جامعة يحي فـارس بالمديــة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

تخصص: مالية مؤسسة

مذكرة بعنوان

دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسة

- دراسة حالة مديرية الضرائب بالمدية -

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية

إعداد الطالبتين:

سلمى موساوي

إيمان بلزكور

إشراف الأستاذة:

د. حيولة إيمان

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة	المؤسسة الأصلية	الصفة
حمادي نبيل	أستاذ محاضر أ	جامعة المدية	رئيسا
حيولة إيمان	أستاذة محاضر أ	جامعة المدية	مشرفا
سلام عبد الرزاق	أستاذ محاضر أ	جامعة المدية	ممتحنا

السنة الجامعية: 2019/2018



بعد الحمد و الشكر لله العلي القدير الذي وفقنا في إنجاز هذه المذكرة نتوجه بالثناء العطر و الشكر الجزيل و العرفان بالجميل إلى الأستاذة المحترمة "إيمان حيولة" على كل ما قدمته من توجيهات قيمة و ملاحظات نيرة طوال فترة إنجاز هذه المذكرة

و نتوجه بالشكر الجزيل إلى كل الأساتذة الكرام الذين قدموا لنا الدعم في مشوارنا الدراسي و إلى كل أساتذة و عمال كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير

إلى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد في إنجاز هذه المذكرة



"واخفض لهما جناح الذل من الرحمة و قل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا"

إلى قرة العين...إلى من جعلت الجنة تحت قدميها...إلى التي حرمت نفسها و أعطتني و من نبع حنانها سقتني...إلى من وهبتني الحياة، منحتني الحب و الحنان، ربتني بلطف و علمتني كلمتي الشرف و الحياة...إلى تلك المرأة العظيمة ...صديقتي و حبيبتي

"أمي الحنونة"

إلى أعظم الرجال صبرا...و رمز الحب و العطاء ...إلى الذي تعب كثيرا من أجل راحتي و أفنى حياته من أجل تعليمي...و توسم في درجات العلى و السمو...إلى ذلك الرجل العظيم

"أبي العزيز"

إلى شموع حياتي...إلى من إحتواهم قلبي و لفظ أسماءهم لساني إخوتي "زينب، عبد الحق، عبد الرحمان، أنفال، أمينة"

إلى كل الأقارب دون إستثناء

إلى جميع أساتذتي من الطور الإبتدائي إلى الجامعي

إلى عائلتي الثانية التي جمعتني بهم روابط المحبة طيلة حياتي الجامعية صديقاتي كل باسمها

" سلمى"



ربي نحمدك حمدا يليق بجلال وجهك وعظيم سلطانك

إنه لايسعني في هذا المقام إلا أن أهدي ثمرة جهدي:

إلى التي جعل الله الجنة تحت أقدامها، ريحانة حياتي وبهجتها التي

غمرتني بعطفها وأنارت لي درب حياتي بحبها،حياة الروح ونبع الحنان:

"أمي العزيزة الغالية حفظها الله وأطال في عمرها."

إلى من سعى وشقي لأنعم بالراحة والهناء الذي لم يبخل بشيء من أجل دفعني إلى طريق النجاح:

"أبي العزيز حفظه الله وأطال في عمره".

إلى أخي العزيز محمد الذي ساندني، وحبيبتي قلبي أخواتي "سرين ويمينة"

إلى خالي" رشيد" وخالتي" خديجة" اللذان هما رمز الوفاء والسلام،إلى أقاربي وأهلي كبيرهم وصغيرهم.

إلى صديقاتي عزيزات: خديجة، عبلة، بتول، أحلام، هاجر، دلال.

إلى من صاغوا لي من علمهم حروفا ومن فكرهم منارات تنير لي مسيرة العلم والنجاح إلى

أساتذتي الكرام.

" إيمان"

المستلخص:

تهدف هذه المذكرة معالجة دور آليات الرقابة من حيث مدى إمكانية مساهمتها في تطبيق حوكمة جيدة لمديرية الضرائب لولاية المدية، أخذا بعين الإعتبار خصوصية البيئة التي تعمل فيها هذه الآليات في ظل ما يحيط بها من متغيرات، حيث تم تركيز الإهتمام في هذه المذكرة على دور كل من مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية والخارجية، لجنة المراجعة في التفعيل من حوكمة المؤسسة.

تطرقنا إلى بعض المفاهيم النظرية الخاصة بحوكمة المؤسسة، إضافة إلى آلياتها تأتي الدراسة التطبيقية في محاولة لإبراز مختلف القوانين و التشريعات المنظمة لعمل الآليات الرقابية التي تحوكم بها المؤسسات و كذلك مقارنتها مع الواقع الذي تعيشه مديرية الضرائب بالمدية، توصلنا إلى النتائج التي أظهرت فعالية الآليات الرقابية التي تدعم الحوكمة في مديرية الضرائب بالمدية.

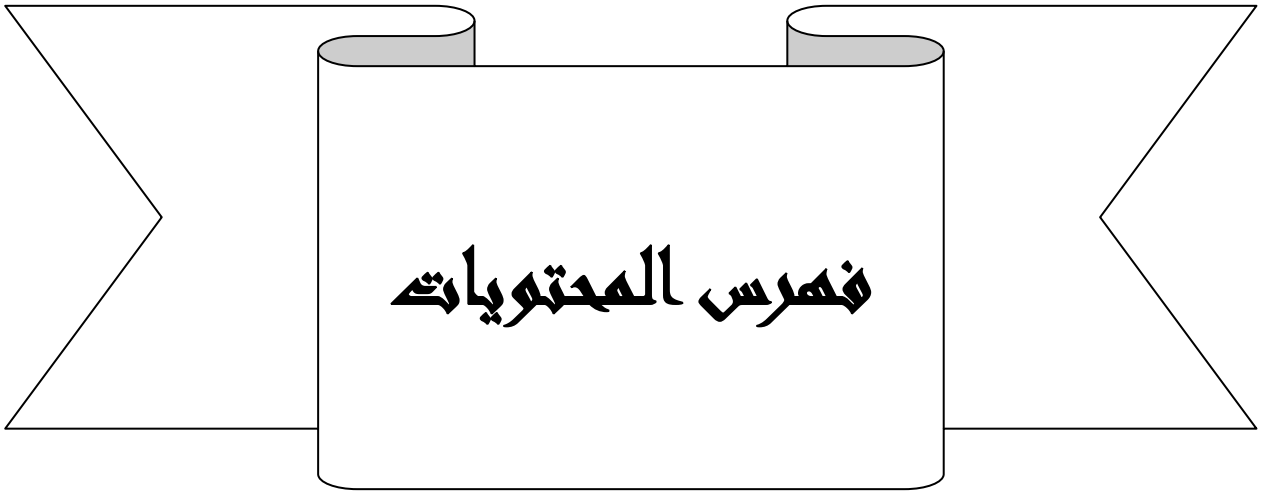
الكلمات المفتاح:حوكمة المؤسسة، آليات الرقابة، مجلس الإدارة، لجنة المراجعة.

Convinced:

The purpose of this memo is to address the role of monitoring mechanisms in terms of the extent to which they can contribute to the implementation of good governance of the Directorate of Taxation of the State of Medea, taking into account the specificity of the environment in which these mechanisms operate in light of the surrounding variables. Board of Directors, Internal and External Audit, Audit Committee on the Activation of Corporate Governance.

In addition to its mechanisms, the applied study comes in an attempt to highlight the various laws and legislations regulating the work of the supervisory mechanisms that the institutions control, as well as comparing them with the reality of the Directorate of Taxation in Madiyya, we reached the results that showed the effectiveness of the supervisory mechanisms which Supports governance at the Directorate of Taxation in Medea.

Keywords: Corporate Governance, Oversight Mechanisms, Board of Directors, Audit Committee.


فهرس المحتويات

فهرس المحتويات:

العناوين	الصفحة
شكر وتقدير	_
إهداء	_
المستلخص	_
فهرس المحتويات	I
قائمة الجداول	III
قائمة الأشكال	V
قائمة المختصرات	VI
قائمة الملاحق	VII
مقدمة	أ- ح
الفصل الأول: الإطار النظري لحوكمة المؤسسة.	
تمهيد	02
المبحث الأول: ماهية حوكمة المؤسسة.	03
المطلب الأول: مفهوم حوكمة المؤسسة.	03
المطلب الثاني: مقومات حوكمة المؤسسة.	09
المبحث الثاني: أساسيات حوكمة المؤسسة.	12
المطلب الأول: أهمية، أهداف ومبادئ حوكمة المؤسسة.	12
المطلب الثاني: معايير ومحددات حوكمة المؤسسة.	21
المبحث الثالث:النظريات المفسرة لحوكمة المؤسسة.	24
المطلب الأول: النظريات التعاقدية للحوكمة.	24
المطلب الثاني: النظريات المعرفية في الحوكمة.	33
خلاصة الفصل	36
الفصل الثاني: آليات الرقابة وتطبيقات حوكمة المؤسسة.	
تمهيد	38

المبحث الأول: نظرة عامة حول الرقابة.	39
المطلب الأول: ماهية الرقابة.	39
المطلب الثاني: خطوات وأهمية عملية الرقابة.	44
المبحث الثاني: آليات الرقابة في ظل حوكمة المؤسسة.	48
المطلب الأول: آليات الرقابة الداخلية.	48
المطلب الثاني: : آليات الرقابة الخارجية.	56
المبحث الثالث: آليات الرقابة المباشرة ودورها في تفعيل حوكمة المؤسسة.	59
المطلب الأول: دور مجلس الإدارة ولجان المراجعة كآلية من آليات الرقابة.	59
المطلب الثاني: دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة المؤسسة.	72
خلاصة الفصل	76
الفصل الثالث: دراسة حالة لمدى تطبيق آليات الرقابة وحوكمة المؤسسة بمديرية الضرائب لولاية المدية.	
تمهيد	78
المبحث الأول: عموميات حول مديرية الضرائب لولاية المدية.	79
المطلب الأول:نشأة وتعريف بمديرية الضرائب.	79
المطلب الثاني: المهام والهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب.	79
المبحث الثاني:منهجية الدراسة.	87
المطلب الأول: منهج ومجتمع وعينة الدراسة.	87
المطلب الثاني: أدوات الدراسة.	87
المطلب الثالث: ثبات وصدق أداة الدراسة.	89
المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة.	94
المطلب الأول: التحليل الوصفي لمتغيرات البيانات الشخصية.	94
المطلب الثاني: التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة.	100
المطلب الثالث: إختيار فرضيات الدراسة.	104
خلاصة الفصل	111
خاتمة	116-113
قائمة المراجع	118
الملاحق	126

قائمة الجداول

قائمة الجداول:

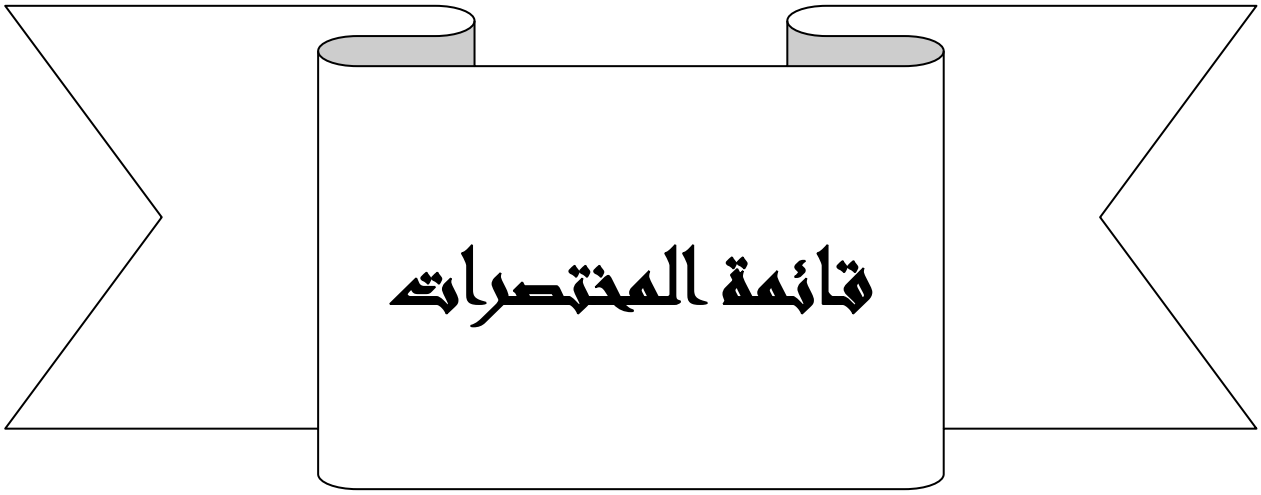
الرقم	البيان	الصفحة
(1:3)	الخيارات المكونة لمقياس ليكرت الخماسي.	88
(2:3)	قيمة الوسط المرجح ودرجات الموافقة لعينة الدراسة.	88
(3:3)	إختبار التوزيع الطبيعي.	89
(4:3)	إختبار قيم معامل الثبات لمحاور الاستبيان.	90
(5:3)	إختبار الاتساق الداخلي لعبارات و محور آليات الرقابة.	90
(6:3)	إختبار الإتساق الداخلي لعبارات و بعد تطبيق مبادئ الحوكمة.	91
(7:3)	إختبار الإتساق الداخلي لعبارات وبعد محددات التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة.	92
(8:3)	توزيع أفراد العينة حسب متغير الصنف.	94
(9:3)	توزيع أفراد العينة حسب متغير الفئات العمرية.	96
(10:3)	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي.	97
(11:3)	توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة.	98
(12:3)	توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية.	99
(13:3)	المؤشرات الإحصائية لوصف عبارات محور آليات الرقابة.	100
(14:3)	المؤشرات الإحصائية لوصف عبارات بعد تطبيق مبادئ الحوكمة.	101
(15:3)	المؤشرات الإحصائية لوصف عبارات بعد محددات التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة.	102
(16:3)	المؤشرات الإحصائية لوصف أبعاد محور حوكمة المؤسسة.	103
(17:3)	نتائج إختبار الفروق الإحصائية لتقديرات الموظفين حول آليات الرقابة بمديرية الضرائب لولاية المدية حسب متغير الصنف.	104
(18:3)	نتائج إختبار الفروق الإحصائية لتقديرات الموظفين حول آليات الرقابة بمديرية الضرائب لولاية المدية حسب المتغيرات (الفئات العمرية، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية،).	104
(19:3)	نتائج إختبار الفروق الإحصائية لتقديرات الموظفين حول تطبيق مبادئ الحوكمة بمديرية الضرائب لولاية المدية حسب متغير الصنف.	106
(20:3)	نتائج إختبار الفروق الإحصائية لتقديرات الموظفين حول تطبيق مبادئ الحوكمة بمديرية الضرائب لولاية المدية حسب المتغيرات (الفئات العمرية، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية،).	106

(**21**:**3**)	نتائج إختبار الفروق الإحصائية لتقديرات الموظفين حول محددات التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة بمديرية الضرائب لولاية المدية حسب متغير الصنف.	107
(**22**:**3**)	نتائج إختبار الفروق الإحصائية لتقديرات الموظفين حول محددات التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة بمديرية الضرائب لولاية المدية حسب المتغيرات (الفئات العمرية، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية،).	108
(**23**:**3**)	نتائج إختبار الفروق الإحصائية لتقديرات الموظفين حول حوكمة المؤسسة بمديرية الضرائب لولاية المدية حسب متغير الصنف.	109
(**24**:**3**)	نتائج إختبار الفروق الإحصائية لتقديرات الموظفين حول حوكمة المؤسسة بمديرية الضرائب لولاية المدية حسب المتغيرات (الفئات العمرية، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية،).	109

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال:

الفصول	الرقم	البيان	الصفحة
الفصل الأول	(**1**:**1**)	خصائص حوكمة المؤسسة.	07
	(**2**:**1**)	مبادىء حوكمة المؤسسة.	20
	(**1**: **3**)	المحددات الخارجية والداخلية لحوكمة المؤسسات.	23
	(**1**: **4**)	مشاكل نظرية الوكالة.	27
الفصل الثاني	(**1**:**2**)	النقاط الأساسية التي يتكون منها النظام الأساسي لكل لجنة من اللجان.	54
	(**2**: **2**)	العلاقة بين المراجع الخارجي والمؤسسة.	57
	(**2**: **3**)	المكونات الأساسية التي يجب توافرها في مجلس الإدارة.	62
الفصل الثالث	(**1**:**3**)	هيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المدية.	81
	(**2**:**3**)	تمثيل أفراد العينة حسب متغير الصنف.	95
	(**3**:**3**)	تمثيل أفراد العينة حسب متغير الفئات العمرية.	96
	(**4**:**3**)	تمثيل أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي.	98
	(**5**:**3**)	تمثيل أفراد العينة حسب متغير الوظيفة.	99
	(**6**:**3**)	تمثيل أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية.	100


قائمة المختصرات

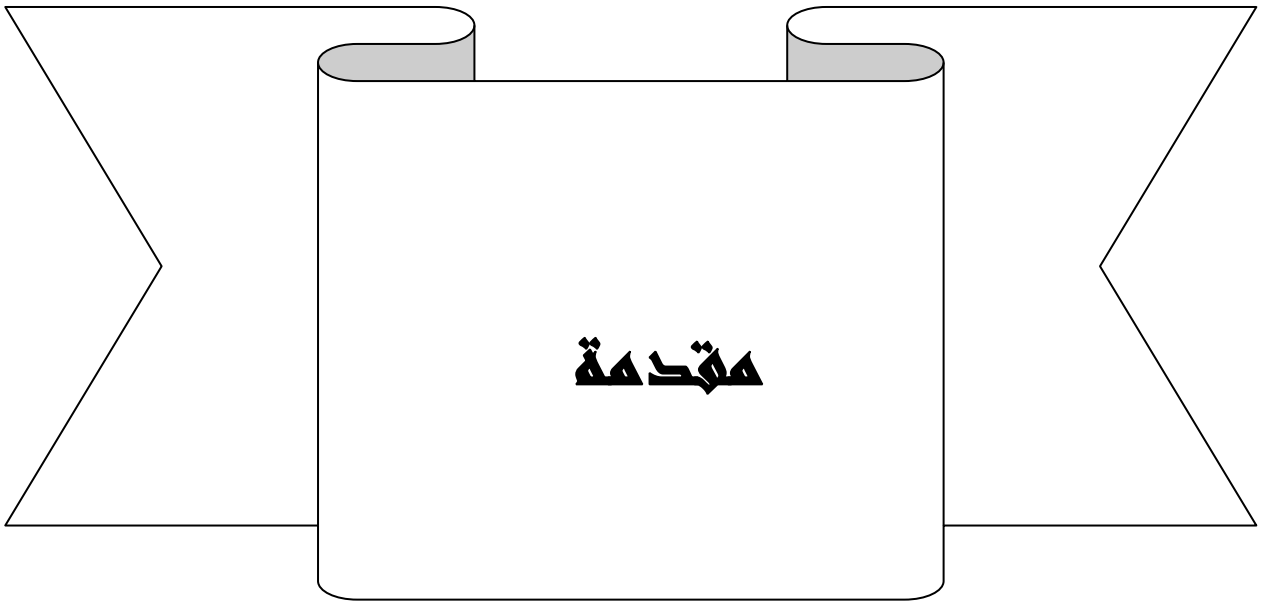
قائمة المختصرات:

الرمز	الدلالة باللغة العربية	الدلالة باللغة الأجنبية
IIA	معهد المراجعين الداخليين	Institute of Internal Auditors.
IFC	مؤسسة التمويل الدولية	International Finance Corporation
OECD	منظمة التعاون الاقتصادي	Organization For Economic Co-operation and Development
SPSS	برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية	**S**tatistical **P**ackage For **S**ocial **S**ciences

الملاحق

قائمة الملاحق:

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
الملحق رقم 01	إستبيان الدراسة	126
الملحق رقم 02	قائمة المحكمين	129
الملحق رقم 03	نتائج مخرجات SPSS	130


مقدمة

مقدمة:

في ظل الأزمات المالية العالمية التي حدثت في العديد من دول العالم، والناتجة عن الفساد وسوء الإدارة وعدم القدرة على جذب رؤوس الأموال الكافية، إلى تفاقم أزمات المؤسسات العالمية الكبرى وتحقيقها خسائر بمليارات الدولارات، حيث أصبحت تكلفة ممارسات سوء التسيير تشكل عبئا على المؤسسات والإقتصاد العالمي بشكل عام، كما أن إفتقاد الشفافية والوضوح والدقة في القوائم المالية تجعل المستثمرين غير قادرين على إتخاذ القرار الإستثماري الصحيح، مما جعلهم ملزمين بالبحث عن المؤسسات التي بها هياكل سليمة لممارسة حوكمة المؤسسات.

وبغية توضيح أهمية التي حضيت بها حوكمة المؤسسة وضرورة وضعها حيز التطبيق فإن الرقابة تعد أحد ركائز هذا التطبيق وآلية من آلياته، إذ ينبغي أن يرتقي دور الرقابة في المؤسسة إلى توجيه العمليات نحو النجاح من خلال فحص وتقييم النشاطات المالية والإدارية والتشغيلية وتوفير المعلومات للإدارة بكل مستوياتها لمساعدتها في تنفيذ إستراتيجيتها بشكل صحيح، وكذلك تفعيل دور آليات الرقابة في إطلاع على هذه الإستراتيجية ومنحه إمكانية مراجعة تنفيذيها ومدى تحقيق الأهداف المرجوة منها، حيث تعد الرقابة أداة من الإدوات الهامة للحصول على قوائم مالية على درجة عالية من الشفافية والإفصاح والمصداقية خدمة لأصحاب المصالح، وعليه فهي من تساهم في مساعدة الإدارة من خلال مراجعة العمليات المستندات، وبذلك لها من دور هام في حوكمة العديد من المؤسسات لما تضفيه من ثقة على المعلومات التي توفرها الإدارة للمهتمين بشؤون المؤسسة فتطور هذا الدور وإتسع نطاقه مع مرور الزمن، وأصبح يتضمن تقدير المخاطر والتحقق من الإجراءات الرقابية وإختبارات مدى الإلتزام، وكلها تقع مباشرة في إطار حوكمة المؤسسات.

1- إشكالية الدراسة:

ومما سبق تتضح لنا مشكلة الدراسة بالسؤال الرئيسي الأتي:

" إلى أي مدى يمكن أن تساهم آليات الرقابة في تفعيل حوكمة مديرية الضرائب لولاية المدية؟".

من خلال تحليل المشكلة الرئيسية يمكن طرح مجموعة من الأسئلة الجزئية على النحو التالي:

- ما المقصود بحوكمة المؤسسة وفيما تتمثل أهميتها ومبادئها؟؛

• ما المقصود بنظام الرقابة وكيف يتم تقييمه؟؛

• ما هي آليات الرقابة وكيف يمكن أن تجسد حوكمة المؤسسة؟؛

2- فرضيات الدراسة:

• تتمثل حوكمة المؤسسة في إدارة شؤون المؤسسة ومراقبتها من أجل تحقيق أهدافها ومبادئها؛

• نظام الرقابة يعتبر وسيلة وقائية تبعد إحتمال وقوع الأخطاء في حين يشمل نظام الرقابة على تقييم نشاط المؤسسة؛

• تتمثل آليات الرقابة في المراجعة الداخلية والخارجية من خلال تنظيم فيما بينها وتحديد أدوارها ونقاط التعامل والتنسيق فيما بينها في حين يتطلب إعادة توجيه القوانين وضبط الممارسات،

3-أسباب إختيار الموضوع:

هناك عدة أسباب لإختيار الموضوع يمكن إيجازها فيما يلي:

- أهمية هذا الموضوع و ملائمته مع تخصصنا الدراسي؛

-الميول الشخصية للمواضيع ذات صلة بالرقابة و حوكة المؤسسة؛

- الحاجة إلى تطوير آليات الرقابة في المؤسسة للحصول على كفاءة عالية؛

- قلة البحوث و الدراسات في مثل هذه المواضيع بإعتبارها تمثل جانب حساس في إدارة المؤسسة؛بالإضافة إلى شعورنا بأهمية بأهمية الموضوع في ظل التغيرات الإقتصادية و تأثيرها على المؤسسة؛

4- أهمية الدراسة:

تظهر أهمية هذه الدراسة في أنه موضوعا معاصرا الذي تزايد إهتمام بموضوعه في السنوات الأخيرة بإعتباره يساهم في عدة جوانب إقتصادية والمتمثلة في رفع مستوى الكفاءة الإقتصادية لما لها من أهمية في مساعدة على إستقرار الأسواق المالية ورفع مستوى الشفافية في تلك المؤسسات وضرورة تبني أسس سليمة لحوكمة المؤسسات بهدف تفعيل دور آليات الرقابة وما ينجر عنها من نتائج إيجابية تنعكس على أداء المؤسسة ووضعيتها المالية – والسوقية، حيث أن الإهتمام بحوكمة المؤسسة يساعد على توافر بيئة أعمال تتسم بالشفافية والمصداقية ويساهم

في زيادة فعالية الرقابة وإحكامها مما يساعد على تحقيق الإستقرار الإقتصادي خاصة في ظل عالم تسيطر عليه العولمة.

5- أهداف الدراسة:

تهدف دراسة هذا الموضوع بصفة أساسية إلى ما يلي:

- محا ولة التحكم أكثر في الجانب النظري للموضوع، بغية التعرف أكثر على المقاربات التي تحكمه؛
- إبراز دور حوكمة المؤسسة من خلال التطرق لمختلف المبادئ والقواعد الجيدة لتسيير المؤسسة و زيادة كفاءتها ومصداقيتها و بالتالي ضمان مصالح جميع الأطراف ذات العلاقة معها؛
- إبراز آليات الرقابة من واقع مدى تكييف ممارستها مع تطبيقات الحوكمة؛

6- منهج الدراسة:

- المنهج الوصفي التحليلي: تم إستخدام هذا المنهج في إجراء الدراسة فيما يخص الجانب النظري لكونه من أكثر المناهج إستخداما في الدراسات الإجتماعية والإنسانية، وللتوصل إلى نتائج منطقية تدعم الفرضيات الواردة في الدراسة؛
- المنهج القياسي الكمي: أستخدم في الدراسة الحالة من خلال إستخدام الإستبيان كأداة لجمع البيانات والمعلومات وتم توزيعه على العينة المدروسة؛

7- حدود الدراسة:

تهتم الدراسة بدور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسة وهذا من خلال عرض تطور للرقابة عبر الزمن وتطور حوكمة المؤسسات، وإرتكاز على أليا تها التي تتمثل في المراجعة الداخلية ومجلس الإدارة ولجان المراجعة.حيث تمت الدراسة في مديرية الضرائب لولاية المدية خلال فترة 2019/2018.

8- أدوات الدراسة:

سنقوم بإستعمال بعض الأدوات المهمة في البحث العلمي ولعل أبرز هذه الأدوات مايلي:

•**المسح المكتبي:** يتمثل في الإطلاع على الدراسات السابقة، القوانين، الكتب، المقالات والوثائق والمستندات....الخ، وكل ماله صلة مباشرة أوغير مباشرة بموضوعنا من أجل تعزيز فهم الموضوع والإستفادة من الدراسات السابقة؛

• **الإستبيان:** تم إستنتاج أسئلته حسب ما جاء في الجزء النظري للدراسة والتي تعد المصدر الرئيسي للبيانات والمعلومات؛

• **برنامج SPSS**: الذي تم إستعماله من أجل تحليل البيانات؛

9- الدراسات السابقة:

• **حمادي نبيل(التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة المؤسسات "دراسة حالة مجمع صيدال وحدة الدار البيضاء بالجزائر العاصمة) مذكرة ماجستير، مقدمة لكلية العلوم الإقتصادية والتجارية والتسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة بن بو علي، بالشلف، 2008/2007**، حيث تمثلت الإشكالية الأساسية لهذه المذكرة في: " كيفية الإستفادة من التدقيق الخارجي كأداة التطبيق حوكمة المؤسسات"، إذا حاول صاحب المذكرة معالجة الإشكالية في أربعة فصول وتوصل الباحث إلى أن حوكمة المؤسسات تمثل الكيفية التي تدار بها المؤسسات وتراقب من طرف جميع الأطراف ذات العلاقة بالشركة وبالتالي فهي تعتبر الأداة التي تضمن كفاءة إدارة المؤسسة في إستغلالها لمواردها ودراستها للمخاطر وهو ما يعبر كمؤشر عن تحقيقها لأهدافها بالدرجة الأولى وأهداف الأطراف ذات العلاقة بها؛

• **عمر علي عبد الصمد(دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات "دراسة ميدانية")، مذكرة ماجستير، مقدمة لكلية العلوم الإقتصادية والتسيير والتجارة، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية 2009/2008**، حيث تمثلت الإشكالية الأساسية لهذه المذكرة في :" كيف يمكن الإستفادة من المراجعة الداخلية كأداة لتطبيق حوكمة المؤسسات" ، حيث توصل الباحث إلى نتائج من بينها أن دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مراجعة إدارة المخاطر والتفاعل الجيد مع أطراف حوكمة المؤسسات يساهم في تطبيق حوكمة المؤسسات واعتبرت مايلي أهم هذه العوامل:

- تقييم كفاءة نظام الرقابة الداخلية؛

– تقديم التأكيد المعقول من قبل المراجع الداخلي بأن مخاطر المؤسسة تدار بفعالية وكفاءة؛

– تقديم معلومات الكافية والملائمة لمجلس الإدارة ولجنة المراجعة والتي تساعدها في أداء مهامها؛

• **بن عيسى عبد الرحمان (دور حوكمة المؤسسات في رفع كفاءة الأسواق المالية" دراسة نظرية تطبيقية")، مذكرة ماجستير ، مقدمة لكلية العلوم الإقتصادية والتسيير والتجارة، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة يحي فارس بالمدية، 2008 /2009**، حيث تتمثل الإشكالية الأساسية في " إلى أي مدى يمكن لحوكمة الشركات توفير المعلومات اللازمة التي من شأنها رفع كفاءة السوق ألماني "، حيث توصل الباحث إلى نتائج من بينها مايلي:

– يشكل مجلس الإدارة وسيلة رقابية فعالة للمساهمين عن طريق تسيير شريكاتهم، وهذا من خلال الدور الذي يلعبه الأعضاء غير التنفيذين في المجالس وإن الدور الذي تقوم به اللجان الخاصة المنبثقة عن مجلس الإدارة يساهم في عملية التحكم الفعال والرقابة على تسيير الشركات، وتطرق للفصول إلى كل من دور المراجعة الداخلية ولجان المراجعة ومجلس الإدارة في تفعيل حوكمة المؤسسات التي تعتبر ضمن آليات الرقابة الداخلية؛

أما ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة المذكورة أنفا هو أنهم تناولوا في دراستهم دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسة ورفع كفاءة الأسواق المالية أو دور التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة المؤسسة، أما الدراسة التي قمنا بها فقد تناولت الأثر العكسي للدراسات السابقة، أي دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسة مع العلم أن بين تفعيل الرقابة للحوكمة أو تفعيل حوكمة للرقابة أثر متبادل بينهما، أي عند تفعيل متغير من المتغيرات ينتقل الأثر إلى المتغير الآخر، وكذلك إرتكزت دراستنا على مؤسسة خدمية كإختلاف عن دراسات الحالة السابقة.

10– صعوبات الدراسة:

• من خلال قيامنا بإنجاز هذه الدراسة واجهتنا مجموعة من الصعوبات تمثلت أساسا في:

– تأخر المؤسسة في تبني آليات الحوكمة كلجان المراجعة ولجنة مجلس الإدارة والذي أثر على صياغة الإستبيان ومعالجته؛

– صعوبة القيام بالدراسة التطبيقية على المؤسسة بسبب عدم إبداء الإستعداد اللازم عند تقديم الطلب مع عدم إمكانية الإطلاع على المعلومات المالية وغير المالية والذي أدى بنا إلى إعتماد الإستبيان كوسيلة لدراسة واقع الحوكمة للمؤسسة محل الدراسة؛

11– هيكل الدراسة:

لإنجاز هذا البحث قمنا بتقسيمه إلى ثلاثة فصول، تسبقهم المقدمة العامة وتعقبهم الخاتمة، فكانت تقسيمات فصول الدراسة كما يلي:

• حيث تناول الفصل الأول "الإطار النظري لحوكمة المؤسسة "تطرقنا إلى ثلاثة مباحث، يتناول الأول ماهية حوكمة المؤسسة، بينما المبحث الثاني أساسيات حوكمة المؤسسة،أما المبحث الأخير فتم فيه التطرق إلى النظريات المفسرة لحوكمة المؤسسة.

• بينما خصص الفصل الثاني "آليات الرقابة و تطبيقات حوكمة المؤسسة و قد تضمن ثلاث مباحث، يتناول المبحث الأول نظرة عامة حول الرقابة، بينما المبحث الثاني تطرقنا فيه إلى آليات الرقابة في ظل حوكمة المؤسسة، أما المبحث الأخير فتضمن آليات الرقابة المباشرة و دورها في تفعيل حوكمة المؤسسة

• و أخيرا الفصل الثالث قمنا من خلاله بدراسة إستطلاعية لمدى تطبيق آليات الرقابة وحوكمة المؤسسة بمديرية الضرائب لولاية المدية، حيث تطرقنا من خلاله إلى ثلاث مباحث، حيث تناول الأول عموميات حول مديرية الضرائب لولاية المدية،أما المبحث الثاني حث على منهجية الدراسة، و في الأخير تم التطرق إلى تحليل نتائج الدراسة

وفي الأخير ختمنا هذه الدراسة ككل الدراسات بخاتمة تتضمن أهم النتائج المتوصل إليها.

الفصل الأول: الإطار النظري لحوكمة المؤسسة

تمهيد:

تعتبر حوكمة المؤسسة من المفاهيم الحديثة التي ظهرت في السنوات القليلة الماضية بقوة على السطح في عالم الأعمال، نظرا للمتطلبات الجديدة التي فرضتها مظاهر العولمة وما صاحبها من تطورات على الصعيدين القانوني والإقتصادي، ومما زاد من الإهتمام بتطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية الجيدة الإنهيارات المفاجئة لعدد من المؤسسات العالمية، حيث إرتبط مفهوم الحوكمة إرتباطا وثيقا بالأزمات المالية والاقتصادية، التي كشفت أن عدم تطبيق الحوكمة بالشكل المطلوب قد زاد من حدتها وهز ثقة المستثمرين وجميع أصحاب المصلحة بالأنظمة الرقابية والمحاسبية على أداء المؤسسات.

وعلى هذا فإن المستثمرين يبحثون قبل توجه إستثماراتهم نحو المؤسسات التي تتميز بوجود هياكل سليمة لحوكمة المؤسسة داخلها والتي تضمن مستوى معين من الإفصاح والشفافية في المعلومات المالية التي تنشرها والوضوح والدقة في القوائم المالية قبل أن يقدموا على الاستثمار في تلك المؤسسات.

وللإلمام بجوانب هذا الموضوع سنتطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية :

- المبحث الأول: ماهية حوكمة المؤسسة.
- المبحث الثاني: أساسيات حوكمة المؤسسة.
- المبحث الثالث: النظريات المفسرة لحوكمة المؤسسة.

المبحث الأول:ماهية حوكمة المؤسسة.

ظهرت الحوكمة من بين أوضاع وتناقضات الأزمات المالية التي إجتاحت العالم بكامله، خلال العقد الأخير من القرن العشرين، والتي بلغت حدا بلغ الضخامة من التناقض والذي ظهر جليا وواضحا ما بين إنتهاز الفرص الإستثمارية السانحة في الأسواق وما بين أخلاقيات الممارسات الواجبة التطبيق، والذي أظهرته حوادث كثيرة أصابت العديد من الشركات، وأظهرت كيف أصابها الفساد ، ومناخ اللامسؤولية، وعدم وجود ثقافة الإلتزام، وما أدت إليه أزمة الديون المتعثرة، وتعثر الشركات والبنوك وعدم قدرتها على الوفاء بإلتزاماتها وما ظهر من ممارسات خاطئة من جانب أصحاب العلاقة في والمؤسسات كل هذا أوجب إستخدام الحوكمة كأداة ووسيلة معالجة متعددة المجالات والجوانب.

المطلب الأول: مفهوم حوكمة المؤسسة.

بالرغم من الإرتباط بين مصطلح حوكمة المؤسسة والعولمة والأزمات وزيادة الإهتمام بين كل من المهتمين بالدراسات المحاسبية والإقتصادية والإدارية والقانونية، وبالرغم من أن الواقع وراء إنتشار مفهوم حوكمة المؤسسة هو إنسجامه مع مصطلحي العولمة والخوصصة إلا أنه مازال مجال إختلاف وعدم إتفاق بين الباحثين والأكاديميين والمهتمين بالأمر مما أدى إلى ظهور العديد من المصطلحات المستخدمة.

أولا:تعريف حوكمة المؤسسة.

1- الحوكمة لغة:

يعتبر لفظ الحوكمة مستحدثا في قاموس اللغة العربية، وهو ما يطلق عليه النحت في اللغة، فهو لفظ مستمد من الحوكمة، وهو ما يعني الإنظباط والسيطرة والحكم بكل ما تعني هذه الكلمة من معاني.

وعليه فإن لفظ الحوكمة يتضمن العديد من الجوانب منه [1]:

[1] أشرف حنا ميخائيل ، **تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات**، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات (تدقيق الشركات –تدقيق المصارف و المؤسسات المالية –تدقيق الشركات الصناعية)، القاهرة :مركز المشروعات الدولية الخاصة، 24-26 سبتمبر 2005،ص:05.

أ. **الحكمة**: ما تقتضيه من التوجيه والإرشاد؛

ب. **الحكم**: وما يقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السلوك؛

ت. **الإحتكام**:وما يقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية وإلى خبرات تم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة؛

ث. **التحاكم**: طلبا للعدالة خاصة عند إنحراف سلطة الإدارة وتلاعبها بمصالح المساهمين؛

2- الحوكمة إصطلاحا:

هي الإجراءات المستخدمة بواسطة ممثلي أصحاب المصلحة في المؤسسة (مثلا المساهمين....إلخ)، لتوفير إشراف على المخاطر ورقابة المخاطر التي تقوم بها الإدارة.

كما يصف تقرير CADBURRYعام 1992 حوكمة المؤسسات كما يلي:

يعتمد إقتصاد دولة ما على زيادة وكفاءة المؤسسة، وهكذا فإن الفاعلية التي تؤدي بها مجالس الإدارات لمسئوليات تحدد الوضع التنافسي للدولة، وهذا هو جوهر أي نظام لحوكمة المؤسسة.

وتواصلCADBURRY في توثيق بسيط ومحكم في جملة صغيرة ولكنها شهيرة عملية الحوكمة كما يلي: «حوكمة الشركات هي نظام بمقتضاه تدار الشركات وتراقب » [1] .

وقد عرف معهد المدققين الداخليين (IIA) حوكمة المؤسسات، في مجلة(Tone At The Top)*

والصادرة عنه بأنها العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير إشراف في إدارة المخاطر ومراقبة مخاطر المؤسسة والتأكيد على كفاية الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيمة المؤسسة من خلال أداء الحوكمة فيها.[2]

---

[1] طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات (المفاهيم– المبادئ– التجارب)تطبيقات الحوكمة في المصارف**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص:09.

*هي مجلة تختص في مجال المحاسبة و تستخدم لوصف المناخ الأخلاقي العام للمؤسسة، على النحو الذي حدده مجلس إدارتها و لجنة التدقيق و الإدارة العليا، يساعد في منع الإحتيال و الممارسات غير أخلاقية.

[2] The Institute Of Internal Auditors,(**The Lessons that Lie Beneath),**Tone at theTop، USA : Februray 2002،p:02.

كما عرفت مؤسسة التمويل الدولية (IFC)الحوكمة بأنها "النظام الذي يتم من خلاله إدارة المؤسسات والتحكم في أعمالها".[1]

وعرفت منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية(OECD) *مفهوم حوكمة المؤسسات في عام 1998 بأنه: "النظام الذي يوجه ويظبط أعمال المؤسسة، حيث يصف ويوزع الحقوق والواجبات بين مختلف الأطراف في المؤسسة مثل مجلس الإدارة، الإدارة، المساهمين وذوي العلاقة ويضع القواعد والإجراءات اللازمة لإتخاذ القرارات الخاصة بشؤون المؤسسة، كما يضع الأهداف والإستراتيجيات اللازمة لتحقيقها وأسس المتابعة لتقييم ومراقبة الأداء".[2]

وهناك من يعرفها أيضا بأنها :"مجموعة قواعد إدارية تستخدم لإدارة المؤسسة من الداخل، ولقيام مجلس الإدارة بالإشراف عليها لحماية المصالح والحقوق المالية للمساهمين".[3]

إنطلاقا من التعاريف السابقة تظهر لنا المعاني الأساسية لمفهوم حوكمة المؤسسة وهي:

أ. مجموعة من الأنظمة والقوانين والقواعد الخاصة بالرقابة على أداء المؤسسة؛

ب. تنظم العلاقات بين مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وأصحاب المصالح الأخرى؛

ت. التأكيد على أن المؤسسة يجب أن تدار لفائدة أصحاب المصالح؛

ث. مجموعة من القواعد يتم بموجبها إدارة المؤسسة والرقابة عليها وفق هيكل معين، يتضمن توزيع الحقوق

---

[1]Alamgir,M,(**Corporate Governance: A Risk Perspective**),paper presented to : Corporate Governance and Reform:Paving the way to Financial Stability and Development, a Conference organized by the Egyptian Banking Institute, May7-8,2007,Cairo,p:03

* هي منظمة دولية تم إنشاءها رسميا في30سبتمبر 1961،تتمثل مهمتها الأصلية في تعزيز السياسات التي من شانها تحسين الوضع الإقتصادي والرفاهية الإجتماعية لجميع الأفراد في أنحاء العالم، لمزيد من التفصيل أنظر WWW.Oecd.org .

[2] Organisation For Economic Co-Operation And Development ,(**Using the OECD Principles of Corporate Governance a boardroom perspective**),Paris,2008,p:15

[3] النشرة الإقتصادية ، **أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة في الشركات** ، العدد الثاني،المجلد السادس و الخمسون،مصر، 2003.

والواجبات فيما بين المشاركين في إدارة المؤسسة مثل مجلس الإدارة والمديرين التنفذيين والمساهين.

ثانيا :خصائص حوكمة المؤسسة:

من خلال المفاهيم المقدمة لحوكمة المؤسسة، نستنتح أن هذا المفهوم بشكل أساسي بسلوكيات الأطراف ذات العلاقة بمنظمة الأعمال، وبالتالي هناك مجموعة من الخصائص التي يجب أن تتوفر في هذه السلوكيات حتى يتحقق الغرض من وراء تطبيق المفهوم. وهي كالآتي[1]:

- **الإنظباط**: إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح؛

- **الشفافية**: تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث؛

- **الإستقلالية**: لا توجد تأثيرات غير لازمة نتيحة ضغوط؛

- **المساءلة**: إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية؛

- **المسؤولية**: المسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة؛

- **المسؤولية الإجتماعية**: النظر إلى الشركة كمواطن جيد؛

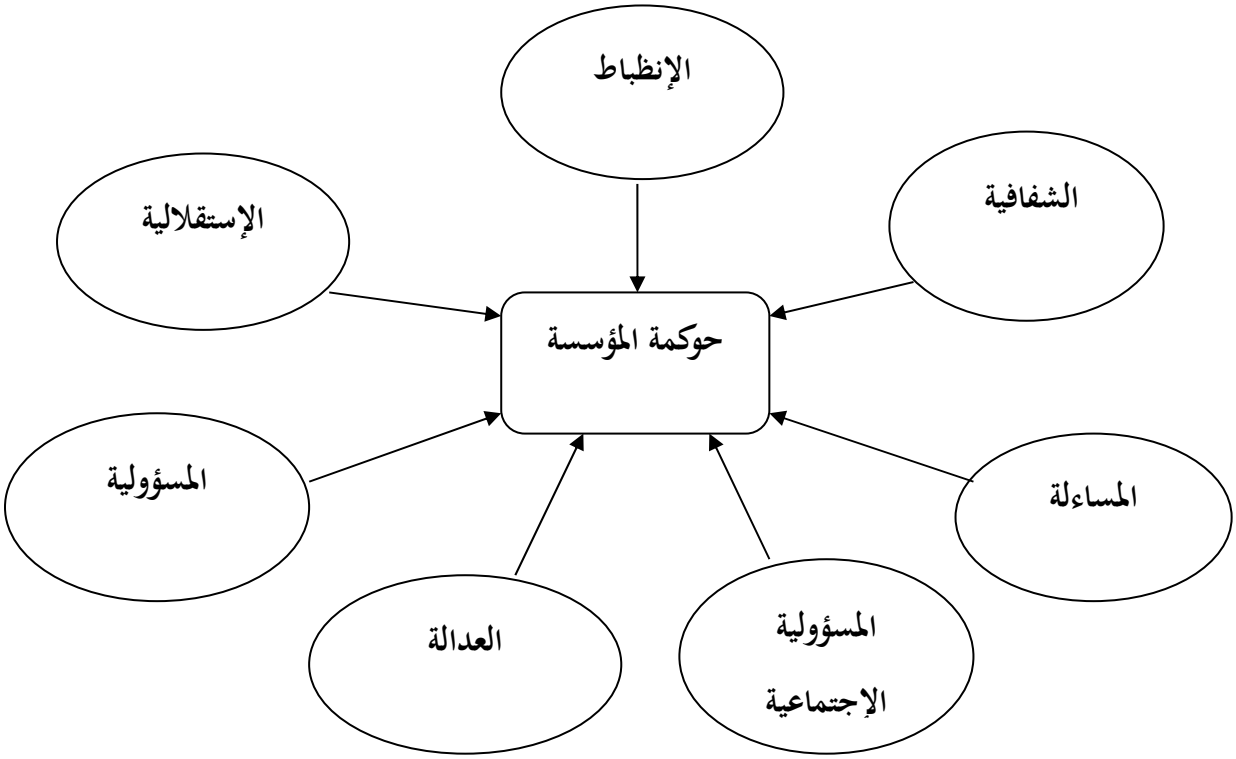
- **العدالة**: يجب إحترام حقوق مختلف مجموعات أصحاب المصلحة في المؤسسة؛

.

[1] بن داود محمد عبد النور، **دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات**، رسالة ماستر غير منشورة، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة،كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة، ، جامعة ورقلة، 2015،ص:09.

والشكل التالي يوضح خصائص حوكمة المؤسسة:

الشكل رقم(1-1): خصائص حوكمة المؤسسة.



المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على المعلومات السابقة.

ويتضح من الخصائص آنفة الذكر أن الحوكمة تمثل المسار الإداري السليم والعقلاني، الذي ينبغي أن تتسم به إدارات المؤسسات كما تتمكن من التحقق الفاعل لأهدافها الرئيسية. فهي بمثابة النظام الذي تسير بموجبه المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها.

ثالثا: ركائز حوكمة المؤسسة.

ترتكز حوكمة المؤسسة على ثلاثة ركائز أساسية تتمثل فيما يلي[1]:

1- السلوك الأخلاقي: يتم ضمان الإلتزام بالسلوك الأخلاقي من خلال:

[1]طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات،(المفاهيم- المبادئ- التجارب- المتطلبات)**،الدار الجامعية، القاهرة، مصر 2008 -2009،ص:49.

- الإلتزام بالأخلاقيات الحميدة وقواعد السلوك المهني الرشيد،

- التوازن في تحقيق مصالح الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة؛

- الصدق والشفافية عند تقديم المعلومات؛

- القيام بمتطلبات المسؤولية الإجتماعية والحفاظ على بيئة نظيفة؛

2- الرقابة والمسائلة : وتتم عن طريق وجود:

- أطراف رقابية عامة مثل :هيئة سوق المال، البورصة، البنوك ...الخ،

- أطراف رقابية مباشرة مثل :المساهمين، مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، المراجعين الداخليين، المراجعين الخارجيين ...الخ؛

- أطراف رقابية أخرى مثل:الموردين، العملاء، المستهلكين، المقرضين...الخ؛

3- إدارة المخاطر: وذلك عن طريق:

- وضع نظام جيد وفعال لإدارة المخاطر؛

- ضمان توصيل المخاطر إلى المستخدمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب؛

رابعا:الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة المؤسسة.

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لقواعد حوكمة المؤسسة، وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد، وتتمثل في[1]:

[1] محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات و دور أغضاء مجالس الإدارة و المديرين التنفيذيين**، الدار الجامعية،الإسكندرية، مصر، ص ص:16،17.

1- المساهمين: Shareholders.

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

2- مجلس الإدارة: Board of Directors.

وهم من يمثلون المساهمين وأيضا الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح، ومجلس الإدارة يقوم بإختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال المؤسسة، بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم، كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للمؤسسة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين .

3- الإدارة: Management.

وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للمؤسسة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة، وتعتبر إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن تعظيم أرباح المؤسسة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤليتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

4- أصحاب المصالح: Stockolders.

وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل المؤسسة مثل الدائنين والموردين والعمال والموظفين، ويجب ملاحظة هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان، فالدائنون على سبيل المثال يهتمون بمقدرة الشركة على السداد، في حين يهتم العمال والموظفين على مقدرة المؤسسة على الإستمرار.

المطلب الثاني: مقومات حوكمة المؤسسة.

تعمل الدول والحكومات على إبقاء نظام الحوكمة لديها فعالا، ومن ثم تعمل على تطويره بإستمرار وعلى جعله نموذجا أمثل يقتدى به ومن ثم توفر فيه قدرا مناسبا من المرونة تعطي له القدرة على تكييف وتعديل ذاته

لمجابهة المتغيرات، وليس للصدام معها ....الخ، ومن هنا تحاول الدول والحكومات إبقاء نظام الحوكمة لديها فعالا. ويتم التطرق لمتطلبات نجاح الحوكمة من خلال المقومات الأساسية التالية[1]:

أولا: الإطار القانوني.

مراقب الحسابات، وكذا عقوبات إنتهاك هذه الحقوق والتقصير في المسؤوليات وتجاوز تلك الإختصاصات

كما يجب أن يحدد الإطار القانوني للحوكمة الجهة الحكومية المنوط بها مراقبة تطبيق إجراءات الحوكمة، ولا يجب أن يترك نظام الحوكمة بكامله للمؤسسات وإعتباره شأنا داخليا لها،لأنه لن يختلف حينئذ عن نظام الرقابة الداخلية ولن يحقق أهداف الحوكمة،فالرقابة الداخلية ليست صمام أمان من الغش والإحتيال في المؤسسات، خاصة وأنه توجد أدلة على الإتجار بقوانين مراقبة المؤسسات .

ثانيا: الإطار المؤسسي.

وهو الإطار الذي يتضمن المؤسسة الحكومية الرقابية المنظمة لعمل المؤسسات، مثل الهيئة العامة لسوق المال، والرقابة المالية للدولة والبنوك المركزية والهيئات الرقابية والهيئات غير الحكومية المساندة للمؤسسات دون إستهداف الربح كالجمعيات المهنية والعلمية المعنية والجمعيات الأهلية المعنية كجمعية حماية المستهلك، وكذلك المؤسسات غير الحكومية الهادفة للربح مثل مؤسسات ومكاتب المحاسبة والمراجعة والمحاماة والتصنيف الإئتماني والتحليل المالي، ومؤسسات الوساطة في الأوراق المالية وغيرها، ولا يقل دور المؤسسات العلمية كالجامعات أهمية عن دور تلك المؤسسات إذ يقع عليها عبء تطوير نظم الحوكمة ونشر ثقافتها، وينبغي أن تقوم جميع هذه المؤسسات بأدوارها بكفاءة وأمانة ونزاهة وشفافية من أجل صالح المؤسسات والإقتصاد الوطني عامة.

ثالثا:الإطار التنظيمي.

يتضمن عنصرين هما: النظام الأساسي للمؤسسة والهيكل التنظيمي لها موضحا عليه أسماء وإختصاصات

[1] دادن عبد الغني و سعيدة تلي،فعالية الحوكمة و دورها في الحد من الفساد المالي و الإداري،ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري،كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر،بسكرة 06-07 ماي 2012،ص:05.

رئيس أعضاء ولجان الإدارة وكذلك أسماء وإختصاصات المديرين التنفيذيين.

رابعا: روح الإنظباط والجد والإجتهاد.

الحرص على المصلحة العامة للمؤسسة، وتشجيع جميع العاملين فيها على المساهمة الفعالة بكامل الإمكانات في تحسين أدائها وتعظيم قيمتها وقدراتها التنافسية وذلك بنشر ثقافة الحوكمة في المؤسسة، والعمل على تفعيلها بقدر الإمكان من منطلق أن المؤسسة هي سفينة جميع الأطراف إلى بر الأمان، ومن مصلحة الجميع الحرص على سلامتها والعمل على تحسين قدراتها التنافسية .

المبحث الثاني: أساسيات حوكمة المؤسسة.

لقد تعاظم الاهتمام بمفهوم حوكمة المؤسسات في العديد من الإقتصاديات المتقدمة والناشئة خاصة خلال العقود القليلة الماضية، بعد سلسلة الأزمات والإنهيارات التي مست إقتصاديات عدة بلدان، وتجدر الإشارة أنه تختلف تطبيق حوكمة المؤسسات من إقتصاد إلى أخر رغم أن هنالك إتفاق على أن التطبيق الجيد لحوكمة المؤسسات من عدمه يتوقف على مدى توافر ومستوى جودة محددات الحوكمة والآليات المعتمدة فيها.

المطلب الأول: أهمية، أهداف ومبادئ حوكمة المؤسسة.

من خلال ما سبق نلاحظ أن للحوكمة أهمية كبيرة بالنسبة للأفراد والمؤسسة، كما أن لها أهداف ومبادئ تسعى إلى تحقيقها نعرضها فيما يلي:

أولا: أهمية حوكمة المؤسسة.

أصبحت حوكمة المؤسسة اليوم موضع العديد من المناقشات في المؤسسات والملتقيات والمنتديات الإقليمية التي تعنى بالجانب الاقتصادي والمالي على وجه الخصوص، فقد حضيت حوكمة المؤسسة بقدر من الاهتمام لم تكن لتحظى به في العادة وذلك نتيجة لعدد من حالات الفشل التي منيت بها العديد من المؤسسات.

كل هذا إسترعى الإهتمام بموضوع الحوكمة المؤسسية وتأكيد أهميته التي برزت آثاره واضحة من خلال تحقيقه للمنافع الآتية[1]:

– تجنيب المؤسسات حالات الفشل الإداري والتعرض للإفلاس والتعثر المالي فضلا عن دورها في تعظيم قيمة المؤسسة في السوق وضمان بقائها ونموها واستمرارها في عالم الأعمال على المستوى الدولي أو الإقليمي أو المحلي أو عند العمل في بيئة تنافسية عالية ؛

– تحديد مصير المؤسسات فضلا عن مصير إقتصاديات الدول في العصر الحالي المسمى بعصر العولمة، لأن قواعد الحوكمة والإلتزام بها أصبحت أداة قوية لخلق سوق تمتاز بالشفافية والإفصاح عن المعلومات المحاسبية من

[1] علاء فرحان طالب، إيمان شيحان المشهداني، **الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2011، ص ص: 33،34.

خلال أدوات رقابية فعالة مسلطة على مجالس إدارات المؤسسات وإلتزامها بإعادة هيكلة هذه المجالس وتفعيل الدور الذي يلعبه الأعضاء غير التنفيذين داخل مجلس الإدارة ؛

– تبرز أهمية الحوكمة المؤسسية للقطاعين العام والخاص بنفس الأهمية، وقد بدت الجهود المبذولة لغرس الحوكمة في مؤسسات القطاع العام، أو عندما تعمل تلك الدول على إعداد مؤسسات القطاع العام للخصخصة من خلال توافر الشفافية والوضوح والدقة في القوائم المالية والعمل بطريقة شفافة كي يتمكن أصحاب من إتخاذ قرارات صائبة للحصول على عائد عادل من الموجودات، وهذه الإجراءات هي لب وجوهر الحوكمة المؤسسية؛

يتضح مما سبق أن تطبيق قواعد وضوابط الحوكمة له أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسات، وللمساهمين ،والإقتصاد الوطني وذلك كما يلي:

1-أهمية الحوكمة بالنسبة للمؤسسات:

تتجلى أهمية الحوكمة في المؤسسة في النقاط التالية[1]:

–تمكن من رفع الكفاءة الاقتصادية أو المؤسسة من خلال وضع أسس للعلاقة بين مديري المؤسسة ومجلس الإدارة والمساهمين؛

– تعمل على وضع الإطار التنظيمي الذي يمكن من خلاله تحديد الأهداف وسبل تحقيقها من خلال توفير الحوافز المناسبة لأعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية لكي يعملوا على تحقيق الأهداف التي تراعي مصلحة المساهمين؛

– تؤدي إلى الإنفتاح على أسواق المال العالمية وجذب قاعدة عريضة من المستثمرين الأجانب لتمويل المشاريع التوسعية، فإذا كانت المؤسسة لاتعتمد على الإستثمارات الأجنبية، يمكنها زيادة ثقة المستثمر المحلي وبالتالي زيادة رأس المال بتكلفة أقل،لأن تطبيق قواعد الحوكمة تضمن حماية حقوقهم، ولذلك نجد المستثمرين في المؤسسة التي تطبق قواعد الحوكمة جيدا، قد يفكرون جيدا قبل بيع أسهمهم في تلك المؤسسة حتى عندما

[1] صلاح حسن ، **البنوك والمصارف ومنظمات الاعمال(معايير حوكمة المؤسسات المالية)**، الطبعة الأولى، دار الكتاب الحديث، القاهرة ،مصر، 2010،ص:46.

تتعرض لأزمات مؤقتة تؤدي إلى إنخفاض أسعار أسهمها لثقتهم في قدرة المؤسسة على التغلب على تلك الأزمات مما يجعل تلك المؤسسة قادرة على الصمود في فترة الأزمات.

2- أهمية الحوكمة بالنسبة للمساهمين.

تكمن أهمية الحوكمة بالنسبة للمساهمين في النقاط التالية[1]:

- تساعد في ضمان الحقوق لكافة المساهمين مثل:حق التصويت، وحق المشاركة في القرارات الخاصة بأي تغيرات جوهرية قد تؤثر على أداء المؤسسة في المستقبل؛

- الإفصاح الكامل عن أداء المؤسسة والوضع المالي والقرارات الجوهرية المتخذة من قبل الإدارة العليا مما يساعد المساهمين على تحديد المخاطر المترتبة على الإستثمار في هذه المؤسسات؛

إن تطبيق أي مؤسسة مساهمة لمفهوم وقواعد ومبادئ الحوكمة يحقق العديد من المزايا منها:

- تخفيض درجة المخاطر المتعلقة بالفضائح المالية والإدارية التي تواجهها المؤسسة؛

- زيادة درجة كفاءة أداء المؤسسة مما ينعكس على معدلات الربحية ودفع عجلة التنمية في المجتمع؛

- جذب الإستثمارات سواء كانت إستثمارات محلية أو إستثمارات أجنبية؛

- زيادة قدرة المؤسسة على المنافسة العالمية وفتح أسواق جديدة؛

-زيادة الشفافية والدقة في القوائم المالية مما يترتب عليه زيادة ثقة المستثمرين بها واعتمادهم عليها في إتخاذ القرارات الاقتصادية؛

- يؤدي تقدم المؤسسة وجذب العديد من الاستثمارات المحلية والأجنبية إلى زيادة معدلات النمو وتحقيق التنمية الإقتصادية وزيادة فرص العمل والتشغيل في المجتمع والمساهمة في حل مشكلة البطالة التي تعاني منها دول العالم؛

[1] صلاح حسن، مرجع سبق ذكره،ص:47.

3- أهمية الحوكمة بالنسبة للإقتصاد الوطني.

تتجلى أهمية الحوكمة بالنسبة للإقتصاد القومي في النقاط التالية[1]:

إن ممارسة قواعد ومبادئ الحوكمة يساعد على الإقتصاد الوطني بشكل عام على جذب الإستثمارات ودعم الأداء الإقتصادي والقدرة على المنافسة على المدى الطويل من خلال عدة طرق وأساليب أهمها مايلي:

- من خلال التأكيد على الشفافية في معاملات المؤسسة وفي عمليات وإجراءات المحاسبة والمراجعة المالية وفي جميع العمليات، يمكن شن الهجوم على أحد طرفي علاقة الفساد والمعروف أن الفساد يؤدي إلى إستنزاف الموارد وتآكل القرارات التنافسية وبالتالي إنصراف المستثمرين؛

- ممارسة إجراءات وقواعد الحوكمة تؤدي إلى تحسين إدارة المؤسسة ومساعدة المديرين ومجلس الإدارة على تطوير إستراتيجية سليمة للمؤسسة وضمان إتخاذ قرارات الدمج أو الإستحواذ بناءاً على أسس سليمة ؛

- بتبني معايير الشفافية في التعامل مع المستثمرين ومع المقرضين، من الممكن أن يساعد النظام الجيد لممارسة ضوابط الحوكمة على منع حدوث الأزمات المالية ؛

- تشير البحوث والدراسات الحديثة على أن الدول التي تطبق نظام الحوكمة لحماية الأقليات من حملة الأسهم تفتح أمامها أبواب بعدد أكبر من أسواق المال ذات السيولة الأكبر ؛

ثانيا: أهداف حوكمة المؤسسة.

تهدف قواعد الحوكمة إلى ضبط وتوجيه الممارسات الإدارية والمالية والفنية وإحترام الضوابط والسياسات المرسومة، فهي تتناول الممارسة السليمة للقواعد وتساعد على جذب الاستثمارات، وزيادة القدرة التنافسية ومحاربة الفساد بكل صوره سواء كان إداريا أو ماليا أو محاسبيا، وتدعيم إستقرار أسواق المال وتحسين الاقتصاد وذلك من خلال ما يلي[2]:

[1]صلاح حسن،مرجع سبق ذكره،ص ص:47-49.

[2]جيهان عبد المعز جمال، **المراجعة وحوكمة الشركات**، دار الكتاب الجامعي، العين، الإمارات،2014،ص ص :492 -493.

-ضمان الشفافية والإفصاح وتحسين مستوى التنمية الاقتصادية والاجتماعية؛

-ضمان تطبيق معايير محاسبية سليمة لمنع الفساد وسوء الإدارة؛

-توفير الحماية للمساهمين ومنع تضارب الأهداف وتنازع السلطات وتعظيم المصالح المتبادلة؛

-ضمان وجود قوانين وتشريعات وإجراءات واضحة ودقيقة تبين كيفية وتوقيت إجراء خوصصة المؤسسة؛

-تنمية الادخار وتشجيع الاستثمار المحلي والأجنبي وتعظيم الربحية وخلق المزيد من فرص العمل؛

-ضمان الحفاظ على حقوق الأقلية أو صغار المستثمرين؛

-تشجيع نمو القطاع الخاص ودعم قدراته التنافسية ومساعدته في الحصول على التمويل؛

- الالتزام بإحكام القانون والعمل على ضمان مراجعة الأداء المالي وتخفيض تكلفة التمويل؛

- وجود هياكل إدارية متكاملة تضمن محاسبة الإدارة أمام المساهمين وأصحاب المصالح؛

-مراعاة مصالح العمل والعاملين وتوزيع الصلاحيات والمسؤوليات بما يضمن تعزيز الرقابة والضبط الداخلي؛

بينما يرى البعض أن حوكمة المؤسسة تستهدف تحقيق مايلي[1] :

- العدالة والشفافية والمعاملة النزيهة لجميع الأطراف ذوي المصلحة المشتركة؛

- حماية حقوق المساهمين بصفة عامة سواء كانوا أقلية أو أغلبية وتعظيم عوائدهم؛

- منع استغلال السلطات المتاحة من تحقيق مكاسب غير مشروعة والمتاجرة بمصالح الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح؛

وبالتالي تسعى حوكمة المؤسسة من خلال الأهداف إلى تحقيق مايلي[2] :

---

[1] عدنان بن حيدر بن درويش، **حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة**، إتحاد المصارف العربية، بيروت، لبنان، 2007،ص ص :74-75.

[2]OECD Principles of Corporate Governance ,**Organization for Economic Co – Operation and Development publications Service**, 1999.p3.

- تحسين أداء المؤسسة؛

- وضع الأنظمة الكفيلة بمعالجة الغش وتضارب المصالح والتصرفات غير المقبولة ماديا وأدائيا وأخلاقيا؛

- وضع أنظمة الرقابة على إدارة المؤسسة وأعضاء المجلس إدارتها؛

- وضع أنظمة لإدارة المؤسسة وفقا لهيكل يحدد توزيع كل الحقوق والمسؤوليات فيما بين (المشاركين) مجلس الإدارة والمساهمين؛

- وضع القواعد والإجراءات المتعلقة بسير العمل داخل المؤسسة لتحقيق أهدافها؛

ثالثا: مبادئ حوكمة المؤسسة.

يقصد بالمبدأ الفكرة الأساسية التي تبنى عليها أفكار أخرى تندرج ضمنها، فمبادئ الحوكمة هي الأفكار والقواعد والنظم والاجراءت الأساسية والأولية التي تحقق الحد الأدنى وفضل حماية وتوازن بين مصالح المؤسسة والمساهمين فيها، وأصحاب المصالح الأخرى المرتبطة بها، وهناك عدة مبادئ للحوكمة كمبادئ النموذج الخارجي الممثل في مبادئ الحوكمة للولايات المتحدة الأمريكية، بالإضافة لعدة مبادئ درجت في أطر وأدلة الحوكمة لعدة بلدان كاليابان، ألمانيا...الخ؛ إلا أن منظمة التعاون للإقتصادي والتنمية(OCED) قد لقيت قبولا عاما من المنظمات والهيئات المهنية وقد تبنتها العديد من الدول عن طريق إصدار مواثيق، وأطر للحوكمة ملزمة للمؤسسة التي تنشط في بيئاتها متناسبة معها، وتتكون مبادئ الحوكمة لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في خمسة مبادئ أساسية لترسيخ قواعد الحوكمة زائد المبدأ السادس والذي تم وضعه بعد مراجعة هذه المبادئ سنة 2004 المستندة إلى تجارب ومبادرات وطنية لبعض الدول الأعضاء في المنظمة، إلى جانب أعمال سابقة تم تنفيذيها داخل المنظمة، وجهود بينها وبين البنك الدولي والمتمثلة في:

1- ضمان الأساس اللازم لتفعيل إطار حوكمة المؤسسة:

حيث ينص هذا المبدأ عل ضرورة توفير الأسس اللازمة لتفعيل إطار حوكمة المؤسسة من أجل رفع مستور الشفافية وأن يتوافق هيكل الحوكمة مع الإطار القانوني ويحدد بدقة مسؤوليات الهيئات المختلفة المسؤولة عن

الإشراف والرقابة.[1]

2- حقوق المساهمين:

يتضمن هذا المبدأ مجموعة من الحقوق التي تضمن الملكية الآمنة للأسهم، والإفصاح التام عن المعلومات، وحقوق التصويت، المشاركة في قرارات بيع أو تعديل أصول المؤسسة بما في ذلك عمليات لإندماج وإصدار أسهم جديدة، وتسمح هذه الإجراءات على تحديد مجموعة من الموضوعات الأخرى المرتبطة بالإهتمام الأساسي لحماية قيمة المؤسسة.[2]

3- المعاملة المتكافئة للمساهمين:

يجب أن يكفل إطار حوكمة المؤسسة المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، ومن بينهم صغار المساهمين والأجانب منهم، كما ينبغي أن تتاح لكافة المساهمين فرصة الحصول على تعويض فعلي في حالة إنتهاك حقوقهم.[3]

4- دور أصحاب المصالح:

ينبغي على أطر حوكمة المؤسسة أن يعترف بحقوق أصحاب المصالح التي ينشئها القانون، أو تنشأ نتيجة لإتفاقيات متبادلة، وأن يعمل على تشجيع التعاون النشط بين المؤسسة وأصحاب المصالح في خلق الثروة وفرص العمل وإستدامة المؤسسة السليمة.[4]

5- الإفصاح والشفافية:

---

[1] Organisation For Economic Co –Opcration And Development,OECD Principles of Corporate Governanc, paris,2004,p:29.

[2] كاثرين كوتشا هلبلينغ وآخرون، ترجمه سمير كريم، **حوكمة الشركات في القرن الواحد والعشرين**، الطبعة3، مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن، 2003،ص:12.

[3] مركز المشروعات الدولية الخاصة، **مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مجال حوكمة الشركات** ، القاهرة، مصر، 2004، ص:08.

[4] محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي الإداري** ، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية،2006 مصر، ص: 51.

نبرز أهمية الإفصاح المحاسبي للقواعد المنظمة لحوكمة المؤسسة في الفهم السريع والدقيق لكافة البيانات المتعلقةبالأجور المادية للمؤسسة بما في ذلك الموقف المالي والأدائي وحقوق الملكية والرقابة على المؤسسة.[1]

كما ينبغي أن يتكفل إطار القواعد المنظمة لحوكمة المؤسسات تحقيق الإفصاح السريع في الوقت المناسب لكافة المسائل المتصلة بتأسيس المؤسسة ومن بينها الوضعية المالية، الأداء،الملكية، والرقابة على المؤسسة.[2]

6- مسؤوليات مجلس الإدارة :

وتشمل مجلس هيكل الإدارة وواجباته القانونية، وكيفية إختيار أعضائه ومهامه الأساسية ودوره في الإشراف على الدارة التنفيذية.[3]

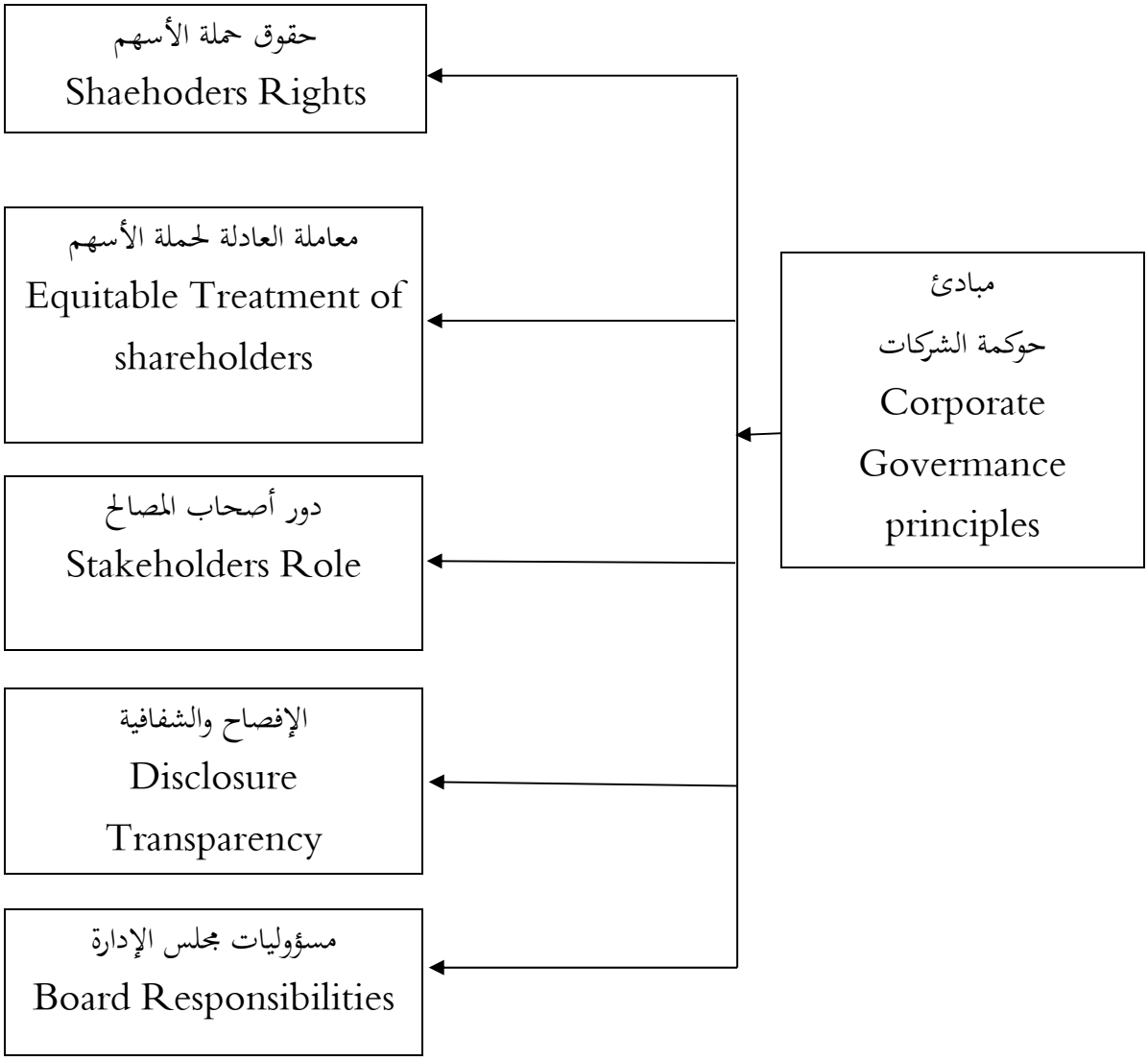
والشكل التالي يوضح مبادئ منظمة التعاون والتنمية فيما يخص حوكمة المؤسسات:

[1]بن أعمارة منصور، حولي محمد،**دور الحوكمة وأهميتها في تفعيل جودة ونزاهة القوائم المالية**، المؤتمر الدولي الأول للمحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، بجامعة مسيلة،المنعقد بالفترة 04-05 ديسمبر 2012 ، ص:6 .

[2]بن التومي سارة، فوضيلي سمية، **دور التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات**، المؤتمر الدولي الأول، للمحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال. الدولية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة المسيلة، المنعقد بالفترة 04-05 .ديسمبر 2012 ، ص:16.

[3]بن الطاهر حسين، بو طلاعة محمد، **دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المالي المحاسبي**، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني حول حكومة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي ، جامعة بسكرة، يومي6 و 7 ماي 2012 ، ص: 7.

الشكل رقم(2:1): **مبادئ الحوكمة المؤسسة.**



المصدر: مصطفى يوسف كافي، **الأزمة المالية الاقتصادية العالمية وحوكمة الشركات(جذورها– أسبابها– تداعياتها– أفاقها)**، الطبعة الأولى، دار الرواد، عمان، الأردن، 2013، ص:232.

نستنتج مما سبق أن كل مبدأ ينص على ضرورة توفير الأسس اللازمة لتفعيل إطار حوكمة المؤسسة، وتحقيق التوازن وحماية بين أصحاب المصالح.

المطلب الثاني: معايير ومحددات حوكمة المؤسسة.

تعد المؤسسة جزء من المحيط الإقتصادي الذي تنتمي إليه بالإضافة إلى محيطها الداخلي الخاص بها، ولكل محيط مجموعة من المتغيرات التي تميزه عن الأخر، لكي تحقق المؤسسة أهدافها لابد من توفر مجموعة من الأطراف التي تحتاج إلى الحوكمة وكذا مجموعة من المعايير والآليات، لكي نستخلص بعد ذلك الآثار الناجمة عن حوكمة المؤسسات .

أولا: معايير حوكمة المؤسسة.

المعيار هو عبارة عن مقياس يبين آلية عمل موضوع معين وهو إطار مرجعي يتم الرجوع إليه من أجل مقارنة التطبيق الفعلي وبين المعيار الموضوع،فلنجاح نظام الحوكمة يعتمد على وجود معايير تعمل على ضبط التطبيق الفعلي لها وأن تكون مرتبطة بأهداف الحوكمة وأصحاب المصالح، كما يجب أن تقيس مدى تحقيق تلك الأهداف، ومن جهة نظر الباحث هناك معيارين أساسيين لحوكمة المؤسسات مرتبطين بالهدف الأساسي لها والمتمثل في إدارة ومراقبة المؤسسات ندرجهما على النحو التالي[1]:

1- معايير الأداء:كتحقيق رقم أعمال معين، زيادة الحصة السوقية، تحقيق جودة المنتوج، الإلتزام بمتطلبات المسؤولية الاجتماعية....الخ، وترتبط هذه المعايير بأهداف وإستراتيجيات المؤسسة.

2- معايير الرقابة:كالرقابة على مدى الإلتزام بسياسات إدارة المخاطر، الرقابة على تطبيق الخدمات الإستشارية، الرقابة على الالتزام بأخلاقيات المهنة، الرقابة على الإلتزام بمتطلبات جودة المنتوج، الخدمة...الخ.

يرى الباحث أنه هناك علاقة تكاملية بين معايير الأداء ومعايير الرقابة كما يندرج ضمن هذين المعيارين الأساسيين معايير فرعية تختلف بإختلاف طبيعة ونوع المؤسسة والبيئة التي تعمل فيها، كما أن هذه المعايير قابلة للتغيير والتطوير.

ثانيا: محددات حوكمة المؤسسة:

هناك إتفاق على أن التطبيق الجيد لحوكمة المؤسسة من عدمه يتوقف على مدى توافر ومستوى جودة مجموع

[1] عمر علي عبد الصمد، **نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء التجارب الدولية**، أطروحة دكتوراة غير منشورة، تخصص مالية ومحاسبة،كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2012- 2013 ص23.

مجموعتين من المحددات: المحددات الخارجية وتلك الداخلية. ونعرض فيما يلي لهاتين المجموعتين من المحددات بشيء من التفصيل كما يلي:

1- المحددات الخارجية:

وتشير إلى المناخ العام للإستثمار في الدولة، والذي يشمل على سبيل المثال: القوانين المنظمة للنشاط الإقتصادي(مثل قوانين سوق المال والشركات وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس)، وكفاءة القطاع المالي(البنوك وسوق المال) في توفير التمويل اللازم للمشروعات، ودرجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج، وكفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية(هيئة سوق المال والبورصة) في أحكام الرقابة على المؤسسات، وذلك فضلا عن بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة،(ومنها على سبيل المثال الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للعاملين في السوق، مثل المراجعين والمحاسبين والمحامين والمؤسسات العاملة في سوق الأوراق المالية وغيرها)، بالإضافة إلى المؤسسات الخاصة للمهن الحرة مثل مكاتب المحاماة والمراجعة والتصنيف الائتماني والاستشارات المالية والاستثمارية. وترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة المؤسسة، والتي تقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص. [1]

2- المحددات الداخلية:

يقصد بالمحددات الداخلية لحوكمة المؤسسات القواعد والأسس التي تحدد كيفية إتخاذ القرارات وتوزيع السلطة داخل المؤسسة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذين.[2]

فالحوكمة الداخلية لشركات تعني التدابير التي تطبقها المؤسسة داخليا لتحديد العلاقات بين حملة الأسهم

---

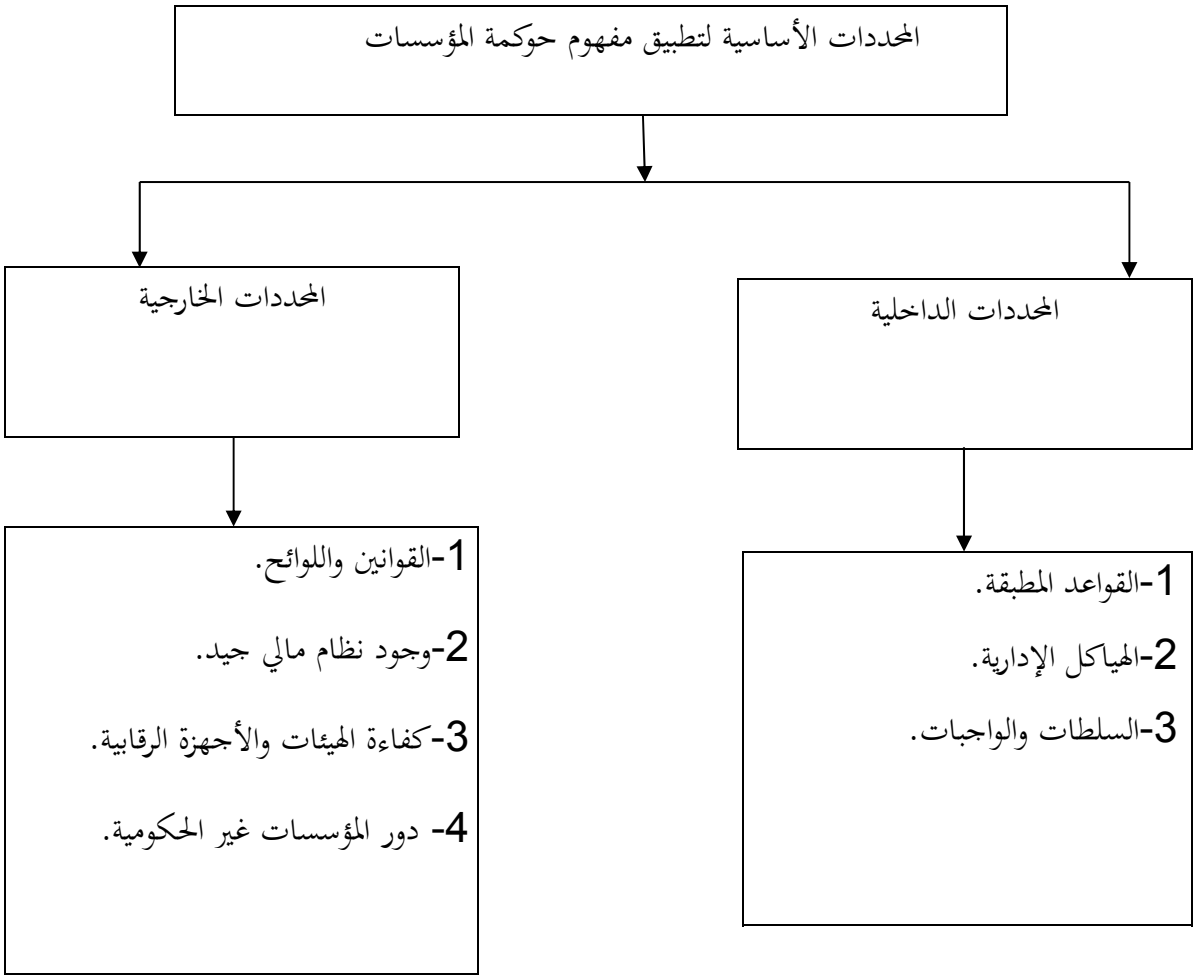
[1]عبد الله جوهر، **الإدارة في الشركات والمؤسسات(القيادة- التسويق- العمل المؤسسي تخطيط وإدارة القوة العاملة- الحوكمة)**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2014 ص 231.

[2]محمد ياسين غار، **محددات الحوكمة ومعاييرها**، ورقة بحثية مقدمة للمؤتمر العلمي الدولي، عولمة الإدارة في عصر المعرفة، جامعة الجنان، طرابلس- لبنان- ،17/15ديسمبر2012، ص17.

ومجلس الادارة والمديرين وأصحاب المصالح وحقوق وأدوار ومسؤوليات كل منهم على التوالي.[1]

والشكل التالي يوضح محددات حوكمة المؤسسة:

الشكل رقم(1: 3): **المحددات الخارجية والداخلية لحوكمة المؤسسات**.



المصدر: محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2006،ص19.

مما سبق ذكره نستنتج أن المحددات الداخلية والخارجية هي محددات الأساسية لتطبيق مفهوم حوكمة المؤسسات

[1] أحمد علي خضر، **حوكمة الشركات**، الإسكندرية، مصر، دار الفكر الجامعي، 2012،ص223.

المبحث الثالث:النظريات المفسرة لحوكمة المؤسسة.

في بداية يجب توضيح، أنه لا توجد نظرية رائدة في الحوكمة، حيث أن هذه الأخيرة هي نتيجة العديد من البناءات النظرية في إطار تيارات تنتمي إلى صيغ متقاربة، لكنها تقوم بعرض شروحات مختلفة لفعالية المؤسسة ووجودها، حيث أن التيار الأول مصدره التعاقد في حين أن التيار الثاني مصدره المعرفة.

المطلب الأول: النظريات التعاقدية للحوكمة.

إن المقاربات التعاقدية تنطلق من فكرة رئيسية مفادها إعتبار المؤسسة كمركز للتعاقد، حيث يدير هذا المركز التعاقدي، مختلف العقود المبرمة في المؤسسة، حيث تنقسم النظريات التعاقدية إلى عدة مقاربات يتم تناولها على النحو التالي:

أولا:المقاربات المساهمتية.

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

1- نظرية الوكالة؛

2- نظرية حقوق الملكية؛

3- نظرية تكلفة الصفقات؛

1- نظرية الوكالة:

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

ثم جاء بعد ذلك دور كل من "JENSSEN and MECKLING" سنة1976 فقد أثارت نظرية الوكالة مسالة مهمة تتعلق بالفصل بين ملكية رأس المال التي تعود للمساهمين ومهمة إتخاذ القرار والتسيير

الموكلة للمسيرين الذين تربطهم بالمؤسسة عقود تفرض عليهم العمل لصالح المساهمين من أجل زيادة ثروتهم وخلق القيمة مقابل أجور يتقاضونها[1].

كما وصفت نظرية الوكالة في المؤسسة بأنها: مجموعة من العلاقات التعاقدية، وإن وجود المؤسسة يتحقق من خلال واحد أو أكثر من هذه العقود الإتفاقية، وأن عقود الإستخدام ماهي إلا أدوات لتخصيص الموارد ووصف الغرض من نشاط المؤسسة، وبالتالي يمكن دراسة سلوك المؤسسة عن طريق تحليل الخصائص العامة لعقود التوظيف الخاصة بها.[2]

أ.فرضيات نظرية الوكالة:

تتركز نظرية الوكالة على الفروض التالية:[3]

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

– عدم التماثل في هيكل المعلومات لدى كل من الأصيل والوكيل وذلك فيما يتعلق بموضوع الوكالة؛

– أنه بالرغم من وجود تعارض دوال أهداف الوكلاء والأصلاء، فإن هناك حاجة مشتركة للطرفين في بقاء العلاقة أو الشراكة قوية في مواجهة المؤسسات الأخرى؛

– يترتب على ما سبق ضرورة توافر قدر من اللامركزية للوكيل يمكنه من إتخاذ بعض القرارات والقيام ببعض التصرفات دون الرجوع للأصيل؛

– رغبة الأصيل في تعميم عقود للوكالة تلزم الوكيل بالسلوك التعاوني الذي يعظم منفعة طرف الوكالة ويحول دون تصرف الكل على نحو يضر بمصالح الأصيل؛

---

[1] إسماعيل جوامع، فايزة بركات، **حوكمة المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري رؤية محاسبية**، مداخلة مقدمة للملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كالية للحد من الفساد الإداري، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة خيضر، بسكرة، 6-7 ماي، 2013،ص 20.

[2] طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات(المفاهيم، المبادئ، التجارب)**، الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية، 2005،ص: 67.

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

ب.مشاكل الوكالة:

تتعرض الوكالة لنوعين من المشاكل هما[1]:

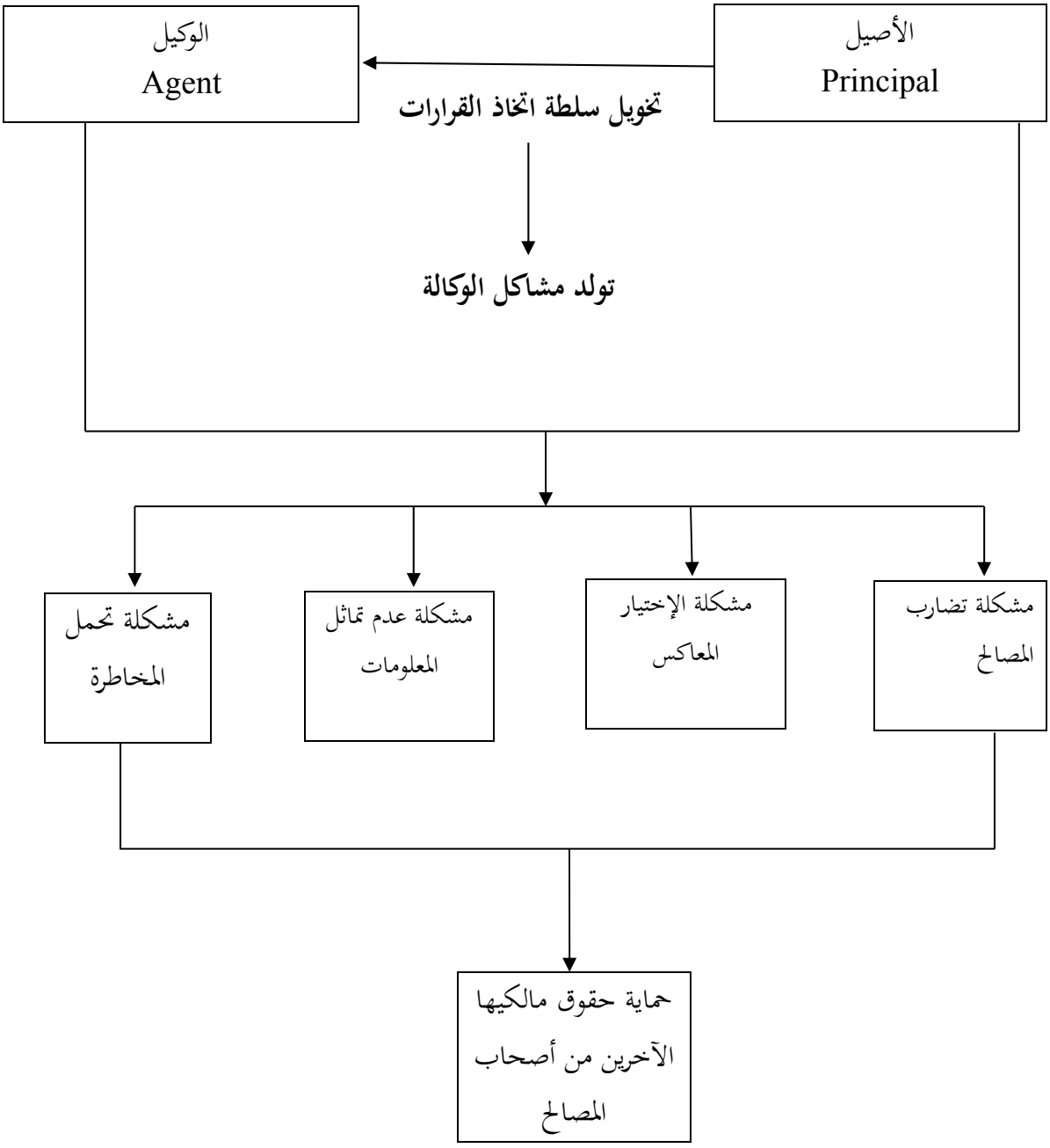
– مشكلة التخلل الخلقي: تنشأ عندما لايستطيع الأصيل ملاحظة أداء، الوكيل إختياراته وعندما يختلف تفصيلات كل من الأصيل والوكيل حول البدائل المتاحة للإختيار.

– مشكلة التخلخل العكسي (الإختيار العكسي): تنشأ عندما تكون لدى الوكيل القدرة على الحصول على المعلومات الخاصة بإتباع كل بديل قبل قيامه بالأداء أو الإختيار في الوقت الذي لاتتوفر للأصيل هذه المعلومات.

[1] عدنان بن حيدر درويش، مرجع سبق ذكره،ص :66.

والشكل التالي يوضح مشاكل نظرية الوكالة:

الشكل رقم(1: 4): **مشاكل نظرية الوكالة**.



المصدر: بتول محمد نوري، علي خلف سلمان، **حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة**، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، جامعة المستنصرية(العراق)، 2010، ص: 18.

ومن هنا تظهر تكاليف الوكالة، وحسب جنسن ومكيلنج JENSEN et MECKLING مشاكل الوكالة تولد ثلاثة أنواع من التكاليف:[1]

– **تكاليف المراقبة:** وهي تنتج بهدف التأكد من تصرفات الوكيل بأنه لايعمل على تحقيق مصالحه الشخصية أثناء إدارته للمؤسسة.

– **تكاليف الالتزام:** وهي تنتج عن الدعم والتحفيز الذي يتحصل عليه الوكيل من أجل بناء الثقة التي تعتبر الأساس.

– **الخسائر المتبقية:** تكاليف تتمثل في الأثر السلبي على أسعار أسهم وسندات المؤسسة والذي ينشأ من إحتمالات إتخاذ قرارات من قبل الوكيل لا تتفق مع مصالح الموكل، فالإدارة بإعتبارها أحد أطراف عقد الوكالة قد تتخذ قرارات تخدم مصالحها الذاتية حتى ولو كان ذلك على حساب مصالح الأطراف الأخرى.[2]

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

2– نظرية حقوق الملكية:

تأسست هذه النظرية من طرف دمستز والسين A.A.ALCHIAN et H. DEMSETZ، حيث تقوم هذه النظرية على فكرة أن حق الملكية هو المحدد الأساسي أو العامل الجوهري وراء فعالية ونمو المؤسسة، فكلما كانت هذه الحقوق كاملة كلما إنعكس ذلك على أداء المؤسسة.

ويمكن تعريف حقوق الملكية على أنها:[3]

– هي زيادة أصول المؤسسة عند خصومها؛

[1] Benoit. PIGE, "**Audit et contrôle interne**", (Paris : édition EMS, 2e édition, 2001), p.95.

[2] الشيرازي، عباس مهدي،**نظرية المحاسبة**، ذات السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، 1990،ص 400.

[3]عدنان بن حيدر بن درويش، مرجع سبق ذكره ص19.

– هي صافي الأصول المتبقية للمؤسسة بعد إستبعاد الإلتزامات؛

– في الواقع هي عبارة عن مجموعة من الحقوق التي تخول للشخص الشيء المملوك والتمتع بها والتخلص منه حسب ما يراه مناسب؛

أ.فرضيات حقوق الملكية:

– تقبل نظرية حقوق الملكية عدد معين من الفرضيات:

– يعظم الأعوان الاقتصاديين مهامهم في المنفعة ويندفعون للبحث عن المصلحة الشخصية؛

– يتبع أي شخص أهدافه الخاصة لكن يخضع إلى القيود المفروضة عن طريق هيكل النظام الذي يعمل فيه؛

– رغبات الشخص المبنية من خلال سلوكه على السوق؛

– ليست المعلومات كاملة وليست تكاليف المبادلات معدومة ؛

– تعظيم الأرباح لايعد الحاجة الوحيدة المهمة المنفعة للعون الإقتصادي؛

حيث تتميز بثلاث مميزات:[1]

– **حق الإستعمال**: أي الحق في إستعمال الشيء؛

– **حق الاستفادة من دخل الأصل**: أي الحق في جني المنافع والأرباح؛

– **حق التنازل للغير**: وهو حق تقرير المصير؛

والفصل بين هذه الحقوق الثلاثة كان نتيجة تطور المؤسسة وتعاملاتها الإقتصادية حيث ظهرت عدة عوامل مثل المنافسة وكبر حجم المؤسسات؛

[1] عبد الرزاق أحمد السنهوري، **حق الملكية مع شرح مفصل للأشياء والأموال**، الطبعة الثانية، بيروت– لبنان ، منشورات الحلبي الحقوقية، 2000، ص492.

3- نظرية تكلفة الصفقات:

تعتبر تكاليف الصفقات حسب(coase) تفسيرا لوجود المؤسسة، حيث يرى أن علاقات العمل هي التي تعمل على تخفيض تكاليف الصفقات(المتعلقة بالتفاوض والتعاقد والتنسيق وأداء الحقوق والواجبات في إطار مجموعة من العقود) ودور العمال في هذا التخفيض متعلق بنظام التشغيل، المكافآت، مراقبة وتقييم الأداء.[1]

وبشكل عام فإن أي شيء يمنع تحديد أو مراقبة أو تنفيذ صفقة اقتصادية هو تكلفة صفقة، وكلما كبر حجم المؤسسة إرتفعت تكاليف الصفقات.

وواصل williamson ما بدأه coase وركز على الإهتمام بتكاليف الصفقات، حيث عرف الصفقة على أنها عبارة عن انتقال منتج أو خدمة نتيجة إعتماد مرحلة على نتائج المراحل السابقة وهذا الإنتقال يمكن أن يكون مكلفا.

فالأفراد يتصرفون برشادة محدودة لأن القدرات الفيزيولوجية للأفراد صغيرة جدا لتخزين ومعالجة المعلومات الكثيرة والمعقدة، ونتيجة لذلك يعجز الأفراد عن تحديد مجموعة من البدائل المتاحة أمامهم بهدف تعظيم منافعهم أي أن الأفراد يستندون على مجموعة فرعية من المعلومات ويتصرفون ما داموا راضين، وهذا يؤدي إلى تولد فكرة الإنتهازية حيث أن الفرد لكي يحقق غاياته قد يستعمل طرق غير شرعية أو غير قانونية مثل الحيلة والكذب أو طرق أخرى مختلفة.

وساهمت هذه النظرية في توسيع الإطار النظري للحوكمة من خلال تناولها للعلاقة بين المساهمين والمسيرين كأحد العقود العديدة المبرمة بين المؤسسة وباقي أطراف التعامل.

ثانيا: نظرية التجذر.

إن التجذر في اللغة الفرنسية يعني Enracinement وتترجم تجذرية ومعناها أن المدير يبعث جذوره في المؤسسة لتثبيت منصبه حيث أنه كلما كانت الجذور عميقة كان من الصعب إقتلاعها.

[1] عبد القادر بادن، **دور حوكمة الشركات في الحد من الأزمات المالية والمصرفية بالإشارة إلى حالة الجزائر**، رسالة ماجستير ، تخصص المحاسبة ،كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة شلف، 2007-2008ص ص:27،28 .

يعرف Ahmed el Aouadi التجذرية بأنها " رغبة المسير أو المدير التخلص جزئيا جزئيـا من رقابـة المساهمين، لغرض الإحتفاظ بمنصبه وزيادة الحرية في عمله وبالتالي تعظيم مداخليه.[1]

فنظرية تجذر المسيرين إقترحت من طرف1989 Sleifer R.W.vishg يلجأ المسير لوضع إستراتيجيات تحميه وتحفظ حقوقه أو ما يعرف بتجذر المسير يعني طريق إستغلال نفوذه، شبكة العلاقات بالموردين والعملاء ...،وكذلك حجم المعلومات التي يستقبلها المسير قبل غيره فهو يعمل على تفادي خطر الإستبعاد ويعمل على تعزيز المضلات الذهبية Parachutes d'or في التعويض La rémunération وبهذا السلوك يهدف إلى تعظيم وظيفة المنفعة وبالتالي تعظيم المصلحة الشخصية.[2]

1- أنواع نظرية التجذر:

وتنقسم إلى[3]:

أ.التجذرية الهجومية:

إن المسير يمكن أن يثبت الإنتهازية من خلال الإستفادة من مزايا حقوقه من منصبه بفضل علاقات حقيقية يستطيع نسجها مع مختلف شركاء المؤسسة سواء الداخليين أو الخارجيين، من أجل الإستفادة بمزايا معلوماتية للقيام إستثماراته النوعية، هذا السلوك يتم تسميته بالسلوك التجذري الهجومي لأن المسير يبحث عن إعطاء صورة حسنة لكل الأعمال التي يقوم بها في المؤسسة لغرض تبرير تبعات أعماله لدى شركائه، في هذا النوع أن المسير يتحكم بصفة جيدة في آليات الرقابة الداخلية، حيث لا يبحث عن العمل لصالح تعظيم قيمة السوق للمؤسسة وإنما يبحث عن إرضاء منفعته الخاصة.

---

[1] غلاي نسيمة، **فعالية حوكمة الشركات**، مذكرة ماجستير ،تخصص حوكمة الشركات،كلية العلوم الإقتصادية و التسيير و العلوم التجارية،جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان،2010 -2011 ص ص:13،14.

[2] قصاص فتيحة، **حوكمة المؤسسات العائلية في الجزائر**، مذكرةماجستير، تخصص حوكمة الشركات،كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2011 -2012 ص: 49.

[3] غلاي نسيمة ، مرجع سبق ذكره، ص: 15.

ب. التجذرية الدفاعية:

في هذه الحالة إن المسير يقترب من نهاية عقده وبالتالي فهو سيتعامل من منطلق خوفه وقلقه على ضياع منصبه، وكنتيجة لهذه الأوضاع سيتبنى إستراتيجيات دفاعية لممارسة الرقابة،عموما أطراف علاقة الوكالة تبني سلوكا إنتهازيا فهم يبحثون عن الاستفادة من نقاط الضعف والتغيرات الموجودة في العقود.

ت. التجذرية الحيادية:

وهي الحالة التي يتواجد فيها المسير في بداية عقده عندما يكون في محيط جديد بالنسبة له، فهذا المنصب الجديد يضعه في مواجهة شركاء جدد ومسؤوليات جديدة فأغلبية المسيرين إن لم نقل كلهم سيبحثون على نسج إرتباطات شخصية مع الشركاء الداخليين أكثر منها مع الخارجيين، إن المسير مثل هذه الأوضاع سيعتمد سلوك عادي يقوم على إحترام مصالح المؤسسة.

ثالثا: المقاربة التشاركية.

لقد ساهمت التطورات الحديثة للنظريات التعاقدية للمؤسسة، في تطوير المقاربات المساهمتية، لتتجاوز العلاقة البسيطة مسير /المساهم، عن طريق إدراج مصالح جميع الأطراف ذات المصلحة فالمؤسسة ومن أجل أن تضمن لنفسها الإستمرارية لابد لفريقها أن يعمل بشكل متكامل، كفريق واحد تتعاضد فيه الجهود بدون إهمال مصلحة أي طرف ذو تأثير على المؤسسة، حيث أظهرت الحوكمة آليات لحماية رأس المال البشري الذي يعتبر الأساس في خلق الثورة في المؤسسة مما يساهم في تلاصق جميع الأجزاء المؤثرة في خلق القيمة .

وفي إطار هذه المقاربة، فقد عرفت الحوكمة من طرف بلير BLAIR "على أنها النظام الذي يضع ويبرز القواعد التي على أساسها نحدد من يمتلك سلطة إتخاذ القرار حسب الظروف والحالة، من الذي له حق الحصول على حصة من الثورة التي خلقت ومن يتحمل المخاطر المشتركة " وبالتالي فإن هذه المقاربة تعترف بمصالح كل طرف ساهم في خلق وإنشاء الثروة، مما لا يجعل عملية الرقابة حكرا على المساهمين فقط، بل هي جميع الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة، وبالتالي الموازنة بين جميع الأطراف. [1]

[1] دريدي رضوان، **دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات**، مذكرة ماستر،تخصص مالية وحاكمية الشركات، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013 -2014 ص ص: 37- 38.

المطلب الثاني: النظريات المعرفية في الحوكمة.

في ظل المقاربات التعاقدية للحوكمة تم تبيان كيف أن آليات الحوكمة المتبناة في ظل هذه المقاربات، تسعى جاهدة للمحافظة على قيمة المؤسسة، من خلال آليات الرقابة التي تسعى إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات بين المساهم والمسير وبين هذا الأخير ومختلف الأطراف ذات المصلحة، نجد أنه في المقاربات المعرفية والتي ترتكز على فكرة التطوير في خلق القيمة لا تعتبر أن المشكل الأساسي بالنسبة للمؤسسة هو المعلومة وإنما الأهم من ذلك هو الشرح والتعميم والإستدلال من هذه المعلومة ما يساهم في إنتاج المعرفة، وكيف يمكن لتراكم هذه المعرفة أن يطور من كفاءة المؤسسة عن طريق تطوير كفاءة عمالها ومسيريها من أجل خلق الخواص المناسبة والملائمة لها وذلك بهدف التجديد وخلق التميز، على عكس ما هو موجود في النظريات التعاقدية التي تركز أساسا على حل مشاكل خلق القيمة الناتجة عن تعارض المصالح، في مقابل ذلك فإن النظريات المعرفية تركز على مسيرة أو مراحل خلق القيمة في إطار محيط تنافسي بهدف خلق فرص تناسب إمكانيات المؤسسة وذلك لمواكبة تطورات المحيط، وبالتالي أسفرت هذه الرؤية الجديدة ليس على فكرة حل التعارض فحسب، وإنما حكم هذا التعارض عن طريق تقسيم الأدوار بين مختلف الأطراف ذات المصلحة .

وهذا ما يساهم في خلق روح الجماعة في المؤسسة بهدف تطوير الأداء عن طريق التكنولوجيات المستعملة في المؤسسة، حيث تلعب أنظمة الحوكمة في هذا الإطار دور مزدوج، فهي تضع الوسائل التي تساعد المسيرين على تطوير قدراتهم المهنية المساعدة على إكتشاف الغرض الجديد للنمو بناء على الإمكانيات المتوفرة في المؤسسة، هذا من جهة، وتبسيط الإستراتجيات التي يعرضها هؤلاء المسيرين وجعلها مفهومة من قبل جميع الأطراف من جهة أخرى.[1]

حيث أن الحوكمة كمنهج عمل يجسد قيمة جديدة لا يمكن أن تفعل دون رؤية معرفية متجددة وبالتالي توفر

[1] عبدي نعيمة، **دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات**،مذكرة ماجستير ، تخصص مالية مؤسسة، كلية الحقوق و العلوم الإقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،2008 -2009 ص: 37.

المقاربات المعرفية قاعدة ضرورية لنجاح منهج الحوكمة من خلال[1]:

– المعلومات كمصدر أساسي للقيمة، من خلال دورها في الحوار والتقييم وتشكيل وتوفير حرية التفكير والإبداع في ظل مناخ قائم على العدالة والمساواة والمساءلة والشفافية والمصداقية والمشاركة والتنافس الإيجابي .

– توفر المقاربات المعرفية الإمكانيات اللازمة لعمل الحوكمة الشاملة بصورة جيدة، فإذا كانت فعالية وكفاءة إستخدام الحوكمة مرتبط بأربعة أبعاد أساسية وهي القياس، التحفيز، الضبط، والرقابة، فإن تفاعل هذه الأبعاد في تحسين القيمة الكلية للمؤسسة لا يمكن أن يتم إلا من خلال تنظيم المعلومات والمعرفة لغرض التقييم الجيد للأداء أولا وتطوير البرمجيات والحواسب الملائمة لأغراض ضبط ورقابة الأعمال ثانيا، تفعيل الحوافز لتؤدي إلى زيادة القيمة الكلية للمؤسسة أخيرا، وهنا تظهر أهمية إستخدام العلم المعرفة مدخلا ملائما للتطوير والتحسين من خلال مبادئ الحوكمة؛

– إن المقاربات المعرفية وبما تتصف به من شمولية ومرونة نستطيع توفير الإطار المنهجي الصحيح لتفعيل أسس ومبادئ الحوكمة في التطبيق العملي، من خلال إستجابتها لمتطلبات الإنفتاح والتطوير نظم العمل وأساليب الإدارة وتنويع أشكال أدائها وممارساتها لمهامها، من خلال ترسيخ قيم الشفافية والنزاهة والمساءلة والمشاركة وهي تمثل في جوهرها روح منهج الحوكمة الشاملة للمؤسسات في عصر الإقتصاد المعرفي؛

– تقدم المقاربات المعرفية الدعامة الكاملة لتطبيق منهج الحوكمة في المؤسسات العربية، من خلال قدرة هذه المقاربات على خلق نظم إدارية تفعل دور النخب الإدارية، من خلال المفاهيم الجديدة التي تهيئ لها قدرة عالية للتكيف مع البيئة الجديدة، مما يتوجب إعادة تشكيل العقل الإداري العربي ليواكب متطلبات بيئة معرفية سريعة التطور؛

[1] طاهر محسن الغالبي، عمار جلميران، **معرفة مدخل لتعزيز منهج الحاكمية في المنظمات العربية**، المؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس حول إقتصاد المعرفة والتنمية الإقتصادي،كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، الأردن 25-27أفريل2005 ص ص:20،19.

– تساهم المقاربات المعرفية في جعل الحوكمة رؤية ومنهج علمي شمولي وليس موقف سياسي أو حكم ناتج عن مواقف شخصية، وهنا يتم إستخدام البرامج والأسس العلمية الحديثة لتوفير القدرة على إصدار القرارات الإدارية على أسس تراعي مصالح كافة الأطراف وإصدار تقارير مؤهلة ومحايدة ذات جودة عالية يمكن من خلالها الحصول على خلاصات ونتائج واضحة؛

خلاصة الفصل:

بناءا على ما سبق فإن الحوكمة كمصطلح جديد تم البدء في إستخدامه مع بداية عقد التسعينات، حضيت بقدر كبير من اللإهتمام لم تكن لتحضى بها في العادة، نتيجة لعدد من حالات الفشل التي منيت بها العديد من المؤسسات في العالم نتيجة الأهمية التي يكتسبها هذا المفهوم في إضفاء الثقة والشفافية والدقة في المعلومات الواردة في القوائم المالية للمؤسسات المالية، وما ينجز عن ذلك من فائدة تعود على المؤسسة وعلى الإقتصاد الوطني ككل، من أجل ذلك فقد أصدرت منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية 1999 المبادئ غير الإلزامية لحوكمة المؤسسات والتي تعديدها عام 2004 كدليل عملي للمؤسسات للإسترشاد بها في التطبيق السليم لقواعد الحوكمة، وبالتالي فإن الحوكمة ومن خلال مبادئها وألياتها ساهمت في إحكام عملية الرقابة في المؤسسة، حيث يعد نظام الحوكمة من الأنظمة الجيدة المرتبطة بالنظم الديموقراطية وبتطبيق سياسات الحرية الإقتصادية وبتفعيل وإحكام آليات السوق وتوازنات العرض والطلب، وفي الوقت ذاته هي إطار حاكم والمتحكم في جذب الإستثمار لأي دولة من الدول، ولأي إقتصاد من الإقتصاديات.

فالحوكمة تعمل على نشر ثقافة الإلتزام ويقظة الضمير، ومتطلبات الإستقرار الإقتصادي، كما أنها ترتبط كنظام بعمليات تحقيق القيمة المضافة، لذلك تضمنت حوكمة المؤسسات عدة آليات رقابية تعمل على تحقيق أهداف المؤسسات.

الفصل الثاني:

آليات الرقابة و تطبيقات حوكمة المؤسسة

تمهيد:

تعتبر حوكمة المؤسسات من الموضوعات المهمة لجميع المؤسسات المحلية و العالمية في عصرنا الحاضر حيث ترتكز الأنظمة و القوانين في العالم على الحد من إستخدام السلطة الإدارية في غير مصالح المساهمين، كما أنها منهج إصلاحي وآلية عمل جديدة من شأنها ترسيخ نزاهة المعاملات المالية بوضع محددات تخدم المصالح العامة والحقوق الخاصة للمساهمين.

كما أنها تعتبر ضرورية لترشيد دور الدولة ضمن إقتصاد السوق ،لذلك أصبحت الحاجة ملحة إلى دعم حوكمة المؤسسات من خلال الآليات الرقابية سواء كانت داخلية أو خارجية، على إعتبار الهدف من هذه الآليات هو رقابة على المؤسسة وحل المشاكل التي تنشأ عن إنفصال ملكية المؤسسة عن تسييرها.

إستنادا إلى ما سبق تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الرقابة؛
- المبحث الثاني: آليات الرقابة في ظل حوكمة المؤسسة؛
- المبحث الثالث: آليات الرقابة المباشرة و دورها في تفعيل حوكمة المؤسسة؛

المبحث الأول: نظرة عامة حول الرقابة.

تعتبر الرقابة بمثابة وظيفة دائمة ومستمرة ينبغي القيام بها في كافة المجالات حيث يمكن إعتبارها نظام لضبط الأداء وضمان تحقيق الأهداف المسطرة، ومع تطور حجم المشاريع الإقتصادية زاد الاهتمام الإداري بنظام الرقابة من خلال فرض الأدوات الرقابية، وهذا ما تتطلبه المؤسسة من أجل تأهيلها والنهوض بوضعيتها. فنبعت الحاجة إلى رقابة دائمة على أموالها وأصولها وكيفية تحركها دون المساس بها ولا بقيمتها، محاولة الوفاء بأهداف إدارتها والمسؤوليات الملقاة على عاتقها.

المطلب الأول: ماهية الرقابة.

إن الرقابة هي عملية مستمرة طالما إن هناك أعمال تتم، بمعنى أن الرقابة لا تتم نهاية فترة معينة وإنما مستمرة وملازمة للتخطيط الذي سبق التنفيذ، والتنفيذ الذي يلي التخطيط، حيث يقوم كل إداري بعملية الرقابة في حدود الخطط التي تتعلق بإدارته، وعليه فإن الرقابة تشمل جميع مجالات المشروع، لذلك سيتم التطرق إلى تعريف الرقابة، أنواع الرقابة.

أولا: تعريف الرقابة.

تمثل الرقابة مفهوم إداري، بمعنى إن الرقابة عنصر من عناصر نشاط الإدارة،[1] ولقد أعطيت لوظيفة الرقابة تعريفات متعددة ومختلفة منها:

1-التعريف اللغوي للرقابة:

أصل كلمة رقابة" رقب يرقب رقوبا ورقابة، حرس، إنتظر حاذر، رصد رقابة الله في أمره، خافه"[2]. والرقابة تعني قوة أو سلطة التوجيه والتفتيش ومراجعة العمل وتعني" السهر أو الحراسة وكذلك الترصد والملاحظة".[3]

وتعني في اللغة الفرنسية وفق لقاموس(EMEL, LITTRE) "ضد العمل" إن أصلها يعود أو ينقسم إلى

---

[1] محمد السيد سريا وأخرون، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006، ص: 13.

[2] إبراهيم قلاتي. **قاموس الهدى**، مكتب الدراسات، دار الهدى، عين مليلة ، الجزائر، دون سنة، ص:205.

[3] إبراهيم أنس، **المعجم الوسط**، مجمع اللغة العربية، ج1، الطبعة 2، دار المعارف، القاهرة، مصر، سنة 1972،ص:18.

جزئين الأول contre وتعني فيه المواجهة والجزء الثاني Role أي السجل أو القائمة، وقد فقدت هذا المعنى بمرور الزمن وأصبحت تعني الإكراه والمتابعة.

2-التعريف الاصطلاحي

تنوعت وتعددت المفاهيم الإصطلاحية للرقابة وإرتأينا إلى ذكر أهمها:

عرفها رائد من رواد الفكر الإداري بأنها: "الرقابة هي التحقق ما إذا كان كل شيء يحدث طبقا للخطة الموضوعة والتعليمات الطاردة والمبادئ المتخذة وأن غرضها هو الإشارة إلى نقاط الضعف والأخطاء بقصد معالجتها ومنع تكرار حدوثها كما أنها تطبق على كل الأشياء – الناس، الأفعال ".[1]

كما تعرف بأنها: " متابعة أداء المؤسسة للتأكد من إنجاز النتائج المستهدفة، وإتخاذ الإجراءات الوقائية لتجنب ظهور أي إنحراف ذات دلالة بين الأداء الفعلي والأداء المرغوب، والقيام بالتصرفات التصحيحية حال ظهور تلك الانحرافات".[2]

كما تم تعريفها:" القيام بمجموعة الأنشطة التي تمكن من الوقوف على تحقيق الأهداف الإقتصادية والإجتماعية، وبالوقوف على مدى تحقيق الأهداف يتم إتخاذ مجموعة من الإجراءات التصحيحية في حالات الإنحراف عن تحقيق الأهداف المحددة مسبقا".[3]

كما عرفها البعض على أنها:" وظيفة من وظائف الإدارة تهدف إلى قياس وتصحيح أداء المرؤوسين بغرض التأكد من أن أهداف المؤسسة والخطط الموضوعة لبلوغها قد تم تحقيقها".[4]

يتضح مما سبق أن الرقابة هي الوظيفة النهائية في سلسلة الوظائف الإدارية، فهي تتضمن مايلي:

- تحديد الأداء المعياري للمؤسسة؛

---

[1] عبد الكريم أبو معطف، **الإدارة، التنظيم، المفاهيم، الوظائف، العمليات**،الدار الجامعية ، مصر، 2001،ص246.

[2] طارق طه، **الإدارة**، الدار الجامعية، الجزء الأول، الإسكندرية، مصر، 2005، ص:79

[3] السيد عليوة، **الإدارة المالية الحديثة ودراسات الجدوى الاقتصادية**، دار الأمين، القاهرة، مصر، 2003، ص:32.

[4] جميل أحمد توفيق، **إدارة الأعمال مدخل وظيفي**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص ص: 404، 403 .

- مراقبة أداء العاملين ولأنشطة التي يقومون بها؛

- مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المعياري؛

- إتخاذ تصرف لعلاج الإنحرافات التي أسفرت عليها المقارنة؛

ثانيا: الاتجاهات المختلفة للرقابة.

تعتبر الرقابة من العمليات التي تم تناولها من عدة زوايا ونظريات[1]:

1- النظرية التقليدية:

يرى أنصار هذا الاتجاه أن الرقابة عملية تفتيش وبحث عن الأخطاء وتهديد للأطراف ومن أبرز المفاهيم المتعددة حسب رأيهم هي السلطة، القوة، والمسير أو المسؤول عن العملية الرقابية يستعمل سلطته وقوته في إجبار الأفراد العاملين على تنفيذ الأوامر والتعليمات وليس رغبة في انجاز بحد ذاته فهو يهتم بحرفية اللوائح والقوانين والأنظمة وتضييقها كما جاءت، وهذا بضمان سير العمل طبقا لذلك، إن الهدف من هذه النظرية هي أن تكون الرقابة وسيلة لتصيد الأخطاء، ليعاقب عليها أكثر من كونها وسيلة لتصحيح العمل وتطويره، فالقوانين واللوائح التي يراقب سير العمل تصبح رائعة، وقد تحول دون إبداع الأفراد والجماعات عون أن تكون أساسا لتحقيق الكفاءة الفعالية والإدارية، فالرقابة حسب هذا الإتجاه هي عملية تفتيش وتخويف للأفراد والنظم.

2- النظرية السلوكية:

أهم أنصار هذا الإتجاه بالجانب الإنساني لعملية الرقابة حيث يرتكزون في تعريفهم للرقابة على ناحية قدرتها على تأثير في سلوك وتصرفات الأفراد العمال داخل المؤسسة، بنظرة إيجابية تساعد على تطوير أدائهم نحو الأحسن هذا من جهة ومن جهة أخرى، فإنهم يرون بأن الرقابة عند إهتمامها بسلوكيات الأفراد العاملين داخل المؤسسة أو التنظيم فيها، فإنها تؤثر فيه وبالتالي تحقق أهدافه والنتائج المبرمجة والمسطرة، هذه النظرية تثبت أهمية العلاقات الإنسانية في القيام بعملية الرقابة كما يبرز دور القيادة والدوافع والإشراف في تحقيق النتائج والأهداف.

[1]عبد الرحمان الصباح، **مبادئ الرقابة، الرقابة الإدارية، المعاينة، التعليم، التصحيح**، جامعة عمان الأهلية، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، الأردن، 1998، ص: 18.

3-النظرية التطبيقية (العلمية).

حسب هذا الإتجاه، فإن الرقابة ترتكز على ثلاثة خطوات أساسية للقيام بوظيفتها وهي:

- وضع المعايير والمقاييس؛

- قياس الأداء ومقارنته بالمعايير؛

- تصحيح الفرق بين النتائج الفعلية والخطط الموضوعية؛

هذا من جهة ومن جهة أخرى يرون أن الرقابة تقوم بعدة وظائف متكاملة ومترابطة مع بعضهما البعض وهي: الرقابة الإدارية، الرقابة التجارية، الرقابة المالية، الرقابة الأمنية، الرقابة السياسية، الرقابة القضائية.

أنصار هذا الإتجاه يرون أن الرقابة تتماشى مع جميع النواحي والمجالات داخل المجتمع بكل مؤسساته من الناحية الاقتصادية والسياسية والثقافية والقضائية والاجتماعية، حيث يركز أنصار هذه النظرية على العملية الرقابية من الناحية التصفية بجميع خطواتها والمعايير العلمية للقيام بها، كل هذا من اجل تحقيق أهداف التنظيم أو المؤسسة بناءا على الخطوات المبرمجة والمقررة. إن هذه النظرية تعتبر الأقرب إلى الواقع والتطبيق من بقية النظريات الأخرى السابقة الذكر، فقد حاولت تحديد وظيفة الرقابة من جميع النواحي، وبطرق علمية مدروسة توصل إلى نتائج ملموسة.[1]

ثالثا:أنواع الرقابة.

إن أول ما يجب أن نتفق عليه هو أن الرقابة مفهوم واحد لكن تطبيقه يجعلنا نميز بين أنواع لها، وسيتم التركيز على أهم هذه الأنواع:

1-الرقابة حسب المستويات الإدارية:

يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من الرقابة وهي:

[1]السعيد بلوم، **أساليب الرقابة، ودورها في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية**، دراسة ميدانية بمؤسسة المحركات والجرارات بالسوناكوم (SONACOM)، رسالة ماجستير ، تخصص علم الإجتماع و الديمغرافيا، كلية العلوم الإنسانية و العلوم الإجتماعية، جامعة قسنطينة، 2008-2009، ص ص: 19-20.

أ. الرقابة على مستوى المنشأ: يسعى هذا النوع إلى تقييم الأداء الكلي للمؤسسة، أو أجزاء ضرورية منها، ذلك خلال مدة زمنية معينة وتسمح هذه الرقابة بمعرفة إلى أي مدى تقوم المؤسسة، كوحدة واحدة بتحقيق الأهداف المحددة مسبقا.[1]

ب. الرقابة على مستوى العمليات الأنشطة: يقيس هذا النوع من الرقابة الأداء اليومي للعمليات المختلفة في كافة الأنشطة داخل الوحدة من إنتاج، تسويق، تمويل.....الخ.[2]

ج.الرقابة على مستوى الأفراد: يختص هذا النوع من الرقابة بمحاولة تقييم أداء الأفراد والرقابة على أعمالهم وسلوكياتهم، وذلك باستخدام العديد من المؤشرات الرقابية مثل: تقارير الكفاءة التي يعدها الرؤساء في مختلف الأقسام والإدارات عن أداء مرؤوسيهم.[3]

02-الرقابة حسب التوقيت:

يمكن التميز بين ثلاثة أنواع من هذه الرقابة لإرتباط بأداء النشاط وهي:

أ.الرقابة السابقة: أساس هذه الرقابة هو إتخاذ الخطوات من قبل الإدارة قبل حصول أي شيء مخالف، فهي رقابة ضد الإنحرافات وضامنة للأداء المطلوب، وهي كذلك في حاجة لمعلومات دقيقة وبسبب ما في ذلك من صعوبة إتجهت الإدارة للاهتمام أكثر بالنوعين الآخرين للرقابة؛

ب. الرقابة المتزامنة: كما يتضح من تسميتها فإنها تواكب النشاط وتسيير معه مباشرة عند ظهوره وقبل أن يتفاقم، أنها بهذا المفهوم تقترب من مهمة الإشراف المباشر؛

ج. الرقابة اللاحقة: هي تختلف عن الرقابة المتزامنة فهي لاحقة، أي تلي أداء النشاط أو المهمة وتقوم بتشخيص تلك الانحرافات، إن وجدت؛[4]

---

[1] محمد فريد الصحن وآخرون، **مبادئ الإدارة**، الدار الجامعية، الإسكندية، مصر، 2000، ص:341.

[2] عبد السلام أبو القحف، **أساسيات التنظيم والإدارة**، الدار الجامعية الجديدة،الإسكندرية، مصر، 2002، ص ص:478- 477.

[3] أحمد ماهر، **إدارة الموارد البشرية** ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005،ص:608.

[4] فريد فهمي زيارة، **وظائف الإدارة**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009،ص ص: 379 -380.

3- الرقابة حسب أطراف التعامل مع المنظمة:

في هذا الصدد يمكن التفرقة بين نوعين أساسين من الرقابة:

أ. الرقابة الداخلية: تتم من داخل المؤسسة، وهي الخطة التنظيمية والإجراءات المتبعة من قبل الإدارة للمحافظة على أصولها والتأكد من صحة البيانات المحاسبية والإلتزام بالسياسات المحاسبية.

ب. الرقابة الخارجية: تتم من خارج المؤسسة، حيث تقوم بها جهات يهمها الأداء في المؤسسة ومدى إلتزام بالضوابط، وتتم هذه الرقابة عن طريق زيارات مفاجئة من طرف المراجعين الخارجين لتفقد الوثائق والدفاتر وذلك بغرض إكتشاف الأخطاء والإنحرافات وتصحيحها وفق معايير موضوعية.

يتضح مما سبق أن الرقابة بأنواعها المختلفة تساعد على إكتشاف أي إنحرافات أو أخطاء عند تنفيذ أنشطة وبرامج المؤسسة .[1]

المطلب الثاني: خطوات وأهمية عملية الرقابة.

لقد بات من الأساس لبدء عملية الرقابة وجود خطة أولا ووجود آلية واضحة وبإطار تنظيمي محدد ،وبذلك يمكن القول أن عملية الرقابة تنطوي على خطوات أساسية يمكن ذكرها على النحو التالي:

أولا: خطوات عملية الرقابة.

لقد بات من الأساس لبدء عملية الرقابة وجود خطة أولا و وجود آلية واضحة وبإطار تنظيمي محدد، وبذلك يمكن القول أن عملية الرقابة تنطوي على أساسية يمكن ذكرها على نحو التالي:

1- تحديد معايير الأداء:

تمثل عملية تحديد المعايير أول خطوة عملية الرقابة، وتعتمد هذه الخطوة في الواقع على التخطيط، فهي بمثابة وضع خطط أو معادلات لمستويات الأداء المراد تحقيقها وتختلف مستويات المعايير بإختلاف المستويات التنطيمية.[2]

---

[1] وجدان علي أحمد، **دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة**، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2009-2010 ص:07.

[2] أحمد ماهر، مرجع سبق ذكره، ص:566.

2- قياس الأداء الفعلي:

بعد تحديد معايير الأداء، تأتي الخطوة الثانية وهي قياس العمل الفعلي الذي تم إنجازه، أي أداء الأفراد للأعمال الرقابية، وتبدو هذه الخطوة طبيعية ومنطقية، لأن إدارة المؤسسة عندما تقوم بوضع الأداء فإنها ملزمة تتبع مدى تنفيذها هذه الأعمال.[1]

3- مقارنة الأداء الفعلي بمعايير الأداء:

بعد وضع المعايير وقياس الأداء يصبح من الضروري إجراء مقارنة بينهما وتحديد الفروق وتتيح هذه الخطوة الحكم على مدى دقة التنبؤات التي تحتويها الخطط، وكذا الحكم على نجاح المؤسسة في تحقيق أهدافها، والجدير بالذكر إن الإنحرافات غالبا ما تقع لأنه من الصعب وجود تطابق تام بين المعايير ومستوى الأداء الفعلي.[2]

4- التقييم والتعديل:

بناءا على نتيجة علمية المقارنة يتم تعديل الأداء، وتأخذ هذه الخطوة غالبا مسارين، المسار الأول هو عدم وجود تعديل، ويحدث ذلك في حالة إذا كان الأداء الفعلي أفضل من المعايير الموضوعية أو يساويه، أما المسار الثاني هو قيام الإدارة بإتخاذ الإجراءات التصحيحية، ويحدث ذلك إذا كان الأداء الفعلي أقل من المعايير الموضوعية بفرق جوهري. [3]

يتضح مما سبق أن الرقابة تتضمن وجود أهداف وخطط، ولا يمكن لأي مدير تنفيذ الرقابة ما لم تكن الأهداف حددت والخطط قد رسمت، ومن ثم فموضوع الرقابة هو إكتشاف نقاط الضعف والأخطاء من أجل تقويمها ومنع تكرارها.

[1] علي الشريف وآخرون، **أساسيات التنظيم وإدارة الأعمال**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص: 437.

[2] محمد احمد عوض، **الإدارة الإستراتيجية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص:16 .

[3] جلال إبراهيم العيد، **إدارة الأعمال: مدخل اتخاذ القرارات**، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2003، ص: 07.

ثانيا: أهمية الرقابة.

لقد مرت عملية الرقابة بصفة عامة بمراحل تطور مختلفة وفقا لإحتياطات كل مرحلة إبتداء من إستخدام سجلات محددة بهدف المطابقة وكشف أي اختلافات، إلى المرحلة التي بات فيها من الضروري كشف أي تصرفات غير مرغوب فيها خاصة السرقات والإختلاسات بهدف حماية موارد المؤسسة، وكان ذلك في ظل وجود المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم، لكن مع ظهور مؤسسات المساهمة كبيرة الحجم مع بداية القرن العشرين الماضي، ظهرت الحاجة أكثر إلى تدعيم عملية الرقابة بأدواتها وأساليبها المتعددة للأسباب التالية:[1]

– لقد أدى إنفصال وظائف الملكية عن التسيير، خاصة في ظل مؤسسات المساهمة الكبرى، إلى ظهور الحاجة أكثر إلى رقابة خارجية كطرف ثالث يراقب تصرفات الإدارة بهدف حماية حقوق الملاك و المساهمين والمستثمرين، سواء كانت هذه الرقابة تتولها مكاتب ومؤسسات مراجعة خاصة أو تتولها أجهزة رقابية خارجية حكومية بالنسبة للمؤسسات المملوكة للدولة أو تلك التي تساهم فيها الدولة بنسبة معينة؛

– إن كبر حجم المشروعات وظهور المؤسسات العملاقة مع نهاية القرن العشرين الماضي وبداية القرن الحادي والعشرين أدى إلى تعقد البناء التنظيمي لهذه المؤسسات وتضخم الهياكل التنظيمية والإدارية من إدارات وأقسام متعددة، مما أدى إلى ظهور الحاجة أكثر إلى أهمية وجود نظم رقابية أكثر فعالية وأكثر ملائمة لخدمة أغراض الرقابة والمراجعة الخارجية من ناحية وخدمة الإدارة والعاملين من ناحية أخرى؛

كما تأتي أهمية الرقابة من دورها المزدوج في:[2]

– المساهمة والتعاون في تحقيق نتائج المؤسسة إنطلاقا من كشف نقاط القوة وتدعيمها وكشف نقاط الضعف وتفاديها مستقبلا لمواجهة المنافسين، حتى تضمن المؤسسة بقائها ونموها، وفي هذا الإطار ينبغي أن تضمن الرقابة الداخلية وتتأكد من أن كل القرارات المتخذة تصب في إتجاه واحد، ومعنى ذلك ضمان التنسيق والتعاون بين مختلف مكونات التنظيم من أجل خدمة الأهداف العامة والنهائية للمؤسسة؛

---

[1] محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق** العلمي، الإسكندرية، مصر، المكتب الجمعي الحديث، 2007، ص:17.

[2] Martine.REUZEAU"**Economie d entreprise**"(paris: ESKA ,1993),pp111,112.

– دور المسير ومعنى ذلك أن توليفة الإنتاج المستعملة من قبل المؤسسة من أجل الحصول على أصل أو خدمة ما، يجب أن يكون أكثر تكيفا مع وضعيتها في السوق، ففي إطار المنافسة القوية ينبغي على الرقابة المتبناة من طرف المؤسسة أن تعمل على التحكم في تكاليف الإنتاج وتقليصها من أجل ضمان مكانة المؤسسة في السوق ومواجهة المنافسة بغية المساهمة في تنمية وتطوير القدرات التنافسية للمؤسسة؛

كما تزداد أهمية الرقابة أيضا بالنظر إلى نقاط التالية:

–كثرة التقلبات والمفاجآت والفرص والمخاطر التي يعرفها محيط المؤسسة اليوم والمرتبطة بالسوق؛

–كبر حجم المؤسسة من يوم إلى أخر؛

– تنوع وتعدد أنشطة المؤسسة من فترة لأخرى؛

– التوزيع الجغرافي للمؤسسة؛

– تعدد وإختلاف المستويات التنظيمية تبعا للهيكل التنظيمي المعتمد؛

– زيادة حدة المنافسة وتقلص الدور الحمائي للدولة؛

أمام هذه الوضعية يتعين على المؤسسة إذا ما أرادت البقاء والنمو مواجهة هذه التحديات التي يفرضها المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة، وهذا ما يشكل بدوره عبئا على نظام الرقابة في حد ذاته مما يتطلب وضع معايير محددة على شكل خطة تستجيب لواقع المؤسسة ضمن محيطها لمقارنة النتائج بها وقياس الأداء للتأكد من مطابقته للخطط المرسومة وتصحيحه إذا ثبت وجود إنحراف.[1]

وعلى هذا الأساس تعد الرقابة ضرورة حيوية للتأكد من حسن سير العمل والتأكد من أن الانجاز يسير حسب ما قرر له، وهي بهذا تعتبر وظيفة ذات علاقة مع باقي عناصر العملية الإدارية وبشكل خاص التخطيط وإتخاذ القرار.

[1] عبد الله إبراهيمي، **الرقابة وأهميتها في تطوير تنافسية المؤسسة، مداخلة في الملتقى الوطني الأول حول المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتحديات المناخ الاقتصادي الجديد** ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الجزائر، 22–23 أفريل 2003،ص: 17.

المبحث الثاني:آليات الرقابة في ظل حوكمة المؤسسة.

يتضمن مفهوم الرقابة حوكمة المؤسسة عدة آليات رقابية تعمل على تحقيق أهداف المؤسسة، ويمكن تقسيم هذه الآليات الرقابية إلى داخلي ومنها ما هو خارجي.

المطلب الأول:آليات الرقابة الداخلية .

تنصب الآليات الرقابية الداخلية لحوكمة المؤسسات على أنشطة المؤسسة، وإتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهدافها و يمكن تصنيف الآليات الداخلية لحوكمة المؤسسة إلى ما يلي:

أولا:مجلس الإدارة .

إن المحور الذي تتركز عليه الحوكمة الجيدة هو مجلس الإدارة فبدون مجلس إدارة فعال فإن بقية ما يمكن أن يطلق عليه كلمة (إصلاح) سيكون قاصرا،[1] فمجلس الإدارة الجيدة يضمن للمستثمرين في المؤسسة بأن رأس المال الذي تم إستثماره يجري إستخدامه من جانب المديرين بطريقة رشيدة ويستخدم لتحسين الأداء الإقتصادي للمؤسسة، وذلك عن طريق مهمة مجلس الرقابية، وهو ما يؤدي بدوره إلى زيادة قيمة المؤسسة بصفة خاصة والرفاهية الإجتماعية بصفة عامة.[2] كما أن إستغلال مجلس الإدارة يخفض الخسائر التي تنشأ من مشكلة الوكالة والتي تعتبر أمرا أساسيا في المؤسسات العامة والتي تتمثل في الفصل بين الملكية و الإدارة.

وهكذا فإن حوكمة المؤسسة تعني ببساطة و بصفة محددة أن يقوم مجلس الإدارة نيابة عن المستثمرين بمساءلة المديرين و محاسبتهم عن أدائهم لتحقيق أهداف المؤسسة، وهذا هو السبب الأساسي في وجوب إعطاء درجة كافية من الإستقلال لمجلس الإدارة، والوكلاء لا يمكنهم مراقبة أنفسهم بشكل جيد، كما أن يفضل المدير التنفيذي الرئيسي أو عضو مجلس الإدارة المنتدب ليس بمجلس إدارة.[3]

وعلى هذا فإن مجلس الإدارة و المنوط به عملية تنفيذ الحوكمة و الإشراف عليها و التعامل بها، و السعي إلى

[1] عدنان بن حيدر درويش،مرجع سبق ذكره،ص: 86.

[2] محمد مصطفى سليمان،مرجع سبق ذكره،ص:95.

[3] عدنان بن حيدر درويش،مرجع سبق ذكره،ص:87.

تحقيقها، وهو من أهم أطراف الحوكمة، [1]حيث يعرف تقرير (كابيري) بأهمية رئيس مجلس الإدارة بما يلي: "إن دور رئيس مجلس الإدارة في تأمين حوكمة جيدة للمؤسسة دور حاسم، فهو مسؤول عن إيجابية عمل المجلس ،وعن التوازن في عضويته بما يخص لموافقة المجلس والمساهمين و لضمان أن كل الموضوعات ذات العلاقة المدرجة على جدول الأعمال ".[2]

وليكن مجلس الإدارة أكثر استجابة للحوكمة لابد أن تكون تشكيلية أكثر استجابة للقواعد، إلا أن العرف العالمي في تشكيل مجالس الإدارة يختلف ويمكن أن نميز بين ثلاثة أنماط هناك[3]:

- النمط البريطاني،

- نمط مجلس الإدارة الأحادي: ويتشكل عادة بغالبية من الأعضاء التنفذيين وعدد قليل من الأعضاء غير التنفذيين،

- أما النمط الأروبي: يطلق عليهنمط الطبقتين، حيث أن الأولى تتشكل من مجلس عليه المجلس الإشرافي ويضم أعضاء كلهم غير تنفذيين،

- وأخيرا النمط العربي: حيث لم تعرف المجالس العربية اللجان التنفيذية سوى في ثمانينات القرن الماضي، عندما أخذ ببعضها في مد تعامله إلى النطاق العالمي. إلا أن تلك اللجان تقتصر على أعضاء غير التنفذيين.

يتضح مما سبق أن هناك عناصر أساسية يجب المحافظة عليها في تشكيلة المجلس، إلا أنه ما من أحد يمكنه الزعم أن لديه وصفة محددة ومثالية لتشكيل مجالس الإدارة، ونظرا لكمية وكبر حجم الأعمال التي يقوم المجلس بمناقشتها و تحليلها، تكون مجالس الإدارة مشغولة وتتعقد مهامها، ويترتب على ذلك قيام تلك المجالس بإنشاء العديد من اللجان، وأكثر اللجان شيوعا: لجنة المراجعة، لجنة المكافأة، لجنة التعيينات والتي يمكن عرضها على النحو الآتي:

---

[1] محسن أحمد الخضيري، **حوكمة الشركات**، مجموعة النيل العربية،الطبعة الأولى، الإسكندرية،2005،ص 191.

[2] طارق عبد العال حماد،مرجع سبق ذكره،ص201.

[3] محمد محي الدين الخطيب، **تطوير كفاءة مجالس الإدارة في العالم العربي**،دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع، عمان،2008، ص ص:56،62.

1- لجنة المراجعة:

عام 2002 إصدار قانون (Sarbanes oxley Act)*تلعب لجنة المراجعة دورا مهما في حوكمة المؤسسات وهي اللجنة المنبثقة من مجلس الإدارة، كما تعتبر من المفاهيم الحديثة التي تحظى بإهتمام العديد من الدول مثل الولايات المتحدة الأمريكية وكندا، والمملكة المتحدة وغيرها من الدول، كما توصي العديد من المنظمات المهنية بتكوينها نظرا للدور الذي تقوم به في مراقبة عمليات التقرير المالي والإفصاح لحملة الأسهم والتأكد من مصداقيتها، وكذلك في تدعيم إستقلال عملية المراجعة، الأمر الذي أدى إلى إصدار التشريعات الملزمة بوجودها داخل المؤسسات، فكانت كما يلي:[1]

- عام 1967 من طرف American Institute cetificated Public Accountants

- عام 1972 من طرف لجنة تداول الأوراق المالية (SEC).

- عام 1987 تقرير Treadway commission.

- عام 1992 تقريرCadbutry committee.

- عام 1999 تم تكوين لجنة Blue Ribbon committee.

- عام 2003 تم إصدار Smith Repent.

ولقد تطور المفهوم بعد العديد من التوصيات حتى أصبحت في الوقت الحالي أداة من أدوات حوكمة المؤسسات .

إلا أنه لا يوجد تعريف موحد للجان المراجعة نظرا لأن مسؤولياتها تختلف من مؤسسة لأخرى، إلا أننا سوف نعرض مجموعة من التعاريف المتعلقة بها.

تعرف لجان المراجعة على أنها:"لجنة يتم تعيين أعضائها عن طريق المؤسسة من الأعضاء غير التنفذيين بمجلس

* قانون يحد من أعمال إختلاس والغش في التقارير المالية التي ينشأها مراجع شركة ما على نتائج المحاسب وجاء هذا القانون للحفاظ على القوة المالية للشركات الإستثمارية.

[1] محمد مصطفى سليمان،مرجع سبق ذكره،ص ص:139-141.

الإدارة، و تعتبر قناة إتصال بين مجلس الإدارة و المراجع الخارجي للمؤسسة وفي نفس الوقت لها دور رقابي على جميع عمليات المؤسسة".

كما لو عرفها على أنها:"لجنة يتم تكوينها عن طريق ومن خلال مجلس إدارة المؤسسة بغرض مراجعة عمليات إعداد التقارير المحاسبية و المالية وأيضا مراجعة الإفصاح في التقارير والقوائم المحاسبية التي تنشرها المؤسسة.

يتضح من التعاريف السابقة أن هناك خصائص مميزة للجنة المراجعة وهي:

- لجنة منبثقة من مجلس إدارة المؤسسة ؛
- عضويتها قاصر فقط على الأعضاء غير التنفذيين والذين يتوافر لديهم درجة عالية من الإستقلالية والخبرة في مجال المحاسبة و المراجعة؛
- مسؤولية لجنة المراجعة تتعلق بمراجعة عمليات إعداد التقارير المالية ومراجعة العمليات الداخلية والخارجية و أيضا مراجعة الإلتزام بتطبيق قواعد حوكمة المؤسسات؛
- ونتيجة لتنوع وضخامة الأعمال التي يقوم بها مجلس الإدارة، فقد تم التفويض إلى المراجعة لكي تقوم بعملية الرقابة و الإشراف على إعداد القوائم المالية؛

وفي ما يلي مجموعة من الأسباب التي تدعم قيام لجنة المراجعة بهذه المهمة الإشرافية[1]:

– لجنة المراجعة التي تتكون من الأعضاء المستقلين وغير المستقلين و غير التنفيذيين والذين يمتلكون المهارات المالية والمحاسبية ولديهم الوقت المناسب، تعتبر في مكان أفضل من مجلس الإدارة بكامل أعضائه من ناحية الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية؛

– عدم التجانس بين أعضاء مجلس الإدارة وضخامة عددهم في بعض الأحيان، لا يتناسب مع القيام بمهام شاقة مثل المهام الموكلة إلى لجنة المراجعة؛

[1] خنشور جمال وخير الدين جمعة، **دور لجان مراجعة الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات**،ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري،كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07ماي2012، ص: 09.

– في بعض الأحيان قد تحدث خلافات بين مصالح أعضاء مجلس الإدارة، ومصلحة جودة القوائم المالية بالشكل الذي لا يكون من الملائم تدخل أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين في عملية إعداد التقارير، ومن هنا تبرز أهمية وجود أعضاء غير تنفيذيين داخل لجنة المراجعة؛

– مواعيد تقديم التقارير المالية، و التي تتطلب في بعض الدول ضرورة النشر الفعلي لتقارير مالية ربع سنوية إلى جانب التقارير السنوية، و هو ما يستلزم قدر أكبر من الوقت و الجهد؛

– الإشراف الفعال على عملية إعداد التقارير، وخاصة في المؤسسات الضخمة، والذي يتطلب قدرا كبيرا من الخبرة والممارسة والتي تتوافر لدى أعضاء اللجنة؛

وبالتالي فإن نجاح المؤسسة يعتمد على نجاح لجان المراجعة؛

2–لجنة المكافئات:

يجب أن تتكون المكافآت من عدد لا يقل عن ثلاثة ولا يزيد عن ستة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفذيين المستقلين، ويتم تعيينهم عن طريق مجلس الإدارة، تقوم لجنة المكافآت بتحديد القواعد والإجراءات المتعلقة بكيفية إجتماعها والوقت والمكان المناسب لتلك الإجتماعات، إذا أراد أي عضو من أعضاء اللجنة الخروج من عضوية اللجنة لا بد أن يكون الوقت مناسب وبصورة كتابية، أما عند دخول عضو جديد للجنة، فيكون ذلك بعد موافقة غالبية أعضاء مجلس الإدارة.[1]

يوكل للجنة المكافآت مهام ومسؤوليات من قبل مجلس الإدارة والذي يقوم بمراجعتها من وقت لآخر وتتمثل هذه المسؤوليات والواجبات فيما يلي:[2]

– يجب على اللجنة القيام بمراجعة وإعتماد الخطط الخاصة بالحوافز التي يحصل عليها كبار المديرين التنفيذيين بالمؤسسة؛

– يجب على لجنة المكافآت القيام بإعداد تقرير المؤسسة السنوي، ويوضح هذا التقرير المهام التي قامت به خلال العام؛

[1] محمد مصطفى سليمان،مرجع سبق ذكره، ص: 136.

[2] نفس المرجع السابق ،ص: 137

– يجب على اللجنة القيام بتقديم محاضر إجتماعاتها إلى جميع أعضاء مجلس الإدارة وذلك بمجرد إعتماد اللجنة لتلك المحاضر؛

3- **لجنة التعيينات** :

يجب أن تكون لجنة التعيينات مكونة من عدد من الأعضاء لايقل عن ثلاثة ولا يزيد عن ستة أعضاء من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين ويتم تعيينهم عن طريق مجلس الإدارة.[1]

يوكل للجنة التعيينات مهام ومسؤوليات وتتمثل هذه المسؤوليات والواجبات فيما يلي:[2]

– تقوم لجنة التعيينات بتحديد و دراسة الأشخاص المتوقع ترشيحهم في منصب رئيس مجلس الإدارة ومنصب العضو المنتدب؛

– تقوم اللجنة بتقديم اقتراحات توصية خاصة بالأفراد المترشحين لعضوية مجلس الإدارة و ذلك في ضوء المتطلبات التي تم وضعها من قبل مجلس الإدارة؛

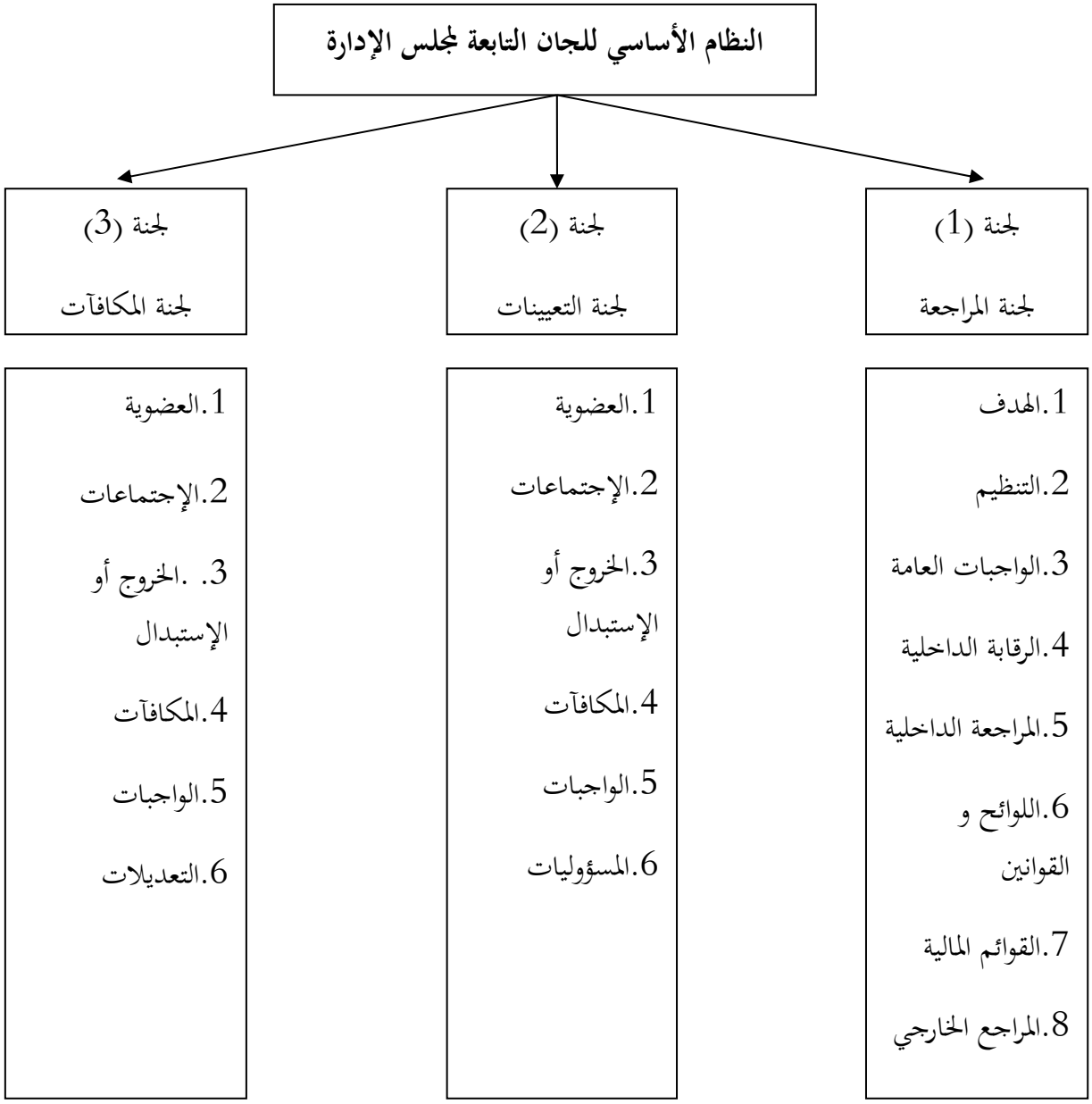
– لجنة التعيينات مسؤولة عن مراجعة و إدارة الإرشادات الخاصة بتطبيق قواعد و مبادئ حوكمة المؤسسات وإمداد مجلس الإدارة بالتوصيات الخاصة بتطوير و تحديث تلك الإرشادات؛

[1] محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص :133.

[2] نفس المرجع السابق، ص:134،135.

والشكل الموالي يوضح النقاط الأساسية التي يتكون منها النظام الأساسي لكل لجنة من اللجان التابعة لمجلس الإدارة :

الشكل رقم(2:1):النقاط الأساسية التي يتكون منها النظام الأساسي لكل لجنة من اللجان.



المصدر:محمد مصطفى سليمان،**حوكمة الشركات و معالجة الفساد المالي و الإداري**،الدار الجامعية،الإسكندرية،2006،ص:127.

نستنتج مما سبق أن الميزة الرئيسية لهذه اللجان لا تحل محل وظائف مجلس الإدارة، فهذه اللجان تقوم برفع تقرير مفصل للمجلس، والمجلس هو صاحب الكلمة النهائية ويتحمل بذلك المسؤولية الكاملة لأي تصرف أو عمل توصي به اللجنة.

ثانيا:المراجعة الخارجية.

هي وظيفة مستقلة و موضوعية، يتم إنشاءها داخل المؤسسة لفحص و تقويم أنشطتها المختلفة و ذلك بغرض مساعدة المسؤولين في القيام بمسؤولياتهم بدرجة عالية من الكفاءة و الفعالية،[1] يجب أن يساهم نشاط المراجعة الداخلية في عملية حوكمة المؤسسات بتقييم و تحسين العمليات من خلال:[2]

- وضع و تبليغ القيم و الأهداف؛

- رصد تحقيق الأهداف؛

-ضمان القيام بالمسؤوليات؛

-الحفاظ على القيم؛

وتقوم المراجعة الداخلية بالعمل مع مجلس الإدارة ولجنة المراجعة، حيث أعطى لها تقرير 'كنج' من جنوب إفريقيا دورا أساسيا في ترتيبات حوكمة المؤسسات كما يلي:[3]

- ينبغي وجود وظيفة فعالة للمراجعة الداخلية تحظى بإحترام و تعاون كل من مجلس الإدارة والإدارة العليا، وعندما يقرر مجلس الإدارة عدم إنشاء وظيفة المراجعة الداخلية، فإنه يجب الإفصاح عن كل أسباب ذلك في التقرير السنوي للمؤسسة؛

- يجب تحديد سلطة و غرض و مسؤولية المراجعة الداخلية رسميا، و ذلك يتماشى مع معهدالمراجعين الداخليين للمراجعة الداخلية في ميثاق المراجعة الداخلية من مجلس الإدارة؛

---

[1] أحمد محمد مخلوف،**المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدوليةللمراجعةفي البنوك التجارية الأردنية**،مذكرة ماجستير ،تخصص مالية ونقود،كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير،جامعة يوسف بن خدة،الجزائر،غير منشورة،ص66.

[2] طارق عبد العال حماد،مرجع سبق ذكره،ص:215.

[3] نفس المرجع السابق،ص ص:219،220.

- يجب على المراجع الداخلي حضور جميع إجتماعات لجنة المراجعة؛

- يكون تعيين أو عزل رئيس المراجعة الداخلية بالإتفاق مع المراجعة؛

- يعتبر نشاط المراجعة الداخلية بمثابة تأكيد مستقل و موضوعي و استشاري لإضافة قيمة و تحسين عمليات المؤسسة، و تساعد المراجعة الداخلية الشركة في تحقيق أهدافها بإيجاد ثقافة و إتجاه منتظم و ملتزم لتقييم و تحسين فعالية إدارة المخاطر و الرقابة و عمليات الحوكمة.

المطلب الثاني:آليات الرقابة الخارجية

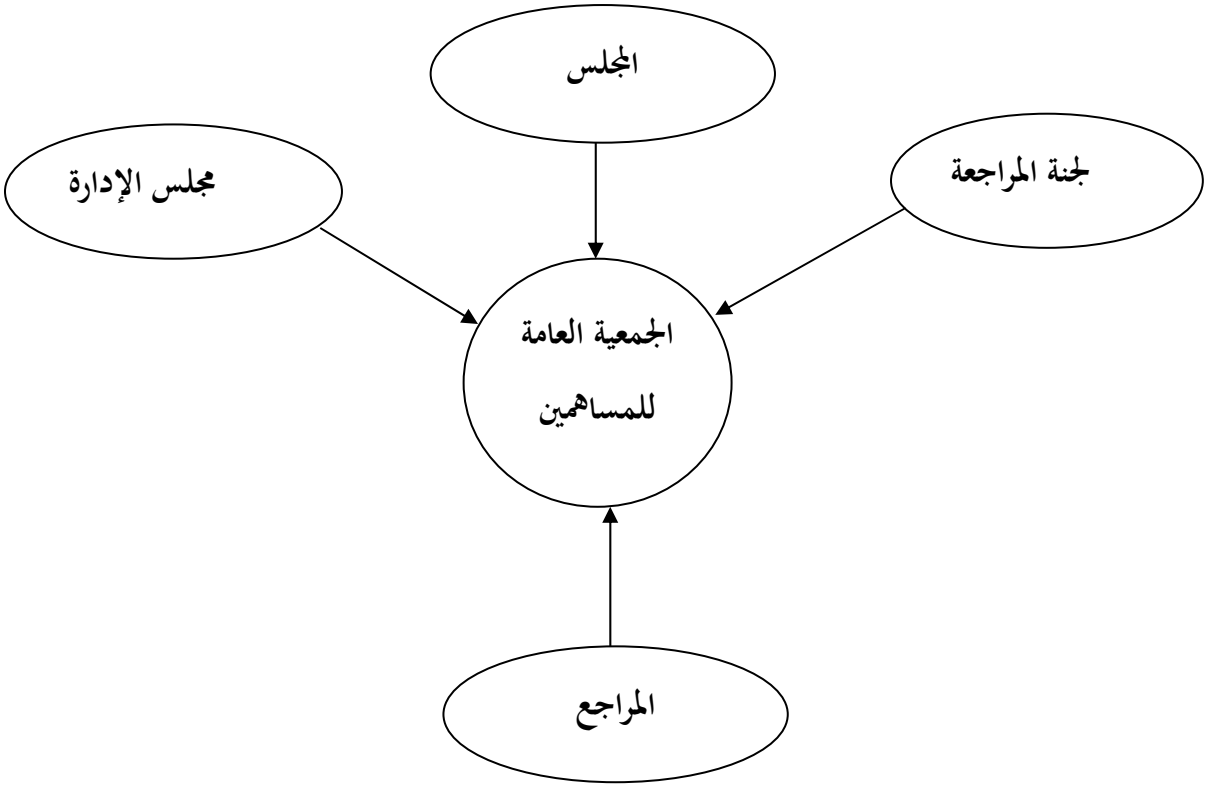
تتمثل الآليات الرقابية الخارجية لحوكمة المؤسسةفي الرقابة التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على المؤسسة، من خلال اللجوء إلى المكتب و الهيئات و المنظمات الخارجية المختصة في الرقابة، حيث يشكل هذا المصدر أحد المصادر الكبرى لضغط هائل من أجل تطبيق قواعد الحوكمة و يمكن تصنيفها إلى مايلي:

أولا: المراجعة الخارجية

يطلق عليها المراجعة و هو الفحص الإنتقائي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية و البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات ومفردات القوائم المالية لإعداد تقرير يحتوي رأي فني محايد عن عدالة القوائم المالية مدى والإعتماد عليا للدلالة على المركز المالي و نتائج الأعمال، وبالتالي فإن مهمة مراجعي الحسابات الخارجيين بالغة الأهمية بالإضافة إلى دورها الرئيسي في تطبيق الحوكمة، وتجنب أي إنهيارات بالمؤسسات، وأسواق المال المحلية و العالمية.

والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم(2: 2): **العلاقة بين المراجع الخارجي و المؤسسة**



المصدر:أمين السيد لطفي،**المراجعة و حوكمة الشركات،الدار الجامعية**،الإسكندرية،2010،ص :235

إن وجود المراجعين الخارجيين في العلاقة بين المؤسسة و بيئتها يعتبر أمرا ضروريا، يبين العلاقة بين كل من المراجعين الخارجيين، حوكمة المؤسسات ولجنة المراجعة.

ثانيا: منافسة سوق(المنتجات، الخدمات)وسوق العمل الإداري.

تعد منافسة سوق(المنتجات /الخدمات) أحد الآليات المهمة لحوكمة المؤسسات، ويؤكد على هذه الأهمية كل من Hess و Impavido وذلك بقولهم إذا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح، سوف يؤدي ذلك إلى الفشل في منافسة المؤسسات التي تعمل في نفس حقل الصناعة، وبالتالي تتعرض للإفلاس.

وفي هذه الحالة سوف يكون للإفلاس تأثير سلبي على مستقبل المدير وأعضاء مجلس الإدارة لأنه لايتم

أشغال مواقع المسؤولية لأعضاء مجلس الإدارة أو مديرين تنفذيين سبق أن قادوا شركاتهم إلى الإفلاس والتصفية.[1] يتضح مما سبق أن منافسة سوق (المنتجات/الخدمات) تهذب سلوك الإدارة وخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري.

ثالثا:الإندماجات و الإكتساب (الإستحواذات).

مما لا شك فيه أن الإندماجات والإكتسابات من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في القطاع المؤسسات في أنحاء العالم، و يشير كل من (John وKodio) إلى و جود العديد من الأدبيات و الأدلة التي تدعم وجهة النظر التي ترى أن الإكتساب آلية مهمة من آليات الحوكمة، وبدونه لا يمكن السيطرة على سلوك الإدارة بشكل فعال، حيث غالبا ما يتم الإستغناء عن خدمات الأدوات ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الإكتساب و الإندماج.[2]

رابعا:التشريع و القوانين

غالبا ما تشكل وتؤثر هذه الآليات على تفاعلات الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة، ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتم في هذه العملية، بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم.[3]

---

[1] بروش زين الدين و دهيمي جابر، **دور آليات الحوكمة للحد من الفساد المالي و الإداري**، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري،كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة،06 -07ماي 2012، ص :13.

[2] حامد نورالدين و ساسي فطيمة، **دور حوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي و الإداري للقطاع الخاص الجزائري**،ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري،كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير،جامعة محمد خيضر،بسكرة،06-07ماي 2012، ص:21.

[3] حساني رقية و مروة كرامة و حمزة فاطمة،**آليات حوكمة الشركات و دورها في الحد من الفساد المالي و الإداري**،ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري،كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسير،جامعة محمد خيضر،بسكرة،06-07 ماي 2012 ص: 21.

المبحث الثالث:آليات الرقابة المباشرة و دورها في تفعيل حوكمة المؤسسة.

نتناول في هذا المبحث كل من دور مجلس الإدارة ولجان المراجعة و دور المراجعة الخارجية بإعتبارهم من أهم آليات الحوكمة التي تساهم في تحسين آداء المؤسسة، من خلال إضفاء الثقة والمصداقية نتيجة تبني المفاهيم الجديدة التي أوردتها الحوكمة .

المطلب الأول:دور مجلس الإدارة و لجان المراجعة كآلية من آليات الرقابة

يعد مجلس الإدارة المسؤول الأول عن نتائج أعمال المؤسسة ، وعن حقيقة ما يحصل فيها، وعن أداء العاملين. لكن وباتت الحاجة ملحة إلى لجان المراجعة في المؤسسات نظرا لحاجة بيئة الرقابة و المراجعة إليها، وذلك لحماية مصالح المستثمرين في المؤسسات، ولتدعيم الهيكل الرقابي ومن أجل مواجهة إحتمالات الخلل وضعف الثقة في النظام الرقابي.

أولا:دور مجلس الإدارة كأحد آليات الرقابة

إن أعضاء مجلس الإدارة يمثلون القدوة الحسنة التي يقتدي بها العاملين في المؤسسة، و رئيس مجلس الإدارة بصفة خاصة يعد الرمز الذي يتمثل بها جميع العاملين، كما أن مجلس الإدارة هو من أهم أطراف الحوكمة.

1-كيفية تطبيق مجاس الإدارة لحوكمة المؤسسة.

ليس هناك نظام بعينه وحيد للحوكمة الجيدة للمؤسسة يمكن تطبيقه في الدول و على كافة المؤسسات، إذ أن ممارسات الحوكمة تختلف فيما بين المؤسسات وتبعا للظروف، كما تختلف بشكل أكبر فيما بين الدول وينبغي أن تتمتع حوكمة المؤسسات بقدر من المرونة والتطور. إلا أن الحقيقة العالمية هي أن الطلبات التي يفرضها السوق من شفافية وحماية للمستثمرين تفرض على المؤسسات أن تقوم بفحص نظام الحوكمة بها وأن تتحرك نحو توفير الضمانات التي يطلبها ويسعى إليها المستثمرين وغيرهم من أصحاب المصالح، ومن أهم هذه الضمانات وجود مجالس إدارة بالمؤسسات لديها القدرة على أداء مهامها الإشرافية بكفاءة وفعالية، وأن عناصر

النظام توفر توجيهات عن كيفية محاسبة مجالس الإدارة عن أداء المؤسسات،[1] وبصفة عامة، هناك ثلاث مكونات أساسية يجب أن تتوافر في مجلس الإدارة و هي:[2]

أ–الإشراف المستقل:

إن وجود مجلس إدارة يقظ و مستقل هو ذلك الجزء من عملية المؤسسة الذي يضيف أكبر قدر إلى قيمة المؤسسة، فعندما تصبح مجالس الإدارة يقظة و نشيطة فإنها تهيئ نفسها للإلتزام بدرجة أوثق بمصالح المساهمين.

ويوجد هناك مجموع من الإرشادات التي توفرها مبادئ حوكمة المؤسسة لضمان إستقلالية المجلس وهي:

– وجود عدد كاف من أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين المستقلين لكي يصبح المجلس قادرا على ممارسة التفكير المستقل. وفي بعض الأحوال تتطلب المبادئ أن يكون غالبية المجلس من هؤلاء الأعضاء؛

– وجود شكل من إسقلال القيادة في المجلس و الممثلة في شخصية رئيس الإدارة؛

– إجتماع مجلس الإدارة مع الأعضاء الغير تنفيذيين بدون الأعضاء المشاركين في إدارة الشركة على إنفراد لبحث أداء الإدارة؛

– قيام المجلس بنفسه بتحديد طرق عمله وخاصته بالنسبة لكيفية إختيار أعضاء المجلس الجدد؛

إن العديد الهيئات العلمية و البورصات العالمية تنادي بضرورة أن يكون هناك توازن في عضوية مجلس الإدارة بين الأعضاء التنفيذيين و الأعضاء غير التنفيذيين، بل ذهبت لأكثر من ذلك عندما نادت بأن تكون غالبية المجالس من الأعضاء غير التنفيذيين لأن وجود مجلس إدارة غالبيته من هؤلاء الأعضاء سوف يدعم موضوعية وإستقلالية المجلس في القيام بواجباته الإشرافية تجاه إدارة المؤسسة.

ب– قدرة مجلس الإدارة على التنافس.

هناك عامل آخر لمساعدة الإدارة على التركيز في أداء واجباتها، و هو القدرة على التنافس و هي الآلية التي

[1] محمد مصطفى سليمان، **مرجع** سبق ذكره، 2006، ص:97.

[2] نفس المرجع السابق، ص ص:98-100.

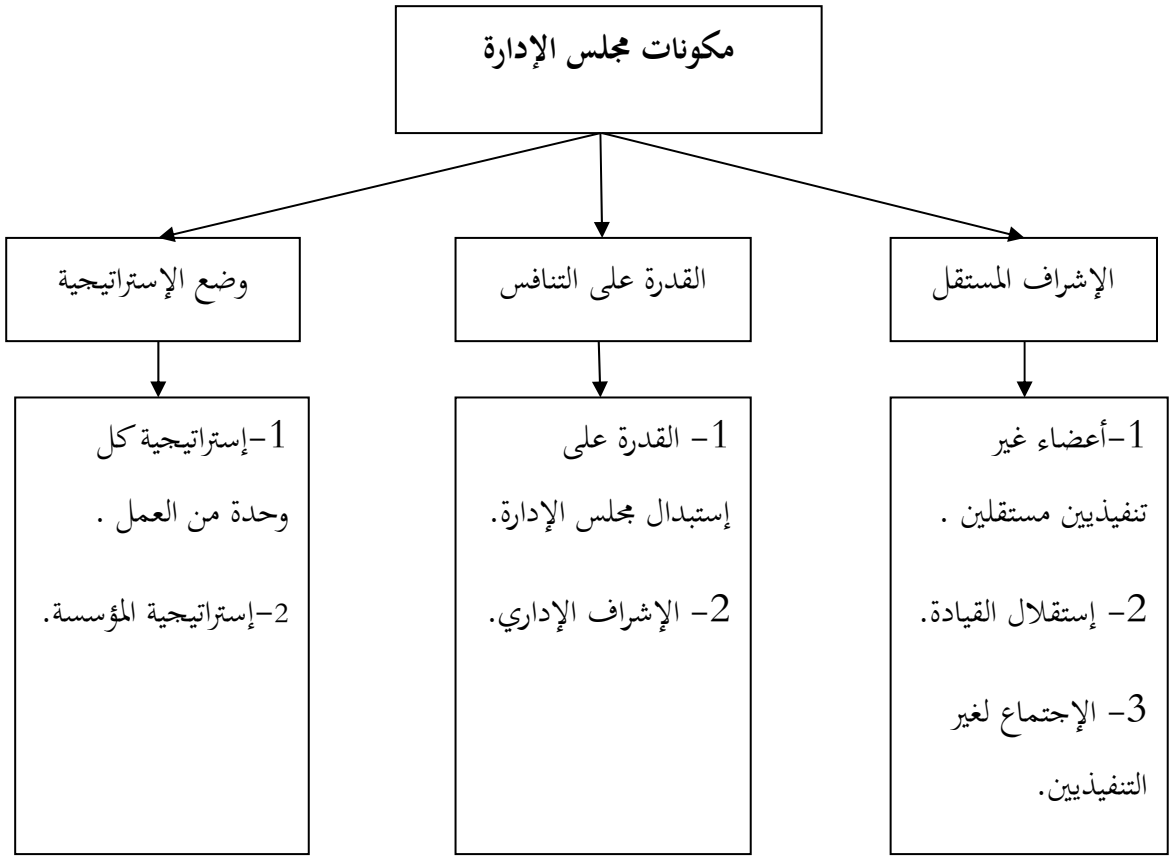
تمكن ذوي القدرة الأفضل على القيام بالعمل، وينبغي أن يعمل القانون على توفير القدرة للمساهمين في إستبدال كل من مجلس الإدارة والإدارة عن طريق البيع إلى طرف ثالث، أي ينبغي أن يكون التهديد بالإستحواذ قائما بعتبار أحد مصادرنا الحث على الأداء، ويؤدي هذا إلى المحافظة على التركيز لدى كل من المديرين وأعضاء مجلس الإدارة ويشجع على القيام يالتغيير إذا ما إستدعى الأمر ذلك، وعندما توفر نظم حوكمة المؤسسة قيام الإشراف الإداري والقدرة على التنافس يصبح للأمر أكثر إحتمالا وإستبدال المدير ومجالس الإدارة الذين لا يركزون إهتمامهم على تحسين أداء المؤسسةوإستخدام الأصول بأفضل درجة ممكنة.

ج–دور مجلس الإدارة في وضع إستراتيجية المؤسسة

لقد بدأت مجالس الإدارة في أرجاء العالم في التحرك إلى ما وراء التغيرات الهيكلية التي يتم القيام بها داخل غرفة إجتماعات مجلس الإدارة إلى القيام بالتغيرات السلوكية التي تتعلق بصلب الموضوعات الخاصة بعمل المجلس، وأهم ما جاء بمبادئ المؤسسة بخصوص هذا الموضوع أن مشاركة مجلس الإدارة في وضع وتكوين الإستراتيجية يعتبر أمرا حاسما.

والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم(2: 3):المكونات الأساسية التي يجب توافرها في مجلس الإدارة.



المصدر:فكري عبد الغني محمد جودة، **مدى تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية في المصارف الفلسطينية وفقا لمبادئ منظمة التعاون الإقتصادي و التنموي و مبادئ لجنة بازل للرقابة المصرفية**،دراسة حالة فلسطين، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في إدارة الأعمال، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008،ص:42

يتضح مما سبق أن الإشراف المستقل، والقدرة على التنافس، والمشاركة في الإستراتيجية يمثلون النواحي الثلاث التي تظهر الإرتباط العملي للحوكمة الجيدة بأداء المؤسسة.

2- مظاهر الحوكمة لمجلس الإدارة.

هناك مجموعة من المظاهر الخاصة بالحوكمة تحكم سلوك مجالس المؤسسات والتي إتفقت عليا العديد من التقارير والتوصيات المتعلقة بالتطبيق السليم لمفهوم حوكمة المؤسسات وهي:

أ– المبادئ الأساسية: هناك مبدأين وهما[1] :

– المبدأ الأول: هو ضرورة خلق حرية داخل مجلس الإدارة حتى يسهل دفع المشروع إلى الأمام دون تدخل غير ضروري من أطراف خارجية.

– المبدأ الثاني: هو منح المجلس السلطة اللازمة، و يعتبر نتيجة للمبدأ الأول، لأنه من الضروري منح الإدارة دورها الرئيسي، ومن ثم يجب أن تكون هناك مساءلة فعالة بشأن طريقة إستخدام تلك السلطة، ويتركز فن الحوكمة الجيدة للمؤسسة في فهم الفرق بين التداخل المبالغ فيه والمسؤولية المناسبة .

ب–رئيس مجلس الإدارة

لا يوجد مشروع متميز يمكن إدارته بواسطة شخص واحد، إلا أن هناك إتفاقا عاما على أن المؤسسة بحاجة إلى قائد، فالقضية لا تتعلق بالإختيار بين الفردية والكلية، بل تتعلق بالتأكد على كليهما ومن الملاحظ أن المشروع الذي يتم إدارته بواسطة الشخص الذي قام بتأسيسه سيسوده إتجاه نحو الفردية، وبالتالي يتم تدمير مشروعات جيدة بسبب إستمرار الوضع لفترة طويلة. ولذلك تأثرت بعض الدول بالأسلوب الكلي حيث يتم وضع السلطة مع جهاز الإدارة ويتولى الجهاز مسؤولية إختيار القائد ومنحه درجة من السلطة. يعد كل أعضاء الإدارة أكفاء متعادلين، لذلك كان من الضروري إعطاء إنطباع واضح يفيد أن القائد هو الأول بين الأكفاء المتعادلين، ويطلق على الشخص المختار إسم"المتحدث"، وأحيانا لقب "الرئيس".

–المساءلة:تتم من خلال نوعين هما [2] :

– المساءلة الداخلية:هي الترتيبات التي يتم من خلالها تكوين الإدارة التي تكون مسؤولة أمام جهاز أو جهة داخل المنظمة، ففي الولايات المتحدة و انجلترا، تخضع الإدارة للمساءلة أمام مجلس الإدارة .

وفي الدول التي تتبع نموذج مجلس الإدارة المنفرد، يجب توجيه الإهتمام إلى الفصل بين دور المسئول التنفيذي

[1] عدنان بن حيدر درويش، مرجع سبق ذكره، ص:99.

[2] محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص ص:106-114

الرئيسي و بين دور مجلس الإدارة، لأن أمور مجلس الإدارة بكفاءة تتطلب قدرا كافيا من السلطة دون إضافة مسؤوليات تنفيذية رئيسية. ويوجد أسلوب آخر لتنظيم المسؤولية الداخلية عن طريق فصل المهام الإشرافية وإسنادها إلى جهاز مفضل يسمى المجلس الإشرافي ويطلق على هذا النظام المزدوج وهو النظام المطبق في ألمانيا.

-المساءلة الخارجية:تعني استجواب مجلس الإدارة ككل، أو كلا المجلسين في النظام المزدوج لمجلس الإدارة، من شخص ما خارج المؤسسة، ومن خلال المنظور الرسمي فإن هؤلاء الأشخاص هم المساهمون،لكن من خلال المنظور العلمي فإن هذا النوع من المسؤولية يجعلها غير موجودة.

ج-التقرير السنوي:

يعد المجلس مسؤولا مسؤولية نهائية وكاملة أمام المساهمين وأصحاب المصالح عن تقييم الأداء الإداري ويجب أن يقدم مجلس الإدارة تقريره عن تلك المسؤولية في نهاية كل عام في شكل التقرير السنوي. ويجب أن نلاحظ أن هناك جانبين للتقرير السنوي هما:

- مهمة المراجعين الخارجيين قاصرة على إيضاح ما إذا كانت هذه الحسابات تعبر بدقة عن مركز المؤسسة؛

- إن المراجعين الخارجيين يصدرون أحكامهم من خلال إطار المعايير المحاسبية.

د-التقييم الذاتي لمجلس الإدارة:

إن حتمية التغير و الحقيقية التي تؤكد أن أكثر أعضاء مجلس الإدارة موهبة و ممارسة في الماضي، قد تثار حولهم الشكوك في مستوى أدائهم في الوقت الحالي، كل هذا يعني أن مجلس الإدارة الفعال يجب أن يراقب نفسه للوقوف على مستوى أدائه .

هـ-إجتماعات مجلس الإدارة:

تهتم مبادئ الحوكمة الجيدة للمؤسسة بضرورة أن يحصل أعضاء مجلس الإدارة عن المعلومات الكافية و المتعلقة بالموضوعات التي سوف يتم مناقشتها في الإجتماع بوقت كاف قبل الإجتماع والتي يجب أن تحتوي على:

- محضر الإجتماع السابق وجدول أعمال الإجتماع القادم؛

– قوائم مالية وعروض إدارية معينة إن وجدت، ويتم توفير القوائم المالية في شكل يعكس الممارسات المحاسبية المقبولة، ويتم عروض الإدارة ملخص أو شكل موجز لتجنب التفصيل المبالغ فيه؛

– تقارير اللجان التابعة للمجلس إن وجدت؛

3–الوصايا العشر لمجلس الإدارة

قام الإتحاد الوطني لمديري المؤسساتThe naitonal association ومؤسسة أرنست ويونج EMST and YOUNG بوضع الوصايا العشر التالية: [1]

– التفكير في إضافة أشخاص خارجيين مستقلين لملأ الفجوات في الخبرة و لضمان إشراف أكثر إستقلالا على إتخاذ القرارات في مجلس الإدارة؛

– التفكير في جميع مراحل تطور المؤسسة في إنشاء لجنة دائمة للمراجعة أو لجنة دائمة لتحديد المرتبات والترشيحات أو كل اللجان الثلاثة معا للتركيز بشكل أكبر على تلك الموضوعات؛

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

– وضع آلية يمكن عن طريقها تحديد الإختصاصات والسلطات التي يحتاج إليها مجلس الإدارة والتأكد من حصول المجلس عليها؛

– عند البحث عن أعضاء جدد لمجلس الإدارة يجب السعي إلى ضم مرشحين من ذوي النزاهة والخبرة في الإتصالات القوية؛

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

– زيادة درجة الأداء عن طريق زيادة عدد الإجتماعات وزيادة الوقت المخصص لإعداد الإجتماعات؛

[1] عدنان بن حيدر درويش، مرجع سبق ذكره، ص ص:115،116.

– التركيز على المعلومات و لكن مع التركيز في الوقت نفسه على يكل و آليات عمل مجلس الإدارة؛

– التفكير في تحديد مستوى معين كحد أدنى لملكية أعضاء مجلس الإدارة من أسهم المؤسسة لتحقيق قدر أكبر من التوازن بين مصالحهم و مصلحة المؤسسة و أصحابها؛

– إتباع الوصايا السابقة بقدر من الحساسية يتناسب مع مستوى نضج المؤسسة والبحث عن الحلول الأفضل ملائمة لمرحلة الحياة التي بلغتها المؤسسة؛

ثانيا:دور لجان المراجعة كأحد آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسة

تعتبر لجان المراجعة آلية من آليات الحوكمة لما لها من دور محوري في الإرتقاء بجودة التقارير و القوائم المالية، فهي منوط بها للقيام بالتأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وكذا تقييم الرقابة الداخلية، وحل المنازعات التي تنشأ بين الإدارة والمراجع الخارجي، وللقيام بهذه المهام يتعين أن يراعي تشكيل لجان المراجعة من كافة التخصصات اللازمة سواء محاسبين أو محللين ماليين لضمان جودة التقارير والقوائم المالية، لذلك سيتم التطرق إلى ضوابط تشكيل لجان المراجعة من منظور حوكمة المؤسسة، الوظائف الأساسية للجان المراجعة.

1– ضوابط تشكيل لجان المراجعة من منظور حوكمة المؤسسة

إن لجنة المراجعة في حاجة إلى دستور رسمي لتمكينها من الوفاء بدورها بشكل فعال، وقد قررت لجنة Treadway في الولايات المتحدة أن لجنة المراجعة تساعدفي ردع الغش، وقد ذكرت اللجنة " أن الوجود المجرد للجنة المراجعة ليس كافيا، أن تكون يقظة"، حيث يعتمد وضع دستور لجنة المراجعة على طبيعة المؤسسة و خصائصها و أهدافها، و مع ذلك يمكن أن يضم دستور لجنة المراجعة الأمور التالية: [1]:

أ– الدور الأساسي:

أن يتم تقرير لجنة المراجعة عن طريق مجلس الإدارة، و أن يقدم مجلس الإدارة الدعم للجنة المراجعة و يساعد في الوفاء بواجباتها في الحفاظ على الإشراف من الناحية المهنية و النزاهة لمراجعة الحسابات و إدارة المخاطر و الرقابة الداخلية ومسائل الإتساق مع القوانين و اللوائح و سلوك العاملين وممارسات التقارير المالية والترتيبات العامة لحوكمة المؤسسة، على لجنة المراجعة أن تطلب التحقيق في أي مسائل تؤثر على دورها

[1] طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره،ص ص:185،181.

الأساسي والواجبات الإضافية التي يمكن أن يتم إسنادها إلى لجنة المراجعة من قبل مجلس الإدارة، وعلى اللجنة أن تقدم لمجلس الإدارة التقرير السنوي عن أداء الرقابة الداخلية و أداء المراجعة الداخلية والخارجية.

ب–عضوية اللجنة:

يعين مجلس الإدارة أعضاء اللجنة و يجب أن تتكون لجنة المراجعة من ثلاثة أعضاء على الأقل وليس أكثر من ستة، ويجب أن يكون الأعضاء مستقلين أي لا يقومون بعمل تنفيذي، ويتم تثبيت الأعضاء بميثاق رسمي للسلوك.

ج– الكفاءة:

ينبغي تجهيز لجنة المراجعة بالشكل الذي يمكنها من الوفاء بإلتزاماتها الناتجة عن ميثاق متفق عليه، و بالتالي على المؤسسة تحديد الكفاءات والمؤهلات التي تطبق على كل من يتم إختياره، وضمان أن إجراءات التعيين مصممة بشكل يفي بالمتطلبات الموضوعية، ويجب أن يكون هناك عضو واحد على الأقل في اللجنة لديه خبرة كبيرة بالمحاسبة المالية والتمويل، وعضو آخر على الأقل تكون لديه خبرة في الشؤون القانونية للمؤسسة وكمتطلبات التوافق مع القوانين واللوائح والنظم، وأن يتوافر لديهم القدرة على التعامل مع الممارسات غير المعتادة أو المجالات التي تكون فيها المعلومات ضعيفة.

د–الإجتماعات :

يجب أن تعقد الوراجعة إجتماعاتها أربع مرات سنويا على الأقل ولابد من حضور جميع الأعضاء لإجتماعات اللجنة ما لم تكن هناك ظروف إستثنائية، و جميع الأوراق التي سوف تناقش لابد من تقديمها مقدما لأعضاء اللجنة وأن تشمل ملخصا مرفقا يتضمن المسائل الأساسية، ويجب أن يكون وقت الإجتماعات كافيا لضمان النظر في كافة البنود بتفصيل كاف.

هـ–أوصاف التقارير:

تقدم لجنة المراجعة توصيات إلى مجلس الإدارة و تقدم صورة من محاضرها إلى أعضاء المجلس، و يكون للجنة إتصال مع المستشارين الخارجيين و الأخصائيين حيثما لزم الأمر، كما يجب عقد دورات تدريبية منظمة لأعضاء لجنة المراجعة حينما توجد تطورات هامة في دليل حوكمة المؤسسات أو الإرشادات.

و-السلطات:

يحق للجنة المراجعة الدخول إلى جميع سجلات المنظمة ومعلوماتها وأفرادها و مبانيها كلما كان ذلك ضروريا للوفاء بإلتزاماتها وفقا للأهداف المتفق عليها.

ز-التطور:

يجب أن تضع لجنة المراجعة معايير واضحة لتقرير أدائها يعدها خبير و تعتمد من مجلس الإدارة، حينئذ يجب على اللجنة أن تعقد تقريرا عن مدى وفائها بالمعايير الموضوعية لتقييم أدائها و أن يشمل تقريرها لمجلس الإدارة.

1-الوظائف الأساسية للجان المراجعة

لقد تطورت واجبات ووظائف لجنة المراجعة و يمكن تلخيص المسؤوليات الرئيسية للجنة المراجعة كالآتي:

أ-المسؤوليات المتعلقة بالمراجع الخارجي

لفحص عملية المراجعة الخارجية وعمل توصيات للمجلس فإنه يجب:[1]

- تعيين و تحديد أجور و مدى الإحتفاظ بالمراجع الخارجي على أساس تقييم أدائه؛

- مراجعة خطاب الإرتباط وأي شروط خاصة فيه؛

- النظر في خطط المراجعة الخارجية و الواقعة عليها وطريقة الجداول وبرامج العمل طوال السنة وفي نهاية السنة؛

- التأكد من أن المراجعة الخارجية تكمل جوانب خطة المراجعة؛

- التأكد من أن الأمور التي يثيرها المراجع الخارجي يتم معالجتها بشكل سليم من جانب إدارة المؤسسة؛

ب-المسؤوليات المتعلقة بإعداد القوائم المالية

يجب النظر في القوائم المالية وتقرير المراجع المتعلق به والقيام بما يلي[2]:

[1] طارق عبد العال حماد،مرجع سبق ذكره،ص ص:173-174.

[2] نفس المرجع السابق، ص:174.

– مناقشة للقوائم المالية مع الإدارة العليا كلما كان ذلك ملائما؛

– ضمان أن جميع الأمور التي تم إثارتها من جانب المراجعة الداخلية أو المراجعة الخارجية قد تم معالجتها بشكل سليم؛

– التوصية بأن يوافق المجلس على القوائم المالية؛

– تقدير مدى توفير التقرير السنوي للمعلومات التي يحتاجها المساهمين و المستخدمين الآخرين؛

ج– المسؤوليات المتعلقة بالرقابة الداخلية و إدارة المخاطر

يجب أن تضمن لجنة المراجعة وجود نظام فعال لإدارة المخاطر بالمؤسسة وأنه يدعم أوجه الرقابة التي بدورها توفر أساس معقولا لإمكانية تحقيق أهداف المؤسسة، لذلك يجب القيام بما يلي[1]:

– مناقشة الإدارة و المراجعين الداخليين، و المراجع الخارجي حول السياسات والإجراءات التي تم إتخاذها للتحكم في المخاطر التي تواجه المؤسسة؛

– مناقشة الإدارة،و المراجعين الخارجيين، و المراجع الخارجي في مدى قوة أو ضعف سياسة الإفصاح للمؤسسة ونظم الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى متابعة قيام الإدارة بتطبيق الملاحظات والتوصيات التي يقدمها كل من المراجع الخارجي و المراجعين الداخليين؛

د– المسؤولية المتعلقة بالمراجعة الداخلية

تتولى لجنة المراجعة بهذا الشأن ما يلي[2]:

– المشاركة في تعيين المراجعين الداخليين و ضمان أن وظيفة المراجع الداخلية تعمل وفق المعايير المهنية، وأنها تقوم بعملها جيدا؛

– الموافقة على إستراتيجية المراجعة الداخلية وخطتها السنوية للمراجعة والتغيرات التي تجري خلال السنة؛

[1] محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره،ص:130.

[2] طارق عبد العال حماد،مرجع سبق ذكره،ص ص:176-177.

– مناقشة مدى كفاية الرقابة الداخلية و خطتها مع المراجع الداخلي أو الإدارة حسب ما هو ملائم؛

– ضمان وجود إتصالات جيدة بين المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين ومجلس الإدارة والإدارة،

وهو الأمر الذي يرفع مستوى تحقيق أهداف المراجعة الداخلية؛

هـ–المسؤوليات المتعلقة بمدى الإلتزام باللوائح و القوانين

تتمثل فيما يلي[1]:

– مناقشة الإجراءات التي تتبعها المؤسسة والمتعلقة بكيفية إكتشاف وتحديد المخاطر التي تواجهها المؤسسة والخاصة بعدم الإلتزام بالقوانين؛

– مناقشة المستشارين الذين نستعين بهم في الشؤون القانونية و الضريبية التي لها تأثير مباشر على عمليات المؤسسة والقوائم المالية؛

– مناقشة الإدارة،و المراجعين الداخليين، والمراجع الخارجي في مدى مناسبة أنظمة المعلومات الإدارية المطبقة بالمؤسسة و المخاطر التي يواجهها وكيفية معالجتها؛

و–المسؤوليات المتعلقة بمدى الإلتزام بقواعد و آداب السلوك المهني

على اللجنة مناقشة الإدارة في التأكيدات الإدارية المطبقة بالمؤسسة والتي تهدف إلى الإلتزام بالمتطلبات القانونية وقواعد و آداب السلوك المهني.[2]

ز–المسؤوليات المتعلقة بعملية التقرير المالي للمؤسسة

بالإضافة إلى ذلك تقوم لجنة المراجعة بتقييم وجود التقرير المالي كجزء من مسؤولياتها في المؤسسة، إن مسؤولية اللجنة تتمثل بوضوح في الفحص و المراقبة، و في تنفيذها تلك الوظيفة تعتمد على الإدارة المالية للمؤسسة والمراجعين المستقلين، إن أعضاء لجنة المراجعة (كممثلين لمجلس الإدارة) بالإرتباط بالإدارة والمراجعين الخارجيين

[1] محمد مصطفى سليمان،مرجع سبق ذكره،2006، ص:130.

[2] نفس المرجع السابق، ص:132.

يقومون بالإشراف على عملية إعداد التقرير المالي.[1]

وقد أعدت مؤسسة KPMG (2002) تقريرا يصف عملية التقرير المالي على أنها بمثابة كرسي ذو ثلاثة أرجل لشرح أساس السلامة المالية و المساءلة المحاسبية المحسنة، إن تلك الأرجل الثلاثة هي:

– الإدارة و هي التي تكون مسؤولة عن التقرير و تقييم المخاطر و المراجع الداخلي؛

– المراجع الخارجي الذي يعتبر مسؤولا عن مراجعة القوائم المالية للمؤسسة طبقا لمعايير المراجعة؛

– لجنة المراجعة التي توفر التدقيق و التحدي و التأثير؛

وفي مايلي النقاط التي تشير إلى دور المراجعة في التقارير المالية للمؤسسة:[2]

– فهم مسؤوليات و إيضاحات الإدارة؛

– مراقبة سلامة القوائم المالية للمؤسسة؛

– فهم و تقييم ملائمة إختيار الإدارة للمبادئ المحاسبية والسياسات المحاسبية الأكثر أهمية؛

– فهم أحكام الإدارة والتقديرات المحاسبية المطبقة في التقرير المالي؛

– تقييم ما إذا كانت القوائم المالية تعتبر كاملة وتم عرضها بعدالة و ما إذا كانت الإيضاحات واضحة وشفافة أم لا؛

– فحص خطابات الإدارة و تقارير المراجعة المحددة لأمور التقرير المالي متضمنا تحليل آثار المبادئ والطرق المحاسبية البديلة على القوائم المالية؛

– فحص بيانات الأرباح و القوائم المالية السابقة قبل نشرها و لفت الإنتباه الخاص لأي إستخدام لمعلومات أولية أو معدلة قائمة على أسس بخلاف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

– فهم الجوانب القانونية لدور لجنة المراجعة بالإرتباط بالتقرير المالي الإحتيالي؛

[1] أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة و حوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010، ص:263.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق،ص ص265،266.

المطلب الثاني: دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة المؤسسة.

إن لمراجعي الحسابات دور رئيسي في تطبيق الحوكمة، خاصة إن عملهم القائم على المراجعة الميزانيات وحساباتها لدى المؤسسة من اجل كشف أي كذب أو غش من جانب المؤسسات، أو العاملين فيها، إضافة لذلك قيامهم بالتحقق من صدق وحقيقة الأوضاع القائمة في المؤسسة وبالتالي فان مهمة مراجعي الحسابات الخارجيين بالغة الأهمية، ولذلك سيتم التطرق للعناصر التالية:

أولا: الوظيفة الإجتماعية للمراجعة الخارجية ودورها في تفعيل حوكمة المؤسسة.

يتبلور الدور الاجتماعي للمراجعة في مجال حوكمة المؤسسة في كونها نوعا من الفحص الذي يجريه شخص مستقل عن باقي الأطراف ذات العلاقة والمصلحة، وبموجبه يتم مقارنة الأداء بالتوقعات مع إعداد التقرير بالنتيجة وهكذا تصبح المراجعة في ظل حوكمة المؤسسة جزء من نظام الرقابة، ونظرا لإهتمام الحوكمة بحماية مصالح الجمهور وإهتمام الجماعات العاملين بإستمرار وإستقرار فرص العمالة، مع اهتمام المساهمين بممارسة دورهم كملاك بفعالية، لذلك بدأت أهمية حوكمة المؤسسة انطلاقا من حاجة كافة هذه الأطراف إلى تحديد مدى التزام المؤسسة وإدارتها في سلوكها وأدائها، وبناءا عليه فإن قيام المراجع بتركيز إهتمامه على مصالح المساهمين وتجاهله لمصالح الأطراف الأخرى ذات المصلحة يمثل عدم فهم من جانبه لطبيعة محاسبة المسؤولية أو الوظيفة الإجتماعية للمراجعة ودورها في مجال حوكمة المؤسسة.

ومن ثم فإن عدم إمكانية الحكم على قيمة المراجعة ودورها في مجال حوكمة المؤسسات إلا من خلال قدرتها على تحقيق محاسبة المسؤولية بالنسبة لكافة الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة.[1]

ثانيا: تفسير الطلب على خدمات المراجعة الخارجية وفقا لنظرية أصحاب المصلحة.

إن الطلب على خدمات وظيفة المراجعة ينشأ بسبب التعارض بين مصالح التنفيذيين وبين مستخدمي القوائم المالية أصحاب المصلحة بالمؤسسة، علاوة على القيمة المضافة التي تحققها المراجعة نتيجة زيادة درجة الثقة في المعلومات المحاسبية الواردة فيها، حيث يكمن السبب الرئيسي لدور المراجعة في مجال حوكمة

[1] بن عيسى ريم، **تطبيق آليات حوكمة المؤسسات و أثرها على الأداء،حالة المؤسسات الجزائرية المدرجة في سوق الأوراق المالية**، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص إقتصاد وتسيير مؤسسة، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة قاصدي مرباح،ورقلة، الجزائر،2011-2012،ص:85.

المؤسسات في أنها أداة لتخفيف حدة التعارض بين مصالح الملاك والإدارة، كما أنها أداة لمواجهة مشكلة عدم تماثل المعلومات وذلك من خلال قيامها بالتصديق على القوائم المالية، والتي تعد بمثابة رسالة من الإدارة إلى سوق الأوراق المالية، بالإضافة إلى ذلك فهي تقوم بمايلي:

– للمراجعة دور كبير في مجال تخفيض تكلفة الوكالة .

– لن تفي المراجعة بالدور المنشود منها في مجال حوكمة المؤسسات إلا بقيامها بإضفاء المصداقية على المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، وذلك عن طريق قيام مراجع مستقل بإبداء الرأي المحايد وغير المتحيز بشأنها، وبحيث لايتم توصيل هذه المعلومات لمستخدمي القوائم المالية إلا مشهودة برأي المراجع حول عدالة عرضها.

– وظيفة التصديق تمثل مصدر الطلب الأساسي على وظيفة المراجعة، إذ من خلالها يتحقق هدف إضفاء المصداقية على مضمون الرسالة المحاسبية ومحتواها وشكلها، ومن ثم فهي بمثابة الوظيفة الرئيسية للمراجعة في إطار حوكمة المؤسسات. [1]

ثالثا: دور المراجعة في تخفيض مشكلة عدم تماثل المعلومات.

إن عدم تماثل المعلومات بين مختلف الأطراف ذات المصلحة يحدث عندما تعتمد المؤسسة حجب معلومات معينة عن هذه الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة أو تحجبها نتيجة لإعتقادها أن هذه المعلومات قد تضر

بمركزها التنافسي عندما يستخدمه المنافسون في تعديل خططهم الإنتاجية أو قراراتهم الاستثمارية.[2]

حيث يؤدي عدم تماثل المعلومات إلى إحداث أضرار جسيمة بسوق رأس المال والإقتصاد الوطني ككل،فمعاناة الأطراف الأخرى من نقص وعدم كمال المعلومات سيؤدي بهم إلى إستخدام أساليب دفاعية لحماية أنفسهم من إستغلال الأطراف صاحبة هذه المعلومات، عن طريق الإنسحاب من سوق رأس المال كلية مما يؤدي بدوره إلى تخفيض سيولة الأسهم، مما يؤثر سلبا على حركة الإستثمار وبالتالي على التنمية الإقتصادية، الإفصاح

[1] بن عيسى ريم، مرجع سبق ذكره، ص:86

[2] سارة حدة بودربالة، **دور المراجعة الخارجية في تحسين نوعية المعلومة المالية للتسيير**(حالة مؤسسة سونطراك DML بالاغواط)، مذكرة ماجستر غير منشورة، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، غير منشورة، 2008، ص ص: 110، 111 .

أمرا ضروريا.[1]

وبالتالي فإن ممارسة المراجعة الخارجية من قبل مراجع خارجي يتمتع بالإستقلالية والحيادية تعتبر أحد أهم الوسائل التي تضمن جودة المعلومات المالية، حيث تسمح بتخفيض تكاليف العمليات وعدم تماثل المعلومات بين مختلف الأطراف.

1- مشكلة عدم تماثل المعلومات ودور المراجعة في تخفيضها:

يمكن أن نميز بين ثلاث مستويات لعدم تماثل المعلومات المرتبطة بحوكمة المؤسسة وهي[2]:

- **المستوى الأول: بين المسيرين وممثلي المساهمين:** وهو المستوى الأكثر دراسة، ويتكون بين المسيرين وممثلي المساهمين (أعضاء مجلس الإدارة)، حيث تعطي المراجعة الخارجية لمجلس الإدارة من خلال تطبيق إجراءات الرقابة، تأكيدا معقولا على أن هؤلاء المسيرين يقومون فعلا بمهامهم في المؤسسة، عن طريق وضع الإجراءات التي تضمن حماية الأصول وتطبيق القرارات الإستراتيجية، حيث يستطيع مجلس الإدارة من خلال لجنة المراجعة أو بتدخله مباشرة، الاطلاع على معلومات التسيير التي تعد الأساس في عملية إعداد وتقييم القرارات الإستراتيجية هذا بإضافة إلى الإجراءات التي يقوم بها للتأكد من إعتمادية المعلومات المقدمة إليهم وفعالية الأنظمة المسؤولة عن تجميع هذه المعلومات وهذه الرقابة تدخل كلها ضمن إختصاص المراجع الخارجي.

- **المستوى الثاني: بين المساهمين ومماثليهم:** ويكون هذا المستوى من عدم تماثل المعلومات بين المساهمين ووكلائهم، حيث يتمتع المدراء(وهم أعضاء مجلس الادارة) بميزة الإطلاع على المعلومات الداخلية والتسيير على عكس المساهمين الذين يقتصر إطلاعهم على الحسابات السنوية والمعلومات المالية المنشورة التي يستعملونها في تقييم ملائمة الإستراتيجية وفعالية الرقابة المطبقة من قبل مجلس الادارة، وهذا بموجب ضرورة أن تكون هذه المعلومات المقدمة إليهم موثوقة ويمكن الاعتماد عليها، وكل هذا لايتحقق إلا إذا قام محافظ الحسابات بالمصادقة وبكل موضوعية على الحسابات السنوية للمؤسسة والرقابة عليها.

[1] محمد السيدسرايا و آخرون، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندية، مصر، 2006، ص: 14.

[2] Benoit PIGE, op.cit,2001,pp: 96-97.

– **المستوى الثالث: بين المستثمرين المحتملين وبين المؤسسة:** ويكون هذا المستوى من عدم تماثل المعلومات بين المستثمرين المحتملين وبين المؤسسة فعندما يقبل المساهمون بيع أسهمهم في سوق رأس المال وتقدم المؤسسة على طرح أسهم جديدة، فإنها غالبا ماتواجه بتخوفات من طرف المستثمرين المحتملين، وهنا يأتي دور المراجع الخارجي في طمأنتهم حول مصداقية المعلومات المقدمة إليهم من طرف المؤسسة.

خلاصة الفصل:

إن ما يشهده العالم اليوم من تحرير لإقتصاديات السوق وما يتبعها من تحرير للأسواق المالية، ترتب عليه تزايد رؤوس الأموال وتزايد حجم المؤسسات، إنفصال الملكية عن الإدارة، كل ذلك أدى وضع أليات رقابية للحد من المظاهر السيئة التي تعرقل تنفيذ أهداف المؤسسة، يعمل لأن وجود مثل هذه الآليات كفيل بأن يعمل على إيجاد حوكمة جيدة للمؤسسات وزيادة قدرتها على التنافسية .

كما أن مفهوم حوكمة المؤسسة يعمل على التنسيق بين الآليات الرقابية من خلال تنظيم العمل فيما بينها بما يسمح بتغطية العجز الناجم عن عمل هذه الآليات بمفردها، كما يقوم بتحديد أدوار بما يتماشى ومتطلبات هذا المفهوم، وعليه تقوم الآليات الرقابية الداخلية والخارجية على تعزيز الإشراف على الأنشطة والمعاملات المالية والإدارية ومراقبة مدى مطابقتها لمتطلبات الممارسات الإدارية والمالية القانونية، كما أن عمل هذه الآليات مع بعضها يزيد من مصداقية وعدالة النتائج المحققة من طرف هذه المؤسسات، لذلك لابد من تفعيل هذه الآليات الرقابية من خلال تحديد أدوار كل من هذه الآليات وتوضيح نقاط التعامل فيما بينها، إضافة إلى تعزيز إستقلاليتها بما يمكنها من القيام بأدوار المنوط بها عملها.

الفصل الثالث: دراسة حالة لمدى تطبيق آليات الرقابة وحوكمة المؤسسة بمديرية الضرائب لولاية المدية

تمهيد الفصل:

يشتمل هذا الفصل على الجانب التطبيقي في هذا المبحث، حيث سنحاول في هذا الجزء تسليط الضوء على دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسة بمديرية الضرائب لولاية المدية، و ذلك عن طريق إسقاط ما تم التطرق إليه في الفصلين السابقين بقدر الإمكان على مديرية الضرائب بالمدية، الذي إتخذناه كعينة للدراسة بإعتبار أن الحوكمة مفهوم جديد لتحسين التسيير في المؤسسة.

وللإلمام أكثر بهذه الدراسة إرتأينا إلى تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

- المبحث الأول:عموميات حول مديرية الضرائب ؛
- المبحث الثاني: منهجية الدراسة ؛
- المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة؛

المبحث الأول: عموميات حول مديرية الضرائب لولاية المدية

نعرض في هذا المبحث لمحة وإعطاء تعريف عام للمديرية ونشأتها ثم نبين مهامها بعدها نتطرق إلى شرح الهيكل التنظيمي لها ونبين المهام التي يقوم بها كل فرع.

المطلب الأول : نشأة وتعريف بمديرية الضرائب.

أولا: نشأة المديرية.

إن إنشاء المديرية العامة للضرائب هي عبارة عن إعادة الهيكلة الإدارية للضرائب، يسمح بالتخلص من النظام الجباية الموروث عن الاستعمار الفرنسي الذي تم العمل به لعدة سنوات، إذا تم إنشاء نظام المديريات الجهوية والمديرية الولائية بموجب المرسوم التنفيذي رقم06/91 المؤرخ في 1991/02/23 المحدد لنظام الخاريجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها ، والذي يصدر في الجريدة الرسمية رقم 09 أين عرفت المصالح الخارجية للإدارة الجبائية تنظيما هيكليا مستقلا في شكل مديريات ولائية ومفتشيات الضرائب وقبضاتها طبقا للقرار الوزاري المؤرخ في 1991/04/30 والذي طرأت عليها تعديلات نص عليها القرار الوزاري1991/02/12 .

ثانيا: تعريف المديرية

إن مديرية الضرائب لولاية المدية هي المديرية الوحيدة على المستوى المحلي و تحتوي على700 موظف تقريبا من مختلف الأصناف والتخصصات إذ يحكمها القانون التالي:

- بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم99/90 المؤرخ في 1990/03/27 المتعلق بالسلطة التعيين والتسير الإداري للموظفين وأعوان الإدارة المركزية والولايات والبلديات وكذلك المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري؛
- بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم60/91 المؤرخ في 1990/02/23 المتضمن تنظيم وتحديد مهام المصالح الخارجية للإدارة الضرائب المعدل والمتضمن في المرسوم التنفيذي رقم155/98 المؤرخ في 1998/05/16؛

المطلب الثاني: المهام والهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب.

أولا: مهام المديرية.

- السهر على تطبيق الإجراءات القانونية والتنظيمية المتعلقة بنشاطات المصالح الجبائية؛
- السهر على احترام المعايير والأهداف المحددة في ما يخص تحصيل الضرائب والرسوم السهر على احترام المعايير والأهداف المحددة في ما يخص تحصيل الضرائب والرسوم؛
- توفير وتطوير وسائل الرقابة؛

- العمل على تحسين علاقة المصالح الجبائية مع الخاضعين للضريبة؛
- التنسيق بين المصالح الجبائية وكذلك الهيئات العمومية المعنية بتطبيق الجباية وشبه الجباية؛
- إعداد موازنة تسمح بتحليل نتائج نشاطات كل المصالح؛

بالإضافة إلى ما سبق فإن المديرية الضرائب كغيرها من المؤسسات و الإدارات العمومية تملك موارد مادية و بشرية من واجبها المحافظة عليها وحسن إستغلالها؛

ثانيا: الهيكل التنظيمي للمديرية.

والشكل الموالي يوضح الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المدية:

الشكل رقم(3:1): **الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المدية.**



المصدر: من إعداد الطالبتن بإعتماد على وثائق مديرية الضرائب لولاية المدية.

تظم المديرية الولائية للضرائب لولاية المدية خمس مديريات فرعية :[1]

1 -المديرية الفرعية للعمليات الجبائية : و تتكلف بما يلي:

- تنشيط المصالح و إعداد الإحصائيات وتجميعها كما تكلف بأشغال الإصدار؛
- التكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعة هذه الطلبات ومراقبتها؛
- متابعة نظام الإعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة؛

وتتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة مكاتب:

1-1-مكتب الجداول :

- التكفل بالجداول العامة وإصدارها؛
- التكفل بمصفوفات الجداول العامة و سندات التحصيل؛

1-2 مكتب الاحصائية :

- إستلام إحصائية الهياكل الآخرى في المديرية الولائية ؛
- مركز المنتجات الإحصائية الدورية الخاصة بالوعاء والتحصيل؛
- مركز الوضعية الإحصائية الدورية و ضمان إحالتها إلى المديرية الجهوية للضرائب؛

1-3 مكتب التنظيم و العلاقات العامة

- إستلام ودراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة و دراسة هذه الطلبات مع تسليم هذه الإعتمادات؛
- متابعة النظم الجبائية الخاصة و الإمتيازات؛
- نشر المعلومات الجبائية و إستقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه؛

1-4مكتب التنشيط و المساعدة

- التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية و المديريات الولائية للضرائب وكذا بتنشيط المصالح المحلية و مساعدتها قصد تحسين مناهج العمل و إنسجامها؛
- متابعة و معالجة تقارير التحقيق في التسيير؛

[1] بإعتماد على وثائق مديرية الضرائب لولاية المدية.

2- المديرية الفرعية للتحصيل : وتتكلف بما يلي:

- الجداول و السندات والإيرادات و مراقبتها و متابعتها و كذا بوضعية تحصيل الضرائب و الرسوم و كل ناتج أخر أو أتاوى؛

- متابعة العمليات و القيود المحاسبية و المراقبة الدورية لمصالح التحصيل و تنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتظهير و تصفية الحسابات و كذا التحصيل الجبري للضريبة؛

- التقييم الدوري لوضعية التحصيل و تحليل النقائص لا سيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي؛

- مراقبة القابضات و مساعدتها قصد تظهير حسابات قابضات الضرائب بغية تصفية الحسابات و تظهيرها وتتكون هذه المديرية الفرعية من ثلاثة 03 مكاتب هي:

2-1 مكتب مراقبة التحصيل :

- دفع نشاطات التحصيل؛

- المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة و عند إرجاع فائض المدفوعات؛

- إعداد العناصر الجبائية الضرورية لوضع الميزانية و تبليغها للجمعيات المحلية و كذا الهيئات المعينة؛

2-2 مكتب متابعة عمليات القيد و أشغاله :

- متابعة أعمال التأثير و التوقيع على المدفوعات و على شاهدات الإلغاء من الجداول و سندات الإيرادات المتكفل بها؛

- المراقبة الدورية لوضعية الصندوق و حركة الحسابات المالية و القيم غير نشطة؛

- التكفل الفعلي بالأوامر و التسويات التي يقدمها المحققون في التسيير بالخصوص مهام المراقبة و تنفيذيها؛

- إعداد و تأثير عمليات و القيود عند تسليم المهام بين المحاسبين؛

2-3 مكتب التصفية

- مراقبة التكفل بالجداول العامة وبسندات التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات و مستخرجات الأحكام و القرارات القضائية في مجال الغرامات و العقوبات المالية أو الموارد في الجباية؛

- إستلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضو الضرائب و المصادقة عليها؛

- مركزة حسابات تسيير الخزينة و المستندات الملحقة؛

– التكفل بجداول القبول في الإجراء للمبالغ المتعذر تحصيلها و جدول تصفية منتجات الخزينة و سجل الترحيل و مراقبة كل ذلك؛

3- **المديريات الفرعية للمنازعات**: و تتكلف بما يلي:

– معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاع أو المرحلة الإعفائية و تبليغ القرارات المتخذة والأمر بالصرف الإلغاءات و التخفيضات الممنوحة؛

– معالجة طلبات إسترجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة؛

– تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو الطعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح؛ الإدارة الجبائية و تتكون هده المديرية الفرعية من أربعة 04 مكاتب:

3-1 **مكتب الاحتجاجات**

– إستلام دراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلغاء القرارات الملاحقة أو المطالبة بأشياء محجوزة؛

– إستلام و دراسة الطلبات المتعلق باسترجاع إقتطاعات الرسم على القيمة المضافة؛

3-2 **مكتب لجان الطعن**:

– دراسة الاحتجاجات أوالطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة و تقديمها للجان المصلحة و الطعن النزاعي أو الإعفائي المختصة؛

– تلقى الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب إلزامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو الإخلاء المسؤولية أو إرجاء دفع أقساط ضريبة أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل و عرضها على لجنة الطعن الإعفائي المختصة؛

3-3 **مكتب المنازعات القضائية** : و تتكفل بـ:

– إعداد و تكوين ملفات إيداع الشكاوى لدى هيئات القضائية الجزائية المختصة؛

– الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض الضريبة؛

3-3 **مكتب التبليغ و الأمر بالصرف** : يكلف لا سيما بما يلي:

– تبليغ المكلفين بالضريبة و المصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن؛

– الأمر بصرف الإلغاءات و التخفيضات الممنوحة مع إعداد شهادات خاصة بذلك؛

4 المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية : تقوم هده المديرية بـ:

– إعداد برامج البحث و المراقبة و المراجعة لتقييمات و متابعة إنجازها؛

وهي تتكون بدورها من أربعة مكاتب هي:

4-1 **مكتب البحث عن المعلومات الجبائية**: الذي يعمل في شكل فرق يكلفون بما يلي:

- تشيكل فهرس المصادر المحلية للمعلومات التي تعي ويعد الضريبة ومراقبتها وتحصيلها؛
- تنفيذ برامج التدخل و البحث وحق الاطلاع والزيادة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية؛

4-2 **مكتب البطاقيات والمقارنة**: وهو يتكفل بـ:

- تكوين وتسير مختلف البطاقات الممسوكة؛
- التكافل بالطلبات الجبائية للمكلفين بالضريبة؛
- مراقبة استغلال المصالح المعنية للموقع وطلب المقارنة وإعداد وضعية إحصائية حول دورية تقييم نشاطات المكتب؛

4-3 **مكتب المراجعات الجبائي** الذي يعمل في شركة الفرق ويقوم على:

- متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة؛
- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة؛
- إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية؛

4-4 **مكتب مراقبة التغيير** نفس الذي يعمل بشكل فرق ويتكفل بما يلى:

- إستلام واستغلال عقد نقل الملكية بالمقابل أو مجانا؛
- المشاركة في شغل التعيين للمعايير المراجعة ؛
- متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية؛

5- المديرية الفرعية للرسائل تكلفة هذه المديرية الفرعية في ما يلي:

- تسير المستخدمين و الميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب؛
- السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها و السهر على إبقاء المنشأة التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل؛

وتتكون هذه المديرية كغيرها من المديرية الفرعية من أربعة مكاتب:

5-1 **مكتب المستخدم والتكوين** يكلف بما يلي :

- السهر على احترام التشريع والتنظيم الساري في مجال تسير الموارد البشرية و التكوين؛

- إنجاز أعمال ضبط وإعداد وترشيده مناصب العمل التي يشرع فيها بالإتصال مع الهياكل المعنية في المديرية الجهوية؛

5-2 **مكتب العمليات الميزانية** يقوم بما يلى :

- القيام في حدود صلاحيته بتنفيذ عملية الميزانية؛
- تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة وذلك في حدود الإختصاص المخول لها؛
- تحرير الأمر بصرف فوائد المدفوعة الناتجة عن إستعمال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص الضرائب محل الميزة الموجودة في حدود إختصاص المديرية الولائية للضرائب ومراكز الضرائب؛
- إعداد السنوي للحساب الإداري؛

5-3 **مكتب الوسائل و تسير المطبوعات و الأرشيف** وهذا المكتب يقوم بما يلي:

- تسير الوسائل المنقولة وغير المقبولة وكذا مخازن المطبوعات وأرشيف المصالح التابعة للمديرية الولائية للضرائب؛
- تنفيذ التدابير المشروع فيها من أجل ضمان المستخدمين والهياكل و التجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن كل ذلك؛

5-4 **مكتب الإعلام الآلي** وهو الذي يتكفل بـ:

- التنسيق في مجال الإعلام الأمني بين المصالح على الصعيدين المحلي والجهوي؛
- المحافظة في حالة شراء للمنشآت التحتية التكنولوجيا ومواردها؛

المبحث الثاني: منهجية الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على آراء أفراد عينة الدراسة حول مدى تطبيق آليات الرقابة حوكمة والمؤسسة بمديرية الضرائب لولاية المدية، بداية سنحاول تحديد المنهج المعتمد في الدراسة بعدها نتعرف على مجتمع وعينة الدراسة ثم سنتطرق إلى محتوى الاستبيان والإختبارات المتعلقة به وفي الأخير الإختبارات الإحصائية المستخدمة لتحليله.

المطلب الأول: منهج ومجتمع وعينة الدراسة.

أولا: منهج الدراسة

إعتمدنا المنهج الوصفي التحليلي بإعتباره المنهج المناسب لموضوع بحثنا والذي سنحاول من خلاله معرفة مدى تطبيق آليات الرقابة و حوكمة المؤسسة بمديرية الضرائب لولاية المدية.

ثانيا: مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من 146عامل في مديرية الضرائب لولاية المدية بمختلف فئاتهم الوظيفية الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية و العملية، حيث تم إختيار 30 مفردة للدراسة .

المطلب الثاني: أدوات الدراسة.

لجمع البيانات المتعلقة بالدراسة إستخدمنا الاستبيان الذي يعد من أكثر أدوات البحث شيوعا في مجال الدراسات والبحوث، كما قمنا بتصميمه في ضوء الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع.

أولا: مضمون الاستبيان.

بناءاً على مشكلة الدراسة وأهدافها، وبناءًا على ما إستفدنا منه من أدبيات الدراسة(الإطار النظري وإستبيانات الدراسات السابقة)،قمنا بتصميم إستبيان للدراسة طبقا للمحاور الأساسية المحددة في عبارات الدراسة، وقد قسمنا الإستبيان إلى جزئيين نعرضها كاللأتي:

الجزء الأول يتعلق بالبيانات الشخصية لعينة الدراسة، وبإعتبارها فئة العاملين، قمنا بأخذ بعض المواصفات الضرورية؛

كما قمنا بتخصيص الجزء الثاني لمحورين:

المحور الأول: متعلق بآليات الرقابة (المتغير المستقل)، حيث إشتمل (**8**) عبارات؛

المحور الثاني: متعلق بحوكمة المؤسسة (المتغير التابع)، حيث إشتمل (**10**) عبارات؛

وإشتملت الإستبيان ككل على (**18**) عبارة، تم صياغتها بالأسلوب الثابت الإيجابي، وهذا حتى يمكن معالجتها وفقا الأساليب الإحصائية و السلم المستخدم.

ثانيا: المقياس المستخدم.

تم إستخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس إستجابة العينة على عبارات الإستبيان، ويعتبر هذا المقياس أكثر المقاييس إستخداما، وهو يتكون من خمس خيارات كما يوضحه الجدول الأتي:

جدول رقم (1:3): **الخيارات المكونة لمقياس ليكرت الخماسي.**

العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من إعدد الطالبتين.

وحتى يمكن قياس إتجاهات أفراد العينة تم إعطاء نقاط لهذه الإختيارات، وتم تقسيم السلم إلى خمس مجالات لتحديد درجة الموافقة كما يوضحه الجدول الأتي:

جدول رقم (2:3): **قيمة الوسط المرجح ودرجات الموافقة لعينة الدراسة.**

الإتجاه	الوسط المرجح	درجة الموافقة
الإتجاه الأول	1 اقل 1.8	ضعيفة جدا
الإتجاه الثاني	1.8 اقل 2.6	ضعيفة
الإتجاه الثالث	2.6 اقل 3.4	متوسطة
الإتجاه الرابع	3.4 اقل 4.2	عالية
الإتجاه الخامس	4.2 اقل 5	عالية جدا

المصدر: من إعداد الطالبتن.

وإعتبرنا المتوسطات في الجدول رقم (2:3) هي الحد الفاصل بين مستوى الإستجابات في أداة الدراسة وذلك لمتوسط الإستجابة للعبارات أو البعد أو المحور.

ثالثا: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة.

إستخدمنا برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية: S.P.S.S(Sciences الإصدار 20) للقيام بعملية التحليل الإحصائي للبيانات والتوصل إلى الأهداف الموضوعة في إطار هذه الدراسة، كما تم إعتماد مستوى دلالة (0.05) الذي يقابله مستوى ثقة (0.95) لتفسير نتائج كل الاختبارات التي تم إجراؤها.

وإستخدمنا الإختبارات المعلمية لأنها إختبارات مناسبة في حالة وجود بيانات ترتيبية، حيث أن مقياس ليكرت المستخدم في الدراسة يعتبر مقياسا ترتيبيا، كما إعتمدنا على الأدوات الإحصائية التالية:

1- إختبار التوزيع الطبيعي (Explorer)؛

2- قياس معامل الثبات (Alpha de crombach)؛

3- قياس الاتساق الداخلي (Sperman)؛

4- التحليل الوصفي للبيانات الشخصية (Histogrammes)؛

5- التحليل الوصفي للمتغيرات المستقلة والتابعة (Statistiques descriptives)؛

6- إختبار التباين (Independent-samples t test) (One-Way ANOVA)؛

المطلب الثالث: ثبات وصدق أداة الدراسة.

إستعنا لصدق أداة الاستبيان، بإختبار قياس الثبات و الإتساق الداخلي الاستبيان في عينة الدراسة الاستطلاعية البالغ حجمها **30** مفردة، وذلك بإختبار التوزيع الطبيعي وبحساب معامل الثبات ومعاملات الارتباط .

أولا: إختبار التوزيع الطبيعي.

قبل أن نشرع في الدراسة قمنا بإختبار التوزيع الطبيعي لعينة الدراسة كما يبينه الجدول الأتي:

الجدول رقم (3:3): إختبار التوزيع الطبيعي.

إختبار شابيرو Shapiro-Wilk		إختباركولموقروف Kolmogorov-Smirnov	
القيمة الاحتمالية	عدد مفردات العينة	القيمة الاحتمالية	عدد مفردات العينة
0,743	**30**	***0,200**	**30**

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على نتائج برنامج (spss).

من خلال الجدول رقم(3:3) يتضح أن إختبار التوزيع الطبيعي ليشابيرو (Shapiro-Wilk) جاء بإحتمالية معنوية **0,743** كما جاء إختبار التوزيع الطبيعي كولموقروف (Kolmogorov-Smirnov) بإحتمالية معنوية ***0,200** وبما أن حجم عينة دراسة الحال أقل من 50 مفردة، إعتمدنا على القيمة الاحتمالية للإختبار كولموقروف (Kolmogorov-Smirnov) وهي أكبر من 0.05 وعلية فعينة الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي من ما يسمح بإجراء باقي الإختبارات.

ثانيا: ثبات أداة الاستبيان.

من أشهر مقاييس الثبات الداخلي مقياس ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha Coefficient) الذي يستخدم في حالة وجود أكثر من بديلين للإجابة، وهذا لمعاجلة عبارات الإستبيان للتأكد من ثباتها وبعدها نحصل على معامل الثبات الكلي، كما يوضحه الجدول الأتي:

جدول رقم(4:3) : إختبار قيم معامل الثبات لمحاور الاستبيان.

ترتيب المحاور	عنوان المحاور	عدد العبارات	معامل الثبات
1	**محور آليات الرقابة**	**8**	**0,657**
2	**محور حوكمة المؤسسة**	**10**	**0,696**
	الثبات العام للاستبيان	**18**	**0,679**

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على تحليل الاستبيان ببرنامج(Spss).

يشير الجدول رقم (4:3) أن **8** عبارة لمحور آليات الرقابة جاءت بمعامل ثبات **0,657** وجاءت **10** عبارة لمحور حوكمة المؤسسة بمعامل ثبات **0,696** كما جاءت **24** عبارة التي تمثل للإستبيان ككل بمعامل ثبات **0,679** وعليه فإن عبارات المحاور والإستبيان على درجة عالية من الثبات.

ثالثا: الإتساق الداخلي لمحور آليات الرقابة.

يعتبر معامل سبيرمان (Spearman correlation coefficient) من أحسن الإختبارات لحساب معاملات الإرتباط بين المتغيرات الرتبية، ولهذا إستخدمنا هذا الإختبار لمعرفة درجة الإرتباط بين العبارات المتضمنة محور آليات الرقابة من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم (5:3): إختبار الإتساق الداخلي لعبارات و محور آليات الرقابة.

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
	محور آليات الرقابة	**1**	**-**
1	**يقوم مجلس الإدارة بالتحقيق من استقلالية المراجعين و تقديم اقتراحات لهم**	**0,621****	**0,000**
2	**يقوم بمساعدة الإدارة من تحقيق أهداف الرقابة عن طريق تحليل المؤشرات المالية**	**0,663****	**0,000**

	و غير المالية		
3	**يتم إصدار و تحديد مهام و صلاحيات إدارة المراجعة الداخلية بناءا على دراسة المخاطر التي تواجه المؤسسة**	**0,787****	**0,000**
4	**المراجعة الداخلية هي الوسيلة الفعالة لتقييم أداء مختلف الوظائف و الأنشطة داخل المؤسسة**	**0,785****	**0,000**
5	**يتم وضع نظم و إجراءات المراجعة الداخلية على مختلف المخاطر التي تواجه المؤسسة**	**0,640****	**0,000**
6	**توجد إجراءات و قوانين تضبط المراجعة الخارجية**	**0,624****	**0,000**
7	**تتم المراجعة الخارجية بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية**	**0,437***	**0,016**
8	**يقوم المراجع الخارجي بإعداد تقارير مفصلة ترفق بالقوائم المالية و القضاء على عدم تماثل المعلومات المحتواة بها**	**0,711****	**0,000**

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على نتائج برنامج (Spss).

يشير الجدول رقم(5:3): أن قيمة معامل الارتباط للمحور محصورة بين (**0,621**) (**0,787**) بدرجة معنوية أقل من **0.05** وهي دلالة إحصائية قوية، تدل على إرتباط العبارات المتضمنة محور آليات الرقابة.

رابعا: الإتساق الداخلي لمحور حوكمة المؤسسة.

إعتمدنا في معرفة درجة الإرتباط بين العبارات المتضمنة محور حوكمة المؤسسة على معامل سبيرمان، لإظهار مختلف النتائج المتعلقة بدرجة الإرتباط ودرجة المعنوية بين العبارات وأبعاد محور حوكمة المؤسسة بالإعتماد على معامل سبرمان

1- معامل الإرتباط بين العبارات و بعد تطبيق مبادئ الحوكمة.

سنقوم بالتحقق من الإرتباط ودرجة المعنوية بين العبارات وبعد تطبيق مبادئ الحوكمة بالإعتماد على معامل سبرمان من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم (6:3):إختبار الإتساق الداخلي لعبارات و بعد تطبيق مبادئ الحوكمة.

الرقم	العبارات	معامل الإرتباط	القيمة الإحتمالية
	بعد تطبيق مبادئ الحوكمة	**1**	**-**
9	**تنمي ثقة المساهم بالمؤسسة**	**0,487****	**0,000**

10	تساهم في إتخاذ القرار بسرعة	0,687**	0,000
11	تؤدي إلى رفع من إنتاجية المؤسسة	0,635**	0,000
12	تعمل على تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة	0,662**	0,000
13	يضمن توزيع الوضائف بكفاءة و فعالية	0,597**	0,000
14	تساهم في تحقيق مصالح الأطراف المرتبطة بأعمال المؤسسة	0,441*	0,015

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على نتائج برنامج (Spss).

يشير الجدول رقم (6:3): أن قيمة معامل الإرتباط للبعد محصورة بين (*0,441) (**0,687) بدرجة معنوية أقل من **0.05** وهي دلالة إحصائية قوية، تدل على إرتباط العبارات المتضمنة بعد تطبيق مبادئ الحوكمة.

معامل الارتباط بين العبارات و بعد محددات التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة.

سنحاول إظهار مختلف النتائج المتعلقة بدرجة الإرتباط ودرجة المعنوية بين العبارات و بعد محددات التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة بالإعتماد على معامل سبرمان من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم (7:3): إختبار الاتساق الداخلي لعبارات وبعد محددات التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة.

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
	بعد محددات التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة	1	–
15	إعداد إجراءات وتشريعات خاصة تكون مناسبة لتطبيق مبادئ حوكمة المؤسسة	0,800**	0,000
16	توزيع السلطات والواجبات بالمؤسسة بشكل مناسب	0,560**	0,001
17	إدارة المراجعة في المؤسسة تتميز بالكفاءة و الفعالية	0,507**	0,004
18	تلتزم إدارة المؤسسة بتطبيق المعايير المحاسبية المتعارف عليها	0,761**	0,000

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على نتائج برنامج (Spss)

يشير الجدول رقم (7:3): أن قيمة معامل الارتباط للبعد محصورة بين (**0,560**) (**0,800**) بدرجة معنوية أقل من **0.05** وهي دلالة إحصائية قوية، تدل على إرتباط العبارات المتضمنة بعد محددات التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة.

ويتضح من الجداول رقم (5:3) (6:3) (7:3) أن معاملات الإرتباط بين جميع العبارات المتضمنة أبعاد محاور الدراسة دالة إحصائيا عند مستوى دلالة إحتمالية اقل من **0.05**، حيث أن القيمة الإحتمالية لكل عبارة **0.000** وهي أقل من **0.01** وهي دلالة إحصائية قوية جدا.

المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة.

يشتمل هذا المبحث على ثلاثة مطالب، المطلب الأول يتعلق بالتحليل الوصفي لمتغيرات البيانات الشخصية و في المطلب الثاني قمنا بالتحليل الوصفي لمتغيرات هذه الدراسة، أما المطلب الثالث فتناولنا فيه إختبار فرضيات هذه الدراسة.

المطلب الأول:التحليل الوصفي لمتغيرات البيانات الشخصية.

سنتناول من خلال هذا المطلب التحليل الوصفي للبيانات الشخصية الذي يشكل الجزء الأول من الإستبيان والمتضمن الصنف و الفئات العمرية والمؤهل العلمي والوظيفة و الخبرة المهنية.

أولا: متغير الصنف.

يوضح الجدول التالي التحليل الوصفي للبيانات الشخصية حسب متغير الصنف.

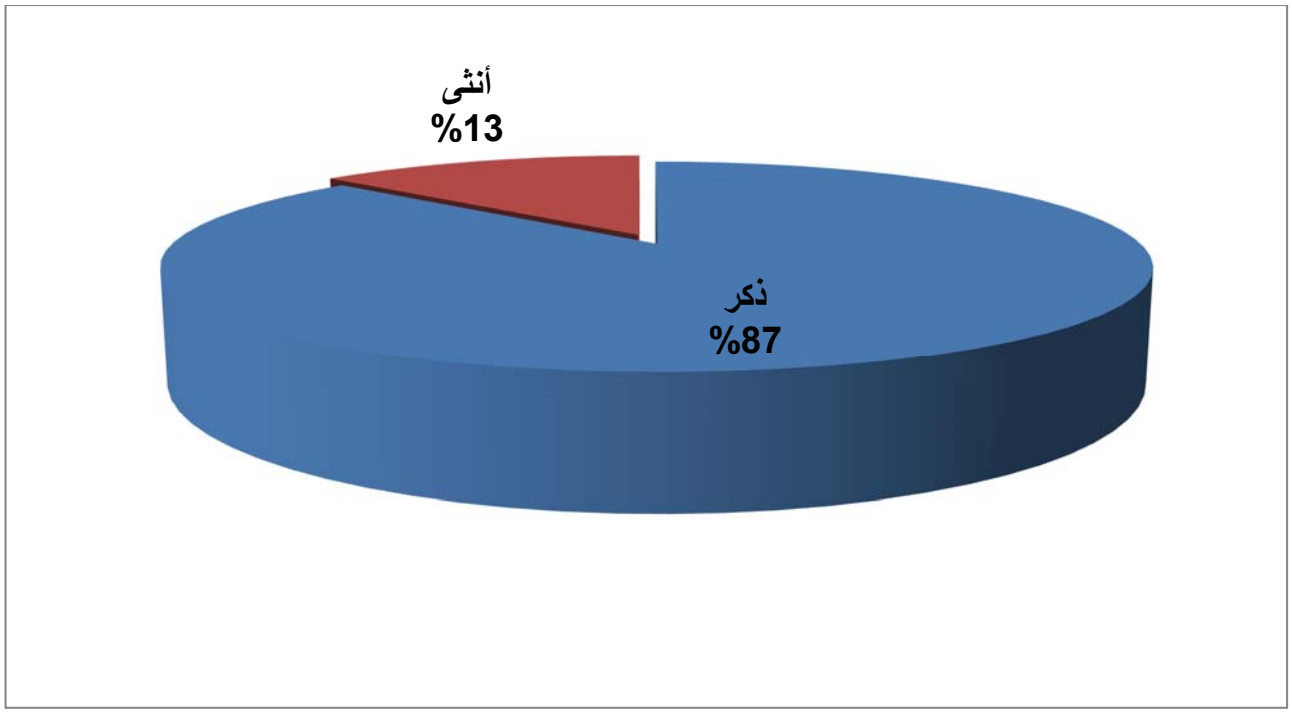
الجدول رقم (8:3): **توزيع أفراد العينة حسب متغير الصنف.**

الصنف	التكرار	النسبة
ذكر	26	86,7%
أنثى	4	13,3%
المجموع	30	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على نتائج برنامج (Spss).

والشكل الموالي يوضح تمثيل أفراد العينة حسب المتغير الصنف.

الشكل رقم (2:3): **تمثيل أفراد العينة حسب متغير الصنف.**



من الجدول والشكل رقم (8:3) (2:3)نلاحظ أن نسبة الذكور قدرت **86,7%** من عينة الدراسة مقارنتا بالنسبة الإناث التي قدرت **13,3%**.

ثانيا: متغير الفئات العمرية.

يوضح الجدول التالي التحليل الوصفي للبيانات الشخصية حسب متغير الفئات العمرية.

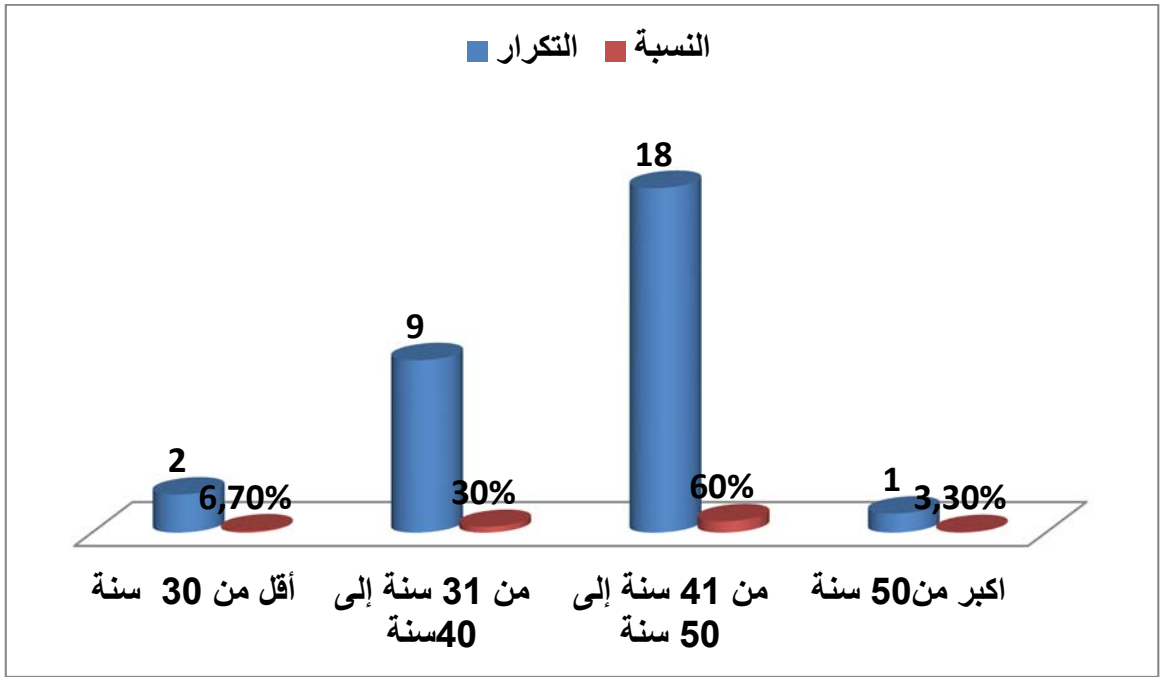
الجدول رقم (9:3): توزيع أفراد العينة حسب متغير الفئات العمرية.

الفئات العمرية	التكرار	النسبة
أقل من 30 سنة	2	6,7%
من 31 سنة إلى40 سنة	9	30%
من 41 سنة إلى 50 سنة	18	60%
اكبر من 50سنة	1	3,3%
المجموع	30	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على نتائج برنامج (Spss).

والشكل الموالي يوضح تمثيل أفراد العينة حسب متغير الفئات العمرية.

الشكل رقم (3:3): تمثيل أفراد العينة حسب متغير الفئات العمرية.



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على نتائج برنامج (Spss).

من الجدول والشكل رقم (9:3) (3:3)نلاحظ الفئة العمرية **من 41 سنة إلى 50 سنة** هي الفئة الأكبر في عينة الدراسة، حيث شكلت ما نسبته **60%** تليها الفئة العمرية **من 31 سنة إلى40 سنة** التي جاءت بالنسبة **30%** تليها الفئة العمرية **أقل من 30 سنة** التي جاءت بالنسبة **6,7%** تليها الفئة العمرية أكبر **من 50**سنة التي شكلت اصغر نسبة **3,3%**.

ثالثا:متغير المؤهل العلمي.

يوضح الجدول التالي التحليل الوصفي للبيانات الشخصية حسب متغير المؤهل العلمي.

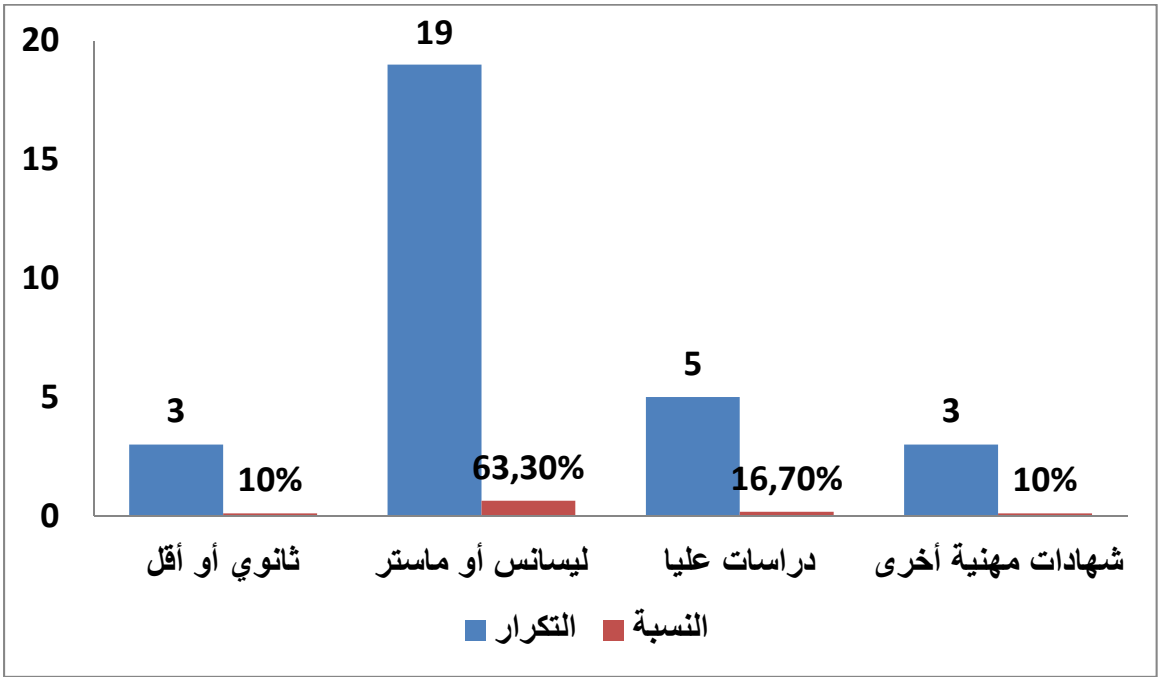
الجدول رقم (10:3): **توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي.**

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
ثانوي أو أقل	**3**	**10%**
ليسانس أو ماستر	**19**	**63,3%**
دراسات عليا	**5**	**16,7%**
شهادات مهنية أخرى	**3**	**10%**
المجموع	**30**	**100%**

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على نتائج برنامج (Spss).

والشكل الموالي يوضح تمثيل أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي.

الشكل رقم (4:3): **تمثيل أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي.**



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على نتائج برنامج (Spss).

من الجدول والشكل رقم (10:3) (4:3) نلاحظ أن ما نسبته **63,3%** من عين الدراسة لديهم مؤهل علمي **ليسانس أو ماستر** وهي أكبر نسبة تليها أفراد العينة الذين لديهم مؤهل عملي **دراسات عليا** الذي جاءت بالنسبة **16,7%** وقدرت أصغر نسبة **10%** للأفراد العينة الذين لديهم **مؤهل علمي ثانوي أو أقل و شهادات مهنية أخرى.**

رابعا: متغير الوظيفة.

يوضح الجدول التالي التحليل الوصفي للبيانات الشخصية حسب متغير الوظيفة.

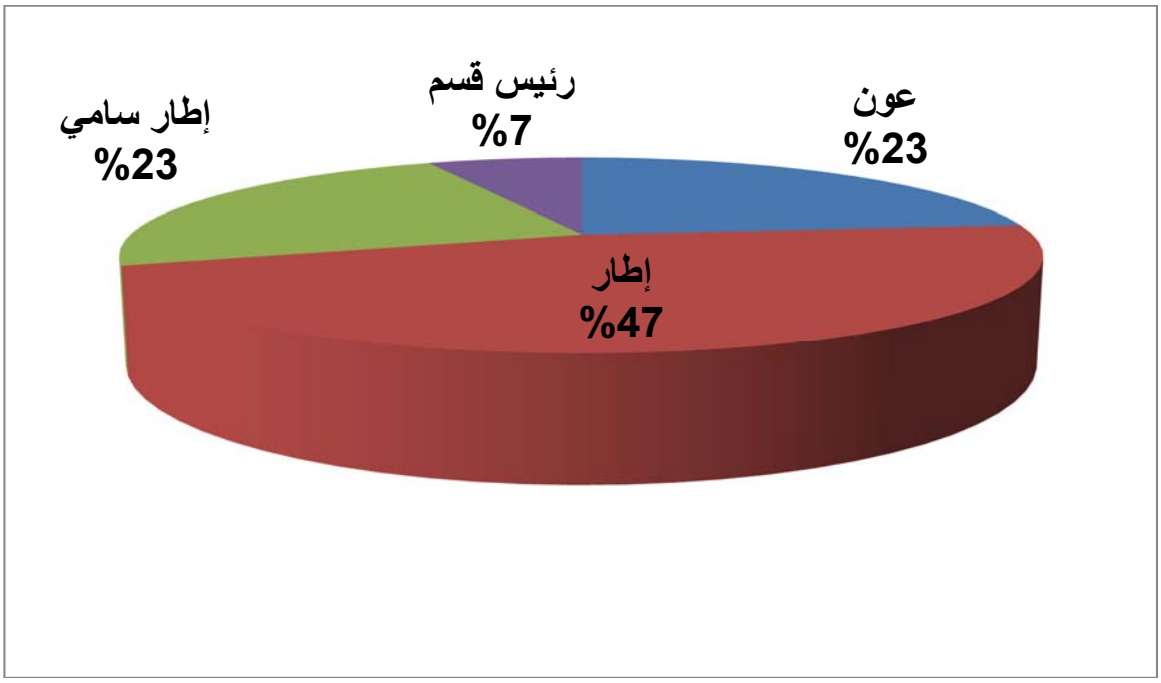
الجدول رقم (11:3): **توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة.**

الوظيفة	التكرار	النسبة
عون	7	23,3%
إطار	14	46,7%
إطار سامي	7	23,3%
رئيس قسم	2	6,7%
المجموع	30	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على نتائج برنامج (Spss).

والشكل الموالي يوضح تمثيل أفراد العينة حسب متغير الوظيفة.

الشكل رقم (5:3): **تمثيل أفراد العينة حسب متغير الوظيفة.**



من الجدول والشكل رقم (11:3) (5:3) نلاحظ أن فئة **الإطارات** الأكبر في عينة الدراسة، حيث شكلت ما نسبته **46,7%** تليها فئتين **الأعوان والإطارات السامين** التي جاءا بالنسبة **23,3%** تليها فئة **رئيس قسم** التي شكلت أصغر نسبة **6,7%**

خامسا: متغير الخبرة المهنية.

يوضح الجدول التالي التحليل الوصفي للبيانات الشخصية حسب متغير الخبرة المهنية.

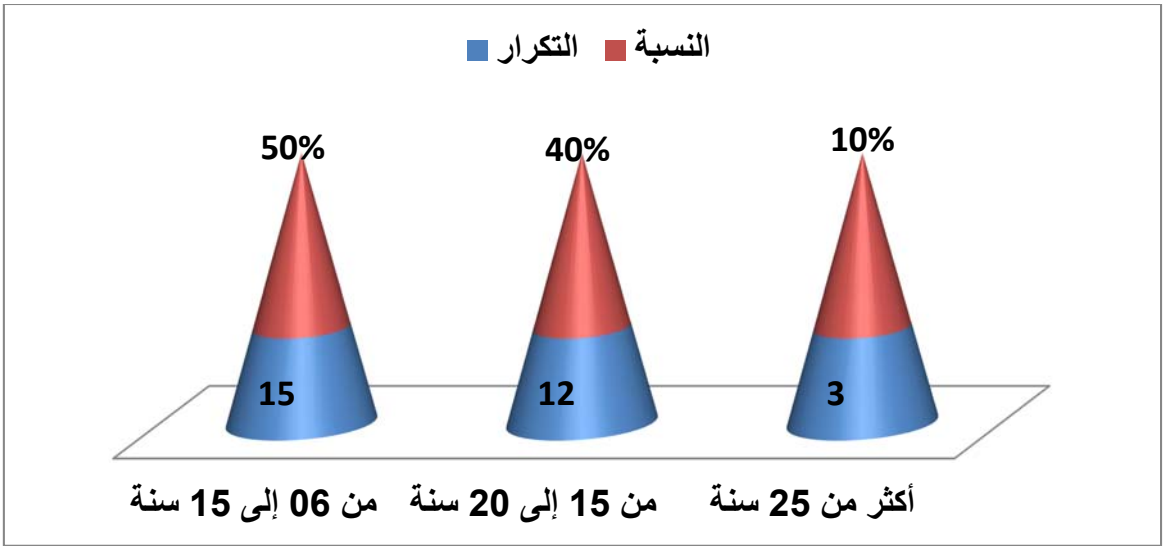
الجدول رقم (12:3): **توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية.**

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة
من 06 إلى 15 سنة	15	50%
من 15 إلى 20 سنة	12	40%
أكثر من 25 سنة	3	10%
المجموع	30	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على نتائج برنامج (Spss).

والشكل الموالي يوضح تمثيل أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية.

الشكل رقم (6:3): **تمثيل أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية.**



المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على نتائج برنامج (Spss).

من الجدول والشكل رقم (12:3) (6:3) نلاحظ أن سنوات الخبرة للأفراد عينة الدراسة للفئة **من 06 إلى 15سنة** شكلت أكبر نسبة **50%** تليها الفئة **من 15 إلى 20 سنة** الذي جاءت بالنسبة **40%** تليها الفئة **أكثر من 25 سنة** الذي جاءت شكلت أصغر نسبة **10%**.

المطلب الثاني: التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة.

من خلال هذا المطلب نقوم بتحليل عبارات محور آليات الرقابة (المتغير المستقل) ومحور حوكمة المؤسسة (المتغير التابع) الذي يشكلان الجزء الثاني من الإستبيان من خلال المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري.

أولا: التحليل الوصفي لمحور آليات الرقابة.

سنحاول تحليل تقديرات الموظفين لعبارات أبعاد محور آليات الرقابة من خلال الجدول الأتي:

1- التحليل الوصفي لبعد المشاركة بالمعلومات:

سنحاول تحليل تقديرات الموظفين لعبارات محور آليات الرقابة بالمعلومات من خلال الجدول الأتي:

جدول رقم (13:3): **المؤشرات الإحصائية لوصف عبارات محور آليات الرقابة.**

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافق
1	يقوم مجلس الإدارة بالتحقيق من استقلالية المراجعين و تقديم اقتراحات لهم	3,63	0,809	6	عالية
2	يقوم بمساعدة الإدارة من تحقيق أهداف الرقابة عن طريق تحليل	3,70	0,702	5	عالية

	المؤشرات المالية و غير المالية				
3	يتم إصدار و تحديد مهام و صلاحيات إدارة المراجعة الداخلية بناءا على دراسة المخاطر التي تواجه المؤسسة	3,43	1,040	8	عالية
4	المراجعة الداخلية هي الوسيلة الفعالة لتقييم أداء مختلف الوظائف و الأنشطة داخل المؤسسة	3,80	0,714	3	عالية
5	يتم وضع نظم و إجراءات المراجعة الداخلية على مختلف المخاطر التي تواجه المؤسسة	3,73	0,785	4	عالية
6	توجد إجراءات و قوانين تضبط المراجعة الخارجية	3,63	0,718	7	عالية
7	تتم المراجعة الخارجية بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية	3,97	0,718	2	عالية
8	يقوم المراجع الخارجي بإعداد تقارير مفصلة ترفق بالقوائم المالية و القضاء على عدم تماثل المعلومات المحتواة بها	4,00	0,587	1	عالية
	محور آليات الرقابة	3,73	0,416	–	عالية

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على نتائج برنامج (Spss).

يتضح من الجدول رقم (13:3) أن المتوسط الحسابي لمحور آليات الرقابة جاءا بمقدار **(3,73)** بدرجة متوسطة، كما جاءت جميع العبارات **(1–2–3–4–5–6–7–8)** بدرجات عالية، وهذا إشارة لتوفر آليات الرقابة بمديرية الضرائب لولاية المدية بدرجة عالية، كما جاء الإنحراف المعياري للمحور **(0,416)** وهذا ما يشير لعدم تشتت تقديرات الموظفين وقربها من المتوسط الحسابي.

ثانيا: التحليل الوصفي لمحور حوكمة المؤسسة.

سنحاول تحليل تقديرات الموظفين لعبارات أبعاد محور حوكمة المؤسسة من خلال الجدول الأتي:

1– التحليل الوصفي لبعد تطبيق مبادئ الحوكمة.

سنحاول تحليل تقديرات الموظفين لعبارات بعد تطبيق مبادئ الحوكمة من خلال الجدول الأتي:

جدول رقم (14:3): المؤشرات الإحصائية لوصف عبارات بعد تطبيق مبادئ الحوكمة.

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافق
9	تنمي ثقة المساهم بالمؤسسة	3,63	0,765	4	عالية
10	تساهم في إتخاذ القرار بسرعة	3,43	0,898	5	عالية

11	تؤدي إلى رفع من إنتاجية المؤسسة	4,00	0,695	1	عالية
12	تعمل على تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة	3,30	0,988	6	متوسط
13	يضمن توزيع الوضائف بكفاءة و فعالية	3,70	0,596	3	عالية
14	تساهم في تحقيق مصالح الأطراف المرتبطة بأعمال المؤسسة	3,73	0,785	2	عالية
	بعد تطبيق مبادئ الحوكمة	3,63	0,377	–	عالية

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على نتائج برنامج (Spss)

يتضح من الجدول رقم (14:3) أن المتوسط الحسابي لبعد تطبيق مبادئ الحوكمة جاءا بمقدار **(3,63)**بدرجة عالية، كما جاءت أغلب العبارات **(9–10–11–13–14)** بدرجات عالية، بإستثناء العبارة **(12)** التي جاءت بدرجة متوسطة، وهذا إشارة لوجود درجة عالية في تطبيق مبادئ الحوكمة بمديرية الضرائب لولاية المدية، كما جاء الإنحراف المعياري للمحور **(0,377)** وهذا ما يشير لعدم تشتت تقديرات الموظفين وقربها من المتوسط الحسابي.

2– التحليل الوصفي لبعد محددات التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة:

سنحاول تحليل تقديرات الموظفين لعبارات محددات التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة من خلال الجدول الأتي:

جدول رقم(15:3): المؤشرات الإحصائية لوصف عبارات بعد محددات التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة.

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافق
15	إعداد إجراءات وتشريعات خاصة تكون مناسبة لتطبيق مبادئ حوكمة المؤسسة	3,57	1,135	4	عالية
16	توزيع السلطات والواجبات بالمؤسسة بشكل مناسب	3,87	0,900	2	عالية
17	إدارة المراجعة في المؤسسة تتميز بالكفاءة و الفعالية	3,77	0,858	3	عالية
18	تلتزم إدارة المؤسسة بتطبيق المعايير المحاسبية المتعارف عليها	3,90	0,759	1	عالية
	بعد محددات التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة	3,77	0,630	–	عالية

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على نتائج برنامج (Spss)

يتضح من الجدول رقم (15:3) أن المتوسط الحسابي لبعد محددات التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة جاءا بمقدار **(3,77)**بدرجة عالية، كما جاءت جميع العبارات**(15–16 –17–18)** بدرجات عالية، وهذا إشارة لوجود

درجة عالية في محددات التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة بمديرية الضرائب لولاية المدية، كما جاء الانحراف المعياري للمحور **(0,630)** وهذا ما يشير لعدم تشتت تقديرات الموظفين وقربها من المتوسط الحسابي.

3- التحليل الوصفي للأبعاد محور حوكمة المؤسسة:

سنحاول تحليل تقديرات العاملين للأبعاد محور **حوكمة المؤسسة** من خلال الجدول الأتي:

جدول رقم(16:3): **المؤشرات الإحصائية لوصف أبعاد محور حوكمة المؤسسة.**

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافق
1	بعد تطبيق مبادئ الحوكمة	3,63	0,377	2	عالية
2	بعد محددات التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة	3,77	0,630	1	عالية
	محور حوكمة المؤسسة	3,70	0,465	-	عالية

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج برنامج (Spss).

يشير الجدول رقم(16:3): أن تقديرات العاملين لبعد تطبيق مبادئ الحوكمة جاءت بمتوسط حسابي **3,63** بدرجة موافقة عالية، وقدر المتوسط الحسابي لبعد محددات التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة **3,77** بدرجة موافقة عالية، كما قدرالمتوسط الحسابي لمحور حوكمة المؤسسة بمديرية الضرائب لولاية المدية، **3,70** بدرجة موافقة عالية، حيث جاء الإنحراف المعياري **0,465** ما يشير لعدم تشتت تقديرات العاملين وقربها من المتوسط الحسابي.

المطلب الثالث: إختبار فرضيات الدراسة.

سنتناول في هذا المطلب إختبار فرضيات الدراسة.

أولا: إختبار الفرضية الرئيسية الأولى.

إعتمدت الدراسة في التحقق من الفرضية الرئيسية الأولى على إختبار تحليل التباين بين متوسطات تقديرات الموظفين حول آليات الرقابة بمديرية الضرائب لولاية المدية حسب المتغيرات الشخصية وهذا بقبول أحد الفرضيات العدمية أوالبديلة المصاغة كما يلي:

H0: لا يوجد فورق ذات دلالة إحصائية لتقديرات الموظفين حول آليات الرقابة بمديرية الضرائب لولاية المدية حسب المتغيرات الشخصية عند مستوى دلالة 0.05

H1: يوجد فورق ذات دلالة إحصائية لتقديرات الموظفين حول آليات الرقابة بمديرية الضرائب لولاية المدية حسب المتغيرات الشخصية عند مستوى دلالة 0.05

للوصول إلى نتائج التباين بين تقديرات الموظفين حول آليات الرقابة بمديرية الضرائب لولاية المدية حسب المتغيرات الشخصية تم الاعتمادعلى إختبار Independent-samples t test وإختبار One-Way ANOVA في برنامج spss كما يبينه الجداول الأتية:

الجدول رقم(17:3): نتائج إختبار الفروق الإحصائية لتقديرات الموظفين حول آليات الرقابة بمديرية الضرائب لولاية المدية حسب متغير الصنف.

آليات الرقابة	مصدر التباين	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	متوسط الفروق	قيمةt	مستوى المعنوية	لنتيجة
الصنف	ذكر	3,7500	0,44581	0,09375	0,413	0,683	لا توجد فروق
	أنثى	3,6563	0,11968				

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي Spss.

من خلال الجدول رقم(17:3) يتضح أنه لا يوجد فروق إحصائية دالة عند مستوى **0.05** بالنسبة لتقديرات الموظفين حول محور آليات الرقابة بمديرية الضرائب لولاية المدية حسب متغير الصنف الذي جاء بقيمة إحتمالية **0,683** وهي غير دالة عند مستوى معنوية **0.05**.

الجدول رقم(18:3): نتائج إختبار الفروق الإحصائية لتقديرات الموظفين حول آليات الرقابة بمديرية الضرائب لولاية المدية حسب المتغيرات (الفئات العمرية، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية،).

آليات الرقابة	مصدر التباين	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمةF	مستوى المعنويةSig	النتيجة
الفئات العمرية	بين المجموعات	0,323	0,108	0,594	0,625	لا توجد فروق
	داخل المجموعات	4,719	0,181			
المؤهل العلمي	بين المجموعات	1,036	0,345	2,241	0,107	لا توجد فروق
	داخل المجموعات	4,006	0,154			
الوظيفة	بين المجموعات	0,096	0,032	0,168	0,917	لا توجد فروق
	داخل المجموعات	4,946	0,190			
الخبرة المهنية	بين المجموعات	0,239	0,120	0,672	0,519	لا توجد فروق
	داخل المجموعات	4,803	0,178			

المصدر: إعداد الطالبتين إعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي Spss.

من خلال الجدولين رقم (17:3) (18:3)يتضح أنه لا يوجد فروق إحصائية دالة عند مستوى **0.05** بالنسبة لتقديرات الموظفين حول محور آليات الرقابة بمديرية الضرائب لولاية المدية لجميع المتغيرات الشخصية (**الصنف، الفئات العمرية، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية**)، ومنه نرفض فرضية البديلة ونقبل فرضية العدم التي تنص أنه **لا يوجد فورق ذات دلالة إحصائية لتقديرات الموظفين حول آليات الرقابة بمديرية الضرائب لولاية المدية حسب المتغيرات الشخصية عند مستوى دلالة 0.05**

ثانيا: إختبار الفرضية الفرعية الأولى.

إعتمدت الدراسة في التحقق من الفرضية الفرعية الأولى على إختبار تحليل التباين بين متوسطات تقديرات الموظفين حول تطبيق مبادئ الحوكمة بمديرية الضرائب لولاية المدية حسب المتغيرات الشخصية وهذا بقبول أحد الفرضيات العدمية أوالبديلة المصاغة كما يلي:

H0: لا يوجد فورق ذات دلالة إحصائية لتقديرات الموظفين حول تطبيق مبادئ الحوكمة بمديرية الضرائب لولاية المدية حسب المتغيرات الشخصية عند مستوى دلالة 0.05

H1: يوجد فورق ذات دلالة إحصائية لتقديرات الموظفين حول تطبيق مبادئ الحوكمة بمديرية الضرائب لولاية المدية حسب المتغيرات الشخصية عند مستوى دلالة 0.05.

للوصول إلى نتائج التباين بين تقديرات الموظفين حول تطبيق مبادئ الحوكمة بمديرية الضرائب لولاية المدية حسب المتغيرات الشخصية تم الاعتمادعلى إختبار (Independent-samples t test واختبار One-Way ANOVA) في برنامج spss كما يبينه الجداول الأتية:

الجدول رقم(19:3): نتائج إختبار الفروق الإحصائية لتقديرات الموظفين حول تطبيق مبادئ الحوكمة بمديرية الضرائب لولاية المدية حسب متغير الصنف.

تطبيق مبادئ الحوكمة	مصدر التباين	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	متوسط الفروق	قيمةt	مستوى المعنوية	لنتيجة

الصنف	ذكر	3,6603	0,39576	0,20192	0,996	0,328	لا توجد فروق
	أنثى	3,4583	0,15957				

المصدر: إعداد الطالبتين إعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي Spss.

من خلال الجدول رقم(19:3): يتضح أنه لا يوجد فروق إحصائية دالة عند مستوى **0.05** بالنسبة لتقديرات الموظفين حول تطبيق مبادئ الحوكمة بمديرية الضرائب لولاية المدية حسب متغير الصنف الذي جاء بقيمة إحتمالية **0,328** وهي غير دالة عند مستوى معنوية **0.05**.

الجدول رقم(20:3): نتائج إختبار الفروق الإحصائية لتقديرات الموظفين حول تطبيق مبادئ الحوكمة بمديرية الضرائب لولاية المدية حسب المتغيرات (الفئات العمرية، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية،).

تطبيق مبادئ الحوكمة	مصدر التباين	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمةF	مستوى المعنويةSig	النتيجة
الفئات العمرية	بين المجموعات	0,664	0,221	1,659	0,200	لا توجد فروق
	داخل المجموعات	3,469	0,133			
المؤهل العلمي	بين المجموعات	0,820	0,273	2,144	0,119	لا توجد فروق
	داخل المجموعات	3,314	0,127			
الوظيفة	بين المجموعات	0,641	0,214	1,592	0,215	لا توجد فروق
	داخل المجموعات	3,492	0,134			
الخبرة المهنية	بين المجموعات	0,582	0,291	2,212	0,129	لا توجد فروق
	داخل المجموعات	3,551	0,132			

المصدر: إعداد الطالبتين إعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي Spss.

من خلال الجدولين رقم(19:3) (20:3) يتضح انه لا يوجد فروق إحصائية دالة عند مستوى **0.05** بالنسبة لتقديرات الموظفين حول تطبيق مبادئ الحوكمة بمديرية الضرائب لولاية المدية لجميع المتغيرات الشخصية (**الصنف، الفئات العمرية، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية**) ومنه نرفض فرضية البديلة ونقبل فرضية العدم التي تنص أنه **لا يوجد فورق ذات دلالة إحصائية لتقديرات الموظفين حول تطبيق مبادئ الحوكمة بمديرية الضرائب لولاية المدية حسب المتغيرات الشخصية عند مستوى دلالة 0.05.**

ثالثا: إختبار الفرضية الفرعية الثانية.

إعتمدت الدراسة في التحقق من الفرضية الفرعية الثانية على إختبار تحليل التباين بين متوسطات تقديرات الموظفين حول محددات التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة بمديرية الضرائب لولاية المدية حسب المتغيرات الشخصية وهذا بقبول أحد الفرضيات العدمية أوالبديلة المصاغة كما يلي:

H0: لا يوجد فورق ذات دلالة إحصائية لتقديرات الموظفين حول محددات التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة بمديرية الضرائب لولاية المدية حسب المتغيرات الشخصية عند مستوى دلالة 0.05؛

H1: يوجد فورق ذات دلالة إحصائية لتقديرات الموظفين حول محددات التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة بمديرية الضرائب لولاية المدية حسب المتغيرات الشخصية عند مستوى دلالة 0.05؛

للوصول إلى نتائج التباين بين تقديرات الموظفين حول محددات التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة بمديرية الضرائب لولاية المدية حسب المتغيرات الشخصية تم الإعتمادعلى إختبار (Independent-samples t test وإختبارOne-Way ANOVA) في برنامج spss كما يبينه الجداول الأتية:

الجدول رقم(21:3): نتائج إختبار الفروق الإحصائية لتقديرات الموظفين حول محددات التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة بمديرية الضرائب لولاية المدية حسب متغير الصنف.

محددات التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة	مصدر التباين	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	متوسط الفروق	قيمةt	مستوى المعنوية	لنتيجة
الصنف	ذكر	3,7596	0,64219	0,11538	0,335	0,740	لا توجد فروق
	أنثى	3,8750	0,62915				

المصدر: إعداد الطالبتين إعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي Spss.

من خلال الجدول رقم(21:3): يتضح أنه لا يوجد فروق إحصائية دالة عند مستوى **0.05** بالنسبة لتقديرات الموظفين حول محددات التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة بمديرية الضرائب لولاية المدية حسب متغير الصنف الذي جاء بقيمة إحتمالية **0,740** وهي غير دالة عند مستوى معنوية **0.05**.

الجدول رقم(22:3): نتائج إختبار الفروق الإحصائية لتقديرات الموظفين حول محددات التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة بمديرية الضرائب لولاية المدية حسب المتغيرات (الفئات العمرية، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية،).

محددات التطبيق الجيد لمبادئ	مصدر التباين	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمةF	مستوى المعنويةSig	النتيجة

الحوكمة						
الفئات العمرية	بين المجموعات	0,846	0,282	0,685	0,569	لا توجد فروق
	داخل المجموعات	10,698	0,411			
المؤهل العلمي	بين المجموعات	1,546	0,515	1,340	0,283	لا توجد فروق
	داخل المجموعات	9,998	0,385			
الوظيفة	بين المجموعات	1,312	0,437	1,111	0,363	لا توجد فروق
	داخل المجموعات	10,232	0,394			
الخبرة المهنية	بين المجموعات	1,128	0,564	1,462	0,249	لا توجد فروق
	داخل المجموعات	10,416	0,386			

المصدر: إعداد الطالبتين إعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي Spss.

من خلال الجدولين رقم(21:3) (22:3)يتضح أنه لا يوجد فروق إحصائية دالة عند مستوى **0.05** بالنسبة لتقديرات الموظفين حول محددات التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة بمديرية الضرائب لولاية المدية لجميع المتغيرات الشخصية (**الصنف، الفئات العمرية، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية**)، ومنه نرفض فرضية البديلة ونقبل فرضية العدم التي تنص أنه **لا يوجد فورق ذات دلالة إحصائية لتقديرات الموظفين حول محددات التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة بمديرية الضرائب لولاية المدية حسب المتغيرات الشخصية عند مستوى دلالة 0.05.**

رابعا: إختبار الفرضية الرئيسية الثانية.

إعتمدت الدراسة في التحقق من الفرضية الرئيسية الثانية على إختبار تحليل التباين بين متوسطات تقديرات الموظفين حول حوكمة المؤسسة بمديرية الضرائب لولاية المدية حسب المتغيرات الشخصية وهذا بقبول أحد الفرضيات العدمية أوالبديلة المصاغة كما يلي:

H0: لا يوجد فورق ذات دلالة إحصائية لتقديرات الموظفين حول حوكمة المؤسسة بمديرية الضرائب لولاية المدية حسب المتغيرات الشخصية عند مستوى دلالة 0.05؛

H1: يوجد فورق ذات دلالة إحصائية لتقديرات الموظفين حول حوكمة المؤسسة بمديرية الضرائب لولاية المدية حسب المتغيرات الشخصية عند مستوى دلالة 0.05؛

للوصول إلى نتائج التباين بين تقديرات الموظفين حول حوكمة المؤسسة بمديرية الضرائب لولاية المدية حسب المتغيرات الشخصية تم الإعتمادعلى إختبار (Independent-samples t test وإختبار One-Way ANOVA) في برنامج spss كما يبينه الجداول الأتية:

الجدول رقم(23:3): نتائج إختبار الفروق الإحصائية لتقديرات الموظفين حول حوكمة المؤسسة بمديرية الضرائب لولاية المدية حسب متغير الصنف.

حوكمة المؤسسة	مصدر التباين	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	متوسط الفروق	قيمةt	مستوى المعنوية	لنتيجة
الصنف	ذكر	3,7099	0,48455	0,04327	0,170	0,866	لا توجد فروق
	أنثى	3,6667	0,36956				

المصدر: إعداد الطالبتين إعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي Spss.

من خلال الجدول رقم (23:3) يتضح أنه لا يوجد فروق إحصائية دالة عند مستوى **0.05** بالنسبة لتقديرات الموظفين حول حوكمة المؤسسة بمديرية الضرائب لولاية المدية حسب متغير الصنف الذي جاء بقيمة احتمالية **0,866** وهي غير دالة عند مستوى معنوية **0.05**.

الجدول رقم(24:3): نتائج إختبار الفروق الإحصائية لتقديرات الموظفين حول حوكمة المؤسسة بمديرية الضرائب لولاية المدية حسب المتغيرات (الفئات العمرية، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية،).

حوكمة المؤسسة	مصدر التباين	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمةF	مستوى المعنويةSig	النتيجة
الفئات العمرية	بين المجموعات	0,240	0,080	0,343	0,794	لا توجد فروق
	داخل المجموعات	6,046	0,233			
المؤهل العلمي	بين المجموعات	1,152	0,384	1,945	0,147	لا توجد فروق
	داخل المجموعات	5,134	0,197			
الوظيفة	بين المجموعات	0,843	0,281	1,342	0,282	لا توجد فروق
	داخل المجموعات	5,443	0,209			
الخبرة المهنية	بين المجموعات	0,431	0,215	0,993	0,384	لا توجد فروق
	داخل المجموعات	5,855	0,217			

المصدر: إعداد الطالبتين إعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي Spss.

من خلال الجدولين رقم(23:3) (24:3)يتضح أنه لا يوجد فروق إحصائية دالة عند مستوى **0.05** بالنسبة لتقديرات الموظفين حول حوكمة المؤسسة بمديرية الضرائب لولاية المدية لجميع المتغيرات الشخصية (**الصنف، الفئات العمرية، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية**) ومنه نرفض فرضية البديلة ونقبل فرضية العدم التي تنص

أنه لا يوجد فورق ذات دلالة إحصائية لتقديرات الموظفين حول حوكمة المؤسسة بمديرية الضرائب لولاية المدية حسب المتغيرات الشخصية عند مستوى دلالة 0.05.

خلاصة الفصل:

لقد تطرقنا في هذا الفصل الذي تمحور حول مدى تطبيق آليات الرقابة و حوكمة المؤسسة بمديرية الضرائب لولاية المدية ومنه خلصنا إلى النتائج الآتية:

- توفر آليات الرقابة بمديرية الضرائب لولاية المدية بدرجة عالية؛

- وجود درجة عالية في تطبيق مبادئ الحوكمة بمديرية الضرائب لولاية المدية؛

- وجود درجة عالية في محددات التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة بمديرية الضرائب لولاية المدية؛

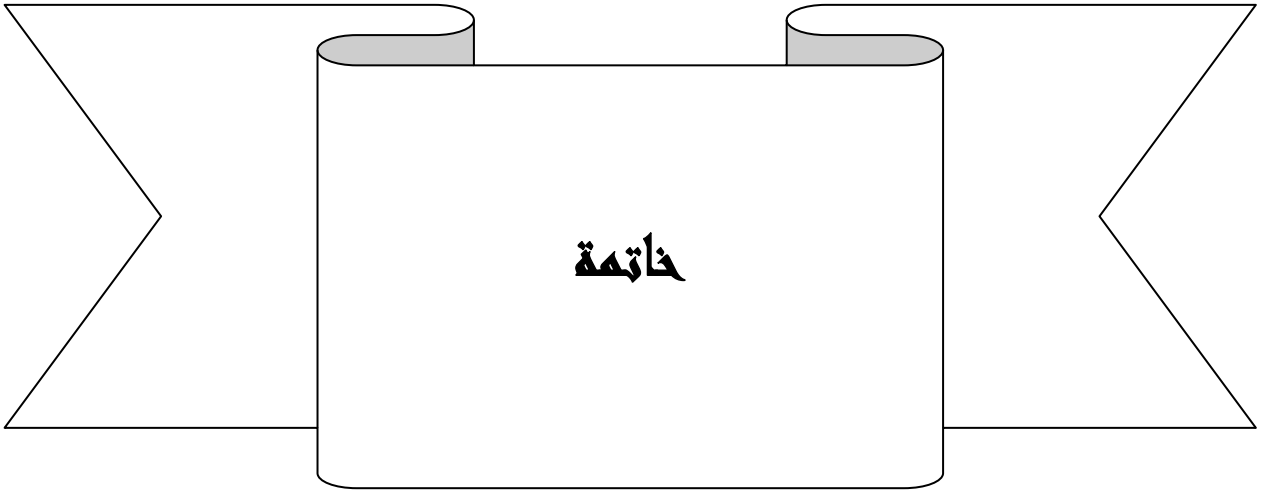
- وجود درجة عالية في حوكمة المؤسسة بمديرية الضرائب لولاية المدية؛

- لا يوجد فورق ذات دلالة إحصائية لتقديرات الموظفين حول آليات الرقابة بمديرية الضرائب لولاية المدية حسب المتغيرات الشخصية عند مستوى دلالة 0.05؛

- لا يوجد فورق ذات دلالة إحصائية لتقديرات الموظفين حول تطبيق مبادئ الحوكمة بمديرية الضرائب لولاية المدية حسب المتغيرات الشخصية عند مستوى دلالة 0.05؛

- لا يوجد فورق ذات دلالة إحصائية لتقديرات الموظفين حول محددات التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة بمديرية الضرائب لولاية المدية حسب المتغيرات الشخصية عند مستوى دلالة 0.05؛

- لا يوجد فورق ذات دلالة إحصائية لتقديرات الموظفين حول حوكمة المؤسسة بمديرية الضرائب لولاية المدية حسب المتغيرات الشخصية عند مستوى دلالة 0.05؛


خاتمة

خاتمة:

إن تناولنا لموضوع دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسة، جاء كمحاولة للإجابة على إشكالية البحث التي تدور حول الدور الذي من الممكن أن تلعبه آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسة، مع محاولة إسقاط ذلك على مديرية الضرائب لولاية المدية لتبني مبادىء الحوكمة، وذلك إنطلاقا من الفصول الثلاثة التي تناولتها هذه المذكرة، والتي حاولت الإجابة على الفرضيات الأساسية للبحث بإستخدام الأدوات السابق ذكرها.والتي إحتوت على جانبين نظري وتطبيقي من الإحاطة بإشكالية البحث.

ففي الجزء النظري حاولنا الإلمام بالإشكالية بتناولنا فصلين هما:

• التأصيل العلمي والعملي لحوكمة المؤسسة، في هذا الفصل حاولنا إعطاء مفهوم للحوكمة وكذلك مختلف الأطراف المعنية ومقوماتها، بإضافة إلى مختلف المبادىء التي تقوم عليها.

• دور آليات الرقابة وتطبيقات حوكمة المؤسسة في هذا الفصل تطرقنا إلى مفاهيم عامة حول الرقابة في ظل ظهور مصطلح حوكمة المؤسسة؛

• أما الفصل الثالث فكان عبارة عن دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية المدية من أجل معرفة العلاقة بين الرقابة وحوكمة المؤسسة قمنا بإستخدام أسلوب الإستبيان والذي على أساسه قمنا بإختبار جملة من الفرضيات تمكننا بعدها من تقييم مجموعة من النتائج والتوصيات؛

أولا: إختبار الفرضيات:

من خلال ما تم عرضه في سياق البحث في الجانب النظري والتطبيقي وقصد الإجابة على الإشكالية الرئيسة والأسئلة الفرعية فقد تم التوصل إلى ما يلى:

- الفرضية الأولى: "تتمثل حوكمة المؤسسة في إدارة شؤون المؤسسة ومراقبتها من أجل تحقيق أهدافها ومبادئها، تعتبر هذه الفرضية" صحيحة لأن حوكمة المؤسسة تقوم على مجموعة من المبادىء التي تساعد على ترشيد إدارة المؤسسة ومساعدتها بتطبيق السليم للحوكمة، وحوكمة المؤسسة تعتبر بمثابة النظام الذي تدار وتراقب به.

- الفرضية الثانية: "نظام الرقابة يعتبر وسيلة وقائية تبعد إحتمال وقوع الأخطاء في حين يشمل نظام الرقابة على تقييم نشاط المؤسسة"، تعتبر هذه الفرضية صحيحة وذلك كون هذا النظام يعتمد على تفسير وتنظيم جيد

للوظائف ومسؤوليات وعناصر بشرية وأدوات رقابية ملائمة، وتظهر أهمية الرقابة في المؤسسة لما لها من أثر مباشر على السير الحسن على لأنظمة الرقابة المطبقة.

- الفرضية الثالثة: "تتمثل آليات الرقابة في المراجعة الداخلية والخارجية من خلال تنظيم فيما بينها وتحديد أدوارها ونقاط التعامل والتنسيق فيما بينها في حين يتطلب إعادة توجيه القوانين وضبط الممارسات" صحيحة لأن هذه الأخيرة تعتبر ضرورية وهامة بالنسبة للحوكمة الفعالة من خلال وضع قواعد وإجراءات لإنتاج معلومات مالية ومحاسبية جيدة تتوافق مع البيئة المطبق فيها، ومنه تكامل بين آليات الرقابة يزيد من الشفافية والإفصاح، وبالتالي ضمان حقوق ومصالح المساهمين والأطراف ذات العلاقة مما يوحي أن الحوكمة هي مجرد وسيلة للوصول إلى غاية تفعيل آليات الرقابة التي تنعكس على حوكمة جيدة للمؤسسة؛

ثانيا: نتائج الدراسة:

على ضوء ماعرض في الدراسة تم التوصل للنتائج الأتية:

- تعتبر الحوكمة منهج يحكم طرق التسيير والرقابة في المؤسسة، مما يؤدي إلى رفع فعالية الأداء وتحسين العلاقات بين الأطراف في المؤسسة، وإحتكام الرقابة الفعالة على تصرفات المديرين والمنفذين؛

- التطبيق السليم لحوكمة المؤسسة يتطلب ثلاثة عناصر مهمة على أرض الواقع الأول تشريعي يتعلق بإصدار لوائح وقوانين والثاني يتعلق بمستوى كاف من الثقافة حول مفهوم الحوكمة ومتطلبات وأهميتها وهذا يمكن تحقيقه على أرض الواقع، أما العنصر الأخير والأهم الأخلاقي بحيث تطبيقه يعتبر أمر نسبي ولا يمكن قياسه؛

- يكمن الهدف الرئيسي للرقابة في ضمان صحة البيانات والمعلومات التي ستعتمد عليها كأساس للحكم على مدى نجاعة المؤسسة، كما تعبر عن مدى قدرة المؤسسة في حماية ممتلكاتها؛

- تعتبر المراجعة الداخلية والخارجية وسيلة من وسائل الرقابة والتي تلعب دور في الأداء من خلال مقارنة الأداء الفعلي مع المخطط ومراقبة السياسات والخطط الموضوعة من قبل الإدارة مما يمكنها من تطوير هو تحسين أنظمة الرقابة ؛

- يعتبر مجلس الإدارة ممثلا عن المساهمين ومدافعا عن مصالحه وهذايتطلب إختبار أعضائه على أساس مبدأ الكفاءة والإستقلالية، للقيام بمهامه المرتبطة بوضع إستراتيجية المؤسسة ومراقبة مدى تطبيقها.

- إن للجان المراجعة دور بارز في تطبيق حوكمة المؤسسة بفعالية لأنها تعمل كحلقو وصل بين مجلس الإدارة وكل من المراجع الداخلي والخارجي، كما تقوم بالعديد من المهام التي من شأنها أن تعزز الإفصاح والشفافية والثقة ف التقارير المالية؛

- هناك علاقة طردية قوية جدا بين المراجعة الداخلية والخارجية وكفاءة نظام الرقابة، وتمثل المراجعة من أهم الآليات الرقابية التي يعتمد عليها مفهوم حوكمة المؤسسة.

ثالثا: الإقتراحات.

على ضوء ما تم عرضه في البحث وفي إطار الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية هذا ما قدنا إلى إستخلاص بعض التوصيات وهي كالأتي:

- ضرورة الإسراع بالإلتزام القانوني للمؤسسة بتطبيق مبادىء الحوكمة، والعمل على توفير الإطار المؤسسسي والقانوني كبيئة مناسبة لذلك؛

- تفعيل الآليات الرقابية في إطار مفهوم حوكمة المؤسسة من خلال تحديد أدوارها ونقاط التعامل والتنسيق في بينها؛

- ضرورة عقد دورات تدريبية، ندوات متخصصة وكذا مؤتمرات علمية- بصفة مستمرة- وهذا فيما يخص حوكمة المؤسسة ودور المراجعة الداخلية والخارجية فيها، يحضرها كل من المهنيين والأكاديميين؛

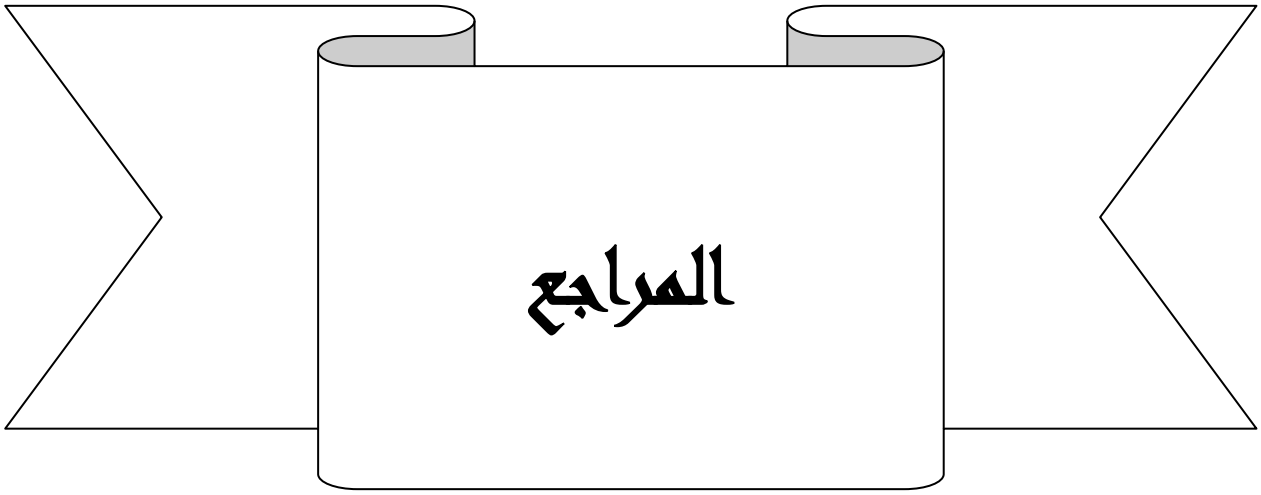
- تفعيل دور لجان المراجعة في المؤسسة للقيام بمهامها المطلوبة منها بشكل رئيسي والعمل على زيادة كفاءة التقارير المقدمة للوصول إلى أهداف المؤسسة؛

- تركيز الإهتمام على دور الذي يجب أن تقوم به إدارة المخاطر لأهمية الدور المنوط بأدائها في تفعيل مبادىء الحوكمة داخل المؤسسة؛

رابعا: آفاق الدراسة.

بعد دراستنا لموضوع "دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسة" إتضح لنا مدى شساعة هذا المجال وإمكانية مواصلة العمل علية في عدة جوانب منها:

- الجوانب المتعددة لآليات الرقابة والحوكمة؛
- القوانين والتشريعات التي تنظم عمل آليات الرقابة الداخلية التي لا تستجيب لمتطلبات المؤسسات؛
- أثر إعتماد حوكمة المؤسسات في تفعيل آليات الرقابة في الجزائر؛


المراجع

قائمة المراجع:

قائمة المراجع باللغة العربية

أولا :الكتب.

1-إبراهيم أنس، **المعجم الوسط**، مجمع اللغة العربية، ج1، الطبعة 2، دار المعارف، القاهرة، مصر، سنة 1972.

2-إبراهيم قلاتي. **قاموس الهدى**، مكتب الدراسات، دار الهدى، عين مليلة ، الجزائر، دون سنة.
3أحمد علي خضر، **حوكمة الشركات**، الإسكندرية، مصر، دار الفكر الجامعي، 2012.

4-أحمد ماهر، **إدارة الموارد البشرية** ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.

5-أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة و حوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010.

6-جلال إبراهيم العيد، **إدارة الأعمال: مدخل اتخاذ القرارات**، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2003.

7-جميل أحمد توفيق، **إدارة الأعمال مدخل وظيفي**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.

8-جيهان عبد المعز جمال، **المراجعة وحوكمة الشركات**، دار الكتاب الجامعي، العين، الإمارات،2014.

9-السيد عليوة، **الإدارة المالية الحديثة ودراسات الجدوى الاقتصادية**، دار الأمين، القاهرة، مصر، 2003.

10-الشيرازي، عباس مهدي،**نظرية المحاسبة**، ذات السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، 1990.

11-صلاح حسن ، **البنوك والمصارف ومنظمات الاعمال(معايير حوكمة المؤسسات المالية)**، الطبعة الأولى، دار الكتاب الحديث، القاهرة .
12-طارق طه، **الإدارة**، الدار الجامعية، الجزء الأول، الإسكندرية، مصر، 2005.

13-طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات (المفاهيم- المبادئ- التجارب)تطبيقات الحوكمة في المصارف**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.

14-طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات(المفاهيم، المبادئ، التجارب)**، الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية، 2005.

15-طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات،(المفاهيم- المبادئ- التجارب- المتطلبات)**،الدار الجامعية، القاهرة، مصر 2008 -2009.

16- عبد الرحمان الصباح، **مبادئ الرقابة، الرقابة الإدارية، المعاينة، التعليم، التصحيح**، جامعة عمان الأهلية، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، الأردن.

17-عبد الرزاق أحمد السنهوري، **حق الملكية مع شرح مفصل للأشياء والأموال**، الطبعة الثانية، بيروت- لبنان ، منشورات الحلبي الحقوقية، 2000.

18-عبد السلام أبو القحف، **أساسيات التنظيم والإدارة**، الدار الجامعية الجديدة،الإسكندرية، مصر، 2002.

19-عبد الكريم أبو معطف، **الإدارة، التنظيم، المفاهيم، الوظائف، العمليات**،الدار الجامعية ، مصر، 2001.

20-عبد الله جوهر، **الإدارة في الشركات والمؤسسات(القيادة- التسويق- العمل المؤسسي تخطيط وإدارة القوة العاملة- الحوكمة)**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2014 ص 231.

21-عدنان بن حيدر بن درويش، **حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة**، إتحاد المصارف العربية، بيروت، لبنان، 2007.

22-علاء فرحان طالب، إيمان شيحان المشهداني، **الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2011، ص ص: 33،34.

23- علي الشريف وآخرون، **أساسيات التنظيم وإدارة الأعمال**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.

24-فريد فهمي زيارة، **وظائف الإدارة**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

25-كاثرين كوتشا هلبلينغ وآخرون، ترجمه سمير كريم، **حوكمة الشركات في القرن الواحد والعشرين**، الطبعة3، مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن، 2003.

26-محسن أحمد الخضيري،**حوكمة الشركات**،مجموعة النيل العربية،الطبعة الأولى،الإسكندرية،2005.

27-محمد احمد عوض، **الإدارة الإستراتيجية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.
28-محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق** العلمي، الإسكندرية، مصر، المكتب الجمعي الحديث، 2007.

29-محمد السيد سريا وأخرون، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006.

30-محمد السيدسرايا و آخرون، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندية، مصر، 2006.

31-محمد فريد الصحن وآخرون، **مبادئ الإدارة**، الدار الجامعية، الإسكندية، مصر، 2000.

32-محمد محي الدين الخطيب، **تطوير كفاءة مجالس الإدارة في العالم العربي**،دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع، عمان،2008.

33-محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي الإداري** ، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية،2006 .

34-محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات و دور أغضاء مجالس الإدارة و المديرين التنفيذيين**، الدار الجامعية،الإسكندرية، مصر، 2006.
35-مركز المشروعات الدولية الخاصة، **مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مجال حوكمة الشركات** ، القاهرة، مصر، 2004.

ثانيا: الأطروحات والرسائل الجامعية

36-أحمد محمد مخلوف،**المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدوليةللمراجعةفي البنوك التجارية الأردنية**،مذكرة ماجستير في علوم التسيير،تخصص مالية و نقود،كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير،جامعة يوسف بن خدة،الجزائر،غير منشورة.

37-بن داود محمد عبد النور، **دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات**، رسالة ماستر أكاديمي، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة ورقلة، 2015.

38-بن عيسى ريم، **تطبيق آليات حوكمة المؤسسات و أثرها على الأداء،حالة المؤسسات الجزائرية المدرجة في سوق الأوراق المالية**، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم العلوم الإقتصادية، تخصص إقتصاد و تسيير مؤسسة، جامعة قاصدي مرباح،ورقلة، الجزائر،2011-2012.

39-سارة حدة بودربالة، **دور المراجعة الخارجية في تحسين نوعية المعلومة المالية للتسيير**(حالة مؤسسة سونطراك DML بالاغواط)، مذكرة ماجستر في علوم التسيير غير منشورة، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، غير منشورة، 2008.

40-السعيد بلوم، **أساليب الرقابة، ودورها في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية**، دراسة ميدانية بمؤسسة المحركات والجرارات بالسوناكوم (SONACOM)، رسالة ماجستير في تنمية وتسيير الموارد البشرية، تخصص علم الإجتماع و الديمغرافيا، كلية العلوم الإنسانية و العلوم الإجتماعية، جامعة قسنطينة، الموسم الجامعي 2008-2009.

41-عبد القادر بادن، **دور حوكمة الشركات في الحد من الأزمات المالية والمصرفية بالإشارة إلى حالة الجزائر**، رسالة ماجستير علوم التسيير، تخصص المحاسبة ،كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة شلف، 2007-2008.

42-عبدي نعيمة، **دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات**،مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية مؤسسة، كلية الحقوق و العلوم الإقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،2008 -2009 .

43-عمر علي عبد الصمد، **نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء التجارب الدولية**، أطروحة دكتوراةفي العلوم التجارية، غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2012- 2013 .

44-غلاي نسيمة، **فعالية حوكمة الشركات**، مذكرة ماجستير، في علوم التسيير،تخصص حوكمة الشركات،كلية العلوم الإقتصادية و التسيير و العلوم التجارية،جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان،2010 -2011 .

45-قصاص فتيحة، **حوكمة المؤسسات العائلية في الجزائر**، مذكرةماجستير، تخصص حوكمة الشركات،كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2011 -2012 .

46-وجدان علي أحمد، **دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة**، مذكرة ماجستير غير منشورة، في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2009-2010 .

47-دريدي رضوان، **دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات**، مذكرة ماستر في العلوم الإقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013 -2014 .

ثالثا :المداخلات و المجلات.

48-إسماعيل جوامع، فايزة بركات، **حوكمة المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري رؤية محاسبية**، مداخلة مقدمة للملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كالية للحد من الفساد الإداري، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة خيضر، بسكرة، 6-7 ماي، 2013.

49-أشرف حنا ميخائيل ، **تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات**، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات (تدقيق الشركات –تدقيق المصارف و المؤسسات المالية –تدقيق الشركات الصناعية)، القاهرة :مركز المشروعات الدولية الخاصة، 24-26 سبتمبر 2005.

50-بروش زين الدين و دهيمي جابر، **دور آليات الحوكمة للحد من الفساد المالي و الإداري**، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري،كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة،06 -07ماي 2012.

51-بن أعمارة منصور، حولي محمد،**دور الحوكمة وأهميتها في تفعيل جودة ونزاهة القوائم المالية**، المؤتمر الدولي الأول للمحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، بجامعة مسيلة،المنعقد بالفترة-05 04ديسمبر 2012 .

52-بن التومي سارة، فوضيلي سمية، **دور التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات**، المؤتمر الدولي الأول، للمحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال الدولية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة المسيلة، المنعقد بالفترة 04-05 .ديسمبر 2012 .

53-بن الطاهر حسين، بو طلاعة محمد، **دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المالي المحاسبي**، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني حول حكومة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي ، جامعة بسكرة، يومي6 و 7 ماي2012 .

54-حامد نورالدين و ساسي فطيمة، **دور حوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي و الإداري للقطاع الخاص الجزائري**،ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري،كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير،جامعة محمد خيضر،بسكرة،06-07ماي 2012.

55-حساني رقية و مروة كرامة و حمزة فاطمة،**آليات حوكمة الشركات و دورها في الحد من الفساد المالي و الإداري**،ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري،كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير،جامعة محمد خيضر،بسكرة،06-07 ماي 2012.

56-خنشور جمال وخير الدين جمعة، **دور لجان مراجعة الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات**،ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري،كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07ماي2012.

57-دادن عبد الغني و سعيدة تلي،فعالية الحوكمة و دورها في الحد من الفساد المالي و الإداري،ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري،كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر،بسكرة 06-07 ماي 2012،ص:05.

58-طاهر محسن الغالبي، عمار جلميران، **معرفة مدخل لتعزيز منهج الحاكمية في المنظمات العربية**، المؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس حول إقتصاد المعرفة والتنمية الإقتصادي،كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، الأردن 25-27أفريل2005.

59-عبد الله إبراهيمي، **الرقابة وأهميتها في تطوير تنافسية المؤسسة، مداخلة في الملتقى الوطني الأول حول المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتحديات المناخ الاقتصادي الجديد** ، جامعة عمار ثليجي، الجزائر، 22-23 أفريل 2003.

60-محمد ياسين غار، **محددات الحوكمة ومعاييرها**، ورقة بحثية مقدمة للمؤتمر العلمي الدولي، عولمة الإدارة في عصر المعرفة، جامعة الجنان، طرابلس- لبنان- ،17/15ديسمبر2012.

61-النشرة الإقتصادية ، **أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة في الشركات** ، العدد الثاني،المجلد السادس و الخمسون،مصر، 2003.

رابعا: قائمة المراجع بالغة الفرنسية/باللغة الإنجليزية:

62-Alamgir,M,**(Corporate Governance: A Risk Perspective),**paper presented to : Corporate Governance and Reform:Paving the way to Financial Stability and Development, a Conference organized by the Egyptian Banking Institute, May7-8,2007,Cairo.

63-Benoit. PIGE, **"Audit et contrôle interne",** (Paris : édition EMS, 2e édition, 2001)

64-Martine.REUZEAU″**Economie d entreprise"**(paris: ESKA ,1993).

65-OECD Principles of Corporate Governance , **Organization for Economic Co – Operation and Development publications Service,** 1999.

66-Organisation For Economic Co-Operation And Development ,**(Using the OECD Principles of Corporate Governance a boardroom perspective),**Paris,2008.

67-The Institute Of Internal Auditors,(**The Lessons that Lie Beneath),**Tone at theTop، USA : Februray 2002.

خامسا: المواقع الإلكترونية:

68- WWW.Oecd.org

قائمة الملاحق

الملحق رقم (1): إستبيان الدراسة.



جامعة يحيى فارس المدية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

تخصص مالية المؤسسة

الثانية ماستر

إستبيان

يمثل هذا الإستبيان جزءا من الدراسة التي سنقوم بها لإعداد مذكرة لنيل شهادة الماستر تحت عنوان (**دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسة– دراسة حالة**)، الذي صمم لجمع المعلومات اللازمة من أجل إستكمال هذا البحث، ونظرا لخبرتكم العلمية والعملية في هذا المجال فإنه يشرفنا أن نطلب من سيادتكم الإجابة على أسئلة الإستبيان بدقة، شاكرين حسن تعامونكم مع التأكد أنها لن تسخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

من إعداد الطالبيتين: **تحت إشراف الأستاذة:**

–موساوي سلمى – حيولة إيمان

– بلزكور إيمان

الجزء الأول: المعلومات الشخصية.

– الرجاء وضع علامة(**X**) أمام الإجابة المناسبة:

1- **الجنس:** أ- ذكر ☐ ب- أنثى ☐

2- **السن:**

أ- أقل من 30 سنة ☐ ج- من 31 سنة إلى 40سنة ☐

ب- من 41 سنة إلى 50 سنة ☐ د- اكبر من50 سنة ☐

3- المؤهل العلمي:

أ- ثانوي أو أقل ☐ ب- ليسانس أو ماستر ☐ ج- دراسات عليا ☐

هـ-شهادات مهنية أخرى ☐

4- الوظيفة:

أ- عون ☐ ب- إطار ☐ ج- إطار سامي ☐ د- رئيس قسم ☐

هـ- مدير ☐

5-الخبرة المهنية:

أ- اقل من 05 سنوات ☐ ج- من 15 إلى 20 سنة ☐

ب- من 06 إلى 15 سنة ☐ د- أكثر من 25 سنة ☐

الجزء الثاني: عبارات الاستبيان

المحور الأول: محور آليات الرقابة.

الرقم	العبارة	أوافق	أوافق بشدة	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	يقوم مجلس الإدارة بالتحقيق من استقلالية المراجعين و تقديم اقتراحات لهم					
2	يقوم بمساعدة الإدارة من تحقيق أهداف الرقابة عن طريق تحليل المؤشرات المالية و غير المالية					
3	يتم إصدار و تحديد مهام و صلاحيات إدارة المراجعة الداخلية بناءا على دراسة المخاطر التي تواجه المؤسسة					
4	المراجعة الداخلية هي الوسيلة الفعالة لتقييم أداء مختلف الوظائف و الأنشطة داخل المؤسسة					
5	يتم وضع نظم و إجراءات المراجعة الداخلية على مختلف المخاطر التي تواجه المؤسسة					
6	توجد إجراءات و قوانين تضبط المراجعة الخارجية					

7	تتم المراجعة الخارجية بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية					
8	يقوم المراجع الخارجي بإعداد تقارير مفصلة ترفق بالقوائم المالية و القضاء على عدم تماثل المعلومات المحتواة بها					

المحور الثاني: محور تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسة

الرقم	تطبيق مبادئ الحوكمة	أوافق	أوافق بشدة	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
9	تنمي ثقة المساهم بالمؤسسة					
10	تساهم في إتخاذ القرار بسرعة					
11	تؤدي إلى رفع من إنتاجية المؤسسة					
12	تعمل على تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة					
13	يضمن توزيع الوضائف بكفاءة و فعالية					
14	تساهم في تحقيق مصالح الأطراف المرتبطة بأعمال المؤسسة					

الرقم	بعد محددات التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة	أوافق	أوافق بشدة	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
15	إعداد إجراءات وتشريعات خاصة تكون مناسبة لتطبيق مبادئ حوكمة المؤسسة					
16	توزيع السلطات والواجبات بالمؤسسة بشكل مناسب					
17	إدارة المراجعة في المؤسسة تتميز بالكفاءة و الفعالية					
18	تلتزم إدارة المؤسسة بتطبيق المعايير المحاسبية المتعارف عليها					

نشكركم على حسن تعاونكم و تفهمكم.

الملحق رقم (2):قائمة المحكمين.

الأستاذ(ة)	الدرجة العلمية	التوقيع
حيولة إيمان	أستاذة محاضرة"أ "	
موساوي وردة	أستاذة محاضرة" ب"	
بولصنام محمد	أستاذ محاضر " أ "	

الملحق رقم (3): نتائج مخرجات SPSS.

1- نتائج إختبار التوزيع الطبيعي لعينة الدراسة.

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	Df	Sig.
الاستبيان	,089	30	,200*	,977	30	,743

*. This is a lower bound of the true significance.

a. Lilliefors Significance Correction

2- نتائج اختبار ثبات محاور الاستبيان.

الجزء1: نتائج ثبات لمحور آليات الرقابة.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,657	8

الجزء2: نتائج ثبات لمحور حوكمة المؤسسة.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,696	10

الجزء3:نتيجة ثبات الاستبيان ككل.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,679	18

3- نتائج اختبار ثبات محاور الاستبيان.

Correlations

			ع1	ع2	ع3	ع4	ع5	ع6	ع7	ع8	آليات محور الرقابة.
Spearman's rho	ع1	Correlation Coefficient	1,000	,497**	,658**	,399*	,536**	-,160	-,231	-,357	,621**
		Sig. (2-tailed)	.	,005	,000	,029	,002	,400	,220	,053	,000
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	ع2	Correlation Coefficient	,497**	1,000	,374*	,629**	,416*	-,003	,240	,069	,663**
		Sig. (2-tailed)	,005	.	,042	,000	,022	,986	,202	,719	,000
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	ع3	Correlation Coefficient	,658**	,374*	1,000	,585**	,562**	,099	,304	-,435*	,787**
		Sig. (2-tailed)	,000	,042	.	,001	,001	,602	,103	,016	,000
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	ع4	Correlation Coefficient	,399*	,629**	,585**	1,000	,410*	,128	,409*	-,024	,785**
		Sig. (2-tailed)	,029	,000	,001	.	,024	,502	,025	,900	,000
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	ع5	Correlation Coefficient	,536**	,416*	,562**	,410*	1,000	,025	-,031	-,344	,640**
		Sig. (2-tailed)	,002	,022	,001	,024	.	,895	,869	,063	,000
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	ع6	Correlation Coefficient	-,160	-,003	,099	,128	,025	1,000	,213	,092	,624**
		Sig. (2-tailed)	,400	,986	,602	,502	,895	.	,258	,628	,000
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	ع7	Correlation Coefficient	-,231	,240	,304	,409*	-,031	,213	1,000	,203	,437*
		Sig. (2-tailed)	,220	,202	,103	,025	,869	,258	.	,281	,016

	ع8	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30
		Correlation Coefficient	-,357	,069	-,435*	-,024	-,344	,092	,203	1,000	,711**
		Sig. (2-tailed)	,053	,719	,016	,900	,063	,628	,281	.	,000
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	آليات محور الرقابة.	Correlation Coefficient	,621**	,663**	,787**	,785**	,640**	,297	,437*	-,068	1,000
		Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,111	,016	,722	.
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

4–نتائج إختبار الاتساق الداخلي بين العبارات وبعد تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسة

Correlations

			ع9	ع10	ع11	ع12	ع13	ع14	بعد تطبيق مبادئ الحوكمة
Spearman's rho	ع9	Correlation Coefficient	1,000	-,064	,254	,162	,114	,043	,487**
		Sig. (2-tailed)	.	,738	,175	,393	,550	,823	,006
		N	30	30	30	30	30	30	30
	ع10	Correlation Coefficient	-,064	1,000	-,129	-,062	-,030	-,244	,687**
		Sig. (2-tailed)	,738	.	,496	,746	,875	,194	,000
		N	30	30	30	30	30	30	30
	ع11	Correlation Coefficient	,254	-,129	1,000	-,021	,322	-,069	,635**
		Sig. (2-tailed)	,175	,496	.	,911	,083	,717	,000
		N	30	30	30	30	30	30	30
	ع12	Correlation Coefficient	,162	-,062	-,021	1,000	,469**	,199	,662**
		Sig. (2-tailed)	,393	,746	,911	.	,009	,291	,000
		N	30	30	30	30	30	30	30
	ع13	Correlation Coefficient	,114	-,030	,322	,469**	1,000	,211	,597**
		Sig. (2-tailed)	,550	,875	,083	,009	.	,262	,000

	ع14	N	30	30	30	30	30	30	30
		Correlation Coefficient	,043	-,244	-,069	,199	,211	1,000	,441*
		Sig. (2-tailed)	,823	,194	,717	,291	,262	.	,015
		N	30	30	30	30	30	30	30
	بعد تطبيق مبادئ الحوكمة	Correlation Coefficient	,487**	,187	,360	,662**	,597**	,441*	1,000
		Sig. (2-tailed)	,006	,324	,050	,000	,000	,015	.
		N	30	30	30	30	30	30	30

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

5- نتائج اختبار الاتساق الداخلي بين العبارات وبعد محددات التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة

Correlations

			ع15	ع16	ع17	ع18	بعد محددات التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة
Spearman's rho	ع15	Correlation Coefficient	1,000	,244	,236	,503**	,800**
		Sig. (2-tailed)	.	,193	,209	,005	,000
		N	30	30	30	30	30
	ع16	Correlation Coefficient	,244	1,000	-,006	,621**	,560**
		Sig. (2-tailed)	,193	.	,977	,000	,001
		N	30	30	30	30	30
	ع17	Correlation Coefficient	,236	-,006	1,000	,336	,507**
		Sig. (2-tailed)	,209	,977	.	,069	,004
		N	30	30	30	30	30
	ع18	Correlation Coefficient	,503**	,621**	,336	1,000	,761**
		Sig. (2-tailed)	,005	,000	,069	.	,000
		N	30	30	30	30	30
	بعد محددات التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة	Correlation Coefficient	,800**	,560**	,507**	,761**	1,000

	Sig. (2-tailed)	,000	,001	,004	,000	.
	N	30	30	30	30	30

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

6- نتائج التحليل الوصفي للمتغيرات الشخصية.

الصنف

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	26	86,7	86,7	86,7
	أنثى	4	13,3	13,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

العمر

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 30 سنة	2	6,7	6,7	6,7
	من 31 سنة إلى40 سنة	9	30,0	30,0	36,7
	من 41 سنة إلى 50 سنة	18	60,0	60,0	96,7
	اكبر من 50سنة	1	3,3	3,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

المؤهل

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ثانوي أو أقل	3	10,0	10,0	10,0
	ليسانس أو ماستر	19	63,3	63,3	73,3
	دراسات عليا	5	16,7	16,7	90,0
	شهادات مهنية أخرى	3	10,0	10,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

الوظيفة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	عون	7	23,3	23,3	23,3
	إطار	14	46,7	46,7	70,0
	إطار سامي	7	23,3	23,3	93,3
	رئيس قسم	2	6,7	6,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	من 06 إلى 15 سنة	15	50,0	50,0	50,0
	من 15 إلى 20 سنة	12	40,0	40,0	90,0
	أكثر من 25 سنة	3	10,0	10,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

7- نتائج التحليل الوصفي للأبعاد محور آليات الرقابة.

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
ع1	30	3,63	,809	,148
ع2	30	3,70	,702	,128
ع3	30	3,43	1,040	,190
ع4	30	3,80	,714	,130
ع5	30	3,73	,785	,143
ع6	30	3,63	,718	,131
ع7	30	3,97	,718	,131
ع8	30	4,00	,587	,107
محور آليات الرقابة.	30	3,7375	,41698	,07613

8- نتائج التحليل الوصفي للأبعاد محور حوكمة المؤسسة.

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
ع9	30	3,63	,765	,140
ع10	30	3,43	,898	,164
ع11	30	4,00	,695	,127
ع12	30	3,30	,988	,180
ع13	30	3,70	,596	,109
ع14	30	3,73	,785	,143
بعد تطبيق مبادئ الحوكمة	30	3,6333	,37753	,06893

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
ع15	30	3,57	1,135	,207
ع16	30	3,87	,900	,164
ع17	30	3,77	,858	,157
ع18	30	3,90	,759	,139
بعد محددات التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة	30	3,7750	,63092	,11519

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
بعد تطبيق مبادئ الحوكمة	30	3,6333	,37753	,06893
بعد محددات التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة	30	3,7750	,63092	,11519
محور تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسة	30	3,7042	,46557	,08500

9- نتائج تحليل التباين لمحور آليات الرقابة حسب المتغيرات الشخصية.

Group Statistics

	الصنف	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
محور آليات الرقابة.	ذكر	26	3,7500	,44581	,08743
	أنثى	4	3,6563	,11968	,05984

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
آليات محور الرقابة.	Equal variances assumed	5,815	,023	,413	28	,683	,09375	,22723	-,37170	,55920
	Equal variances not assumed			,885	19,058	,387	,09375	,10595	-,12796	,31546

```
GET
  FILE='D:\منير 2019\سلمى موساوي\سلمى بيانات.sav'.
DATASET NAME DataSet1 WINDOW=FRONT.
ONEWAY المحور1 BY العمر
  /MISSING ANALYSIS.
```

ANOVA

محور آليات الرقابة.

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,323	3	,108	,594	,625
Within Groups	4,719	26	,181		
Total	5,042	29			

```
ONEWAY المحور1 BY المؤهل
  /MISSING ANALYSIS.
```

ANOVA

محور آليات الرقابة.

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1,036	3	,345	2,241	,107
Within Groups	4,006	26	,154		
Total	5,042	29			

```
ONEWAY المحور1 BY الوظيفة
  /MISSING ANALYSIS.
```

ANOVA

محور آليات الرقابة.

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,096	3	,032	,168	,917
Within Groups	4,946	26	,190		
Total	5,042	29			

```
ONEWAY المحور1 BY الخبرة
  /MISSING ANALYSIS.
```

ANOVA

محور آليات الرقابة.

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,239	2	,120	,672	,519
Within Groups	4,803	27	,178		
Total	5,042	29			

10- نتائج تحليل التباين لمحور حوكمة المؤسسة حسب المتغيرات الشخصية.

Group Statistics

	الصنف	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
بعد تطبيق مبادئ الحوكمة	ذكر	26	3,6603	,39576	,07761
	أنثى	4	3,4583	,15957	,07979
بعد محددات التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة	ذكر	26	3,7596	,64219	,12594
	أنثى	4	3,8750	,62915	,31458
محور تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسة	ذكر	26	3,7099	,48455	,09503
	أنثى	4	3,6667	,36956	,18478

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
بعد تطبيق مبادئ الحوكمة	Equal variances assumed	1,530	,226	,996	28	,328	,20192	,20280	-,21349	,61733
	Equal variances not assumed			1,814	10,262	,099	,20192	,11131	-,04523	,44908
بعد محددات التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة	Equal variances assumed	,059	,810	-,335	28	,740	-,11538	,34417	-,82038	,58961
	Equal variances not assumed			-,341	4,026	,750	-,11538	,33885	-1,05376	,82299

محور تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسة	Equal variances assumed	,512	,480	,170	28	,866	,04327	,25435	-,47774	,56427
	Equal variances not assumed			,208	4,757	,844	,04327	,20778	-,49917	,58571

```
ONEWAY البعد1 البعد2 المحور2 BY العمر
  /MISSING ANALYSIS.
```

```
[DataSet1] D:\منير 2019\موساوي\سلمى\بيانات سلمى.sav
```

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
بعد تطبيق مبادئ الحوكمة	Between Groups	,664	3	,221	1,659	,200
	Within Groups	3,469	26	,133		
	Total	4,133	29			
بعد محددات التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة	Between Groups	,846	3	,282	,685	,569
	Within Groups	10,698	26	,411		
	Total	11,544	29			
محور تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسة	Between Groups	,240	3	,080	,343	,794
	Within Groups	6,046	26	,233		
	Total	6,286	29			

```
ONEWAY البعد1 البعد2 المحور2 BY المؤهل
  /MISSING ANALYSIS.
```

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
بعد تطبيق مبادئ الحوكمة	Between Groups	,820	3	,273	2,144	,119
	Within Groups	3,314	26	,127		
	Total	4,133	29			
بعد محددات التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة	Between Groups	1,546	3	,515	1,340	,283
	Within Groups	9,998	26	,385		
	Total	11,544	29			
محور تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسة	Between Groups	1,152	3	,384	1,945	,147
	Within Groups	5,134	26	,197		
	Total	6,286	29			

```
ONEWAY البعد1 البعد2 المحور2 BY الوظيفة
  /MISSING ANALYSIS.
```

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
بعد تطبيق مبادئ الحوكمة	Between Groups	,641	3	,214	1,592	,215
	Within Groups	3,492	26	,134		
	Total	4,133	29			
بعد محددات التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة	Between Groups	1,312	3	,437	1,111	,363
	Within Groups	10,232	26	,394		
	Total	11,544	29			
محور تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسة	Between Groups	,843	3	,281	1,342	,282
	Within Groups	5,443	26	,209		
	Total	6,286	29			

```
ONEWAY البعد1 البعد2 المحور2 BY الخبرة
  /MISSING ANALYSIS.
```

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
بعد تطبيق مبادئ الحوكمة	Between Groups	,582	2	,291	2,212	,129
	Within Groups	3,551	27	,132		
	Total	4,133	29			
بعد محددات التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة	Between Groups	1,128	2	,564	1,462	,249
	Within Groups	10,416	27	,386		
	Total	11,544	29			
محور تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسة	Between Groups	,431	2	,215	,993	,384
	Within Groups	5,855	27	,217		
	Total	6,286	29			