم الدوري لجودة التدقيق الداخلي والمراقبة الداخلية المستمرة لها[2].

ويعتبر التزام المدقق بالمعايير المهنية للتدقيق الداخلي وقواعد السلوك المهني عاملين مهمين لتحقيق جودة التدقيق الداخلي وإسهامه في تعزيز الحوكمة وتحسين الأداء.

رابعا: تقييم جودة وظيفة التدقيق الداخلي: أشارت دراسة **"Gibbs and Schroeder, "Clark, et al, 1980 1979"** فيما يتعلق بالمعايير المستخدمة في تقييم الأهلية(الكفاءة المهنية) إلى أن معرفة المدقق الداخلي بعمليات وإجراءات المؤسسة يعتبر من المعايير الأكثر أهمية في الحكم على جودة وظيفة التدقيق الداخلي. وأشار**"Brown, 1983 "** إلى أن تقييم الأهلية يستند إلى البرامج التدريبية لوظيفة التدقيق الداخلي، وكذلك التركيز على الشهادات المهنية التي يحصل عليها المدقق الداخلي. وأشارت نتائج دراسة **"Messier and Schneider, 1988"** إلى أن المدققين الخارجيين يعتبرون أن الخبرة بالتدقيق الداخلي تعتبر من المعايير الأكثر أهمية في تقييم أهلية وظيفة التدقيق الداخلي. وأشارت نتائج دراسة أجراها **" Gramling and Myers, 1997"** شملت عينة من مديري التدقيق الداخلي، المديرين الماليين، وأعضاء مجلس الإدارة إلى أن وجود مدققين داخليين قانونيين بأقسام التدقيق الداخلي انعكس ايجابيا على أهلية وظيفة التدقيق الداخلي[3].

وفيما يتعلق بموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي فإن المدققين الخارجيين يستخدمون استقلال وظيفة التدقيق الداخلي(على سبيل المثال: علاقة التقرير) كمعيار أكثر أهمية في تقييم موضوعيتها. كما أشار **"Dezoort, et al. 2001"** إلى أن المدققين الخارجيين يرون أن الدور الأساسي لوظيفة التدقيق الداخلي(التدقيق المالي أو تقديم الاستشارات) وهيكل المكافآت(المرتب المستقر أو نظام الحوافز) يؤثران على موضوعية وظيفة التدقيق الداخلي.

[1] سمير كامل محمد عيسى، العوامل المحددة لجودة وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين جودة حوكمة المؤسسات– مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية–جامعة الاسكندرية، العدد رقم1، المجلد رقم 45، جانفي 2008، ص 12.

[2] نفس المرجع، نفس الصفحة.

[3] نفس المرجع، ص 14.

وتوصلا **"Ahlawat and Lowe, 2004"** إلى أن هوية مقدم خدمة التدقيق الداخلي(داخلي أو خارجي) لم تؤثر على الاستقلال والموضوعية[1].

وفيما يتعلق بجودة أداء عمل وظيفة التدقيق الداخلي، أشار**"Clark, et al, 1980"** إلى أن المعيار الأساسي الذي يستخدمه المدققون الخارجيون في تقييم جودة أداء عمل وظيفة التدقيق الداخلي هو دعم الإدارة لوظيفة التدقيق الداخلي. وأشار**"Brown, 1983"** إلى أن تقييم المدقق الخارجي لأداء عمل وظيفة التدقيق الداخلي يعتمد على مدى رضائه عن أدائها السابق، وإجراءات المتابعة المطبقة، والاشراف على عمل وظيفة التدقيق الداخلي. وأن جودة أداء عمل التدقيق الداخلي وموضوعية المدقق الداخلي تعتبر أكثر العوامل أهمية يليهما الأهلية. وأشار**"Messier and Schneider, 1988"** إلى أن نطاق عمل وظيفة التدقيق الداخلي يعتبر من أكثر المعايير أهمية في وصف أداء عمل وظيفة التدقيق الداخلي[2].

المطلب الثاني: مسؤوليات المدقق الداخلي اتجاه نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر.

تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دورا مهما في تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية، والمساهمة في إدارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية، حيث سنتطرق إلى مسؤولية المدقق الداخلي اتجاه نظام الرقابة الداخلية، ودوره في إدارة المخاطر في إطار حوكمة المؤسسات.

أولا: مسؤولية المدقق الداخلي اتجاه نظام الرقابة الداخلية: تعتبر الرقابة الداخلية من بين أهم الوسائل المساهمة في حوكمة الشركات، وازدادت أهميتها أكثر بعد الانهيارات المالية لكبريات الشركات في العالم، حيث ما فتئت التشريعات تركز عليها وتعطي لها أهمية بالغة لما لها من دور كبير في تحقيق أهداف حوكمة الشركات[3].

1-مدخل إلى الرقابة الداخلية: قدمت الهيئات الرسمية والأكاديمية مجموعة من التعاريف نذكر منها:

تعريف مصف الخبراء المحاسبين الفرنسي(1977): "الرقابة الداخلية مجموعة إجراءات الحماية التي تساهم في التحكم في المؤسسة، من أجل هدف حماية المؤسسة وحماية الممتلكات ونوعية المعلومات من جهة، ومن جهة

[1] سمير كامل محمد عيسى، مرجع سابق، ص ص 14-15.

[2] نفس المرجع، ص 15.

[3] براق محمد، قمان عمر، دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والاداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي 06-07 ماي2012، جامعة محمد خيضر-بسكرة، الجزائر، ص9.

أخرى تطبيق تعليمات الادارة والتشجيع على تحسين النتائج والتوضيح، من خلال تنظيم الطرق والاجراءات لكل نشاطات المؤسسة للحفاظ على بناء المؤسسة"[1].

تعريف المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية تعريف اللجنة الاستشارية للمحاسبين البريطانيين: "تتكون الرقابة الداخلية من مجموعة أنظمة الرقابة المالية وغيرها، الموضوعة من طرف الادارة من أجل إدارة أعمال المؤسسة بكيفية منظمة وفعالة، ضمان احترام سياسات التسيير، حماية الأصول وضمان الصحة والوضعية الكاملة للمعلومات المسجلة بقدر الامكان"[2]. تعرفها هيئة المحاسبة الانجليزية(1978): " الرقابة الداخلية مجموعة من النظم الخارجية وغيرها الموضوعة من قبل الادارة، من أجل توجيه كافة العمليات بالصفة المطلوبة والفعالية، واحترام السياسات الادارية وحماية الأصول وضبط الدقة في البيانات المسجلة"[3]

تعريف لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين الرقابة الداخلية بأنها "خطة التنظيم وكل الطرق والاجراءات والأساليب التي تضعها إدارة المؤسسة والتي تهدف إلى المحافظة على أصول المؤسسة وضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها وتحقيق الكفاءة التشغيلية والتحقق من التزام العاملين بالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة[4].

تعريف الرقابة الداخلية وفق لجنة(COSO[*]): الرقابة الداخلية هي "عمليات تنفذ بواسطة مجلس إدارة الوحدة أو الادارة وكل الموظفين وتصمم لتوفير ضمان معقول عن تحقيق الأهداف المتمثلة في: الاعتماد على القوائم المالية، والالتزام بتنفيذ القوانين والتطبيقات، وكفاية وفاعلية العمليات"[5].

1-1- أهداف الرقابة الداخلية: إن المتتبع للتطورات الحاصلة في مجال أنظمة الرقابة الداخلية ومنها الأنظمة الصادرة عن (Coso,1992)، (Coco,1995)، (ICAEW)، يلاحظ أنها ترتكز على ثلاثة أهداف

[1] براق محمد، قمان عمر، ص09.

[2] بوطورة فضيلة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك-دراسة حالة: الصندوق الوطني للتعاون الفلاحي-بنك، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة المسيلة، 2007، ص19.

[3] نفس المرجع، ص09.

[4] محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، مرجع سابق، ص 128.

[*] Committee Of Sponsoring Organization of the Tread Way Commission لجنة رعاية المنظمات تأسست سنة1985 تقوم علي رعايتها اكبر خمس مؤسسات مالية في الولايات المتحدة الأمريكية وهي: معهد المدراء الماليين، معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين، معهد المدققين الداخليين، جمعية المحاسبين الأمريكيين، معهد المحاسبين الإداريين.

[5] عطا الله أحمد سويلم الحسبان، التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2009، ص58.

رئيسية تتمثل في فعالية وكفاءة العمليات، موثوقية واكتمالية التقارير المالية، والانسجام مع القوانين والتشريعات المعنية[1].

1-2- مقومات نظام الرقابة الداخلية: يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الدعائم والمقومات الأساسية والتي يمكن تحديدها في النقاط التالية[2]:

- هيكل تنظيمي كفء؛
- وجود سياسات وإجراءات لحماية الأصول والتحقق من صحة البيانات والتقارير المالية؛
- وجود إجراءات لزيادة الكفاءة التشغيلية وتشجيع الالتزام بالسياسات الموضوعة[3]؛
- تحديد الاختصاصات والمسؤوليات؛
- مجموعة من العاملين الأكفاء؛
- استخدام الوسائل الآلية والإلكترونية؛
- تقييم الأداء.

1-3- أنواع الرقابة الداخلية: تنقسم الرقابة الداخلية إلى الأقسام التالية[4]:

- الرقابة الادارية: تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والاجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاية الانتاجية مع تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية؛
- الرقابة المحاسبية: تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والاجراءات الهادفة إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المنبثقة بالدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها؛
- الضبط الداخل: يشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والاجراءات الهادفة إلى حماية أصول المؤسسة من الاختلاس والضياع أو سوء الاستعمال.

---

[1] سليمان سند السبوع، أثر هياكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO على أهداف الرقابة –حالة الشركات الصناعية الأردنية، مجلة دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 38، العدد1، 2011، الجامعة الأردنية، ص 110.

[2] زياد الزغبي، مدى إدراك المحاسبين القانونيين في الأردن لاختبار فعالية الرقابة الداخلية عند تدقيق البيانات المالية في الشركات المساهمة العامة، ص7، متاح على الموقع: www.zuj.edu.jo/.../ziad.../sites/.../ شوهد يوم 30 مارس 2016.

[3] محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، مرجع سابق، ص ص 129-130.

[4] زياد الزغبي، مدى إدراك المحاسبين القانونيين في الأردن لاختبار فعالية الرقابة الداخلية عند تدقيق البيانات المالية في الشركات المساهمة العامة، ص ص6-7،متاح على الموقع: www.zuj.edu.jo/.../ziad.../sites/.../ شوهد يوم 30 مارس 2016.

1-4- إطار لجنة COSO للرقابة الداخلية: لقد أصدرت لجنة coso عام 1992 إطار متكامل لهيكل الرقابة متضمنا التعريف وعناصر هيكل الرقابة وأهدافها، حيث حددت خمسة عناصر رئيسية للرقابة الداخلية على النحو التالي[1]:

أ-بيئة الرقابة: وهي متعلقة بأخلاقيات المؤسسة وبالطريق التي تعمل بها، وتشير إلى خلق الأجواء التي تمكن الأفراد من أداء أنشطتهم وتحمل مسؤولياتهم الرقابية. وهناك عدة عناصر تكون هذه البيئة متمثلة بالقيم الأخلاقية، وفلسفة الادارة، وأسلوب التشغيل والاشراف، سياسات الموارد البشرية وكفاية وانسجام الأفراد، واهتمام وتوجيه مجلس الادارة، وهذه العوامل تشكل معا ثقافة الرقابة الكلية في المؤسسة.

ب-تقييم المخاطرة: تشير إلى عمليات التعامل مع المخاطر التي تشكل خرقا أو تهديدا لتحقيق أهداف المؤسسة. وهي تتضمن تحديد وتحليل وتخمين أو تقييم المخاطر الملائمة.

ت-أنشطة الرقابة: تشير إلى السياسات والاجراءات والممارسات التي تؤكد للإدارة بأنه قد تم تحقيق الأهداف وأن الاستراتيجيات الموضوعة لتخفيف المخاطرة قد نفذت بفعالية. وتتضمن هذه الأنشطة: المصادقات والصلاحيات والفحص والتسويات ومراجعة الأداء التشغيلي وحماية الأصول وتقسيم الواجبات.

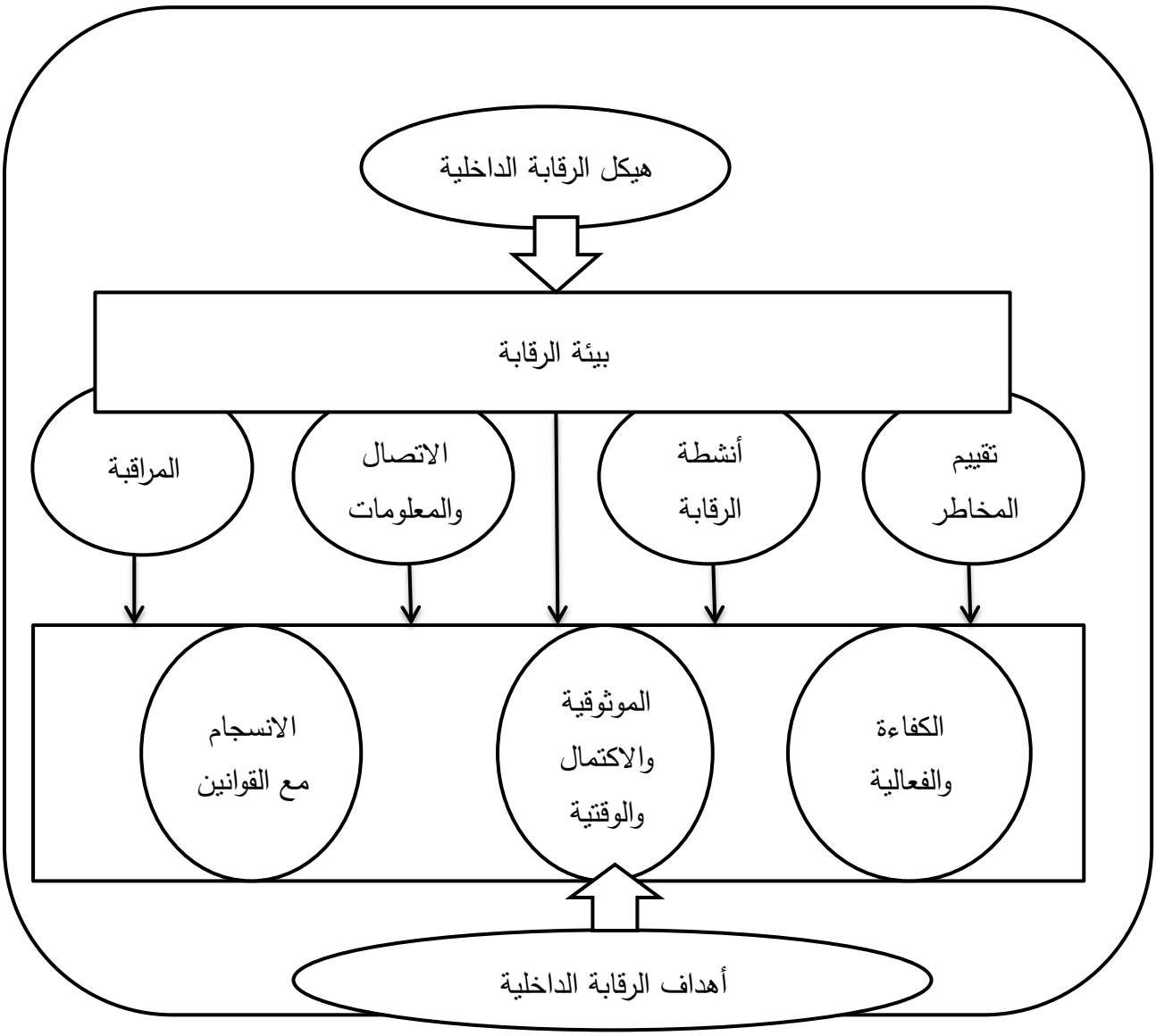
ث-المعلومات والاتصال: هذا الجزء يتعلق بالتأكيد بأن المعلومات الملائمة قد تم تحديدها والسيطرة عليها وايصالها بالشكل والاطار الزمني المناسبين بحيث يتمكن الأفراد من انجاز وتحمل واجباتهم ومسؤولياتهم بفعالية. وتشمل هذه الناحية وجود نظام اتصال فعال داخل المؤسسة وخارجها مع أطراف مثل المستهلكين والموردين والتشريعيين وحملة الأسهم، وكذلك التعامل مع البيانات الداخلية وتلك المتعلقة بالأحداث والأنشطة والظروف الخارجية.

ج-المراقبة: تشير إلى عملية تقييم جودة المراقبة على نظام الرقابة الداخلية، وتتضمن ناحيتين هما: التقييمات المستمرة بواسطة أنشطة الادارة والإشراف المنتظمة وتصرفات الأفراد الآخرين المكلفين بهذه الناحية. والناحية الثانية تتمثل في التقييمات المنفصلة والتي يتحدد مجالها ومدى تكرارها بناء على تقييم المخاطرة وفاعلية إجراءات المراقبة المستمرة، حيث ينبغي تسجيل نقائص الرقابة وايصالها للإدارة ومجلس الادارة.

[1] سليمان سند السبوع، مرجع سابق، ص ص 109-110.

ويساهم تكامل عناصر الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف الرقابة، حيث صاغت دراسة (Ashbaugh-Skaife et al.,2007) هذه العلاقة بين المكونات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية بالقول أن جودة بيئة الرقابة العالية ترسخ أهمية الرقابة الداخلية في كافة أنحاء المؤسسة. وفي مثل هذه البيئة فإن كل عملية أو نشاط يمكن أن يعوق أو يعرقل تحقيق أهداف المؤسسة يكون خاضعا لتقييم المخاطرة ، وبالتالي تصميم وتنفيذ أنشطة الرقابة لتخفيض المخاطر المهمة، ومن ثم يتم ايصال نتائج التوقعات للأطراف التي يمكنها اتخاذ إجراءات تصحيحية، وأخير تخضع كامل عمليات الرقابة الداخلية للمراقبة من قبل الادارة ووظيفة التدقيق الداخلي[1]. حيث يمكن توضيح العلاقة بين أهداف وعناصر الرقابة الداخلية في الشكل البياني التالي:

الشكل رقم3-3: العلاقة بين أهداف وعناصر الرقابة الداخلية.



[1] سليمان سند السبوع، مرجع سابق، ص 110.

المصدر: سليمان سند السبوع، أثر هياكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO على أهداف الرقابة –حالة الشركات الصناعية الأردنية، مجلة دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 38، العدد1، 2011، الجامعة الأردنية، ص 104.

يفسر الشكل رقم3–3 التكامل بين عناصر الرقابة الداخلية وأهداف الرقابة الداخلية، حيث أن توظيف وتفعيل عناصر الرقابة الداخلية يساهم في تحقيق أدافها.

2– دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية: يشير المعيار 2120إلى أنه ينبغي أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المؤسسة فيما يتصل بإرساء آليات فعالة للرقابة عن طريق تقييم فعالية وكفاية تلك الآليات وكذلك عن طريق تعزيز التحسين المستمر بالمؤسسة مع مراعاة النقاط التالية[1]:

أ– بالنسبة لخدمات التأكيد(2120 A1:A4): وتشتمل على:

أ–1–بناءا على نتائج تقييم المخاطر، ينبغي أن يعمل نشاط التدقيق الداخلي على تقييم كفاية وفعالية أدوات الرقابة التي تضم حوكمة المؤسسات وأنظمة معلوماتها وينبغي أن يشمل ذلك على:

- موثوقية ونزاهة المعلومات المالية والتشغيلية؛
- كفاية وفعالية العمليات؛
- حماية الأصول؛
- الالتزام بالقوانين والتشريعات والعقود الموقعة.

أ–2–على المدققين الداخليين التحقق من وضع البرامج بما يتماشى مع أهداف المؤسسة؛

أ–3–على المدققين الداخليين القيام بمراجعة العمليات والبرامج للتحقق من مدى توافق النتائج مع الأهداف الموضوعة؛

أ–4– ينبغي توافر معايير كافية لتقييم أدوات الرقابة؛ وينبغي على المدققين الداخليين التحقق من وضع الإدارة لمعايير كافية للتحقق من إنجاز الأهداف الموضوعة وإذا كانت تلك المعايير كافية فإنه ينبغي أن يستخدم المدققون الداخليون تلك المعايير في عملية التقييم، أما إذا لم تكن المعايير كافية، فإنه ينبغي أن يعمل المدققون الداخليون مع الإدارة لتطوير معايير التقييم الملائمة.

[1] أحمد حلمي جمعة، التحكم المؤسسي وأبعاد التطور في إطار ممارسة مهنة التدقيق الداخلي، مرجع سابق، ص14.

ب- بالنسبة لخدمة الاستشارة (c2:c1 2120): وتشتمل على:

ت-1-يتعين على المدققين الداخليين عند أداء واجبهم الاستشاري التحقق من أن أدوات الرقابة تتماشى مع الأهداف التي يزعمون تحقيقها، كما ينبغي أن يكون المدققون الداخليون قادرين على التعرف على وجود أي نواحي ضعف جوهرية في أدوات الرقابة.

ت-2-ينبغي أن يدمج المدققون الداخليون المعرفة التي يكتسبونها من خلال عملهم الاستشاري في عملية تحديد وتقييم تعرض المؤسسة على نحو جوهري للمخاطر.

ويرجع دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية للدور الذي أسند للتدقيق الداخلي خاصة في ظل تطور مفهومه حسب ما جاء في المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين، حيث يقوم المدقق الداخلي بتقييم نظام الرقابة الداخلي باستخدام مجموعة من التقنيات والأدوات مثل القوائم الاستقصائية، مخطط سير الوثائق، المقابلة، الاستفسارات الميدانية، الملاحظة المادية....الخ، وبعد عملية التقييم يقوم المدقق بإبراز نقاط قوة وضعف النظام لتصحيح الاختلالات وتقديم التوصيات اللازمة.

ثانيا: مسؤولية المدقق الداخلي اتجاه إدارة المخاطر.

1- مدخل إلى إدارة المخاطر: يمكن تعريف المخاطرة بأنها ظرف أو وضع في العالم الواقعي يوجد فيه تعرض لوضع معاكس، وبشكل أكثر تحديد، ويقصد بالمخاطرة "حالة يكون فيها إمكانية أن يحدث انحراف معاكس عن النتيجة المرغوبة المتوقعة أو المأمولة"[1]. كما تعرف بأنها "احتمال أو مجازفة معينة سينتج عنه حدث محدد غير مرغوب فيه أو حدث محدد مرغوب فيه أو سينتج عن حدث محدد أو تعزيز و/أو خسارة أو ضرر محدد"[2]. وبالتالي فالمخاطرة هي حالة بين أمرين مجازفة لتحقيق مكسب أو خسارة، أو حالة عدم التأكد عن أمر سينتج مستقبلا من شأنه تقليل الخسارة أو زيادة المكاسب[3].

1-1-تعريف إدارة المخاطر: تعرف إدارة المخاطر على أنها "منهج أو مدخل علمي للتعامل مع المخاطر البحتة عن طريق توقع الخسائر العارضة المحتملة وتصميم وتنفيذ إجراءات من شأنها أن تقلل إمكانية حدوث

[1] طارق عبد العال حماد، إدارة المخاطر: أفراد-إدارات-شركات-بنوك: مخاطر الائتمان والاستثمار والمشتقات وأسعار الصرف، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007، ص16.

[2] محمد سمير دهيرب، تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وفق مفهوم لجنة COSO اعتماد أنموذج التقييم الذاتي للمخاطر الرقابية. ومدى إمكانية تطبيقه في المؤسسات الخدمية والانتاجية العملة في القطاع العام، ص5.

[3] نفس المرجع، ص6.

الخسارة أو الأثر المالي للخسائر التي تقع إلى الحد الأدنى"[1]. كما تعرف على أنها" تحديد، تحليل، والسيطرة الاقتصادية على هذه المخاطر التي تهدد الأصول أو القدرة الإيرادية لمشروع"[2].

وتعتبر إدارة المخاطر جزء من دورة المخاطر المسموح بها في المؤسسة استنادا إلى الاجراءات الرقابة الداخلية الموضوعة من قبل الادارة، وفقا لمعهد المدققين الداخليين الأمريكي فإن إدارة المخاطر هي" احتمالية تنفيذ أو عدم تنفيذ أمر ما أو عمل ما قد يؤثر بشكل سلبي على المشروع أو النشاط الخاضع للتدقيق". واستنادا إلى Pickett فإن المخاطر كلمة مشتقة من كلمة ايطالية بمعنى التجرد ونعني بها الاختيار بدلا من المقياس المطابق. ويرى بعض المحاسبين أن عملية تحسين الأداء الاقتصادي للمؤسسات تتم من خلال تحسين إدارة المخاطر وأن هذا المفهوم يجب أن لا ينظر إليه على أنه مفهوم سلبي (خطر) وإنما النظر إليه باتجاه ايجابي أي أن الخطر يعد مفتاح قيادة أنشطة المؤسسة وأن حوكمة المؤسسات تعتبر استجابة استراتيجية من قبل المؤسسة للخطر[3].

1-2- عملية إدارة المخاطر: إن القول بأن إدارة المخاطر تمثل منهجا أو مدخلا علميا للتعامل مع المخاطر البحتة يدل ضمنيا على أن العملية تتضمن سلسلة منطقية من الخطوات على النحو التالي[4]:

- تقرير الأهداف، - التعرف على المخاطر؛ - تقييم المخاطر؛

- دراسة البدائل واختيار أداة التعامل مع المخاطرة؛ - تنفيذ القرار؛ - التقييم والمراجعة.

2- دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر: يشير المعيار **2110** إلى أنه ينبغي أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المؤسسة عن طريق تحديد وتقييم التعرض الجوهري للمخاطر، كما ينبغي أن يسهم ذلك النشاط في تحسين إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة مع مراعاة النقاط التالية[5]:

أ- بالنسبة لخدمات التأكيد (2120 **A1**:A**2**): وتشتمل على:

أ-1-ينبغي أن يتولى نشاط التدقيق الداخلي متابعة وتقييم فعالية نظام إدارة المخاطر بالمؤسسة؛

---

[1] طارق عبد العال حماد، إدارة المخاطر، مرجع سابق، ص51.

[2] خالد وهيب الراوي، إدارة المخاطر المالية، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان-الأردن، 2009، ص10.

[3] شاكر البلداوي، خليل الرفاعي، محمود البياتي، إدارة المخاطر في ظل التحكم المؤسسي، المؤتمر العلمي الثالث" إدارة منظمات الأعمال: التحديات العالمية المعاصرة"، أيام27-29 نيسان 2009، ص5.

[4] طارق عبد العال حماد، إدارة المخاطر، مرجع سابق، ص58.

[5] أحمد حلمي جمعة، التحكم المؤسسي وأبعاد التطور في إطار ممارسة مهنة التدقيق الداخلي، مرجع سابق، ص14.

أ-2-ينبغي أن يعمل نظام التدقيق الداخلي على تقييم التعرض للمخاطرة المتصل بعمليات المؤسسة وبأنظمة المعلومات بها فيما يتصل بما يلي:

- موثوقية ونزاهة المعلومات المالية والتشغيلية؛
- كفاية وفعالية العمليات؛
- حماية الأصول؛
- الالتزام بالقوانين والتشريعات والعقود الموقعة.

ب- بالنسبة لخدمة الاستشارة (c2:c1 2120): وتشتمل على:

ب-1- عند القيام بالأعمال الاستشارية فإنه يتعين على المدققين الداخليين مناقشة المخاطر المتصلة بأهداف الأعمال الاستشارية.

ب-2- على المدققين الداخليين أن يستخدموا المعرفة التي يكتسبوها من الأعمال الاستشارية في تحديد وتقييم التعرض للمخاطر الجوهرية بالمؤسسة.

وتضمن المعيار 2600 بشأن "تقبل الإدارة للمخاطر" إلى أنه عندما يعتقد رئيس المدققين أن الإدارة العليا تقبل مستوى من المخاطر لا يعد مقبولا للمؤسسة، فإنه ينبغي عليه مناقشة ذلك مع الإدارة العليا؛ وإذا لم يتم فإنه ينبغي أن يرفع كل منهم تقريرا بذلك إلى مجلس الإدارة ليتولى الحل.

كما يشير "Arena and Azzone, 2005" إلى أهمية الدور الذي تلعبه وظيفة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر، حيث تنبه الإدارة ولجنة التدقيق إلى المخاطر الهامة التي تؤثر على أهداف وعمليات وموارد المؤسسة، كما أن لها دورا استشاريا في تقييم الأساليب الملائمة للتغلب على هذه المخاطر. وتوصلت الدراسة إلى أنه ينبغي أن يكون لدى المؤسسات وظيفة تدقيق داخلية تساعد الإدارة في إدارة المخاطر. كما أشار Liu, "2005" إلى أن وظيفة التدقيق الداخلي قد خرجت عن الإطار التقليدي وأصبحت ترتكز على تدقيق الأداء وتدقيق الإدارة، وبلا شك أن هذا انعكس على تحسين جودتها وتفعيل دورها في حوكمة المؤسسات. ويشير "Whitley, 2005" إلى الدور الذي تلعبه وظيفة التدقيق الداخلي في حوكمة المؤسسات من خلال تحسين دورها في إدارة المخاطر[1].

[1] سمير كامل محمد عيسى، مرجع سابق، ص ص 10-11.

وفي بلجيكا أشارا "Sarens and De Beelde, 2006" في دراسة أجريت بهدف وصف ومقارنة كيفية إدراك المدققين الداخليين لدورهم الحالي في إدارة المخاطر بكل من المؤسسات البلجيكية والأمريكية، والتي أجريت على عينة من المدققين الداخليين الرؤساء ب10مؤسسات مختلفة، إلى أهمية الدور الذي يلعبه المدققون في إدارة المخاطر بكل من المؤسسات البلجيكية والأمريكية، ومن ثم في حوكمة أفضل للمؤسسات. وفي استراليا أشارا "Goodwin and Kent, 2006" في دراسة أجريت على المؤسسات الاسترالية المسجلة ببورصة الأوراق المالية إلى وجود ارتباط قوى بين وظيفة التدقيق الداخلي ومستوى الالتزام بإدارة المخاطر، فكلما زاد التزام المؤسسة ورغبتها في إدارة المخاطر كلما زادت الحاجة للاستعانة بوظيفة التدقيق الداخلي[1].

وفي الولايات المتحدة الأمريكية أشارت دراسة "Hermanson, 2006" إلى أن تقرير "Deloitte" بعنوان "تعظيم دور التدقيق الداخلي في ظل عصر قانون"Sarbanes-Oxley" أكد على أهمية تركيز التدقيق الداخلي على اكتشاف الغش وإدارة المخاطر، كما طلب من المدققين الداخليين أن يأخذوا في الاعتبار إلى جانب متطلبات قانون"Sarbanes-Oxley" ثلاثة مجالات أساسية هي: تقييم الاتجاهات الحديثة للأعمال، إدارة مخاطر تقنية المعلومات ، والمساهمة في نمو المؤسسة[2].

2-1-خطوات تدقيق إدارة المخاطر: تدقيق إدارة المخاطر هو تدقيق تفصيلي ومنظم لبرنامج إدارة المخاطر مصمم لتقرير إذا كانت أهداف البرنامج ملائمة لاحتياجات المؤسسة، وما إذا كانت التدابير المصممة لتحقيق تلك الأهداف مناسبة، وما إذا كانت التدابير قد تم تنفيذها بشكل سليم[3].

وسواء تم تقييم وتدقيق برنامج إدارة المخاطر داخليا أو بواسطة مدقق خارجي، فإن العملية ستشمل بوجه عام الخطوات الآتية[4]:

- تقييم أهداف إدارة المخاطر وسياستها؛
- التعرف على/ وتقييم التعرضات للخسارة؛
- تقييم قرارات التعامل مع كل تعرض؛
- تقييم تنفيذ التقنيات معالجة المخاطر المختارة؛

[1] سمير كامل محمد عيسى، مرجع سابق، ص11.
[2] نفس المرجع، نفس الصفحة.
[3] طارق عبد العال حماد، إدارة المخاطر، مرجع سابق، ص120.
[4] نفس المرجع، ص123.

- التوصية بإدخال تغييرات لتحسين البرنامج.

المطلب الثالث: دور التدقيق الداخلي في تعزيز حوكمة المؤسسات: لقد تطور دور التدقيق الداخلي واتسع نطاقه مع مرور الزمن، حيث يتضمن نشاط وظيفة التدقيق الداخلي في الوقت الحالي تقدير المخاطر، التحقق من فعالية الاجراءات الرقابية، واختبارات مدى الالتزام بالسياسات والخطط الموضوعة، وكل هذه الأدوار تساهم في جعل التدقيق الداخلي كآلية داخلية للحوكمة[1].

أولا: علاقة التدقيق الداخلي بالتدقيق الخارجي: لقد أصدر مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي معيار التدقيق الدولي المعدل عام 2004(610) الموسوم: مراعاة عمل التدقيق الداخلي، ولقد تضمن هذا المعيار نطاق وأهداف التدقيق الداخلي، العلاقة بين التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي، الفهم والتقييم الأولي للتدقيق الداخلي، توقيت الاتصال والنسيق، وتقييم واختبار عمل التدقيق الداخلي.[2]

وأكد مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي على أن الغرض من معيار التدقيق الدولي توفير إرشادات للمدققين الخارجيين لمراعات عمل التدقيق الداخلي، كما أكد المجلس على ما يلي[3]:

- مع تحمل المدقق الخارجي منفردا مسؤولية إبداء الرأي وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجية، فإن بعض الأجزاء من عمل التدقيق الداخلية قد يكون مفيدا للمدقق الخارجي؛
- يجب على المدقق الخارجي مراعاة فعالت التدقيق الداخلي وتأثيراتها، إن وجدت، على إجراءات التدقيق الخارجي؛
- يجب أن يحصل المدقق الخارجي على فهم كاف لفعليات التدقيق الداخلي، لغرض مساعدته في تخطيط عملية التدقيق وتطوير توجه فعال لإنجازها، لأنه غالبا ما يسمح وجود تدقيق داخلي فعال بإجراء تعديل في طبيعة وتوقيت الإجراءات المنجزة من قبل المدقق الخارجي واختصارها،
- يجب على المدقق الخارجي القيام بتقييم أولي لوظيفة التدقيق الداخلي في حالة ظهور دلائل تشير بأن التدقيق الداخلي مناسبة للتدقيق الخارجي للبيانات المالية في مجالات محددة، حيث أن تقييم المدقق

[1] حمادي نبيل، أثر تبني المؤسسات الجزائرية للحوكمة على جودة المراجعة المالية–دراسة ميدانية، مجلة البحوث والدراسات العلمية، جامعة الدكتور يحي فارس المدية، العدد السادس6، 2012، ص31.

[2] أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد: الداخلي– الحكومي– الاداري– الخاص– البيئي– المنشآت الصغيرة، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان– الأردن، 2009، ص55.

[3] نفس المرجع، ص ص55–57.

الخارجي الأولي لوظيفة التدقيق الداخلي سيؤثر في قرارا المدقق الخارجي حول الاستفادة التي يمكن الحصول عليها من التدقيق الداخلي في تعديل طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجي.

1- طبيعة التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي: يعتبر التكامل بين المدقق الداخلي والخارجي الغاية الأساسية الممكنة ممن تحقيق الكفاءة الإدارية عن طريق الضخ المتوازي للمعلومات ذات المصداقية للإدارة بغية اتخاذ القرارات في الوقت والمكان المناسبين وتحقيق مستويات أعلى من الرشادة في القرارات المتخذة من قبل مستعملي المعلومات المصادق عليها من قبل المدقق[1].

وفي هذا الإطار يرى شوقي عطا الله "أن وجود نوعين من التدقيق وتعاون كامل بين المدققين الخارجيين والداخليين أمر ضروري لا بد من تحقيقه، إلا أنه يجي الاحتفاظ دائما باستقلال كل منهما"[2].

كما تناولت IFACI التكامل على أنه "المدققين الخارجيين يستعملون نتائج المدققين الداخليين، لأجل تقديم أعمالهم بكيفية جيدة، وبشرط أن المدققين الداخليين يحافظون على استقلالهم ونوعية كفاءة أعمالهم"[3].

وفي دراسة تم تقديمها من قبل معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية وكند اشتملت هذه الدراسة على قائمة استقصاء تحوي 94 سؤالا اشترك في الاجابة عليها 133 مؤسسة من نوعيات مختلفة. وفي سؤال حول طبيعة العلاقة بين التدقيق الخارجي والداخلي أجابت 81 %بالمائة من المؤسسات محل الدراسة على النتائج التالية[4]:

- 30% من هذه المؤسسات أكدت أن مكاتب التدقيق الخارجي قد قامت بدور فعال في تطوير برنامج التدقيق الداخلي، بينما 51% من هذه المؤسسات أكدت أنه تم تنفيذ برنامج مشترك للتدقيق بين المدققين؛
- 74% من المدققين الخارجيين للمؤسسات محل الإجابة أفادوا أنه من الضروري فحص أوراق العمل للمدقق الداخلي للاستعانة بها في التدقيق الخارجي و17% من المؤسسات المجيبة على الاستبيان أكدت نقل أوراق عمل المدقق الداخلي إلى الملف الدائم للمدقق الخارجي.

[1] صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، ص64.
[2] نفس المرجع، نفس الصفحة.
[3] نفس المرجع، نفس الصفحة.
[4] نفس المرجع، ص65.

2- أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي: زادت أهمية العلاقة بين وظيفة التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي مع زيادة متطلبات حوكمة المؤسسات، وتعتبر العلاقة بين هذين الوظيفتين تقليد قديم، وفي بيئة الأعمال الحديثة أصبح دورهما أكثر تكاملا مما استدعى ضرورة تعميق العلاقة بينهما. حيث أن المدققين الداخليين قادرين على اكتشاف التلاعب في القوائم المالية، وبالتالي فإنه يمكن للمدققين الخارجيين التشاور معهم بشأن تقييم وتقدير مخاطر التلاعب في القوائم المالية. وهذا ما دفع معهد المدققين القانونيين الأمريكي إلى إصدار قائمة معايير التدقيق رقم 65 والتي تشجع المدققين الخارجيين على الاستعانة بأنشطة التدقيق الداخلي عند تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق[1].

ويعتبر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي أحد الآلية الممكنة من تحسين مستويات أداء المدقق الداخلي والخارجي على السواء ومن ثمة تحسين الخدمة المقدمة من هؤلاء المدققين سواء للإدارة أو الأطراف الخارجية عنها، على افتراض أن هذين المدقين يتقيدان بالنصوص والمعايير والاجراءات المؤطرة للنوعين[2]. وتكمن أهمية التكامل انطلاق من الزوايا الآتية[3]:

أ-أهمية التكامل من زاوية المدقق الداخلي: يعتبر التدقيق الداخلي أحد الآلية الموجهة لعملية التدقيق الخارجي فضلا على أنها مصدر ثقة واطمئنان لدى المدقق الخارجي، فهي بذلك محل اهتمام الإدارة والمدقق الخارجي على السواء، حيث الممارسة الميدانية لفحص عناصر القوائم المالية وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة من قبل المدقق الخارجي من شأنه أن يسمح بكشف بعض الأخطاء والتدليس التي لم يستطع المدقق الداخلي أن يكشفها، مما يتيح في النهاية إمكانية البحث عن الأسباب المانعة من اكتشافها، مثل عدم كفاية معايير التدقيق الداخلي، عدم تأهيل المدقق الداخلي، عدم الاستناد لخطوات عملية واضحة للتدقيق، وضعف نظام الرقابة الداخلية.

ب-أهمية التكامل من زاوية المدقق الخارجي: تبرز أهمية التكامل للمدقق الخارجي في زيادة ثقة واطمئنان المدقق الخارجي في نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة، لاعتبار أن التدقيق الداخلي يسعى إلى تقييم هذا النظام للوقوف على فعاليته، بالإضافة إلى اطمئنان المدقق الخارجي على دقة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر، لأن التدقيق الداخلي قد فحص المستندات وراجع النظام المحاسبي ووقف على الالتزام بالطرق

[1] سمير كامل محمد عيسى، مرجع سابق، ص20.

[2] صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، مرجع سابق، ص66.

[3] نفس المرجع، ص ص66-69.

والمبادئ المحاسبية. ومن جهة أخرى فإن التدقيق الداخلي نظرا لشموليته لجميع البنود يسهم بشكل كبير في إنقاص كلفة التدقيق الخارجي كما يتيح للمدقق الخارجي توجيه عملية التدقيق.

ت-أهمية التكامل بالنسبة للإدارة: يسمح التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي من تحقيق عدة مزايا منها:

- توفير معلومات تفصيلية حقيقية للإدارة تساعد على اتخاذ القرارات الفعالة في الوقت والمكان المناسبين؛
- تأكيد سلامة الأنظمة المعلوماتية المفحوصة وكذا متانة نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة؛
- إعلام الإدارة عن مواطن الضعف من خلال الآراء حول الأنظمة المعلومات، مسار المعالجة وإلى غير ذلك، مما يسمح لها من القضاء على هذه المواطن؛
- بث الثقة في المعلومات الدالة على الأداء الإداري؛
- فحص أعمال الفروع المختلفة للمؤسسة، بما يسمح من بسط الرقابة المستمرة للإدارة عليها؛

ث-أهمية التكامل بالنسبة للأطراف الخارجة عن المؤسسة: تعتبر الأطراف الخارجة عن المؤسسة (المستثمرون الحاليون، البنوك، إدارة الضرائب، صناديق الاستثمار، البورصة، المحللون الماليون وآخرون)، أهم مستعملو رأي المدقق الخارجي، فإدراك هؤلاء الأطراف بأهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي يطمئنهم عن الرأي المعبر عنه من قبل المدقق الخارجي، ويسمح لهم باتخاذ قرارات مختلفة اتجاه المؤسسة كل حسب موقعه في البيئة الخارجية للمؤسسة.

ثالثا: علاقة التدقيق الداخلي بلجنة التدقيق: تاريخيا كانت لحنة التدقيق مسئولة عن الاشراف على التقارير المالية السنوية التي تعدها الإدارة، واليوم قد امتد هذا الدور ليشمل أيضا ضمان قوة إجراءات الرقابة الداخلية والإشراف على أنشطة التدقيق الخارجي. ولتحمل مسئولياتها الإشرافية بصورة أفضل فإنها تعتمد على وظيفة التدقيق الداخلي كأحد الدعائم الأساسية التي تساعدها في تحقيق حوكمة أفضل للمؤسسات. وأكد ذلك"Bishop,2000" حيث أشار إلى ضرورة قيام التدقيق الداخلي بتقديم العون إلى لجنة التدقيق، خصوصا عند تحديد وإدارة المخاطر، وعند فحص نظام الرقابة الداخلية. وأنه نتيجة الترابط بين قسم التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق، يمكن زيادة فعالية وجودة الادارة وتقوية البنية التحتية للمؤسسة. كما أشارا " Goodwin and Kent, 2006" إلى أنه لغرض تحقيق حوكمة أفضل للمؤسسات لابد من تقوية العلاقة بين التدقيق الداخلي ولجان التدقيق. ويشير معهد المدققين الداخليين الأمريكي إلى أنه على وظيفة التدقيق الداخلي تقديم التأكيد للإدارة ولجنة التدقيق على فهم المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة وإدارة المخاطر بطريقة ملائمة. كما المعهد رفع

تقارير وظيفة التدقيق الداخلي إلى لجنة التدقيق، وأن تمد وظيفة التدقيق الداخلي لجنة التدقيق بالمعلومات الملائمة، بحيث يتضمن تقرير التدقيق الداخلي: العناصر غير المنتظمة، الأعمال غير القانونية، الأخطاء، عدم الكفاءة، عدم الفعالية، تعارض المصالح، وضعف الرقابة[1].

رابعا: التدقيق الداخلي والافصاح المحاسبي: لتحسين مستوى الافصاح والشفافية من أجل زيادة درجة ثقة المستثمرين وبقية الأطراف المهتمة بشؤون المؤسسة، فإن العديد من الهيئات العلمية وأفضل الممارسات في المؤسسات العالمية أوصت المؤسسات بضرورة إصدار إدارة المؤسسة تقرير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية بها[2].

كما أشار رئيس معهد المدققين الداخليينBishop William G سنة 2002 ضمن مقال بعنوان "Three routes to improve corporate governance" إلى أنه يجب على جميع المؤسسات العامة تأسيس والمحافظة بشكل كافي على استقلال وكفاءة موظفي التدقيق الداخلي لإمداد الإدارة ولجنة التدقيق بالتقييم المستمر لعمليات إدارة مخاطر المؤسسة المرافقة لأنظمة الرقابة الداخلية. وفي حالة عدم وجود وظيفة التدقيق الداخلي يجب على مجل الإدارة الافصاح في التقرير السنوي لماذا لا توجد وظيفة التدقيق الداخلي3.

خامسا: علاقة التدقيق الداخلي بالإدارة التنفيذية: باعتبار الإدارة واحدة من الأطراف الأساسية لحوكمة المؤسسات، والتي لها تأثير فعال على جودة الحوكمة ينبثق عن تأثيرها في باقي أطراف الحوكمة، فإن قواعد التسجيل ببورصة نيويورك للأوراق المالية تتطلب وجود تفاعل بين وظيفة التدقيق الداخلي والإدارة، وذلك بمد الإدارة بنتائج تقدير المخاطر وتقييم نظام الرقابة الداخلية. وأيضا فإن معايير معهد المدققين الداخليين تصف ما ينبغي أن تكون عليه العلاقة بين وظيفة التدقيق الداخلي والإدارة ، حيث تقترح أن تفصح وظيفة التدقيق الداخلي دوريا للإدارة عن الأنشطة التي تنفذها، سلطاتها، مسئولياتها، وما تم انجازه من خطتها الموضوعة. كما يجب أن تفصح أيضا عن المخاطر الجوهرية التي تتعرض لها المؤسسة، إجراءات الرقابة الداخلية، قضايا حوكمة المؤسسات، وغيرها من الأمور التي تطلبها وتحتاجها الإدارة. وهذا ومن المتوقع أن يتسع نطاق عمل وظيفة التدقيق الداخلي ليساعد الإدارة في مقابلة العديد من متطلبات التشريعات الجديدة[4].

[1] سمير كامل محمد عيسى، مرجع سابق، ص ص28- 29.

[2] محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، مرجع سابق، ص134.

[3] أحمد حلمي جمعة، التحكم المؤسسي وأبعاد التطور في إطار ممارسة مهنة التدقيق الداخلي، مرجع سابق، ص7.

[4] سمير كامل محمد عيسى، مرجع سابق، ص ص31- 32.

ويشير "Whitely,2005" إلى أن الادارة أكثر من أي وقت مضى أصبحت تعتمد على وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين عملية حوكمة المؤسسات، وذلك لما للمدققين الداخليين من دور محوري في التحقق، الاستشارة، وإدارة المخاطر[1].

وقد أشارت المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي إلى أنه يمكن للمدققين الداخليين تقديم العون للإدارة ومجلس الإدارة في الوفاء بمسئولياتهم في حوكمة المؤسسات، وذلك على النحو التالي[2]:

- مساعدة مجلس الادارة في التقييم الذاتي للحوكمة؛
- تقديم أفكار أفضل لتنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية وعملية إدارة المخاطر للجنة التدقيق؛
- البحث عن فرص أفضل لتحقيق الالتزام بغرض تخفيض التكلفة على المدى الطويل؛
- فحص قواعد وآداب السلوك الأخلاقي بالمؤسسة للتحقق من مدى كفايتها لتحقيق الهدف منها ومن أنها قد بلغت للعاملين؛
- تنفيذ التدقيق السنوي بالعناية اللازمة وإعداد تقرير بالنتائج يرفع إلى لجنة التدقيق؛
- مراعاة الافصاح والشفافية عند إعداد وتنفيذ خطة التدقيق السنوية.

المطلب الرابع: دور تفعيل وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية

لقد أكدت الدراسات الحديثة أن لوظيفة التدقيق الداخلي تأثير ايجابي على حوكمة المؤسسات يتمثل في تحسين جودة التقارير المالية وتحسين فعالية الأداء[3]. كما أن المعرفة المؤكدة بالخضوع للتدقيق تعمل على تحسين تحمل المسؤولية والأداء على كافة المستويات في المؤسسة[4].

1- دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي: إن استقلالية وظيفة التدقيق الداخلي، يؤدي إلى تحسين بيئة الرقابة الداخلية وتخفيض الأخطاء في إعداد التقارير المالية، ومن ثم فإن وظيفة التدقيق الداخلي يمكن أن تحسن أداء المؤسسة[5].

[1] سمير كامل محمد عيسى، مرجع سابق، ص 32.

[2] نفس المرجع، نفس الصفحة.

[3] نفس المرجع، ص 02.

[4] محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، مرجع سابق، ص30.

[5] سمير كامل محمد عيسى، مرجع سابق، ص ص 04-05.

2- دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء الاجتماعي: التدقيق الاجتماعي هو" فحص محايد للمعلومات والقوائم المتعلقة بالأنشطة الاجتماعية للمؤسسة، بهدف التأكد من أن تلك البيانات والمعلومات صحيحة ودقيقة وأن تقرير الأداء الاجتماعي يعطي صورة صادقة وواضحة عن النشاط الاجتماعي للمؤسسة[1]. كما يعرف على أنه" ذلك المسعى الموضوعي والاستقرائي من خلال الملاحظة، والتحليل، والتقييم وتقديم التوصيات بالاعتماد على منهجية وباستعمال تقنيات تسمح بالكشف عن نقاط القوة ونقاط الضعف بالمقارنة مع المرجعيات المحددة بوضوح، ومثله مثل التدقيق المالي والمحاسبي يحاول أن يقدر مدى إمكانية المؤسسة في التحكم في المشكلات الاجتماعية. لذلك فهو يعتبر وسيلة تسيير وإدارة "[2].

ويسمح التدقيق الاجتماعي بتحقيق[3]:

- الاشراف الفعال وتوجيه الأداء، وفهم العلاقة بين النواحي التجارية والاجتماعية، وفهم تكلفة ومضامين الآثار البيئية والاجتماعية والثقافية لنشاطها للاختيار من بين الأولويات، وتعديل التطبيق في ظل النتائج المستخلصة؛
- يصبح لجمهور المؤسسة مجال واسع للتأثير على أدائها وسلوكها، وعلى سياستها المستقبلية؛
- يمكن للمؤسسة من التقرير عن أدائها وانجازاتها الاجتماعية بطريقة مبنية على إثباتات موثقة بدلا من ادعاءات لا أساس لها؛
- يسمح لممولي المؤسسة ومقرضيها وجمهورها(عملائها وموظفيها والمجتمع) للحكم على ما إذا كانت المؤسسة قد حققت قيم مضافة من الناحية الاجتماعية والثقافية والبيئية التي قامت لتحقيقها؛
- يمكن المؤسسة من تحسين أدائها الاجتماعي سنة بعد أخرى ، بطريقة ضمنية تشاركية واضحة وقابلة للقياس كما يشجعها على الاستمرار.

[1] أحمد قايد نور الدين، دور التدقيق الاجتماعي في دعم حوكمة الشركات، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، يومي 06-07 ماي 2012، جامعة بسكرة-الجزائر، ص9.

[2] أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق، ص09.

[3] نفس المرجع، ص10.

ويتم تدقيق المسؤولية الاجتماعية وفق الخطوات التالية[1]:

أ- تحديد الأنشطة الاجتماعية للمؤسسة: والتي تشمل:

- أنشطة المسؤولية الاجتماعية الداخلية والتي تتمثل في: تدريب العاملين؛ توفير خدمات النقل للعاملين؛ توفير خدمات الاسكان للعاملين؛ توفير الرعاية الطبية للعاملين؛ توفير الخدمات الرياضية والاجتماعية للعاملين؛ توفير الخدمات الغذائية للعاملين.
- أنشطة المسؤولية الاجتماعية الخارجية والتي تتمثل في: مجال المساهمات العامة والي تهدف إلى مدى مساهمة المؤسسة في حماية البيئة؛ مجال مساهمات المنتج والتي تهدف إلى مدى مساهمة المؤسسة في تحسين خصائص المنتج من خلال نتائج الرقابة على المواصفات القياسية للجودة ومقارنتها بقيمة المنافع المخططة؛

ب-تقرير المدقق عن المسؤولية الاجتماعية: يتم إعداد تقرير عن العمل الذي قام به المدقق والنتائج التي توصل إليها، ورأيه الفني المحايد عما إذا كانت التقارير تعطي صورة صادقة وواضحة عن الأداء الاجتماعي للمؤسسة. ويختلف تقرير التدقيق عن المسؤولية الاجتماعية عن تقرير التدقيق المالي من حيث مجال الاهتمام، حيث يهتم تقرير المسؤولية الاجتماعية برأي المدقق عما إذا كانت التقارير تعطي صورة صحيحة وعادلة عن مختلف جوانب المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة.

3- دور التدقيق في تحسين الأداء البيئي: إن الاهتمامات البيئية التي ظهرت نتيجة لزيادة الوعي البيئي لدى أفراد المجتمعات عموما، أدت إلى توسع دور المدقق التقليدي ليأخذ بالاعتبار الأمور البيئية عند تدقيقه للبيانات المالية[2].

ويعرف معهد المدققين الداخليين الأمريكي التدقيق البيئي على أنه "جزء متكامل من نظام الادارة البيئية تتأكد من خلاله إدارة المؤسسة من كفاية وملاءمة نظم الرقابة البيئية وكذلك مدى الالتزام بالمتطلبات النظامية والسياسات الداخلية"[3]. كما يعرف "Healy "تدقيق الالتزام البيئي على أنه " فحص لتفاعل المؤسسة وتأثيرها على البيئة، ويقوم به أشخاص من داخل المؤسسة"[4]. في حين عرف عادل حسن عبدالقادر التدقيق البيئي على

[1] أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد، مرجع سابق، ص ص 188-195.

[2] عادل حسن عبد القادر النصيرات، مدى إدراك مدققي ديوان المحاسبة الأردني لمتطلبات التدقيق البيئي المحلية والدولية، وكفاءتهم في أداء هذا الدور لتفعيل انفاق المال العام، دكتوراه الفلسفة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، الأردن، 2006، ص 16.

[3] نفس المرجع، نفس الصفحة.

[4] نفس المرجع، نفس الصفحة.

أنه" مجموعة من الاجراءات المنظمة والموضوعية والتي تتم بشكل دوري للتأكد من أن التكاليف والالتزامات البيئية قد تم تحديدها وتقييمها والافصاح والتقرير عنها وفقا للممارسات المحاسبية المطبقة، والتأكد من أن الأنشطة والبرامج البيئية تمت وفق الأنظمة والقوانين والتشريعات البيئية، وأنه تم معالجتها باقتصاد وكفاءة وفاعلية، وتقوم به جهة من داخل الوحدة أو من خارجها ويتم اصدار تقرير بنتائج هذا التدقيق وتوصيل نتائجه إلى الأطراف المعنية[1].

ويهدف التدقيق البيئي إلى تحقيق النقاط التالية[2]:

- التأكد من سلامة التصرفات المالية وإبداء الرأي المحايد حول عدالة البيانات المالية وإمكانية الاعتماد عليها؛
- التأكد من الالتزام بالقوانين والأنظمة والتشريعات والسياسات البيئية؛
- التأكد من مدى الكفاءة والاقتصاد والفعالية في تحقيق السياسات والبرامج والأنشطة البيئية؛
- إعداد تقرير في ضوء النتائج الت تم التوصل إليها من اجراء التدقيق البيئي.

كما أن هناك عدة أسباب أدت إلى خلق الطلب على التدقيق البيئي منها[3]:

- مخاطر التعرض لعقوبات قانونية نتيجة لعدم الالتزام بالمتطلبات القانونية؛
- الضغوط المتزايدة من قبل جماعات حماية البيئة؛
- زيادة الوعي البيئي للمستهلكين والمستثمرين والموردين والمقرضين؛
- تبني مؤسسات الأعمال للمواصفات العالمية لنظم الادارة البيئية " الايزو14000"؛
- اصدار العديد من المعايير والارشادات المتعلقة بالتدقيق البيئي؛
- مشاكل التلوث البيئي.

[1] عادل حسن عبد القادر النصيرات، مرجع سابق، ص 19.

[2] نفس المرجع، نفس الصفحة.

[3] نفس المرجع، ص ص 20-23.

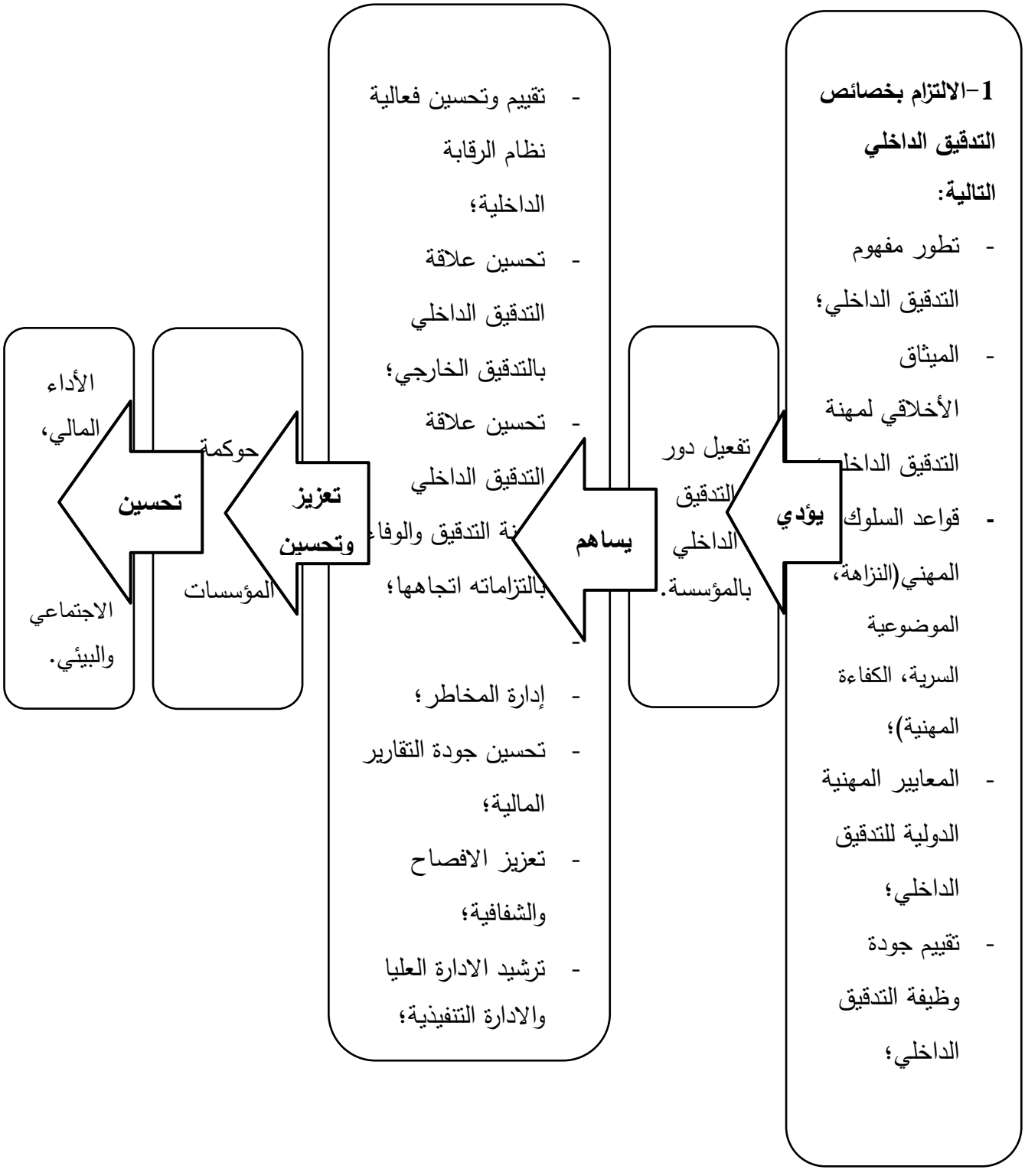
وتتطلب عملية التدقيق البيئي العديد من العوامل كي تحقق أهدافها، وتنصب هذه العوامل على تحسين الأداء البيئي وحماية البيئة من التلوث وهي متطلبات ضرورية لأداء التدقيق البيئي، حيث أعدت وكالة حماية البيئة بالولايات المتحدة الأمريكية متطلبات التدقيق البيئي على النحو التالي[1]:

- توافر المعرفة اللازمة للمدققين للقيام بالتدقيق البيئي؛
- توافر المهارات اللازمة للمدققين للقيام بالتدقيق البيئي؛
- التزام المؤسسات الاقتصادية بتنفيذ نظام رقابية داخلي لحماية البيئة؛
- وجود نظام محاسبي بيئي يهدف إلى توفير أساس علمي للقياس والافصاح والتقرير عن الأنشطة البيئية؛
- التعليم المهني والتدريب المستمر للمدققين في مجال التدقيق البيئي؛
- توافر معايير مهنية وفنية وقانونية لتقييم الأداء البيئي.

انطلاقا مما تم التطرق إليه في هذا المبحث يرى الباحث أن إنشاء خلية التدقيق الداخلي وتوفير متطلبات ممارسة مهامها من خلال تفعيل أدائها بالمؤسسة يساهم في تعزيز جودة حوكمة المؤسسات باعتبار التدقيق الداخلي من أهم آليات الرقابة الداخلية مما يساهم في تحسين الأداء الشامل للمؤسسة، حيث يمكن ايجاز ذلك في الشكل التالي:

[1] عادل حسن عبد القادر النصيرات، مرجع سابق، ص ص 23-26.

الشكل رقم 3-4: نموذج مقترح لدور التدقيق الداخلي في تعزيز حوكمة المؤسسات للمساهمة في تحسين الأداء



المصدر: من إعداد الباحث بناءا على ما تم التطرق إليه في المبحث الثالث من الفصل الثالث.

نلاحظ من خلال الشكل رقم 3-3 أن تطور مفهوم التدقيق الداخلي والتزام المدققين بالميثاق الأخلاقي وقواعد السلوك المهني، والعمل وفق المعايير المهنية الدولية، والحرص على تقييم وتحسين جودة وظيفة التدقيق الداخلي سيؤدي إلى تفعيل دور وظيفة التدقيق الداخلي في القيام بمهامها المتمثلة في تقييم وتحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية؛ وحسن إدارة المخاطر؛ وتحسين جودة التقارير المالية؛ وتعزيز الافصاح والشفافية؛ كما تساهم وظيفة التدقيق في تفعيل التكامل بينها وبين وظيفة التدقيق الخارجي؛ والوفاء بالتزاماتها اتجاه لجنة التدقيق؛ والعمل على ترشيد الإدارة العليا والإدارة التنفيذية، مما يؤدي إلى تعزيز وتحسين حوكمة المؤسسات، للمساهمة في تحسين الأداء المالي والاجتماعي والبيئي للمؤسسات الاقتصادية.

المبحث الرابع: دور تطبيق الآليات الخارجية لحوكمة المؤسسات في تحسين الأداء.

تساهم الآليات الرقابية الخارجية لحوكمة المؤسسات والمتمثلة في التدقيق الخارجي، والسوق المالي، ومختلف الهيئات الخارجية الداعمة في دعم وتعزيز حوكمة المؤسسات، وذلك من خلال علاقة التدقيق الخارجي بمختلف الآليات الداخلية للحوكمة، ودور السوق المالي في إصدار قواعد الحوكمة ومتابعة مدى التزام المؤسسات بها، كما تساهم الهيئات الداعمة في الحد من الفساد المالي والإداري، وفي هذا الإطار سوف نتطرق إلى دور ومسؤوليات الآليات الخارجية لحوكمة المؤسسات.

المطلب الأول: التدقيق الخارجي

تعتبر وظيفة التدقيق الخارجي آلية خارجية للحوكمة، تضطلع بمهامها الرقابية من خلال علاقتها بباقي أطراف الحوكمة؛ ومسؤوليتها في إصدار التقارير النهائية عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسات، حيث سنتطرق إلى مدخل للتدقيق الخارجي؛ ومساهمته في تعزيز حوكمة المؤسسات.

أولا: مدخل إلى التدقيق الخارجي: يعرف خالد أمين التدقيق على أنه" فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح وخسارة عن تلك الفترة"[1].

[1] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص ص 9-10.

في حين عرف علي عبد القادر الذنيبات التدقيق الخارجي على أنه" فحص أو بحث عن أدلة وتقييم هذه الأدلة بصورة موضوعية من أجل الخروج برأي فني عن مدى موثوقية البيانات المالية وغير المالية، تتم من طرف شخص مؤهل ومستقل عن معدي هذه البيانات وعن الأشخاص الذين يستفيدون منها بشكل مباشر، ثم إصدار تقرير حول هذه البيانات بنية زيادة موثوقيتها وبالتالي زيادة فائدتها ومدى الاعتماد عليها"[1].

1-فروض التدقيق: يقوم التدقيق على جملة من الفروض يتخذ منها إطار نظري يمكن الرجوع إليه في عمليات التدقيق المختلفة، لذلك سنورد أهم الفروض التجريبية لها في النقاط التالية[2]:

- قابلية البيانات للفحص؛
- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المدقق والادارة؛
- خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء تواطئية؛
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية؛
- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية؛
- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل؛
- مراقب الحسابات يزاول عمله كمدقق فقط.

2- أنواع التدقيق: يمكن تقسيم التدقيق الخارجي إلى تدقيق مالي وتدقيق الالتزام والتدقيق التشغيلي، كما يقسم التدقيق من حيث النطاق إلى تدقيق كامل وتدقيق جزئي، في حين يقسم التدقيق من حيث الإلزام إلى تدقيق إلزامي وتدقيق اختياري، أما التقسيم من حيث الاختبارات فيمكن التفريق بين التدقيق الكامل التفصيلي والتدقيق الكامل الاختياري، ويمكن تقسيم التدقيق من حيث توقيت عملية التدقيق إلى تدقيق نهائي وتدقيق مستمر[3].

3- معايير التدقيق: إن المعايير الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين هي المعايير المقبولة قبولا عاما، والتي تنقسم إلى ثلاثة مجموعات أساسية وهي[4]:

[1] علي عبد القادر الذنيبات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية- نظرية وتطبيق- الطبعة الخامسة، دار وائل، عمان-الأردن، 2015، ص03.
[2] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص ص 12-13.
[3] علي عبد القادر الذنيبات، مرجع سابق، ص ص 29-38.
[4] نفس المرجع، ص ص 52-57.

أ-المعايير الشخصية أو المعايير العامة: هذه المعايير تتعلق بشخصية المدقق والصفات التي يجب أن تتوافر فيه بحيث يصبح أهلا لتولي عملية التدقيق، لذلك قسمت هذه المجموعة إلى ثلاثة معايير:

- التأهيل العلمي والعملي؛
- الاستقلالية؛
- بذل العناية المهنية المعقولة في جميع مراحل التدقيق.

ب-معايير العمل الميداني: هذه المعايير تتعلق بعملية تنفيذ الاجراءات التدقيقية المختلفة ، وتشمل ثلاثة معايير:

- التخطيط والاشراف؛
- دراسة وفهم نشاط المنشأة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية ذات الصلة بالبيانات المالية؛
- الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة وذات موثوقية.

ج-المعايير الخاصة بإعداد التقرير: إن تقرير مدقق الحسابات هو وسيلة الاتصال بين مدقق الحسابات ومستخدمي البيانات المالية المدققة، وهو زبدة عمل المدقق الذي يبين فيه النتائج التي تم التوصل إليها. ويعتبر تقرير المدقق الخارجي خلاصة عمله، والوثيقة المكتوبة التي تعتمد عليها الأطراف المهتمة بالبيانات المالية وبعملية التدقيق. ويعتبر التقرير أيضا أحد المراجع الرئيسية التي يتم الاعتماد عليها لتحديد مسؤوليات المدقق سواء منها المدنية أو الجنائية. وقد حدد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أربعة معايير ينبغي توافرها حتى يتمكن تقرير المدقق من توصيل الرسالة المناسبة لمستخدمي البيانات المالية، وهي:

- يجب أن ينص التقرير في فقرة إبداء الرأي عما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت حسب المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما؛
- يجب أن يبين المدقق في تقريره فيما إذا كانت المبادئ المحاسبية التي تم استخدامها في إعداد القوائم المالية تختلف عن تلك التي استخدمت عند إعداد القوائم المالية في الفترة السابقة. أما إذا كانت المبادئ المستخدمة هي نفسها كما في السنة السابقة فلا داعي للإشارة إلى ذلك، حيث أن عدم الاشارة إلى ذلك تعني أنه لا يوجد تغيير في المبادئ؛
- يفترض أن القوائم المالية تحتوي عل البيانات والايضاحات الكافية والمناسبة وبخلاف ذلك لا بد أن يشير المدقق إلى عدم كفاية ومناسبة الافصاح؛

- يجب أن يحتوي التقرير على رأي مكتوب يبين النتيجة النهائية لعملية التدقيق. وهذا الرأي يكون في فقرة خاصة، ويكون خاص بالبيانات المالية كوحدة واحدة.

4-معايير التدقيق الدولية: قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بتشكيل مجلس معايير التدقيق وخدمات التأكيد الدولي لإصدار معايير التدقيق الدولية، حيث قام المجلس بصياغة وإصدار المعايير من أجل المساعدة في توفير نوع من الانسجام والتطابق في خدمات التدقيق والخدمات ذات العلاقة في أنحاء العالم المختلفة. وقد قام هذا المجلس بإصدار المعايير الدولية والتي تم تبنيها من قبل معظم الدول والبلدان الأعضاء في ذلك الاتحاد. وقد ألزم الاتحاد الدولي الدول الأعضاء في الاتحاد بالانصياع لهذه المعايير وخاصة في الأمور المادية مالم تتعارض مع القوانين والأنظمة المحلية. وطلب الاتحاد من الدول الأعضاء أن يتم الالتزام بهذه المعايير ما أمكن ذلك من أجل ضمان قدر مناسب من الانسجام في عملية إعداد البيانات المالية وعملية تدقيقها. وإذا كانت هناك ظروف استثنائية تستدعي الخروج على هذه المعايير فإنه على المدقق أن يبين ذلك بوضوح[1].

وفي ما يلي بيان لهذه المعايير[2]:*

- المجموعة الأولى: (100-199): قضايا تمهيدية؛
- المجموعة الثانية: (200-299): المبادئ العامة والمسؤوليات؛
- المجموعة الثالثة: (300-499): تقييم المخاطر والاستجابة لهذه المخاطر؛
- المجموعة الرابعة: (500-599): أدلة التدقيق؛
- المجموعة الخامسة: (600-699): استعمال عمل الآخرين؛
- المجموعة السادسة: (700-799): نتائج التدقيق والتقرير؛
- المجموعة السابعة: (800-899): مواضيع خاصة؛
- المجموعة الثامنة: (1000-1100): تفسيرات معايير التدقيق الدولية؛
- المجموعة التاسعة: (2000-2699): المعايير الدولية الخاصة بمهمة الاطلاع؛
- المجموعة العاشرة: (3000-3699): المعايير الدولية الخاصة بمهام التأكيد الأخرى؛
- المجموعة الحادية عشر: (4000-4699): المعايير الدولية الخاصة بالخدمات ذات العلاقة.

[1] علي عبد القادر الذنيبات، مرجع سابق، ص ص 57-58.

[2] نفس المرجع، ص ص 59-62.

* للتوسع أكثر يمكن الرجوع إلى المرجع السابق ، نفس الصفحات.

ثانيا: مساهمة التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة المؤسسات: نظرا لكون المدقق الخارجي أحد الأطراف الرئيسية في حوكمة الشركات، وهي مفهوم رقابي في الأصل، فمن الطبيعي أن يكون له دور مهم في تحقيق أهدافها. حيث أن الدور الرئيسي للمدقق الخارجي هو إبداء الرأي في التقارير المالية التي تم إعدادها من قبل الإدارة، وفقا لمعايير المحاسبة، وعما إذا كانت تلك التقارير تعبر بصدق وعدالة عن المركز المالي للمنشاة ونتائج أعمالها. كما يعتبر دور المدقق الخارجي أساسيا في أي عملية حوكمة، حيث نصت جميع المواثيق التي تناولت مكونات عملية حوكمة الشركات، إلى اعتبار المدقق الخارجي أحد أركان أي عملية حوكمة، ويتمثل الدور الأصيل للمدقق الخارجي في إعطاء الثقة في التقارير المالية كأحد عناصر دوره في الحوكمة[1].

كما أنه من ضمن مبدأ الافصاح والشفافية في حوكمة المؤسسات أن يتم القيام بتدقيق خارجي مستقلة بواسطة مدقق مستقل، كفء مؤهل حتى يمكنه أن يقدم تأكيدات خارجية موضوعية لمجلس الادارة والمساهمين بأن القوائم المالية تمثل بصدق المركز المالي وأداء المؤسسة في كافة النواحي المادية والهامة، كما ينبغي على المدققين الخارجيين أن يكونوا قابلين للمساءلة والمحاسبة أمام المساهمين، عليهم واجب بالنسبة للمؤسسة هو أنه يقوموا بممارسة كافة ما تقتضيه العناية والأصول المهنية في عملية التدقيق[2].

ومع تطور أنشطة المؤسسات وظهور عمليات إدارة المخاطر، أصبح المدقق الخارجي وفق للمعايير المهنية أثناء تأديته لعملية التدقيق– ملزما بتقييم عملية إدارة المخاطر، كما أصبح مطلوبا منه تقديم تقرير عن تدقيق تقرير الإدارة عن مدى التزام المؤسسات بتطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات[3].

لذلك سوف نتناول علاقة التدقيق الخارجي بحوكمة المؤسسات من خلال النقاط التالية:

1. أهداف التدقيق والخدمات التي يقدمها إلى مستخدمي البيانات المالية؛
2. إعطاء الثقة في التقارير المالية؛
3. تقييم عملية إدارة المخاطر؛
4. تقرير المدقق الخارجي عن حوكمة المؤسسات؛
5. دور المدقق الخارجي في تقويم وظيفة التدقيق الداخلي؛
6. التقرير عن تقييم مدى التزام الشركات بتطبيق آليات حوكمة المؤسسات؛
7. التقرير عن تقرير الإدارة عن مدى الالتزام بتطبيق آليات حوكمة الشركات.

[1] عصمت أنور صحصاح، مرجع سابق، ص 79.

[2] مركز المشروعات الدولية الخاصة، مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات، 2004، ص15.

[3] عصمت أنور صحصاح ، مرجع سابق، ص 79.

1-أهداف التدقيق والخدمات التي يقدمها إلى مستخدمي البيانات المالية: يهدف التدقيق أساسا إلى تقييم موثوقية المعلومات التي تتضمنها البيانات المالية[1]. بالإضافة إلى بعض الخدمات التي نوجزها في النقاط التالية[2]:

أ- تقليص فجوة البعد: فجوة البعد هي الفجوة بين الادارة والمساهمين والأطراف الأخرى الخارجية التي تعتمد على البيانات المالية الصادرة عن الادارة؛

ب- تخفيض حدة تضارب المصالح: يتمثل التضارب في المصالح بشكل رئيس في التضارب بين الإدارة والمساهمين والتضارب بين المؤسسة والمستخدمين الأخرين للبيانات المالية سواء كانوا مستثمرين أو مقرضين أو دائنين أو جهات حكومية وغيرها، حيث يسمح التدقيق بطمأنة الفئات المستفيدة من القوائم المالية بأن البيانات المالية أعدت بشكل موضوعي ومحايد دون تحيز لأي جهة؛

ت-الأثر المتوقع للقوائم المالية: مساهمة التدقيق في ملائمة ومصداقية القوائم المالية يسمح بإعطاء أثر في الاتجاه الصحيح؛

ث-طمأنة الفئات المختلفة عن مدى ملاءمة ودقة العمليات المحاسبية التي يقوم بإعدادها المحاسبين في ظل التعقيد الناجم عن التطور في العمليات الاقتصادية والمعالجات المحاسبية والمتطلبات القانونية ومتطلبات المعايير المحاسبية؛

ج- تخفيض خطر المعلومات: يواجه مستخدمي البيانات المالية في اتخاذ قراراتهم مخاطر تتعلق بمدى الاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف الإدارة، وبالتالي فإن التدقيق يسمح بتخفيض هذه المخاطر من خلال إعطاء مصداقية لهذه المعلومات؛

ح- المساعدة في الحيلولة دون وقوع الأخطاء والتحريفات وعدم الكفاءة: يشكل التدقيق الخارجي آلية من آليات حوكمة المؤسسات التي تلعب دور مهما في منع واكتشاف وتصحيح التحريفات الناتجة عن الخطأ والغش، فالمدقق الخارجي يزود مستخدم البيانات المالية بتأكيد معقول عن مدى خلو البيانات المالية من التحريفات المادية، ولذلك يأخذ بعين الاعتبار التخطيط لتقييم مخاطر وجود تحريفات مادية ومن ثم يقوم بتنفيذ خطته لاكتشاف التحريفات المادية؛

[1] علي عبد القادر الذنيبات، مرجع سابق، ص 17.

[2] نفس المرجع، ص ص 9-12.

خ- المساعدة في عملية الرقابة وإدخال التحسينات على العمليات التشغيلية المختلفة: يقوم المدقق الخارجي بدراسة وفهم الرقابة الداخلية من أجل تحديد مخاطر وجود تحريفات مادية في البيانات المالية وتقدير مخاطر الرقابة وبالتالي تحديد درجة اعتماده على نظام الرقابة في تحديد حجم اختبارات التدقيق. وإذا تبين للمدقق وجود خلل في النظام من خلال عملية الدراسة والفهم فإنه يقوم بتوجيه كتاب(تقرير) إلى الادارة من أجل تصحيح هذا الخلل، مما يساعد في تحسين عملية الرقابة.

2-دور المدقق الخارجي في إعطاء الثقة في التقارير المالية: إن إعداد التقارير المالية مسئولية إدارة المنشأة، ومسئولية المدقق إبداء الرأي المهني المحايد عن مدى عدالة عرض هذه التقارير Faire Presentation للمركز المالي للمؤسسة، حيث ارتبطت وظيفة التدقيق الخارجي منذ بداية ظهورها إلى الآن، بإعطاء الثقة والمصداقية للتقارير المالية التي تعدها الإدارة[1].

وقد مرت عملية تطوير إعطاء الرأي في القوائم المالية بعدة مراحل، كان دور المدقق في البداية أداء عملية تدقيق كاملة لجميع العمليات بنسبة 100%، ومع تطور ونمو حجم الأعمال، وزيادة حجم العمليات ودرجة تعقدها، تم الانتقال إلى تطبيق أسلوب العينات، حيث أصبح مطلوب من المدقق أن يعطي رأيا في التقارير المالية ككل، بناء على نتائج فحص عينة التدقيق، وليس فحص جميع عمليات المؤسسة، وذلك بنسبة ثقة معينة، وأصبح على المدقق أن يقبل مستوى معينا من عدم التأكد (مخاطر التدقيق)، كما يرى عبد الوهاب نصر بأن مفهوم حوكمة المؤسسات هو مجموعة الأنشطة التي تستهدف إعطاء مصداقية لعملية إعداد التقارير المالية. ويرى محمد سمير بأن التدقيق لن يفي بالدور المنشود منه في مجال حوكمة المؤسسات إلا بقيامه بإضافة المصداقية على المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، التي تعد الوظيفة الأساسية للتدقيق في إطار حوكمة المؤسسات، وأصبح هذا الاتجاه سائدا في عملية التدقيق، وارتبط به مفهوم إعطاء المدقق تأكيدا معقولا Reasonable assurance، وليس تأكيدا مطلقا Absolue عن مدى عدالة عرض التقارير المالية للمركز المالي للمؤسسة. إلا أنه ظهرت العديد من الانتقادات لأداء عمل المدقق بهذه الصورة، كما ظهر ما يعرف بفجوة التوقعات في التدقيق، وخاصة فجوة الأداء، أي الاختلاف بين توقعات مستخدمي التقارير المالية، وبين الأداء الفعلي للمدقق وفقا لمعايير التدقيق[2].

[1] عصمت أنور صحصاح، مرجع سابق، ص 80.

[2] نفس المرجع، ص ص 80-81.

فكان رد فعل المهنة على هذه الانتقادات إصدار معيار التدقيق رقم(82) SAS، الخاصة بمسئولية المدقق عن اكتشاف غش الإدارة الجوهري، الذي يؤثر على عدالة ومصداقية القوائم المالية، مما زاد من أعباء المدقق في إضافة الثقة على القوائم المالية، ورغم ذلك استمرت الانتقادات الموجهة إلى عدم كفاية معايير التدقيق، حيث أشار (Sikka, 2003) إلى أن معايير التدقيق مصممة لتخفيض مسئوليات المدقق، وتعتبر وسيلة دفاع له في حالة حدوث إي إخفاقات لعميل التدقيق، كما يرى (محمد الرملي، 2000)، بأن هذه المعايير لم تضع حدودا فاصلة لمدى مسئولية المدقق الخارجي عن منع واكتشاف الأخطاء في التقارير المالية، كما أدت حالات الانهيار التي حدثت في مطلع الألفية الثالثة إلى حدوث هزات في خدمات الثقة والمصداقية، واعتبر المدقق الخارجي مسئولا عن حالات الفشل هذه، مما أدى إلى رد فعل جديد من قبل المهنة، تتمثل في إصدار المعيار رقم (99) SAS "الأخذ في الاعتبار وجود تلاعب ضد تدقيق القوائم المالية " (AICPA, 2003)، والذي أدى إلى توسيع نطاق مسئوليات المدقق الخارجي عن خدمات الثقة، إلا أن الانتقادات ظلت مستمرة، مما أدى إلى تدخل حكومي، لضمان حقوق أصحاب المصالح المرتبطين بالمنشأة، تمثل في إصدار قانون Sarbanes – Oxly سنة 2003م بالولايات المتحدة، والذي بموجبه تم إنشاء مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات المساهمة Public Company Accounting Oversight Board (PCAOP)، وكلفه القانون بإصدار معايير لضمان جودة التقارير المالية، وقد أصدر المجلس في سنة 2004 المعيار رقم AS No.2؛ الخاص بالتقرير عن نظام الرقابة الداخلية عند تدقيق القوائم المالية، وأصبح المدقق الخارجي ملتزما بتقديمه عند إصدار تقرير التدقيق[1]. ويتخلص دور المدقق الخارجي في إعطاء الثقة في التقارير المالية من خلال جانبين هما[2]:

أ- الجانب الأول: مرت خدمات تقديم الثقة بثلاث مراحل هي:

- مرحلة التدقيق الكامل، بإجراء فحص لجميع عمليات المؤسسة؛
- مرحلة تحديد مسؤولية المدقق عن اكتشاف غش الإدارة الجوهري (معيار رقم 16، 53، 82)؛
- مرحلة توسيع مسئولية المدقق عن اكتشاف غش الإدارة (معيار رقم 99، قانون Sarbanes-Oxle).

ويعكس هذا الجانب زيادة الضغوط على المدقق الخارجي من مرحلة إلى أخرى، بخصوص مسئوليته عن اكتشاف غش الإدارة.

ت-الجانب الثاني: ارتباط تقديم خدمات الثقة بدور المدقق الخارجي في عملية حوكمة المؤسسات، حيث نص المبدأ الخامس من مبادئ حوكمة الشركات، الصادر عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على أنه ينبغي

[1] عصمت أنور صحصاح، مرجع سابق، ص ص 81-82.

[2] نفس المرجع، ص ص 82-83.

القيام بتدقيق خارجي مستقل بواسطة مدقق كفء ومستقل ومؤهل، حتى يمكنه أن يقدم تأكيدات خارجية موضوعية لمجلس الإدارة والمساهمين، بأن القوائم المالية تمثل بصدق المركز المالي وأداة الشركة في كافة النواحي المادية والمهمة.

كما أن هناك وجه آخر ينشأ عن كثرة الضغوط والالتزامات على المدقق الخارجي في تأديته لخدمات الثقة ويتمثل في[1]:

أ- هل ستؤدي هذه الضغوط إلى تحسين مستوى خدمة الثقة في التقارير المالية؟ أم على العكس من ذلك ستؤثر هذه الضغوط على تشتيت جهد المدقق وبالتالي ضعف الأداء المهني له؟ حيث يرى (Piper, 2004) أن كثرة الالتزامات المتعلقة بحكومة الشركات سوف تؤدي إلى زيادة الجهد والوقت المبذول لتطبيقها، لذا على المدقق الخارجي مراعاة أحداث توازن بين الالتزام بهذه المتطلبات والمحافظة على مستوى أداء مهني مرتفع؛

ب-يؤدي زيادة الجهد المبذول لمواجهة الالتزام بهذه المتطلبات إلى ارتفاع تكلفة عملية التدقيق، مع ثبات أتعاب التدقيق، حيث يرى (Rama & Raghunandan) أن هناك شكاوى كثيرة من ارتفاع تكلفة تطبيق متطلبات حوكمة الشركات كمتطلبات القسم 404 من قانون Sarbanes-Oxley مع بقاء أتباع التدقيق ثابتة، مما دعا هيئة سوق المال الأمريكية SEC في أوائل عام 2005 لتشكيل لجنة، لبحث مدى زيادة التكلفة الناشئة عن تطبيق القانون.

3-دور المدقق الخارجي في تقييم عملية إدارة المخاطر: تقع مسئولية وضع سياسات وممارسات وإجراءات إدارة المخاطر على عاتق مجلس إدارة المؤسسة، كما أوضح تقرير كينج أن مجلس الإدارة مسئول عن عملية إدارة المخاطر بشكل عام، وأيضا عن صياغة رؤية عن فعالية تلك العملية، والإدارة التنفيذية مسئولة أمام مجلس الإدارة عن تصميم وتطبيق ومتابعة عملية إدارة المخاطر، ودمجها في الأنشطة اليومية للمؤسسة[2].

لذلك فانه من الواضح أنه ليس للمدقق أي دور في عملية تصميم ووضع سياسات وممارسات وإجراءات وإدارة المخاطر، حيث تمنع معايير التدقيق المدقق من تحمل أي مسئوليات عن إدارة المخاطر، وينحصر دوره في عملية تقييم سياسات وإجراءات ونظم إدارة المخاطر ومدى كفايتها[3].

[1] عصمت أنور صحصاح، مرجع سابق، ص ص 84-85.

[2] نفس المرجع، ص 85.

[3] نفس المرجع، ص 85.

4- دور المدقق الخارجي في تقويم وظيفة التدقيق الداخلي: قامت الهيئات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات في العالم باصدار معايير يتم من خلالها تنظيم هذه العلاقة بين كلتا الوظيفتين، حيث قامت لجنة معايير التدقيق الأمريكية المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإصدار المعيار ذي الرقم 9 (SAS No 9) الذي يتعلق بالتقويم الذي يجريه مدقق الحسابات الخارجي لنظام الرقابة الداخلية بما في ذلك وظيفة التدقيق الداخلي وذلك بقصد الاستفادة منها في تقليل حجم الاختبارات ووقتها، وأصدرت كذلك لجنة معايير تدقيق الحسابات الدولية المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين معيار التدقيق الدولي ذا الرقم (610) (ISA No 610) الذي يتعلق بالأخذ بالاعتبار وظيفة التدقيق الداخلي ضمن مجموعة المعايير الخاصة باستعمال عمل الآخرين، وقد نص في الفقرة الثانية منه على أنه "على المدقق الخارجي الأخذ بعين الاعتبار نشاط التدقيق الداخلي وتأثيره، إن وجد، على إجراءات المدقق الخارجي"[1].

فغالبا ما يؤدي وجود تدقيق داخلي فعال إلى تعديل في طبيعة وتوقيت الاجراءات المنفذة بواسطة مدقق الحسابات الخارجي وتخفيض في حجم تلك الاجراءات، وكذلك في المراحل المتقدمة من عملية التدقيق وعندما يبدو لمدقق الحسابات الخارجي أن وظيفة التدقيق الداخلي ملائمة لتدقيق القوائم المالية في مجالات محددة، فإنه يجب عليه تقويم الاجراءات المنفذة من قبل المدقق الداخلي لتحديد مدى الاستفادة منها في تدقيق تلك المجالات. وقد حددت هذه المعايير صفات أو خصائص لوظيفة التدقيق الداخلي لها تأثير على تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي، وقرار الاعتماد عليها في بعض الاجراءات. ولغرض الحصول على فهم لوظيفة التدقيق الداخلي وإنجاز التقويم الأولي فقد حدد معيار التدقيق الدولي ذو الرقم 610 في الفقرة 13 منه أربعة أسس لتقويم وظيفة التدقيق الداخلي من قبل مدقق الحسابات الخارجي وهي: الوضع التنظيمي؛ ونطاق العمل؛ والكفاءة المهنية؛ والعناية المهنية[2].

5- تقرير المدقق الخارجي عن حوكمة المؤسسات: يعتبر تقرير المدقق الخارجي عن تقييم مدى التزام المؤسسة بتطبيق آليات حوكمة الشركات، أو التقرير عن تقرير الإدارة، عن مدى التزام المؤسسة بتطبيق آليات

[1] عبد القادر الذنيبات، وباسل خالد شناق، تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي في ظل تطبيق معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610): دراسة تحليلية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين في الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد2، العدد2، 2006، ص ص 187-188.

[2] نفس المرجع، ص 188.

حوكمة المؤسسات، من المهام الجديدة المضافة إلى مسئوليات المدقق الخارجي[1]، حيث أصبح المدقق الخارجي يواجه نوعين من مهام التقرير عن حوكمة الشركات وهما[2]:

النوع الأول: التقرير عن مدى التزام المؤسسات بتطبيق آليات حوكمة المؤسسات.

النوع الثاني: التقرير عن تقرير الإدارة عن مدى الالتزام بتطبيق آليات حوكمة المؤسسات.

5-1- التقرير عن تقييم مدى التزام المؤسسات بتطبيق آليات حوكمة المؤسسات: بدأ ينتشر في كثير من أسواق المال العالمية ضرورة قيام المدقق الخارجي بتقييم مدى التزام الشركات المقيدة بتطبيق آليات حوكمة الشركات، فمثلا سوق الأوراق المالية بلندن، تطلب من المدقق الخارجي تقييم مدى التزام الشركات المقيدة بها بالميثاق الموحد Code Combind، الصادر في 2003، وكذلك سوق الأوراق المالية بكندا" سوق Torinto"، بينما في الولايات المتحدة هناك العديد من المواثيق التي تصدرها جهات متعددة، منها سوق المال بنيويورك، هيئات الاستثمار، القواعد الاسترشادية لهيئة سوق المال الأمريكية (SEC)، إلا أن هذه الجهات أو الهيئات تطلب رأي المدقق الخارجي عن مدى التزام المؤسسات بالميثاق الخاص بها فقط، دون باقي المواثيق، حيث أشار (Moxey, 2002) إلى أنه نظرا لكثرة المواثيق، قد يتم تقييم أحد المؤسسات أنها التزمت بتطبيق قواعد ومواثيق حوكمة المؤسسات، بينما تعتبر من قبل هيئة أو جهة أخرى غير ملتزمة بتطبيق تلك المواثيق، مما يعكس صورة غير واضحة عن طبيعة ومفهوم حوكمة المؤسسات[3].

ويرى عصمت أنور صحصاح أنه في مثل هذه الحالة على المدقق الخارجي التركيز على مدى التطبيق الفعلي لقواعد ومواثيق حوكمة الشركات، وليس مجرد تقييم الالتزام، حيث أشار تقرير لجنة Hampel بالمملكة المتحدة، إلى أنه ليس المهم تقييم الالتزام بمتطلبات الميثاق الموحد من قبل المؤسسة، وإنما المهم إلى أي مدى يتم تطبيق قواعد الميثاق فعلا من قبل المؤسسات[4].

5-2- التقرير عن تقرير الإدارة عن مدى الالتزام بتطبيق آليات حوكمة المؤسسات: بصدور القواعد التنفيذية لحوكمة المؤسسات العالمية في مجال الأوراق المالية، ودليل التطبيق الخاص بها، حيث نصت المادة(5) فقرة (25) على أن يقوم المدقق الخارجي بإعداد تقرير منفصل عن تدقيق تقرير الإدارة، عن مدى التزام المؤسسة بتطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات، وإرساله إلى هيئة سوق المال قبل انعقاد الجمعية العامة للمؤسسة بخمسة عشر يوما على الأقل. كما حدد الدليل بعض المتطلبات التي يجب أن يتضمنها تقرير المدقق الخارجي، حول

[1] عصمت أنور صحصاح، مرجع سابق، ص 99.

[2] نفس المرجع، نفس الصفحة.

[3] نفس المرجع، ص 100.

[4] نفس المرجع، ص ص100-101.

مدى الالتزام بتطبيق القواعد التنفيذية للحوكمة، ويرى عصمت أنور صحصاح أن المدقق الخارجي سيلتزم هنا بالإرشادات المحددة الواردة في دليل تطبيق القواعد التنفيذية للحوكمة، وليس القيام بعملية تقييم شامل[1]، لذلك قد يأخذ تقرير المراجع شكلا نمطيا، يتكون من ثلاث فقرات هي[2]:

أ- فقرة المقدمة: ويوضح فيها المدقق الخارجي أنه اطلع على تقرير الإدارة، عن مدى الالتزام بتطبيق مبادئ آليات حوكمة المؤسسات؛

ب- فقرة النطاق: ويوضح فيها المدقق الخارجي أنه قد قام بالتأكد من مدى التزام الإدارة بتطبيق القواعد التنفيذية للحوكمة؛

ت-فقرة الرأي: ويحدد فيها المدقق الخارجي رأيه، في مدى التزام الإدارة بتطبيق القواعد التنفيذية للحوكمة.

المطلب الثاني: السوق المالي: تلعب الهيئات العامة لسوق المال في جميع دول العالم دورا بارزا في حوكمة المؤسسات من خلال قيامها بتوفير البيئة المناسبة، لغرس بذور الثقة لجمهور المستثمرين في سوق المال، والتأكد من قيام المؤسسات العاملة بالسوق بدورها المنوط لها به، حيث تعتبر تلك الهيئات هي الجهة المنظمة للسوق والمسئولة عن تأمين سوق تتسم بالشفافية والأمان للمستثمرين. وتعتبر هيئة سوق المال الأمريكية(SEC) من أقوى الهيئات على مستوى العالم، وذلك نظرا لما تتمتع به من قوة رقابية وإشراف وسلطات، ولكونها تعمل في بيئة تتميز بتعقيد عال، يضم أكبر بورصات العالم، وسوق مصرفية ضخمة، تضم أكثر من أحد عشر ألف بنك، وقد كان لهيئة سوق المال الأمريكية-تاريخيا- السبق في اقتراح والتوصية بكثير من متطلبات حوكمة المؤسسات. فمثلا أوصت سنة1940 جميع المؤسسات بتكوين لجنة تدقيق، وفي سنة 1987أوصت بأن يتم اختيار وتدوير المدقق، وفحص أتعاب التدقيق وخدمات غير التدقيق مع لجنة التدقيق[3].

1-دور البورصة في ضبط قواعد الحوكمة: إن دور البورصة في ضبط قواعد الحوكمة للمؤسسات المدرجة يبرزه ما تقوم به من رقابة في متابعة تلك المؤسسات، وما تمارسه من سبل لتفعيل سوق رأس المال، ويتجلى ذلك من خلال[4]:

[1] عصمت أنور صحصاح، مرجع سابق، ص ص 101-102.

[2] نفس المرجع، ص 102 .

[3] نفس المرجع ، ص ص127-128.

[4] محمد إبراهيم موسى، حوكمة الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2010، ص ص95-133.

أ-الدور الرقابي: يتمثل الدور الرقابي في متابعة التزام المؤسسات المدرجة بقواعد الافصاح والشفافية، فضلا عن دورها في متابعة أنشطة الوسطاء.

أ-1-متابعة التزام المؤسسات المدرجة بقواعد الافصاح والشفافية: إن متابعة التزام المؤسسات بقواعد الافصاح والشفافية غير قاصر على إدارة البورصة، وإنما واجب أيضا على هيئة سوق رأس المال. فهذه الأخيرة يقع على عاتقها الالتزام بمراقبة المؤسسات بواجب الافصاح والشفافية عن جميع البيانات والمعلومات المتعلقة بنتائج أعمالها وحقيقة مركزها المالي. حيث أن إدارة البورصة هي المسؤولة عن صحة المعلومات التي تعلنها المؤسسات للجمهور طالما أنه يقع على عاتقها الاشراف على المعلومات التي تقدم إليهم.

ويمكن لإدارة البورصة أن تقوم بكشف مسؤولية مجلس الإدارة عن صحة ودقة المعلومات والبيانات الواردة بتقرير المجلس للمؤسسات المدرجة من خلال فحص التقارير المقدمة والتأكد من صحة الأعمال الواردة بها. حيث أن إدارة البورصة هي التي تدقق تلك التقارير وتفحص رقم الأعمال التي حققتها المؤسسة، وبالتالي إذا تأكدت أن هذه التقارير تحتوي عل بيانات وحسابات غير صحيحة ومعلومات غير دقيقة، كان لها الحق في مسائلة مجلس إدارة المؤسسة. وهذا بالفعل ما قامت به لجنة عمليات البورصة الفرنسية بالنسبة لمجالس إدارات بعض المؤسسات، عندما تأكد لديها أن جانبا كبيرا من حجم أعمال المؤسسة وهمي أو مبالغ فيه[1].

إن قيام إدارة البورصة بهذا الدور ذو أثر بالغ في نجاح نظام الحوكمة، حيث أن المعلومات المفحص عنها تمثل أهمية كبيرة في زيادة أو العكس في انخفاض حركة التداول، لما لهذه المعلومات من تأثير واضح على القرارات التي يتخذها المتعاملون في الشراء أو البيع أو العكس في الاحجام عن التعامل. لهذا ركزت القواعد الدولية على أهمية هذا الدور حتى تكفل الضمان اللازم لصحة الوصول السريع للمعلومات، بما يمكن في النهاية المستثمرين من اتخاذ قراراتهم ويقلل من خطر التلاعب أو القيام ببعض الممارسات غير السليمة في سوق رأس المال.

أ-2- متابعة أنشطة الوسطاء: يتعين على إدارة البورصة متابعة أعمال الوسطاء(السماسرة وما يستعينون به من مندوبين أو تابعين) بعناية، لما لهذه الأعمال من دور بالغ في إنعاش حركة التعامل في البورصة. وتتركز هذه المتابعة في حسن أداء هؤلاء الوسطاء الماليين لعملهم وتنفيذهم لالتزاماتهم التي يفرضها القانون.

ت-الدور التفعيلي لسوق رأس المال: لا يقتصر دور البورصة على رقابة المؤسسات العاملة في مجال الأوراق المالية، وإنما يتعداه إلى العمل على نمو سوق رأس المال. وهو الأمر الذي يتحقق بإدراكها لحقيقة التصرفات

[1] محمد إبراهيم موسى، مرجع سابق، ص87.

التي تشكل تلاعبا في أسواق المال الداخلية منها والخارجية من ناحية، ووضعها لمعيار محدد للتحكم في أسعار الأوراق المالية المتداولة من ناحية أخرى.

ولقد أشار رئيس معهد المدققين الداخليينBishop William G سنة 2002 ضمن مقال بعنوان "Three routes to improve corporate governance" إلى أن بورصة الأوراق المالية الأمريكية وبورصة نيويورك وناسدك تتطلب من المؤسسات العامة الافصاح في تقريرها السنوي عن الاذعان لمبادئ حوكمة المؤسسات[1].

المطلب الثالث: الهيئات الداعمة لحوكمة المؤسسات.

يقصد بالهيئات الداعمة لحوكمة المؤسسات مختلف الهيئات الرسمية الدولية والمحلية التي تساهم في فرض رقابة خارجية على المؤسسات لمكافحة كل أشكال الفساد الاداري والمالي والبحث في سبل تأهيل وتطوير هذه المؤسسات لزيادة النمو الوطني ومن بين هذه الهيئات الدولة، المنظمات الدولية، وزارة الاستثمار، مجلس المحاسبة، هيئات مكافحات الفساد، الصحافة الوطنية والأجنبية، المجتمع المدني، مختلف الوسائل التكنولوجية....

1-دور الدولة: يعتبر دور الدولة في تطبيق الحوكمة دور تشريعي ورقابي، حيث أن من مهام الدولة هي وضع القوانين المنظمة لوضع مبادئ الحوكمة وتطبيقاتها ولا يقتصر ذلك على هذين الدورين بل يمتد أيضا إلى التزام الدولة ومؤسساتها أيضا بتطبيق مبادئ الحكم الراشد في مؤسساتها الادارية والاقتصادية، وانعدام هذا الالتزام بالتأكيد سيؤثر سلبا على تطبيق مبادئ الحوكمة في القطاعات الاقتصادية الأخرى[2].

2-دور المنظمات الدولية: تلعب المنظمات الدولية دورا مهما في عملية التنمية الاقتصادية في الدول النامية، حيث أن هذا الدور يترتب عليه قيام المنظمات الدولية مثل البنك الدولي ومؤسسة التمويل الدولية بتقديم استشارات ومعونات لأجل المساعدة في التنمية. ولقد سعت هذه المنظمات لتشجيع الدول على تطبيق الحوكمة كأحد الأدوات لتحقيق الكفاءة في أداء المؤسسات الاقتصادية[3]. كما تقوم هذه الهيئات مثل صندوق النقد الدولي بإصدار تقارير سنوية أو دورية حول الوضع الاقتصادي للدول النامية وتصنيف الدول حسب درجات الفساد بناءا على واقع المؤسسات الادارية والاقتصادية.

[1] أحمد حلمي جمعة، التحكم المؤسسي وأبعاد التطور في إطار ممارسة مهنة التدقيق الداخلي، مرجع سابق، ص7.

[2] محمد إبراهيم موسى، مرجع سابق، ص60.

[3] نفس المرجع، ص61.

3-دور وزارة الاستثمار: تعتبر وزارة الاستثمار هيئة خارجية مشرفة ووصية على المؤسسات الاقتصادية سواء المؤسسات العامة أو الخاصة من خلال إصدار التشريعات المنظمة لعملية الاستثمار والاستغلال ومتابعة المؤسسات وعلى الخصوص المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من خلال توفير مصادر التمويل وإعفائها من الضرائب خلال السنوات الأولى من التأسيس.

4-دور الصحافة الأجنبية والوطنية: يمكن التركيز على دور الصحافة في النشر المستمر للقضايا المرتبطة بأنظمة الحوكمة في دولتها أو تلك التي تحدث في الدول الأخرى. وهذ بالتأكيد يتطلب صحافة متخصصة في الجوانب الاقتصادية والمالية والادارية والقانونية حتى تكون التحليلات التي يقوم بها الصحفيين على درجة عالية من المعرفة والمهنية[1].

5-دور مؤسسات المجتمع المدني: تقوم مؤسسات المجتمع المدني بدور رقابي ونشر معلومات وعمل دراسات في الجوانب المؤثرة في تطبيق مبادئ الحوكمة، حيث يمكن تأسيس جمعيات متخصصة تستطيع أن تعمل على تعزيز تطبيق مبادئ الحوكمة ونشر التوعية بين المواطنين اللذين لديهم مصالح في المؤسسات بشكل مباشر، حيث يجب على هذه الجمعيات تناول قضايا الحوكمة وفق أسس مهنية وعلمية بهدف الرفع من أداء المؤسسات الاقتصادية[2].

6- وسائل التكنولوجية الحديثة: تساهم وسائل التكنولوجيا الحديثة في عملية الرقابة على المؤسسات ومحاربة مختلف أشكال الفساد الاداري والمالي مثل وسائل التواصل الاجتماعي التي بإمكانها التطرق لمختلف أشكال الفساد في أي مؤسسة اقتصادية مما يعزز الشفافية والمساءلة.

المطلب الرابع: دور تطبيق وتفعيل الآليات الخارجية لحوكمة المؤسسات في تحسين الأداء.

يقدم المدقق الخارجي رأي فني محايد حول مدى خلو البيانات المالية من التحريفات المادية، ومدى تعبيرها الصادق عن الوضعية المالية والمركز المالي الحقيقي للمؤسسة، ولتحقيق ذلك فإن المدقق الخارجي يبذل كل العناية المهنية من خلال الفحص والتحقق وجمع أكبر عدد من أدلة التدقيق المناسبة والملائمة، والتأكد من الحسابات من خلال التنسيق مع وظيفة التدقيق الداخلي بشأن تقييم نظام الرقابة الداخلية والتدقيق في المعاملات والأرصدة، حيث تمكن هذه العمليات من تصحيح التحريفات في القوائم المالية وتحقيق جودتها؛ والإقرار بمدى

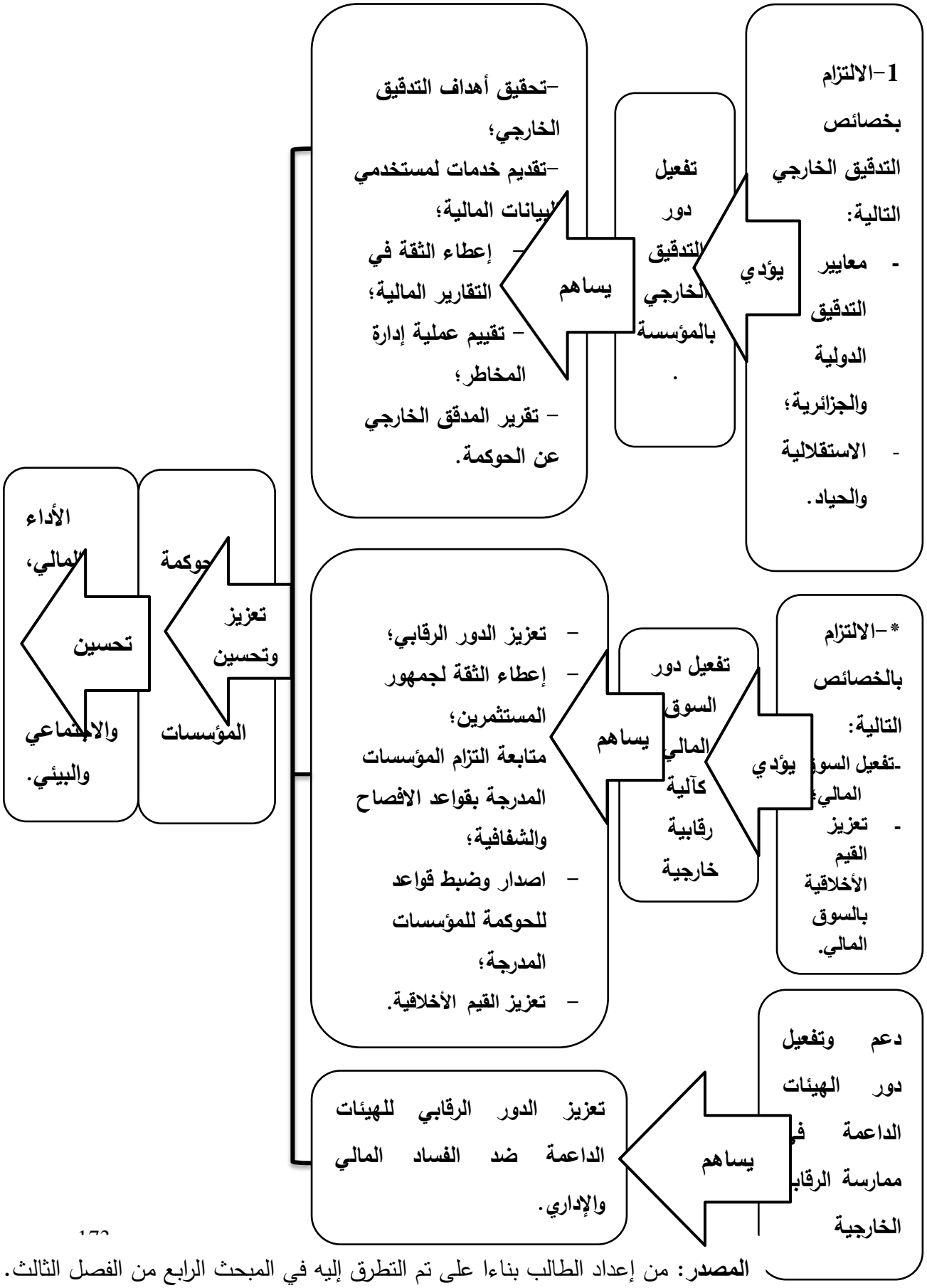
[1] محمد إبراهيم موسى، مرجع سابق، ص62.

[2] نفس المرجع، نفس الصفحة.

استمرارية الاستغلال من عدمها وذلك في إطار مرافقة المؤسسة لضمان سلامة المركز المالي وحماية مصالح المساهمين وزيادة مداخيلهم.

ومن جهة أخرى تساهم الآليات الخارجية الداعمة للحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري، لضمان الاستغلال الأمثل لموارد المساهمين، كما تمكن من إعطاء صورة ايجابية عن المؤسسة لدى أصحاب المصالح، تنعكس ايجابا على تحسين الأداء المالي لهذه المؤسسات.

الشكل رقم 3-5: نموذج مقترح لدور تطبيق الآليات الخارجية لحوكمة المؤسسات في تحسين الأداء.



المصدر: من إعداد الطالب بناءا على تم التطرق إليه في المبحث الرابع من الفصل الثالث.

نلاحظ من خلال الشكل رقم 3-5 أن تفعيل الآليات الخارجية لحوكمة المؤسسات يتم من خلال الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الجزائرية؛ وضمان استقلالية وحيادية التدقيق الخارجي؛ والقيام بمهامه وفقا لأطر الحوكمة، كما يتم ذلك من خلال تفعيل وتعزيز القيم الأخلاقية بالسوق المالي وتفعيل دوره الرقابي على المؤسسات المدرجة، كما تؤدي الهيئات الداعمة دورا رقابيا على غرار الدولة والوزارات المعنية بالاقتصاد؛ والمنظمات الدولية؛ ومؤسسات الاعلام؛ والمجتمع المدني ووسائل التكنولوجيا الحديثة، هذه الآليات تساهم كلا وفقا لمهامه في إطار حوكمة المؤسسات في تعزيز وتحسين حوكمة المؤسسات، مما يؤدي إلى تحسين الأداء المالي والاجتماعي والبيئي للمؤسسات الاقتصادية.

خلاصة الفصل

لقد أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية منذ سنة1999 خمسة مبادئ رئيسية لإرساء الحوكمة، وتم تعديل هذه المبادئ في سنة 2004 ليضاف إليها مبدأ سادس، كما تم تعديل هذه المبادئ مرة أخرى في شهر سبتمبر من سنة2015، حيث أصبحت تضمن ضمان الأسس من أجل وجود إطار فعال لحوكمت المؤسسات؛ وضمان حقوق المساهمين والمعاملة العادلة لهم؛ والمستثمرون المؤسسون، الأسواق المالية و الوسطاء الآخرون؛ ودور أصحاب المصالح في حوكمة المؤسسات؛ والافصاح والشفافية؛ ومسؤوليات مجلس الإدارة. حيث يسمح التطبيق الفعال لهذه المبادئ من تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية من خلال زيادة فرص الوصول لمصادر التمويل؛ وزيادة قيمة المؤسسة؛ وتحسين العلاقة مع أصحاب المصالح.

يعتبر مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة مبدأ من مبادئ حوكمة لمؤسسات وآلية داخلية للحوكمة، فهو هيئة منتخبة أو معينة مستقلة يتمتع أفراده بالكفاءة التي تمكنهم من ممارسة مهامهم الإشرافية والرقابية بفعالية من خلال الإشراف على وظيفتي التدقيق الداخلي والخارجي في عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وزيادة الإفصاح والشفافية وتشجيع السلوك الأخلاقي لضمان زيادة سمعة المؤسسة ومصداقيتها لدى الأطراف أصحاب المصالح وتحسين أدائها.

إن مجلس الإدارة هو المسؤول عن تطبيق وتفعيل مختلف آليات الحوكمة وبالتالي فإن تطبيق ممارسات الحوكمة يتوقف بدرجة أكبر على مدى تفعيل دور المجلس في الاضطلاع بمهامه الإشرافية والرقابية على مختلف الفاعلين في المؤسسة.

التدقيق الداخلي وظيفة داخلية مستقلة، يتم تطبيقها بفعالية من خلال التزام المدققين بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني لتقييم وتحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية والتحكم في المخاطر، وتحسين العلاقة مع لجنة التدقيق ووظيفة التدقيق الخارجي من أجل تحسين جودة المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية والحد من عدم متماثل المعلومات وتعزيز الإفصاح والشفافية وترشيد الإدارة العليا.

التدقيق الخارجي هو عملية الفحص والتقييم وإعداد تقرير يتضمن رأيا فنيا محايد حول مدى مصداقية وشرعية المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية؛ ومدى تعبيرها الصادق عن الوضعية المالية للمؤسسة، يتم تطبيق هذه الوظيفة بفعالية من خلال التزام المدققين بمعايير التدقيق الدولية والجزائرية(NAA) للمساهمة في إعطاء الثقة في التقارير المالية، وتقييم عملية إدارة المخاطر، وتقويم وظيفة التدقيق الداخلي لتقييم نظام الرقابة الداخلية والمساهمة في إرساء الحوكمة باعتباره آلية رقابية خارجية للحوكمة.

يعتبر السوق المالي آلية رقابية خارجية للحوكمة يكمن دورها الأساسي في مراقبة التزام المؤسسات بقواعد الافصاح والشفافية والتحلي بالقيم الأخلاقية.

وإضافة إلى السوق المالي والتدقيق الخارجي هناك آليات خارجية تساهم في فرض رقابة على المؤسسات لمحاربة كل أشكال الفساد المالي والإداري ومن بينها الحكومة؛ والمنظمات الدولية على غرار صندوق النقد الدولي والهيئات العالمية لمكافحة الفساد وتصنيف الدول؛ ومجلس المحاسبة؛ والصحافة الوطنية والأجنبية؛ ومؤسسات المجتمع المدني؛ ووسائل التكنولوجيا الحديثة.

الفصل الرابع: مساهمة تطبيق قواعد الحوكمة في تحسين أداء مؤسسات قطب المحروقات لولاية سكيكدة

المبحث الأول: واقع ومتطلبات تطبيق الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

المبحث الثاني: منهجية الدراسة.

المبحث الثالث: تقدير واختبار علاقة تطبيق وتفعيل قواعد الحوكمة بأداء المؤسسات الاقتصادية لقطب المحروقات.

تمهيد

إن تطبيق الحوكمة في بيئة الأعمال الجزائرية يعتبر ضرورة حتمية في ظل الاصلاحات التي عرفتها المؤسسات الاقتصادية، والتي تزامنت مع صدور مجموعة من القوانين على غرار قانون 10-01 الذي يهدف إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛ وميثاق الحكم الراشد سنة2009؛ وتطبيق الجزائر للنظام المحاسبي المالي ابتداء من سنة 2010، حيث أصبح لزاما على المؤسسات الاقتصادية مسايرة التطورات في مجال إدارة الأعمال؛ وتطبيق المفاهيم الحديثة للإدارة والتسيير، وباعتبار مؤسسة سوناطراك رائدة في مجال الأعمال الجزائرية، كما أنها الممون الرئيسي للاقتصاد الجزائري لذلك فإنه يتوجب عليها تحسين أدوات الإدارة والرقابة وتطبيق مختلف المفاهيم الحديثة للإدارة التي تسمح بتحسين الأداء وتنويع الإنتاج. وعلى هذا الأساس فإنه من أجل اسقاط الجانب النظري المتضمن مساهمة قواعد الحوكمة في تحسين الأداء سوف نقوم بإجراء دراسة حالة قطب المحروقات لولاية سكيكدة والذي يضمن حوالي13 مؤسسة تنشط في مجال الصناعة البترولية ومشتقاتها، وذلك من أجل تقييم مستوى تطبيق وتفعيل قواعد الحوكمة وأثرها على أداء مؤسسات القطب. حيث سنقوم بتحليل هذه الدراسة من خلال ثلاثة مباحث، تضمن المبحث الأول واقع ومتطلبات تطبيق الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أما المبحث الثاني خصص لتحليل منهجية الدراسة الميدانية، في حين تم التطرق في المبحث الثالث لتقدير واختبار علاقة تطبيق وتفعيل قواعد الحوكمة بأداء المؤسسات الاقتصادية لقطب المحروقات بولاية سكيكدة.

المبحث الأول: واقع ومتطلبات تطبيق وتفعيل قواعد الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

لقد شهدت بيئة الأعمال الجزائرية خلال السنوات الأخيرة عدة إصلاحات وبروز مجموعة من المؤشرات، صنفت على أنها بوادر لتطبيق ثقافة الحوكمة وتوفير البيئة اللازمة لإسائها، حيث سنقوم بتحليل هذه المؤشرات ضمن المطالب التالية:

المطلب الأول: بوادر حوكمة المؤسسات في الجزائر

ارتكز الاقتصاد الجزائري في بدايته على النموذج الاشتراكي المخطط الذي نتج عنه في نهاية سنوات الثمانينات من القرن الماضي أزمة اقتصادية خانقة، في ظل غياب مساهمة النسيج الصناعي في التنمية[1]. وبعد هذه الفترة شهد الاقتصاد الجزائري عدة اصلاحات، بداية بمنح الاستقلالية للمؤسسات العمومية، مرورا بالإصلاحات التي فرضها صندوق النقد الدولي، والتي نتج عنها التحول إلى نمط اقتصاد السوق، وما ساير ذلك من خوصصة للمؤسسات، وبروز قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وزيادة الاستثمار الأجنبي المباشر عن طريق المؤسسات المتعددة الجنسيات[2]. كما سعت الجزائر كغيرها من الدول إلى وضع سياسات إصلاحية تختلف عن سابقاتها، تركز أساسا على الجانب المؤسساتي الذي يحاول الجمع بين أساليب الإدارة والمحيط المؤسساتي عن طريق الاهتمام بمجموعة من المؤشرات تشمل المساءلة والشفافية؛ مكافحة الفساد؛ رفع كفاءة الجهاز الإداري للدولة؛ الموارد البشرية المؤهلة؛ تعزيز المشاركة السياسية؛ والعدالة والمسؤولية الاجتماعية وحقوق الملكية[3].

تسعى الحكومة الجزائرية إلى تحسين مناخ الأعمال من خلال السعي لضمان المساءلة والشفافية بالعمليات المتعلقة بإدارة الأعمال فمن بين الجهود المبذولة من أجل إرساء مؤسساتي لحوكمة المؤسسات ما يلي[4]:

[1] مناد علي، دور حوكمة الشركات في الأداء المؤسسي، مرجع سابق، ص04.

[2] حمادي نبيل، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية ، مرجع سابق، ص ب – ج.

[3] مناد علي، دور حوكمة الشركات في الأداء المؤسسي، مرجع سابق، ص ص04-05.

[4] بن الشيخ سارة وعبد الرحمان ناريمان، واقع الحوكمة في بيئة الأعمال الجزائرية في ظل المستجدات الحالية، ص660، متاح على الموقع: https://manifest.univ-ouargla.dz/documents/.../ben_chaikh.pdf

أولا: تشكيل الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومقاومته: تأسست هذه الهيئة سنة2006، التي تتمحور مهامها حول اقتراح سياسات وتوجيهات وتدابير للوقاية من الفساد، وإعداد برامج للتوعية من مخاطر الفساد، بالإضافة إلى جمع المعلومات التي يمكن أن تساهم في الكشف عن أعمال الفساد والوقاية منه والتقييم الدوري للأدوات القانونية والاجراءات الإدارية ذات الصلة، حيث انضمت هذه الهيئة مؤخرا إلى الشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد التي تأسست سنة2008، لتضاف بذلك 42 وزارة وهيئة أخرى في المنطقة العربية، التي تشكل آلية إقليمية تشاركية فريدة من نوعها لتنمية القدرات وتبادل المعلومات ومناقشة السياسات التي تدخل في اختصاصها[1].

ثانيا: انعقاد أول مؤتمر حول الحكم الراشد للمؤسسات في جويلية 2007: تم تنظيم مؤتمر دولي(Gouvernance d'entreprise, Corporate gouvernance, Les Chemins de la Performance) من طرف المؤسسة المالية الدولية(SFI) بالتعاون مع كل من نادي رؤساء المؤسسات(FCE) ونادي حلقة العمل والتفكير حول المؤسسة(CARE)، وبدعم من البرنامج الأوربي لتنمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة(EDPME)، ولقد خلص الملتقى بضرورة اصدار دليل لحوكمة المؤسسات الجزائرية[2].

ثالثا: تأسيس اللجنة الوطنية للحكم الراشد: تتكون اللجنة من تسعة وتسعون(99) عضو تضم كل الفعاليات ممثلة في الحكومة والهيئات المختلفة والمتعاملين الاقتصاديين، حيث يعتبر تأسيس هذه اللجنة بداية الاحساس بأهمية تبني مبادئ الحوكمة التي أصبحت من المعايير العالمية في تقييم اقتصاديات الدول ومناخ الاستثمار بها[3].

رابعا: إصدار ميثاق الحكم الراشد سنة2009: خلال الملتقى الدولي حول الحكم الراشد للمؤسسات المنعقد في 2007 تبلورت فكرة إعداد "ميثاق جزائري للحكم الراشد للمؤسسة"، وعلى إثر ذلك تم إنشاء فريق عمل من طرف جمعية حلقة العمل والتفكير حول المؤسسة ومنتدى رؤساء المؤسسات، لتنفيذ المشروع وتم رعايته من طرف وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، كما شاركت في المبادرة مجموعة من الهيئات والمؤسسات الدولية المقيمة بالجزائر على غرار مؤسسة

[1] بن الشيخ سارة وعبد الرحمان ناريمان، مرجع سابق، ص660.

[2] مناد علي، دور حوكمة الشركات في الأداء المؤسسي، مرجع سابق، ص 05.

[3] محمد زيدان، أهمية إرساء وتعزيز مبادئ الحوكمة في القطاع المصرفي بالإشارة إلى البنوك الجزائرية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد09، 2009، ص24.

التمويل الدولية وبرنامج ميدا لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وكذا المنتدى الدولي للحكم الراشد للمؤسسة، حيث تم تنصيب فريق العمل في شهر نوفمبر 2007، تحت تسمية"GOAL08"، كما اعتمد فريق العمل على مبادئ الحوكمة التي أصدرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية سنة2004، مع الحرص على خصوصية المؤسسة الجزائرية[1].

ويهدف 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، حيث يستهدف هذا الميثاق بصفة أولية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة، ويشير الميثاق إلى أنه غير معني بالمؤسسات ذات رأسمال عمومي، لكن تبقى حرية استعماله من طرف المؤسسات الأخرى، كما يمكن للمؤسسات التي تبدي اهتمامها بالميثاق إجراء تقييم أو تشخيص وضعيتها فيما يخص مدى تنفيذها لمبادئ الحكم الراشد[2]، حيث تضمن هذا الميثاق محورين ومجموعة من الملاحق، تمثلت هذين المحورين في[3]:

- ضرورة ميثاق جزائري للحكم الراشد للمؤسسة؛
- المعايير الأساسية للحكم الراشد للمؤسسة(الإنصاف؛ الشافية؛ المسؤولية؛ والتبعية)، حيث تنظم هذه المعايير العلاقة بين الأطراف الفاعلة الداخليين والأطراف الفاعلة الخارجيين.

ويرى عمر عبد الصمد أن ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية من طرف وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية موجه إلى فئة معينة من المؤسسات بالدرجة الأولى، وهي في غالبيتها مؤسسات عائلية تعتمد على التمويل الذاتي والبنكي وهي بذلك ذات طابع وتركيبة خاصة هذا ما أدى إلى اختلافها عن مبادئ الحوكمة لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية والموجهة إلى المؤسسات المدرجة في البورصة بالدرجة الأولى[4].

[1] ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، 2009، ص ص 3-100، متاح على الموقع:
www.ecgi.org/codes/documents/code_algeria_2009_ar.pdf

[2] نفس المرجع.

[3] نفس المرجع.

[4] عمر عبد الصمد، إطار حوكمة المؤسسات في الجزائر – دراسة مقارنة مع مصر، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد12، 2013.

المطلب الثاني: مجلس الإدارة

في إطار تقييم واقع تطبيق آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛ سوف نتطرق إلى آلية مجلس الإدارة، من خلال مجلس إدارة مؤسسات المساهمة ضمن القانون التجاري الجزائري؛ وتقييم مهام المجلس في إطار حوكمة المؤسسات، بالإضافة إلى واقع لجنة التدقيق باعتبارها أهم لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة.

أولا: مجلس إدارة مؤسسات المساهمة ضمن القانون التجاري الجزائري: لقد تضمن القانون التجاري الجزائري ضمن القسم الفرعي الأول من القسم الثالث من الفصل الثالث ضمن الكتاب الخامس مجلس إدارة مؤسسة المساهمة وذلك ابتداء من المادة 610إلى غاية المادة 673، حيث تضمنت مواد القانون عدد أعضاء مجلس الإدارة وكيفية تعيينهم وعزلهم؛ ومسؤوليات مجالس الإدارة؛ وطبيعة مجالس الإدارة، وذلك على النحو التالي:

1- أعضاء مجلس الإدارة: أشارت المواد 610؛ 611؛ 612؛ و613 من القانون التجاري إلى أن عدد أعضاء مجلس الإدارة هو ثلاث أعضاء على الأقل واثني عشر على الأكثر؛ تنتخبهم الجمعية العامة التأسيسية أو العادية وتحدد مدة عضويتهم في القانون الأساسي دون تجاوز ست(6) سنوات، كما لا يمكن لشخص طبيعي الانتماء في نفس الوقت إلى أكثر من خمسة(5) مجالس إدارة لمؤسسات مساهمة يوجد مقرها في الجزائر، ويمكن للجمعية العامة إعادة انتخابهم كما يمكنها عزلهم في أي وقت[1].

2- اجتماعات ومكافآت أعضاء مجلس الإدارة: أشارت المواد 626؛ 627؛ و632 من القانون التجاري إلى أنه يعقد مجلس الإدارة اجتماعاته بحضور نصف(1/2) عدد أعضائه على الأقل، كما تمنح لهم مكافآت ثابتة سنويا عن "بدل الحضور"، ومن جهة أخرى فإنهم ملزمون بكتم المعلومات ذات الطابع السري[2].

[1] المواد 610؛ 611؛ 612؛ و613 من القانون التجاري الجزائري، 2007، ص ص156-157.

[2] المواد 626؛ 627؛ و632 من القانون التجاري الجزائري، 2007، ص ص161، 164.

3- مسؤوليات مجالس الإدارة: لقد تضمنت مواد القانون عدت مهام وصلاحيات يمارسها مجلس الإدارة في إطار إدارته لمؤسسة المساهمة نذكر منها[1]:

- إدارة المؤسسة؛
- إعطاء الكفالات أو الضمانات الاحتياطية أو الضمانات باسم المؤسسة؛
- نقل مقر المؤسسة في نفس المدينة؛
- منح أجور استثنائية عن المهام أو الوكالات المعهود بها للقائمين بالإدارة؛
- الإذن بتسديد مصاريف السفر والتنقلات وكذا المصاريف التي أداها القائمون بالإدارة في مصلحة المؤسسة؛
- انتخاب وعزل رئيس مجلس الإدارة؛
- تكليف شخص واحد أو اثنين من الأشخاص الطبيعيين لمساعدة الرئيس كمديرين عامين؛
- تحديد مدى ومدة السلطات المخولة للمديرين العامين، وعزلهم في أي وقت باقتراح من رئيس مجلس الإدارة.

4- مجلس المديرين: يدير مؤسسة المساهمة مجلس مديرين يتكون من ثلاثة(3) إلى (5) أعضاء، يمارس مهامه تحت رقابة مجلس المراقبة، يعن أعضائه من قبل أعضاء مجلس المراقبة، وتحدد عضويتهم من عامين إلى ستة سنوات، كما يمكن للجمعية العامة عزل أعضاء مجلس المديرين باقتراح من قبل مجلس المراقبة، كما يتمتع مجلس المديرين بالسلطات الواسعة للتصرف باسم المؤسسة مع مراعاة السلطات التي يخولها القانون صراحة لمجلس المراقبة وجمعيات المساهمين. ويمثل رئيس مجلس المديرين المؤسسة في علاقتها مع الغير[2].

5- مجلس المراقبة: يدير مؤسسة المساهمة مجلس المراقبة يتكون من سبعة(7) إلى (12) عضو، لا ينتمون لمجلس المديرين تنتخبهم الجمعية العامة، تكمن بعض مهامه في[3]:

- مهمة الرقابة الدائمة للمؤسسة واطلاع على الوثائق التي يراها مفيدة للقيام بمهمته؛
- تقديم ملاحظاته للجمعية العامة على تقرير مجلس المديرين وحسابات السنة المالية؛

[1] المواد 610؛ 624؛ 625؛ 633؛ 634؛ 635؛ 636؛ 639؛ 640؛ 641، من القانون التجاري الجزائري، 2007، ص ص156-166.

[2] المواد 643؛ 644؛ 645؛ 646؛ 648؛ و652، من القانون التجاري الجزائري، 2007، ص ص166-167.

[3] المواد 654؛ 655؛ 656؛ 657؛ 661؛ 662؛ و673، من القانون التجاري الجزائري، 2007، ص ص166-167.

- المسؤولية عن ديون المؤسسة في حالة التسوية القضائية أو الافلاس.
- يمارس مهامه تحت رقابة مجلس المراقبة، يعن أعضائه من قبل أعضاء مجلس المراقبة، وتحدد عضويتهم من عامين إلى ستة سنوات، كما يمكن للجمعية العامة عزل أعضاء مجلس المديرين باقتراح من قبل مجلس المراقبة، كما يتمتع مجلس المديرين بالسلطات الواسعة للتصرف باسم المؤسسة مع مراعاة السلطات التي يخولها القانون صراحة لمجلس المراقبة وجمعيات المساهمين. ويمثل رئيس مجلس المديرين المؤسسة في علاقتها مع الغير[1].

ثانيا: تقييم مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة ضمن القانون التجاري الجزائري في إطار حوكمة المؤسسات: بالرغم مما تضمنه القانون التجاري في المواد المذكورة سابقا إلا أنه لم يتضمن جملة من النقاط الضرورية لمساهمته الفعالة في إساء حوكمة المؤسسات والتي نذكرها بعضها في النقاط التالية:

- لم يتطرق القانون التجاري إلى الخبرات والمؤهلات الواجب توفرها في عضو مجلس الإدارة؛
- لم يتطرق القانون إلى تقييم عمل مجلس الإدارة، والتي تحدد على أساسها مكافآت أعضاء المجلس وليس مبلغا ثابتا كما هو معمول به في اجتماعات مجالس الإدارة؛
- لم يتطرق القانون إلى اللجان المنبثقة عنه وخاصة لجنة التدقيق التي تشرف على التدقيق الداخلي والخارجي وتضمن استقلالية التدقيق الداخلي؛
- لم يتضمن القانون مسؤوليات مجلس الإدارة في تطوير نظام الرقابة الداخلية وتحسين فعاليته؛
- لم يتضمن القانون مسؤوليات مجلس الإدارة اتجاه إدارة المخاطر ؛
- لم يتضمن القانون دور مجلس الإدارة في تعزيز الافصاح والشفافية؛
- لم يتضمن القانون مسؤوليات مجلس الإدارة في وضع دليل للسلوك الأخلاقي والحرص على الالتزام بالقيم الأخلاقية؛
- لم يتطرق القانون إلى دور مجلس الإدارة في ضمان حقوق أصحاب المصالح.

[1] المواد 643؛ 644؛ 645؛ 646؛ 648؛ و652، من القانون التجاري الجزائري، 2007، ص ص166-167.

وبالإضافة إلى ما تم ذكره يرى عمر عبد الصمد أنه على الرغم مما تضمنته نصوص وأحكام المواد الواردة في القانون التجاري بشأن تشكيل مجلس الإدارة وتحديد مسؤولياته ومهامه، إلا أن هناك عدد من القضايا ذات الصلة لم يتطرق لها القانون، منها[1]:

- الفصل بين مهمة الاشراف ومهمة الإدارة ضمن هيكل محدد لمجلس الإدارة لضمان التحديد الواضح لمهام ومسؤوليات كل من الأعضاء التنفيذيين وغير التنفيذيين؛
- ليس هناك تحديد واضح لمفهوم ومتطلبات وشروط استقلالية أعضاء مجلس الإدارة؛
- لم يتطرق القانون للجان المنبثقة عن مجلس الإدارة كتحديد عدد ومؤهلات أعضاء اللجان التابعة لمجلس الإدارة وخبراتهم، ولاسيما في المجالات المالية والمحاسبية، فضلا عن التحديد الواضح لمهام وواجبات تلك اللجان ومضامين التقارير التي تقدمها دوريا إلى مجلس الإدارة؛
- ليس هناك تحديد لأعضاء مجلس الإدارة من غير التنفيذيين والقادرين على ممارسة الأحكام المستقلة للمهام التي يوجد فيها احتمالية لتعارض المصالح؛
- ليس هناك كيفية لمساءلة مجلس الإدارة من قبل المساهمين وأساليب المشاركة في جدول أعمال الجمعية العامة.

ثالثا: لجنة التدقيق.

1- لجنة التدقيق ضمن القانون التجاري الجزائري: لم يشر القانون التجاري الجزائري صراحة إلى ضرورة إنشاء لجان تدقيق في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المدرجة أو عدم المدرجة في بورصة الجزائر رغم صدور ميثاق الحكم الراشد في سنة 2009، بحيث يمكن تصنيف إنشاء لجان التدقيق بالمؤسسات الجزائرية ضمن الاصلاحات الاختيارية، وهو الأمر ذي لم يدعم إنشاء هذه اللجان كون أن المؤسسات الجزائرية حرصت على تنفيذ الاصلاحات الإلزامية التي أقرها القانون التجاري الجزائري في إطار إصلاحات المنظومة الاقتصادية.

ومن جهة أخرى فإن إنشاء لجان التدقيق في البنوك والمؤسسات المالية تم من خلال النظام 02-03 لسنة2002 المتضمن الرقابة الداخلية للبنوك والمؤسسات المالية، حيث أنه في إطار تطبيق بنود

[1] عمر علي عبد الصمد ، نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، مرجع سابق، ص ص 212-213.

اتفاقية بازل02 تم اعتماد لجان التدقيق في البنوك الجزائرية والتي تدخل ضمن إصلاحات البنك المركزي[1].

2- واقع لجنة التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية: لقد أثبتت مختلف الدراسات في مجال الحوكمة والتدقيق أن معظم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تهتم بتكوين أو إنشاء لجان التدقيق. حيث أن الغالبية القصوى من المؤسسات الجزائرية في الوقت الراهن لا توجد بها لجان تدقيق ماعدا المؤسسات المصرفية الجزائرية والتي استندت في تكوينها للجان التدقيق إلى التعليمة02-03 الصادرة في 2002.

ويرى عمر عبد الصمد أنه من خلال الواقع العملي واطلاعه على تقارير مجالس الإدارة للشركات المسجلة في بورصة الجزائر أن وجود لجان التدقيق في هذه المؤسسات يتمثل نشاطها الأساسي في مراقبة القوائم المالية والاشراف على عملية التدقيق الداخلي والخارجي والتنسيق بينهم. كما يرى أن تنظيم لجان التدقيق في الجزائر غير موجود بالشكل المطلوب ولا يزال في بدايته الأولى[2].

ويرى الباحث أن هناك عدة عوامل تبرر عدم اهتمام المؤسسات الاقتصادية بإنشاء لجان التدقيق من بينها[3]:

1. إن مجالس الإدارة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تؤدي دورها الاشرافي والرقابي بفعالية في إطار حوكمة المؤسسات. حيث أن معظم المؤسسات الاقتصادية لا يوجد بها فصل ما بين رئيس مجلس الادارة والمدير العام(الادارة التنفيذية) وهذا الأمر يحد من استقلالية أعضاء لجنة التدقيق باعتبارها لجنة منبثقة عن مجلس الادارة؛
2. مختلف الاصلاحات التي تمت في المنظومة الاقتصادية الجزائرية هي إصلاحات إلزامية وليست اختيارية، حيث أن المؤسسات الاقتصادية تحرصت تنفيذ الاصلاحات التي ينص القانون على ضرورة تنفيذها فقط. والتي يكون غالبا الغرض منها تحصيل الضرائب؛

[1] عمر عبد الصمد، نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، مرجع سابق، ص209.

[2] نفس المرجع، نفس الصفحة.

[3] عبدالله عناني، دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة المؤسسات، مجلة الباحث الاقتصادي، جامعة سكيكدة، العدد السابع(7)، جويلية 2017، ص ص 252-253.

3. إن من المهام الرئيسية للجنة التدقيق في إطار حوكمة المؤسسات هو التنسيق ومتابعة وتقييم عمل المدقق الداخلي والاشراف على علاقة المؤسسة بالمدقق الخارجي. وبالتالي فإن عدم تأدية هذين الآليتين لدورهما الرقابي الداخلي(التدقيق الداخلي) والخارجي(التدقيق الخارجي) في إطار الحوكمة يبرر ضعف اهتمام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بلجان التدقيق. والسبب في ذلك أن التدقيق الداخلي حديث نسبيا في المؤسسات الاقتصادية ولا يحظى بالاستقلالية اللازمة لتأدية المهام المنوطة به، أما التدقيق الخارجي فهو تدقيق قانوني إلزامي(محافظة الحسابات)، حيث يغلب على مبرر وجوده الطابع القانوني أكثر من الطابع الرقابي؛
4. ضعف السوق المالي الجزائري(بورصة الجزائر) كآلية رقابية خارجية مما يبرر عدم اهتمامها بلجان التدقيق وإجبار المؤسسات الاقتصادية المدرجة بها على ذلك، رغم تضمين ذلك ضمن ميثاق الحكم الراشد الصادر سنة 2009. مقارنة بباقي الأسواق المالية العالمية التي تلزم المؤسسات المدرجة بها على إنشاء وتفعيل دور لجان التدقيق.

كما دعت مختلف الدراسات المقدمة من طرف الباحثين الجزائريين إلى ضرورة تشكيل لجان التدقيق. ومن بينها دراسة لصديقي مسعود حول المراجعة المالية في الجزائر أجاب 74.07 بالمائة من المستجوبين–محافظي الحسابات الجزائريين– بنعم من أجل إنشاء لجان التدقيق في حين امتنع 25.93 بالمائة عن الاجابة ولم ينفي أي مستجوب ضرورة إنشائها، في حين أجاب 85.24 بالمائة من المستجوبين– المساهمين بالمؤسسات(مستخدمو آراء المدققين)– بنعم حول إنشاء لجان للتدقيق بينما نفى 2.94 بالمائة ذلك وامتنع 11.76 بالمائة عن إبداء الرأي، وهذا يفسر أن الأطراف المستخدمة لرأي المدققين تحبذ إنشاء هذه اللجان. ومن جهتهم أكد أغلبية أفراد العينتين على اعتماد النموذج الفرنسي في تبني لجان التدقيق، حيث أكد 68.33 بالمائة من العينة الخاصة بمحافظي الحسابات على أن الشكل المناسب لتشكيل اللجنة هو شكل النموذج الفرنسي. ومن جهته يرى صديقي مسعود أن عدد أعضاء لجنة التدقيق يتراوح ما بين أربعة أو خمسة أعضاء وهو ما يتوافق وفحوى التجارب الدولية، كما قدم مجموعة من العناصر يتم على أساسها تحديد أعضاء اللجنة من بينها: طبيعة وحجم نشاط المؤسسة؛ رقم أعمال المؤسسة؛ التوزيع الجغرافي للمؤسسة[1].

[1] صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، مرجع سابق، ص ص275– 297.

المطلب الثالث: وظيفة التدقيق الداخلي

في إطار تقييم واقع تطبيق آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛ سوف نتطرق إلى واقع ومتطلبات تطبيق وظيفة التدقيق الداخلي.

أولا: واقع تطبيق التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية: تعتبر مهنة التدقيق الداخلي حديثة العهد في الجزائر، حيث تم الاعتراف بها في نهاية الثمانينات من خلال إصدار القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 88-01 الصادر بتاريخ 1988، والذي جعل من التدقيق الداخلي أمر إلزاميا لكل المؤسسات العمومية الاقتصادية، حيث نصت المادة 40 من هذا القانون على أنه" يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها"[1].

ولقد أوصت السلطات العمومية بضرورة الاهتمام بالتدقيق الداخلي من خلال اصدارها لعدة تعليمات لمسيري المؤسسات العمومية الاقتصادية، ومن بين هذه التعليمات[2]:

- التعليمة رقم 197/ 36 المؤرخة في 17 فيفري 1998 الصادرة عن المجلس الوطني لمساهمات الدولة؛
- تعليمة رئيس الحكومة بصفته رئيس مجلس مساهمات الدولة الصادرة بتاريخ 20 ماي 2003؛
- التعليمة رقم 02-03 المؤرخة في 14 نوفمبر 2002 المتضمنة تقوية أنظمة الرقابة الداخلية للبنوك والمؤسسات المالية؛
- التعليمة رقم 079 المؤرخة في 30 جانفي 2007 الصادرة عن وزارة ترقية الاستثمارات والمتضمنة وضع مصلحة التدقيق الداخلي وتقوية أنظمة الرقابة الداخلية.

أما فيما يخص التدقيق الاجتماعي في الجزائر بدأ الاهتمام بهذا الموضوع من طرف بعض الباحثين والمهنيين بداية سنوات التسعينيات مع ظهور الاصلاحات الاقتصادية وإعادة الهيكلة للمؤسسات الوطنية، واستقلالية المؤسسات وانفتاح السوق الوطنية على الأسواق الدولية من خلال مفاوضات الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة ومعاهدة الشراكة مع الاتحاد الأوروبي فقد تزايدت

[1] فروم محمد الصالح، الحوكمة والأداء المالي للمؤسسات، مرجع سابق، ص 201.
[2] نفس المرجع، ص 202.

البحوث الأكاديمية حول الموضوع من طرف الباحثين وظهور ما يعرف بالجمعية الجزائرية للموارد البشريةALGRH التي تضم بعض المختصين والمهتمين بشؤون المواد البشرية سنة 1991 وظهور الجمعية الجزائرية للتدقيق الجزائريAAAS غير أن التطبيقات الفعلية له تبقى محتشمة وأن تمت فهي تتم من طرف مكاتب دولية ومكلفة[1].

ثانيا: متطلبات تفعيل دور وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية:

لترقية وتفعيل وظيفة التدقيق الداخلي بالمؤسسات يمكن تقديم المتطلبات التالية[2]:

- إنشاء هيكل لوظيفة التدقيق الداخلي داخل المنظمات المهنية للتدقيق، يقوم بترقية وتأهيل هذه الوظيفة علميا وعمليا من خلال إنشاء معايير خاصة بها؛
- بث الاهتمام بها من قبل الإدارة والأطراف المستخدمة لرأي المدقق؛
- سن شروط خاصة بشخص المدقق الداخلي؛
- دعم العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي عن طريق لجان التدقيق التي تسعى إلى تسيير العلاقة بين الادارة والمدقق الخارجي والداخلي.

كما أن فعالية التدقيق الداخلي داخل المؤسسة تتوقف على الخصائص التالية:

- تعتبر استقلالية التدقيق الداخلي شرط ضروري لقيام المدقق بالأدوار المنوطة به، حيث تتوقف هذه الاستقلالية عن مدى استقلالية المدقق عن المصالح التي يقوم بتنفيذ مهامه بها من جهة، ومن جهة أخرى تساهم استقلالية مجلس الإدارة عن الإدارة التنفيذية في تعزيز استقلالية المدقق الداخلي باعتباره أداة رقابة لدى المجلس على أداء الادارة التنفيذية من خلال التقارير التي يرسلها المدقق الداخلي لمجلس الإدارة عن طريق لجنة التدقيق؛
- إن امتلاك المدراء التنفيذيين لثقافة التدقيق الداخلي على أنه نشاط تقييمي توجهي إرشادي وليست أداة رقابية بحتة الغرض منها كشف الانحرافات لمجلس الإدارة يسهم في تحسين جودة عمل المدققين الداخليين ويعزز من استقلالية التدقيق الداخلي لكي يساهم في اتخاذ القرارات؛

[1] أحمد قايد نور الدين، دور التدقيق الاجتماعي في دعم حوكمة الشركات، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، يومي 06-07 ماي 2012، جامعة بسكرة-الجزائر، ص9.

[2] صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، مرجع سابق، ص ص286-287.

- كما يعتبر التزام المدققين الداخليين بقواعد السلوك المهني والمعايير الدولية للتدقيق الداخلي عاملا مهما لتحسين جودة التدقيق الداخلي.

المطلب الرابع: الافصاح والشفافية ودور أصحاب المصالح

في إطار تقييم واقع تطبيق آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛ سوف نتطرق إلى واقع تطبيق آليتي الافصاح والشفافية ودور أصحاب المصالح.

أولا: الافصاح والشفافية: شهدت الجزائر عدة تحولات خلال العقدين الماضيين، منها التوجه نحو اقتصاد السوق وما نتج عنه انفتاح وحرية انتقال للأموال، والتي توجت بتفعيل السوق المالي وظهور بورصة القيم المتداولة، وإبرام اتفاقية الشراكة مع الاتحاد الأوروبي والمفاوضات الرامية إلى انضمام الجزائر للمنظمة العالمية للتجارة، كل هذه التحولات وغيرها تستوجب أو تحتم على الجزائر ضرورة توفير معلومات محاسبية ومالية ذات نوعية تساعد بصفة خاصة المستثمرين والمقترضين على اتخاذ القرارات الرئيسية، وحتي يتحقق ذلك لابد أن تكون هذه المعلومات مقدمة في شكل قوائم مالية تستجيب بشكل أو بآخر للمعايير المحاسبية الدولية، باعتبار أن القوائم المالية السابقة كانت موجهة لتلبية احتياجات مصالح الضرائب من جهة، وتلبية احتياجات المحاسبة الوطنية من جهة أخرى. ومن ثم فإنه من الضروري توفير قوائم مالية تفي باحتياجات المستثمرين والمقترضين بالدرجة الأولى، وتحتوي معلومات محاسبية ومالية دقيقة، تقدم صورة واضحة وعادلة عن الوضعية المالية للمؤسسة. وحتى يتحقق هذا الغرض شرعت الجزائر في تعديل المخطط الوطني المحاسبي ل1975 ابتداءا من سنة 1998، وفي سنة 2007 تم اصدار النظام المحاسبي المالي بموجب القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، وبدأ في تطبيقه في سنة 2010[1].

ثانيا: دور أصحاب المصالح: إن تأثير مراعاة النزاهة والعدالة في العمل وتحمل المسؤولية وقبول المحاسبة والشفافية تجاه المساهمين وأصحاب المصلحة لا يقتصر على تحسين سمعة المؤسسة وجذب الاستثمارات فقط، بل يعطيها ميزة تنافسية. فالمؤسسات تعتمد على أصحاب المصلحة لتوفير سلسلة من عمالة أو أجزاء أو توريدات بصفة منتظمة، ويؤدي التوقف في توريد هذه

[1] حمادي نبيل، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية، مرجع سابق، ص ص 133-134.

الخدمات أو البضائع إلى الإضرار بقدرة الشركة على العمل أو بيع منتجاتها والبقاء على الساحة، ناهيك عن تحقيق الربح[1].

ويمكن لأعضاء القطاع الخاص مثل اتحاديات العمال والغرف التجارية أن يلعبوا دورا هاما في تشجيع حوكمة المؤسسات–كما هو الحال في كثير من الدول المتقدمة– وذلك عن طريق وضع دساتير محلية للسلوك والممارسات الأخلاقية للأعمال تقوم على أساس العدالة والوضوح، الشفافية وقابلية المحاسبة عن المسؤولية، ومحاربة الفساد الاقتصادي، وقد عمل مركز المشروعات الدولية الخاصة ومازال يعمل مع عديد من منظمات القطاع الخاص حول العالم لوضع و تنفيذ مجموعات من أفضل الممارسات المحلية للأعمال[2].

أما بالنسبة للجزائر فقد قامت جمعيات واتحادات الأعمال الجزائرية بمبادرة لاكتشاف الطرق التي تهيئ تشجيع الحوكمة الجيدة في مجتمع الأعمال بغية 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. وقد تم إعداد هذا الدليل بمساعدة كل من المنتدى العالمي لحوكمة المؤسسات (GCGF) ومؤسسة التمويل الدولية (IFC)[3].

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 يقوم 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[4].

[1] مركز المشروعات الدولية، دليل تأسيس حوكمة الشركات في الاقتصادات النامية والصاعدة والمتحولة، مارس 2002.

[2] حسين يرقي وعمر علي عبد الصمد، واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها، الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة– واقع ورهانات وآفاق، العربي بن مهيدي أم البواقي، يوم 7 و8 ديسمبر 2010، ص 9.

[3] حسين يرقي وعمر علي عبد الصمد. مرجع سابق، ص09

[4] نفس المرجع، نفس الصفحة.

المطلب الخامس: التدقيق الخارجي

لقد تمت اصلاحات التدقيق الخارجي في الجزائر من خلال إصدار قانون 10-01 والذي يهدف إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد[1].

ينص القانون على أنه يمكن لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه الخاص، وتحت أية تسمية كانت، مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد إذا توفرت فيه الشروط والمقاييس المنصوص عليها في القانون(10-01)[2]. كما يجب عليهم الالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة[3].

حيث تضمن هذا القانون تحديد مفهوم كل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ومهامهم وشروط ممارسته المهنة كما تضمن القانون علاقتهم مع الهيئات المنظمة لمهامهم وعلاقتهم مع الزبائن(المؤسسات محل التدقيق)؛ ومختلف الحقوق والمسؤوليات والواجبات التي يضطلعون بها[4]، حيث سيتم التركيز في هذا المطلب على مفهوم ومهام الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات لتقييم مهامهما ومسؤولياتهما في إطار متطلبات تطبيق حوكمة المؤسسات.

أولا: تعريف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات: عرف القانون10-01 الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات على النحو التالي:

1- **الخبير المحاسب:** يعد خبيرا محاسبا في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات[5].

[1] المادة01 من القانون 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادرة في 11 يوليو سنة 2010.

[2] المادة02 من القانون 10-01، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42.

[3] المادة03 من القانون 10-01، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42.

[4] للاطلاع أكثر يمكن الرجوع إلى القانون 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادرة في 11 يوليو سنة 2010.

[5] المادة18 من القانون 10-01، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42.

2- **محافظ الحسابات:** يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به[1].

ثانيا: مهام الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات: تضمن القانون10-01 مهام الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات وذلك على النحو التالي:

1- **محافظ الحسابات:** يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية[2]:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين والمسير؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛
- فحص قيم ووثائق المؤسسة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير؛
- المصادقة على صحة وانتظام الحسابات المدمجة والمدعمة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

[1] المادة22 من القانون 10-01، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42.

[2] المادتين 23 و24 من القانون 10-01، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42.

2- **الخبير المحاسب:** يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية[1]:

- يؤهل الخبير المحاسب مع مراعاة الأحكام الواردة في هذا القانون لممارسة وظيفة محافظ الحسابات؛
- يقوم الخبير المحاسب أيضا بمسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل؛
- يقدم استشارات للمؤسسات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي؛
- يعلم المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الإدارية والتسيير التي لها علاقة بمهمته.

ثالثا: تقييم مهام ومسؤوليات الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات ضمن القانون10-01 في إطار حوكمة المؤسسات: نلاحظ من خلال دراسة محتوى مواد القانون أنه ساهم بشكل كبير في تحديد شروط وكيفيات ممارسة المهنة، لكنه لم يتضمن دور ومهام الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات في دعم إرساء حوكمة المؤسسات، حيث أن القانون لم يتطرق إلى النقاط التالي:

1- لم يتضمن القانون طبيعة العلاقة بين التدقيق الخارجي وأصحاب المصالح باعتبارهم من مستخدمي البيانات المالية الخاضعة للتدقيق؛
2- لقد تضمن القانون ضمن المادة25 " ...يترتب على محافظ الحسابات إعداد تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية..."، لكن لم يشر القانون إلى إدخال التحسينات على إجراءات الرقابة الداخلية بعد عملية الفحص؛
3- لقد تضمن القانون إعطاء الثقة والمصداقية للتقارير المالية، لكنه لم يتضمن رأي المدقق حول مدى التعبير الصادق للقوائم المالية عن الوضع الحقيقي للمركز المالي للمؤسسة رغم أن المادة25 تنص على أنه "...يترتب على محافظ الحسابات إعداد تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال..."؛
4- لم يتضمن القانون قبول محافظ الحسابات لمستوى معينا من عدم التأكد(مخاطر التدقيق)؛
5- لم يتضمن القانون معالجة فجوة التوقعات وخاصة فجوة الأداء(أي الاختلاف بين توقعات مستخدمي التقارير المالية والأداء الفعلي لمحافظ الحسابات وفقا لمعايير التدقيق)؛
6- لم يحدد القانون بوضوح نطاق مسؤوليات محافظ الحسابات عن خدمات الثقة والمصداقية التي يقدمها حول التقارير المالية؛

[1] المادتين 18 و19 من القانون 10-01، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42.

7- لم يتضمن القانون دور محافظ الحسابات في عملية تقييم سياسات وإجراءات ونظم إدارة المخاطر ومدى كفايتها؛

8- لم يتطرق القانون لأهمية التكامل بين محافظ الحسابات والمدقق الداخلي وأثر ذلك على تنفيذ مهمة محافظ الحسابات، نظرا لأهمية تقويم وظيفة التدقيق الداخلي من طرف محافظ الحسابات

9- لم يتطرق القانون إلى قيام محافظ الحسابات بإعداد تقرير خاص حول مدى تطبيق آليات حوكمة المؤسسات، أو إعداد تقرير حول تقرير الإدارة عن مدى تطبيق آليات حوكمة المؤسسات؛

10- لم ينص القانون على ضرورة تحسين معارف محافظ الحسابات في مختلف مفاهيم الحوكمة وقيامه بدراسات متخصصة في الأدوار المنوطة به ضمن المعايير الدولية للتدقيق في إطار الحوكمة.

ثانيا: المعايير الجزائرية للتدقيق(NAA): لقد أصدر المصف الوطني للخبراء المحاسبين خلال سنة 2016 ثمانية(8) معايير لممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر؛ استمدت من المعايير الدولية للتدقيق (ISA)، حيث صادق وزير المالية على المعايير التالية[1]:

- إصدار أربعة(4) معايير خلال 04 فيفري2016، تضمنت:
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210، الخاص ب" اتفاق حول مهام التدقيق"؛
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505، الخاص ب" التأكيدات الخارجية"؛
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560، الخاص ب" أحداث تقع بعد اقفال الحسابات والأحداث اللاحقة"؛
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580، الخاص ب" التصريحات الكتابية".
- إصدار أربعة(4) معايير خلال 11 أكتوبر 2016، تضمنت:
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300، الخاص ب" تخطيط تدقيق الكشوف المالية"؛
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500، الخاص ب" العناصر المقنعة"؛
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510، الخاص ب" مهام التدقيق الأولية– الأرصدة الافتتاحية"؛

[1] المصف الوطني للخبراء المحاسبين، المعايير الجزائرية للتدقيق، ديسمبر 2016.

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700، الخاص ب" تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية".

➢ إصدار أربعة(4) معايير خلال 16 مارس2017، تضمنت[1]:

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520، الخاص ب" الاجراءات التحليلية"؛
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570، الخاص ب" استمرارية الاستغلال"؛
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610، الخاص ب" استخدام أعمال المدققين الداخليين"؛
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620، الخاص ب" استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق".

المطلب الخامس: متطلبات وجود إطار فعال لحوكمة المؤسسات في الجزائر: إن تطبيق وتعزيز الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية يستوجب ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة المؤسسات في بيئة الأعمال الجزائرية؛ وذلك من خلال توفير المتطلبات التالية:

أولا: رغبة وإرادة أصحاب القرار والمدراء العامين للمؤسسات في إرساء الحوكمة: يعتبر أهم مطلب، من خلال تشجيع ثقافة الحوكمة وإقامة الندوات والمؤتمرات وتوعية المسؤولين والمدراء التنفيذيين والموظفين بضرورة تبني مفهوم حوكمة المؤسسات؛

ثانيا: استقرار النظم التشريعية والقانونية: تعتمد الاستثمارات الوطنية والأجنبية على رؤية استراتيجية ترتكز بشكل كبير على استقرار النظم التشريعية والقانونية والمتعلقة بشكل خاص بحقوق الملكية وطبيعة النشاط وتوزيع الأرباح والالتزامات الضريبية وتحويل الأموال. حيث أن استقرار التشريعات المحددة لها يسمح بزيادة حجم الاستثمارات وتحسين صورة بيئة الأعمال الجزائرية لدى المستثمرين المحليين والأجنبيين.

ثالثا: اصلاح المنظومة المصرفية: يجب على المصارف أن تطبق أفضل ممارسات العمل المصرفي من خلال تطبيق الحوكمة المؤسسية لكي تتمكن من تلبية الاحتياجات المتجددة واغتنام الفرص، كما تعتبر الممارسات الفاعلة للحوكمة عاملا أساسيا في كسب ثقة الجمهور بالنظام

[1] وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 23، 15 مارس 2017، ص01.

المصرفي والاقتصاد بشكل عام، وفي هذا الاطار تشدد لجنة بازل في المطالبة بتعزيز دور الحوكمة في القطاع المصرفي من خلال المعايير التي أصدرتها[1].

كما يعتبر توافر جهاز مصرفي سليم عنصرا لازما من أجل توافر بورصة سليمة تعمل بكفاءة ومن أجل ضمان كفاءة الشركات. فالقطاع المصرفي يوفر رأس المال اللازم والسيولة اللازمة لنمو المؤسسات وتمويل عملياتها. ولذلك فإنه لابد من التركيز على حوكمة المؤسسات المصرفية في الدول النامية حيث توفر البنوك معظم التمويل. وفي هذا الاطار فإنه لابد من توفير الإشراف الجيد والمراقبة الفعالة على الممارسات المصرفية. وقد وضع بنك التسويات الدولية Bank For International Settelments مجموعات من المعايير المفيدة والممارسات الممتازة التي يمكن تكييفها وفقا لأنظمة معينة لتكوين الأرضية الجديدة المناسبة للعمل في هذا المجال. ويقدم مشروع "الإطار الجديد لكفاية رأس المال" الكثير من الأساليب المرنة والجيدة لتقدير مدى كفاية رأس المال وتقدير المخاطر حتى يتم تحديد الشروط القانونية لرأس المال حسب المخاطر الموجودة. حيث يرتكز الإطار المقترح على ثلاثة أعمدة: الحد الأدنى لمتطلبات رأس المال، والمراجعة الإشرافية لعمليات التقدير الداخلية وكفاية رأس المال في الشركة، والاستخدام الفعال المؤثر للإفصاح لتقوية انضباط السوق واستكمال الجهود الإشرافية، هذه الأعمدة الثلاثة مجتمعة تقدم الآليات الهامة لضمان اضطلاع البنوك بمسؤولية إدارة رأس المال بكفاءة مع مراعاة السلامة المالية، وبالإضافة إلى ذلك فإنه يؤدي كل عمود من هذه الأعمدة إلى تحسين حوكمة المؤسسات الاقتصادية[2].

[1] علاء فرحان طالب، ايمان شيخان المشهداني، مرجع سابق، ص48.

[2] مركز المشروعات الدولية، دليل تأسيس حوكمة الشركات في الاقتصادات النامية والصاعدة والمتحولة، مارس 2002.

لقد سعت الجزائر نحو الإصلاح المالي بتحديث البنوك التجارية وفق استراتيجيات بدأت منذ1988 بالسعي نحو استقلال البنوك، إصدار قانون النقد والقرض واعتبار القطاع المصرفي هو العامل الرئيسي للانتقال نحو اقتصاد السوق. إلا أنه مازالت البنوك الجزائرية لم تلعب الدور الحقيقي في عملية الوساطة المالية لذلك لابد من القيام بتحديثها نظرا للتطور المستمر لحاجات الزبون ورغباته فهي تواجه مجموعة من التحديات أهمها[1]:

1- تحسين الإدارة : وذلك من خلال توظيف الموظفين المؤهلين وذوي تكوين كفء وتحسين أساليب التسيير من خلال تطوير الأنظمة الداخلية ووضع نظام رقابي محكم وكذلك إنشاء نظام فعال للتأمين على الودائع؛

2- التوجه إلى البنوك الشاملة: فهي بنوك تسعى إلى تنمية مواردها المالية من كافة القطاعات كما تقدم الائتمان لكافة القطاعات. ففلسفة البنك الشامل تقوم على التنويع بهدف زيادة حركة الودائع وانخفاض في المخاطر؛

3- تحديث الخدمات البنكية الالكترونية: ومن بينها أجهزة الصرف الآلي، نظام الإيداع المباشر، المدفوعات الالكترونية، الاعتماد المستندي الالكتروني، وإنشاء نظام المقاصة الإلكترونية؛

4- تحدي الندرة : حيث أن الموارد المالية للبنوك في تقلص مستمر وهذا راجع لنقص ادخارات الأسر ولهذا يجب اتخاذ الإجراءات اللازمة فيما يخص تنشيط وتشجيع الادخار؛

5- تحدي المنافسة: إنشاء بنوك خاصة وطنية وأجنبية خصوصا البنوك الإسلامية التي يتم عملها وفق مبادئ الشريعة الإسلامية مما يزيد من المدخرات.

را بعا: تفعيل كفاءة السوق المالي: يتطلب سوق الأوراق المالية الذي يتصف بالكفاءة ما يلي[2] :

- وجود قوانين تحكم كيفية إصدار المؤسسات للأسهم والسندات و تداولها، و تنص على مسؤوليات والتزامات مصدري الأوراق المالية ووسطاء السوق (السماسرة، والشركات المحاسبية،

[1] حسين يرقي وعمر علي عبد الصمد، مرجع سابق، ص ص12-13.

[2] نفس المرجع، ص ص11-12.

ومستشاري الاستثمار) والتي تقوم على أساس الشفافية والعدالة، ومن المهم أيضا وجود القوانين واللوائح التي تحكم عمل صناديق المعاشات؛

- وجود متطلبات للقيد في بورصات الأوراق المالية تقوم على أساس معايير الشفافية والإفصاح الشديد مع وجود سجلات مستقلة للأسهم؛
- وجود قوانين تحمي حقوق مساهمي الأقلية؛
- 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، وقد قامت المنظمة الدولية للجان الأوراق (IOSCO) بوضع سلسلة من المعايير المفيدة لإنشاء أسواق للأوراق المالية تتسم بالعدالة والكفاءة والسلامة.

خامسا: إنشاء ودعم الأسواق التنافسية: يعتبر وجود الأسواق التنافسية أحد العناصر الهامة في الرقابة الخارجية على المؤسسات 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 و تكون تنافسية في ذات الوقت، وذلك من خلال[1]:

- إزالة عوائق الدخول إلى الأعمال؛
- إصدار القوانين الخاصة بالمنافسة و المناهضة للاحتكار؛
- إلغاء العوائق الحمائية بما في ذلك حماية الاحتكارات؛
- إلغاء نظم المعاملة التفضيلية مثل الإعانات والحصص والإعفاءات الضريبية؛
- إنشاء أولويات تجارية واضحة؛
- إزالة القيود المفروضة على الاستثمار الأجنبي المباشر والصرف الأجنبي.

سادسا: نظم ضريبية واضحة؛ شفافة وعادلة: ينبغي إصلاح النظم الضريبية حتى تتميز بالوضوح والبساطة والدقة، كما أن قوانين و لوائح الضرائب ينبغي أيضا أن تتطلب قدرا كافيا من

[1] حسين يرقي وعمر علي عبد الصمد، مرجع سابق، ص 12.

الإفصاح عن البيانات المالية، كما ينبغي أن يجري تنفيذها بصورة دائمة بفاعلية و في أوقات محددة[1].

سابعا: تنويع مصادر الدخل وتشجيع وحماية المنتوج الوطني: يتم تنويع مصادر الدخل من خلال تشجيع القطاع الخاص على إنشاء مؤسسات مصغرة لخلق الثروة وتنويع الاقتصاد الوطني وتشجيع المنتوج المحلي، ويكون ذلك عن طريق المرافقة المستمرة من طرف مختلف القطاعات الحكومية من خلال دعم هذه المؤسسات وإعفائها من الضرائب واستحداث الآليات والقوانين التي تسمح بحماية المنتوج الوطني.

ثامنا: تعزيز آليات الرقابة الخارجية: من خلال دعم هيئات مكافحة الفساد، وتدعيم دور المجتمع المدني في التبليغ عن الفساد، وإنشاء صحافة متخصصة وتوطيد العلاقة بين المؤسسات والاعلام.

تاسعا: توفير مقومات مناخ الاستثمار: يسمح مناخ الاستثمار بتعزيز الحوكمة في بيئة الأعمال، حيث يستند مناخ الاستثمار إلى عدة مقومات أهمها[2]:

1- الاستقرار السياسي: يعتبر الاستقرار السياسي العامل الأول الذي يراعيه المستثمر عند اتخاذ قراره بالاستثمار، ويشمل هذا العامل العناصر التالية:

- مستجدات الوضع السياسي العام وما يتسم به من استقرار؛
- نوع نظام الحكم؛
- درجة الوعي السياسي من حيث الرغبة في السماح للاستثمارات الأجنبية بالمشاركة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

2- العوامل الاقتصادية والمالية: تتضمن العناصر التالية:

- مدى استقرار قوانين الاستثمار والقيود المفروضة على رأس المال المستثمر، وعلى تحويل الأرباح؛
- مدى استقرار معدل التضخم؛

[1] حسين يرقي وعمر علي عبد الصمد، مرجع سابق، ص 12.

[2] الجوزي جميلة، دور الحوكمة في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر إلى الدول العربية، ص- ص 9-10. متاح على الموقع: http://www.kantakji.com/media/9100/1.doc

- درجة المنافسة داخل الدولة المضيفة، والقدرة على مواجهتها؛
- مدى صلاحية البنية التحتية؛
- مدى صمود السوق المالية أمام الهزات المالية؛
- مرونة السياسة المالية والنقدية.

3- العوامل الاجتماعية والثقافية: تتضمن العناصر التالية:

- فعالية السياسة التعليمية والتدريبية والتكنولوجية والتكوينية المعتمدة؛
- درجة الوعي بعناصر ومقومات التقدم الاقتصادي، ودرجة تفهم وتعاون أفراد المجتمع لنشاط المؤسسات الأجنبية؛
- دور الجمعيات والنقابات العمالية في تنظيم وتحسين القوى العاملة؛
- درجة الوعي الصحي، ومقدار التأمينات الاجتماعية المتبعة.

4- حجم السوق وإمكانيات نموه: ويقاس حجم السوق بعدد السكان في الدولة المضيفة، ونصيب الفرد من الناتج المحلي الاجمالي.

5- العوامل البشرية: كتوافر الخبرات الفنية والادارية والأيدي العاملة المدربة اللازمة لتشغيل المشاريع الاستثمارية.

6- العوامل البنيوية: وهي العوامل ذات العلاقة بالبنية الأساسية من خدمات النقل، والمواصلات، والاتصالات، والموانئ والمطارات، وتأسيس مناطق صناعية، ومياه وصرف صحي، وغيرها.

7- الموقع الجغرافي: يشكل الموقع الجغرافي عامل جذب للاستثمار الأجنبي، حيث أن قرب الدولة المضيفة إلى الدولة الأم ومدى انتمائها إلى تكتلات اقتصادية، من شأنه تقليص تكاليف النشاط الاستثماري من جهة ، ومن جهة أخرى يضمن تصدير المنتجات إلى الدول الأعضاء في التكامل دون قيود أو عقبات.

المبحث الثاني: منهجية الدراسة

للقيام بدراسة ميدانية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة، سوف يتم الاعتماد على ثلاث أدوات لجمع البيانات وتحليلها وهي المقابلة؛ والاستبيان وتحليل القوائم المالية للمؤسسات، وذلك لدراسة العلاقة بين قواعد الحوكمة وأداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة.

المطلب الأول: التعريف بقطب المحروقات لولاية سكيكدة

قطب المحروقات لولاية سكيكدة يمثل أحد الأقطاب الرئيسية لمؤسسة سوناطراك بالشرق الجزائري يضم أكثر من 13 مؤسسة تنشط في مجال الصناعة البترولية ومشتقاتها، حيث سنتطرق إلى التعريف ببعض مؤسسات قطب المحروقات، بالإضافة إلى مبررات اختيار دراسة حالة قطب المحروقات لولاية سكيكدة.

أولا: التعريف بمؤسسات قطب المحروقات لولاية سكيكدة: يمكن تقديم موجز لبعض مؤسسات قطب المحروقات على النحو التالي[1]:

1- **مؤسسة الصيانة الصناعية سكيكدة SOMIK:** أنشئت مؤسسة الصيانة الصناعية بتاريخ 5 ماي 1991 وهي مؤسسة ذات أسهم، يقدر رأس مالها ب500مليون دج مقسم إلى 50000 سهم[2]، أسست مناصفة بين مؤسسة سوناطراك(50%) ومؤسسة تسيير المنطقة الصناعية سكيكدة(EGZIK) (50%). تتمثل مهامها الأساسية في صيانة وإصلاح المنشآت الصناعية لفروع سوناطراك بالمنطقة الصناعية.

2- **مؤسسة تسيير المنطقة الصناعية سكيكدةDrik:** أسست في 03 مارس 1984 تحت وصاية وزارة الطاقة والمناجم ، ثم تم تحويلها إلى شركة ذات أسهم في 26ماي 1999 وإدماجها في مؤسسة سوناطراك. من مهامها الأساسية إدارة وتسيير المنطقة الصناعية، والسهر على الأمن الداخلي للمنطقة.

3- **مركب المواد البلاستيكية سكيكدة:** مركب المواد البلاستيكية فرع من فروع المؤسسة الوطنية للبتروكيمياء(ENIP) التي يقع مقرها في المنطقة الصناعية بسكيكدة. وهو عبارة عن مجموعة من الوحدات خصصت لصناعة المنتوجات الحرارو-بلاستيكية(Thermoplastiques) ذات

[1] طيار أحسن، استخدام الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات في المؤسسات الجزائرية: واقع وآفاق، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة عنابة-الجزائر، 2011، ص ص127-128.

[2] فروم محمد الصالح، مرجع سابق، ص258.

قاعدة(PEBD-PVC) الموجهة لتموين الصناعات الوطنية بالمواد البلاستيكية ويستعمل كمواد أولية غاز الإيثان من مركب تمييع الغاز الطبيعي(GNL1K) وملح المناجم الذي يتم استخراجه من طرف المؤسسة الوطنية للمناجم. وقد انطلقت أول وحدة في الإنتاج وهي وحدة المنافع(Utilités) في سبتمبر 1977. وفي فيفري 1978 وأفريل 1981 انطلقت وحدتا الايثيلين(Ethylène) ، والبوليثيلين على التوالي في الإنتاج ضمن ما يسمى بسلسلة البوليثيلين. ثم انطلقت وحدات كل من الكلور(Chlore)،(VCM)و(PVC) في أفريل 1979 في الإنتاج ضمن ما يسمى سلسلةPVC.

4- **مركب تمييع الغاز الطبيعي سكيكدة:** تتمثل مهامه في تمييع الغاز الطبيعي القادم من حاسي الرمل. واستغرق تأسيسه ثلاث سنوات من 1965إلى 1968. دخل هذا المركب طور الإنتاج سنة 1972. وهو يتكون من:

- ستة6 وحدات لتمييع الغاز الطبيعي، من بينها 3 وحدات تم تدميرها في الانفجار الذي وقع في 19جانفي 2004؛
- وحدة لمعالجة غاز البروبان المميع؛
- وحدة مركزية للمنافع(الطاقة، الهواء، المطافئ، الماء المقطر)؛
- وحدة التخزين.

وتتمثل أهم منتجاته في: الغاز الطبيعي المميع، غاز الإيثان، غاز البروبان، وغاز البوتان.

5- **مؤسسة نقل المحروقات:** تتمثل في المديرية الجهوية لسكيكدة وهي واحدة من سبع مديريات تابعة لدائرة الاستغلال لفرع النقل بالأنابيب التابع لمؤسسة سوناطراك. مهمتها الأساسية هي نقل المحروقات السائلة والغازية من حقول الإنتاج إلى مراكز الاستهلاك ، التحويل، والحدود والموانئ البترولية للتصدير. حيث توفرت إمكانية إجراء الدراسة بالمؤسسات التالية:

1. مركب تكرير البترولraffinerie RA1K ؛
2. مؤسسة الصيانة الصناعية سكيكدةSOMIK ؛
3. المؤسسة الوطنية لنقل المحروقات Terminal؛
4. المؤسسة المتوسطية للبوليمير(CP2K)POLYMED؛
5. مؤسسة سوتراز SOTRAZ؛
6. مؤسسة هيليسونHELISON؛
7. مركب تمييع الغازGL1K.

ثانيا: مبررات اختيار دراسة حالة قطب المحروقات لولاية سكيكدة: ويعود السبب في اختيار هذا القطب لإجراء الدراسة لجملة من الأسباب نذكرها في النقاط التالية:

- قطب المحروقات لولاية سكيكدة يعتبر القطب الممثل للشرق الجزائري في مجال المحروقات، فهو من أهم الأقطاب على المستوى الوطني متخصص في الصناعات البتروكيماوية، كما أنه أول قطب على مستوى الساحل الجزائري فهو يحظى بمكانة عالية لدى السلطات الجزائرية ومختلف المتعاملين الاقتصاديين على المستوى الوطني والأجنبي؛
- مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة لها نفس النشاط الصناعة البتروكيماوية ومشتقاتها كما أنها تمتاز بنفس نمط التسيير فيما يخص تعيين ومسؤوليات مجلس الادارة وتعيين المدراء التنفيذيين، ميثاق التدقيق الداخلي المعمول به على مستوى كل مؤسسات القطب، بالإضافة إلى تشابه معظم مؤسسات القطب في تطبيق قواعد الحوكمة؛
- التزامات مؤسسات القطب اتجاه البيئة وعلاقة ذلك بالأداء البيئي محل الدراسة نظرا لارتباط نشاط المؤسسات وأثره على البيئة؛
- معظم مسؤولي وأعضاء مجلس إدارة مؤسسات القطب عبارة عن إطارات ذات مستوى تكوين وخبرة عالية؛
- يمتاز التدقيق الداخلي بمؤسسة سوناطراك بجودة عالية نظرا لتمتع المدققين الداخليين بكفاءة عالية وخضوعهم لتكوين مستمر وفق معهد المدققين الداخليين الفرنسيين IFACI؛
- يتم التدقيق الداخلي بمؤسسات القطب من طرف خلية تدقيق داخلية، بالإضافة إلى تدقيق مبرمج من طرف المديرية الجهوية للتدقيق الداخلي بالشرق الجزائري؛
- إبداء مسؤولي وإطارات مؤسسات القطب تعاونهم معنا وإعطائنا المعلومات اللازمة.

المطلب الثاني: العينة؛ متغيرات وأدوات الدراسة.

تمثل العينة نسبة من مجتمع الدراسة تم اختيارا بشكل موجه، للاعتماد على عناصرها في تقييم المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، حيث تم استخدام مجموعة من الأدوات لجمع بيانات الدراسة؛ وعرضها وتحليلها؛ وقياس العلاقة بين قواعد الحوكمة وأداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة.

أولا: عينة الدراسة: تتمثل عينة الدراسة بمؤسسات قطب المحروقات لولاية سكيكدة، في أعضاء مجلس الإدارة والمدراء التنفيذيين والمدققين الداخليين ورؤساء الأقسام ورؤساء المصالح بمؤسسات القطب والمحاسبة، مع التركيز على مصلحة المالية، نظرا لاطلاعهم على محاور الاستبيان.

ثانيا: المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة للدراسة التطبيقية: تتمثل متغيرات الدراسة في:

1-المتغيرات المستقلة: تتمثل المتغيرات المستقلة في مدى تطبيق مبادئ وآليات الحوكمة(قواعد الحوكمة) بمؤسسات القطب، حيث تشمل هذه المتغيرات المحاور التالية:

1-1- مسؤوليات ومهام مجلس الادارة: يتم قياس هذا المحور من خلال المؤشرات التالية: استقلالية مجلس الادارة، كفاءة أعضاء مجلس الادارة، فعالية مجلس الادارة، ومجال التدخل.

1-2- الإفصاح والشفافية: يتم قياس هذا المحور من خلال مدى التزامات المؤسسة بالشفافية والإفصاح عن أهدافها، وقوائمها المالية، وتقارير محافظي الحسابات، ونشاطاتها الداخلية(عمليات الاستغلال) والخارجية (اتجاه أصحاب المصالح)...؛

1-3- دور أصحاب المصالح: يتم قياس هذا المحور من خلال مدى وفاء المؤسسة بالتزاماتها اتجاه أصحاب المصالح الآخرين من غير العمال والمتمثلين في: الدئنون، الموردون، المستهلكين، البنوك، الجهات الرسمية، مصالح الضرائب، والمجتمع المحلي؛

1-4- التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي: يتم قياس التدقيق الداخلي من خلال المؤشرات التالية: الكفاءة، الاستقلالية، الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهني، تخطيط مهمة التدقيق، ومجال التدخل. أما التدقيق الخارجي يتم قياسه باستخدام مؤشرات الكفاءة، الاستقلالية، ومجال التدخل.

2-المتغير التابع: يمثل المتغير التابع أداء المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة ويشمل الأداء المالي، والأداء الاجتماعي والأداء البيئي. حيث تم قياس كل نوع من الأداء على النحو التالي:

2-1- الأداء المالي: يتم قياس هذا المتغير من خلال استخدام مؤشرات التالية: الفعالية، الفاعلية، الملائمة، المردودية المالية، المردودية الاقتصادية، قيمة المؤسسة، ونمو المؤسسات.

2-2- الأداء الاجتماعي: يتم قياس هذا المتغير من خلال استخدام مؤشرات التالية: النقل والإطعام، الأمن الصناعي والصحة والسلامة المهنية، المنح، التدريب، الترقية، المشاركة، التمكين، الرضا الوظيفي، والالتزام بالمعايير الدولية؛

2-3- الأداء البيئي: يتم قياس هذا المتغير من خلال استخدام مؤشرات التالية: السياسة البيئية، التخطيط البيئي، التنفيذ والتشغيل، الفحص والعمل التصحيحي، مراجعة الإدارة.

ثالثا: مبررات اختيار المتغيرات المستقلة والمتغير التابع لإجراء الدراسة التطبيقية: تم قياس مدى تطبيق ثلاثة مبادئ وثلاثة آليات لحوكمة المؤسسات لقياس مدى تطبيق مبادئ وآليات حوكمة المؤسسات بمؤسسات قطب المحروقات، حيث يرى الباحث بأن المبادئ الثلاثة مجلس الإدارة، والافصاح والشافية ودور أصحاب المصالح يمكن قياسها مقارنة بالمبادئ الثلاثة الأخرى التي لا يمكن قياسها خلال الدراسة الميدانية، فالنسبة لمبدأ ضمان الأسس من أجل وجود إطار فعال لحوكمت المؤسسات تم التطرق إليه خلال المطلب السادس من المبحث الأول ي هذا الفصل، حيث تطرق الباحث إلى جملة من النقاط التي تسمح بتهيئة إطار فعال لحوكمة المؤسسات، أما مبدأ ضمان حقوق المساهمين والمعاملة العادلة لهم، ومبدأ المستثمرون المؤسسون، الأسواق المالية و الوسطاء الآخرون، لا يمكن قياسهما بمؤسسات قطب المحروقات التي تعود ملكيتها إما كاملة لمؤسسة سوناطراك أو مؤسسات بالشراكة بين مؤسسة سوناطراك التي تملك الأغلبية وشريك أجنبي.

وبالإضافة إلى المبادئ الثلاثة، يعتمد الباحث على آليتي التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي باعتبارهما آليتين ضروريتين يسمح تفعيلهما بإرساء حوكمة المؤسسات.

ومن جهة أخرى لقياس أداء مؤسسات قطب المحروقات اعتمد الباحث على أبعاد الأداء، من خلال قياس الأداء المالي باستخدام الاستبيان- من أجل توحيد مؤشرات قياس المتغير التابع- والمؤشرات المالية لبعض مؤسسات قطب المحروقات، والأداء الاجتماعي؛ والأداء البيئي نظرا لطبيعة نشاط مؤسسات القطب التي لها مسؤولية مباشرة اتجاه حماية البيئة، ولم يستخدم الباحث بعض المؤشرات الاقتصادية التي لا تناسب عمل مؤسسات قطب المحروقات ممثل الحصة السوقية، ومستوى رضا الزبائن....الخ.

رابعا: أدوات الدراسة: لجمع بيانات الدراسة وعرضها وتحليلها وقياس المتغيرات المستقلة والمتغير التابع تم استخدام أسلوب المقابلة والاستبيان وتحليل القوائم المالية، ولتحليل هذه البيانات واستخراج نتائج القياس تم استخدام برنامج التحليل المسمى" الحزمة الإحصائية للدراسات الاجتماعية SPSS" طبعة20، حيث تم استخدام برنامج SPSS للقيام ب[1]:

- قياس بعض مقاييس النزعة المركزية مثل المتوسطات الحسابية لتحديد مدى تطبيق وتفعيل مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة لقواعد الحوكمة، وقياس الأداء المالي والاجتماعي والبيئي لمؤسسات القطب، بالإضافة إلى قياس الانحراف المعياري للتأكد من موضوعية المتوسطات الحسابية لكل متغيرات الدراسة؛
- اختبار(T-Test) للتعبير عن مدى قبول عبارات الاستبيان؛
- مستوى المعنوية sig؛
- تقدير نماذج انحدار خطية متعددة، لتوضيح طبيعة العلاقة بين قواعد الحوكمة وأداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة؛
- اختبار(F-Test)لاختبار جودة النماذج المقدرة، وتحديد مدى القبول الكلي لها، عند مستوى دلالة(a =0. 005)؛
- اختبار(T-Test)لاختبار مدى معنوية معالم النموذج، أي تحديد المتغيرة الفرعية التي تعتبر مؤثرة حقيقية على أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة، عند مستوى دلالة(a =0. 005)؛
- معامل الارتباط R لتفسير درجة الارتباط بين متغيرات الدراسة؛
- معامل التحديدR^2 لتحديد درجة تفسير المتغيرات المستقلة للمتغيرات التابعة؛
- اختبار التوزيع الطبيعي باستخدام اختبار Kolomogorov-Smirnov.

[1] تم في الجانب التطبيقي الاعتماد على دراسة حمادي نبيل، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية–دراسة حالة الجزائر، دكتوراه، 2012.

المطلب الثالث: المقابلة

تم إجراء عدت مقابلات مع مجموعة من الإطارات بمؤسسات قطب المحروقات، حيث مكنتنا هذه المقابلات من تشخيص واقع تطبيق قواعد الحوكمة بمؤسسات القطب واستخلاص نتائج الدراسة التطبيقية بشكل كبير، كما مكنتنا هذه المقابلات من اختبار صدق نتائج الاستبيان.

أولا: مقابلة مع المدقق الخارجي: تم إجراء مقابلة مع المدقق الخارجي خلال تواجده بالمؤسسة لإجراء التقرير النهائي الخاص بالسنة المالية 2016، حيث يمكن تقديم جدول يتم فيه عرض النقاط التي تم التطرق لها ونتائجها على النحو التالي:

الجدول رقم 4-2: نتائج مقابلة مع المدقق الخارجي

النقاط التي تم التطرق لها	نتائج النقاط التي تم التطرق لها خلال المقابلة
علاقة التدقيق الخارجي بالتدقيق الداخلي.	يقوم المدقق الخارجي بالتنسيق مع المدقق الداخلي بشأن تقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث يطلع المدقق الخارجي على تقارير المدقق الداخلي بشأن تقييم نظام الرقابة الداخلية ويعطي رأيه حول تقارير المدقق الداخلي كما أنه يمكن أن يسند إليه بعض المهام- في إطار التعاون والتكامل وليس إجباريا- والخاصة ببعض العمليات التي يراها المدقق الخارجي غير عادية خلال قيامه بعملية التدقيق الخارجي.
مسؤولية المدقق الخارجي حول تقييم نظام الرقابة الداخلية؛	لا يقوم المدقق الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية وإنما يعتمد على نتائج المدقق الداخلي الذي تكمن مهامه بشكل أساسي في تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية والمتمثل بشكل كبير في إجراءات التسيير(Les Procédures de Gestion).
التدقيق القانوني والتدقيق التعاقدي	هناك نوعين من التدقيق الخارجي القانوني والتعاقدي، حيث يمكن للمدقق القانوني أن يطلب من الإدارة التعاقد مع مدقق خارجي آخر من أجل مهمة معينة إذ رأى المدقق القانوني ضرورة ذلك والتي تخصص أنشطة وعمليات قامت بها المؤسسة وليست ضمن مهام المدقق القانوني، وبعد قيام المدقق المتعاقد بمهمته يطلع المدقق القانوني على تقريره، ويكون ذلك أحد أدلة التدقيق التي يبني عليها المدقق الخارجي رأيه الفني.

تقويم المدقق الخارجي للمدقق الداخلي للاعتماد عليه في تقييم نظام الرقابة الداخلية.	لا يعتمد المدقق الخارجي معايير محددة أو منهجية متبعة لتقويم المدقق الداخلي وفق ما ينص عليه المعاير الدولي(IIA 610)، وإنما يطلع المدقق الخارجي على تقارير المدقق الداخلي ويبني رأيه حول فعالية التدقيق الداخلي بناءا على مدى اتباعه للمعايير المتعارف عليها في إجراءات التدقيق الداخلي ونتائج تقييمه لنظام الرقابة الداخلية.
تقارير المدقق الخارجي حول حوكمة المؤسسات	يقوم المدقق الخارجي بالاطلاع على تقرير التسيير(Rapport de Gestion) الذي يعده مجلس الإدارة ويعطي رأيه حول هذا التقرير عن طريق إعداد تقرير حول تقرير التسيير كل سنة مالية، لكن هذا التقرير حول تقرير التسيير لا يتضمن حوكمة المؤسسات بشكل مباشر، لكن بشكل غير مباشر يتضمن حوكمة المؤسسات خاصة وأنها الطريقة التي تدار بها المؤسسات.
أعضاء مجلس الإدارة واجتماعاته، وعدد مرات حضور المدقق الخارجي لاجتماعات مجلس الإدارة.	يتكون مجلس الإدارة في الغالب بمؤسسات القطب والمؤسسات التابعة لمؤسسة سوناطراك من خمسة(5) إلى سته(6) أعضاء، ثلاث(3) مسيرين خارجيين، واثنين(2) من نقابة العمال ومدير المؤسسة، ويتم انتخاب رئيس مجلس الإدارة، وبعد انتخابه يقوم بإبرام عقد مع أحد المسيرين من مجلس الإدارة يتضمن الحقوق والواجبات ويجدد كل سنة، كما يتحصل أعضاء المجلس على مبلغ بدل الحضور يكون نقديا(9000دج). يعقد مجلس الإدارة ستة(6) اجتماعات خلال السنة، يكون المدقق الخارجي مجبر على حضور اجتماع واحد؛ إلا أنه يمكنه حضور باقي الاجتماعات، حيث يتم خلال الاجتماع الذي يحضره المدقق الخارجي عرض التقرير السنوي الذي يعده المدقق الخارجي بعد اقفال السنة المالية، كما يقوم المدقق الخارجي بعرض تقرير المدقق الداخلي.
تقارير المدقق الخارجي	يقوم المدقق الخارجي باعداد تقريرين خلال السنة تقريرا أوليا(Rapport d'entérime) يكون خلال السداسي الثاني من السنة المالية يتم فيه الاطلاع على نتائج المؤسسة وتقديم التوصيات اللازمة وذلك في إطار مرافقته للمؤسسة، وهو غير إلزامي وإنما يعده المدقق ليكون على إطلاع بوضعية المؤسسة، ويستخدمه كذلك لإجراء مقارنات بين نتائجه والنتائج النهائية خلال إعداد التقرير النهائي والذي يكون خلال السداسي الأول من السنة الموالية. ذكر المدقق أنه كل مرة يقدم تقرير يتضمن التحفظات(Les Réserves)

	ويعطي التوصيات ولم يسبق له خلال مساره المهني أن صادق أو منح تقريرا نظيفا بدون تحفظات. بالنسبة للتقرير الأولي يعتبر قانونيا بالنسبة للمؤسسات المدرجة في البورصة، حيث يتم الافصاح عنه لأصحاب المصالح.
اجتماعات الجمعية العامة؛	تجتمع الجمعية العامة مرة واحدة في السنة لمناقشة تقرير التسيير الذي يعده مجلس الإدارة وتقرير المدقق الخارجي يتضمن الوضعية المالية للمؤسسة ورأيه حول تقرير التسيير، ويكون ذلك بمقر المديرية المركزية لمؤسسة سوناطراك. يحضر الاجتماع ممثل الجمعية العامة وهو إطار بالمديرية المركزية يعينه المدير العام لمؤسسة سوناطراك والمدقق الخارجي ورئيس مجلس الإدارة بالإضافة إلى عضو أو عضوين من أعضاء النقابة.
استقلالية وموضوعية التدقيق الخارجي.	يتمتع المدقق الخارجي بكل استقلاليته، ويمارس مهامه بكل موضوعية، وذلك يرتكز على شخصيته، حيث القانون يحمي المدقق ويخول له كل الصلاحيات لتبليغ وكيل الجمهورية و الجمعية العامة بكل مخالفة أو عائق يحول دون ممارسة مهامه - حيث ذكر المدقق أنه اعترضته بعض العوائق خلال مساره المهني وتعرض لضغوط من طرف بعض مديري المؤسسات إلا أنه لم يرضخ لهذه الضغوط وكان رأي الجمعية العامة لصالحه خلال الاجتماع، إلا أنه امتنع عن تجديد عقده مع احدى المؤسسات بعد انتهاء العهدة الأولى بسبب هذه الضغوط.
هل التدقيق الخارجي أداة قابة فعلية أم هو تدقيق قانوني بحت.	أكد المدقق الخارجي على أن التدقيق الخارجي يمارس مهامه الرقابية بشكل فعال ولا يقتصر على طابعه القانوني فقط وإنما وجوده بالمؤسسة ضروري جدا لحماية أموال المالكين، وحقوق أصحاب المصالح.

المصدر: تم إعداد الجدول بناءا على مجريات المقابلة مع المدقق الخارجي.

ثانيا: مقابلة مع المدقق الداخلي لمؤسسة الصيانة الصناعية سكيكدةSOMIK: خلال إجراء المقابلة مع المدقق الداخلي تم طرح مجموعة من الأسئلة تمحورت حول واقع تطبيق مبادئ وآليات الحوكمة بمؤسسة الصيانة الصناعية وباقي مؤسسات قطب المحروقات– نظرا لطبيعة علاقته مع

زملائه بمؤسسات قطب المحروقات–، حيث يمكن ايجاز نتائج النقاط(العناصر) التي تم التطرق إليها ضمن الجدول التالي:

الجدول رقم 4–1: نتائج مقابلة مع المدقق الداخلي لمؤسسة الصيانة الصناعية سكيكدة SOMIK

النقاط التي تم التطرق لها	نتائج النقاط التي تم التطرق لها خلال المقابلة
كفاءة المدققين الداخليين وتكوينهم.	- تعاقدت مؤسسة سوناطراك مع مكتب فرنسي لتكوين المدققين ووضع اجراءات التدقيق وفقا للمعايير الدولية، حيث قام هذا المكتب بوضع ميثاق للتدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق؛ - المدققين الداخليين لمؤسسة سوناطراك يعتبرون من المدققين الأفضل على المستوى الوطني من الناحية التكوينية، حيث تم تكوينهم ومنحهم شهادة دولية في التدقيق الداخلي(DPIA: diplôme professional d'audit interne) يمنحها المعهد الفرنسي للمدققين الداخليين(IFACI)؛ - وحاليا تسعى مؤسسة سوناطراك لتكوين مدققيها للحصول على شهادة (CIIA:Certificate International Auditing) التي يمنحها المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين.
فعالية التدقيق الداخلي	- يتم تنفيذ أربع مهمات خلال السنة، حيث ننفذ حاليا المخطط الخامس منذ إنشاء مديرية التدقيق سنة2009؛ - التدقيق يأتي بنتائج حيث غير المدقق أشياء كثيرة في المؤسسة، لأن المدقق الداخلي يعطي توصيات دون استشارة أي مسؤول وترسل هذه التقارير والتوصيات للمدير العام وهو الذي يقرر ما يمكن تنفيذه ويحدد أهمية كل توصية من التوصيات التي يقدمها المدقق الداخلي، كما يقوم المدقق الداخلي بمتابعة تنفيذ التوصيات؛ - يتم تقييم جودة التدقيق الداخلي من قبل مكاتب تدقيق خارجية. - لتنفيذ أي مهمة لابد من امتلاك الكفاءة والاطلاع التام على هذه الوظيفة وإلا تمتنع عن تنفيذ هذه المهام؛ - لا يتم التركيز على الوظيفة المالية مباشرة، وإنما يساهم التدقيق الداخلي في جودة القوائم المالية بطريقة غير مباشرة، حيث أن أي نشاط في المؤسسة يؤثر وينتهي في الميزانية، وبالتالي المدقق الداخلي يعطي الفعالية للمعلومة

	في مختلف أنشطة الوظائف؛
تقييم نظام الرقابة الداخلية	- هدف المدقق الداخلي هو تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يشمل القانون الأساسي، الهيكل التنظيمي، اجراءات التسيير....الخ، حيث أن اجراءات التسيير هي التي تحدد نظام الرقابة الداخلية بشكل جيد؛ - أغلب المصالح لا تمتلك اجراءات التسيير وهذا في حد ذاته خطر، مما يعيق مهمة التدقيق الداخلي، لذلك دائما يقدم المدققين الداخليين توصية بضرورة وضع اجراءات تسيير مكتوبة، حيث أن اجراءات التسيير هي القاعدة والتي على أساسها يتم التحسين؛ - ترتكز مهام التدقيق الداخلي على اجراءات التسيير والهيكل التنظيمي، وذلك من خلال وضع الرجل المناسب في المكان المناسب وإعطائه وسيلة العمل
العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	- يقوم المدقق الخارجي بتقويم المدقق الداخلي تلقائيا من خلال اطلاعه على البرنامج وتقارير المهمات التي تم تنفيذها، حيث أنه كل مرة يطلع المدقق الخارجي على مهام المدقق الداخلي ويأخذ نسخة من البرنامج والتقارير التي يعدها المدققين الداخليين؛ - يقوم المدقق الخارجي بتقديم نتائج التدقيق الداخلي لمجلس الإدارة؛ - دائما في تقرير المدقق الخارجي يعطي جزء من مهامه للمدققين الداخليين، لأن مهمته مقيدة بالوقت؛ وبما أن المدقق الخارجي يركز على الوظيفة المالية بشكل كبير، فإنه ينبه المدققين الداخليين إلى بعض الاختلالات ويطلب منهم اجراء مهمات عليها؛
العلاقة مع الإدارة التنفيذية	- هناك بداية الإحساس بثقافة التدقيق من قبل المراء التنفيذيين؛ - حيث أصبح المدراء يدركون بأن التدقيق الداخلي ليس لغرض العقاب وإنما للمرافقة والتحسين؛ - لكن لا يزال يعتقد المسؤولين بأن للتدقيق سلطة، حيث يتم تنفيذ كل التوصيات والملاحظات التي يتم تقييدها في تقريره.
متطلبات تفعيل وظيفة التدقيق الداخلي	- من المفروض نتائج التدقيق الداخلي تعرض على مجلس الإدارة؛ - ضرورة وضع اجراءات التسيير مضبوطة من طرف لجنة تضم موظفي كل مصلحة وخبراء في مختلف المجالات على غرار القانون، والمالية....الخ؛ - ضرورة فصل وظيفة التدقيق الداخلي وابعادها عن المصالح حتى يحافظ

	المدققين الداخليين على الموضوعية.
التدقيق الخارجي	- يتم تنفيذ مهمة التدقيق الخارجي مرتين في السنة؛ - أصبح المدقق الخارجي يقدم توصيات ومرافقة للمؤسسة وذلك في إطار والتوجيه وتحسين عملياتها مقارنة بالسنوات السابقة؛ - لا يقدم المدقق الخارجي تقريرا خاصا بالحوكمة ولا يتضمن تقريره مدى تطبيق الحوكمة بالمؤسسة.
حوكمة المؤسسات	- من المفروض نتائج التدقيق الداخلي تعرض على مجلس الإدارة. - الحوكمة مستوى عال في التدقيق الداخلي لم يتم الوصول إليه؛ - لم نصل للنضج لتطبيق الحوكمة؛ - الاتصال الوظيفي التدقيق الداخلي تابع للمدير العام وبالتالي لا يمكن مناقشة قراراته، أو ممارس عليه نوع من الرقابة المفروضة، وإنما يكمن مهام التدقيق الداخلي في إعطاء المدير العام صورة عن نتائج قرارته؛ - للمساهمة في الحوكمة ذلك لابد أن يتبع التدقيق الداخلي للجنة التدقيق؛ - تدقيق التسيير يتم من طرف المدققين التابعين للمديرية المركزية للتدقيق بمؤسسة سوناطراك، والتي يمكنها مناقشة قرارات المدراء العاميين لمختلف المؤسسات التابعة لمؤسسة سوناطراك؛ - مديريات التدقيق الداخلي بمؤسسات القطب في حالة وجودهم لا يقومون باعداد تقارير عن حوكمة المؤسسات؛ - يتم المساهمة في الحوكمة من خلال التنسيق والتعاون مع المدقق الخارجي؛

المصدر: تم إعداد الجدول بناءا على مجريات المقابلة مع المدقق الداخلي لمؤسسة الصيانة الصناعية سكيكدةSOMIK.

ثالثا: مقابلة مع مدقق داخلي بالمديرية الجهوية للتدقيق سابقا (إطار حاليا بالمؤسسة الجهوية لتسيير مؤسسة سوناطراك(DRIK): تمحورت عناصر المقابلة حول مهنته كمدقق مدقق داخلي سابقا بالمديرية الجهوية للتدقيق والتي تم غلقها في نهاية سنة 2016 وتم دمجها مع المديرية المركزية للتدقيق بمؤسسة سوناطراك، حيث يمكن ايجاز نتائج النقاط(العناصر) التي تم التطرق إليها ضمن الجدول التالي:

الجدول رقم 4-3: نتائج مقابلة مع مدقق داخلي بالمديرية الجهوية للتدقيق سابقا (Direction Audit Pole Este)(إطار حاليا بالمؤسسة الجهوية لتسيير مؤسسة سوناطراك(DRIK))

النقاط التي تم التطرق لها	نتائج النقاط التي تم التطرق لها خلال المقابلة
دور المديرية الجهوية للتدقيق الداخلي بمنطقة الشرق الجزائري	كانت المديرية تؤدي دورا فعالا في منطقة الشرق الجزائري ومنطقة سكيكدة بشكل خاص، حيث عمل فريق التدقيق خلال الستة سنوات الماضية على إرساء التدقيق الداخلي وتفعيل دوره، حيث أصبح مسؤولي الهيئات محل التدقيق يدركون- نوعا ما- معنى التدقيق الداخلي على أن الغرض منه كيفية التحكم في العمليات وليس أداة للرقابة، بالإضافة إلى المعرفة الشخصية التي تجمعنا بهؤلاء المسؤولين والتي تساعد على التعاون خلال تنفيذ المهام، مقارنة بالمهام التي ينفذها المدققين الداخليين بالمديرية المركزية والتي يغلب عليها طابع التفتيش أكثر من التدقيق والتطوير.
ماهي العراقيل التي تواجهكم خلال تنفيذ مهامكم	واجهنا مشكل واحد، يتمثل في عدم امتلاك مسؤولي الهيئات محل التدقيق لثقافة التدقيق، على أنه وظيفة تطويرية تحسينية وليست أداة ردعية عقابية، وهذا الأمر يعيق تعاونهم معنا.
كفاءة فريق التدقيق	التدقيق الداخلي يتطلب الكفاءة الجماعية، حيث يجب أن يمتلك فريق التدقيق عدة تخصصات، كل عضو متخصص في مجال معين(المحاسبة والمناجمنت، الإعلام الآلي، المحروقات، تقنيات الاتصال، الهندسة الميكانيكية.....الخ)، بالإضافة إلى الاطلاع الدائم والمستمر على المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق.
	لابد أن يدرك مدير الهيئة محل التدقيق أن تقارير التدقيق لا تستخدم لأغراض أخرى وإنما الهدف منها التطوير(Amélioration)
حوكمة المؤسسات	ترتكز حوكمة المؤسسات على مدى تحقيق الأهداف، وذلك من خلال الالتزام بالميثاق الأخلاقي؛ لمساهمة التدقيق الداخلي في حوكمة المؤسسات لابد من إنشاء لجان تدقيق تابعة لمجلس الإدارة تشرف على التدقيق الداخلي لكي يكون مستقلا ويساهم

	في تدقيق مدى طبيعة الأهداف ومدى تحقيقها.

المصدر: تم إعداد الجدول بناءا على نتائج المقابلة مع مدقق داخلي بالمديرية الجهوية للتدقيق سابقا (إطار حاليا بالمؤسسة الجهوية لتسيير مؤسسة سوناطراك(DRIK).

رابعا: مقابلة مع مدير مؤسسة سوتراز SOTRAZ: حيث كان مدير تنفيذي بالمؤسسة، وعين الآن مدير عام لمؤسسة سوتراز SOTRAZ ، وبحكم تخصص وخضوعه لعدة دورات تكوينية في التدقيق، فإن المقابلة تمحورت حول واقع آليات الحوكمة بمؤسسة(SOMIK) والمؤسسات الأخرى بقطب المحروقات، وهل أداء مؤسسة(SOMIK) في تحسن؟ وهل هناك تفعيل عملي لمهام الآليات الداخلية والخارجية بمؤسسات قطب المحروقات، حيث يمكن أن نلخص نتائج المقابلة وفقا لعدة محاور ضمن الجدول التالي:

الجدول رقم 4-4: نتائج مقابلة مع مدير مؤسسة سوتراز SOTRAZ

النقاط التي تم التطرق لها	نتائج النقاط التي تم التطرق لها خلال المقابلة
مجلس الإدارة	يتكون مجلس إدارة كل مؤسسة من مؤسسات القطب من مدراء تنفيذيين داخليين تابعين للمؤسسة بالإضافة لمدراء تنفيذيين في مؤسسات أخرى من نفس القطب ، حيث لا يتعدى عدد أعضاء المجلس ستة(6) أعضاء، يمارس مهامه الإشرافية والرقابية ويجتمع مرة أو مرتين خلال السنة في الحالات العادية، كما أنه لا يوجد لجان منبثقة عن هذه المجالس.
التدقيق الداخلي	كل مؤسسة من مؤسسات القطب توجد بها خلية تدقيق تابعة للمدير العام لكل مؤسسة، كما تخضع المؤسسات لمهمات تدقيق من قبل المديرية الجهوية للتدقيق بالشرق الجزائري ويتم ذلك وفق برنامج تدقيق يلتزم المدققين الداخليين للمديرية بتنفيذه وفق منهجية محددة حسب ميثاق التدقيق المطبق في شركة سوناطراك(أنظر الملحق رقم01)؛
	تتم مهنة التدقيق الخارجي بالقطب من طرف مدققين خارجيين يتعاقدون مع المؤسسات، ينفذون مهامهم في الغالب مرتين في السنة، المرة الأولى في بداية الثلاثي الثاني من السنة يتم في هذه الفترة تدقيق العمليات التي تمت السنة الماضية وإعداد تقرير نهائي، أما المرة الثانية تتم في الغالب في الثلاثي

التدقيق الخارجي	الثالث يقوم خلالها المدقق بإعداد تقرير أولي للعمليات التي تمت خلال السداسي الأول من السنة الجارية. كما أنه ابتداء من إصلاحات قانون01.10 تطور دور المدقق الخارجي، حيث أصبح يطلع على تقرير المدقق الداخلي ويستفسر عن مدى تنفيذ التوصيات التي قدمها المدقق الداخلي، كما أصبحت هناك مرونة في تعاملات المدقق الخارجي مع المؤسسة في إطار القواعد المهنية من خلال تقديمه للتوصيات ومرافقته للمؤسسة لتصحيح التحريفات المادية.

المصدر: تم إعداد الجدول بناءا على نتائج المقابلة مع مدير مؤسسة سوتراز SOTRAZ.

المطلب الرابع: تحليل القوائم المالية

إن تحقيق المؤسسات لأداء مالي يعتبر مؤشر ايجابي بالنسبة لباقي الأداءات حيث يسمح تحقيق نتائج مالية ايجابية بتحسين الظروف الاجتماعية للموظفين وتحمل تكاليف بيئية تمكن من تحسين الأداء البيئي. وعلى إثر ذلك سوف نقوم بتحليل الأداء المالي لأربعة مؤسسات محل الدراسة خلال الستة(6) سنوات من خلال استخدام النسب التالية:

أولا: معدل العائد على الأموال الخاصة: يتم تقدير معدل العائد على الأموال الخاصة باستخدام نسبة المردودية المالية، وفق العلاقة التالية:

$$\textbf{نسبة المردودية المالية} = \frac{\text{نتيجة السنة الصافية}}{\text{الأموال الخاصة}}$$

حيث تم تلخيص نتائج هذا المؤشر بالنسبة للمؤسسات محل الدراسة وفق الجدول التالي:

الجدول رقم 4-5: معدل العائد على الأموال الخاصة (نسبة المردودية المالية) للسنوات(2010- 2015)

السنوات / المؤسسة	2010	2011	2012	2013	2014	2015
المؤسسة الوطنية لنقل المحروقات Terminal	0.0163	0.3169	0.0113	0.0254	-	0.0052
مركب تمييع الغاز GL1K	0.0511	0.0505	0.0565	0.0054	0.0073	-
مركب تكرير البترول (RA1K raffinerie)	0.511	-0.113	1.842	-0.994	-	-
مؤسسة الصيانة الصناعية سكيكدة SOMIK	0.0036	-0.348	0.0073	0.0669	-0.001	- 0.468

المصدر: تم إعداد الجدول بناءا على القوائم المالية للمؤسسات محل الدراسة.

نلاحظ من خلال الجدول4-5 أن المؤسسة الوطنية لنقل المحروقات(Terminal) حققت نتائج صافية موجبة خلال الفترة2010-2013 وحتي سنة 2015، رغم التذبذب في نسب المردودية المالية، حيث تحسنت المردودية المالية بمعل كبير من سنة 2010إلى سنة 2011، حيث بلغت نسبة الزيادة 1844%، في حين انخفضت خلال السنتين المواليتين، وشهدت سنة 2015 انخفاض في المردودية المالية مقارنة بالسنوات السابقة لكنها بقية نسبة موجبة مما يفسر بأن المؤسسة تتمتع بأداء مالي جيد رغم انخفاض أسعار البترول خلال السنوات الأخيرة.

أما مركب تمييع الغاز GL1K، فقد حقق نتائج مالية موجبة مستقرة خلال الثلاث سنوات الأولى ابتداءا من سنة 2010، إلا أنه سجل انخفاض في نسب المردودية المالية إلا أنها بقيت موجبة خلال سني 2013 و2014 مقارنة بالسنوات الثلاثة الأولى، وهو ما يفسر بأن مركب تمييع الغاز GL1K في وضعية مالية جيدة رغم انخفاض أسعار البترول والغاز في الأسواق الدولية.

في حين تشهد المردودية المالية لمركب تكرير البترول (RA1K raffinerie) تذبذب بين النتائج الايجابي والسلبية بشكل متناوب ابتداءا من سنة2010 التي حقق فيها المركب نتائج صافية موجبة، إلا أنه لم يحافظ على هذا الأداء خلال السنة الموالية التي كانت فيها النتيجة الصافية سالبة، لكن

الأداء المالي للمركب تحسن بشكل جيد خلال سنة2012 حيث بلغ العائد على الأموال الخاصة 1.84، إلا أن هذا التحسن لم يستمر خلال سنة 2013 التي حقق فيها المركب نتيجة صافية سالبة قاربت قيمت الأموال الخاصة، وبالتالي فإن الأداء المالي لمركب تكرير البترول غير مستقر وغير مريح بالنسبة لمسيري هذا المركب، الذين يستوجب عليهم تفسير هذا التذبذب بالزيادة والنقصان في معدلات العائد على الأموال الخاصة.

وبالنسبة لمؤسسة الصيانة الصناعية سكيكدةSOMIK فقد حققت مردودية مالية موجبة خلال سنة 2010 لكنها ضعيفة، خاصة وأن المؤسسة حققت خلال السنة الموالية نتيجة صافية سالبة، لكن الأداء المالي تحسن خلال السنتين المواليتين2012، 2013 بارتفاع تدريجي، لكن هذا التحسن في الأداء لم يستمر خلال السنتين المواليتين2014، 2015، أين حققت المؤسسة نتائج صافية سالبة، حيث تدهور الأداء المالي بشكل كبير خلال سنة 2015أين سجلت المؤسسة معدل عائد على الأموال الخاصة بلغ(0.46−)، وبالتالي فإن الأداء المالي لمركب تكرير البترول غير مستقر وغير مريح بالنسبة لمسيري هذا المركب، الذين يستوجب عليهم اتخاذ الاجراءات اللازمة لتحسين الأداء المالي للمؤسسة، وعدم الاعتماد على الدعم المالي الذي تخصصه مؤسسة سوناطراك للمؤسسة في حالة العسر المالي.

ثانيا: معدل العائد على الاستثمار: يتم تقدير معدل العائد على الاستثمار باستخدام نسبة المردودية الاقتصادية، وفق العلاقة التالية:

$$\text{نسبة المردودية الاقتصادية} = \frac{\text{نتيجة الاستغلال}}{\text{الأصول الاقتصادية}}$$

حيث تم تلخيص نتائج هذا المؤشر بالنسبة للمؤسسات محل الدراسة وفق الجدول التالي:

الجدول رقم 4-6: معدل العائد على الاستثمار (نسبة المردودية الاقتصادية) للسنوات(2010-2015)

السنوات / المؤسسة	2010	2011	2012	2013	2014	2015
المؤسسة الوطنية لنقل المحروقات Terminal	0.169	0.4902	0.1051	0.1197	-	0.610
مركب تمييع الغاز GL1K	0.167	0.1649	0.133	0.0866	0.1233	-
مركب تكرير البترول (RA1K raffinerie)	0.550	-0.114	1.859	-0.993	-	-
مؤسسة الصيانة الصناعية سكيكدةSOMIK	-0.001	-0.369	0.0987	0.2106	0.0293	- 0.304

المصدر: تم إعداد الجدول بناءا على القوائم المالية للمؤسسات محل الدراسة.

نلاحظ من خلال الجدول4-6 أن المؤسسة الوطنية لنقل المحروقات(Terminal) حققت نتائج موجبة من نشاطها الاستغلالي خلال الفترة2010-2013 وحتي سنة 2015، حيث عرفت المردودية الاقتصادية تحسنا خلال سنة 2011 مقارنة بسنة 2010، حيث ارتفع معدل العائد على الاستثمار من 0.16 إلى 0.49، لكن سجل هذا المعدل انخفاض خلال السنتين المواليتين لكنه بقيم موجبة حيث بلغ 0.10 و0.11 على التوالي خلال سنتي 2012 و2013، في حين بلغ معدل العائد خلال سنة 2015حوالي 0.61، وهي مؤشرات ايجابية بأن المؤسسات تسجل معدلات عائد على الاستثمار مريحة تساعدها في تحسين مردوديتها المالية.

أما مركب تمييع الغاز GL1K، فقد حقق نتائج موجبة من نشاطه الاستغلالي خلال الفترة2010-2014، حيث عرفت المردودية الاقتصادية خلال هذه السنوات استقرار في النتائج الايجابية رغم أنها لم تتعدى نسبة0.17، كما سجل المركب انخفاض في معدل العائد على الاستثمار سنة 2013 مقارنة بباقي السنوات حيث بلغ0.08. وعليه فإن مركب تمييع الغاز يحقق نتائج ايجابية لمعدلات العائد على الاستثمار تمكنه من تحسين المردودية المالية.

في حين تشهد المردودية الاقتصادية لمركب تكرير البترول (RA1K raffinerie) تذبذب بين النتائج الايجابي والسلبية بشكل متناوب ابتداءا من سنة2010 التي حقق فيها المركب نتائج صافية

موجبة، إلا أنه لم يحافظ على هذا الأداء خلال السنة الموالية التي كانت فيها معدل العائد على الاستثمار سالبة، لكن الأداء المالي للمركب تحسن بشكل جيد خلال سنة2012 حيث بلغ العائد على الاستثمار1.85، إلا أن هذا التحسن لم يستمر خلال سنة 2013 التي حقق فيها المركب معدل عائد على الاستثمار بلغ(0.99-)، حيث كان هناك تجانس ما بين معدلات العائد على الاستثمار ومعلات العائد على الأموال الخاصة بالنسبة لمركب تكرير البترول.

وبالنسبة لمؤسسة الصيانة الصناعية سكيكدةSOMIK فقد حققت مردودية اقتصادية سالبة خلال السنتين الأولى2010 و2011 وبمعلات متفاوتة، خاصة وأنها سجلت أضعف معدل للعائد على الاستثمار خلال سنة2011 بلغ (0.36-)، لكن المردودية الاقتصادية تحسنت خلال السنوات الثلاثة الموالية2013، حيث سجلت معلات موجبة بلغت0.21،0.09، 0.02 على التوالي، لكن هذا التحسن في الأداء الاقتصادي لم يستمر خلال سنة 2015، أين حققت المؤسسة معدل عائد على الاستثمار سالب بلغ (0.30-).

ثالثا: معدل العائد على المبيعات: يتم تقدير معدل العائد على المبيعات باستخدام نسبة المردودية التجارية، وفق العلاقة التالية:

1. **نسبة المردودية التجارية =** نتيجة السنة الصافية / المبيعات الصافية

حيث تم تلخيص نتائج هذا المؤشر بالنسبة للمؤسسات محل الدراسة وفق الجدول التالي:

الجدول رقم 4-7: معدل العائد على المبيعات (نسبة المردودية التجارية) للسنوات(2010-2015)

السنوات / المؤسسة	2010	2011	2012	2013	2014	2015
المؤسسة الوطنية لنقل المحروقات Terminal	0.036	0.3535	0.043	0.116	-	0.0023
مركب تمييع الغاز GL1K	0.047	0.0473	0.0473	0.0476	0.0476	-
مركب تكرير البترول (RA1K raffinerie)	0.225	0.2676	0.1275	0.2097	-	-
مؤسسة الصيانة الصناعية سكيكدةSOMIK	0.001	-0.207	0.0050	0.0352	-0.0007	-1.998

المصدر: تم إعداد الجدول بناءا على القوائم المالية للمؤسسات محل الدراسة.

نلاحظ من خلال الجدول4-7 أن المؤسسة الوطنية لنقل المحروقات(Terminal) حققت مردودية تجارية صافية موجبة خلال الفترة 2010-2013 وحتي سنة 2015، رغم التذبذب في نسب المردودية التجارية، حيث تحسنت المردودية المالية بمعل كبير من سنة 2010إلى سنة 2011، حيث ارتفعت من 0.03 إلى 0.35، لكنها انخفضت خلال السنتين المواليتين وبقيت بنسب موجبة، وشهدت سنة 2015 انخفاض كبير في المردودية التجارية مقارنة بالسنوات السابقة بلغت 0.002.

أما مركب تمييع الغاز GL1K، فقد حقق نتائج موجبة مستقرة لمعدل العائد على المبيعات خلال الثلاث سنوات 2010إلى غاية 2014، ونفس النتائج حققها لمركب تكرير البترول (raffinerie RA1K)، الذي كانت نتائج مردوديته التجارية موجبة خلال السنوات 2010 إلى غاية 2013، وهو ما يفسر قدرت هذين المركبين على تحقيق نتائج مالية ايجابية.

وبالنسبة لمؤسسة الصيانة الصناعية سكيكدةSOMIK فقد حققت مردودية تجارية متذبذبة بين النتائج الايجابية والسلبية بشكل متناوب ابتداءا من سنة2010 التي حققت المؤسسة عائد على المبيعات موجبا بلغ 0.001، إلا أنه لم تحافظ على هذا الأداء خلال السنة الموالية التي كانت فيها معدل العائد على المبيعات سالبا بنسبة(0.2-)، لكن معدل العائد على المبيعات تحسن خلال السنتين المواليتين حيث بلغ 0.005، و0.035 على التوالي، في حين حققت المؤسسة خلال

السنتين المواليتين 2014 و2015 مردودية تجارية سالبة، حيث تدهورت بشكل كبير خلال سنة 2015 أين سجلت مردودية تجارية قدرت بنسبة (1.99-)، حيث رافقت هذه النتائج انخفاض في النتيجة الصافية للمؤسسة.

وعليه بناءا على تحليل القوائم المالية للمؤسسات الأربعة السابقة الذكر من خلال مؤشر العائد على الأموال الخاصة والعائد على الاستثمار والعائد على المبيعات يرى الباحث أن هناك تفاوت في قدرت المؤسسات على تحقيق نتائج ايجابية لأدائها المالية، حيث سجلت هذه المؤسسات عدم استقرار بالنسبة للمؤشرات السابقة الذكر خلال السنوات 2010-2015، أين أظهرت النتائج أداء مالي جيد بالنسبة للمؤسسة الوطنية لنقل المحروقات Terminal ومركب تمييع الغاز GL1K، في حين هناك تباين في النتائج وعدم استقرار في الأداء المالي بالنسبة مركب تكرير البترول (RA1K raffinerie) ومؤسسة الصيانة الصناعية سكيكدةSOMIK .

المطلب الخامس: الاستبيان

بالإضافة إلى أداتي المقابلة وتحليل القوائم المالية اعتمدت الدراسة على الاستبيان[1]، بمستوى ليكارت الخماسي(Liquarte) لقياس متغيرات الدراسة تضمن ثلاثة أقسام على النحو التالي(أنظر الملحق الثاني):

1. القسم الأول: المعلومات الشخصية تضمنت المستوى العلمي، المنصب الوظيفي، والخبرة المهنية؛
2. القسم الثاني: معلومات حول المتغيرات المستقلة للدراسة(قواعد الحوكمة): تم صياغة المتغيرات المستقلة ضمن أربعة محاور على النحو التالي:
   - مسؤوليات ومهام مجلس الادارة: تضمن 24 عبارة؛
   - الإفصاح والشفافية: تضمن 14 عبارة؛
   - دور أصحاب المصالح: تضمن 9عبارات؛
   - التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي: تضمن التدقيق الداخلي17عبارة في حين تضمن التدقيق الخارجي8عبارات.

[1] تم توزيع الاستبيان خلال نهاية السداسي الثاني من سنة2016، والسداسي الأول من سنة 2017. (أنظر الملحق الثاني(2)).

3. القسم الثالث: معلومات حول المتغير التابع للدراسة: تم قياس المتغير التابع من خلال ثلاث محاور على النحو التالي:

- الأداء المالي : تضمن 16 عبارة؛
- الأداء الاجتماعي: تضمن 24 عبارة؛
- الأداء البيئي: تضمن 16عبارة.

حيث تم استخدام عبارات الاستبيان لقياس المتغير التابع(الأداء) من أجل توحيد وحدة القياس ما بين المتغير المستقل والمتغير التابع، وامكانية صياغة النموذج الذي يعبر عن العلاقة ما بين المتغير المستقل(قواعد الحوكمة) والمتغير التابع(الأداء).

مع العلم أنه تم إعداد الاستبيان بناءا على الجانب النظري للدراسة بالإضافة إلى مجموعة من الدراسات السابقة* مع تكييف عبارات الاستبيان وفق لمتطلبات مجتمع وعينة الدراسة.

وبعد اعداد الاستبيان تم عرضه على مجموعة من الأساتذة المتخصصين لتحكيمه**، واجراء التعديلات اللازمة قبل توزيع الاستبيان على عينة الدراسة.

تم توزيع 100 نسخة من الاستبيان على عينة الدراسة، حيث بلغ عدد النسخ المسترجعة37، وفيما يلي عدد الاستبيانات المسترجعة من كل مؤسسة:

* مجموعة من الدراسات السابقة نذكر نها على سبيل الذكر(حمادي نبيل، عمر علي عبد الصمد، مقيمح صبري، قباجه، .....).

** أنظر قائمة الأساتذة المحكمين ضمن الملحق الثالث(3).

الجدول رقم4-8 : عدد الاستبيانات المستلمة والصالحة للتحليل

المؤسسة	عدد الاستبيانات المستلمة
مركب تكرير البترولRaffinerie RA1K؛	9
البوليمير POLYMED(CP2K)	7
مؤسسة Terminal	6
مؤسسة الصيانة الصناعية سكيكدةSOMIK	7
مؤسسة هيليسونHELISON	3
مركب تمييع الغاز GL1K	2
مؤسسة سوتراز SOTRAZ	1
مجموع الاستبيانات المسترجعة	**35**

المصدر: من إعداد الباحث.

أولا: أداة عرض وتحليل البيانات: بعد استرجاع نسخ الاستبيان واختيار النسخ الصالحة للتحليل والمقدر عددها ب 35[1] تم تفريغ البيانات في برنامج الحزمة الإحصائية للدراسات الاجتماعية IBM SPSS Statistics 20 وتقدير معامل Alpha Croubach لاختبار صدق الأداة، كما يوضحه الجدول التالي:

[1] من خلال فحص الاستبيانات المسترجعة اتضح أن هناك استبيانات تمتاز اجاباتها بانسجام في محاور مقارنة بمحاور أخرى نظرا لاختلاف محتوى المحاور المستقلة عن محتوى المحور التابع.

الجدول رقم4-9: اختبار صدق الاستبيان(Statistique de Fiabilité).

المحاور	معاملAlpha Croubach
المحور الأول(مجلس الإدارة)	0.89
المحور الثاني(الإفصاح والشفافية)	0.93
المحور الثالث(دور أصحاب المصالح)	0.91
المحور الرابع(التدقيق الداخلي)	0.94
المحور الخامس(التدقيق الخارجي)	0.91
المحور الخامس(الأداء)	0.97
مجموع عبارات الاستبيان	**0.98**

المصدر: تم إعداد الجدول بناءا على مخرجات برنامجSPSS بالاعتماد على الملحق الثاني02.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن معاملAlpha Croubach مرتفع سواء بالنسبة لمحاور الاستبيان أو مجموع عبارات الاستبيان، حيث يتعدى نسبة 0.5 الضرورية لكي تكون أداة الاستبيان صادقة، وهذا ما يعبر عن تجانس إجابات عينة الدراسة(المستجوبين) وصدق الاستبيان.

ثانيا: وصف متغيرات الدراسة: بعد توضيح متغيرات الدراسة وتحديد منهجية تحليل البيانات، سيتم عرض وتفريغ الاستبيان ضمن جداول، يتضمن كل جدول متغير من متغيرات الدراسة مع عرض التكرارات والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري وقيمة ستيودنت ومستوى الدلالة لاختيارات الفئة المستجوبة من بين خيارات مستوى ليكارت الخماسي.

حيث تم إعطاء لكل مستوى من مستويات ليكارت درجة معينة على النحو التالي:

- درجة واحدة في حالة الإجابة بغير موافق بشدة؛
- درجتين في حالة الإجابة بغير موافق؛
- ثلاثة درجات في حالة الإجابة بمحايد؛
- أربع درجات في حالة الإجابة بموافق؛
- خمسة درجات في حالة الإجابة بموافق بشدة.

وقد تم تحديد الاتجاه العام للعبارات والمحاور على النحو التالي: المدى= 5-1=4، وطول الفئة هو 4/5=0.8.

وبعد تحديد طول الفئة فإن الفئات التي تعبر عن درجة الموافقة للمتوسط الحسابي لإجابات كل عبارة نحددها في الجدول التالي:

الجدول رقم4-10: فئات الدراسة ودرجة الموافقة.

الفئات	درجة الموافقة
من 1 إلى غاية 1.79	غير موافق بشدة
من 1.8 إلى غاية 2.59	غير موافق
من 2.6 إلى غاية 3.39	موافقة في الحدود الدنيا
من 3.4 إلى غاية 4.19	موافقة في الحدود المتوسطة
من 4.2 إلى غاية 5	موافقة في الحدود العليا

المصدر: من إعداد الباحث.

1- وصف المعلومات الشخصية: يتم وصف المعلومات الشخصية لعينة الدراسة وفقا للمستوى العلمي، والمنصب الوظيفي، والخبرة المهنية، من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم4-11: وصف المعلومات الشخصية.

البيان	المعلومات الشخصية	التكرار	النسبة
المستوى العلمي	ليسانس	30	85.7
	ماجستير	2	5.7
	دراسات عليا تطبيقية	3	8.6
المنصب الوظيفي	عضو مجلس الإدارة	1	2.9
	مدير تنفيذي	2	5.7
	مدقق داخلي	5	14.3
	محاسب	9	25.7
	منصب وظيفي آخر	18	51.4
الخبرة المهنية	أقل من **05** سنوات	1	2.9
	أقل من **10** سنوات	5	14.3
	من **10**إلى**20** سنة	21	60
	أكثر من **20** سنة	8	22.9

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على الملحق الثاني02 بناءا على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول رقم 4-11 أن ما نسبته 85.7% من أفراد العينة متحصلون على شهادة ليسانس ونسبة 5.7% متحصلون على شهادة ماجستير، وبالتالي فإن91.4% من أفراد العينة لهم تكوين عالي وهذا ما يعزز قدرة أفراد العينة على فهم محتوى الاستبيان والإجابة عليه بصدق، مما يؤدي إلى زيادة مصداقية هذه الإجابات وإمكانية الإعتماد عليها في تحليل نتائج الدراسة.

كما يوضح الجدول4-11 أن ما نسبته 51.4% من أفراد العينة يشتغلون مناصب مختلفة، حيث يعتبرون في الغالب إطارات ورؤساء مصالح بمؤسسات قطب المحروقات، في حين يمثل كل من المحاسبين والمدققين الداخليين ما نسبته 25.7% و 14.3% من أفراد العينة على التوالي، وذلك بمجموع 40% من أفراد العينة وهذه نقطة إيجابية لأن إجاباتهم تمتاز بالموضوعية نظرا لطبيعة تخصصهم واطلاعهم على مختلف مفاهيم التدقيق والحوكمة، أما المدراء التنفيذيين يمثلون 5.7%، في حين تضمنت العينة عضو مجلس إدارة واحد، وذلك بسبب أن غالبيتهم من الأعضاء الخارجيين.

ويوضح الجدول رقم 4-11 أن غالبية أفراد العينة يمتلكون خبرة تتراوح ما بين 10 و20 سنة وهو ما يمثل نسبة 60%، كما أن ما نسبة 22.9% تفوق خبرتهم 20سنة، وبالتالي فإن ما نسبة 82.9% يمتلكون خبرة تفوق 10سنوات، وهذا يعزز قدرة أفراد العينة على فهم الاستبيان ومعرفتهم بوضعية مؤسسات القطب واطلاعهم على المستجدات ذات العلاقة بالتدقيق والحوكمة وإمكانية تقديرهم لمستوى الأداء المالي؛ والاجتماعي والبيئي لمؤسسات القطب، وعليه فإن الاستبيان وجه لمدراء وإطارات القطب الذين يسهرون على تسيير مؤسساته.

2- وصف المتغيرات المستقلة للدراسة: تضمنت المتغيرات المستقلة المحاور التالية:

المحور الأول: مسؤوليات ومهام مجلس الإدارة: تضمنت الاستبيان النتائج التالية:

الجدول رقم 4-12: وصف مسؤوليات ومهام مجلس الإدارة

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار T	مستوى المعنوية Sig	درجة الموافقة
01	يتمتع مجلس الادارة بالاستقلالية التامة التي تمكنه من ممارسة مهامه الإشرافية والرقابية.	3.88	1.05	21.87	00	موافقة في الحدود المتوسطة
02	هناك فصل بين مهام المدير العام للمؤسسة ورئيس مجلس الادارة.	3.25	1.12	17.19	00	مواقة في الحدود الدنيا
03	يتكون مجلس الادارة من أعضاء خارجيين (لا يشتغلون بمؤسستكم).	3.34	1.21	16.32	00	موافقة في الحدود الدنيا
04	تمثيل نسبة الأعضاء الخارجيين الأغلبية في عدد أعضاء مجلس الإدارة.	3.28	1.27	15.26	00	موافقة في الحدود الدنيا
05	عدد أعضاء مجلس الادارة كافي لممارسة مهامه وتحقيق أهداف المؤسسة.	3.57	0.97	21.58	00	موافقة في الحدود المتوسطة
06	يمتلك أعضاء مجلس الإدارة شهادة علمية في مجال تخصص المالية والمناجمنت والتخصصات المتعلقة بهما.	3.42	1.11	18.12	00	موافقة في الحدود المتوسطة
07	يمتلك أعضاء مجلس الإدارة خبرة مهنية كافية في مجال الإدارة والتسيير.	3.82	0.89	25.43	00	موافقة في الحدود المتوسطة
08	يقوم مجلس الإدارة بتحديد الأهداف والقرارات الاستراتيجية للمؤسسة.	3.65	0.96	22.34	00	موافقة في الحدود المتوسطة
09	يقوم مجلس الادارة بتنفيذ وتوجيه الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.	3.62	0.94	22.78	00	موافقة في الحدود المتوسطة
10	يكمن دور مجلس الإدارة في المصادقة فقط على القرارات الاستراتيجية للمؤسسة.	2.85	1.14	14.81	00	موافقة في الحدود الدنيا
11	مجلس الإدارة له دور استشاري فقط في اتخاذ القرارات الاستراتيجية.	3	1.21	14.63	00	موافقة في الحدود الدنيا

12	يمارس مجلس الادارة رقابة داخلية من خلال تحديد المسؤوليات ومساءلة الادارة التنفيذية عن مهامها ومسؤولياتها اتجاه مصالح الملاك.	3.42	0.94	21.39	00	موافقة في الحدود المتوسطة
13	يقوم مجلس الادارة بوضع مؤشرات أداء رئيسية للإشراف ومراقبة أداء الرئيس التنفيذي.	3.54	0.88	23.65	00	موافقة في الحدود المتوسطة
14	يقوم مجلس الادارة بالاطلاع على كافة القوانين والتعليمات الأساسية التي تنظم عمل المؤسسة والتحقق من سلامة تطبيقها وإدخال التحسينات اللازمة عليها.	3.65	0.87	24.79	00	موافقة في الحدود المتوسطة
15	يحرص مجلس الإدارة على تدعيم مصلحة التدقيق الداخلي(الأخذ بعين الاعتبار تقارير مديرية التدقيق الداخلي).	3.71	0.85	25.55	00	موافقة في الحدود المتوسطة
16	يحرص مجلس الادارة على تقييم وتحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية.	3.62	0.87	24.46	00	موافقة في الحدود المتوسطة
17	يقوم مجلس الادارة خلال اجتماعاته بتقييم سياسات واجراءات إدارة المخاطر بالمؤسسة.	3.65	0.80	26.96	00	موافقة في الحدود المتوسطة
18	يسهر مجلس الادارة على الأخذ بعين الاعتبار تقارير محافظة الحسابات ومناقشتها خلال اجتماعاته.	3.97	0.70	33.25	00	موافقة في الحدود المتوسطة
19	يقوم مجلس الادارة بمناقشة كافة السياسات المحاسبية والبيانات المالية ومختلف المعاملات المالية الكبرى(زيادة رأس المال، الاقتراض وغير ذلك....).	3.94	0.80	29.07	00	موافقة في الحدود المتوسطة
20	يحرص مجلس الادارة على تعزيز الافصاح والشفافية في المعلومات والتقارير المالية وغير المالية.	3.77	0.87	25.43	00	موافقة في الحدود المتوسطة
21	يحرص مجلس الادارة على حماية حقوق أصحاب المصالح(الدئنون، الموردون، المستهلكين، البنوك، الجهات الرسمية، مصالح الضرائب، المجتمع المحلي).	3.68	0.75	28.76	00	موافقة في الحدود المتوسطة
22	يحرص مجلس الادارة على تعزيز القيم الأخلاقية داخل المؤسسة في تعاملاتها الداخلية والخارجية اتجاه أصحاب المصالح.	3.65	0.93	23.07	00	موافقة في الحدود المتوسطة
23	يحرص مجلس الإدارة على حماية المحيط					موافقة في

	البيئي والثقافي للمؤسسة.	3.37	0.94	21.17	0.00	الحدود الدنيا
24	يتأكد مجلس الادارة من فعالية ممارسة الحوكمة ويعد تقرير عن مدى تحسين ارساء الحوكمة بالمؤسسة.	3.45	0.98	20.86	00	موافقة في الحدود المتوسطة
	المحور الأول	3.55	0.52	39.90	00	موافقة في الحدود المتوسطة

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على الملحق الثاني(2) بناءا على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من خلال الجدول رقم4-12 أن متوسط إجابات المستجوبين على عبارات المحور الخاص بمهام ومسؤوليات مجلس الإدارة بلغ 3.55 والذي يقابل مجال الموافقة في الحدود المتوسطة، وهو ما يفسر أن أغلب المستجوبين يوافقون على أن مجلس الإدارة يقوم بمهامه، كما أن الانحراف المعياري لمتوسط إجابات المستجوبين بلغ0.52 مما يعني وجود اتفاق وانسجام في أراء أفراد عينة الدراسة حول إجابات أسئلة الاستبيان، حيث أن معظم عبارات المتغيرات الفرعية لهذا المحور كانت متوسطات الإجابة عليها ضمن مجال الموافقة في الحدود المتوسطة، وقد تراوحت قيمة المتوسطات الحسابية ما بين أصغر قيمة قدرت 2.85 والتي تتعلق بقيام مجلس الادارة بتنفيذ وتوجيه الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، حيث كانت درجت الموافقة على هذه العبارة ضمن مجال الموافقة في الحدود الدنيا، وأكبر قيمة بلغت 3.97 والمتعلقة بحرص مجلس الادارة على الأخذ بعين الاعتبار تقارير محافظة الحسابات ومناقشتها خلال اجتماعاته.

وبناءا على نتائج إجابات الاستبيان فإن مجالس إدارة مؤسسات قطب المحروقات تتمتع بالاستقلالية والكفاءة والخبرة الكافية، كما تؤدي دورها من خلال تحديد وتنفيذ أهداف المؤسسات والسهر على ممارسة مهامها الإشرافية والرقابية من خلال تقييم نظم الرقابة وإدارة المخاطر والاشراف على التدقيق الداخلي والخارجي، كما تحرص المجالس على ضمان الشفافية في المعلومة المالية وغير المالية مما يضمن حقوق أصحاب المصالح في إطار القيم الأخلاقية.

المحور الثاني: الافصاح والشفافية: تضمن الاستبيان النتائج التالية:

الجدول رقم 4-13: وصف الافصاح والشفافية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار T المحسوبة	مستوى المعنوية Sig	درجة الموافقة
01	تلتزم المؤسسة بالإفصاح عن أهدافها العامة وسياستها المنتهجة في ممارسة نشاطها.	**3.80**	**0.99**	**22.61**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
02	تلتزم المؤسسة بالإفصاح عن عملية اختيار أعضاء مجلس الإدارة ومؤهلاتهم، ومكافآتهم.	**3.71**	**0.95**	**22.96**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
03	تلتزم المؤسسة بالإفصاح عن المديرين الرئيسيين والتنفيذيين ومكافآتهم.	**3.80**	**1.02**	**21.97**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
04	تفصح المؤسسة عن المعلومات المتعلقة بالعاملين والتزاماتها اتجاههم.	**3.65**	**0.99**	**21.67**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
05	تلتزم المؤسسة بتقديم معلومات متعلقة بأصحاب المصالح مثل الزبائن والدائنين والموردين المتعاملين معها، والمجتمع المحلي.	**3.45**	**0.95**	**21.52**	**0.00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
06	تلتزم المؤسسة بالإفصاح عن المعلومات المالية من خلال الافصاح عن القوائم المالية والمركز المالي للمؤسسة في الوقت المناسب.	**3.74**	**0.81**	**27.10**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
07	تلتزم المؤسسة بالإفصاح عن التقارير المالية المعتمدة من قبل محافظ الحسابات.	**3.71**	**0.89**	**24.59**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
08	تلتزم المؤسسة بالإفصاح عن فعالية نظام الرقابة الداخلية.	**3.57**	**0.94**	**22.28**	**0.00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
09	يتم الافصاح عن تقرير محافظ الحسابات بشكل دوري.	**3.48**	**0.98**	**21.01**	**0.00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
10	التقارير المالية وغير المالية متوفرة مجانا لأصحاب المصالح.	**3.51**	**0.91**	**22.61**	**0.00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
11	تلتزم المؤسسة بالإفصاح عن كيفية توزيع السلطات بين الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة.	**3.51**	**0.98**	**21.18**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
12	تقوم المؤسسة بالإفصاح عن الأداء الاجتماعي والأداء البيئي.	**3.62**	**0.77**	**27.87**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**

13	تحرص المؤسسة على وصول المعلومات لمستخدميها بصورة عادلة، وشفافة وفي الوقت المناسب.	**3.80**	**1.02**	**21.97**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
14	تحرص المؤسسة على الافصاح عن المعلومات بشكل آلي من خلال موقعها الإلكتروني على شبة الإنترنيت.	**3.54**	**1.09**	**19.16**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
المحور الثاني		**3.63**	**0.69**	**31.12**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على الملحق الثاني(2) بناءا على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من خلال الجدول رقم4-13 أن متوسط إجابات المستجوبين على عبارات المحور الخاص بالإفصاح والشفافية بلغ 3.63 والذي يقابل مجال الموافقة في الحدود المتوسطة، كما أن الانحراف المعياري لمتوسط إجابات المستجوبين بلغ0.69 مما يعني وجود اتفاق وانسجام في أراء أفراد عينة الدراسة حول إجابات أسئلة الاستبيان، حيث أن كل عبارات المتغيرات الفرعية لهذا المحور كانت متوسطات الإجابة عليها ضمن مجال الموافقة في الحدود المتوسطة، وقد تراوحت قيمة المتوسطات الحسابية بين أكبر قيمة 3.80 والمتعلقة بالعبارة الأولى" تلتزم المؤسسة بالإفصاح عن أهدافها العامة وسياستها المنتهجة في ممارسة نشاطها" والتي تقابل مجال الموافقة في الحدو المتوسطة، وبين أصغ قيمة 3.45 والتي تتعلق بالعبارة الخامسة" تلتزم المؤسسة بتقديم معلومات متعلقة بأصحاب المصالح مثل الزبائن والدائنين والموردين المتعاملين معها، والمجتمع المحلي" والتي تقابل الموافقة في الحدود المتوسطة.

وعليه يمكن القول أن المستجوبين أجمعو على أن مؤسسات القطب تلتزم بالإفصاح والشفافية في الحدود المتعارف عليها عن أهدافها وسياستها، وعن إدارتها، كما تفصح عن التقارير المالية وتقارير محافظي الحسابات، كما تحرص مؤسسات القطب على وصول المعلومات إلى مستخدميها.

المحور الثالث: دور أصحاب المصالح: تضمن الاستبيان النتائج التالية:

الجدول رقم 4-14: وصف دور أصحاب المصالح

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار T المحسوبة	مستوى المعنوية Sig	درجة الموافقة
01	تعترف المؤسسة بحقوق أصحاب المصالح وتلتزم بوضع الاجراءات التي تكفل حقوقهم.	**3.80**	**0.86**	**25.90**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
02	يتم إعلام أصحاب المصالح بشكل كاف بحقوقهم والتزاماتهم عند ارتباطهم بالمؤسسة، كما يمكنهم الحصول على تعويضات في حالة ضياع حقوقهم.	**3.97**	**0.74**	**31.45**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
03	يمكن لأصحاب المصالح إبلاغ أعضاء مجلس الادارة عن أي تجاوزات أو مخالفات أو ممارسات غير قانونية أو غير أخلاقية.	**3.68**	**0.86**	**25.15**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
04	توفر المؤسسة لأصحاب المصالح المعلومات الكافية والشفافة والمناسبة التي تسمح لهم بالمساهمة في حوكمة المؤسسة ومراقبة أدائها بشكل دوري.	**3.51**	**0.98**	**21.18**	**0.00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
05	تحرص المؤسسة على تقديم منتجات ذات نوعية جيدة وبأسعار مناسبة تحقق رضا الزبائن.	**3.94**	**0.83**	**27.83**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
06	تلتزم المؤسسة بمختلف التشريعات والقوانين الصادرة عن الحكومة.	**4.05**	**0.72**	**33.09**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
07	تلتزم المؤسسة بتسديد التزاماتها الضريبية والرسوم بصدق.	**4.08**	**0.70**	**34.44**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
08	تحرص المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها اتجاه مورديها وتوطيد العلاقة معهم.	**4**	**0.76**	**30.85**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
09	تحرص المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها اتجاه البنوك التي تتعامل معها.	**4.11**	**0.79**	**30.57**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
	المحور الثالث	**3.90**	**0.63**	**36.63**	**0.00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على الملحق الثاني(2) بناءا على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم4-14 أن متوسط إجابات المستجوبين على عبارات المحور الخاص بأصحاب المصالح بلغ 3.90 والذي يقابل مجال الموافقة في الحدود المتوسطة، كما أن الانحراف المعياري لمتوسط إجابات المستجوبين بلغ0.63 مما يعني وجود اتفاق وانسجام في أراء أفراد عينة الدراسة حول إجابات أسئلة الاستبيان، حيث أن كل عبارات المتغيرات الفرعية لهذا المحور كانت متوسطات الإجابة عليها ضمن مجال الموافق في الحدود المتوسطة، وقد تراوحت قيمة المتوسطات الحسابية بين أكبر قيمة 4.11 والمتعلقة بالعبارة الأخيرة " تحرص المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها اتجاه البنوك التي تتعامل معها" والتي تقابل مجال الموافقة في الحدو المتوسطة، وبين أصغ قيمة 3.45 والتي تتعلق بالعبارة الخامسة" تلتزم المؤسسة بتقديم معلومات متعلقة بأصحاب المصالح مثل الزبائن والدائنين والموردين المتعاملين معها، والمجتمع المحلي" والتي تقابل الموافقة في الحدود المتوسطة.

وعليه يمكن القول أن المستجوبين أجمعو على أن مؤسسات القطب تلتزم اتجاه أصحاب المصالح وتحرص على حماية حقوقهم، كما تحرص على توفير المعلومة اللازمة لهم وتؤدي كل التزاماتها اتجاه مصلحة الضرائب ومختلف المتعاملين معهم، كما تحرص مؤسسات القطب على الالتزام بمختلف القوانين الصادرة عن الهيئات المشرفة في الحكومة.

المحور الرابع: التدقيق الداخلي: تضمن الاستبيان النتائج التالية:

الجدول رقم 4-15: وصف التدقيق الداخلي

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار T المحسوبة	مستوى المعنوية Sig	درجة الموافقة
01	يتمتع المدققين بكفاءة وخبرة مهنية تمكنه من أداء مهامه بفعالية.	**3.88**	**0.75**	**30.32**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
02	يستفيد المدققين من دورات تدريبية وتكوين مستمر حول معايير التدقيق ومستجدات التدقيق الداخلي.	**3.80**	**1.02**	**21.97**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
03	ترتبط مديرية التدقيق الداخلي بالمدير العام مباشرة ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة.	**4.05**	**0.83**	**28.63**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**

04	يتمتع المدققين الداخليين بالاستقلالية عن المصالح التي يقوم بتدقيقها أعمالها.	**4.14**	**0.69**	**35.41**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
05	يبلغ المدقق الداخلي مجلس الادارة عن مختلف الضغوطات والعقبات التي تعيق تنفيذ مهامه.	**3.80**	**0.79**	**28.20**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
06	يلتزم المدققين الداخليين بقواعد السلوك المهني (النزاهة، الموضوعية، السرية والكفاءة المهنية) عند تنفيذ مهامهم.	**4**	**0.76**	**30.85**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
07	يلتزم المدققين الداخليين بالمعايير والمبادئ الدولية للتدقيق عند تنفيذ مهامهم.	**4**	**0.59**	**39.83**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
08	يتطور مفهوم ودور التدقيق الداخلي بمؤسستكم وفقا لتطور المفاهيم الأكاديمية لمختلف الهيئات الرسمية(IFACi, IIA).	**3.57**	**0.69**	**30.26**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
09	يلتزم المدققين الداخليين بخطوات التدقيق وفقا لميثاق التدقيق الخاص بمؤسستكم.	**4.05**	**0.72**	**33.09**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
10	يتلقى المدققين الداخليين الدعم اللازم من الادارة العليا والمدراء التنفيذيين عند ممارسة مهامهم.	**3.85**	**0.80**	**28.18**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
11	يساهم التدقيق الداخلي في تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية، ومدى مدى تطبيق هذا النظام بالمؤسسة.	**4.08**	**0.56**	**43.00**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
12	يساهم التدقيق الداخلي في تحديد وتقييم التعرض للمخاطر، وتقييم الأساليب الملائمة للتغلب على هذه المخاطر، وتقديم التوصيات اللازمة للتحكم في المخاطر	**4.05**	**0.59**	**40.59**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
13	يساهم التدقيق الداخلي في اكتشاف التلاعب في القوائم المالية، وتحسين جودتها.	**4**	**0.72**	**32.52**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
14	يستفيد المدقق الداخلي من عملية التدقيق الخارجي في اكتشاف الأخطاء والتدليس في القوائم المالية ونقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية.	**3.85**	**0.69**	**32.97**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
15	تفصح وظيفة التدقيق الداخلي بشكل دوري للإدارة عن المخاطر الجوهرية وإجراءات الرقابة الداخلية وقضايا حوكمة المؤسسات.	**3.80**	**0.71**	**31.24**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
16	يساهم التدقيق الداخلي في ترشيد الادارة العليا من خلال مختلف التقارير التي تتضمن التوصيات والمشورة.	**4**	**0.64**	**36.87**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
17	يحرص المدققين الداخليين على إرسال تقارير لمجلس					**موافقة في الحدود المتوسطة**

	الادارة حول تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية وعملية إدارة المخاطر وتحسين الحوكمة.	3.94	0.72	32.16	00	
المحور الرابع		**3.93**	**0.53**	**43.24**	**0.00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على الملحق الثاني(2) بناءا على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من خلال الجدول رقم4-15 أن متوسط إجابات المستجوبين على عبارات المحور الخاص بالتدقيق الداخلي بلغ 3.93 والذي يقابل مجال الموافقة في الحدود المتوسطة، كما أن الانحراف المعياري لمتوسط إجابات المستجوبين بلغ0.53 مما يعني وجود اتفاق وانسجام في أراء أفراد عينة الدراسة حول إجابات أسئلة الاستبيان، حيث أن معظم عبارات المتغيرات الفرعية لهذا المحور كانت متوسطات الإجابة عليها ضمن مجال الموافق في الحدود المتوسطة، وقد تراوحت قيمة المتوسطات الحسابية بين أكبر قيمة 4.193 والمتعلقة بالعبارة الحادي عشر والتي تتمحور حول مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية، ومدى تطبيق هذا النظام بالمؤسسة، وبين أصغ قيمة 3.54 والمتعلقة بالعبارة الثامنة والمتضمنة "يتطور مفهوم ودور التدقيق الداخلي بمؤسستكم وفقا لتطور المفاهيم الأكاديمية لمختلف الهيئات الرسمية(**IFACi, IIA**)."

وعليه يمكن القول أن المستجوبين أجمعو على أن التدقيق الداخلي بمؤسسات القطب يتمتع بالاستقلالية والكفاءة التي تمكنه من أداء مهامه بموضوعية وعناية مهنية، كما أن المدققين الداخليين يلتزمون بالمعايير وقواعد السلوك المهني، وذلك نظرا لارتباطهم الدائم بالمعهد الفرنسي للمدققين الداخليينIFACi واستفادتهم بشكل دوري من دورات تدريبية تمكنهم من ممارسة مهنة التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية، كما يلتزم المدققين الداخليين بخطوات التدقيق وفقا لميثاق التدقيق الموحد لمؤسسة سوناطراك حسب ميثاق التدقيق الداخلي للمعهد الفرنسي للمدققين الداخليين IFACi، كما يساهم التدقيق الداخلي في تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية، ومدى تطبيق هذا النظام بالمؤسسة؛ وتحسين جودة القوائم المالية؛ والحد من عدم تماثل المعلومات، كما يقوم المدققين الداخليين بتحديد وتقييم التعرض للمخاطر والأساليب اللازمة للحد منها وتقديم التوصيات اللازمة للإدارة العليا للتحكم في المخاطر وإرساء حوكمة المؤسسات.

المحور الخامس: التدقيق الخارجي: تضمن الاستبيان النتائج التالية:

الجدول رقم 4-16: وصف التدقيق الخارجي

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار T المحسوبة	مستوى المعنوية Sig	درجة الموافقة
01	يلتزم المدقق الخارجي بمعايير التدقيق المتعارف عليها (المعايير الشخصية، معايير العمل الميداني، معايير إعداد التقرير)..	**4.08**	**0.70**	**34.44**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
02	يتمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية التامة التي تمكنه من ممارسة مهامه بكل موضوعية	**4.02**	**0.66**	**35.91**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
03	يقوم المدقق الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات اللازمة للإدارة لتصحيح مختلف الاختلالات.	**3.97**	**0.66**	**35.40**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
04	يقوم المدقق الخارجي بتقييم سياسات وإجراءات عملية إدارة المخاطر ومدى كفايتها.	**3.94**	**0.72**	**32.16**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
05	يساهم التدقيق الخارجي في إعطاء الثقة في التقارير المالية وطمأنة مستخدمي هذه التقارير.	**4.05**	**0.59**	**40.59**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
06	يساهم تقرير المدقق الخارجي في تخفيض تضارب المصالح بين الادارة وأصحاب المصالح.	**3.88**	**0.79**	**28.88**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
07	يقدم المدقق الخارجي تقرير عن مدى التزام المؤسسة واقرارها بتطبيق مبادئ وآليات الحوكمة.	**3.80**	**0.83**	**26.98**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
08	يتضمن تقرير المدقق الخارجي الأدلة الكافية التي تبرر رأيه حول القوائم المالية.	**3.94**	**0.72**	**32.16**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
	المحور الخامس	**3.96**	**0.56**	**41.55**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على الملحق الثاني(2) بناءا على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من خلال الجدول رقم4-16 أن متوسط إجابات المستجوبين على عبارات المحور الخاص بالتدقيق الخارجي بلغ 3.96 والذي يقابل مجال الموافقة في الحدود المتوسطة، كما أن الانحراف المعياري لمتوسط إجابات المستجوبين بلغ0.56 مما يعني وجود اتفاق وانسجام في أراء أفراد عينة الدراسة حول إجابات أسئلة الاستبيان، حيث أن كل عبارات المتغيرات الفرعية لهذا

المحور كانت متوسطات الإجابة عليها ضمن مجال الموافق في الحدود المتوسطة، وقد تراوحت قيمة المتوسطات الحسابية بين أكبر قيمة4.08 والمتعلقة بالعبارة الأولى والتي تضمنت "يلتزم المدقق الخارجي بمعايير التدقيق المتعارف عليها (المعايير الشخصية، معايير العمل الميداني، معايير إعداد التقرير)"، وبين أصغر قيمة 3.80 والمتعلقة بالعبارة السابعة والتي تتمحور حول تقديم المدقق الخارجي لتقرير عن مدى التزام المؤسسة واقرارها بتطبيق مبادئ وآليات الحوكمة.

وعليه يمكن القول أن المستجوبين أجمعوا على أن التدقيق الخارجي بمؤسسات القطب يتمتع بالاستقلالية والكفاءة التي تمكنه من أداء مهامه بموضوعية وعناية مهنية، ويلتزم المدققين الخارجيين بالمعايير المتعارف عليها، كما يساهم التدقيق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية وتقييم التعرض للمخاطر؛ وإعطاء الثقة في التقارير المالية وطمأنة مستخدمي هذه التقارير؛ والمساهمة في تخفيض تضارب المصالح بين الادارة وأصحاب المصالح، وفي إطار تحسين حوكمة المؤسسات يقدم تقرير عن مدى التزام المؤسسات واقرارها بتطبيق مبادئ وآليات الحوكمة. كما يحرص المدققين الخارجيين على جمع الأدلة الكافية التي تساعده في بناء الرأي.

3- وصف المتغير التابع للدراسة: تضمن المتغير التابع للدراسة المحاور التالية:

1- الأداء المالي والاقتصادي: تضمن الاستبيان النتائج التالية:

الجدول رقم 4-17: وصف الأداء المالي

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار T المحسوبة	مستوى المعنوية Sig	درجة الموافقة
01	تحقق المؤسسة أرباح سنوية موجبة بشكل منتظم	**2.94**	**0.90**	**19.22**	**0.00**	**موافقة في الحدود الدنيا**
02	تحدد المؤسسة أهدافها حسب الوسائل المتاحة لديها.	**3.71**	**0.89**	**24.59**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
03	تتحقق نتائج الاستغلال حسب الأهداف المحددة والوسائل المتاحة للمؤسسة.	**3.62**	**0.87**	**24.46**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
04	تقوم المؤسسة باستغلال مواردها استغلالا أمثل لتحقيق الأرباح.	**3.51**	**1.09**	**18.99**	**0.00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
05	النتائج المحققة تضمن تحقيق مردودية اقتصادية كافية	**3.40**	**1.03**	**19.44**	**0.00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**

	ومستدامة.	3.43	0.67	30.1	00	موافقة في الحدود المتوسطة
06	النتائج المحققة تضمن تعظيم ثروة المؤسسة (القيمة المضافة).	3.42	1.03	19.55	0.00	موافقة في الحدود المتوسطة
07	النتائج المحققة تضمن تحقيق مردودية مالية كافية.	3.37	1.03	19.33	0.00	موافقة في الحدود المتوسطة
08	النتائج المحققة تضمن تحقيق فائض خزينة اجمالي كافي لمواجهة التزامات المؤسسة القصيرة المدى .	3.42	1.008	20.11	0.00	موافقة في الحدود المتوسطة
09	تمتلك المؤسسة السيولة اللازمة للوفاء بالتزاماتها القصيرة الأجل عند حلول استحقاقها.	3.57	1.06	19.83	0.00	موافقة في الحدود المتوسطة
10	النتائج المحققة تتضمن تحقيق فائض خزينة اجمالي كافي لتمويل المشاريع الاستثمارية الإضافية.	3.17	1.12	16.68	0.00	موافقة في الحدود الدنيا
11	الأهداف المحددة تتضمن الأخذ بعين الاعتبار المخاطر المرتبطة بالنشاط العادي للمؤسسة (الخطر الاقتصادي، الخطر المالي، خطر الافلاس).	3.57	0.81	25.93	00	موافقة في الحدود الدنيا
12	لتمويل المشاريع الاستثمارية تلجأ المؤسسة إلى الديون من أجل تخفيض تكلفة التمويل(تكلفة رأس المال)	3.20	1.07	17.54	0.00	موافقة في الحدود الدنيا
13	لتمويل المشاريع الاستثمارية تلجأ المؤسسة إلى الديون من أجل توفير التمويل الكافي(أموال خاصة غير كافية).	3.34	1.02	19.25	0.00	موافقة في الحدود الدنيا
14	هناك تحسن في صورة المؤسسة لدى الأطراف أصحاب المصالح.	3.57	0.97	21.58	00	موافقة في الحدود المتوسطة
15	تحقق المؤسسة نموا في حجم الاستثمارات وزيادة هيكل رأس المال	3.60	0.91	23.30	00	موافقة في الحدود المتوسطة
16	تحقق المؤسسة نموا في أموالها الخاصة	3.51	0.95	21.86	00	موافقة في الحدود المتوسطة

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على الملحق الثاني(2) بناءا على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من خلال الجدول رقم4-17 أن متوسط إجابات المستجوبين على عبارات الفرع الأول من المحور السادس والخاص بالأداء المالي بلغ 3.43 والذي يقابل مجال الموافقة في الحدود المتوسطة، كما أن الانحراف المعياري لمتوسط إجابات المستجوبين بلغ0.67 مما يعني وجود اتفاق وانسجام في أراء أفراد عينة الدراسة حول إجابات أسئلة الاستبيان، حيث أن معظم عبارات

المتغيرات الفرعية لهذا المحور كانت متوسطات الإجابة عليها ضمن مجال الموافقة في الحدود المتوسطة، وقد تراوحت قيمة المتوسطات الحسابية بين أكبر قيمة3.71 والمتعلقة بالعبارة الثانية والتي تضمنت " تحقق المؤسسة أرباح سنوية موجبة بشكل منتظم"، وبين أصغر قيمة 2.94 والمتعلقة بالعبارة الأولى والتي تتمحور حول تحقق المؤسسة أرباح سنوية موجبة بشكل منتظم.

وعليه يمكن القول أن المستجوبين أجمعوا على مستوى الأداء المالي بمؤسسات القطب في حدود قريب من المتوسط، وهو يتوافق مع نتائج المؤشرات المالية، والتي أثبتت أن هناك تفاوت في قدرت المؤسسات على تحقيق نتائج ايجابية لأدائها المالي، حيث سجلت هذه المؤسسات عدم استقرار بالنسبة للمؤشرات المالية خلال السنوات 2010-2015.

2- الأداء الاجتماعي: تضمنت الاستبيان النتائج التالية:

الجدول رقم 4-18: وصف الأداء الاجتماعي.

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار T المحسوبة	مستوى المعنوية Sig	درجة الموافقة
01	تقوم المؤسسة بتحسين جودته الاطعام، وتوفير وسائل نقل مريحة لعمالها.	**3.42**	**1.06**	**19.04**	**0.00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
02	تحرص المؤسسة على تحسين وتطوير جودة الخدمات المقدمة للعمال.	**3.34**	**1.05**	**18.73**	**0.00**	**موافقة في الحدود الدنيا**
03	تقوم المؤسسة بتوفير بيئة عمل مناسبة للعمال.	**3.28**	**1.07**	**18.11**	**0.00**	**موافقة في الحدود الدنيا**
04	.يستفيد العمال من ظروف عمل صحية مناسبة	**3.42**	**0.88**	**22.94**	**0.00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
05	تنتهج المؤسسة بصفة طوعية سياسة واضحة في مجال تحسين ظروف العمل خاصة الصحة والسلامة المهنية بعيدا عن تلك التي تفرضها قوانين وتشريعات العمل	**3.51**	**1.01**	**20.56**	**0.00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
06	تقوم المؤسسة بعمل فحص طبي دوري للعاملين للتأكد من صحتهم	**4.08**	**0.78**	**30.94**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
07	تحرص المؤسسة على توفير الأمن الصناعي للعاملين	**3.97**	**0.66**	**35.40**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
08	تتكفل المؤسسة بالحالات الخاصة للعمال مثل العمليات					

	الجراحية للعمال وأفراد أسرتهم.	3.48	0.95	21.68	00	موافقة في الحدود المتوسطة
09	تتكفل المؤسسة بالعمال ذوي الاحتياجات الخاصة وتمنحهم الأولوية في الخدمات المقدمة	3.28	1.01	19.12	0.00	موافقة في الحدود الدنيا
10	يستفيد العمال المتقاعدين من امتيازات خدماتية حتى بعد تقاعدهم عن العمل.	3.77	0.87	25.43	00	موافقة في الحدود المتوسطة
11	تطبق المؤسسة برنامج الصيانة الوقائية.	3.91	0.70	33.00	00	موافقة في الحدود المتوسطة
12	تمتلك المؤسسة شهادة الأيزو ISO للصحة والسلامة المهنية.	3.68	1.15	18.84	0.00	موافقة في الحدود المتوسطة
13	يستفيد العمال من مختلف المنح العائلية.	4	0.68	34.49	00	موافقة في الحدود المتوسطة
14	يستفيد العمال من منح الخدمات الاجتماعية (منحة العمرة، مختلف النشاطات الثقافية والرحلات السياحية....)	4.17	0.56	43.44	00	موافقة في الحدود المتوسطة
15	يستفيد العمال من نسبة من الأرباح السنوية بشكل دوري	3.91	0.81	28.31	00	موافقة في الحدود المتوسطة
16	يستفيد العمال من دورات تدريبية وتحسين المستوى	3.71	0.82	26.63	00	موافقة في الحدود المتوسطة
17	يستفيد العمال من نظام الترقيات بشكل عادل	3.02	1.04	17.18	0.00	موافقة في الحدود الدنيا
18	تتخذ المؤسسة التدابير التي تسمح بالرفع من مستويات كفاءة العمال وتشجيع روح المبادرة والابداع لديهم	3.28	1.07	18.11	0.00	موافقة في الحدود الدنيا
19	يسمح للعاملين بتقديم المقترحات والآراء مباشرة لرؤسائهم	3.40	1.00	19.99	0.00	موافقة في الحدود المتوسطة
20	يتم تفويض جزء من مهام المديرين للعمال لتحفيزهم	3.08	0.98	18.60	0.00	موافقة في الحدود الدنيا
21	يتم إشراك العمال في القرارات الهامة والاستراتيجية للمؤسسة	2.88	1.18	14.43	0.00	موافقة في الحدود الدنيا
22	تحرص المؤسسة على تعزيز العلاقة مع الشركاء الاجتماعيين وإشراكهم في القرارات الاستراتيجية للمؤسسة	3.14	1.06	17.52	0.00	موافقة في الحدود الدنيا
23	تفصح المؤسسة على النتائج المحصل عليها إلى كل عمال المؤسسة	3.14	1.03	17.99	0.00	موافقة في الحدود الدنيا
24	تحرص المؤسسة على تحقيق مستويات جيدة لرضا العمال	3.28	1.04	18.59	0.00	موافقة في الحدود الدنيا

25	تسعى المؤسسة لتطبيق معايير الايزو26000 الخاصة بمسؤوليات المؤسسة اتجاه العمال.	3.28	0.82	23.56	0.00	موافقة في الحدود الدنيا
	الفرع الثاني من المحور السادس	**3.50**	**0.65**	**31.75**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على الملحق الثاني(2) بناءا على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من خلال الجدول رقم4-18 أن متوسط إجابات المستجوبين على عبارات الفرع الأول من المحور السادس والخاص بالأداء المالي بلغ 3.50 والذي يقابل مجال الموافقة في الحدود المتوسطة، كما أن الانحراف المعياري لمتوسط إجابات المستجوبين بلغ0.65 مما يعني وجود اتفاق وانسجام في أراء أفراد عينة الدراسة حول إجابات أسئلة الاستبيان، حيث تفاوتت متوسطات إجابات المستجوبين حول عبارات المتغيرات الفرعية لهذا المحور الفرعي ضمن درجات الموافقة في الحدود المتوسطة والحدود الدنيا، حيث تضمنت النتائج عشرة عبارات كانت قيم متوسطات إجابات المستجوبين لها ضمن مجال الموافقة في الحدود الدنيا، وقد تراوحت قيمة المتوسطات الحسابية بين أكبر قيمة4.17 والمتعلقة بالعبارة الرابعة عشر والتي تضمنت " يستفيد العمال من منح الخدمات الاجتماعية (منحة العمرة، مختلف النشاطات الثقافية والرحلات السياحية...)"، وبين أصغر قيمة 2.88 والمتعلقة بالعبارة إحدى وعشرون والتي تتمحور حول إشراك العمال في القرارات الهامة والاستراتيجية للمؤسسة، وعليه يمكن القول بناءا على إجابات المستجوبين أن مستوى التزام المؤسسة اتجاه موظفيها في الحدود المتوسط.

كما اتضح من خلال إجراء الدراسة التطبيقية بمؤسسات قطب المحروقات أن هناك تحسن نوعا ما سواء في الأداء الاجتماعي الداخلي للمؤسسات اتجاه العمال من خلال منحهم رواتب عالية تفوق كل الرواتب المحددة في الوظيف العمومي، بالإضافة إلى امتيازات خاصة بالصحة والسلامة المهنية من خلال انشاء فروع اجتماعية تضمن أطباء وممرضين، وكذلك استفادة معظم الموظفين من التكوين لعدة مرات والترقية في المنصب، كما توفر الخدمات الاجتماعية لهذه المؤسسات رحلات سوآءا لأداء العمرة، أو رحلات سياحية مختلفة، ومن جهة أخرى هناك دور حضانة خاصة بأبناء موظفي مؤسسات القطب.

ومن الرغم من التزام المؤسسة بمسؤوليتها الاجتماعية اتجاه الموظفين، إلا أنه لا يتم إشراك العمال في القرارات الهامة والاستراتيجية للمؤسسة.

3- الأداء البيئي: تضمن الاستبيان النتائج التالية:

الجدول رقم 4-19: وصف الأداء البيئي

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار T المحسوبة	مستوى المعنوية Sig	درجة الموافقة
01	تحدد الادارة العليا سياسة بيئية مناسبة لطبيعة الآثار البيئية الناجمة عن أنشطتها	**3.68**	**0.67**	**32.25**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
02	تتضمن السياسة البيئية الالتزام بالتحسين المستمر ومنع التلوث.	**3.82**	**0.70**	**32.05**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
03	تتضمن السياسة البيئية الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية المناسبة.	**3.97**	**0.70**	**33.25**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
04	السياسة البيئية التي تحددها الادارة العليا مطبقة ومعلومة لدى جميع العمال.	**3.68**	**0.86**	**25.15**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
05	تستعمل المؤسسة أسلوب التوقع في عملية التخطيط البيئي لرصد الفرص المتاحة والتهديدات المحتملة.	**3.57**	**0.77**	**27.16**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
06	يتم توضيح الجوانب البيئية المرتبطة بنشاط المؤسسة وتحديد الآثار البيئية الناتجة عن ذلك ضمن عملية التخطيط.	**3.48**	**0.74**	**27.77**	**0.00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
07	يتم تأسيس وتوثيق الأهداف والغايات البيئية في كل وظيفة من وظائف المؤسسة.	**3.62**	**0.73**	**29.36**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
08	تقوم الادارة بإعداد برنامج للإدارة البيئية يتضمن الأهداف والغايات ومختلف التطورات الجديدة في أنشطة المؤسسة.	**3.40**	**0.69**	**28.69**	**0.00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
09	تحدد المؤسسة الأدوار والسلطات والمسؤوليات التي تضمن تطبيق نظام الإدارة البيئية.	**3.57**	**0.60**	**34.74**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
10	تقدم إدارة المؤسسة الموارد الأساسية لتطبيق نظام الإدارة البيئية ورقابته.	**3.62**	**0.80**	**26.58**		**موافقة في الحدود المتوسطة**
11	تحرص المؤسسة على تعزيز الوعي البيئي لدى العمال وتحسين مهاراتهم في تطبيق نظام الادارة البيئية.	**3.65**	**0.68**	**31.65**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
12	تحرص المؤسسة على توثيق نظم الإدارة البيئية.	**3.57**	**0.65**	**32.27**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
13	تحدد المؤسسة عملياتها ونشاطاتها التي تتوافق مع الجوانب	**3.60**	**0.77**	**27.49**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**

	البيئية.					
14	تحدد المؤسسة الاجراءات اللازمة لتحديد الحوادث وأوضاع الطوارئ المحتملة والاستجابة لها، ومنع أو تخفيف الآثار البيئية التي يمكن أن تتوافق معها.	**3.74**	**0.74**	**29.86**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
15	يتم فحص الوثائق والسجلات البيئية بصفة دورية ومستمرة.	**3.68**	**0.63**	**34.54**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
16	يتم مراجعة نظام الادارة البيئية لضمان التلاؤم المستمر وكفايته وفعاليته.	**3.65**	**0.76**	**28.29**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**
الفرع الثالث من المحور السادس(الأداء البيئي)		**3.64**	**0.59**	**36.27**	**00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على الملحق الثاني(2) بناءا على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم4-19 أن متوسط إجابات المستجوبين على عبارات الفرع الثالث من المحور السادس(الأداء البيئي) بلغ 3.64 والذي يقابل مجال الموافقة في الحدود المتوسطة، كما أن الانحراف المعياري لمتوسط إجابات المستجوبين بلغ0.59 مما يعني وجود اتفاق وانسجام في أراء أفراد عينة الدراسة حول إجابات أسئلة الاستبيان، وقد تراوحت قيمة المتوسطات الحسابية بين أكبر قيمة3.97 والمتعلقة بالعبارة الثالثة" تتضمن السياسة البيئية الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية المناسبة" والتي تقابل مجال الموافقة في الحدود المتوسطة، وبين أصغ قيمة 3.4 الخاصة بالعبارة الثامنة والمتضمنة " تقوم الادارة بإعداد برنامج للإدارة البيئية يتضمن الأهداف والغايات ومختلف التطورات الجديدة في أنشطة المؤسسة".

وعليه يمكن القول بناءا على إجابات المستجوبين أن مستوى التزام المؤسسة اتجاه البيئة والحرص على تحسين أدائها البيئي في حدود المتوسط، حيث تحرص المؤسسات على المحافظة على متطلبات نظام الإدارة البيئية، الذي يوجب على المؤسسات مستويات معينة من الالتزام بالمعايير الدولية، من خلال الالتزام بالوقاية من التلوث والتقيد بالقوانين والتشريعات؛ وتوفير إطار لوضع الأهداف البيئية ومراجعتها؛ وتوثيق السياسة البيئية للمؤسسة؛ وتوفير الامكانيات البشرية والمادية لتنفيذ الخطط البيئية؛ والقيام بعمليات الفحص والمراجعة الدورية من قبل مكاتب خارجية، حيث تقوم هذه المكاتب بتثبيت أو سحب الشهادات الممنوحة للمؤسسات.

كما اتضح من خلال إجراء الدراسة التطبيقية بمؤسسات قطب المحروقات أن هناك تحسن في الأداء البيئي، حيث أن معظم مؤسسات القطب متحصلة على شهادات الإيزو "ISO14001-14000"، وتخضع بشكل دوري لتدقيق الالتزام من قبل مكاتب خارجية خاصة.

4- نتائج المحور السادس(الأداء):

الجدول رقم 4- 20: نتائج قياس أداء مؤسسات قطب المحروقات

المتغيرات الإحصائية نتائج المحور السادس	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار T المحسوبة	مستوى المعنوية Sig
الفرع الأول من المحور السادس(الأداء المالي)	**3.43**	**0.67**	**4.97**	**00**
الفرع الثاني من المحور السادس(الأداء الاجتماعي)	**3.50**	**0.65**	**31.86**	**00**
الفرع الثالث من المحور السادس(الأداء البيئي)	**3.64**	**0.59**	**32.68**	**00**
المحور السادس(أداء مؤسسات قطب المحروقات)	**3.52**	**0.59**	**34.62**	**00**

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على الملحق الثاني(2) بناءا على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم4-20 أن متوسط إجابات المستجوبين على عبارات المحور السادس(أداء مؤسسات قطب المحروقات) بلغ 3.52 والذي يقابل مجال الموافقة في الحدود المتوسطة، كما أن الانحراف المعياري لمتوسط إجابات المستجوبين بلغ0.59 مما يعني وجود اتفاق وانسجام في أراء أفراد عينة الدراسة حول إجابات أسئلة الاستبيان الخاصة بمحور الأداء، وقد كانت قيمة المتوسطات الحسابية للفروع التي تضمنها محور الأداء مقاربة للمتوسط العام للمحور والتي يقابل كل منها درجة موافقة في الحدود المتوسطة، وعليه فإنه بناءا على إجابات أفراد العينة المستجوبين يمكن القول أن مستوى أداء مؤسسات القطب في حدود المتوسط.

كما اتضح من خلال إجراء الدراسة التطبيقية بمؤسسات قطب المحروقات أن هناك تحسن في الأداء الاجتماعي الداخلي للمؤسسات اتجاه العمال من خلال منحهم رواتب عالية تفوق كل الرواتب المحددة في الوظيف العمومي، بالإضافة إلى امتيازات خاصة بالصحة والسلامة المهنية من خلال

انشاء فروع اجتماعية تضمن أطباء وممرضين، وكذلك استفادة معظم الموظفين من التكوين لعدة مرات والترقية في المنصب، كما توفر الخدمات الاجتماعية لهذه المؤسسات رحلات سواءا لأداء العمرة، أو رحلات سياحية مختلفة، ومن جهة أخرى هناك دور حضانة خاصة بأبناء موظفي مؤسسات القطب.

كما أن هناك تحسن في الالتزام بالمحافظة على البيئة سوآءا بشكل ايرادي أو من خلال رقابة الجهات الخارجية التي تفرض على هذه المؤسسات المحافظة على البيئة.

ثالثا: اختبار الفرضية الفرعية الأولى: بالاعتماد على نتائج الاستبيان الخاص بالمحاور الخمسة لمتغيرات قواعد الحوكمة نقوم باختبار الفرضية الفرعية الأولى والمتضمنة " تلتزم مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة بقواعد الحوكمة"، وذلك بقبول الفرضية الأساسية أو الفرضية البديلة على النحو التالي:

- **الفرضية الأساسية (H_0):** لا تلتزم مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة بقواعد حوكمة المؤسسات؛

- **الفرضية البديلة (H_1):** تلتزم مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة بقواعد حوكمة المؤسسات.

ولاختبار هذه الفرضية نستخدم اختبار One Sample T-test ، حيث نرفض الفرضية الأساسية إذا كان مستوى الدلالة أكبر من 0.05، حيث نوضح نتائج اختبار متغيرات قواعد الحوكمة وفق الجدول التالي:

الجدول رقم 4-21: نتائج اختبار قواعد حوكمة المؤسسات.

محاور قواعد الحوكمة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار T المحسوبة	مستوى المعنوية Sig	درجة الموافقة
مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة	3.55	0.52	39.90	0.00	موافقة في الحدود المتوسطة
الإفصاح والشفافية	3.63	0.69	31.12	0.00	موافقة في الحدود المتوسطة
دور أصحاب المصالح	3.90	0.63	36.63	0.00	موافقة في الحدود المتوسطة
التدقيق الداخلي	3.93	0.53	43.24	0.00	موافقة في الحدود المتوسطة
التدقيق الخارجي	3.96	0.56	41.55	0.00	موافقة في الحدود المتوسطة
قواعد حوكمة المؤسسات	**3.74**	**0.59**	**43.15**	**0.00**	**موافقة في الحدود المتوسطة**

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على الملحق الثاني(2) بناءا على مخرجات برنامج SPSS

يتبين من خلال الجدول 4-21 أن متوسط درجة التزام مؤسسات قطب المحروقات بقواعد الحوكمة بلغ"3.74" وهو أكبر من المتوسط المقدر ب"3"، وبلغ الانحراف المعياري 0.59 وهو يعبر على أن هناك انسجام لإجابات المستجوبين حول قواعد الحوكمة، كما أن كل المتوسطات الحسابية للمحاور الخمسة لمتغيرات قواعد الحوكمة تفوق المتوسط المقدر ب"3"، ومن جهة أخرى فإن اختبار T-test بلغ 43.15، وقدر مستوى المعنوية ب"0.00"، مما يفسر الدلالة الاحصائية لإجمالي متوسط درجة التزام مؤسسات قطب المحروقات بقواعد الحوكمة، وباقي متوسطات المتغيرات الخمسة لقواعد الحوكمة.

- وبناءا على هذه النتائج نرفض الفرضية الأساسية ونقبل الفرضية البديلة، بمعنى أن هناك التزام لمؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة بقواعد حوكمة المؤسسات.

من خلال قياس واقع تطبيق قواعد الحوكمة باستخدام المقابلة والاستبيان اتضح للباحث أن هناك تفاوت في درجات تطبيق كل مبدأ أو آلية، وذلك وفق المنظور التالي:

- بالنسبة لمبدأ مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة، من الرغم من أن ليس هناك فصل بين مهمة المدير العام للمؤسسة ورئيس مجلس الإدارة، إلا أن مجلس الإدارة يؤدي مهامه، خاصة وأنه يتكون من مدراء عامين بمؤسسات القطب لهم دراية بطبيعة النشاط ووضعية مؤسسات القطب

كما أنهم ملزمون من قبل مؤسسة سوناطراك بتقديم تقارير حول التسيير للجمعية العامة للمصادقة، هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن الرقابة التي يفرضها مسؤولي مؤسسة سوناطراك على هذه المؤسسات من خلال عزل وتغيير المدراء التنفيذيين تستوجب عليهم متابعة كل أنشطة مؤسساتهم، وحرصهم الدائم على الأخذ بعين الاعتبار توصيات المدققين الداخليين سوآءا المتواجدين بمؤسساتهم على غرار المؤسسة الوطنية للصيانة أو توصيات المهام المنفذة من قبل المديرية المركزية للتدقيق الداخلي؛

- بالنسبة لآلية التدقيق الداخلي، بما أن هذه الوظيفة تتم من قبل المديرية المركزية للتدقيق الداخلي بعد غلق المديرية الجهوية للتدقيق، فإن هذه الوظيفة لا تؤدي المهام المنوطة بها بفعالية كأداة للرقابة والتوجيه، وذلك بسبب نقص عدد المهام المنفذة ببعض مؤسسات القطب التي لا تتواجد بها مديريات مستقلة للتدقيق؛
- بالنسبة لآلية التدقيق الخارجي، إن هذه الوظيفة تؤدي مهامها الرقابية وذلك من خلال مرافقتها للمؤسسة والتنسيق الدائم مع وظيفة التدقيق الداخلي في حالة وجودها على غرار المؤسسة الوطنية للصيانة Somik، حيث يقدم المدققين الخارجيين تقريرين في السنة يتضمن الملاحظات والتوصيات، ويختلف ذلك من مؤسسة إلى أخرى وفقا لطبيعة المدقق الخارجي ومدى التزامه بالموضوعية والاستقلالية والعناية المهنية.
- بالنسبة لمبدأي الافصاح والشافية ودور أصحاب المصالح، فإن هذين المبدأين غير مطبقين بالشكل اللازم، حيث تلتزم مؤسسات القطب بالإفصاح الإجباري لمصلحة الضرائب دون باقي أصحاب المصالح، فهي لا تفصح عن القوائم المالية بشكل مستمر، أو الأهداف المالية، أو عدد أعضاء مجلس الإدارة أو المدراء المركزيين، أو هيكل وسياسات الحوكمة المطبقة في المؤسسة. أما بالنسبة لأصحاب المصالح فهناك التزام للمؤسسات اتجاه أطراف معينة التي لها وزن مهمة في صنع القرار داخل المؤسسة مثل (الوزارة؛ النقابة؛ البنوك...) مقارنة بباقي الأطراف أصحاب المصالح، ويكون ذلك في إطار محدود دون تمكينهم من الاطلاع على كل المعلومات المطلوبة أو إشراكهم في آليات تحسين الأداء.

المبحث الثاني: تقدير واختبار علاقة التطبيق الفعال لقواعد الحوكمة بأداء المؤسسات الاقتصادية لقطب المحروقات

بعد قياس مدى التطبيق الفعال لقواعد الحوكمة بمؤسسات قطب المحروقات وقياس مستوى أداء مؤسسات القطب بناءا على إجابات المستجوبين سنسعى إلى دراسة العلاقة بين المتغيرات، حيث نقوم باختبار Kolomogorov-Smirnov لمتغيرات قواعد الحوكمة والأداء للتأكد من اتباعها للتوزيع الطبيعي، وذلك وفق نتاج الجدول الموالي:

الجدول رقم4-22: اختبار Kolomogorov-Smirnov لمتغيرات قواعد الحوكمة والأداء

محاور الدراسة	اختبار Kolomogorov-Smirnov
مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة	0.53
الإفصاح والشفافية	0.50
دور أصحاب المصالح	0.55
التدقيق الداخلي	0.98
التدقيق الخارجي	0.94
الأداء	0.55

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على الملحق الثاني(2) بناءا على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول 4-22 أن جميع قيم اختبار Kolomogorov-Smirnov لمحاور الدراسة أكبر من مستوى الثقة 0.05، مما يعني أن جميع هذه المتغيرات تتبع التوزيع الطبيعي.

المطلب الأول: نموذج مجلس الإدارة– أداء مؤسسات قطب المحروقات: يسمح هذا النموذج باختبار الفرضية الفرعية الثانية والمتضمنة "يساهم تطبيق وتفعيل مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة"، ولتحقيق ذلك سنقوم بقبول الفرضية الأساسية أو البديلة على النحو التالي:

– **الفرضية الأساسية (H_0):** لا يساهم التطبيق الفعال لمهام ومسؤوليات مجلس الإدارة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة؛

– **الفرضية البديلة (H_1):** يساهم التطبيق الفعال لمهام ومسؤوليات مجلس الإدارة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة.

أولا: التعريف بالنموذج: يفسر نموذج مجلس الإدارة– أداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة العلاقة بين مبدأ مسؤوليات ومهام مجلس الإدارة كمتغير مستقل، وأداء مؤسسات قطب المحروقات كمتغير تابع، حيث يمكننا تقدير هذا النموذج واختباره من اختبار الفرضية الفرعية الأولى.

وللتأكد من وجود علاقة خطية بين متغيرات النموذج نقوم بالتعرف على الشكل البياني الحقيقي للعلاقة ويتم ذلك بواسطة الرسم البياني للمعطيات المتعلقة بالمتغير التابع والمتغير المستقل، وذلك من خلال تحديد الاتجاه العام لشكل انتشار النقط الخاصة بهذين المؤشرين[1]. أو نقوم بحساب الخطأ المعياري للتقدير؛ الذي يقيس تشتت قيم متغيرات النموذج عن خط الانحدار فكما كانت القيم صغيرة لهذا المؤشر تعني الأخطاء العشوائية صغيرة، مما يفسر وجود علاقة خطية بين متغيرات الدراسة[2].

بما أن الخطأ المعياري للتقدير لقيم متغيرات النوذج بلغ 0.14، فإن النموذج المفسر للعلاقة بين المتغيرين هو النموذج الخطي البسيط وفق العلاقة التالية[3]: $Y=a + bx +E$

Y: هو المتغير التابع أو المفسر وهو يعبر عن القيم الفعلية أو الناتج؛

X: هو المتغير التابع أو المفسر وهو يعبر عن القيم المسببة؛

[1] مكيد علي، الاقتصاد القياسي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص12.

[2] حمادي نبيل، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية–دراسة حالة الجزائر، مرجع سابق، ص163.

[3] مكيد علي، مرجع سابق، ص18.

E: حد الخطأ المرتكب، يكون ناجما عن تأثير الأخطاء المرتكبة في إعداد نموذج الانحدار المقترح.

إن النموذج المفسر للعلاقة بين مسؤوليات ومهام مجلس الإدارة كمتغير مستقل وأداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة كمتغير تابع، يمكن تقديره بالعلاقة التالية:

$$\widehat{\mathbf{P}} = f(\widehat{CA}) = p_0 CA + b_1 \widehat{CA}$$

بحيث:

$\widehat{\mathbf{P}}$: هي القيمة التقديرية أداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة؛

CA: مسؤوليات ومهام مجلس الإدارة؛

p_0: مستوى أداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة في حالة عدم قيام مجلس الإدارة بمهام ومسؤولياته عند الحد الأدنى ؛

b_1: الميل الحدي لمبدأ وآلية مسؤوليات ومهام مجلس الإدارة، والذي يعني كل ما كان تشكيل مجلس الإدارة وقيامه بمهامه ومسؤولياته بفعالية في إطار حوكمة المؤسسات تحسن أداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة.

ثانيا: تقدير واختبار النموذج

1- تقدير واختبار معالم النموذج: الجدول التالي يلخص نتائج تقدير واختبار معالم النموذج:

$$\widehat{\mathbf{P}} = f(\widehat{CA}) = p_0 CA + b_1 \widehat{CA}$$

الجدول رقم4-23: تقدير واختبار معالم نموذج مجلس الإدارة- أداء مؤسسات قطب المحروقات

النموذج	المعلمات غير المعيارية		المعلمات المعيارية	اختبار T المحسوبة	مستوى المعنوية Sig
	المعلمةA	Erreur Standard	Beta		
الثابت(p_0CA)	0.678	0.50		1.349	0.187
CA	0.802	0.14	0.706	5.724	0.00

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على الملحق الرابع04 بناءا على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم 4-23 فإن النموذج المقدر للعلاقة بين مسؤوليات ومهام مجلس الإدارة وأداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة يأخذ الصيغة التالية:

$$\widehat{P}= 0.678 + 0.802\widehat{CA}$$

حيث أن:

- القيمة الابتدائية لأداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة في حالة عدم قيام مجلس الإدارة بمهام ومسؤولياته عند الحد الأدنى تقدر ب0.678؛
- b_1= 0.802، بمعنى كل زيادة في درجة اتساق مسؤوليات ومهام مجلس الإدارة بوحدة واحدة، مع افتراض ثبات المبادئ والآليات الأخرى للحوكمة(المتغيرات المستقلة الأخرى)، يؤدي إلى زيادة أداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة ب80.2%، كما أن المعلمة b_1 ذات دلالة إحصائية لأن مستوى المعنوية يقدر ب0.00، كما كان الاختبار الجزئي للمعلمة مقبول لأن اختبار (T test) المحسوبة بلغت 5.724 وهي أكبر من T الجدولية التي تقدر في الحد الأقصى ب1.96.

2- اختبار النموذج: الجدول التالي يلخص نتائج اختبار النموذج:

$$\widehat{P}= f(\widehat{CA}) = p_0CA + b_1\widehat{CA}$$

الجدول رقم4-24: اختبار نموذج مجلس الإدارة- أداء مؤسسات قطب المحروقات

معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	اختبار F-Test
0.706	0.498	32.765

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على الملحق الرابع04 بناءا على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم 4-24 نلاحظ أن:

- **R** = 0.706، بمعنى وجود علاقة ارتباط قوية طردية ما بين مسؤوليات ومهام مجلس الإدارة وأداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة؛
- R^2 = 0.498، بمعنى 49.8% من التغيرات الحاصلة في أداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة مفسرة عن طريق مسؤوليات ومهام مجلس الإدارة، والباقي يفسر عن طريق العوامل الأخرى الثابتة لقواعد الحوكمة مع عامل الخطأ العشوائي؛

- اختبار المعنوية الاجمالية للنموذج (F-Test): بلغت قيمة (F-Test) المحسوبة 32.765 وهي أكبر من قيمة F الجدولية 4.13، كما أن مستوى المعنوية بلغ0.00، وهذا ما يفسر بأن للنموذج دلالة إحصائية للتعبير عن العلاقة بين المتغيرين.

➢ بناءا على النتائج السابقة نرفض الفرضية الأساسية ونقبل الفرضية البديلة التي تقول بأنه يساهم التطبيق الفعال لمهام ومسؤوليات مجلس الإدارة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة.

المطلب الثاني: نموذج الافصاح والشفافية- أداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة

يسمح هذا النموذج باختبار الفرضية الفرعية الثالثة والمتضمنة " يساهم الافصاح والشفافية عن المعلومات المالية وغير المالية في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة"، ولتحقيق ذلك سنقوم بقبول الفرضية الأساسية أو البديلة على النحو التالي:

- **الفرضية الأساسية(H_0):** لا يساهم الافصاح والشفافية عن المعلومات المالية وغير المالية في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة؛

- **الفرضية البديلة (H_1):** يساهم الافصاح والشفافية عن المعلومات المالية وغير المالية في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة.

أولا: التعريف بالنموذج: يفسر نموذج الافصاح والشفافية -أداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة العلاقة بين مبدأ الافصاح والشفافية عن المعلومات المالية وغير المالية كمتغير مستقل، وأداء مؤسسات قطب المحروقات كمتغير تابع، حيث يمكننا تقدير هذا النموذج واختباره من اختبار الفرضية الفرعية الثالثة.

بما أن الخطأ المعياري للتقدير لقيم متغيرات النوذج بلغ 0.99، فإن النموذج المفسر للعلاقة بين المتغيرين هو النموذج الخطي البسيط وفق العلاقة التالية: $Y=a+bx+e$

Y: هو المتغير التابع أو المفسر وهو يعبر عن القيم الفعلية أو الناتج؛

X: هو المتغير التابع أو المفسر وهو يعبر عن القيم المسببة؛

e: حد الخطأ المرتكب تكون ناجمة عن تأثير الأخطاء المرتكبة في إعداد نموذج الانحدار المقترح.

وبالتالي فإن النموذج المفسر للعلاقة بين الافصاح والشفافية كمتغير مستقل وأداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة كمتغير تابع، يمكن تقديره بالعلاقة التالية:

$$\widehat{P} = f(\widehat{DISC}) = p_0\, DISC + b_2\widehat{DISC}$$

بحيث:

$\widehat{P}$: هي القيمة التقديرية لأداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة؛

DISC: الافصاح والشفافية؛

p_0: مستوى أداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة عند انعدام الإفصاح والشفافية ؛

b_2: الميل الحدي لمبدأ الافصاح والشفافية، والذي يعني كل ما كان هناك إفصاح وشفافية في المعلومات المالية وغير المالية بفعالية في إطار حوكمة المؤسسات تحسن أداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة.

ثانيا: تقدير واختبار النموذج

1- تقدير واختبار معالم النموذج: الجدول التالي يلخص نتائج تقدير واختبار معالم النموذج:

$$\widehat{P} = f(\widehat{DISC}) = p_0\, DISC + b_2\widehat{DISC}$$

الجدول رقم4-25: تقدير واختبار معالم نموذج الافصاح والشفافية- أداء مؤسسات قطب المحروقات

النموذج	المعلمات غير المعيارية		المعلمات المعيارية	اختبار T المحسوبة	مستوى المعنويةSig
	المعلمةA	Erreur standard	Beta		
الثابتp_0 DISC	1.161	036		3.158	0.003
DISC	0.649	0.99	0.751	6.539	0.00

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على الملحق الرابع04 بناءا على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم 4-25 فإن النموذج المقدر للعلاقة بين الافصاح والشفافية وأداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة يأخذ الصيغة التالية:

$$\widehat{P} = 1.161 + 0.649\ \widehat{DISC}$$

حيث أن:

- القيمة الابتدائية لأداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة عند انعدام الإفصاح والشفافية تقدر ب1.161؛
- b_2 = 0.649، بمعنى كل زيادة في درجة اتساق الافصاح والشفافية بوحدة واحدة، مع افتراض ثبات المبادئ والآليات الأخرى للحوكمة(المتغيرات المستقلة الأخرى)، يؤدي إلى زيادة أداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة ب64.9%، كما أن المعلمة b_2 ذات دلالة إحصائية لأن مستوى المعنوية يقدر ب0.00، كما كان الاختبار الجزئي للمعلمة مقبول لأن اختبار (T test) المحسوبة بلغت 6.539 وهي أكبر من أقصى قيمة T الجدولية التي تقدر ب1.96.

2- اختبار النموذج: الجدول التالي يلخص نتائج اختبار النموذج:

$$\widehat{\mathbf{P}} = f(\widehat{DISC}) = p_0\, DISC + b_2\widehat{DISC}$$

الجدول رقم4-26: اختبار نموذج الافصاح والشفافية- أداء مؤسسات قطب المحروقات

معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	اختبار F-Test
0.751	0.564	42.75

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على الملحق الرابع04 بناءا على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم 4-26 نلاحظ أن:

- **R** =0.751، بمعنى وجود علاقة ارتباط قوية طردية ما بين الافصاح والشفافية وأداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة؛
- $\mathbf{R^2}$ = 0.564، بمعنى 56.4% من التغيرات الحاصلة في أداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة مفسرة عن طريق الافصاح والشفافية، والباقي يفسر عن طريق العوامل الأخرى الثابتة لقواعد الحوكمة مع عامل الخطأ العشوائي؛
- اختبار المعنوية الاجمالية للنموذج (F-Test): بلغت قيمة (F-Test) المحسوبة 42.753 وهي أكبر من قيمة F الجدولية 4.13، كما أن مستوى المعنوية بلغ0.00، وهذا ما يفسر بأن للنموذج دلالة إحصائية للتعبير عن العلاقة بين المتغيرين.

- بناءا على النتائج السابقة نرفض الفرضية الأساسية ونقبل الفرضية البديلة التي تقول بأنه يساهم الافصاح والشفافية عن المعلومات المالية وغير المالية في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة.

المطلب الثالث: نموذج أصحاب المصالح– أداء مؤسسات قطب المحروقات

يسمح هذا النموذج باختبار الفرضية الفرعية الرابعة والمتضمنة " يساهم تفعيل دور أصحاب المصالح في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة "، ولتحقيق ذلك سنقوم بقبول الفرضية الأساسية أو البديلة على النحو التالي:

– **الفرضية الأساسية (H_0):** لا يساهم تفعيل دور أصحاب المصالح في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة؛

–**الفرضية البديلة (H_1):** يساهم تفعيل دور أصحاب المصالح في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة.

أولا: التعريف بالنموذج: يفسر نموذج أصحاب المصالح – أداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة العلاقة بين مبدأ دور أصحاب المصالح كمتغير مستقل، وأداء مؤسسات قطب المحروقات كمتغير تابع، حيث يمكننا تقدير هذا النموذج واختباره من اختبار الفرضية الفرعية الثالثة.

بما أن الخطأ المعياري للتقدير لقيم متغيرات النوذج بلغ 0.13، فإن النموذج المفسر للعلاقة بين المتغيرين هو النموذج الخطي البسيط وفق العلاقة التالية: $Y=a + bx + e$

وبالتالي فإن النموذج المفسر للعلاقة بين دور أصحاب المصالح كمتغير مستقل وأداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة كمتغير تابع، يمكن تقديره بالعلاقة التالية:

$$\widehat{P} = f(\widehat{PPREN}) = p_0 PPREN + b_3 \widehat{PPREN}$$

بحيث:

$\widehat{P}$: هي القيمة التقديرية أداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة؛

PPREN: أصحاب المصالح؛

p_0: مستوى أداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة عند انعدام دور أصحاب المصالح.

b_3: الميل الحدي لمبدأ دور أصحاب المصالح، والذي يعني كل ما التزمت مؤسسات قطب المحروقات اتجاه أصحاب المصالح بفعالية في إطار حوكمة المؤسسات تحسن أداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة.

ثانيا: تقدير واختبار النموذج

1- تقدير واختبار معالم النموذج: الجدول التالي يلخص نتائج تقدير واختبار معالم النموذج:

$$\widehat{P} = f(\widehat{PPREN}) = p_0 PPREN + b_3 \widehat{PPREN}$$

الجدول رقم4-27: تقدير واختبار معالم نموذج أصحاب المصالح- أداء مؤسسات قطب المحروقات

النموذج	المعلمات غير المعيارية		المعلمات المعيارية	اختبار T المحسوبة	مستوى المعنويةSig
	المعلمةA	Erreur Standard	Beta		
الثابت p_0PPREN	1.438	0.53		2.667	0.12
PPREN	0.534	0.13	0.564	3.92	0.000

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على الملحق الرابع04 بناءا على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم 4-27 فإن النموذج المقدر للعلاقة بين دور أصحاب المصالح وأداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة يأخذ الصيغة التالية:

$$\widehat{P} = 1.438 + 0.534\ \widehat{PPREN}$$

حيث أن:

- القيمة الابتدائية لأداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة في حالة عدم التزام مؤسسات قطب المحروقات اتجاه أصحاب المصالح تقدر ب 1.438؛
- $b_3 = 0.534$، بمعنى كل زيادة في درجة اتساق دور أصحاب المصالح بوحدة واحدة، مع افتراض ثبات المبادئ والآليات الأخرى للحوكمة(المتغيرات المستقلة الأخرى)، يؤدي إلى زيادة أداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة ب53.4%، كما أن المعلمة b_3 ذات دلالة إحصائية لأن مستوى المعنوية يقدر ب0.00، كما كان الاختبار الجزئي للمعلمة مقبول لأن

اختبار (T test) المحسوبة بلغت 3.92 وهي أكبر من أقصى قيمة T الجدولية التي تقدر ب1.96.

2- اختبار النموذج: الجدول التالي يلخص نتائج اختبار النموذج:

$$\widehat{\mathbf{P}} = f(\widehat{PPREN}) = p_0 PPREN + b_3 \widehat{PPREN}$$

الجدول رقم4-28: اختبار نموذج أصحاب المصالح- أداء مؤسسات قطب المحروقات

معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	اختبار F-Test
0.564	0.318	15.36

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على الملحق الرابع04 بناءا على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم 4-28 نلاحظ أن:

- **R** = 0.564، بمعنى وجود علاقة ارتباط طردية ما بين دور أصحاب المصالح وأداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة؛
- $\mathbf{R^2}$ = 0.318، بمعنى 31.8% من التغيرات الحاصلة في أداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة مفسرة عن طريق دور أصحاب المصالح، والباقي يفسر عن طريق العوامل الأخرى الثابتة لقواعد الحوكمة مع عامل الخطأ العشوائي؛
- اختبار المعنوية الاجمالية للنموذج (F-Test): بلغت قيمة (F-Test) المحسوبة 15.366 وهي أكبر من قيمة F الجدولية 4.13، كما أن مستوى المعنوية بلغ0.00، وهذا ما يفسر بأن للنموذج دلالة إحصائية للتعبير عن العلاقة بين المتغيرين.

➢ بناءا على النتائج السابقة نرفض الفرضية الأساسية ونقبل الفرضية البديلة التي تقول بأنه يساهم تفعيل دور أصحاب المصالح في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة.

المطلب الرابع: نموذج التدقيق الداخلي– أداء مؤسسات قطب المحروقات

يسمح هذا النموذج باختبار الفرضية الفرعية الخامسة والمتضمنة " يساهم التطبيق الفعال لمهام التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة"، ولتحقيق ذلك سنقوم بقبول الفرضية الأساسية أو البديلة على النحو التالي:

–**الفرضية الأساسية(H_0):** لا يساهم التطبيق الفعال لمهام التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة.؛

–**الفرضية البديلة (H_1):** يساهم التطبيق الفعال لمهام التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة

أولا: التعريف بالنموذج: يفسر نموذج التدقيق الداخلي– أداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة العلاقة بين آلية التدقيق الداخلي كمتغير مستقل، وأداء مؤسسات قطب المحروقات كمتغير تابع، حيث يمكننا تقدير هذا النموذج واختباره من اختبار الفرضية الفرعية الرابعة.

إن النموذج المفسر للعلاقة بين المتغيرين هو النموذج الخطي البسيط وفق العلاقة التالية:

$$Y=a + bx +e$$

بما أن الخطأ المعياري للتقدير لقيم متغيرات النوذج بلغ 0.12، فإن النموذج المفسر للعلاقة بين مسؤوليات ومهام مجلس الإدارة كمتغير مستقل وأداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة كمتغير تابع، يمكن تقديره بالعلاقة التالية:

$$\widehat{\mathbf{P}}= f(\widehat{AIN}) = p_0\ AIN + b_4\widehat{AIN}$$

بحيث:

$\widehat{\mathbf{P}}$: هي القيمة التقديرية لأداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة؛

AIN: التدقيق الداخلي؛

p_0: مستوى أداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة عند انعدام مهام التدقيق الداخلي، بمعنى عدم وجود مديرية أو مصلحة للتدقيق الداخلي أو عدم قيام المدققين بمهامه ومسؤولياته عند الحد الأدنى؛

b_4: الميل الحدي لآلية التدقيق الداخلي، والذي يعني كل ما كان هناك تفعيل لوظيفة التدقيق الداخلي في إطار حوكمة المؤسسات تحسن أداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة.

ثانيا: تقدير واختبار النموذج

1- تقدير واختبار معالم النموذج: الجدول التالي يلخص نتائج تقدير واختبار معالم النموذج:

$$\widehat{\mathbf{P}} = f(\widehat{AIN}) = p_0\, AIN + b_4 \widehat{AIN}$$

الجدول رقم4-29: تقدير واختبار معالم نموذج التدقيق الداخلي- أداء مؤسسات قطب المحروقات

النموذج	المعلمات غير المعيارية		المعلمات المعيارية	اختبار T المحسوبة	مستوى المعنويةSig
	المعلمةA	Erreur Standard	Beta		
الثابتp_0AIN	0.19	0.49		0.382	0.705
AIN	0.847	0.12	0.763	6.779	0.00

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على الملحق الرابع04 بناءا على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم 4-29 فإن النموذج المقدر للعلاقة بين التدقيق الداخلي وأداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة يأخذ الصيغة التالية:

$$\widehat{\mathbf{P}} = 0.19 + 0.847\, \widehat{AIN}$$

حيث أن:

- القيمة الابتدائية لأداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة عند انعدام مهام التدقيق الداخلي، بمعنى عدم وجود مديرية أو مصلحة للتدقيق الداخلي أو عدم قيام المدققين بمهامه ومسؤولياته عند الحد الأدنى تقدر ب 0.19؛
- $b_4 = 0.847$، بمعنى كل زيادة في درجة اتساق التدقيق الداخلي بوحدة واحدة، مع افتراض ثبات المبادئ والآليات الأخرى للحوكمة(المتغيرات المستقلة الأخرى)، يؤدي إلى زيادة أداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة ب84.7%، كما أن المعلمة b_4 ذات دلالة إحصائية لأن مستوى المعنوية يقدر ب0.00، كما كان الاختبار الجزئي للمعلمة مقبول لأن اختبار (T test) المحسوبة بلغت 6.779 وهي أكبر من أقصى قيمة T الجدولية التي تقدر ب1.96.

2- اختبار النموذج: الجدول التالي يلخص نتائج اختبار النموذج:

$$\widehat{\mathbf{P}} = f(\widehat{AIN}) = p_0\, AIN + b_4\widehat{AIN}$$

الجدول رقم4-30: اختبار نموذج التدقيق الداخلي- أداء مؤسسات قطب المحروقات

معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	اختبار F-Test
0.763	0.582	45.957

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على الملحق الرابع04 بناءا على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم 4-30 نلاحظ أن:

- R = 0.763، بمعنى وجود علاقة ارتباط قوية طردية ما بين التدقيق الداخلي وأداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة؛
- R^2 = 0.582، بمعنى 58.2% من التغيرات الحاصلة في أداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة مفسرة عن طريق التدقيق الداخلي، والباقي يفسر عن طريق العوامل الأخرى الثابتة لقواعد الحوكمة مع عامل الخطأ العشوائي؛
- اختبار المعنوية الاجمالية للنموذج (F-Test): بلغت قيمة (F-Test) المحسوبة 45.957 وهي أكبر من قيمة F الجدولية 4.13، كما أن مستوى المعنوية بلغ0.00، وهذا ما يفسر بأن للنموذج دلالة إحصائية للتعبير عن العلاقة بين المتغيرين.

➢ بناءا على النتائج السابقة نرفض الفرضية الأساسية ونقبل الفرضية البديلة التي تقول بأنه يساهم التطبيق الفعال لمهام التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة.

المطلب الخامس: نموذج التدقيق الخارجي– أداء مؤسسات قطب المحروقات

يسمح هذا النموذج باختبار الفرضية الفرعية السادسة والمتضمنة " يساهم التطبيق الفعال لمهام التدقيق الخارجي في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة"، ولتحقيق ذلك سنقوم بقبول الفرضية الأساسية أو البديلة على النحو التالي:

–**الفرضية العدمية(H_0):** لا يساهم التطبيق الفعال لمهام التدقيق الخارجي في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة؛

– **الفرضية البديلة (H_1):** يساهم التطبيق الفعال لمهام التدقيق الخارجي في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة.

أولا: التعريف بالنموذج: يفسر نموذج التدقيق الخارجي– أداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة العلاقة بين آلية التدقيق الخارجي كمتغير مستقل، وأداء مؤسسات قطب المحروقات كمتغير تابع، حيث يمكننا تقدير هذا النموذج واختباره من اختبار الفرضية الفرعية السادسة.

بما أن الخطأ المعياري للتقدير لقيم متغيرات النوذج بلغ 0.14، فإن النموذج المفسر للعلاقة بين المتغيرين هو النموذج الخطي البسيط وفق العلاقة التالية: $Y=a + bx + e$

وبالتالي فإن النموذج المفسر للعلاقة بين التدقيق الخارجي كمتغير مستقل وأداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة كمتغير تابع، يمكن تقديره بالعلاقة التالية:

$$\widehat{P}= f(\widehat{AEX}) = p_0\, AEX + b_5\widehat{AEX}$$

بحيث:

$\widehat{P}$: هي القيمة التقديرية لأداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة؛

AIN: التدقيق الخارجي؛

p_0: مستوى أداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة عند انعدام التدقيق الخارجي، بمعنى عدم تعاقد مؤسسات قطب المحروقات مع مدقق خارجي أو عدم قيامه بمهامه ومسؤولياته عند الحد الأدنى؛

b_5: الميل الحدي لآلية التدقيق الداخلي، والذي يعني كل ما كان هناك تفعيل لوظيفة التدقيق الخارجي في إطار حوكمة المؤسسات تحسن أداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة.

ثانيا: تقدير واختبار النموذج

1- تقدير واختبار معالم النموذج: الجدول التالي يلخص نتائج تقدير واختبار معالم النموذج:

$$\widehat{\mathbf{P}} = f(\widehat{AEX}) = p_0\, AEX + b_5 \widehat{AEX}$$

الجدول رقم4-31: تقدير واختبار معالم نموذج التدقيق الخارجي- أداء مؤسسات قطب المحروقات

النموذج	المعلمات غير المعيارية		المعلمات المعيارية	اختبار T المحسوبة	مستوى المعنوية Sig
	المعلمةA	Erreur Standard	Beta		
الثابت p_0	0.802	0.56		1.426	0.163
AEX	0.687	0.14	0.648	4.892	0.000
$\widehat{AEX}$					

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على الملحق الرابع04 بناءا على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم 4-31 فإن النموذج المقدر للعلاقة بين التدقيق الخارجي وأداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة يأخذ الصيغة التالية:

$$\widehat{\mathbf{P}} = 0.802 + 0.687\, \widehat{AEX}$$

حيث أن:

- القيمة الابتدائية لأداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة عند انعدام التدقيق الخارجي، بمعنى عدم تعاقد مؤسسات قطب المحروقات مع مدقق خارجي أو عدم قيامه بمهامه ومسؤولياته عند الحد الأدنى تقدر ب 0.802؛
- b_5 = 0.687، بمعنى كل زيادة في درجة اتساق التدقيق الخارجي بوحدة واحدة، مع افتراض ثبات المبادئ والآليات الأخرى للحوكمة(المتغيرات المستقلة الأخرى)، يؤدي إلى زيادة أداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة ب68.7%، كما أن المعلمة b_5 ذات دلالة إحصائية لأن مستوى المعنوية يقدر ب0.00، كما كان الاختبار الجزئي للمعلمة مقبول لأن اختبار (T test) المحسوبة بلغت 4.892 وهي أكبر من أقصى قيمة T الجدولية التي تقدر ب1.96.

2- اختبار النموذج: الجدول التالي يلخص نتائج اختبار النموذج:

$$\widehat{P} = f(\widehat{AEX}) = p_0\, AEX + b_5\widehat{AEX}$$

الجدول رقم4-32: اختبار نموذج التدقيق الخارجي- أداء مؤسسات قطب المحروقات

معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	اختبار F-Test
0.648	0.420	23.929

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على الملحق الرابع04 بناءا على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم 4-32 نلاحظ أن:

- **R** = 0.648، بمعنى وجود علاقة ارتباط قوية طردية ما بين التدقيق الخارجي وأداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة؛
- $\mathbf{R^2}$ = 0.420، بمعنى 42% من التغيرات الحاصلة في أداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة مفسرة عن طريق التدقيق الخارجي، والباقي يفسر عن طريق العوامل الأخرى الثابتة لقواعد الحوكمة مع عامل الخطأ العشوائي؛
- اختبار المعنوية الاجمالية للنموذج (F-Test): بلغت قيمة (F-Test) المحسوبة 23.92 وهي أكبر من قيمة F الجدولية 4.13، كما أن مستوى المعنوية بلغ0.00، وهذا ما يفسر بأن للنموذج دلالة إحصائية للتعبير عن العلاقة بين المتغيرين.

➢ بناءا على النتائج السابقة نرفض الفرضية الأساسية ونقبل الفرضية البديلة التي تقول بأنه يساهم التطبيق الفعال لمهام التدقيق الخارجي في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة.

المطلب السادس: نموذج قواعد الحوكمة– أداء مؤسسات قطب المحروقات

يسمح هذا النموذج باختبار الفرضية الرئيسية والمتضمنة " يساهم التطبيق الفعال لمبادئ وآليات الحوكمة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة."، ولتحقيق ذلك سنقوم بقبول الفرضية الأساسية أو البديلة على النحو التالي:

– **الفرضية الأساسية (H_0):** لا يساهم التطبيق الفعال لمبادئ وآليات الحوكمة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة ؛

–**الفرضية البديلة (H_1):** يساهم التطبيق الفعال لمبادئ وآليات الحوكمة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة.

أولا: التعريف بالنموذج: يفسر نموذج قواعد الحوكمة– أداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة العلاقة بين مبادئ وآليات الحوكمة المتمثلة في (مجلس الإدارة، التدقيق الداخلي؛ الإفصاح والشفافية، دور أصحاب المصالح، والتدقيق الخارجي) كمتغيرات مستقلة، وأداء مؤسسات قطب المحروقات كمتغير تابع، حيث يمكننا تقدير هذا النموذج واختباره من اختبار الفرضية الرئيسية.

بما أن الخطأ المعياري للتقدير لقيم متغيرات النوذج تراوح ما بين 0.15 و0.27، فإن إن النموذج المفسر للعلاقة بين المتغيرين هو النموذج الخطي المتعدد وفق العلاقة التالية[1]:

$$Y=a + b_1x_1 + + b_1x_1 \ldots\ldots\ldots + b_nx_n + e$$

إن النموذج المقدر المفسر للعلاقة بين قواعد الحوكمة كمتغير مستقل وأداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة كمتغير تابع، يمكن تقديره بالعلاقة التالية:

$$\widehat{P} = f(\widehat{CA}, \widehat{DISC}, \widehat{PPREN}, \widehat{AIN}, \widehat{AEX})$$

$$\widehat{P} = p_0 + b_1\widehat{CA} + b_2\widehat{DISC} + b_3\widehat{PPREN} + b_4\widehat{AIN} + b_5\widehat{AEX}$$

بحيث:

$\widehat{P}$: هي القيمة التقديرية لأداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة؛

CA: مسؤوليات ومهام مجلس الإدارة؛

[1] مكيد علي، مرجع سابق، ص145.

DISC: الافصاح والشفافية؛

PPREN: أصحاب المصالح؛

AIN: التدقيق الداخلي؛

AEX: التدقيق الخارجي؛

p_0: مستوى أداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة عند انعدام قواعد الحوكمة، بمعنى عدم وجود قواعد الحوكمة أو عدم قيامها بمهامها ومسؤولياتها عند الحد الأدنى؛

b_1: الميل الحدي لمبدأ وآلية مسؤوليات ومهام مجلس الإدارة، والذي يعني كل ما كان تشكيل مجلس الإدارة وقيامه بمهامه ومسؤولياته بفعالية في إطار حوكمة المؤسسات تحسن أداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة.

b_2: الميل الحدي لمبدأ الافصاح والشفافية، والذي يعني كل ما كان هناك إفصاح وشفافية في المعلومات المالية وغير المالية بفعالية في إطار حوكمة المؤسسات تحسن أداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة.

b_3: الميل الحدي لمبدأ دور أصحاب المصالح، والذي يعني كل ما التزمت مؤسسات قطب المحروقات اتجاه أصحاب المصالح بفعالية في إطار حوكمة المؤسسات تحسن أداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة.

b_4: الميل الحدي لآلية التدقيق الداخلي، والذي يعني كل ما كان هناك تفعيل لوظيفة التدقيق الداخلي في إطار حوكمة المؤسسات تحسن أداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة.

b_5: الميل الحدي لآلية التدقيق الخارجي، والذي يعني كل ما كان هناك تفعيل لوظيفة التدقيق الخارجي في إطار حوكمة المؤسسات تحسن أداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة.

ثانيا: تقدير واختبار النموذج

1- تقدير واختبار معالم النموذج: الجدول التالي يلخص نتائج تقدير واختبار معالم النموذج:

$$\widehat{\mathbf{P}} = p_0 + b_1\widehat{CA} + b_2\widehat{DISC} + b_3\widehat{PPREN} + b_4\widehat{AIN} + b_5\widehat{AEX}$$

الجدول رقم4-33: تقدير واختبار معالم نموذج قواعد الحوكمة- أداء مؤسسات قطب المحروقات

النموذج	المعلمات غير المعيارية		المعلمات المعيارية	اختبار T المحسوبة
	المعلمةA	Erreur Standard	Beta	
الثابتp0AIN	0.238	0.49		0.477
CA	0.32	0.23	0.28	0.138
DISC	0.374	0.16	0.433	2.27
PPREN	0.097	0.15	0.102	0.64
AIN	0.646	0.27	0.582	2.35
AEX	-0.280	0.25	-0.264	-1.107

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على الملحق الرابع04 بناءا على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم 4-33 فإن النموذج المقدر للعلاقة بين قواعد الحوكمة وأداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة يأخذ الصيغة التالية:

$$\widehat{\mathbf{P}} = 0.238 + 0.032\widehat{CA} + 0.374\widehat{DISC} + 0.97\widehat{PPREN} + 0.0646\widehat{AIN} - 0.28\widehat{AEX}$$

حيث أن:

- القيمة الابتدائية لأداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة عند انعدام قواعد الحوكمة، بمعنى عدم وجود قواعد الحوكمة أو عدم قيامها بمهامها ومسؤولياتها عند الحد الأدنى تقدر ب 0.238؛
- نلاحظ أن الميل الحدي لآلية التدقيق الخارجي في النموذج الكلي(النموذج الخطي المتعدد) سالبا(0.280-)، وهو ما يفسر وجود ارتباط خطي ازدواجي بين المتغيرات المستقلة التي تساهم في تحسين الأداء، هذا من الناحية الإحصائية، أما من الناحية الاقتصادية، فيمكن تفسير ذلك

بأن ممارسة مهنة التدقيق الخارجي دون الالتزام بمعايير التدقيق الدولية والجزائرية؛ وعدم الالتزام بالحيادية والموضوعية في ممارسة المهنة؛ وعدم قيام المدققين الخارجيين بمهامهم وفقا لتطور مهام المدقق الخارجي من منظور حوكمة المؤسسات، سيؤدي ذلك إلى انخفاض أداء مؤسسات قطب المحروقات. لكن من الرغم أن الميل الحدي لآلية التدقيق الخارجي في النموذج الكلي كان سالبا إلا أن ذلك لا يؤثر على الاتجاه العام للنموذج الكلي الذي له معنوية إحصائية للتعبير عن العلاقة بين المتغيرات- حسب نتائج الجدول رقم 4-34-.

2- اختبار النموذج: الجدول التالي يلخص نتائج اختبار النموذج:

$$\widehat{\mathbf{P}} = p_0 + b_1\widehat{CA} + b_2\widehat{DISC} + b_3\widehat{PPREN} + b_4\widehat{AIN} + b_5\widehat{AEX}$$

الجدول رقم4-34: اختبار نموذج قواعد الحوكمة- أداء مؤسسات قطب المحروقات

معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	اختبار F-Test
0.822	0.675	12.05

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على الملحق الرابع04 بناءا على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم 4-34 نلاحظ أن:

- **R** =0.82، بمعنى وجود علاقة ارتباط قوية طردية ما بين قواعد الحوكمة وأداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة؛
- $\mathbf{R^2}$ = 0.675، بمعنى 67.5% من التغيرات الحاصلة في أداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة مفسرة عن طريق قواعد الحوكمة، والباقي يفسر عن طريق عوامل عشوائية أخرى؛
- اختبار المعنوية الاجمالية للنموذج (F-Test): بلغت قيمة (F-Test) المحسوبة 12.05 وهي أكبر من قيمة F الجدولية 2.55، كما أن مستوى المعنوية بلغ0.00، وهذا ما يفسر بأن للنموذج دلالة إحصائية للتعبير عن العلاقة بين المتغيرات.

ثالثا: اختبار الفرضية الرئيسية:

- بناءا على النتائج السابقة نرفض الفرضية الأساسية ونقبل الفرضية البديلة التي تقول بأنه يساهم التطبيق الفعال لمبادئ وآليات الحوكمة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة.

خاتمة الفصل

بعد القيام بقياس واقع التطبيق الفعال لقواعد الحوكمة المتمثلة في مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة؛ والتدقيق الداخلي؛ والإفصاح والشفافية؛ ودور أصحاب المصالح؛ والتدقيق الخارجي، اتضح أن هذه القواعد مطبقة بمؤسسات القطب لكنها غير مفعلة بالشكل الذي يمكنها من إرساء مفهوم الحوكمة السليمة بالمؤسسات، وهي في تحسن نتيجة الاهتمام المتزايد من قبل الإدارة العليا لمؤسسة سوناطراك، كما توصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة ارتباط قوية ما بين تطبيق كل مبدأ أو آلية من آليات الحوكمة، أو تطبيق المبادئ والآليات مجتمعتا وأداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة.

الخاتمة العامة

تعتبر حوكمة المؤسسات النظام الذي بموجبه يتم تنظيم العلاقة بين المؤسسة والأطراف ذات العلاقة؛ لضمان إدارة المؤسسات ومراقبتها في إطار القيم الأخلاقية وفي ظل المعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية، وذلك من أجل حماية حقوق أصحاب المصالح وتحسين أداء المؤسسات وزيادة قدراتها التنافسية، وفي هذا الإطار فقد تمحورت دراستنا حول العلاقة بين التطبيق الفعال لقواعد الحوكمة وأداء المؤسسات الاقتصادية من خلال دراسة حالة قطب المحروقات لولاية سكيكدة، حيث تضمنت **إشكالية الدراسة "مدى مساهمة التطبيق الفعال لمبادئ وآليات الحوكمة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة"**، وعلى هذا الأساس حاولنا من خلال هذه الدراسة قياس مدى تطبيق وتفعيل مبادئ وآليات الحوكمة بمؤسسات قطب المحروقات من خلال التركيز على المبادئ والآليات التالية(مسؤوليات ومهام مجلس الإدارة؛ الإفصاح والشفافية؛ دور أصحاب المصالح؛ التدقيق الداخلي؛ والتدقيق الخارجي)، وقياس مستوى الأداء بمؤسسات القطب من خلال قياس الأداء المالي؛ الأداء الاجتماعي والأداء البيئي، باستخدام أدوات المقابلة؛ وتحليل القوائم المالية والاستبيان، ولتحليل طبيعة العلاقة ومستوى دلالتها، قمنا باختبار جملة من الفرضيات التي تعبر عن العلاقة بين قواعد الحوكمة وأداء مؤسسات قطب المحروقات، وكذلك العلاقة بين كل مبدأ أو آلية وأداء مؤسسات قطب المحروقات، وذلك باستخدام نتائج الاستبيان، حيث كانت نتائج اختبار الفرضيات على النحو التالي:

- **نتائج اختبار الفرضيات:**

أ- **الفرضية الفرعية الأولى:** " تلتزم مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة بقواعد الحوكمة"

- تم قبول هذه الفرضية بعد استخدام اختبار One Sample T-test عند مستوى دلالة 0.05، حيث يقدر متوسط درجة التزام مؤسسات قطب المحروقات بقواعد الحوكمة ب"3.74" وهو أكبر من المتوسط المقدر ب"3"، وبلغ الانحراف المعياري 0.59 وهو يعبر على أن هناك انسجام إجابات المستجوبين حول قواعد الحوكمة، كما أن كل المتوسطات الحسابية للمحاور الخمسة لمتغيرات قواعد الحوكمة تفوق المتوسط المقدر ب"3"، ومن جهة أخرى فإن اختبار T-test بلغ 43.15، وقدر مستوى المعنوية ب"0.00"، بالنسبة مما يفسر الدلالة الاحصائية لإجمالي متوسط درجة التزام مؤسسات قطب المحروقات بقواعد الحوكمة، وباقي متوسطات المتغيرات الخمسة لقواعد الحوكمة.

- وبناءا على النتائج السابق فإن هناك التزام لمؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة بقواعد الحوكمة (عند مستوى معنوية أقل أو يساوي0.05).

ب- **الفرضية الفرعية الثانية:** " يساهم التطبيق الفعال لمهام ومسؤوليات مجلس الإدارة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة"

1. تم قبول هذه الفرضية بعد تقدير نموذج مجلس الإدارة– أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات $\widehat{P}= f(\widehat{CA})$ حيث تبين من خلاله أن الميل الحدي لمجلس الإدارة كان موجبا فقد بلغت قيمته 0.802، كما كان الاختبار الجزئي للمعلمة مقبول لأن اختبار (T test) المحسوبة بلغت 5.72 وهي أكبر من T الجدولية التي تقدر ب1.96، وكذلك بالنسبة للاختبار المعنوية الاجمالية للنموذج (F–Test): بلغت قيمة (F–Test) المحسوبة 32.76 وهي أكبر من قيمة F الجدولية 4.13، وهذا ما يفسر بأن للنموذج دلالة إحصائية للتعبير عن العلاقة بين المتغيرين. ومن جهة أخرى فإن 42.4% من التغيرات الحاصلة في أداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة مفسرة عن طريق مسؤوليات ومهام مجلس الإدارة، والباقي يفسر عن طريق العوامل الأخرى الثابتة لقواعد الحوكمة مع عامل الخطأ العشوائي.
2. وبناءا على النتائج السابق فإن هناك تأثير معنوي(عند مستوى معنوية أقل أو يساوي0.05) للتطبيق الفعال لمهام ومسؤوليات مجلس الإدارة على تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة؛

ت- **الفرضية الفرعية الثالثة:** " يساهم الافصاح والشفافية عن المعلومات المالية وغير المالية في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة"

3. تم قبول هذه الفرضية بعد تقدير نموذج الافصاح والشفافية– أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات $\widehat{P}= f(\widehat{DISC})$، حيث تبين من خلاله أن الميل الحدي للإفصاح والشفافية كان موجبا فقد بلغت قيمته 0.649، كما كان الاختبار الجزئي للمعلمة مقبول لأن اختبار (T test) المحسوبة بلغت 6.539 وهي أكبر من T الجدولية التي تقدر ب1.96، وكذلك بالنسبة للاختبار المعنوية الاجمالية للنموذج (F–Test): بلغت قيمة (F–Test) المحسوبة 42.753 وهي أكبر من قيمة F الجدولية 4.13، وهذا ما يفسر بأن للنموذج دلالة إحصائية للتعبير عن العلاقة بين المتغيرين. ومن جهة أخرى فإن 56.4% من التغيرات الحاصلة في أداء مؤسسات

قطب المحروقات بولاية سكيكدة مفسرة عن طريق الافصاح والشفافية، والباقي يفسر عن طريق العوامل الأخرى الثابتة لقواعد الحوكمة مع عامل الخطأ العشوائي.

4. وبناءا على النتاج السابقة فإن هناك تأثير معنوي(عند مستوى معنوية أقل أو يساوي0.05) للالتزام بالإفصاح والشفافية عن المعلومات المالية وغير المالية على تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة.

ث- **الفرضية الفرعية الرابعة:** " يساهم تفعيل دور أصحاب المصالح على تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة "

5. تم قبول هذه الفرضية بعد تقدير نموذج أصحاب المصالح- أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات $\widehat{P}= f(\widehat{PPREN})$، حيث تبين من خلاله أن الميل الحدي لدور أصحاب المصالح كان موجبا فقد بلغت قيمته 0.534، كما كان الاختبار الجزئي للمعلمة مقبول لأن اختبار (T test) المحسوبة بلغت 3.92 وهي أكبر من T الجدولية التي تقدر ب 1.96، وكذلك بالنسبة لاختبار المعنوية الاجمالية للنموذج (F-Test): بلغت قيمة (F-Test) المحسوبة 15.36 وهي أكبر من قيمة F الجدولية 4.13، وهذا ما يفسر بأن للنموذج دلالة إحصائية للتعبير عن العلاقة بين المتغيرين. ومن جهة أخرى فإن 31.8% من التغيرات الحاصلة في أداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة مفسرة عن طريق دور أصحاب المصالح، والباقي يفسر عن طريق العوامل الأخرى الثابتة لقواعد الحوكمة مع عامل الخطأ العشوائي.

6. وبناءا على النتاج السابقة فإن هناك تأثير معنوي(عند مستوى معنوية أقل أو يساوي0.05) لتفعيل دور أصحاب المصالح على تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة؛

ج- **الفرضية الفرعية الخامسة:** " يساهم التطبيق الفعال لمهام التدقيق الداخلي على تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة"

7. تم قبول هذه الفرضية بعد تقدير نموذج التدقيق الداخلي- أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات $\widehat{P}= f(\widehat{AIN})$، حيث تبين من خلاله أن الميل الحدي للتدقيق الداخلي كان موجبا فقد بلغت قيمته 0.847، كما كان الاختبار الجزئي للمعلمة مقبول لأن اختبار (T test) المحسوبة بلغت 6.779 وهي أكبر من T الجدولية التي تقدر ب 1.96، وكذلك بالنسبة لاختبار المعنوية الاجمالية للنموذج (F-Test): بلغت قيمة (F-Test) المحسوبة 45.95 وهي

أكبر من قيمة F الجدولية 4.13، وهذا ما يفسر بأن للنموذج دلالة إحصائية للتعبير عن العلاقة بين المتغيرين. ومن جهة أخرى فإن 58.2% من التغيرات الحاصلة في أداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة مفسرة عن طريق التدقيق الداخلي، والباقي يفسر عن طريق العوامل الأخرى الثابتة لقواعد الحوكمة مع عامل الخطأ العشوائي.

8. وبناءا على النتاج السابقة فإن هناك تأثير معنوي(عند مستوى معنوية أقل أو يساوي0.05) للتطبيق الفعال لمهام التدقيق الداخلي على تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة؛

ح- **الفرضية الفرعية السادسة:** " يساهم التطبيق الفعال لمهام التدقيق الخارجي على تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة"

9. تم قبول هذه الفرضية بعد تقدير نموذج التدقيق الخارجي– أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات $\widehat{P}= f(\widehat{AEX})$، حيث تبين من خلاله أن الميل الحدي للتدقيق الخارجي كان موجبا فقد بلغت قيمته 0.687، كما كان الاختبار الجزئي للمعلمة مقبول لأن اختبار (T test) المحسوبة بلغت 4.892 وهي أكبر من T الجدولية التي تقدر ب 1.96، وكذلك بالنسبة لاختبار المعنوية الاجمالية للنموذج (F–Test): بلغت قيمة (F–Test) المحسوبة 23.92 وهي أكبر من قيمة F الجدولية 4.13، وهذا ما يفسر بأن للنموذج دلالة إحصائية للتعبير عن العلاقة بين المتغيرين. ومن جهة أخرى فإن 42% من التغيرات الحاصلة في أداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة مفسرة عن طريق التدقيق الخارجي، والباقي يفسر عن طريق العوامل الأخرى الثابتة لقواعد الحوكمة مع عامل الخطأ العشوائي.

10. وبناءا على النتائج السابقة فإن هناك تأثير معنوي(عند مستوى معنوية أقل أو يساوي0.05) للتطبيق الفعال لمهام التدقيق الخارجي على تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة.

- **الفرضية الرئيسية:** " يساهم التطبيق الفعال لمبادئ وآليات الحوكمة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة؛"

11. تم قبول هذه الفرضية بعد تقدير نموذج قواعد الحوكمة– أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات $\widehat{\mathbf{P}}= f(\widehat{CA}, \widehat{DISC}, \widehat{PPREN}, \widehat{AIN}, \widehat{AEX})$، حيث تبين من خلاله وجود علاقة ارتباط قوية ما بين قواعد الحوكمة وأداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة تقدر ب

0.822، كما أن اختبار المعنوية الاجمالية للنموذج (F-Test) بلغت قيمته المحسوبة 12.05 وهي أكبر من قيمة F الجدولية 2.55، وهذا ما يفسر بأن للنموذج دلالة إحصائية للتعبير عن العلاقة بين قواعد الحوكمة وأداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات، ومن جهة أخرى فإن 67.5% من التغيرات الحاصلة في أداء مؤسسات قطب المحروقات بولاية سكيكدة مفسرة عن طريق قواعد الحوكمة، والباقي يفسر عن طريق عوامل عشوائية أخرى.

وبناءا على النتاج السابقة فإن هناك تأثير معنوي(عند مستوى معنوية أقل أو يساوي0.05) للتطبيق الفعال لمبادئ وآليات الحوكمة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة.

- **نتائج الدراسة:** إن التطبيق الفعال لأي مبدأ أو آلية من آليات الحوكمة يؤدي إلى تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية، وعلى هذا الأساس سنقوم بعرض نتائج الدراسة النظرية والتطبيقية من خلال إبراز واقع كل مبدأ أو آلية بمؤسسات قطب المحروقات لولاية سكيكدة على النحو التالي:

1- إن مجالس إدارة مؤسسات قطب المحروقات تتكون في غالبيتها من الأعضاء الداخليين، أما الأعضاء الخارجيين فهم مدراء تنفيذيين بمؤسسات أخرى من نفس القطب، كما أن عدد أعضائها لا يتعدى 10أعضاء، ولا يتم الفصل بين رئيس مجلس الإدارة والمدير العام، يجتمع مرة أو مرتين خلال السنة في الحالات العادية، كما أنه لا يوجد لجان منبثقة عن هذه المجالس؛

2- إن مبدأ أو آلية مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة مطبق بمؤسسات قطب المحروقات من خلال تركيبة المجلس التي تتكون من مدراء عامين بمؤسسات القطب لهم دراية بطبيعة النشاط ووضعية مؤسسات القطب كما أنهم ملزمون من قبل مؤسسة سوناطراك بتقديم تقارير حول التسيير للجمعية العامة للمصادقة، لكن هذا المبدأ غير مطبق بشكل فعال من خلال تفعيل مهامه وفق مفهوم الحوكمة والتي تستوجب العناية المهنية من طرف أعضاء المجلس، فمجالس الإدارة بمؤسسات القطب لا تقوم بمساءلة المدراء التنفيذيين عن أي تقصير في الوفاء بالتزاماتهم، ولا تقوم بمناقشة التزامات المؤسسات اتجاه الموظفين وتحسين ظروف عملهم؛ أو التزامات المؤسسات اتجاه البيئة والحث على تحسين الأداء البيئي رغم طبيعة النشاط إلا في الحالات النادرة، حيث تستوجب طبيعة النشاط لجنة منبثقة عن المجلس تدعى بلجنة البيئة، وبالتالي ضرورة توفر العناية المهنية اللازمة

من طرف أعضاء المجلس، كما أن المجالس لا تحرص على تفعيل نظام الرقابة الداخلية والتحكم الجيد في المخاطر؛ وضمان جودة المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية؛ وتحقيق الإفصاح والشفافية في المعلومات المالية وغير المالية، ويتجلى ذلك من خلال عدم متابعتها الدائمة والمستمرة لتقارير الإدارة والمدققين الداخليين والخارجيين، حيث يتضح أن مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة تمارسها الإدارة عن طريق المدراء العامين للمؤسسات؛

3- بعض مؤسسات قطب المحروقات لا توجد بها مديرية تدقيق تابعة للمدير العام ، وإنما تخضع هذه المؤسسات لمهمات تدقيق من قبل المديرية الجهوية للتدقيق بالشرق الجزائري– هذه المديرية تم تحويلها في بداية سنة2017 إلى المديرية العامة لمؤسسة سوناطراك بالجزائر العاصمة، حيث يتم تنفيذ مهامها وفق برنامج تدقيق يلتزم المدققين الداخليين للمديرية بتنفيذه وفق منهجية محددة حسب ميثاق التدقيق المطبق في شركة سوناطراك. كما أن وظيفة التدقيق الداخلي بمؤسسات قطب المحروقات بالمديرية الجهوية كانت تتمتع بالاستقلالية وتتم من طرف مؤهلين يخضعون لدورات تدريبية، ويعتمدون في تنفيذ مهامهم على ميثاق التدقيق المستمد من المعهد الفرنسي للمدققين الداخليين IFACI، ويلتزمون بالعناية المهنية كما يمارسون مهامهم وفقا للمفاهيم والمهام والمسؤوليات الحديثة التي تحددها الهيئات الدولية وخاصة المعهد الفرنسي IFACI نظرا لتعاقد مؤسسة سوناطراك مع المعهد الفرنسي IFACI؛

4- بما أن أغلب مؤسسات قطب المحروقات لا يوجد بها مديرية مستقلة للتدقيق الداخلي ومع غلق المديرية الجهوية وتحويل عملها إلى المركزية للتدقيق التابعة للمديرية العامة لمؤسسة سوناطراك بالجزائر العاصمة، فإن مركزية هذه الوظيفة لا يحقق مهامها بشكل أفضل نظرا لارتباطاتها وفقا لبرنامجها السنوي، مما ينتج عنه نقص عدد المهام المنفذة ببعض مؤسسات القطب التي لا تتواجد بها مديريات مستقلة للتدقيق؛

5- أغلب المديرية والمصالح بمؤسسات قطب المحروقات تفتقر لإجراءات التسيير والتي يتم على أساسها تنفيذ مهام التدقيق الداخلي؛

6- مبدأ الافصاح والشفافية غير مطبق بالشكل اللازم، حيث تلتزم مؤسسات القطب بالإفصاح الإجباري لمصلحة الضرائب دون باقي أصحاب المصالح، فهي لا تفصح عن القوائم المالية بشكل

مستمر، أو الأهداف المالية، أو عدد أعضاء مجلس الإدارة أو المدراء المركزيين، أو هيكل وسياسات الحوكمة المطبقة في المؤسسة؛

7- يتم الافصاح عن القوائم المالية في موقع"bulletin du publication official obligatoire" وهو موقع غير معروف لدى الأطراف أصحاب المصالح وحتى بعض إطارات مؤسسات القطب، ويقتصر هذا الافصاح عن القوائم المالية فقط وذلك لالتزامات اجبارية تفرضها مؤسسة سوناطراك على مؤسساتها، نظرا لارتباطاتها بالمواثيق الدولية؛

8- مبدأ دور أصحاب المصالح غير مطبق بشكل فعال بمؤسسات القطب فلا يمكن لأصحاب المصالح ممارسة مهامهم التي حددتها مبادئ حوكمة المؤسسات على غرار توفير المعلومات اللازمة التي تمكنهم من مراقبة أداء المؤسسات بشكل دوري وتبليغ مجلس الإدارة بمختلف التجاوزات؛

9- بالنسبة لأصحاب المصالح فهناك التزام للمؤسسات اتجاه أطراف معينة التي لها وزن مهمة في صنع القرار داخل المؤسسة مثل (الوزارة؛ النقابة؛ البنوك...) مقارنة بباقي الأطراف أصحاب المصالح، ويكون ذلك في إطار محدود دون تمكينهم من الاطلاع على كل المعلومات المطلوبة أو إشراكهم في آليات تحسين الأداء؛

10- تؤدي آلية التدقيق الخارجي مهامها الرقابية؛ وذلك من خلال مرافقتها للمؤسسة والتنسيق الدائم مع وظيفة التدقيق الداخلي في حالة وجودها على غرار المؤسسة الوطنية للصيانة SOMIK، حيث يقدم المدققين الخارجيين تقريرين في السنة يتضمن الملاحظات والتوصيات، ويختلف ذلك من مؤسسة إلى أخرى وفقا لطبيعة المدقق الخارجي ومدى التزامه بالموضوعية والاستقلالية والعناية المهنية؛

11- ضعف اهتمام أعضاء مجلس الإدارة وإطارات مؤسسات قطب المحروقات بمفهوم الحوكمة، حيث أن أعضاء المجلس لا يناقشون ذلك خلال اجتماعاتهم، كما أن إدارة المؤسسات ووظيفتي التدقيق الداخلي والخارجي لا يقدمون تقارير لمجلس الإدارة عن واقع تطبيق الحوكمة ومتطلبات ارسائها؛

12- بناءا على تحليل القوائم المالية للمؤسسات قطب المحروقات باستخدام مؤشر العائد على الأموال الخاصة والعائد على الاستثمار والعائد على المبيعات، نلاحظ هناك تفاوت في قدرت المؤسسات على تحقيق نتائج ايجابية لأدائها المالية، حيث سجلت هذه المؤسسات عدم استقرار بالنسبة للمؤشرات السابقة الذكر خلال السنوات 2010-2015، أين أظهرت النتائج أداء مالي جيد بالنسبة للمؤسسة الوطنية لنقل المحروقات Terminal ومركب تمييع الغاز GL1K، في حين هناك تباين في النتائج وعدم استقرار في الأداء المالي بالنسبة مركب تكرير البترول (raffinerie RA1K) ومؤسسة الصيانة الصناعية سكيكدةSOMIK .

13- هناك تحسن في الأداء الاجتماعي الداخلي لمؤسسات قطب المحروقات اتجاه العمال من خلال منحهم رواتب عالية تفوق كل الرواتب المحددة في الوظيف العمومي، بالإضافة إلى امتيازات خاصة بالصحة والسلامة المهنية من خلال انشاء فروع اجتماعية تضمن أطباء وممرضين، وكذلك استفادة معظم الموظفين من التكوين لعدة مرات والترقية في المنصب، كما توفر الخدمات الاجتماعية لهذه المؤسسات رحلات سوآءا لأداء العمرة، أو رحلات سياحية مختلفة، ومن جهة أخرى هناك دور حضانة خاصة بأبناء موظفي مؤسسات القطب.

14- هناك تحسن في الأداء البيئي بمؤسسات القطب حيث أن معظم مؤسسات القطب متحصلة على شهادات الإيزو "ISO14001-14000"، الخاصة بنظام الإدارة البيئية، كما تخضع مؤسسات القطب بشكل دوري "لتدقيق الالتزام"، والذي يتم من طرف مكاتب خارجية متخصصة في منح ومتابعة الالتزام بنظام الإدارة البيئية؛

15- تشهد التشريعات الاقتصادية في بيئة الأعمال الجزائرية تطبيق مختلف المفاهيم الرقابية الحديثة التي تتبناها مختلف الاقتصاديات المتطورة لكن تطبيق هذه المفاهيم في المؤسسات دون تفعيل دورها الأساسي المنوط بها لا يحقق الهدف الأساسي المتمثل في تحسين وتطوير أداء المؤسسات؛

16- إن التشريعات المتعلقة بتحديد شروط وكيفيات ممارسة آليات الحوكمة لمهامها لم تتضمن نظرة استشرافية وفقا للتغيرات التنظيمية في البيئة الخارجية(المعايير الدولية) لبيئة الأعمال الجزائرية؛

17- رغم أن القانون10-01- الخاص بتحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد- ساهم بشكل كبير في تحديد شروط وكيفيات ممارسة المهنة،

إلا أنه لم يتضمن دور ومهام الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات في دعم إرساء حوكمة المؤسسات؛

18- إن تطبيق السليم لقواعد الحوكمة يتوقف على مدى توفر الإطار المؤسساتي المناسب في بيئة الأعمال الجزائرية.

- **اقتراحات الدراسة:** بناء على ما تم التوصل إليه ضمن نتائج الدراسة يمكن تقديم بعض الاقتراحات على النحو التالي:

1. ضرورة التطبيق الفعال لمبادئ وآليات الحوكمة من خلال قيام مجلس الإدارة بمهامه ومسؤولياته وفق منظور الحوكمة، وتشكيل مديريات مستقلة للتدقيق الداخلي تابعة للمدراء العامين وتوفير الإمكانيات اللازمة لها مع الإبقاء على المديرية الجهوية لمضاعفة جهود وظيفة التدقيق الداخلي، وذلك بالنظر إلى حجم مؤسسة سوناطراك ومسؤوليتها اتجاه الاقتصاد الجزائري؛
2. توسيع تركيبة مجلس الإدارة وتعيين أعضاء خارجيين مستقلين يمتلكون الكفاءة اللازمة، ولا يشتغلون بمؤسسات سوناطراك، والعمل على الفصل بين رئيس المجلس والمدير العام وكذلك تعيين لجان منبثقة عنه خاصة لجنة التدقيق والمكافآت ولجنة البيئة نظرا لطبيعة النشاط؛
3. الالتزام بالإفصاح الإيرادي غير القانوني وتحقيق مبدأ الشفافية من قبل مجلس الإدارة والمديرية العامة حرصا على حماية حقوق أصحاب المصالح؛
4. ضرورة تشجيع الافصاح على الجوانب غير الأخلاقية، والذي يتم من طرف جهات متخصصة تمثل أصحاب المصالح مثل الصحافة المتخصصة، إنشاء الدولة لمواقع الكترونية لتلقي الشكاوي عن الممارسات غير الأخلاقية؛
5. ضرورة تحفيز أصحاب المصالح وحمايتهم للتبليغ عن الجوانب غير الأخلاقية لمختلف التعاملات داخل المؤسسات؛
6. تشجيع الثقافة الأخلاقية بالمؤسسات ووضع الدليل الأخلاقي؛
7. ضرورة التزام مؤسسات القطب بمسؤولياتهم اتجاه حماية حقوق أصحاب المصالح، وتوطيد العلاقة معهم ، وكذلك العمل على استحداث الآليات التي تسمح لهم بالمشاركة في الرقابة على أداء المؤسسات؛

8. القيام بالتدقيق التعاقدي المرافق للتدقيق القانوني، وهو التدقيق الخاص الموجه لمهمة أو مصلحة معينة، وذلك من أجل ضمان مرافقة التدقيق الخارجي للمؤسسة في التحكم في أنشطتها وتحسين وأدائها؛
9. ضرورة التداول على المناصب وضمان دوران المدراء التنفيذيين لكي نضمن النزاهة في القرارات والشفافية في التسيير؛
10. ضرورة تعزيز ثقافة التدقيق والحوكمة لدى مختلف الفاعلين الاقتصاديين وأعضاء مجلس الإدارة وحتى المدراء التنفيذيين؛
11. تفعيل دور التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز الرقابة على جودة وصحة وسلامة المركز المالي للمؤسسة؛
12. ضرورة الاهتمام بالمورد البشري وتطبيق العدل في مكافئة ومعاقبة الموظفين؛
13. الاهتمام بالموظفين وتحسين ظروفهم المهنية والاجتماعية والصحية؛
14. تشجيع المؤسسات لثقافة المحافظة على البيئة والمساهمة في التنمية المستدامة؛
15. ضرورة الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية المستمدة من معايير التدقيق الدولية؛
16. إصدار مراسيم وقوانين تنص على ضرورة تعيين لجان التدقيق في المؤسسات الجزائرية العمومية والخاصة وتوضيح مهامها؛
17. لابد أن تتضمن القوانين المتعلقة بتحديد شروط وكيفيات ممارسة مجلس الإدارة لمهامها نظرة استشرافية وفقا للتغيرات التنظيمية في البيئة الخارجية(المعايير الدولية) لبيئة الأعمال الجزائرية؛
18. أن تكون الاصلاحات الاقتصادية الجزائرية حقيقية نابعة من قناعة لتطوير آليات الإدارة والرقابة؛
19. ضرورة تبني إصلاحات على المستوى الكلي تضمن وجود أساس لإطار فعال لحوكمة المؤسسات؛
20. ضرورة تبني مفهوم الحوكمة على المستوى الكلي من طرف الدولة والوزارات المعنية، من خلال اصدار مواثيق ومبادئ للحوكمة وفقا لبيئة الأعمال الجزائرية وحث المؤسسات على تطبيقها من خلال منح شهادات وتحفيزات ومكافآت على سبيل المثال اعفاءات من الضرائب خلال مدة معينة لكل مؤسسة تلتزم بالمواثيق الحوكمة؛

21. ضرورة دخول المؤسسات للسوق المالي لكي تصبح أكثر افصاحا وشفافية في تعاملاتها بسبب زيادة آليات الرقابة على المؤسسات المدرجة؛
22. ضرورة تشجيع القطاع الخاص؛
23. ضرورة تكوين إطارات متخصصة في التدقيق والحوكمة وتشجيع ثقافة الحوكمة لدى الإطارات والموظفين؛
24. إنشاء مراكز متخصصة في الحوكمة على غرار الدول الأخرى مثل مركز المشروعات الدولية؛
25. ضرورة التنسيق بين المؤسسات والجامعة الجزائرية من خلال فتح تخصصات مهنية، وتدريس مقاييس التدقيق الداخلي؛ والتدقيق الخارجي؛ والحوكمة وإدارة المخاطر.

- **آفاق الدراسة:** يمكن تقديم جملة من المواضيع وذات العلاقة بموضوع دراستنا والتي يرى الباحث أنها قابلة للدراسة من قبل الباحثين، على النحو التالي:

1. أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على جودة المعلومات المالية– دراسة ميدانية من وجهة نظر المدققين الداخليين والخارجيين؛
2. واقع ومتطلبات ارساء الحوكمة في بيئة الأعمال الجزائرية؛
3. دور السوق المالي كآلية رقابية خارجية في تعزيز حوكمة المؤسسات؛
4. دور مجلس الإدارة كآلية رقابية داخلية في تعزيز حوكمة المؤسسات؛
5. تقييم مهام محافظي الحسابات في إطار حوكمة المؤسسات؛
6. التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في إطار معايير التدقيق الدولية؛
7. واقع تطبيق معايير التدقيق الجزائرية– دراسة ميدانية من وجهة نظر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات.

تم بعون الله.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

I- الكتب.

1. أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد: الداخلي–الحكومي– الاداري– الخاص– البيئي– المنشآت الصغيرة، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان– الأردن، 2009.
2. حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، التدقيق الداخلي، عصام نعمة قريط، التدقيق الداخلي، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2008.
3. خالد وهيب الراوي، إدارة المخاطر المالية، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان–الأردن، 2009.
4. طارق عبد العال حماد، إدارة المخاطر: أفراد–إدارات–شركات–بنوك: مخاطر الائتمان والاستثمار والمشتقات وأسعار الصرف، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007، ص16.
5. طارق عبر العال حماد ، حوكمة الشركات، الدار الجامعية: شركات قطاع عام وخاص ومصارف، الطبعة الثانية، الدار الجامعية، القاهرة، 2008.
6. طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات–الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006.
7. عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، 2007.
8. عصمت أنور صحصاح، اتجاهات حديثة في المراجعة وحوكمة البنوك، دار النشر للجامعات، القاهرة ، 2014.
9. عصمت أنور صحصاح، اتجاهات حديثة في المراجعة وحوكمة البنوك، دار النشر للجامعات، القاهرة، 2012.
10. عطا الله أحمد سويلم الحسبان، التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان–الأردن، 2009.
11. علاء فرحان طالب، ايمان شيحان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان–الأردن، 2011.

12. علي عبد القادر الذنيبات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية– نظرية وتطبيق– الطبعة الخامسة، دار وائل، عمان–الأردن، 2015.

13. محسن أحمد الخضيري، حوكمة الشركات، الطبعة الأولى، مجموعة النيل العربية، القاهرة، 2005.

14. محمد إبراهيم موسى، حوكمة الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2010.

15. محمد حلمي الجيلاني، الحوكمة في الشركات، الطبعة الأولى، دار الإعصار العلمي، عمان– الأردن، 2015.

16. محمد عبد حسين الطائي، المسؤولية الاجتماعية للشركات وأخلاقيات الأعمال، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان–الأردن، 2016.

17. محمد على إبراهيم العمري، الإدارة المالية الحديثة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان– الأردن، 2013.

18. محمد علي سويلم، حوكمة الشركات في الأنظمة العربية والمقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة ،2010.

19. محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن.

20. محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2008.

21. محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الاسكندرية،2006.

22. مكيد علي، الاقتصاد القياسي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.

II- المجلات.

23. أحمد سعيد قطب حسانين، التكامل بين الآليات المحاسبية وغير المحاسبية لنظم الحوكمة وأثره على الأداء وخفض فجوة التوقعات عن القيمة العادلة للمنشأة "دراسة ميدانية على سوق الأهم السعودي"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد رقم01، المجلد رقم 46، 2009،

24. إلهام يحياوي، الجودة كمدخل لتحسين الأداء الانتاجي للمؤسسات الصناعية الجزائرية–دراسة ميدانية بشركة الاسمنت عين التوتة، باتنة، مجلة الباحث– جامعة ورقلة–الجزائر، العدد الخامس–2007.

25. ايمان أحمد الهنيني وساري يوسف حيمور، مدى التزام المصارف الاسلامية الأردنية بمبادئ الحاكمية المؤسسية، مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد الحادي والعشرون، العدد الثاني، يونيو 2013.

26. بن زايد سارة، فريد كورتل، دور الترويج الابتكاري في تحسين أداء المؤسسة– دراسة حالة مؤسسة موبيليس، مجلة رماح للبحوث والدراسات، الأردن، العدد17، مارس2016، ص159.

27. بومدين يوسف، اعتماد بطاقة الأداء المتوازن البيئية كآلية لتأهيل بيئة منظمات الأعمال وتفعيل دورها في التنمية المستدامة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية ، العدد الرابع عشر ديسمبر2013، جامعة محمد خيضر بسكرة.

28. حسين أحمد دحدوح، دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات(دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية– المجلد24– العدد الأول–2008.

29. حمادي نبيل، أثر تبني المؤسسات الجزائرية للحوكمة على جودة المراجعة المالية–دراسة ميدانية، مجلة البحوث والدراسات العلمية، جامعة الدكتور يحي فارس المدية، العدد السادس6، 2012؛

30. خولة عبد الحميد محمد، دور حوكمة الشركات في إرساء الأسس العلمية لعمل الشركات المساهمة في العراق، الغربي للعلوم الاقتصادية والادارية، السنة الثامنة، العدد الخامس والعشرون.

31. دادن عبد الغني، قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الباحث، العدد الرابع4، 2006.

32. روشام بن زياد، أثر استراتيجية التدريب على تطور المؤسسات الاقتصادية بمنطقة بشار، مجلة الباحث الاقتصادي، جامعة سكيكدة، العدد02، 2014، ص265؛

33. زياد عبد الحليم الذيبة، مدى تطبيق النظام المتوازن للأداء(BSC) في المصارف التجارية اليمنية– دراسة تطبيقية على المصارف التجارية اليمنية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة بسكرة، العدد التاسع(9)، جوان 2011.

34. سليمان سند السبوع، أثر هياكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO على أهداف الرقابة –حالة الشركات الصناعية الأردنية، مجلة دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 38، العدد1، 2011، الجامعة الأردنية.

35. سمير كامل محمد عيسى، العوامل المحددة لجودة وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين جودة حوكمة المؤسسات– مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية–جامعة الاسكندرية، العدد رقم1، المجلد رقم 45، جانفي 2008.

36. سندية مروان، ليث محمد سعيد، دور الحوكمة في دعم قرار الاستثمار، دراسة تطبيقية على عينة من الشركات في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة الاقتصاد والمالية، جامعة حسيبة بن بوعلي، العدد00، 2015.

37. شتاتحة، الشيخ الداوي، أهمية تدريب المورد البشري ودوره في تحقيق الميزة التنافسية، ملخص أطروحة الدكتوراه، مجلة المؤسسة، العدد الأول، جامعة الجزائر3، 2012.

38. شتوح وليد، مكانة نظام الإدارة البيئية الأيزو14000 في تسيير المؤسسات الجزائرية، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد السابع7، العدد الثاني02، 2014.

39. الشيخ الداوي، تحليل أثر التدريب والتحفيز على تنمية الموارد البشرية في البلدان الاسلامية، مجلة الباحث– جامعة ورقلة–الجزائر، العدد السادس– 2008.

40. الشيخ الداوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث– جامعة ورقلة–الجزائر، العدد السابع– 2009–2010.

41. ظاهر القشي، حازم الخطيب، الحاكمية المؤسسية بين المفهوم وإمكانية تطبيقها على أرض الواقع في الشركات المدرجة في الأسواق المالية، مجلة إربد للبحوث العلمية، المجلد العاشر، العدد الأول،2006.

42. العايب عبد الرحمان، مساهمة إدماج البعد الاجتماعي للتنمية المستدامة في تطوير إدارة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية– حالة المؤسسة الاقتصادية العمومية للتوظيب وفنون الطباعة –برج بوعريريج–، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الحادي عشر، 2012.

43. عبد القادر الذنيبات، وباسل خالد شناق، تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي في ظل تطبيق معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610): دراسة تحليلية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين في الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد2، العدد2، 2006؛

44. عبد المليك مزهوده ، الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الانسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد الأول،2001.

45. عبد الوهاب دادن ورشيد حفصي، تحليل الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية باستخدام طريقة التحليل العاملي التمييزي(AFD) خلال الفترة 2006-2011، مجلة الواحات والدراسات، المجلد السابع7، العدد الثاني2، 2014.

46. عبدالله عناني، دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة المؤسسات، مجلة الباحث الاقتصادي، جامعة سكيكدة، العدد السابع(7)، جوان 2017.

47. عبدي نعيمة، أثر هيكل الملكية في تحقيق مبادئ حوكمة المؤسسات-دراسة نقدية تحليلية، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد السابع(7)، العدد الثاني(2)، 2014.

48. علي حسين الدوغجي، فاعلية التدقيق الداخلي والخارجي في دعم حوكمة المؤسسات.

49. عمر عبد الصمد، إطار حوكمة المؤسسات في الجزائر- دراسة مقارنة مع مصر، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد12، 2013.

50. عيسى عبدالله عيسى، إمكانية حوكمة الشركات لتحسين الأداء في الشركات الصناعية الليبية- دراسة ميدانية-تحليلية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية-المجلد25-العددالثاني-2009.

51. فيصل محمود الشواورة، قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في الشركات المساهمة العامة الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية-المجلد25-العدد الثاني-2009.

52. محمد زيدان، أهمية إرساء وتعزيز مبادئ الحوكمة في القطاع المصرفي بالإشارة إلى البنوك الجزائرية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد09، 2009؛

53. محمد عطية مطر، أثر النظم المحاسبية والمعايير المهنية في تعزيز فاعلية وكفاءة نظم حوكمة الشركات المساهمة العامة الأردنية، مجلة دراسات والعلوم الإدارية، المجلد36،العدد2، 2009.

54. محمد فلاق، المسؤولية الاجتماعية للشركات النفطية العربية-"شركتي سوناطراك، أرامكو السعودية "أنموذجا-مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد12، 2013.

55. محمد فلاق، المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال الجزائرية: شركات الاتصالات الخلوية "جيزي، موبيليس، أريدو" أنموذجا، مجلة الباحث الاقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية-جامعة سكيكدة، العدد رقم02، 2014.

56. محمد فوزي أبو الهيجاء، أحمد فيصل خالد الحايك، خصائص لجان التدقيق و أثرها على فترة إصدار تقرير المدقق: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة الأردنية، مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد العشرون، العدد الثاني، جامعة جرش–الأردن، 2012.

57. محمد مطر وعبد النور نور، مدى التزام الشركات المساهمة العامة الأردنية بمبادئ الحاكمية المؤسسية: دراسة تحليلية مقارنة بين القطاعين المصرفي والصناعي، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد3، العدد1، 2007.

58. مفيدة يحياوي، تحديد الهيكل المالي الأمثل في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية، مجلة العلوم الانسانية، جامعة خيضر بسكرة، العدد الثالث، 2002.

59. مها محمود رمزي ريحاوي، الشركات المساهمة ما بين الحوكمة والقوانين والتعليمات(حالة دراسية للشركات المساهمة العامة العمانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية– المجلد24–العدد الأول–2008.

60. نادية راضي عبد الحليم، دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل دور منظمات الأعمال في التنمية المستدامة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية(عدد خاص)، المجلد الواحد والعشرون21، العدد الثاني، ديسمبر2005.

61. هواري سويسي، دراسة تحليلية لمؤشرات قياس أداء المؤسسات من منظور خلق القيمة، مجلة الباحث، العدد السابع، جامعة ورقلة، 2009–2010.

III- أطروحات الدكتوراه والماجستير.

62. أونان بومدين، دور نظم المعلومات في تفعيل أداء مجلس الإدارة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة تلمسان–الجزائر، 2011.

63. ايمان أحمد الهنيني، تطوير نظام للحاكمية المؤسسية في الشركات المساهمة العامة الأردنية لتعزيز استقلالية مدقق الحسابات القانوني، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا–الأردن،2004.

64. بوطورة فضيلة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك–دراسة حالة: الصندوق الوطني للتعاون الفلاحي–بنك، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة المسيلة، 2007.

65. بوقابة زينب، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية –دراسة حالة مؤسسة" المعمل الجزائري الجديد للمصبرات"، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2011.

66. حمادي نبيل، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية–دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر3، 2012.

67. صالح ابن ابراهيم الشعلان، مدى إمكانية تطبيق الحوكمة في الشركات المدرجة في سوق الأسهم السعودية، مذكرة ماجستير غير منشورة، المملكة العربية السعودية، جامعة الملك سعود، 2008. نيفين عبد القادر حمزة إبراهيم حال، استخدام مدخل القيمة الاقتصادية المضافة في تقييم الأداء المحاسبي للشركات، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة بورسعيد–مصر، 2014.

68. صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، 2004.

69. ضيافي نوال، المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة والموارد البشرية، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة أبو بكر بلقايد–تلمسان–الجزائر،2009–2010.

70. طيار أحسن، استخدام الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات في المؤسسات الجزائرية: واقع وآفاق، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة عنابة–الجزائر، 2011.

71. عادل حسن عبد القادر النصيرات، مدى إدراك مدققي ديوان المحاسبة الأردني لمتطلبات التدقيق البيئي المحلية والدولية، وكفاءتهم في أداء هذا الدور لتفعيل انفاق المال العام، دكتوراه الفلسفة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، الأردن، 2006.

72. العايب عبد الرحمان، التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة سطيف، 2011.

73. عدنان عبد المجيد عبد الرحمان قباجه، أثر فاعلية الحاكمية المؤسسية على الأداء المالي للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا–الأردن، 2009.

74. عفاف اسحاق محمد أبوزر، استراتيجية مقترحة لتحسين فاعلية الحاكمية المؤسسية في القطاع المصرفي الأردني، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا–الأردن،2006.

75. عمر علي عبد الصمد ، نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء التجارب الدولية–دراسة نظرية تطبيقية، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2013.
76. فروم محمد الصالح، الحوكمة والأداء المالي للمؤسسات، دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات العمومية الاقتصادية بولاية سكيكدة، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة عنابة، 2016.
77. كرمية نسرين، أثر الالتزام الأخلاقي للمراجعين على تفعيل حوكمة الشركات–دراسة استبيانية–، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر3، 2010.
78. مقيمح صبري، قيادة العمليات الانتاجية بالمؤسسة الصناعية في إطار التنمية المستدامة– دراسة حالة قطاع المحروقات بالجزائر، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة باجي مختار– عنابة، 2011.
79. مناد علي، دور حوكمة الشركات في الأداء المؤسسي– دراسة قياسية لحالة المؤسسات المساهمة بالجزائر، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة تلمسان، 2014.

IV- الملتقيات الدولية والوطنية.

80. أحمد حلمي جمعة، التحكم المؤسسي وأبعاد التطور في إطار ممارسة مهنة التدقيق الداخلي، المؤتمر العلمي المهني الخامس حول التحكم المؤسسي واستمرارية المنشأة، جامعة الزيتونة، عمان– الأردن، يومي24–25 أيلول 2003.
81. أحمد قايد نور الدين، دور التدقيق الاجتماعي في دعم حوكمة الشركات، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، يومي 06–07 ماي 2012، جامعة بسكرة–الجزائر.
82. إياس بن ساسي، النمو وخلق القيمة كمؤشر للأداء المالي والاستراتيجي للمؤسسة–حالة المؤسسة الوطنية للتنقيب بحاسي مسعود ENAFOR ولاية ورقلة–الجزائر، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات 08–09 مارس 2005.
83. براق محمد، قمان عمر، دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والاداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي 06–07 ماي2012، جامعة محمد خيضر–بسكرة، الجزائر.
84. بشير مصيطفى، إقامة الحكم الصالح من خلال مكافحة الفساد، ورقة مقدمة للملتقى الدولي السادس للاقتصاديين الجزائريين حول الحكم الصالح، الجزائر2006.

85. بلعادي عمار وجاوحدو رضا، دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية والافصاح، الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة–واقع، رهانات وآفاق–بجامعة أم البواقي–الجزائر، يومي 7–8 ديسمبر.

86. بن خديجة منصف، راشي طارق، دور المسؤولية الاجتماعية في تدعيم تنافسية المؤسسة الاقتصادية، ورقة بحثية ضمن المؤتمر الثالث للعلوم المصرفية والمالية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية: تجربة الأسواق الناشئة، جامعة اليرموك، الأردن، 17–18أفريل2013.

87. جديري روضة، مزيو ألفة، المسؤولية الاجتماعية ودورها في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية–دراسة حالة مؤسسة عطور ورود، المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية: تجربة الأسواق الناشئة، جامعة اليرموك، إربد–الأردن، 17–18 أفريل 2013.

88. حسين يرقي وعمر علي عبد الصمد، واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها، الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة– واقع ورهانات وآفاق، العربي بن مهيدي أم البواقي، يوم 7 و8 ديسمبر 2010.

89. زين الدين بروش، جابر دهيمي، دور نظام الإدارة البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسات– دراسة حالة شركة الاسمنت، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية: نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، جامعة ورقلة، 22–23نوفمبر 2011.

90. شاكر البلداوي، خليل الرفاعي، محمود البياتي، إدارة المخاطر في ظل التحكم المؤسسي، المؤتمر العلمي الثالث" إدارة منظمات الأعمال: التحديات العالمية المعاصرة"، أيام27–29 نيسان 2009.

91. صفاء أحمد العاني، محمد عبدالله العزاوي، التدقيق الداخلي في ظل إطار حوكمة الشركات ودوره في زيادة قيمة الشركة، المؤتمر العربي الثالث حول إدارة منظمات الأعمال– التحديات العالمية المعاصرة، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، الأردن 27–29 مارس 2009.

92. عبد القادر لحسن، محاولة دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن المستدامة لمنظمات الأعمال لتحقيق الأداء المتميز، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية: نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، جامعة ورقلة، 22–23نوفمبر 2011.

93. قدي عبد المجيد ودادن عبد الوهاب، تحليل المنطق المالي لنمو المؤسسات الاقتصادية كأسلوب لتقييم الأداء المالي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات–جامعة ورقلة، الجزائر – 08–09 مارس 2005.

94. لخديمي عبد الحميد، أولاد حيمودة عبد اللطيف، مؤشرات التنمية المستدامة والأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال، الملتقى الدولي الثالث حول منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، جامعة بشار، يومي 16/15 فيفري 2012.

95. محمد زرقون، جميلة العمري، دور المسؤولية الاجتماعية في تفعيل حوكمة المؤسسات، المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية: تجربة الأسواق الناشئة، جامعة اليرموك، إربد–الأردن، 17–18 أفريل 2013.

96. محمد عمر شقلوف، عبد الحفيظ ميرة، الحاكمية المؤسسية وعلاقتها بالخصخصة والمسؤولية الاجتماعية، المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية: تجربة الأسواق الناشئة، جامعة اليرموك، إربد–الأردن، 17–18 أفريل 2013.

97. محمد نجيب دبابش، طارق قدوري، دور النظام المحاسبي المالي في تقييم الأداء المالي بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة دراسة تطبيقية لمؤسسة المطاحن الكبرى للحبوب بسكرة، ملتقى وطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر يومي 05–06 أفريل 2013.

98. مسعود درواسي، ضيف الله محمد الهادي، فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، جامعة محمد خيضر–بسكرة، يومي 06–07 ماي 2012.

99. نعيمة يحياوي، حكيمة بوسلمة، دور الحاكمية المؤسسية في تحسين الأداء المالي للشركات، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي 06–07 ماي 2012، جامعة بسكرة.

100. نوال العزيزي، المسؤولية الاجتماعية وعلاقتها بحوكمة الشركات، المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية: تجربة الأسواق الناشئة، جامعة اليرموك، إربد–الأردن، 17–18 أفريل 2013.

V- التقارير

101. أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأرباح(دليل من الأردن).

102. أحمد زاهر، مؤتمرات الأمم المتحدة حول البيئة-1، متاح على الرابط: http://www.ahewar.org/debat/show.art.asp?aid=48784

103. احمد زهير، مؤتمرات الأمم المتحدة حول البيئة-2، متاح على الرابط: http://www.ahewar.org/debat/show.art.asp?aid=48965

104. بن الشيخ سارة وعبد الرحمان ناريمان، واقع الحوكمة في بيئة الأعمال الجزائرية في ظل المستجدات الحالية، متاح على الموقع: https://manifest.univ-ouargla.dz/documents/.../ben_chaikh.pdf

105. بهاء الدين سمير علام، أثر الآليات الداخلية لحوكمة الشركات على الأداء المالي للشركات المصرية دراسة تطبيقية، وزارة الاستثمار، مركز المديرين المصري، القاهرة، 2009.

106. تقرير عن آليات حوكمة الشركات التي تؤثر في اتخاذ المدقق الداخلي للقرار الأخلاقي.

107. تقرير(دليل) هيئة السوق المالية، كيف تقرأ تقرير مجلس إدارة الشركة المساهمة المدرجة، المملكة العربية السعودية، بدون سنة نشر، متاح على المواقع: cma.org.sa/Ar/Documents/IA/Booklet_15.pdf

108. الجوزي جميلة، دور الحوكمة في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر إلى الدول العربية

109. زايري بلقاسم، وهيبة مقدم، الحاجة إلى تصميم لوحة قيادة من أجل دمج المسؤولية الاجتماعية في منظمات الأعمال وقياس الأداء تجاهها، متاح على الموقع: https://manifest.univ-ouargla.dz/documents/.../le%20comportemen..

110. زياد الزغبي، مدى إدراك المحاسبين القانونيين في الأردن لاختبار فعالية الرقابة الداخلية عند تدقيق البيانات المالية في الشركات المساهمة العامة، متاح على الموقع: www.zuj.edu.jo/.../ziad.../sites/.../

111. سعو، عبدالله، إحسان، خمسة (5)عناصر لتقييم أداء أعضاء مجلس إدارة الشركات، متاح على الموقع: http://www.aleqt.com/2008/11/10/article_162882.html

112. صفاء أحمد العاني، محمد عبدالله العزاوي، التدقيق الداخلي في ظل إطار حوكمة الشركات ودوره في زيادة قيمة الشركة.

113. عبد الرحيم علام، مقدمة في نظم الإدارة البيئية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، 2005.

114. عبد المجيد قدي، إمكانية تطبيق منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بخصوص حوكمة الشركات في البلاد العربية: الجزائر نموذجا.

115. عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، 2007.

116. علي حسين الدوغجي، فاعلية التدقيق الداخلي والخارجي في دعم حوكمة الشركات متاح على الموقعhttp://www.iasj.net/iasj?func=fulltext&aId=3290

117. مجموعة الخليج للتأمين، تقرير حوكمة الشركات، متاح على الرابط: gulfinsgroup.com/Ar_CorporateGovernance.

118. محمد أحمد ابراهيم خليل، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية– دراسة نظرية تطبيقية، بدون سنة نشر. متاح على الموقع: http://islamfin.go-forum.net/t2072-topic

119. محمد سمير دهيرب، تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وفق مفهوم لجنة COSO اعتماد أنموذج التقييم الذاتي للمخاطر الرقابية ومدى إمكانية تطبيقه في المؤسسات الخدمية والانتاجية العملة في القطاع العام، متاح على الموقع: www.iasj.net/iasj?func=fulltext&aId=42260

120. مركز المديرين المصري، دليل عمل لجان المراجعة، وزارة الاستثمار– مصر، 2001.

121. المركز المصري لدراسات السياسات العامة، المسؤولية الاجتماعية للشركات في مصر: دراسة مبدئية، متاح على الرابط: http://ecpps.org/attachments/article/459.pdf

122. نورا محمد عماد الدين أنور، المسؤولية الاجتماعية للشركات في ظل الأزمة الاقتصادية العالمية–دراسة تطبيقية مقدمة إلى مركز المديرين المصري– مسابقة الأبحاث السنوية.

123. نورا محمد عماد الدين أنور، المسؤولية الاجتماعية للشركات في ظل الأزمة الاقتصادية العالمية، مركز المديرين المصري، 2010، متاح على الموقع:
khair.ws/library/wp-content/uploads/books/241.pdf

124. مكافآت أعضاء مجالس إدارات الشركات لا تتجاوز 10 % من الأرباح، موقع اليوم، العدد 14990، 30 يونيو2014، متاح على الرابط:
http://www.alyaum.com/article/3148420

125. ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، 2009، متاح على الموقع:

www.ecgi.org/codes/documents/code_algeria_2009_ar.pdf

VI- الهيئات والمراكز المتخصصة:

126. الاتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الارشادات الدولية للممارسة الجيدة تقويم وتحسين الحوكمة في المنشآت، شركة عسير، المملكة العربية السعودية،2009، نشرية خاصة.

127. مركز المشروعات الدولية الخاصة، مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات، 2004.

128. مركز المشروعات الدولية الخاصة، مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات، 2004.

129. مركز المشروعات الدولية، تشجيع حوكمة الشركات في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا: تجارب وحلول، نشرية خاصة، 2011.

130. مركز المشروعات الدولية، دليل تأسيس حوكمة الشركات في الاقتصادات النامية والصاعدة والمتحولة، مارس 2002.

131. مركز المشروعات الدولية، نصائح إرشادية لتحقيق الإصلاح، نشرية خاصة، أغسطس 2008.

132. مركز عمان لحوكمة الشركات، حوكمة الشركات، تقرير عن اتحاد الشركات الاستثمارية، مكتبة آفاق، سبتمبر 2011.

133. المصف الوطني للخبراء المحاسبين، المعايير الجزائرية للتدقيق، ديسمبر 2016.

134. هيئة السوق المالية، حوكمة الشركات، المملكة العربية السعودية.

135. وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 23، 15 مارس 2017.

VII- الجريدة الرسمية

136. المواد من 610 إلى غاية 673 من القانون التجاري الجزائري، 2007.

137. المواد:1،2،3،18،19،22،23،24 من القانون 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادرة في 11 يوليو سنة 2010.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية:

I- les livres:

138. Marc Goergen, International Corporate Governance, Pearson, 2012;

139. Pierre Cabane, Manuel de Gouvernance D' entreprise, Eyrolles, 2013.

II- LES Rapports:

140. Ameur Boujenoui, Richard Bozec, Daniel Zeghal, Analyse de l'évolution desmécanismes de gouvernance d'entreprise dans les sociétés d'Étatau Canada, Finance Contrôle Stratégie – Volume 7, N° 2, juin 2004;

141. Ameur BOUJENOUI, Richard BOZEC,Daniel ZEGHA, Analyse de l'évolution des mécanismes de gouvernance d'entreprise dans les sociétés d'État au Canada, Revue de Finance Contrôle Stratégie–Volume7,N°2,juin 2004;

142. Définitions de l'audit et du contrôle internes sure le site: http://www.ifaci.com/ifaci/connaitre-l-audit-et-le-controle-interne/l-audit-interne-une-profession-creatrice-de-valeur-ajoutee-80.html.

143. FLORENT LEDENTU, SYSTEME DE GOUVERNANCE D'ENTREPRISE ET PRESENCE D'ACTIONNAIRES DE CONTRÔLE: LE CAS SUISSE, Thèse de doctorat en Sciences économiques et sociales, l'Université de Fribourg, Suisse, 2008.

144. Gouvernement D'entreprise et remunerations, fonctionnement du conciel et de ses comites, 2014;

145. Ian W. Jones, Michael G. Pollitt, Who Influences Debates in Business Ethics? An Investigation Into The Development Of Corporate Governance In The Uk Since 1990, Esrc Centre for Business Research, University of Cambridge Working Paper No. 221, December 2001;

146. IFACI, Les NORMES INTERNATIONALES POUR LA PRATIQUE PROFESSIONNELLE DE L'AUDIT INTERNE (LES NORMES), Publication : octobre 2013, Révision : janvier 2015.

147. Karoui Lotfi, Khlif Wafa, Formes d'activation des conseils d'administration dans les PME. Une étude exploratoire dans le contexte français, Xvième Conférence Internationale de Management Stratégique, Montréal, 6-9Juin 2007;

148. Organization for Economic Co-operation and Development, Principles of Corporate Governance, September 2015;

149. R Kaplan. D Nortan, "the ballanced scorecard Measures that drive performance ", Harvard business Review, 1992;

150. Ronnie Hampel, Committee On Corporate Governance, Final Report London, 1998;

151. Sir Robert Smith, Audit Committees Combined Code Guidance, Submitted to the Financial Reporting Council in December 2002 and published in January 2003.

152. The Institute of internal Auditors, International Standards for the professional practice of internal Auditing (standards), 2012.

153. Virginie Galdemar, Léopold Gilles, Marie-Odile Simon, Performance, efficacité, efficience: les critères d'évaluation des politiques sociales sont-ils pertinents?, Credoc, décembre 2012;

III- Les Instituts spécialisés.

154. Institut français de l'audit et du contrôle internes (IFACI);

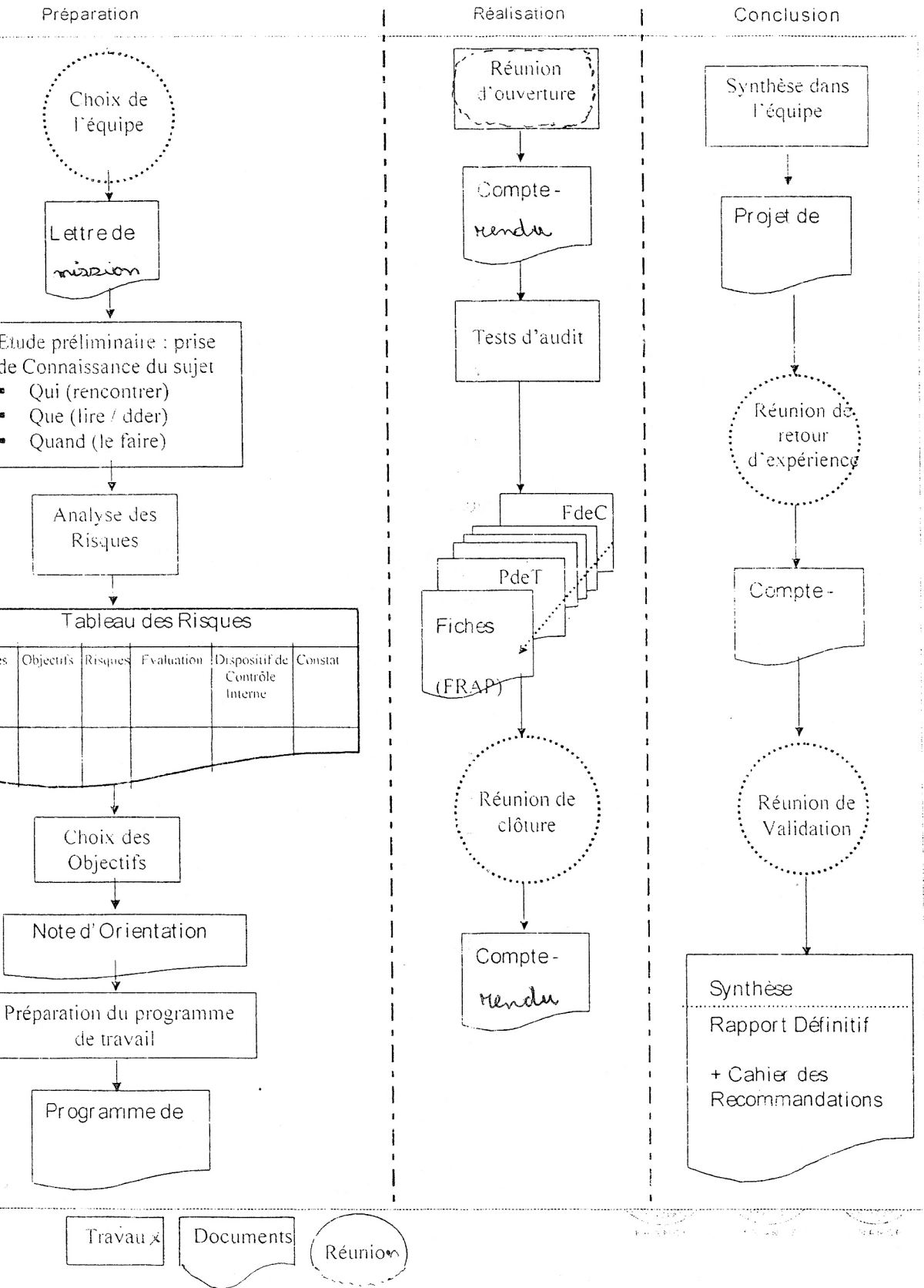
155. International Organisation For Standardisqtion(ISO);

156. Organization for Economic Cooperation and Development;

157. The Institute of Internal Auditors (IIA).

الملاحق

الملحق رقم01


Préparation
Réalisation
Conclusion
Choix de l'équipe
Lettre de mission
Etude préliminaire : prise de Connaissance du sujet
Qui (rencontrer)
Que (lire / dder)
Quand (le faire)
Analyse des Risques
Tableau des Risques
Objectifs
Risques
Evaluation
Dispositif de Contrôle Interne
Constat
Choix des Objectifs
Note d'Orientation
Préparation du programme de travail
Programme de
Réunion d'ouverture
Compte-rendu
Tests d'audit
FdeC
PdeT
Fiches
(FRAP)
Réunion de clôture
Compte-rendu
Synthèse dans l'équipe
Projet de
Réunion de retour d'expérience
Compte-
Réunion de Validation
Synthèse
Rapport Définitif
+ Cahier des Recommandations
Travaux
Documents
Réunion

الملحق رقم02

بسم الله الرحمن الرحيم

هذا الاستبيان موجه لأعضاء مجلس الإدارة والمدراء المركزيين ورؤساء الأقسام والمدققين الداخليين.

Les Membres du conseil d'administration, Les directeurs centraux, Les chefs de département, Les auditeurs internes.

موضوع أطروحة الدكتوراه "دور تطبيق وتفعيل مبادئ وآليات الحوكمة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية –دراسة ميدانية بقطب المحروقات لولاية سكيكدة"

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته أما بعد.....

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز مدى مساهمة تطبيق مبادئ وآليات الحوكمة بالمؤسسات الاقتصادية في تحسين أدائها، ونظرا لخبرتكم العلمية والعملية في هذا المجال نرجو منكم التكرم بالإجابة على فقرات الاستبيان من خلال اختيار الوزن الملائم الوارد بالمقياس الدرجي، وأعلمكم أن المعلومات التي تقدمونها ستعامل بالسرية التامة ولا تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط. حيث يتوقف صحة ودقة نتائج الاستبيان على مدى تجاوبكم مع فقرات الاستبيان وإعطائها الأهمية اللازمة. شكرا على تعاونكم.....تقبلوا مني فائق التقدير والاحترام.

الطالب : عناني عبدالله

القسم الأول: معلومات عامة(يرجى وضع علامةx في الخانة المناسبة للإجابة)

1. **المؤسسة** ☐
2. **المستوى العلمي: – ليسانس ☐ – ماجستير ☐ – دراسات عليا تطبيقية ☐**

غير ذلك، يرجى تحديده.....

3. **المنصب الوظيفي: – عضو مجلس الإدارة ☐ – مدير تنفيذي ☐ – مدقق داخلي ☐**

– محاسب ☐ – غير ذلك، يرجى تحديده.....

4. **الخبرة المهنية: – أقل من 05سنوات ☐ – أقل من 10 سنوات ☐**

–من 10إلى20سنة ☐ – أكثر من 20سنة ☐

القسم الثاني: معلومات حول المتغيرات المستقلة للدراسة(يرجى وضع علامةx في الخانة المناسبة للعبارة حسب درجة موافقتك)

المحور الأول: مسؤوليات ومهام مجلس الادارة (الاستقلالية، الكفاءة، الفعالية، مجال التدخل).

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يتمتع مجلس الادارة بالاستقلالية التامة التي تمكنه من ممارسة مهامه الإشرافية والرقابية.					
02	هناك فصل بين مهام المدير العام للمؤسسة ورئيس مجلس الادارة.					
03	يتكون مجلس الادارة من أعضاء خارجيين (لا يشتغلون بمؤسستكم).					
04	تمثيل نسبة الأعضاء الخارجيين الأغلبية في عدد أعضاء مجلس الإدارة.					
05	عدد أعضاء مجلس الادارة كافي لممارسة مهامه وتحقيق أهداف المؤسسة.					
06	يمتلك أعضاء مجلس الإدارة شهادة علمية في مجال تخصص المالية والمناجمنت والتخصصات المتعلقة بهما.					
07	يمتلك أعضاء مجلس الإدارة خبرة مهنية كافية في مجال الإدارة والتسيير.					
08	يقوم مجلس الإدارة بتحديد الأهداف والقرارات الاستراتيجية للمؤسسة.					
09	يقوم مجلس الادارة بتنفيذ وتوجيه الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.					
10	يكمن دور مجلس الإدارة في المصادقة فقط على القرارات الاستراتيجية للمؤسسة.					
11	مجلس الإدارة له دور استشاري فقط في اتخاذ القرارات الاستراتيجية.					
12	يمارس مجلس الادارة رقابة داخلية من خلال تحديد المسؤوليات ومساءلة الادارة التنفيذية عن مهامها ومسؤولياتها اتجاه مصالح الملاك.					
13	يقوم مجلس الادارة بوضع مؤشرات أداء رئيسية للإشراف ومراقبة أداء الرئيس التنفيذي.					
14	يقوم مجلس الادارة بالاطلاع على كافة القوانين والتعليمات الأساسية التي تنظم عمل المؤسسة والتحقق من سلامة تطبيقها وإدخال التحسينات اللازمة عليها.					
15	يحرص مجلس الإدارة على تدعيم مصلحة التدقيق الداخلي(الأخذ بعين الاعتبار تقارير مديرية التدقيق الداخلي).					
16	يحرص مجلس الادارة على تقييم وتحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية.					
17	يقوم مجلس الادارة خلال اجتماعاته بتقييم سياسات واجراءات إدارة المخاطر بالمؤسسة.					
18	يسهر مجلس الادارة على الأخذ بعين الاعتبار تقارير محافظة الحسابات ومناقشتها خلال اجتماعاته.					
19	يقوم مجلس الادارة بمناقشة كافة السياسات المحاسبية والبيانات المالية ومختلف المعاملات المالية الكبرى(زيادة رأس المال، الاقتراض وغير ذلك....).					

20	يحرص مجلس الادارة على تعزيز الافصاح والشفافية في المعلومات والتقارير المالية وغير المالية.					
21	يحرص مجلس الادارة على حماية حقوق أصحاب المصالح(الدئنون، الموردون، المستهلكين، البنوك، الجهات الرسمية، مصالح الضرائب، المجتمع المحلي).					
22	يحرص مجلس الادارة على تعزيز القيم الأخلاقية داخل المؤسسة في تعاملاتها الداخلية والخارجية اتجاه أصحاب المصالح.					
23	يحرص مجلس الإدارة على حماية المحيط البيئي والثقافي للمؤسسة.					
24	يتأكد مجلس الادارة من فعالية ممارسة الحوكمة ويعد تقرير عن مدى تحسين ارساء الحوكمة بالمؤسسة.					

المحور الثاني: الإفصاح والشفافية

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تلتزم المؤسسة بالإفصاح عن أهدافها العامة وسياستها المنتهجة في ممارسة نشاطها.					
02	تلتزم المؤسسة بالإفصاح عن عملية اختيار أعضاء مجلس الإدارة ومؤهلاتهم، ومكافآتهم.					
03	تلتزم المؤسسة بالإفصاح عن المديرين الرئيسيين والتنفيذيين ومكافآتهم.					
04	تفصح المؤسسة عن المعلومات المتعلقة بالعاملين والتزاماتها اتجاههم.					
05	تلتزم المؤسسة بتقديم معلومات متعلقة بأصحاب المصالح مثل الزبائن والدائنين والموردين المتعاملين معها، والمجتمع المحلي.					
06	تلتزم المؤسسة بالإفصاح عن المعلومات المالية من خلال الافصاح عن القوائم المالية والمركز المالي للمؤسسة في الوقت المناسب.					
07	تلتزم المؤسسة بالإفصاح عن التقارير المالية المعتمدة من قبل محافظ الحسابات.					
08	تلتزم المؤسسة بالإفصاح عن فعالية نظام الرقابة الداخلية.					
9	يتم الافصاح عن تقرير محافظ الحسابات بشكل دوري.					
10	التقارير المالية وغير المالية متوفرة مجانا لأصحاب المصالح.					
11	تلتزم المؤسسة بالإفصاح عن كيفية توزيع السلطات بين الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة.					
12	تقوم المؤسسة بالإفصاح عن الأداء الاجتماعي والأداء البيئي.					
13	تحرص المؤسسة على وصول المعلومات لمستخدميها بصورة عادلة، وشفافة وفي الوقت المناسب.					
14	تحرص المؤسسة على الافصاح عن المعلومات بشكل آلي من خلال موقعها الإلكتروني على شبة الإنترنيت.					

المحور الثالث: دور أصحاب المصالح(الدئنون، الموردون، المستهلكين، البنوك، الجهات الرسمية، مصالح الضرائب، المجتمع المحلي).

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تعترف المؤسسة بحقوق أصحاب المصالح وتلتزم بوضع الاجراءات التي تكفل حقوقهم.					
02	يتم إعلام أصحاب المصالح بشكل كاف بحقوقهم والتزاماتهم عند ارتباطهم بالمؤسسة، كما يمكنهم الحصول على تعويضات في حالة ضياع حقوقهم.					
03	يمكن لأصحاب المصالح إبلاغ أعضاء مجلس الادارة عن أي تجاوزات أو مخالفات أو ممارسات غير قانونية أو غير أخلاقية.					
04	توفر المؤسسة لأصحاب المصالح المعلومات الكافية والشفافة والمناسبة التي تسمح لهم بالمساهمة في حوكمة المؤسسة ومراقبة أدائها بشكل دوري.					
05	تحرص المؤسسة على تقديم منتجات ذات نوعية جيدة وبأسعار مناسبة تحقق رضا الزبائن.					
06	تلتزم المؤسسة بمختلف التشريعات والقوانين الصادرة عن الحكومة.					
07	تلتزم المؤسسة بتسديد التزاماتها الضريبية والرسوم بصدق.					
08	تحرص المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها اتجاه مورديها وتوطيد العلاقة معهم.					
09	تحرص المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها اتجاه البنوك التي تتعامل معها.					

المحور الرابع: التدقيق. الفرع الأول: التدقيق الداخلي(الكفاءة، الاستقلالية، الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهني، تخطيط مهمة التدقيق ، مجال التدخل).

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يتمتع المدققين بكفاءة وخبرة مهنية تمكنه من أداء مهامه بفعالية.					
02	يستفيد المدققين من دورات تدريبية وتكوين مستمر حول معايير التدقيق ومستجدات التدقيق الداخلي.					
03	ترتبط مديرية التدقيق الداخلي بالمدير العام مباشرة ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة.					
04	يتمتع المدققين الداخليين بالاستقلالية عن المصالح التي يقوم بتدقيقها أعمالها.					
05	يبلغ المدقق الداخلي مجلس الادارة عن مختلف الضغوطات والعقبات التي تعيق تنفيذ مهامه.					
06	يلتزم المدققين الداخليين بقواعد السلوك المهني(النزاهة، الموضوعية، السرية والكفاءة المهنية) عند تنفيذ مهامهم.					

07	يلتزم المدققين الداخليين بالمعايير والمبادئ الدولية للتدقيق عند تنفيذ مهامهم.					
08	يتطور مفهوم ودور التدقيق الداخلي بمؤسستكم وفقا لتطور المفاهيم الأكاديمية لمختلف الهيئات الرسمية(IFACi, IIA).					
09	يلتزم المدققين الداخليين بخطوات التدقيق وفقا لميثاق التدقيق الخاص بمؤسستكم.					
10	يتلقى المدققين الداخليين الدعم اللازم من الادارة العليا والمدراء التنفيذيين عند ممارسة مهامهم.					
11	يساهم التدقيق الداخلي في تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية، ومدى مدى تطبيق هذا النظام بالمؤسسة.					
12	يساهم التدقيق الداخلي في تحديد وتقييم التعرض للمخاطر، وتقييم الأساليب الملائمة للتغلب على هذه المخاطر، وتقديم التوصيات اللازمة للتحكم في المخاطر					
13	يساهم التدقيق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية.					
14	يستفيد المدقق الداخلي من عملية التدقيق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية					
15	تفصح وظيفة التدقيق الداخلي بشكل دوري للإدارة عن المخاطر الجوهرية وإجراءات الرقابة الداخلية وقضايا حوكمة المؤسسات.					
16	يساهم التدقيق الداخلي في ترشيد الادارة العليا من خلال مختلف التقارير التي تتضمن التوصيات والمشورة.					
17	يحرص المدققين الداخليين على إرسال تقارير لمجلس الادارة حول تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية وعملية إدارة المخاطر وتحسين الحوكمة.					

الفرع الثاني: التدقيق الخارجي(الكفاءة، الاستقلالية، مجال التدخل.)

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يلتزم المدقق الخارجي بمعايير التدقيق المتعارف عليها (المعايير الشخصية، معايير العمل الميداني، معايير إعداد التقرير).					
02	يتمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية التامة التي تمكنه من ممارسة مهامه بكل موضوعية					
03	يقوم المدقق الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات اللازمة للإدارة لتصحيح مختلف الاختلالات.					
04	يقوم المدقق الخارجي بتقييم المخاطر في المؤسسة.					
05	يساهم التدقيق الخارجي في إعطاء الثقة في التقارير المالية وطمأنة مستخدمي هذه التقارير.					
06	يساهم تقرير المدقق الخارجي في تخفيض تضارب المصالح بين المسيرين والملاك(السلطات العمومية).					

07	يقدم المدقق الخارجي تقرير عن مدى التزام المؤسسة واقرارها بتطبيق مبادئ وآليات الحوكمة.					
08	يتضمن تقرير المدقق الخارجي الأدلة الكافية التي تبرر رأيه حول القوائم المالية.					

القسم الثالث: معلومات حول المتغير التابع(يرجى وضع علامةx في الخانة المناسبة للعبارة حسب درجة موافقتك).

المحور الأول: الأداء المالي (الفعالية، الفاعلية، الملائمة، المردودية المالية، المردودية الاقتصادية، قيمة المؤسسة، النمو).

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تحقق المؤسسة أرباح سنوية موجبة بشكل منتظم.					
02	تحدد المؤسسة أهدافها حسب الوسائل المتاحة لديها.					
03	تتحقق نتائج الاستغلال حسب الأهداف المحددة والوسائل المتاحة للمؤسسة.					
04	تقوم المؤسسة باستغلال مواردها استغلالا أمثل لتحقيق الأرباح.					
05	النتائج المحققة تضمن تحقيق مردودية اقتصادية كافية ومستدامة.					
06	النتائج المحققة تضمن تعظيم ثروة المؤسسة (القيمة المضافة).					
07	النتائج المحققة تضمن تحقيق مردودية مالية كافية.					
08	النتائج المحققة تضمن تحقيق فائض خزينة اجمالي كافي لمواجهة التزامات المؤسسة القصيرة المدى.					
09	تمتلك المؤسسة السيولة اللازمة للوفاء بالتزاماتها القصيرة الأجل عند حلول استحقاقها.					
10	النتائج المحققة تتضمن تحقيق فائض خزينة اجمالي كافي لتمويل المشاريع الاستثمارية الإضافية.					
11	الأهداف المحددة تتضمن الأخذ بعين الاعتبار المخاطر المرتبطة بالنشاط العادي للمؤسسة (الخطر الاقتصادي، الخطر المالي، خطر الافلاس).					
12	لتمويل المشاريع الاستثمارية تلجأ المؤسسة إلى الديون من أجل تخفيض تكلفة التمويل(تكلفة رأس المال).					
13	لتمويل المشاريع الاستثمارية تلجأ المؤسسة إلى الديون من أجل توفير التمويل الكافي(أموال خاصة غير كافية).					
14	هناك تحسن في صورة المؤسسة لدى الأطراف أصحاب المصالح.					
15	تحقق المؤسسة نموا في حجم الاستثمارات وزيادة هيكل رأس المال.					
16	تحقق المؤسسة نموا في أموالها الخاصة.					

المحور الثاني: الأداء الاجتماعي(النقل والإطعام، الأمن الصناعي والصحة والسلامة المهنية، المنح، التدريب، الترقية، المشاركة، التحفيز، الرضا الوظيفي، الالتزام بالمعايير الدولية).

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تقوم المؤسسة بتحسين جودته الاطعام، وتوفير وسائل نقل مريحة لعمالها.					
02	تحرص المؤسسة على تحسين وتطوير جودة الخدمات المقدمة للعمال.					
03	تقوم المؤسسة بتوفير بيئة عمل مناسبة للعمال.					
04	يستفيد العمال من ظروف عمل صحية مناسبة.					
05	تنتهج المؤسسة بصفة طوعية سياسة واضحة في مجال تحسين ظروف العمل خاصة الصحة والسلامة المهنية بعيدا عن تلك التي تفرضها قوانين وتشريعات العمل.					
06	تقوم المؤسسة بعمل فحص طبي دوري للعاملين للتأكد من صحتهم.					
07	تحرص المؤسسة على توفير الأمن الصناعي للعاملين.					
08	تتكفل المؤسسة بالحالات الخاصة للعمال مثل العمليات الجراحية للعمال وأفراد أسرتهم.....					
09	تتكفل المؤسسة بالعمال ذوي الاحتياجات الخاصة وتمنحهم الأولوية في الخدمات المقدمة.					
10	يستفيد العمال المتقاعدين من امتيازات خدماتية حتى بعد تقاعدهم عن العمل.					
11	تطبق المؤسسة برنامج الصيانة الوقائية.					
12	تمتلك المؤسسة شهادة الأيزوISO للصحة والسلامة المهنية.					
13	يستفيد العمال من مختلف المنح العائلية.					
14	يستفيد العمال من منح الخدمات الاجتماعية (منحة العمرة، مختلف النشاطات الثقافية والرحلات السياحية....).					
15	يستفيد العمال من نسبة من الأرباح السنوية بشكل دوري.					
16	يستفيد العمال من دورات تدريبية وتحسين المستوى.					
17	يستفيد العمال من نظام الترقيات بشكل عادل.					
18	تتخذ المؤسسة التدابير التي تسمح بالرفع من مستويات كفاءة العمال وتشجيع روح المبادرة والابداع لديهم.					
19	يسمح للعاملين بتقديم المقترحات والآراء مباشرة لرؤسائهم.					
20	يتم تفويض جزء من مهام المديرين للعمال لتحفيزهم.					
21	يتم إشراك العمال في القرارات الهامة والاستراتيجية للمؤسسة.					
22	تحرص المؤسسة على تعزيز العلاقة مع الشركاء الاجتماعيين وإشراكهم في القرارات الاستراتيجية للمؤسسة.					
23	تفصح المؤسسة على النتائج المحصل عليها إلى كل عمال المؤسسة.					
24	تحرص المؤسسة على تحقيق مستويات جيدة لرضا العمال.					

25	تسعى المؤسسة لتطبيق معايير الايزو26000 الخاصة بمسؤوليات المؤسسة اتجاه العمال.					

المحور الثالث: الأداء البيئي(السياسة البيئية، التخطيط البيئي، التنفيذ والتشغيل، الفحص والعمل التصحيحي، مراجعة الإدارة).

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تحدد الادارة العليا سياسة بيئية مناسبة لطبيعة الآثار البيئية الناجمة عن أنشطتها					
02	تتضمن السياسة البيئية الالتزام بالتحسين المستمر ومنع التلوث.					
03	تتضمن السياسة البيئية الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية المناسبة.					
04	السياسة البيئية التي تحددها الادارة العليا مطبقة ومعلومة لدى جميع العمال.					
05	تستعمل المؤسسة أسلوب التوقع في عملية التخطيط البيئي لرصد الفرص المتاحة والتهديدات المحتملة.					
06	يتم توضيح الجوانب البيئية المرتبطة بنشاط المؤسسة وتحديد الآثار البيئية الناتجة عن ذلك ضمن عملية التخطيط.					
07	يتم تأسيس وتوثيق الأهداف والغايات البيئية في كل وظيفة من وظائف المؤسسة.					
08	تقوم الادارة بإعداد برنامج للإدارة البيئية يتضمن الأهداف والغايات ومختلف التطورات الجديدة في أنشطة المؤسسة.					
09	تحدد المؤسسة الأدوار والسلطات والمسؤوليات التي تضمن تطبيق نظام الإدارة البيئية.					
10	تقدم إدارة المؤسسة الموارد الأساسية لتطبيق نظام الإدارة البيئية ورقابته.					
11	تحرص المؤسسة على تعزيز الوعي البيئي لدى العمال وتحسين مهاراتهم في تطبيق نظام الادارة البيئية.					
12	تحرص المؤسسة على توثيق نظم الإدارة البيئية.					
13	تحدد المؤسسة عملياتها ونشاطاتها التي تتوافق مع الجوانب البيئية.					
14	تحدد المؤسسة الاجراءات اللازمة لتحديد الحوادث وأوضاع الطوارئ المحتملة والاستجابة لها، ومنع أو تخفيف الآثار البيئية التي يمكن أن تتوافق معها.					
15	يتم فحص الوثائق والسجلات البيئية بصفة دورية ومستمرة.					
16	يتم مراجعة نظام الادارة البيئية لضمان التلاؤم المستمر وكفايته وفعاليته.					

الملحق رقم03

قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان

الرقم	الأستاذ	الجامعة
1	الأستاذ الدكتور بريش عبدالقادر	المدرسة العليا للتجارة
2	الدكتور بوشنقير ميلود	جامعة سكيكدة
3	الدكتور فروم محمد الصالح	جامعة سكيكدة
4	الدكتور مقيمح صبري	جامعة سكيكدة

الملحق رقم04