

الفصل الأول

الفصل الأول: حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، الآليات والمحددات)

بعد الانهيارات والأزمات التي عرفتتها العديد من الشركات العالمية والأسواق المالية في كثير من الدول المتقدمة وحتى النامية خلال العقدين الماضيين، وفي ظل ما يشهده العالم اليوم من التحول إلى النظام الاقتصادي الرأسمالي والذي تلعب فيه الشركات الخاصة دورا كبيرا مما يستلزم مراقبة هذا الدور وتقويمه، أصبحت الحوكمة تحتل أهمية كبيرة على مستوى العالم باعتبارها الحل المناسب لمعالجة أسباب هذه الانهيارات وأزمة الثقة التي ترتبت عليها في إدارات هذه الشركات والأنظمة الرقابية والمحاسبية المتبعة فيها الأمر الذي أثر بدوره على مدى اقبال وجلب المستثمرين ورؤوس الأموال والتي طال تأثيرها أغلب التعاملات في الأسواق العالمية التي كان من أهم أسبابها الرئيسية هو التضليل وضعف مستوى الرقابة.

أما محاسبيا فتكمن أهمية حوكمة الشركات في استعادة الثقة في المعلومة المالية المنتجة من طرف إدارات هذه الشركات في شكل قوائم وتقارير مالية أي سلامتها ودقتها بغرض إستخدامها من قبل الأطراف أصحاب المصلحة خاصة المساهمين والمتعاملين في الأسواق المالية.

سوف يتناول هذا الفصل حوكمة الشركات، المفاهيم العامة، المبادئ، الآليات والمحددات ومن أجل تحقيق ذلك تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث، عالج المبحث الأول المفاهيم العامة لحوكمة الشركات النشأة والظهور، المفهوم والتعريف بمصطلح الحوكمة، أهدافها وأهميتها، أما المبحث الثاني فتتطرق إلى مبادئ الحوكمة وأطرافها المختلفة وأخيرا ركائز الحوكمة، في حين خصص المبحث الثالث لتبيين آليات ومحددات حوكمة الشركات ودور الهيئات والمنظمات الدولية في هذا المجال.

المبحث الأول : مفاهيم حوكمة الشركات

تعتبر حوكمة الشركات من المفاهيم الحديثة في التجارة الدولية لذلك استحوذت على اهتمام الاكاديميين والممارسين والمنظمات المهنية والجهات الرسمية والمدنية سواء في الدول المتقدمة أو في الدول النامية وذلك كونها تلعب دورا فعالا في المجال الاصلاح المالي والإداري للشركات في كلا القطاعين العام والخاص بغرض تحقيق المنفعة لكافة الأطراف التي لها علاقة بالشركة.

المطلب الأول : ظهور ونشأة حوكمة الشركات

لقد ظهر مصطلح حوكمة الشركات في تسعينات القرن الماضي ثم اصبح متداولاً بكثرة خلال السنوات الأخيرة حيث أدت الأحداث التي عرفها العالم خلال العقد الماضي كالأزمات المالية وانهيار كبريات الشركات إلى تبلور مفهوم حوكمة الشركات بقوة حديثاً، إلا انه وبالنظر في الأدبيات الاقتصادية والقانونية نجد ان حوكمة الشركات هي امتداد لبعض هذه النظريات .ومن هنا يمكننا تلخيص اهم مراحل نشأة وظهور حوكمة الشركات فيما يلي :

1- أزمة الكساد 1929:

تعتبر أشد وأقوى أزمة اقتصادية هزت العالم، ففي 24 أكتوبر 1929 الذي سمي بالخميس الأسود تم طرح 19 مليون سهم للبيع دفعة واحدة في بورصة وول ستريت بمدينة نيويورك بالولايات المتحدة الأمريكية فأصبح العرض أكبر من الطلب بكثير مما سبب انهيار أسعار الأسهم فعجز المستثمرون عن دفع ديونهم فأفلست البنوك وغلقت العديد من المؤسسات كما انخفضت التجارة العالمية، ثم امتدت الأزمة لتمس الدول الصناعية في أوروبا ثم الدول المستعمرة لتطال بذلك كل دول العالم . مما أثار عدة تساؤلات عن المتسبب في حدوث الأزمة هل إنخفاض الأسعار أم الكساد؟ لبيان بعد ذلك التحقيق حدوث العديد من الانحرافات والممارسات غير الأخلاقية في معاملات الأوراق المالية كالتضليل والاحتكار والتلاعب في أسعار واستغلال ثقة العملاء¹.

وقد خلفت هذه الأزمة بدء الاعتراف بعمق الفجوة بين الملاك والمديرين وتعارض مصالح كل منهما مما استوجب ايجاد حلول لتقليص هذه الفجوة.

¹ هيثم يوسف محمد عويضة، كينز والكساد الكبير 1929 قراءة في أزمة 1929 والأزمة الحالية، بحث مقدم في إطار برنامج دكتوراه، جامعة القاهرة، مارس 2010، ص:5.

2- نظرية الوكالة :

لقد ظهرت نظرية الوكالة في بداية السبعينات من القرن الماضي حيث يعتبر جانس وماكلينغ (Jensen et Meckling) 1976 من الأوائل الذين تطرقوا لنظرية الوكالة بهذا المصطلح إذ تعكس سلوك أطراف متعاونة ترتبط ببعضها البعض ضمن علاقة تعاقدية تركزها شروط عقد التوظيف المبرم بين ملاك المؤسسة (المساهمين) من جهة وإدارة المؤسسة من جهة أخرى¹.

تعتمد نظرية الوكالة على العلاقات القانونية (التعاقدية) التي تحكم أطراف عقد الوكالة (علاقة الموكل / الوكيل)، حيث يلتزم الوكيل بتمثيل ورعاية مصالح الموكل. وعلى ذلك فإنه يمكن النظر إلى الشركة على إنها ائتلاف لعدد من علاقات الوكالة مثل علاقة الإدارة بالمالكين، وعلاقة الإدارة بالعاملين، وعلاقة المساهمين بالمدقق الخارجي الخ².

وبذلك فإن نظرية الوكالة هي عبارة عن عقد يشغل بموجبه شخص أو أكثر اتجاه شخص آخر أو أكثر فيلتزم بموجبه بانجاز أعمال معينة لصالحهم، وهي تهتم بمعرضات الوكالة أو تضارب المصالح بين الوكيل والموكل وتنظم العلاقة بينهما بسبب انفصال الملكية عن الإدارة فغالبا ما يكون هناك عدم تناسق المعلومات بين الطرفين فلا يعمل الوكيل دائما لتحقيق مصالح الموكل.

3- الفضاء المالية والانهيارات :

أدت الانهيارات الاقتصادية والمالية التي شهدتها بعض الدول، كالنمور الآسيوية وروسيا وبعض الدول بأمريكا اللاتينية في تسعينات القرن الماضي، وما شهده الاقتصاد الأمريكي من انهيارات مالية ومحاسبية لشركات أمريكية عالمية عملاقة في بداية القرن أدت إلى الكثير من الأزمات بالعالم، كل هذا الذي سبق دفع العالم إلى البحث عن نظام يحد من مخاطر انهيار الشركات، ويؤدي إلى إحكام الرقابة عليها ويكون سبيلا لإتباع إدارات تلك الشركات للسلوك الرشيد في الإدارة وإتباع الشفافية بداخلها³.

وقد ساهمت نتائج الدراسات حول إخفاق هذه الشركات وما نتج عنها من أزمات إلى ظهور وتزايد الاهتمام بالحوكمة وسنذكر أهم هذه الأزمات والانهيارات والتي كان لها الوقع الأكبر في ظهور وبلورة مفهوم الحوكمة على سبيل المثال لا الحصر.

¹ محمد مطر، التأسيس النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس، العرض، الإفصاح، دار وائل للنشر، عمان، 2004، ص: 100.
² الشيرازي، عباس مهدي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، 1990، ص: 104.
³ أحمد على خضر، حوكمة الشركات، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، 2012، ص: 2.

- الأزمة الآسيوية 1997:

بدأت هذه الأزمة عام 1997 بعد أكثر من ثلاثين سنة من النمو الاقتصادي السريع التي عرفتتها بلدان شرق آسيا مما أدى الى نعتها بالنمور الآسيوية وجدت نفسها أمام واحدة من أعنف الازمات الاقتصادية في هذا العصر، فبعد أن بدأت كأزمة سيولة مؤقتة تحولت الى أزمة مالية واقتصادية ذات أبعاد سياسية خطيرة بسبب السياسات المرنة لأسعار الصرف، وشركات مدينة أكثر من اللازم، وقطاع مصرفي ضعيف، وقروض كبيرة وقصيرة الأجل، وتقييم غير صارم للمخاطر الائتمانية والسوقية. والأزمة المالية المشار إليها، يمكن وصفها بأنها كانت أزمة ثقة في المؤسسات والتشريعات التي تنظم نشاط الأعمال والعلاقات بين منشآت الأعمال والحكومة. وقد كانت المشاكل العديدة التي برزت إلى المقدمة في أثناء الأزمة تتضمن عمليات ومعاملات الموظفين الداخليين والأقارب والأصدقاء بين منشآت الأعمال وبين الحكومة، وحصول الشركات على المبالغ هائلة من الديون قصيرة الأجل في نفس الوقت الذي حرصت فيه على عدم معرفة المساهمين بهذا الأمر وإخفاء هذه الديون من خلال طرق ونظم محاسبية مبتكرة¹.

- انهيار شركة إنرون 2001:

بعد النجاح الكبير الذي وصلت إليه الشركة بحيث كبرت ونمت من مجرد شركة لإنتاج الأنابيب إلى أكبر شركة للطاقة في العالم بأسره في فترة قياسية من الزمان الشيء الذي أبهر العديد من المحللين والخبراء بالإضافة إلى المستثمرين في ذلك الوقت إلا أنه في نهاية عام 2001 شهدت الشركة انهيارا ماليا أدى إلى اعلان إفلاسها حيث سقطت الشركة العملاقة بأصول تقدر بـ63.4 مليار دولار الأمر الذي شكل أكبر افلاس لشركة أمريكية. قام مجلس إدارة الشركة بتشكيل لجنة تحقيق للوقوف على حقيقة ما حدث بالضبط وقد قدمت اللجنة تقريرها الضخم الذي ألقى الضوء على العمليات التي تمت بين الشركة وبعض الشركات الاستثمارية في عمليات عديدة لم يكن من الواجب أو الضرورة الدخول فيها أصلا، إذ ان أغلب العمليات صممت بشكل متقن بهدف التلاعب وإظهار القوائم المالية بشكل جيد يخدم مصالح خاصة وابتعدت تلك العمليات عن هدف المنفعة الاقتصادية أو التحوط لمخاطر مستقبلية، وهذا ما دعى بالولايات المتحدة الأمريكية لفرض الكثير من القوانين بعد هذه الحادثة وكان من أهمها قانون Sarbone-oxely والذي تم اصداره في سنة 2002².

¹ أنور هاقان قوناش، أزمة شرق آسيا عبر بلدان منظمة المؤتمر الإسلامي، مجلة التعاون الاقتصادي بين الدول الإسلامية، 2001، ص:78.

² هندي منير، أساسيات الاستثمار وتحليل الأوراق المالية، دار المعارف، الإسكندرية، 2009، ص ص:10-09.

لقد لعبت الشركات العالمية التي أفلست والأزمات المالية التي عرفها العالم دورا مهما للاهتمام بالحوكمة حيث تبين أن أحد أهم الأسباب التي دعت المنظمات العالمية للاهتمام بحوكمة الشركات هو افلاس أكبر الشركات العالمية والتي كانت بسبب عدم تطبيق حوكمة الشركات.

المطلب الثاني: مفهوم الحوكمة

ليس هناك اتفاق في الكتابات بين الباحثين و الممارسين حول مفهوم موحّد ومحدّد لمصطلح حوكمة الشركات بل وحتى لترجمة المصطلح (corporate governance) فالإدارة الرشيدة، حكم الشركات، حاكمية الشركات، الإدارة الحكيمة كلها عبارة عن مقترحات لترجمة المصطلح وتعريفه إلا أنه يمكننا سرد مجموعة من التعاريف واستنباط المفاهيم الأساسية لحوكمة الشركات.

1- المفهوم اللغوي:¹ يعتبر لفظ الحوكمة مستحدث في اللغة العربية، وهو ما يطلق عليه النحث في اللغة، فهو لفظ مستمد من الحكومة، وهو ما يعني الانضباط والسيطرة والحكم بكل ما تعني هذه الكلمة من معاني.

الحكمة: وما تقتضيه من التوجيه والارشاد.

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

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

التحاكم: طلبا للعدالة خاصة عند انحراف سلطة الإدارة وتلاعبها بمصالح المساهمين.

2- المفهوم الاصطلاحي:

لقد عرفها معهد المدققين الداخليين بأنها "العمليات التي تتم من خلال الاجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير اشراف على ادارة المخاطر ومراقبة مخاطر المؤسسات والتأكد على كفاية الضوابط لانجاز الأهداف والمحافظة على قيمة المؤسسة من خلال أداء الحكومة فيها"².

¹ أشرف حنا ميخائيل، تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، مركز المشروعات الدولية الخاصة، 24-26 سبتمبر 2005، ص:5.

² The Institute of Internal Auditors, The Lessons That Liebeneath, Tone at the Top, USA, February 2002, P :02.

كما عرفت مؤسسة التمويل الدولية الحوكمة بأنها "النظام التي يتم من خلاله إدارة المؤسسة والتحكم في أعمالها"¹.

كما عرف مركز المشروعات الدولية الخاصة بالحوكمة بأنها "الاطار الذي تمارس فيه المؤسسات وجودها، وترتكز الحوكمة على العلاقة فيما بين الموظفين وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح وواضعي التنظيمات الحكومية، وكيفية التفاعل بين كل هذه الأطراف في الاشراف على عمليات الشركة"².

في حين عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) عام 1998 بأنها "النظام الذي يوجه ويضبط أعمال المؤسسة، حيث يصف ويوزع الحقوق والواجبات بين مختلف الأطراف في المؤسسات مثل مجلس الإدارة، المساهمين وذوي العلاقات ويضع القواعد والاجراءات اللازمة لاتخاذ القرارات الخاصة بشؤون المؤسسة، كما يضع الأهداف والاستراتيجيات اللازمة لتحقيقها وأسس المتابعة لتقييم ومراقبة الأداء"³.

كما يصف تقرير Cadbury عام 1992 حوكمة الشركات كما يلي: "يعتمد اقتصاد دولة على ريادة وكفاءة الشركات، وهكذا فإن الفعالية التي تؤدي بها مجالس الادارات لمسؤولياتها تحدد الوضع التنافسي للدولة، وهذا هو جوهر أي نظام لحوكمة الشركات"، وتواصل Cadbury في توثيق بسيط ومحكم في جملة صغيرة ولكنها شهيرة عملية الحوكمة كما يلي: "حوكمة الشركات هي نظام بمقتضاه تدار الشركات وتراقب"⁴.

ومنه فحوكمة الشركات بشكل بسيط هي الإدارة الرشيدة للشركات لتقييم وتحسين الإطار القانوني والمؤسسي والتنظيمي للشركات من خلال توفير الارشادات والمقترحات للمستثمرين والشركات والأطراف الأخرى، وتتضمن حوكمة الشركات مجموعة من العلاقات بين ادارة الشركة ومجلس ادارتها وحملة الأسهم بها ومجموعة أصحاب المصالح الأخرى، كما توفر حوكمة الشركات الهيكل الذي يمكن من خلاله وضع أهداف الشركة وتقرير الوسائل اللازمة لبلوغ تلك الأهداف التي تكون في مصلحة الشركة ومساهميها، حيث تسهل عملية الرقابة الفعالة على الشركة"⁵.

¹ Alamgir M, **Corporate Governance :A Risk Perspective**, paper presented to :corporate governance and reform, a conference organized by the Egyptian Banking Institute, Cairo, May 2007, P :03.

² مركز المشروعات الدولية الخاصة، قائمة بالمصطلحات المتعلقة بحوكمة الشركات، القاهرة، 2003، ص:02.

³ خلف عبد الله الوردات، **التجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي**، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، مركز المشروعات الدولية الخاصة، 24-26 سبتمبر 2005، ص:5.

⁴ طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات: المفاهيم -المبادئ-التجارب-تطبيقات الحوكمة في المصارف**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005 ص:9،3.

⁵ أحمد علي خضر، **مرجع سبق ذكره**، 2012، ص: 81.

ومن خلال التعاريف السابقة يتضح لنا ان هناك معاني أساسية لمفهوم حوكمة الشركات وهي:

- حوكمة الشركات مجموعة أنظمة تختص بالرقابة على كافة أنشطة الشركة من أجل تنظيم العلاقة بين مجلس الادارة والمديرين وأصحاب المصالح.
- تسعى إلى تنظيم العلاقة بين مختلف الاطراف الداخلية والخارجية في الشركة من خلال تحديد وتوزيع الحقوق والواجبات.
- تعمل على وضع الخطط التي يتم بواسطتها تحقيق أهداف الشركة ومتابعة تنفيذها.
- مجموعة من القواعد ذات القابلية للتطبيق يتم بموجبها ادارة الشركة والرقابة عليها.
- وسيلة للرقابة على الشركات وحماية المجتمع وحفظ أموال المستثمرين من خلال إعطاء حق المساءلة ومتابعة الاداء.

3- المفهوم المحاسبي للحوكمة:

يمكن القول إن مفهوم حوكمة الشركات يعنى بإيجاد وتنظيم التطبيقات والممارسات السليمة للقائمين على إدارة الشركة بما يحافظ على حقوق حملة الأسهم وحملة السندات والعاملين بالشركة وأصحاب المصالح وغيرهم؛ وذلك من خلال تحرى تنفيذ صيغ العلاقات التعاقدية التي تربط بينهم؛ وباستخدام الأدوات المالية والمحاسبية السليمة وفقاً لمعايير الإفصاح والشفافية الواجبة¹.

المطلب الثالث: أهمية حوكمة الشركات وأهدافها

مع تزايد الاهتمام بالحوكمة وبروزه كمفهوم هام في التجارة الدولية بغرض تحقيق التنمية الاقتصادية ونفاذي الازمات وتوفير الحصانة القانونية وتعزيز الرفاهية الاجتماعية للشعوب سعت العديد من الحكومات والمؤسسات الدولية إلى ابراز أهميتها ومزاياها من عدة جوانب على المجتمع ككل وعلى الشركات والمساهمين بصفة خاصة.

1- أهمية حوكمة الشركات

1-1: من الجانب الاقتصادي:

يضمن تطبيق حوكمة الشركات على الصعيد الاقتصادي:

¹ عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات و دور مجلس إدارة، اتحاد المصارف العربية، 2007 ، ص19 .

- تقديم الأمان والطمأنينة للمستثمرين وحملة الأسهم لتحقيق عائد مناسب لاستثماراتهم وحماية حقوقهم.
- تعظيم القيمة السوقية للشركة ودفع عجلة التنمية الاقتصادية للبلاد.
- رفع كفاءة استخدام الموارد وتعظيم قيمة الشركات.
- جذب رؤوس أموال محلية وعالمية للتوسع والنمو.
- خلق فرص عمل جيدو للأفراد بظهور كيانات اقتصادية وتجارية عملاقة.
- تحفيز الادخار في الشركات وأسواق المال.
- ضمان حصول صغار المساهمين على عوائد لاستثماراتهم¹.

1-2: من الجانب القانوني:

مع تطور القانون وتعدد فروع حديثا اتسع مفهوم الهدف من القانون التجاري وقانون الشركات فبالإضافة لحماية لحقوق ومصالح المساهمين فهو يعتبر من أهم الآليات التي تساعد على حوكمة الشركات، حيث يقوم أيضا بالمحافظة على حقوق مختلف الاطراف وتنظيم القيود التعاقدية فيما بينها سواء داخل او خارج الشركة².

1-3: من الجانب الاجتماعي:

أما على الصعيد الاجتماعي تبرز أهمية حوكمة الشركات من خلال تيسير جهود التنمية في الدول إذ أنها تهتم بتحقيق التوازن بين الهداف الاقتصادية والاجتماعية، ويشجع إطار حوكمة الشركات الاستخدام الكفاء للموارد وضمان حق المساءلة عن السيطرة عليها، ويهدف إلى ربط مصالح الأفراد والشركات والمجتمع بشكل عام³.

1-4: من الجانب المحاسبي والرقابي:

تبرز أهمية حوكمة الشركات من هذا الجانب كمايلي:

- محاربة الفساد المالي والاداري في الشركات وعدم السماح بوجوده او عودته مرة اخرى.

¹ احمد علي خضر، مرجع سبق ذكره، ص: 185. يتصرف.

² أحمد علي خضر، مرجع سبق ذكره، ص: 182. يتصرف.

³ عمر عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات -دراسة ميدانية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التدبير تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التدبير، جامعة المدينة، 2008-2009، ص: 11.

- تحقق ضمن النزاهة والحيادية والاستقامة لكافة العاملين في الشركة بدءاً بمجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين حتى أدنى مستوى للعاملين فيها.
- تقادي وجود أخطاء عمدية أو انحراف متعمد كان أو غير متعمد أو ومنع استمراره أو العمل على تقليبه إلى أدنى قدر ممكن، وذلك باستخدام النظم الرقابية المتطورة.
- تحقيق الاستفادة القصوى من نظم المحاسبة والرقابة الداخلية، وتحقيق فاعلية الانفاق وربط الانفاق بالانتاج.
- تحقيق قدر كاف من الإفصاح والشفافية في الكشوف المالية.
- ضمان أعلى قدر من الفاعلية لمراقبي الحسابات الخارجيين، والتأكد من كونهم على درجة عالية من الاستقامة وعدم خضوعهم لأيّة ضغوط من مجلس الإدارة أو من المديرين التنفيذيين¹.

وبعد عرض أهمية حوكمة الشركات من مختلف جوانبها يمكن إضافة مايلي:

- تحسين الأداء وكفاءة استخدام الموارد بهدف تعظيم قيمة الشركة.
- تخفيض المخاطر وتجنبها وترشيد اتخاذ القرارات.
- تحقيق نزاهة المعاملات وتعزيز دور القانون ضد الفساد ووضع الحدود بين الحقوق الخاصة والعامة من خلال قيم المساءلة والشفافية.
- الحفاظ على مصالح حملة الأسهم بدون إهمال مصالح الأطراف الأخرى.
- تحديد العلاقة بين إدارة الشركة والمستثمرين وحملة الأسهم.
- توفير مصادر مختلفة للتمويل محلية ودولية.
- تجنب الوقوع في مشاكل محاسبية ومالية مما يوفر استقرار نشاط الشركة.

2- أهداف حوكمة الشركات

تهدف حوكمة الشركات إلى تحقيق مايلي:

- ضمان مراجعة الأداء المالي وتخصيص أموال الشركة ومدى الالتزام بالقانون والاشراف على مسؤولية الشركة الاجتماعية في ضوء قواعد الحوكمة الرشيدة.
- ضمان وجود هياكل إدارية تمكن من قابلية محاسبة إدارة الشركة أمام مساهميها.

¹ فيصل محمود الشواربة، قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في الشركات المساهمة العامة الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد الثاني، 2009، ص: 128.

- وجود المراقبة المستقلة (من غير العاملين بالشركة) على المديرين والمحاسبين وصولاً على قوائم مالية ختامية على أساس ومبادئ محاسبية عالية الجودة.
- وجود المعاملة العادلة والمتساوية لجميع المساهمين خاصة لو كان هناك مساهمون مسيطرون على الشركة.
- الكفاءة والشفافية بما يسمح بالرقابة على الشركة.
- التأكد من الإفصاح عن النتائج المادية أو نتائج نشاط وعوامل المخاطر المتوقعة والصفقات التي تعقد مع أطراف أخرى وأي ترتيبات تمكن المساهمين بعينهم من الحصول على سيطرة لا تتناسب مع ملكيتهم في رأس المال وأي معلومات عن أعضاء مجلس الإدارة وكبار المديرين التنفيذيين بما يحصلون عليه من مكافآت والمعلومات التي تصف هيكل إدارة الشركة وسياساتها.
- إمكانية اللجوء إلى التشريع والقوانين في حالة حدوث مخالفة لمبادئ العدالة في المعاملات.
- التأكد من قدرة المساهمين في ممارسة سلطتهم بالتدخل في حالة ظهور المشاكل، ومساندة الإدارة على المدى الطويل¹.

ويمكن إضافة الأهداف التالية:

- ضمان حماية حقوق جميع الأطراف الداخلية والخارجية ذوي المصلحة مع الشركة.
- ضمان تحقيق أهداف الشركات من خلال متابعة الأداء وبالتالي المحافظة على الاستقرار الاقتصادي وتشجيع تدفق وجذب رؤوس الأموال.
- ضمان الالتزام بالسلوك الأخلاقي.
- تفعيل دور الأطراف الرقابية في الشركة من أجل حفظ مصالح جميع الأطراف.

المبحث الثاني: مبادئ حوكمة الشركات وركائزها

يعتبر الفساد المالي والإداري في المؤسسات وما يتركه من آثار وخيمة على الاقتصاد الوطني ومن تم على المجتمع بأسره من أهم الأسباب التي أدت إلى ظهور الحوكمة وتزايد الاهتمام بها في السنوات الأخيرة، وكون مفاهيمها وأسسها ومبادئها تعد من المفاهيم الحديثة على المستوى العالمي بصفة عامة وعلى المستوى المحلي بصفة خاصة. والوعي بهذه المفاهيم وتطبيقاتها يؤدي إلى تحقيق قدر كبير من

¹ عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات (في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006-2007، ص: 78-79.

الشفافية والعدالة وزيادة كفاءة أداء الشركات وتعظيم قيمتها وتوسعها وبالتالي خلق فرص عمل للمواطنين وهذا ما جعل العديد من المؤسسات الدولية تسعى جاهدة إلى وضع وشرح وتحديد مفاهيم الحوكمة بكل جوانبها.

المطلب الأول: مبادئ حوكمة الشركات

ترجع أهمية حوكمة الشركات إلى أن التطبيق الجيد لمبادئها سيساعد في تحقيق أهدافها. وتتضح أهمية المبادئ باعتبارها الخطوط العامة التي تهدف إلى تعزيز ودعم إدارة الشركة.

وقد أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD خمسة مبادئ سنة 1998 والتي اتبعتها بمبدأ سادس سنة 2002 وهي:

1- توفر إطار فعال لحوكمة الشركات:

لابد من وجود إطار عام لحوكمة الشركات يحقق الإفصاح والشفافية عن كل المعلومات لكافة الأطراف مع ضمان الالتزام بكافة القوانين واللوائح، مع ضرورة ان تتسم الجهات الاشرافية بالنزاهة التي تحكمها من أداء مهامها بموضوعية واتخاذ كافة الاجراءات اللازمة التي تحقق الإفصاح والشفافية وكافة الأطراف ذات المصلحة وفي الوقت المناسب وذلك في ظل وجود مجموعات من القوانين والتشريعات الملزمة لكافة الشركات¹.

2- حماية حقوق المساهمين:

لما كانت الأسواق المالية تسعى إلى تجميع المدخرات الصغيرة وتوجيهها إلى تمويل نشاط الشركات المدرجة ولما كان نجاح السوق في هذا المجال يكمن في قدرته على استقطاب المستثمرين، مما يضمن السيولة في السوق المالي، كان تركيز قواعد الحوكمة على حماية حقوق المساهمين من خلال :

- وضع ضوابط وآليات تحقق للمساهمين التمتع بحقوق الملكية والوقوف على كافة المعلومات عن الشركة.
- توفير حق التصويت والمشاركة بالتغيرات الجوهرية في الشركة.
- المساهمة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة والتصويت على قراراتها.

¹ عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، ص: 85.

- الاطلاع على أي عملية غير عادية تؤثر على البنية الأساسية للشركة.
- وجوب الإفصاح عن هيكل رأس المال والترتيبات التي تمكن بعض المساهمين من الحصول على قدر من التحكم الذي يؤثر على سياسة الشركة.
- إعطائهم فرصة لتبادل الاستشارات في الموضوعات المتعلقة بحقوق ملكيتهم لمنع سوء الاستغلال.
- حق الاطلاع على جميع التعديلات الأساسية في الشركة وتسجيل الأسهم بأسمائهم فور شراءها.
- تزويدهم بالمعلومات الكافية وفي الوقت المناسب بعيدا عن الاحتيايل والالتفاف حول قرارات مجلس الإدارة.
- حق المساهمين في مساءلة مجلس الإدارة والرقابة عليه¹.

3- المعاملة المتكافئة للمساهمين:

يجب أن يكفل إطار حوكمة الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، ومن بينهم صغار المساهمين والمساهمين الأجانب، كما ينبغي أن تتاح لكافة المساهمين فرصة الحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم:

1. يجب أن يعامل المساهمون المنتمون إلى نفس الفئة معاملة متكافئة.
2. ينبغي أن يكون للمساهمين داخل كل فئة نفس حقوق التصويت فكافة المساهمين يجب أن يتمكنوا من الحصول على المعلومات المتصلة بحقوق التصويت الممنوحة لكل من فئاتهم وذلك قبل قيامهم بشراء الأسهم كما يجب أن تكون أية تغيرات مقترحة في حقوق التصويت موصفا لعملية تصويت تمن جانب المساهمين.
3. يجب أن يتم التصويت بواسطة الأمانة أو المفوضين بطريقة متفق عليها مع أصحاب الأسهم.
4. ينبغي أن تكفل العمليات والاجراءات المتصلة بالاجتماعات العامة للمساهمين المعاملة المتكافئة لكافة المساهمين كما يجب ألا تسفر إجراءات الشركة عن صعوبة أو عن ارتفاع في تكلفة عملية التصويت.
5. يجب منع تداول الأسهم بصورة لا تتسم بالإفصاح أو الشفافية.

¹ ماجد اسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009، ص: 20. بتصرف.

6. ينبغي أن يطلب من أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين الإفصاح عن وجود أية مصالح خاصة بهم قد تتصل بعمليات أو بمسائل تمس الشركة¹.

4- احترام دور كافة اصحاب المصالح:

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

1. ينبغي أن يعمل إطار حوكمة الشركات على تأكيد احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون.
2. ينبغي أن تتاح لهم فرصة الحصول على تعويضات في حالة انتهاك حقوقهم.
3. يجب أن يسمح إطار الحوكمة الشركات بوجود آليات لمشاركة اصحاب المصالح وان تكفل تلك الآليات بدورها تحسين مستويات الأداء.
4. حينما يشارك أصحاب المصالح في عملية حوكمة الشركة، يجب ان تكفل لهم فرصة الحصول على المعلومات المتصلة بذلك².

5- الإفصاح والشفافية:

تبرز أهمية الإفصاح المحاسبي للقواعد المنظمة لحوكمة الشركات في الفهم السريع والدقيق لكافة البيانات المتعلقة بالأمور المادية للشركة، بما في ذلك الموقف المالي والأدائي وحقوق الملكية والرقابة على الشركة، بما يمكن المساهمين من ممارسة حقوقهم على أسس مدروسة، حيث يساعد الإفصاح والشفافية على اجتذاب رؤوس الأموال والحفاظ على حقوق المساهمين مما يؤدي إلى زيادة الثقة بينهم وبين مجلس الإدارة، وعلى العكس من ذلك فإن ضعف الإفصاح المحاسبي والشفافية يؤدي إلى غياب نزاهة السوق وإلى ممارسة سلوك غير أخلاقي مما يزيد من التكلفة ويؤثر على الأرباح³.

ومنه يمكن الاستنتاج أن الإفصاح من أهم مبادئ الحوكمة التي يجب على المساهمين الاهتمام بها بحيث تحتاج تطبيق حوكمة الشركات إلى الإفصاح كاف وملئم عن المعلومات لكل الأطراف من أجل

¹ طارق عيد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص:42،43.

² نفس المرجع، ص: 43.

³ ماجد اسماعيل أبو حماد، مرجع سبق ذكره، ص:22.

تحقيق توازن معين بين أصحاب المصالح في الشركة، وتحقيق إمكانية المساءلة للأطراف الداخليين في الشركة، وينبغي أن يشمل موضوع الإفصاح والشفافية على المعلومات المتعلقة ب:

- النتائج المالية والتشغيلية للشركة.
- أهداف الشركة.
- ملكية الأغلبية وحقوق التصويت.
- أعضاء مجلس الإدارة وكبار المديرين ومرتباتهم.
- عوامل المخاطرة الملموسة.
- المسائل الأساسية المتصلة بالعاملين وغيرهم من أصحاب المصالح.
- هيكل وسياسات الإدارة في الشركة.

6- مسؤوليات مجلس الإدارة:

ينبغي ضمان التوجيه والارشاد الاستراتيجي للشركة ومحاسبة مجلس الإدارة عن مسؤوليته أمام الشركة وحملة الأسهم، على أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس من المعلومات الكاملة ويحسن النية مع العناية الواجبة، وبما يحقق أفضل مصلحة للشركة وحملة الاسهم مع التزامهم بتطبيق معايير اخلاقية عالية تأخذ في الاعتبار مصالح واهتمامات الاخرين من أصحاب المصالح، وان يقوم بوظائف رئيسية تتضمن وضع استراتيجية الشركة وسياسة المخاطر والاشراف على فعاليات ممارسة حوكمة الشركات، اختيار وتحديد مكفآت كبار التنفيذيين ومراعاة التناسب بين مكفآت كبار التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة وبين مصالح الشركة وحملة الأسهم، ضمان الشفافية في انتخابات مجلس الإدارة، ضمان وكفاءة حسابات الشركة مع ضمان وجود نظم سليمة للرقابة والاشراف على الإفصاح والاتصال¹.

من خلال عرض مبادئ حوكمة الشركات يتضح لنا أنها تعمل على حماية حقوق كل الأطراف ذوي العلاقة بأعمال الشركة من خلال الرقابة والمساءلة والسيطرة على أداء كل من الإدارة والموظفين داخلها والتزامهم بقواعد السلوك الاخلاقي من أجل توفير الإفصاح والشفافية وقوائم مالية موثوقة كذلك تسعى إلى مساعدة واضعي السياسات على تقييم وتحسين الاطار القانوني والتنظيمي والمؤسسي لحوكمة الشركات بهدف دعم الكفاءة الاقتصادية والنمو المستدام والاستقرار المالي، وبالتالي فهي عبارة عن خريطة توضيحية يجب على كل الاطراف اتباعها من أجل تحقيق أهداف الشركة.

¹ بشرى عبد الوهاب محمد حسن، دليل مقترح لتنفيذ حوكمة الشركات وألياتها، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة، www.docudesk.com تاريخ الاطلاع 2015/10/20، ص: 207.

ويغرض التحيين فقد تم بحث هذه المبادئ في منتدى المجموعة العشرين G20 في تركيا وعقب الاجتماع تم اعتماد مجلس منظمة OECD هذه المبادئ في جويلية 2015 وهي:

- ضمان وجود إطار إطار عام وفعال لحوكمة الشركات
- الحقوق والمعاملة المتساوية للمساهمين
- المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأسهم وغيرهم من الوسطاء
- دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات
- الافصاح والشفافية
- مسؤوليات مجلس الادارة

المطلب الثاني: أطراف حوكمة الشركات

هناك عدة أطراف رئيسية تؤثر و تتأثر بالحوكمة من حيث تطبيقها السليم ونجاحها وهي¹:

1- المساهمون:

يقومون بتقديم رأس مال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم، وايضا تعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل، وهم من لهم الحق في اختيار اعضاء مجلس الادارة المناسبين لحماية حقوقهم.

2- مجلس الادارة:

يمثل المساهمين وأيضا الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح، يقوم المجلس باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل اليهم سلطة الادارة اليومية لأعمال الشركة، بالاضافة إلى الرقابة على ادائهم، كما يقوم مجلس الادارة برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.

3- الادارة:

مسؤولة عن الادارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الادارة، وتعتبر ادارة الشركة هي المسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالاضافة إلى مسؤولياتها اتجاه الافصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

¹ محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والاداري، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص: 24.

تعتبر الوظيفة الأساسية لمديري الشركات المقيدة بالبورصة هي الاشراف على ادارة الشركة وكذلك القيام بكافة الأعمال اللازمة لتحقيق الشركة للغرض الذي تأسست من أجله، وذلك من خلال ما يعرضونه من تقارير دورية على مجلس الادارة تتضمن كافة المعلومات المتعلقة بنشاط الشركة، وعلى ذلك فإنه يمكن القول أن المدير يلعب دور حيوي في الشركة باعتباره شخص مسؤول عن مصلحة الشركة المستثمرين والمساهمين.

4- أصحاب المصالح:

مجموعة من الاطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعمال والموظفين وحتى الجمهور، ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان، فالدائنون على سبيل المثال، يهتمون بمقدرة الشركة على السداد، في حين يهتم العمال والموظفين على مقدرة الاستمرار. ويجب ملاحظة ان مفهوم حوكمة الشركات يتأثر بالعلاقات فيما بين الأطراف في نظام الحوكمة، وأصحاب الملكيات الغالبة من الأسهم الذين قد يكونون أفرادا أو عائلات أو كتلة متحالفة أو أية شركات أخرى تعمل من خلال شركة قابضة بما يمكن أن يؤثرها في سلوك الشركة.

المطلب الثالث: ركائز وخصائص الحوكمة

لكي يكون نموذج الحوكمة ناجحا فإن ذلك يتطلب توفر الركائز السليمة للحوكمة وتميزها بعدة خصائص:

1- خصائص حوكمة الشركات:

أكد الباحثون في مجال الحوكمة وتطبيقاتها المعاصرة (John Colley, George.m.Logan,) (Jacqueline.L.Doyle) في مؤلفهم المعنون ب: "ماهي حوكمة الشركات" أن نموذج حوكمة الشركات الناجح يتطلب الخصائص التالية¹:

- مجلس ادارة يتمتع بالقوة والفعالية في صياغة وتوجيه القرارات ويؤدي مسؤولياته بأمانه.
- رئيس تنفيذي مؤهل يتم اختياره من طرف مجلس الادارة تفوض له السلطات والصلاحيات لإدارة أعمال الشركة.
- القرارات التي يتم اتخاذها من قبل الرئيس التنفيذي يجب تنفيذها في اطار من التشاور والموافقة من مجلس الادارة.

¹ كمال بوعظم، زابدي عبد السلام، حوكمة الشركات ودورها في التقليل من عمليات التضليل في الأسواق المالية والحد من وقوع الأزمات، الملتقى الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة عنابة الجزائر، أيام 18-19 نوفمبر 2009،

- نموذج عمل جيد يتم اختياره من قبل الرئيس التنفيذي وفريق الإدارة مع الاستعانة باقتراحات مجلس الإدارة وموافقته.
- توفير محيط ملائم يتسم بالإفصاح والشفافية حول أداء الشركة ووضعها المالي لجمهور المساهمين والمجتمع المالي.

كما صنف مؤسسة Truth للاستشارات الاقتصادية أن الحوكمة الجيدة وتستدعي توفر الخصائص

التالية¹:

- الانضباط: إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح.
- الشفافية: تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث.
- الاستقلالية: لاتوجد تأثيرات وضغوط غير لازمة للعمل.
- المساءلة: امكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة التنفيذية.
- العدالة: المسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في الشركة.
- المسؤولية: يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في الشركة.
- المسؤولية الاجتماعية: النظر إلى الشركة كمواطن جيد.

مما سبق يمكن تلخيص خصائص الحوكمة الجيدة كمايلي:

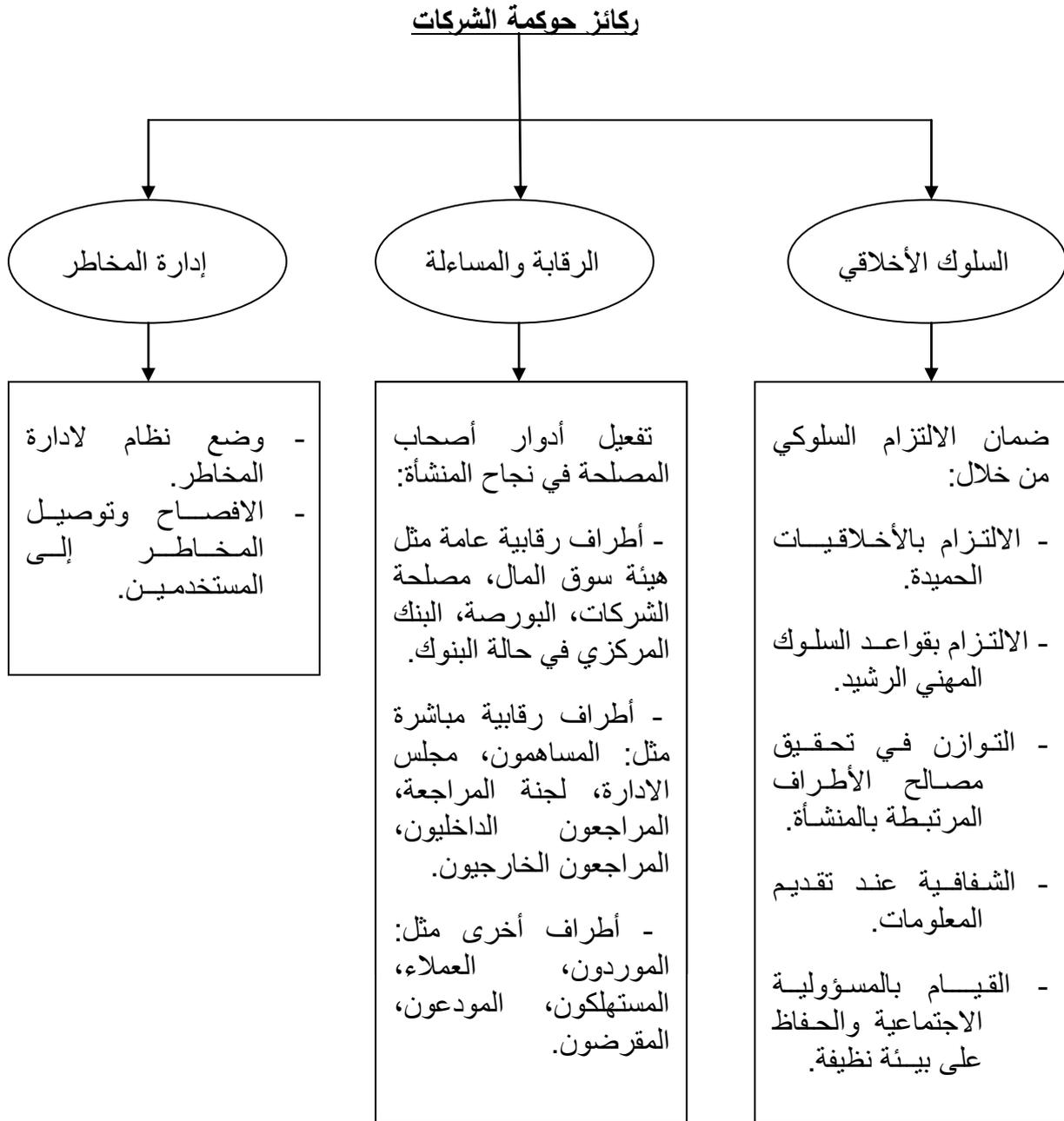
- المشاركة في اتخاذ القرار في الشركة بين مختلف الأطراف.
- تحقيق الشفافية والتمثيل والمساءلة.
- إلغاء الفساد الاداري والمالي وحسن استغلال موارد الشركة.
- تحديد مسؤوليات مختلف الاطراف في الشركة بدءا بمجلس الادارة والمساهمين ووصولاً لأصحاب المصالح المختلفة.
- إحداث التطور في دور كل من الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية لتوفير ضمانات كافية للنتبؤ بالأداء التشغيلي والحد من الفساد المالي والاداري.

2- ركائز حوكمة الشركات:

ويتضح من العرض السابق ولكي تتحقق هذه الخصائص لحوكمة الشركات يجب أن تركز على ثلاث ركائز أساسية كما يوضحها الشكل التالي:

¹ كمال بو عظم، زايدي عبد السلام، مرجع سبق ذكره.

الشكل رقم 1: ركائز حوكمة الشركات



المصدر: طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم-المبادئ-التجارب) تطبيقات

الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص: 47.

المبحث الثالث: آليات ومحددات حوكمة الشركات وأبعادها التنظيمية

تؤدي حوكمة الشركات دوراً مهماً في التصدي ومعالجة المشكلات التي قد تواجه الشركات وذلك من خلال مجموعة من الآليات والمحددات والأبعاد الواجب توفرها حتى تساهم في تفعيلها وتحسينها.

المطلب الأول: آليات حوكمة الشركات

تعرف آليات حوكمة الشركات على أنها مجموعة الممارسات التي تسهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة في التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات التي تحدد طبيعة العلاقة بين حملة الأسهم وأصحاب المصالح كافة، والتي تضمن للشركة إدارة سليمة ومستمرة وبقاءها في بيئة الأعمال.

ويمكن تصنيف هذه الآليات إلى خارجية وداخلية كما يلي¹:

1- الآليات الداخلية لحوكمة الشركات:

تعتمد آليات الحوكمة الداخلية على أنشطة الشركة وتتمثل في:

1-1: مجلس الإدارة

يذكر كل من Singh و Harianto أن الناشطين في مجال حوكمة الشركات والباحثين والممارسين يعدون مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ إنه يحمي رأس المال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة، وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة العليا. كما أن مجلس الإدارة القوي يشارك بفاعلية في وضع إستراتيجية الشركة، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة، ويراقب سلوكها ويقوم أدائها، وبالتالي تعظيم قيمة الشركة ولكي تكون هذه المجالس فعالة ينبغي أن تكون في الموقف الذي يؤهلها للعمل لمصلحة الشركة، وفي ذات الوقت تأخذ الأهداف الاجتماعية للشركة بعين الاعتبار، كما يجب أن تمتلك السلطة اللازمة لممارسة أحكامها الخاصة بعيداً عن التدخلات السياسية والبيروقراطية في شؤونها، وتقوم باختيار الإدارة العليا، فضلاً عن الإشراف المستمر على أداء الشركة والإفصاح عن ذلك.

¹ زين الدين بروش وجابر دهيمي، دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 6-7 ماي 2012، ص:3. بتصرف.

ولكي يتمكن مجلس الإدارة في الشركة من القيام بواجباته في التوجيه والمراقبة، يلجأ إلى تأليف مجموعة من اللجان من بين أعضائه من غير التنفيذيين، أبرزها ما يأتي:

أ- لجنة التدقيق

لقد ظهر مفهوم هذه اللجنة بعد الانهيارات المالية لبعض الشركات الكبرى وقد حظيت في الوقت الحاضر باهتمام بالغ من قبل الهيئات العلمية الدولية والمحلية المتخصصة والباحثين وبخاصة بعد الإخفاقات والاضطرابات المالية التي حصلت في الشركات العالمية. ويرجع هذا الاهتمام للدور الذي يمكن أن تؤديه لجنة التدقيق كأداة من أدوات حوكمة الشركات في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية التي تفصح عنها الشركات، وذلك من خلال دورها في إعداد التقارير المالية وإشرافها على وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات، وكذلك دورها في دعم هيئات التدقيق الخارجي وزيادة استقلاليتها، فضلا عن دورها في التأكيد على الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات. لقد عرفت لجنة التدقيق من قبل الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين بأنها " لجنة مكونة من أعضاء مجلس إدارة الشركة الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة ، وتتلخص نشاطاتها في ترشيح المدقق الخارجي ومناقشة نطاق ونتائج التدقيق معه ، وكذلك مراجعة نظام الرقابة الداخلية للشركة والتأكد من فاعليته ، وكذلك التأكد من تطبيق قواعد حوكمة الشركات في الشركة.

من خلال التعريف السابق يتضح أن لجنة التدقيق يتم تكوينها من قبل مجلس الإدارة فهي منبثقة عنه ومرتبطة به بشكل مباشر وذلك بهدف:

- مساعدة مجلس الإدارة من خلال انشاء تقارير دورية حول مستوى أداء الشركة.
- الاشراف على الأنظمة الرقابية الداخلية ووظيفة المراجعة الداخلية ومدى الالتزام بالوائح والقوانين والخطط الموضوعة.
- مراجعة التقارير المالية.
- ترشيح المراجع الخارجي وتحديد مكافآته ومناقشته في أي مشكلات أو تحفظات تنشأ أثناء عملية التدقيق.
- وضع السياسات المحاسبية والرقابية المتبعة فلجنة التدقيق تعتبر كأداة رقابية للأطراف الخارجيين في تقييم أداء الشركة من خلال الافصاح والشفافية ومدى دقة القوائم المالية.

ب- لجنة المكافآت :

توصي اغلب الدراسات الخاصة بحوكمة الشركات والتوصيات الصادرة عن الجهات المهمة بها بأنه يجب أن تشكل لجان المكافآت من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين. وفي مجال الشركات المملوكة للدولة فقد تضمنت إرشادات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) تأكيدا على ضرورة أن تكون مكافآت أعضاء مجلس الإدارة و الإدارة العليا معقولة، وذلك لضمان تعزيز مصالح الشركة في الأمد البعيد من خلال جذب المهنيين من ذوي الكفاءات العالية.

وتتركز وظائف لجنة المكافآت وواجباتها في:

- تحديد المكافآت والرواتب للإدارة العليا وتعديلها.
- وضع السياسات الخاصة بمكافآت الإدارة العليا ومراجعتها بصفة دورية.

ج- لجنة التعيينات :

يجب أن يتم تعيين أعضاء مجلس الإدارة والموظفين من بين أفضل المرشحين الذين تتلاءم مهاراتهم وخبراتهم مع المهارات والخبرات المحددة من الشركة. ولضمان الشفافية في تعيين أعضاء مجلس الإدارة وبقية الموظفين فقد وضعت PSCGT لهذه اللجنة مجموعة من الواجبات هي :

- أن تقوم لجنة التعيينات في الشركة مع مجلس الإدارة وبمصادقة الوزير المختص بوضع المهارات والخبرات المطلوب توافرها لدى عضو مجلس الإدارة والموظفين المطلوبين.
- يجب على لجنة التعيينات أن تضع آليات شفافة للتعيين، بما يضمن الحصول على أفضل المرشحين المؤهلين.
- أن تقوم اللجنة مع بقية أعضاء مجلس الإدارة بتقويم المهارات المطلوبة للشركة باستمرار.
- يجب أن تقوم اللجنة بالإعلان عن الوظيفة المطلوب إشغالها، ودعوة المؤهلين لتقديم طلباتهم للتعيين.
- على اللجنة أن تتوخى الموضوعية، وذلك بمقارنة مؤهلات ومهارات المتقدم مع المواصفات الموضوعية من الشركة.

1- 2: التدقيق الداخلي

تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دوراً مهماً في عملية الحوكمة، إذ إنها تعزز هذه العملية وذلك بزيادة قدرة المساهمين على مساءلة الشركة. حيث يقوم المدققون الداخليون من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة، تحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركة وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي. وفي هذا السياق يرى Archambeault إن كل من التدقيق الداخلي والخارجي يعد آلية مهمة من آليات المراقبة ضمن إطار هيكل الحوكمة، وبشكل خاص فيما يتصل بضمان دقة ونزاهة التقارير المالية ومنع واكتشاف حالات الغش والتزوير. وقد اعترفت الهيئات المهنية والتنظيمية بأهمية وظيفة التدقيق الداخلي في عملية الحوكمة. فقد أكدت لجنة كاديبيري Cadbury committee على أهمية مسؤولية المدقق الداخلي في منع واكتشاف الغش والتزوير. ولتحقق هذه الوظيفة أهدافها يجب أن تكون مستقلة وتنظم بشكل جيد وتستند إلى تشريع خاص بها .

من خلال عرض لأهم الآليات الداخلية للحوكمة يمكن استنتاج ان هذه الآليات تسعى ل:

- تطوير أداء الشركة وتحقيق أهدافها.
- تنمية استثمارات الشركة.
- وضع الخطط والانظمة الرقابية.
- تعزيز مهام اللجان المنبثقة عن مجلس الادارة خاصة الاعضاء غير التنفيذيين من أجل القضاء على الفساد المالي والاداري.
- التأكد من الالتزام بالخطط والقوانين والانظمة المتبعة داخل الشركة.

2 - الآليات الخارجية لحوكمة الشركات

تتمثل آليات حوكمة الشركات الخارجية بالرقابات التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة، والضغوط التي تمارسها المنظمات الدولية المهمة بهذا الموضوع، حيث يشكل هذا المصدر احد المصادر الكبرى المولدة لضغط هائل من اجل تطبيق قواعد الحوكمة. ومن الأمثلة على هذه الآليات ما يأتي:

2- 1: منافسة سوق المنتجات (الخدمات) وسوق العمل الإداري

تعد منافسة سوق المنتجات (أو الخدمات) احد الآليات المهمة لحوكمة الشركات. ويؤكد على هذه الأهمية كل من (Hess and Impavido) وذلك بقولهم إذا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح (أو إنها غير مؤهلة) إنها سوف تفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس حقل الصناعة

وبالتالي تتعرض للإفلاس. إذن إن منافسة سوق المنتجات (أو الخدمات) تهذب سلوك الإدارة وبخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري للإدارة العليا، وهذا يعني أن إدارة الشركة في حالة الإفلاس سوف يكون له تأثير سيئ على مستقبل المدير وأعضاء مجلس الإدارة، إذ غالبا ما تحدد اختبارات الملائمة للتعيين انه لا يتم إشغال مواقع المسؤولية من أعضاء مجلس إدارة أو مديرين تنفيذيين سبق أن قادوا شركاتهم إلى الإفلاس أو التصفية.

2-2: الاندماجات والاكْتسابات

مما لا شك فيه إن الاندماجات والاكْتسابات من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع الشركات في أنحاء العالم. ويشير كل من (John and Kedia) إلى وجود العديد من الأدبيات والأدلة التي تدعم وجهة النظر التي ترى إن الاكْتساب آلية مهمة من آليات الحوكمة (في الولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال) وبدونه لا يمكن السيطرة على سلوك الإدارة بشكل فعال، حيث غالبا ما يتم الاستغناء عن خدمات الإدارات ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الاكْتساب أو الاندماج.

2-3: التدقيق الخارجي

يؤدي المدقق الخارجي دورا مهما في المساعدة على تحسين نوعية الكشوفات المالية، ولتحقيق ذلك ينبغي عليه مناقشة لجنة التدقيق في نوعية تلك الكشوفات، وليس مقبوليتها فقط . ومع تزايد التركيز على دور مجالس الإدارة، وعلى وجه الخصوص لجنة التدقيق في اختيار المدقق الخارجي والاستمرار في تكليفه. ويؤكد معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية على إن دور التدقيق الخارجي يعزز مسؤوليات الحوكمة في الإشراف، التبصر والحكمة. ينصب الإشراف على التحقق مما إذا كانت الشركة تعمل ما هو مفروض أن عمله ويفيد في اكتشاف ومنع الفساد الإداري والمالي. أما التبصر فانه يساعد متخذي القرارات، وذلك بتزويدهم بتقويم مستقل للبرامج والسياسات، العمليات والنتائج. وأخيرا تحدد الحكمة الاتجاهات والتحديات التي تواجهها الشركة. ولانجاز كل دور من هذه الأدوار يستخدم المدققون الخارجيون التدقيق المالي، وتدقيق الأداء، والتحقق والخدمات الاستشارية.

2-4: التشريع والقوانين

غالبا ما تشكل وتؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة. لقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية، بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم. فعلى سبيل المثال قد فرض قانون Sarbanes-Oxly Ac متطلبات جديدة على الشركات المساهمة العامة، تتمثل بزيادة

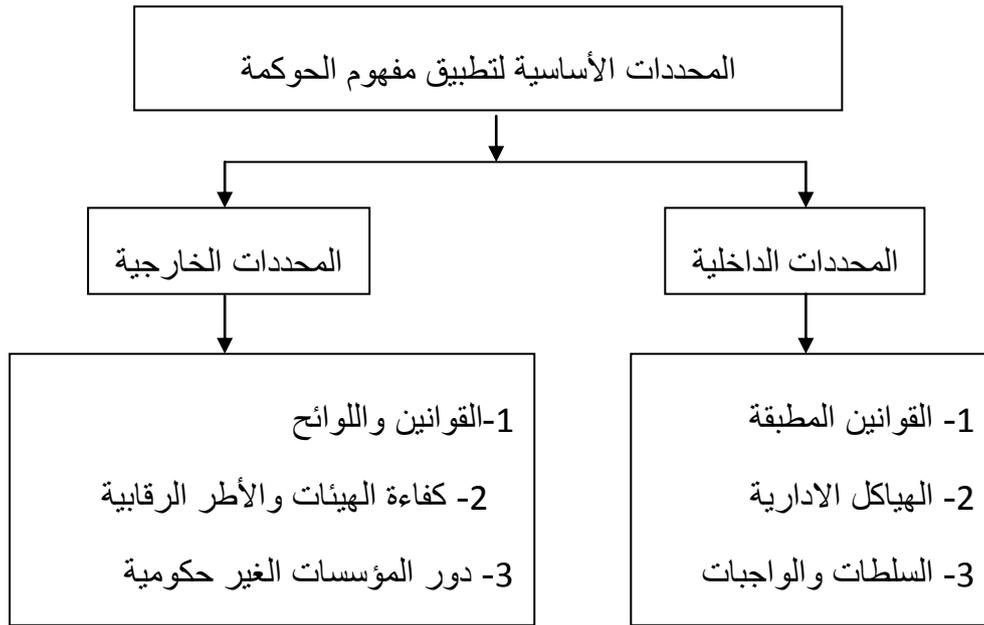
عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، وتقوية إشراف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية، والطلب من المدير التنفيذي ومدير الشؤون المالية الشهادة على صحة التقارير المالية وعلى نظام الرقابة الداخلية ووضع خطوط اتصال فعالة بين المدقق الخارجي ولجنة التدقيق وتحديد قدرة المسؤولين في الشركة على المصادقة على المعاملات التي تخصهم في الشركة، والتي قد تكون مضرّة بمصالح المالكين وأصحاب المصالح الآخرين في الشركة.

ويتضح من خلال فهم الآليات الخارجية لحوكمة الشركات أنها تهتم بالأنشطة وفعاليات والطلب على المعلومات والبيانات المالية للشركة مع الأطراف الخارجية وذلك عن طريق الرقابة التي تمارسها هذه الأخيرة على الشركة بغرض حفظ حقوق جميع الأطراف من جهة وتحقيق أهداف الشركة من جهة أخرى.

المطلب الثاني: محددات حوكمة الشركات

لكي تتمكن الشركات من مزايا تطبيق الحوكمة يجب أن تتوفر مجموعة من المحددات التي تضمن التطبيق السليم لقواعد الحوكمة، وتشمل هذه المحددات مجموعتين كما بينها الشكل التالي:

الشكل رقم 2: المحددات الأساسية للحوكمة



المصدر: سليمان محمد، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006،

ويمكن تلخيص محددات الحوكمة بنوعيتها كما يلي¹:

1- المحددات الخارجية:

تشمل المحددات الخارجية القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي للدولة والذي تعمل من خلاله الشركات وقد يختلف من دولة لأخرى وهي:

- القوانين واللوائح التي تنظم العمل بالأسواق مثل قوانين الشركات، وقوانين العمل وقوانين الاستثمار ورأس المال والقوانين المتعلقة بالإفلاس والمنافسة ومنع الاحتكار.
- توفير التمويل اللازم للمشروع من خلال وجود نظام مالي جيد يشجع الشركات على التوسع والمنافسة.
- كفاءة الأجهزة الرقابية مثل هيئات سوق المال وذلك بإحكام الرقابة على الشركات والتحقق من دقة وسلامة البيانات والمعلومات المنشورة وكذلك وضع العقوبات المناسبة والتطبيق الفعلي في حالة عدم الالتزام.
- دور المؤسسات الغير حكومية في ضمان التزام أعضائها بالنواحي السلوكية والمهنية والأخلاقية، التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة، وتشمل هذه المؤسسات جمعية المحاسبين ونقابات المحامين والعمال والموظفين وسلطة النقد.

وترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين التي تضمن حسن إدارة الشركة وتنظيمها مما يقلل المخاطر.

2- المحددات الداخلية:

تشمل المحددات الداخلية القوانين واللوائح المعمول بها داخل الشركة، وتتضمن وضع هياكل ادارية سليمة توضح كيفية إتخاذ القرارات داخل الشركة وتوزيع المسؤوليات والسلطات والواجبات بين الأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة، مثل مجلس الإدارة وادارة المساهمين وأصحاب المصالح، وذلك بالشكل الذي يؤدي إلى عدم وجود تعارض في المصالح بين هذه الأطراف بل يؤدي إلى تحقيق مصالح المستثمرين على المدى الطويل.

ومما سبق وبما ان الشركة لا تعمل في معزل عن العالم فهي متواجدة في محيط اجتماعي واقتصادي يساهم في انشاء حوكمة جيدة للشركة من خلال تأثر محددات الحوكمة بمجموعة من العوامل

¹ ماجد اسماعيل أبو حماد، مرجع سبق ذكره، ص: 29.

الداخلية كالقوانين والنظم المعمول بها داخل الشركة وعوامل خارجية تخص النظم القانونية والاقتصادية المتبعة في الدولة التي تنشط فيها الشركة، وذلك بهدف العمل على تطوير وزيادة الثقة في الاقتصاديات الوطنية من خلال رفع دور الأسواق المالية وزيادة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار وتشجيع القطاع الخاص ودعم القدرة التنافسية ودعم المشروعات بالحصول على التمويل وتوليد فرص العمل.

المطلب الثالث: الأبعاد التنظيمية لحوكمة الشركات

بالرغم من تعدد الأبعاد المختلفة لعملية حوكمة الشركات سواء القانونية أو التنظيمية أو الاجتماعية إلا أن الأبعاد التنظيمية تحظى باهتمام كبير وتشغل الحيز الأكبر من الاجراءات والاساليب المختلفة لتطبيق قواعد الحوكمة.

إن الأبعاد التنظيمية لعملية الحوكمة تغطي ثلاث مراحل من العمل المحاسبي وهي¹:

أ- مرحلة الرقابة على العمل المحاسبي وتشمل نوعين من الرقابة، الرقابة القبلية والآخرة بعدية للعمل المحاسبي.

ب- مرحلة الممارسة الفعلية للعمل المحاسبي بداية من الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية وتقويم ومتابعة الأداء وإدارة الأرباح، والانتهاة بالافصاح عن نتيجة هذه الممارسة في شكل تقارير وقوائم مالية.

ج- مرحلة ما بعد الممارسة الفعلية وتشمل أدوار كل من لجان المراجعة والمراجعة الخارجية وما تحققة من إضفاء الثقة والمصادقية في المعلومات المحاسبية المفصح عنها.

لقد نوصلت الأبحاث في حوكمة الشركات وقواعدها إلى نتائج يمكن بواسطتها تحديد الأبعاد التنظيمية لحوكمة الشركات فيما يلي²:

1- البعد الاشرافي:

يتعلق البعد الاشرافي في تدعيم وتفعيل الدور الاشرافي لمجلس الادارة على أداء الادارة التنفيذية والأطراف ذات المصلحة ومن بينهم أقلية المساهمين. ويتوقف ذلك على قدرة أعضاء مجلس الادارة على القيام بتقيق فعال، وإلى القيام بوضع قوانين وضوابط وآليات تسمح بتوقيع عقاب على الموظفين التنفيذيين وأعضاء مجلس الادارة إذا لزم الأمر ذلك.

¹ ماجد اسماعيل أبو حماد، مرجع سبق ذكره، ص:34.

² زين الدين بروش وجابر دهيمي، مرجع سبق ذكره، ص:6-7.

كما أن المبدأ من مبادئ الحوكمة الخاص بمسؤولية مجلس الإدارة المشار إليها سابقا والصادرة عن تقرير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية عام 1999 أشار إلى ضرورة المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وكذلك مساءلة مجلس الإدارة نفسه من قبل المساهمين.

2- البعد الرقابي:

ويتعلق بتدعيم وتفعيل الرقابة سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي للشركة فعلى المستوى الداخلي فإن تدعيم وتفعيل الرقابة يتناول نظم الرقابة الداخلية ونظم إدارة المخاطر، أما على المستوى الخارجي فيتناول القوانين واللوائح، وإتاحة الفرصة لحملة الأسهم والأطراف ذات المصلحة في الرقابة، فضلا عن توسيع نطاق مسؤوليات المراجع الخارجي وتدعيم استقلاله من خلال:

أ- الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة

إن تطبيق الحوكمة يشجع دور الدارة في اختيار السياسة المحاسبية المناسبة ، وبالتالي فالحوكمة تعارض الاتجاه نحو الالتزام بمعايير محاسبية محددة، كما أنها تساعد حسم مشكلة إساءة استخدام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة.

ب- دور المراجعة الداخلية

ترتبط المحاسبة والمراجعة سواء على المستوى المهني أو المستوى النظري بالحوكمة ارتباطا وثيقا حيث تعتبر المحاسبة والمراجعة من أكثر المجالات العلمية والمهنية تأثيرا وتأثرا بمبادئ وإجراءات الحوكمة فلا يمكن لهذه الأخيرة أن تطبق بفعالية بدون دعم مهنة المحاسبة والمراجعة، كما أن مبادئ الحوكمة تلعب دورا كبيرا في مجال تطوير المحاسبة والمراجعة.

ولذلك يتبين الدور الذي تقوم به المراجعة الداخلية في مساعدة الشركة في تحقيق أهدافها وتأكيد فعالية الرقابة الداخلية والعمل مع مجلس الدارة ولجنة المراجعة من أجل إدارة المخاطر والرقابة عليها في عملية حوكمة الشركات من خلال تقييم وتحسين العمليات الداخلية للشركة.

ت- دور المراجع الخارجي

نتيجة لما يقوم به المراجع الخارجي من اضافة الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية وذلك من خلال قيامه بإبداء رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها الشركة من خلال التقرير الذي يقوم باعداده، فإن دور المراجعة الخارجية أصبح جوهريا وفعال في مجال حوكمة

الشركات لأنه يحد من التعارض بين الملاك وإدارة الوحدة، كما أنه يحد من مشكلة عدم الالتزام وسلوك المهنة.

ث- دور لجان المراجعة

تقوم لجان المراجعة بدور حيوي في ضمان جودة التقارير المالية وتحقيق الثقة في المعلومات المحاسبية نتيجة لما تقوم به من تطبيق لقواعد الحوكمة.

3- البعد الأخلاقي

ويتعلق بخلق وتحسين البيئة الرقابية بما يشمل من قواعد أخلاقية، ونزاهة، وأمانة، ونشر ثقافة الحوكمة على مستوى إدارات الشركة وبيئة الأعمال بصفة عامة.

4- الاتصال وحفظ التوازن

ويتعلق بتصميم وتنظيم العلاقات بين الشركة ممثلة في مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية من جهة، والأطراف الخارجية سواء ذات المصلحة أو الجهات الإشرافية والرقابية أو التنظيمية من جهة أخرى، حيث يجب أن يحكم العلاقة بين إدارة الشركة وحركة الأسهم، بينما يجب أن تحكم العدالة علاقة الشركة بالعمالة، كما يجب أن يحكم التوافق علاقة الشركة بالمنظمات الأهلية، وبحكم الالتزام علاقة الشركة بالهيئات والمنظمات الحكومية.

5- البعد الاستراتيجي

ويتعلق بصياغة الاستراتيجيات الأعمال والتشجيع على التفكير الاستراتيجي، والتطلع إلى المستقبل استناداً على دراسة متأنية ومعلومات طافية على أدائها الماضي والحاضر، وكذلك دراسة عوامل البيئة الداخلية ومدى تبادل التأثير فيما بينها.

6- تحقيق الإفصاح والشفافية

يمثل الإفصاح الجيد والشفافية في عرض المعلومات المالية وغير المالية أحد المبادئ والأركان الرئيسية التي تقوم عليها قواعد حوكمة الشركات، يجب ألا يخلو أي تقرير صادر عن منظمة أو هيئة أو دراسة علمية من التأكيد على دور الحوكمة في تحقيق الإفصاح والشفافية خاصة وانهما من الأساليب الفعالة لتحقيق مصالح الأطراف المختلفة ذات العلاقة، ويمثلان أحد المؤشرات للحكم على نظام تطبيق الحوكمة من عدمها داخل الشركات المختلفة.

7- المساءلة

ويحدد هذا العنصر الإعلان عن أنشطة الشركة والغرض أمام المساهمين وغيرهم ممن يحق لهم قانوناً مساءلة الشركة.

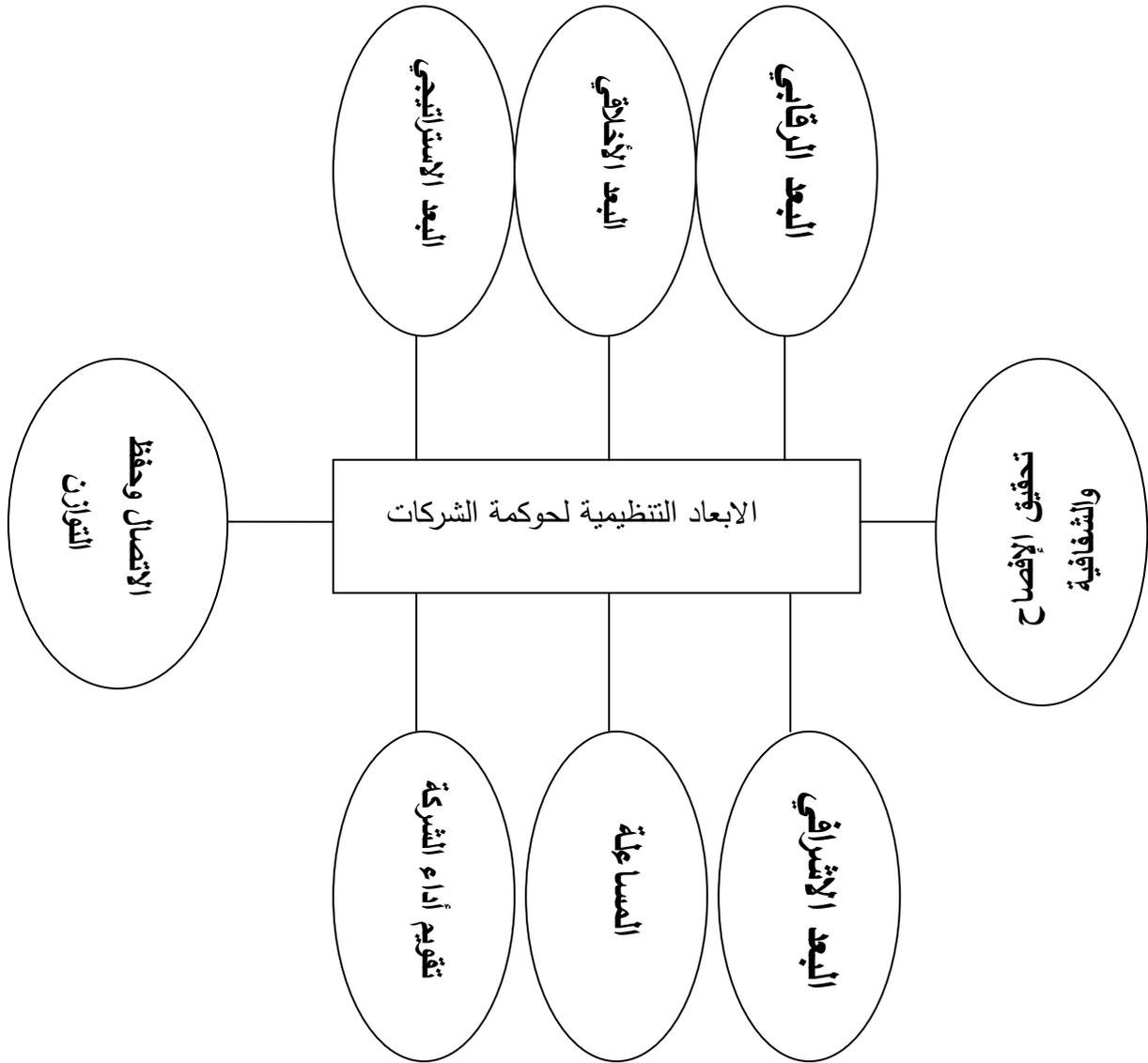
8- تفويم أداء الشركة

ان من أهمية حوكمة الشركات دورها في زيادة كفاءة استخدام الموارد وتعظيم قيمة الشركة وتدعيم قدرتها التنافسية بالأسواق، مما يساعد على التوسع والنمو ويجعلها قادرة على ايجاد فرص عمل جديدة، كما أن من المعايير الرئيسية لحوكمة الشركات هو تحقيق فعالية وكفاءة الشركات وحماية اصولها.

أي أن تطبيق الحوكمة يساعد على ايجاد مفهوم ومقاييس شاملة ومتنوعة لأداء الشركة مما يدعم قدراتها على الاستمرار والنمو ويحقق مصالح الفئات المختلفة المتعاملة معها

ومما سبق ولتبسيط يمكن عرض أبعاد حوكمة الشركات كما يلي:

الشكل رقم 3: الأبعاد التنظيمية لحوكمة الشركات



تم اعداد الشكل بناءا عن الجانب النظري.

خلاصة الفصل الأول

أصبحت الحوكمة من الموضوعات التي تفرض نفسها على جدول أعمال المؤسسات والحكومات والمنظمات الدولية وعلى رأسها صندوق النقد الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي التي حرصت على تناول هذا المفهوم بالدراسة والتحليل، فقد أثبتت سلسلة الأحداث التي وقعت خلال العقد الماضيين ولا زالت تقع حتى الآن من انهيارات وفضائح مالية طالت كبريات الشركات في العالم وعصفت بالدول الصناعية الكبرى ذات الاقتصاد المرتفع والدول ذات الاقتصاد المحدود على حد سواء فشل الأساليب التقليدية في منع مسببات تلك الانهيارات الأمر الذي دفع الجهات المعنية على المستويين الوطني والدولي إلى إجراء دراسات معمقة لتحديد الأساليب الرشيدة التي كانت وراء حدوث تلك الأزمات والانهيارات والتي كانت ترتبط بشكل كبير بالجوانب المحاسبية والمالية. فبعد إنفجار الأزمة الآسيوية سنة 1997 أخذ العالم ينظر نظرة جديدة إلى حوكمة الشركات، ومن هنا يمكن القول أن مصطلح الحوكمة بدأ يطبق إثر حدوث هذه الأزمات المالية المتكررة التي عانى منها الاقتصاد العالمي ككل.

وقد تعددت الآراء بين الباحثين والكتاب في التعبير عن مفهوم الحوكمة التي تعد الاطار التي تمارس فيه الشركات وجودها، ولكن في المجمل يمكن القول أن ماهية حوكمة الشركات معنية بإيجاد وتنظيم التطبيقات والممارسات السليمة للقائمين على ادارة الشركة بما يحافظ على حقوق حملة الأسهم والعاملين بالشركة وأصحاب المصالح وغيرهم. فالحوكمة هي مجموعة من القواعد والمبادئ التي على الشركات أن تلتزم بتطبيقها بإحكام من أجل ضمان السير في الطريق الصحيح وصولاً إلى تحقيق الأهداف المرغوبة والمعبرة عن الأداء الأفضل.

إن تطبيق مفهوم حوكمة الشركات يستند إلى مجموعة من المبادئ والقواعد التي تعتبر بمثابة الخريطة التوضيحية التي يجب ان تتبعها كل الجهات داخل الشركة حتى توفر الحماية لأصحاب المصالح بالإضافة إلى هذه المبادئ التي تقوم عليها حوكمة الشركات فإنها تحتاج إلى مجموعة من الآليات التي تضمن الاستغلال الامثل لموارد المؤسسة وتحقيق أهداف أصحاب المصالح خاصة المساهمين.

وفي الأخير إن حوكمة الشركات أصبحت اليوم وسيلة متفق عليها من طرف مختلف المهتمين بموضوع الادارة باعتبارها الوسيلة الأكثر ضمانا للوصول إلى مستويات معتبرة من التنمية الاقتصادية مهما اختلفت الطرق والأساليب والمفاهيم المستخدمة المعبرة عن هذه الوسيلة.

الفصل الثاني

الفصل الثاني: الرقابة الداخلية وعلاقتها بحوكمة الشركات

تعد الرقابة الداخلية في مفهومها العام أداة لتبصير ادارة الشركة عن مدى الاتساق في تنفيذ برامجها وأهدافها وفقا للصلاحيات المخولة، وهي تعني في هذا المجال معرفة مصادر التمويل للمؤسسة وكيفية تشغيلها وقياسها، ولذلك فإن الرقابة الداخلية تلعب دورا مهما في منع واكتشاف الأخطاء وحماية أصول المؤسسة سواء المادية منها أو غير المادية.

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

سوف يتطرق هذا الفصل إلى الرقابة الداخلية من حيث إطارها النظري وعلاقتها بحوكمة الشركات لذا تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث يتناول المبحث الأول الإطار النظري للرقابة الداخلية من مفاهيم، أهداف، ومعايير في حين يتناول المبحث الثاني نظام الرقابة الداخلية في الشركات وكيفية تقييمه أما المبحث الثالث فيبين كيفية تأثير الرقابة الداخلية على حوكمة الشركات.

المبحث الأول: مفاهيم حول الرقابة الداخلية

يعتبر وجود نظام الرقابة الداخلية في أي شركة حماية لأصول الشركة وحماية لحقوق لأصحاب المصلحة فيها وبالخصوص المساهمين والمستثمرين وكافة الأطراف الأخرى ذات الصلة بالشركة إذ يعد بمثابة خط الدفاع الأول الذي يحمي هذه الحقوق، بالإضافة إلى أنه يوفر الحماية لعملية إنتاج المعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات. لذا يقع على عاتق ادارة المؤسسة إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية وأيضاً المحافظة على هذا النظام والتأكد من سلامة تطبيقه.

المطلب الأول: تعريف الرقابة الداخلية وتطور مفهومها

نظراً لأهمية الرقابة الداخلية في الشركات اهتمت عدة منظمات ومختصين بإعطائها التعريف الكامل ولكن من أجل الوصول إلى الفهم الصحيح لماهية الرقابة الداخلية سنعرض في الأول نبذة عن تطور مفهومها، ثم سنحاول الامام بأهم تعاريفها.

1- نبذة عن مراحل تطور مفهوم الرقابة الداخلية

تطور مفهوم الرقابة الداخلية مع تطور حجم المشروعات وتطور الوظيفة الادارية فيها وقد تم هذا التطور عبر السنين تدريجياً ففي مرحلة ما قبل الثورة الصناعية كانت المنشآت صغيرة الحجم غالباً ما يملكها ويديرها فرد واحد لذلك لم تكن هناك حاجة لوجود نظام للرقابة الداخلية فيها، وان وجدت بعض اجراءاته إلا أن قيام الثورة الصناعية أدى إلى اتساع حجم المنشآت وتغير شكلها القانوني الأمر الذي استوجب تطور مفهوم الرقابة الداخلية.

لتطور مفهوم الرقابة الداخلية خمسة مراحل يمكن تمييزها. مرحلة الرقابة الشخصية، حيث انحصر تعريفها على مجموعة من الوسائل التي تكفل الحفاظ على النقدية من السرقة أو الاختلاس ثم امتدت لتشمل بعض الموجودات الأخرى. مرحلة الضبط الداخلي، وبموجبها اعتبرت مجموعة من الوسائل التي تتبناها المؤسسة لحماية الموجودات وكذلك لضمان صحة العمليات المثبتة في الدفاتر والسجلات. مرحلة كفاءة الإنتاجية، حيث اتسع المفهوم ليشمل الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية ويمكن ملاحظة ذلك من خلال المعيار رقم 1 (AU320) الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين (AICPA) حيث ذكر مفهوم الكفاءة الإنتاجية في تعريفه. مرحلة هيكل الرقابة الداخلية، وفيها تم استبدال مصطلح الرقابة

الداخلية بهيكل الرقابة الداخلية باعتبار أن الأخير أكثر شمولاً. مرحلة عمليات لتحقيق أهداف معينة، تغير المفهوم من هيكل للرقابة إلى إجراءات وعمليات.¹

ومنه يمكن ملاحظة أن مفهوم الرقابة الداخلية قد تطور من مفهوم لاكتشاف الأخطاء ومنع الاختلاسات إلى مفهوم لإجراءات وعملية تساعد الإدارة العليا في اتخاذ القرارات وتحقيق أهداف الشركة.

هناك مجموعة من العوامل التي ساعدت على هذا التطور في مفهوم الرقابة الداخلية، يمكن إيجازها فيما يلي²:

- تزايد نطاق المشروعات وحجمها، مما أدى إلى تعقد وتشعب هياكلها التنظيمية، وحتى يمكن مراقبة العمليات بفعالية يجب ان تعتمد الإدارة على العديد من التقارير والتحليلات ذات موثوقية عالية.
- اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارة الفرعية وهذا يكون واضحاً في شركات المساهمة حيث يلاحظ انفصال أصحاب الأموال عن الإدارة الفعلية.
- حاجة إدارة المؤسسة إلى بيانات دورية دقيقة عن الأوجه المختلفة لنشاطها من أجل اتخاذ القرارات.
- مسؤولية الإدارة عن حماية موارد المنشأة من الضياع والاختلاس وسوء الاستخدام.
- تطور إجراءات التدقيق حيث تحولت عملية التدقيق من كاملة تفصيلية إلى اختبارية تعتمد على أسلوب العينة الإحصائية، والذي يعتمد بدوره على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المستعمل.

بالإضافة إلى العوامل السابقة يمكن إضافة عوامل أخرى كآتي:

- تعدد وتنوع أصناف الشركات من حيث نوع نشاطها، طبيعتها القانونية، حجمها.
- تعدد النشاطات التي تقوم بها الشركة، بحيث يجب أن يكون كل نشاط تقوم به في حدود الخطة الخاصة به.
- الحاجة المستمرة للمعلومات وكثرة استخدامها من طرف الإدارة العليا لسهولة اتخاذ القرارات.
- دور المنظمات المهنية.

¹ آلان عجيب مصطفى هلدني، ثائر صبري محمود الغبان، دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني، مجلة علوم إنسانية، السنة السابعة العدد 45، 2010، ص:6، www.ULUM.NL، تاريخ الاطلاع 2016/01/28. بتصرف.

² مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، دار البداية، عمان، الأردن، 2010، ص:10، 11.

2- تعريف الرقابة الداخلية:

لقد حظيت الرقابة الداخلية باهتمام الهيئات المحاسبية المتخصصة التي سعت إلى تطوير مفهومها بصورة مستمرة.

أول تعريف لها هو التعريف الذي وضعته جمعية المدققين الأمريكيين والذي يقضي: "بأن الرقابة الداخلية هي الاجراءات والطرق المستخدمة في الشركة من أجل الحفاظ على النقدية والأصول الأخرى بجانب التأكد من الدقة الكتابية لعملية مسك الدفاتر"¹.

ونتيجة للتطور في الجانبين الاقتصادي والاداري والتنبه لأهمية الحفاظ على الأصول الأخرى بالإضافة للنقدية، تم تعديل وتطوير تعريف الرقابة الداخلية فقام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بتعريف الرقابة الداخلية على أنها: "تتطوي على الخطة التنظيمية وعلى جميع الطرق والمقاييس المتناسقة التي تتبناها الوحدة بهدف حماية أصولها ومراجعة دقة بياناتها المحاسبية والنهوض بالكفاءة الإنتاجية لعملياتها والتشجيع على الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة"².

أما تعريف اللجنة الاستشارية للمحاسبين البريطانيين "تتكون الرقابة الداخلية من مجموعة أنظمة الرقابة المالية وغيرها، الموضوعة من طرف الادارة من أجل ادارة أعمال المؤسسة بكيفية منظمة وفعالة، ضمان احترام سياسات التسيير، حماية الأصول وضمان الصحة والوضعية الكاملة للمعلومات المسجلة بقدر الامكان"³.

في حين عرفتها لجنة COSO كمايلي: "الرقابة الداخلية هي مسار موضوع من طرف مجلس الادارة، المسيرين والعمال في المنظمة، موجه لتوفير ضمان معقول فيما يخص تحقيق الأهداف الآتية"⁴:

- إنجاز العمليات والكفاءة الانتاجية.
- موثوقية المعلومات المالية.
- التطابق مع القوانين والأنظمة السارية المفعول."

¹مصطفى صالح سلامة، مرجع سبق ذكره، ص12.

² فيحاء عبد الخالق يحي البكوع ومنهل مجيد أحمد، تفعيل نظم الرقابة الداخلية للحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري في الوحدات الخدمية (دراسة نظرية تحليلية)، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 32، 2012، ص: 174.

³ محمد براق، نظام الرقابة الداخلية دراسة على المستشفيات، مطبوعة موجهة لطلبة الماجستير للعلوم الاقتصادية والتسيير فرع استراتيجية السوق في ظل اقتصاد تنافسي، غير منشورة، محمد بوضياف، المسيلة، 2003-2004، ص: 5.

⁴ Dov OGIEN , comptabilité et audit bancaire ,Dunod,2eme Edition ,Paris ,2008 ,P :375.

مما سبق يمكن تعريف الرقابة الداخلية على أنها نظام متكامل من الإجراءات، الطرق والمقاييس التي تهدف قدر المستطاع إلى تحقيق كفاءة وفعالية تنفيذ العمليات، موثوقية المعلومات والالتزام بسياسات وتوجيهات الإدارة والقوانين السارية المفعول.

كما يمكن الاستنتاج أيضا أن مفهوم الرقابة الداخلية يحتوي على المفاهيم التالية:

- مجموعة من الاجراءات تتبعها الشركة لحماية أصولها والتأكد من صحة المعلومات المحاسبية ودقة القوائم المالية وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.
- التأكد من الالتزام بالخطط والسياسات الموضوعية.
- انها عملية تمس كل نشاطات المؤسسة وتمارس على كافة المستندات داخل الشركة.

وهنا تجدر الإشارة إلى أن كل الهيئات السابقة قد أعطت تعريفا للرقابة الداخلية كمفهوم أما الرقابة الداخلية كنظام فيعرف كمايلي:

طبقا للمعيار الدولي رقم 400 والخاص بالرقابة الداخلية نجد أن نظام الرقابة الداخلية يعني " جميع السياسات والاجراءات التي تتبناها الادارة في المنشأة للمساعدة على تحقيق أغراض الادارة في التأكد إلى الحد العلمي المناسب من أداء الأعمال بكفاءة عالية بما في ذلك تنفيذ السياسات الادارية، وحماية الأصول، ومنع الغش والخطأ واكتشافه، ودقة اكمال السجلات والدفاتر المحاسبية، واعداد معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها وفي الوقت المناسب"¹.

أما منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية فعرفته كمايلي: "نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية، والابقاء على الأصول ونوعية المعلومات، وتطبيق تعليمات الادارة وتحسين الأداء، ويبرز ذلك بالتنظيم وتطبيق طرق واجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة"².

المطلب الثاني: أهداف الرقابة الداخلية وأنواعها

يعتبر التحكم في الشركة أهم أهداف مجلس الادارة والمسيرين التنفيذيين فيها ويتم هذا عن طريق وضع نظام سليم للرقابة الداخلية يتضمن مختلف السياسات والاجراءات التنفيذية المتناسقة والتي يجب تطبيقها من طرف الموظفين داخل الشركة.

¹ فتحى رزقي السوافيري وآخرون، التجاهات الحديثة في الرقابة المراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2002، ص: 12.

² C.Lionnel et V.Gerrard, Audit et contrôle interne :Aspects Financiers, Opération et stratégique ,4eme Edition Dalloze ,Paris ,1992 ,P :35.

1- أهداف الرقابة الداخلية

من خلال التعاريف السابقة يمكن الوصول إلى أن أهداف الرقابة الداخلية تتمثل في:

1-1 حماية أصول المؤسسة من السرقة و سوء الاستعمال:

تمثل حماية أصول المشروع وممتلكاته المختلفة هدفا رئيسيا من أهداف الرقابة الداخلية في المشروع، وتتخذ حماية أصول المشروع أشكالا وأساليب مختلفة ومتعددة تدور جميعها حول توفير الحماية التامة لأصول المشروع من التبيد أو الضياع أو الاسراف أو السرقة¹.

هذا الهدف لا يخص فقط الأصول المادية بكل أنواعها، لكن لا بد من أن يضمن سلامة ووجود أربعة عناصر أخرى وهي كالآتي²:

- العنصر البشري .
- صورة المؤسسة تجاه المحيط الخارجي.
- العامل التكنولوجي.
- يجب المحافظة على المعلومات السرية المتعلقة بأنشطة المؤسسة.

1-2 ضمان نوعية و مصداقية المعلومات و دقتها:

تضمن الرقابة الداخلية دقة و نوعية المعلومات المقدمة و المتعلقة بالوثائق المحاسبية والتي لا بد أن تعتمد على مبادئ تتماثل في ملاءمة استعمالها، و موضوعيتها عند اتخاذ القرارات التسييرية، أيضا فالمعلومات التي تعطيها المؤسسة لمحيطها الخارجي تعكس و تبين وضعيتها و صورتها أمامه، حيث أنها تتعلق بأنشطتها و نتائجها، ومنه فعلى الرقابة الداخلية التأكد من أن سلسلة المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة ككل، تتعلق بالخصائص التالية: أن تكون المعلومات صادقة و حقيقية، أن تكون المعلومات واضحة و مفهومة، أن تكون المعلومات متلائمة مع نشاط المؤسسة، أن تكون المعلومات تتلائم مع نشاط المؤسسة³.

1-3 الالتزام بالسياسات الادارية:

تتم ترجمة أهداف المؤسسة إلى مجموعة من السياسات والخطط والاجراءات المتكاملة، التي تغطي جوانب المؤسسة كافة، وتصدر الادارة بذلك قرارات وتعليمات توجهها إلى منفذي العمليات المختلفة، عبر

¹ عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزقي السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004، ص: 136.
² Jacques Renard, *Théorie et pratique de l'audit interne*, édition d'organisation, Paris, 2000, P104-105.
³ Jacques Renard, *Op.Cit*, PP :106-107.

المستويات الادارية وسواء أكانت هذه القرارات والتعليمات كتابية أو شفوية فإنها تخضع إلى عملية التدقيق أو التعديل بما قد يؤدي إلى عدم فهم القصد الصحيح منها من جانب المنفذين، الأمر الذي يستوجب أن تكون هذه التعليمات الادارية واضحة ملائمة لا تحتمل التأويل حتى يمكن التقيد بها وتنفيذها كما رسمت¹.

1-4 الارتقاء بالكفاءة الانتاجية:

ان احكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل والكفاء لموارد المؤسسة، كم يمكن من تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا، غير ان نظام الرقابة الداخلية لايعطي للدارة بعض الضمانات وقط بل يعطي تحسنا في مردودية المؤسسة².

ويمكن إضافة الأهداف التالية:

- حسن اختيار الأفراد المؤهلين للعمل في الشركة.
- التحقق من تحقيق الأهداف الموضوعية لمختلف العمليات التي تقوم بها الشركة.
- الاستخدام الأمثل لموارد الشركة.
- تقييم نظم الرقابة الادارية والمحاسبية.
- توفير معلومات تتصف بالدقة وتسمح بتحقيق المساءلة.

2- أنواع الرقابة الداخلية

هناك ثلاثة أنواع للرقابة الداخلية والتي سيتم عرضها كالآتي:

1-2 الرقابة المحاسبية :

تمثل الرقابة المحاسبية الوجه المحاسبي من أوجه الرقابة الداخلية وعنصرها رئيسيا من عناصرها في المشروع، وتتضمن هذه الرقابة وتهتم بالإجراءات لحماية موارد المشروع من أي تصرفات غير مشروعة وتحقيق دقة البيانات و المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها، ويتم تحقيق هذا النوع من الرقابة عن طريق الجوانب التالية³ :

¹ حسين القاضي، حسين ممدوح، أساليب التدقيق في ظل المعايير الأمريكية، مؤسسة الوراق للنشر، عمان الأردن، 1999، ص:247.
² محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسة التطبيقية، بن عكنون، الجزائر، 2003، ص:91.
³ محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص:83.

1-1-2 عناصر الرقابة المحاسبية¹:

- وضع و تصميم نظام مستندي متكامل و ملائم لعمليات المشروع .
- وضع نظام محاسبي متكامل و سليم يتفق و طبيعة نشاط المشروع.
- وضع نظام سليم لجرد أصول و ممتلكات المشروع وفقا للقراءة المحاسبية المتعارف عليها .
- وضع نظام ملائم لمقارنة بيانات سجلات محاسبية المسؤولية عن أصول المشروع مع نتائج الجرد الفعلي للأصول الموجودة في حيازة المشروع على أساس دوري.
- وضع نظام لاعتماد نتيجة الجرد و التسويات الجردية في نهاية الفترة من مسؤول واحد أو اكثر في المشروع.

2-2 الرقابة الإدارية :

وتمثل الرقابة الإدارية الوجه الإداري من أوجه الرقابة الداخلية في المشروع و عنصرا رئيسيا من عناصرها , و تهتم هذه الرقابة وتتضمن جميع الإجراءات اللازمة للتحقيق من كفاءة استخدام موارد وممتلكات المشروع استخداما أمثلا من ناحية و التحقيق من مدى التزام المشروع و العاملين فيه بالسياسات و القوانين و اللوائح الداخلية و الخارجية على السواء و المنظمة لعمال و أنشطة المشروع من ناحية أخرى ومعنى ذلك تحقيق الكفاية الإنتاجية الملائمة².

حيث نجد أن الرقابة الإدارية ترتبط بأقسام التشغيل وليس بقسم الحسابات أو القسم المالي بالمنشأة و السبب في ذلك أن هذه الأقسام غير مرتبطة مباشرة بالقسم المالي، مما يعني عدم قيام مراجع الحسابات بتقييمها.

1-2-2 عناصر الرقابة الإدارية³ :

تتمثل عناصر الرقابة الادارية في:

- تحديد الأهداف العامة الرئيسية للمشروع و كذلك الأهداف الفرعية على مستوى الإدارات و الأقسام و التي تساعد في تحقيق الأهداف العامة الرئيسية , مع وضع توصيف دقيق يمثل هذه الأهداف حتى يسهل تحقيقها .
- وضع نظام الرقابة الخطة التنظيمية في المشروع لضمان تحقيق ما جاء بها من إجراءات و خطوات و

¹ كمال الدهراوي مصطفى، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتبة الجامعية الحديثة، الاسكندرية، 2006، ص:231.

² محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الاسكندرية، 2002، ص: 88.

³ كمال الدهراوي مصطفى، محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص:233-234.

بالتالي تحقيق الأهداف الموضوعية .

- وضع نظام لتقدير عناصر النشاط في المشروع على اختلاف أنواعها بشكل دوري في بداية كل سنة مالية لتكون هذه التقديرات الأساس في عقد المقارنات و تحديد الإنحرافات السلبية بصفة خاصة.
- وضع نظام خاص للسياسات و الإجراءات مختلفة العناصر الهامة في المؤسسة للاسترشاد .
- وضع نظام خاص لعملية اتخاذ القرارات يضمن سلامة اتخاذها بما لا يتعارض مع مصالح المؤسسة.

وهنا يمكن توضيح الفرق بين الرقابة الادارية والمحاسبية، من ناحية الضوابط والوسائل فالرقابة الادارية تلتزم بتحسين الكفاءة الانتاجية وتضمن الالتزام بالسياسات الادارية وذلك عن طريق تحليل العمليات وتقارير الاداء في حين تلتزم الرقابة المحاسبية بالمحافظة على الأصول ومنع الأخطاء والغش والتلاعب وذلك عن طريق مسك الدفاتر والسجلات الصحيحة.

2-3 الضبط الداخلي :

يعتبر المراجع الخارجي مسؤولاً عن فحص و تقييم أنظمة الضبط الداخلي، كما هو معروف أن نظام الضبط الداخلي يعمل على التأكد من أن عمل أي موظف يتم اكتماله و التحقق من صحته من طرف موظف آخر حيث أن ذلك يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء و الغش و الاختلاس، و بما أن المراجع الخارجي مسؤول عن اكتشاف الأخطاء و الاختلاس و الغش فإنه بذلك يعتبر مسؤولاً عن فحص نظام الضبط الداخلي¹.

للضبط الداخلي قواعد و أسس محاسبية تحكمه، حيث تتمثل هذه القواعد في مجموعة من الإجراءات التي يتم وضعها لزيادة فعالية النظام المحاسبي في مجال الرقابة على أنشطة المؤسسة، و حماية الأصول ومن أهم هذه القواعد مايلي²:

- * التسجيل الدفترى للعمليات
- * التأكد من صحة المستند و التوقيعات
- * الضبط الحسابي للدفاتر
- * مطابقة الأصول

من خلال ما سبق تجدر الإشارة إلى أن هناك علاقة تربط بين أنواع الرقابة الداخلية وأهدافها فكل نوع من أنواع الرقابة الداخلية تسعى لتحقيق أهداف معينة، حيث تهدف الرقابة الادارية لتحقيق الكفاءة

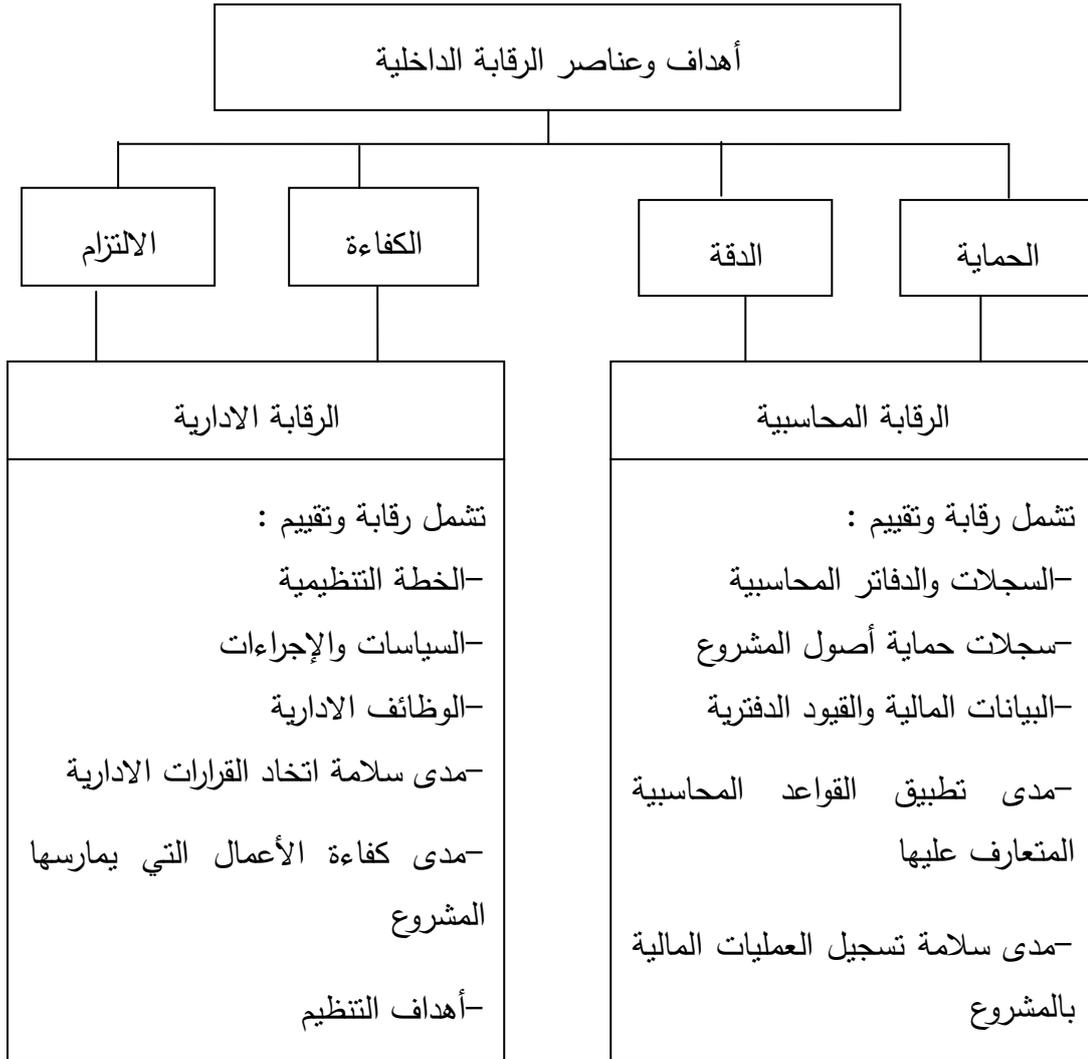
¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، دون سنة نشر، ص:213.

² عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، المراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004، ص:177.

والالتزام في حين تهدف الرقابة المحاسبية إلى تحقيق حماية الأصول والدقة في المعلومات وكل هذا يكون في إطار نظام سليم للضبط الداخلي.

والشكل التالي يوضح هذه العلاقة:

الشكل رقم 4: أهداف وعناصر الرقابة الداخلية



المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن وفتحي رزقي السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004، ص:155.

المطلب الثالث: مكونات ومقومات نظام الرقابة الداخلية

يتضمن نظام الرقابة الداخلية مجموعة من المكونات الأساسية التي تعد ضرورية لإقامته ومجموعة من المقومات التي تعد ضرورية بدورها لسلامته.

1- مكونات نظام الرقابة الداخلية

يشمل أي نظام رقابي على خمس مكونات أساسية لا بد من الاهتمام بها ودراستها بعناية عند تصميم وتنفيذ أي نظام رقابي حتى يمكن الوصول إلى ضمان معقول لتحقيق الأهداف الرقابية وتتمثل هذه المكونات في¹:

1-1 بيئة الرقابة

تعتبر البيئة الرقابية الأرضية التي تقوم عليها المكونات الأخرى وأساس تحقيق نظام رقابي فعال وتتكون بدورها من مجموعتين من العوامل: عوامل لها صلة مباشرة بالإدارة، وتتمثل في مدى نزاهة العاملين بالمستويات الإدارية المختلفة، والقيم السائدة لدى العاملين والإدارة والمعايير السلوكية المطبقة وكيفية استخدامها في الواقع العملي لتشجيع الأداء الأخلاقي، وعوامل لها صلة بتنظيم المؤسسة نفسها: وتتمثل في الهيكل التنظيمي الكفء ومدى تحديد السلطات والمسؤوليات، وسياسات الأفراد وممارساتهم المختلفة، ومدى الالتزام بسياسات المؤسسة.

1-2 تقييم المخاطر

تتعرض أي منشأة للعديد من المخاطر عند مزاولتها لأعمالها (مخاطر تشغيلية، قانونية... إلخ) إذ لا بد لها من تحديد وتحليل هذه المخاطر ومحاولة تخفيف حدة تأثيرها إلى مستويات مقبولة.

1-3 أنشطة الرقابة

تتمثل أنشطة الرقابة في السياسات والاجراءات والقواعد التي تعمل على تحقيق الرقابة الداخلية بطريقة ملائمة، وإدارة المخاطر بفعالية.

1-4 المعلومات والاتصالات

يهدف هذا العنصر إلى تحديد المعلومات الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة أو الحصول عليها وتشغيلها وتوصيلها لمختلف المستويات الادارية بالمؤسسة، عن طريق قنوات مفتوحة للاتصالات تسمح بتدفق تلك المعلومات وإعداد التقارير المالية.

إن المعلومات يجب أن تتصف بالوضوح والدقة وفي مواعيد دقيقة أيضا، حتى تتمكن المؤسسة من الاستفادة من هذه المعلومات في وظيفتها الرقابية واتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.

¹ فتحى رزق السوافيري وآخرون، مرجع سبق ذكره، 2002، ص ص: 19-21.

5-1 المتابعة

ويقصد بها المتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف أجزاء ومكونات هيكل الرقابة الداخلية وذلك للتحقق من فعالية وكفاءة هذا النظام لأن الإجراءات التي تطبقها المؤسسة في كل أنواع أنشطتها قد تصبح غير كافية أو لا تصلح للتطبيق من فترة زمنية إلى أخرى، لذلك يجب أن تحدث الإدارة تطورات في هذه الاجراءات من فترة إلى أخرى.

يتضح من خلال ما سبق ان المكونات الخمس لنظام الرقابة الداخلية تضع المسؤولية الأكبر على عاتق ادارة الشركة وذلك بجعل تقدير المخاطر مكون من مكوناته الرئيسية وذلك لأن وظيفة تقدير المخاطر من مسؤولية المراجع وإدارة الشركة. وتجدر الإشارة أن هذه المكونات تختلف من شركة لأخرى بحيث نجد المكونات الخمس لنظام الرقابة الداخلية في الشركات الكبرى التي تمتلك امكانيات مادية معتبرة كآلات الحديثة وعدد كبير من العمال والموظفين حيث يسهل تقسيم العمل بطريقة مثلى وبذلك يكون نظام الرقابة الداخلية محكم ومقبول.

2- مقومات نظام الرقابة الداخلية

من خلال التعريفين السابقين لنظام الرقابة الداخلية يتضح وجود جوانب ادارية وأخرى محاسبية كمقومات لنظام الرقابة الداخلية السليم حيث يتوقف نجاحه وفاعليته كنظام في أي مؤسسة على مدى توافر هذه المقومات.

2-1 المقومات الادارية والتنظيمية لنظام الرقابة الداخلية

يتضمن هذا الجزء من المقومات مجموعة من الطرق والوسائل والتي يمكن عرضها كمايلي:

2-1-1 هيكل تنظيمي كفاء

يعتبر وجود هيكل تنظيمي كفاء في أي منظمة هو أساس عملية الرقابة، والهيكل التنظيمي الكفاء هو الهيكل الذي يتم فيه تحديد المسؤوليات والسلطات المختلفة لكافة الادارات والأشخاص بدقة وبصورة واضحة، وتتوقف طبيعة الهيكل التنظيمي على طبيعة المؤسسة وحجمها ومدى انتشارها وعدد القطاعات والفروع، ويجب أن يكون لكل شخص في الهيكل التنظيمي رئيساً يتابعه ويقوم أدائه باستمرار، ومن ناحية أخرى يجب أن يعمل الهيكل التنظيمي الكفاء على إعطاء كل فرد واجبات ومسؤوليات محددة تتناسب

وقدراته مع تطبيق مبدأ الفصل بين المهام، وأن تعد خرائط تفصيلية لكل قسم مع وجود إمكانية لتغيير الهيكل التنظيمي مع تغير الظروف المحيطة أي أن يتصف هذا الهيكل بالمرونة¹.

من خلال ماسبق فإن الهيكل التنظيمي الكفاء يجب أن يتصف بالعناصر التالية²:

- أن يتم تفويض السلطات من أعلى إلى أسفل وأن السلطة واضحة ومفهومة.
- تطبيق مبدأ الفصل بين المهام خاصة التسجيلات عن الشخص القائم بالوظيفة.
- مرونة الخطة التنظيمية لإمكانية استيعاب أي تغيرات مستقبلية.
- الاستقلال الوظيفي بين الإدارات والأقسام بما لا يمنع التعاون والتنسيق بينهم.
- ربط الاختصاصات والمسؤوليات بالأهداف والسياسات الهامة للمؤسسة.
- تحديد المسؤولين عن لأي خطأ أو مخالفات قد تحدث.
- تخطيط أنشطة المؤسسة وتوصيلها إلى المستويات التنفيذية في صورة تعليمات أو قواعد واجبة التنفيذ.
- وضع اجراءات واضحة ودقيقة لنشاط الرقابة وعملها في شكل خطة محددة.

2-1-2 توافر الموظفين الأكفاء

ان تواجد مجموعة من الموظفين الأكفاء يعد عاملا مهما لنظام الرقابة الداخلية الفعالة، فحتى وفي ظل وجود ضوابط رقابية عالية، فإن ضعف قدرات الموظفين والثقة فيهم سوف يترتب عليه محاولات من هؤلاء للتغلب على هذه الضوابط. ولكي تضمن المؤسسة ذلك يجب أن تتبع سياسات سليمة في تعيين موظفيها وترقيتهم كما يتطلب دائما برامج تدريبية للموظفين بصفة مستمرة لتثقيف مجتمع الوحدة الاقتصادية، كذلك وجود نظام متكامل للحوافز على مختلف المستويات يقوم بتشجيع مختلف الكفاءات في مجال العمل خاصة في العمل الرقابي³.

3-1-2 معايير أداء سليمة

¹ عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة، دراسات متقدمة في: مراجعة الحسابات وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003، ص:83.

² بوطورة فضيلة، دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في البنوك، مذكرة ماجستير، استراتيجية السوق في ظل اقتصاد تنافسي، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2006-2007، ص:23.

³ بوطورة فضيلة، مرجع سبق ذكره، ص:24.

إن وجود هيكل كفاء وعمالة مدربة وذات قدرات وكفاءات عالية لا يعني التخلي عن توافر معايير لقياس أداء هؤلاء العاملين، وذلك في محاولة لمقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات والجراءات الواجب اتخاذها لتصحيح هذه الانحرافات¹.

4-1-2 مجموعة من السياسات والجراءات لحماية الأصول

من الدعائم الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية وجود مجموعة من السياسات والجراءات بقصد الحماية الكاملة للأصول ومنع تسربها أو اختلاسها، ومن الوسائل الخاصة بحماية الأصول، التأمين ضد المخاطر والتي تحمي الوحدة الاقتصادية من الخسائر المحتملة عند وقوع الخطر المؤمن عليه وتزداد أهمية هذه السياسات والجراءات كلما كان التنظيم الذي تعتمده المؤسسة لا مركزي، والسياسات الموضوعية هي ترجمة للأهداف المخططة، بينما الجراءات تمثل الطريقة التي تنفذ بها تلك السياسات الموضوعية وبصورة أخرى فإن السيادة هي الهدف الذي تسعى إليه المؤسسة، أما الجراءات فهو طريقة التنفيذ لهذا الهدف فكل من السياسة والجراءات أداة جيدة لنظام الرقابة الادارية².

5-1-2 قسم المراجعة الداخلية

من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الجيد، وجود قسم تنظيمي إداري لدخل الوحدة يطلق عليه قسم المراجعة الداخلية، يهدف هذا القسم إلى الفحص المستمر للسياسات والجراءات الموضوعية من طرف الإدارة، وكذا التأكد وبشكل مستمر من مدى دقة وسلامة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام، أيضا التحقق من عدم وجود أوجه تلاعب أو مخالفات، وبصورة مختصرة فإن المهمة الرئيسية لقسم المراجعة الداخلية هي التأكد من تطبيق مهام الرقابة الداخلية³.

2-2 المقومات المحاسبية والمالية لنظام الرقابة الداخلية

تتمثل الدعائم أو المقومات المالية والمحاسبية لنظام الرقابة الداخلية فيمايلي:

1-2-2 الدليل المحاسبي

ويعني وجود أساس سليم لتقديم بيانات إجمالية لها أهمية في مجال التحليل والمقارنات اللازمة لأغراض الرقابة، حيث يتم تقسيم هذه البيانات إلى حسابات رئيسية ولخري فرعية، كما يتم شرح كيفية تشغيل هذا الحساب وبيان طبيعة العمليات التي تسجل فيه، ويعتمد تبويب الحسابات المستخدمة على

¹ محمد التوهامي طاهر ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، 2003، ص: 101.

² فتحي رزقي السوافيري وآخرون، مرجع سبق ذكره، 2002، ص: 34.

³ أحمد نورولآخرون، الرقابة ومراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، 1989، ص: 34.

درجة معينة من التفصيل، تكون ضرورية لجمع البيانات لتشغيلها فيما بعد يدويا أو إلكترونيا، وأيضا لتحويلها إلى معلومات تكون مفيدة لعملية اتخاذ القرارات بواسطة ادارة المؤسسة¹.

2-2-2 الدورة المستندية

يتطلب تحقيق نظام جيد للرقابة الداخلية وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة طالما أنها تمثل المصدر الأساسي للقيود وأدلة الإثبات، ولذلك يجب عند تصميم المستندات مراعاة النواحي القانونية والشكلية، بالإضافة إلى أن يحقق المستند المعين الهدف من تصميمه وتداوله وأيضا ترقيم هذه المستندات لتسهيل عملية الرقابة، وضمان عدم ازدواجية المستندات تحقيقا للرقابة من ناحية ومنع المسؤولية المزدوجة عنها، كذلك ينبغي أن تتميز المستندات بالوضوح والبساطة في الاستخدام والتصميم.

إن انشاء الدورة المستندية يمثل أساسا يجب المحافظة عليه، فلا تتم عملية الرقابة إلا بوجودها خاصة في نطاق التحصيل والصرف والشراء والبيع والتخزين، مع مراعاة خطوط السلطة والمسؤولية عند انشائها².

2-2-3 المجموعة الدفترية

وفق طبيعة المنظمة وأنشطتها، تعد وتجهز مجموعة دفترية متكاملة تراعي النواحي القانونية كذلك يجب مراعاة بعض المتطلبات الرئيسية عند تجهيز المجموعة الدفترية، مثل ترقيم الصفحات قبل استعمالها لأغراض الرقابة والتركيز على اثبات العمليات وقت حدوثها كلما أمكن ذلك، كذلك ينبغي أن تتميز المجموعة الدفترية بالبساطة في التصميم قصد سهولة الاستخدام والاطلاع والفهم وقدرتها على توفير البيانات المطلوبة³.

2-2-4 الوسائل الآلية والإلكترونية المستخدمة

أصبحت الوسائل الآلية المستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل المنشأة من العناصر الهامة في ضبط وانجاز الأعمال كما هو الحال في آلات عد النقدية المحصلة وتسجيلها، كذلك تزايدت أهمية استخدام الحاسوب الإلكتروني في انجاز بعض خطوات الدورة المحاسبية وتحليل البيانات والمعلومات سواء بغرض اعدادها أو الافصاح عنها، وأن التوسع في استخدام هذه الأدوات من شأنه تدعيم الدور الرقابي للنظام المحاسبي المستخدم⁴.

¹ عبد الفتاح محمد الصحن ومحمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004، ص: 378.

² وليام توماس وأمرسون هنكي، مرجع سبق ذكره، 1989، ص: 191.

³ فتحى رزقي سوافيري وآخرون، مرجع سبق ذكره، 2002، ص: 27.

⁴ عبد الفتاح محمد الصحن وفتحى رزقي السوافيري، مرجع سبق ذكره، 2004، ص: 193.

2-2-5 الجرد الفعلي للأصول

تتميز بعض عناصر الأصول المملوكة للوحدة الاقتصادية بإمكانية جردها الفعلي كالنقدية بالخرزينة والمخزون والأوراق المالية والتجارية ومعظم عناصر الأصول الثابتة كالأراضي، المباني، السيارات، الآلات والأثاث.

كما أن نتائج الجرد الفعلي ومقارنتها بالأرصدة الحسابية التي تشملها السجلات المحاسبية إنما يوضح نتائج الرقابة على الأصول¹.

2-2-6 الموازنات التخطيطية

الموازنة تمثل خطة كمية ومالية للمشروع ككل فهي عبارة عن جزء من نظام متكامل للرقابة الداخلية وتقييم الأداء ، ولوحداته الفرعية وذلك خلال فترة زمنية معينة، ويمكن القول أن الموازنة ماهي إلى تعبير مالي عن خطة معينة، أي أنها تعبير مالي عن خطة تفصيلية تعكس أهداف الوحدة الاقتصادية والكيفية التي يتم بها انجاز تلك الأهداف، فالموازنة بالإضافة إلى دورها التخطيطي، فإن لها دور رقابي من خلال إجراء مقارنة بين الأداء الفعلي وما تشمله الموازنة من بيانات تقريرية موضوعة مسبقاً، ثم تحديد الانحرافات وتحليلها وتحديد المسؤول عنها².

2-2-7 أنظمة التكاليف المعيارية ونظم تكاليف الأنشطة

التكاليف المعيارية تمثل معايير محددة مسبقاً، فهي أهداف تسعى الإدارة لتحقيقها، لأن غياب المعايير المحددة مسبقاً، يدفع المسؤولين إلى مقارنة الأداء الفعلي للفترة الحالية بأداء الفترات السابقة والنتيجة هي عدم الكشف عن عناصر عدم الكفاءة التي كانت موجودة في التكاليف الفعلية. ففي السنوات العشر الأخيرة ازداد دور الأنظمة المتطورة تخصيص التكاليف غير المباشرة، سواء كانت صناعية أو غير صناعية، وذلك بهدف زيادة كفاءة وفعالية النظام المحاسبي في توفير المعلومات لمتخذي القرارات، سواء في مجال التسعير أو تقييم الأداء أو في مجال المفاضلة بين الخيارات الاستثمارية³.

بالإضافة إلى المقومات الادارية والمحاسبية السابقة لنظام الرقابة الداخلية يمكن إضافة مايلي:

- التغييرات التكنولوجية، إذ يجب على المؤسسة تحديث وتطوير أنظمتها الرقابية من آن لآخر حتى تتماشى مع محيط الشركة وتؤدي الغرض التي وضعت من أجله.

¹ عبد الفتاح محمد الصحن وفتح رزقي السوافيري، مرجع سبق ذكره، 2004، ص:193.

² نفس المرجع، ص:193-194.

³ عبد الفتاح محمد الصحن وفتح رزقي السوافيري، مرجع سبق ذكره، 2004، ص:194-195..

- قياس التكلفة والمنفعة، حيث في بعض الاحيان يصعب تحقيق نظام الرقابة الداخلية المصمم والمناسب وذلك لزيادة التكاليف قياسا مع المنافع.
- وجود خطوات ثابتة تعتمد عليها الشركة في عملية التصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثاني: نظام الرقابة في الشركات وكيفية تقييمه

إن زيادة واتساع نطاق الأنشطة والبرامج الاقتصادية التي تمارسها الشركات عاى اختلاف أنواعها وأشكالها أدى إلى زيادة ابراز الرغبة في الحصول على تقييم داخلي مستقل لفعالية الادارة داخل هذه الشركات وهذا ما يدخل في نطاق عمل الرقابة الداخلية.

إن اختبار وتقييم فاعلية تصميم نظام للرقابة الداخلية يعتمد على أن تصمم الرقابة الداخلية بشكل ملائم، كما أن جميع الجوانب الرقابة الضرورية التي توفر التأكيد حول عدالة القوائم المالية للشركة يجب أن توضع وتتجز بشكل ملائم من قبل أشخاص مؤهلين ويملكون الصلاحية لتنفيذها، حيث أن بناء نظام للرقابة الداخلية يتطلب وجود إطار يوضح تعريف ومكونات هذا النظام من أجل فهم أفضل للعلاقات بين عناصر الرقابة.

المطلب الأول: الاجراءات التنفيذية لتحقيق رقابة داخلية فعالة

تمر الاجراءات التنفيذية للحصول على نظام فعال للرقابة الداخلية بعدة مراحل وهي كالاتي¹:

1- اجراءات تنظيمية وإدارية

وتضم النواحي التالية:

- تحديد اختصاصات الادارة والأقسام المختلفة، بشكل يضمن عدم التدخل.
- توزيع الواجبات بين الموظفين، بحيث لا ينفرد أحدهم بعمل ما من البداية حتى النهاية، وبحيث يقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف آخر.
- توزيع المسؤوليات بشكل واضح، يساعد على تحديد تبعية الخطأ والاهمال.
- تقسيم العمل بين الادارة والموظفين، بحيث يتم الفصل بين الوظائف التالية:وظيفة التصريح بالعمليات والموافقة عليها، وظيفة تنفيذ العمليات، وظيفة الاحتفاظ بعهدة الأصول، وظيفة القيد والمحاسبة.
- تنظيم الأقسام، بحيث يجتمع الموظفين الذين يقومون بعمل واحد في حجرة واحدة.

¹ خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دائل وائل للنشر، عمان، 1998، ص:11.

- إيجاد روتين معين يتضمن خطوات كل عملية وبالتفصيل، بحيث لا يترك فرصة لأي موظف للتصرف الشخصي إلا بموافقة شخص آخر مسؤول.
- إعطاء تعليمات صريحة، بأن يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات لما قام به من عمل.
- استخراج المستندات من أصل وعدة صور، وأحياناً من عدة ألوان تختص كل إدارة بصورة ذات لون معين.
- إجراء حركة تنقلات بين الموظفين من حين لآخر بحيث لا يتعارض ذلك مع حسن سير العمل.
- ضرورة قيام كل موظف بإجازته السنوية دفعة واحدة، وذلك لإيجاد الفرصة لمن يقوم بعمله أثناء غيابه باكتشاف أي تلاعب في ذلك العمل.

2- الإجراءات المحاسبية

ويضم هذا النوع من الإجراءات النواحي التالية:

- إصدار معلومات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها، لأن هذا يقلل من فرص الغش والاحتيال، ويساعد إدارة المشروع في الحصول على ما تريده من معلومات بسرعة.
- إصدار التعليمات بعد إثبات أي مستند، ما لم يكن معتمداً لدى الموظفين المسؤولين ومرفقاً بالوثائق الأخرى المؤيدة.
- عدم إشراك موظف في مراجعة عمل قام به، بل يجب أن يراجعه موظف آخر.
- استعمال الآلات الحاسبة مما يسهل الضبط الحسابي، ويقلل من احتمالات الخطأ ويقود إلى السرعة في إنجاز العمل.
- استخدام وسائل التوازن الحسابي الدوري مثل: موازين المراجعة العامة وحسابات المراقبة الاجمالية...إلخ.
- إجراء مطابقات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج وبين الأرصدة في الدفاتر والسجلات، كما في حالة البنوك والموردين ومصادقات العملاء...إلخ.
- القيام بجرد دوري مفاجئ للنقدية، والبضاعة والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

3- إجراءات عامة

وتضم بدورها الجوانب التالية:

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

- وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر.
- استخدام وسيلة الرقابة الحدية بجعل سلطات الاعتماد متماشية مع المسؤولية، فقد يختص رئيس القسم مثلا باعتماد الصرف في حدود معينة، بينما يختص رئيس الدائرة باعتماد الصرف في حدود أكبر من الأولى وهكذا.
- استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المؤسسة، كتوقيع الشيكات وعهدة الخزائن النقدية...إلخ.
- استخدام نظام التفتيش لمعرفة قسم خاص بالمؤسسة في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول، بحيث تكون عرضة للتلاعب والاختلاس، وغالبا ما تساعد هذه السلطة بقسم التدقيق الداخلي.
- اختبار التحقق وهو اجراء يصمم لاختبار الخطأ في المقدار النقدي والذي يؤثر مباشرة على العرض العادل للأرصدة الظاهرة في القوائم المالية، وتعتبر هذه الأخطاء والتي سيشار إليها غالبا على أنها أخطاء نقدية مؤشرا واضحا على تحريف الحسابات، والسؤال الوحيد الذي يجب على المراجع الإجابة عليه هو: هل الأخطاء جوهرية بدرجة كافية لكي تبرر الإفصاح عنها؟
- تقسيم نتائج الدراسة واختبار النظام، فبعد إكمال تقسيم الرقابة الداخلية المحاسبية، واجراء اختبارات الالتزام، يستطيع المراجع تصميم اختبارات التحقق على أساسه وتأثير نقاط القوة والضعف التي اكتشفها المراجع خلال عملية التقييم واجراء هذه الاختبارات على طبيعة وتوقيت وإطار اجراءات المراجعة.

المطلب الثاني: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع من المراحل الأساسية في عمله، لدى يستخدم المراجعون عدة أساليب وأدوات لدراسة اجراءات نظام الرقابة الداخلية والتعرف عليه بهدف الحكم على فعالية أداءه في إنتاج المعلومات المحاسبية السليمة والمحافظة على أصول الشركة.

1- طريقة الملخص التذكيري

وهذا الملخص عبارة عن بيان عام بالطرق والوسائل التي يتميز بها النظام السليم للرقابة الداخلية، ويستخدم في المنشآت الصغيرة وذات الطبيعة المتشابهة، وأهم مميزات هذا الملخص كونه يعطي قدر مناسب للهيئة بالتصرف في تقييم نظم الرقابة الداخلية واخصارا في الجهد والوقت المبذولين وعدم اغفال أي نقطة من النقاط الرئيسية¹.

¹أزاهير محمد طه أحمد، دور المراجعة الداخلية في تقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية، رسالة ماجستير، المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2012، ص:52.

ويعاب على هذه الطريقة أنها تخضع للحكم الشخصي مما يمس بالموضوعية في التقييم كما انها لاتعطي الاثبات الكتابي عن النتائج المتوصل إليها.

2- الأسلوب الوصفي

يقوم المراجع حسب هذا الأسلوب بتحضير قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية، ثم يقوم بتوجيه الأسئلة للموظفين المسؤولين عن أداء كل عملية، فبذلك يتضح للمراجع كيفية سير العملية والجراءات التي يمر بها والمستندات التي تعد من أجلها والدفاتر التي تسجل فيها، وقد يقوم المراجع أو مساعديه بتسجيل الاجابات، بعد ذلك يقوم المراجع بترتيب الاجابات بحيث تظهر كيفية سير العملية من بدايتها إلى نهايتها ويحدد ما إذا كان النظام يتضمن ثغرات أو ينقصه بعض الضوابط الرقابية¹.

وتنتقد هذه الطريقة في تقييم نظام الرقابة الداخلية من حيث أن:

- الأجوبة المتحصل عليها من قائمة الأسئلة المعدة لا تحمل شرح مفصل ففي بعض الأحيان تكون هذه الأجوبة غامضة وبالتالي لا يبلغ المراجع الهدف المقصود من طرح السؤال.
- المراجع احيانا يسهو عن بعض عناصر الرقابة الداخلية فلا يطرح أسئلة تتطرق اليها.
- أنها صعبة الفهم لشخص غير المراجع الذي أعد قائمة الأسئلة حتى وإن كانت تتسم بالبساطة في التعبير.

3- خرائط التدفق

عن طريق هذا الأسلوب يقوم المراجع بفحص كل دورات الاستغلال والتي تبدأ بقراءة كتيب الاجراءات الداخلية في حالة وجوده بالمؤسسة، وكذلك بواسطة المحادثات مع كل موظفي المؤسسة والذين لهم دور في سير الدورات، والهدف هو معرفة الحقيقة حول القنوات التي تمر بها المعلومات والمعطيات انطلاقا من حدوث صفقات مع طرف ما إلى حين تسجيلها وتقييمها حسابيا.

كما أن المحادثات التي يقوم بها المراجع يمكن أن تشمل جميع المستويات السليمة مع فحص وثائق المؤسسة المستعملة من طرف جميع الأطراف ومن ثم يقوم المراجع بانجاز استمارات أسئلة من نوع امتحان والتي تتلاءم مع نوع المؤسسة، طبيعتها ونشاطها وانطلاقا من هذه الاستمارات يستطيع المراجع أن يوجه المحادثات، وفي النهاية يستطيع هذا الأخير أن يقدم وصفا دقيقا وعمليا للجراءات الخاصة

¹ يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، عمان، الأردن دار النشر، 2000، ص:113.

بالدورة تحت الفحص، ومن أجل بلورة ذلك بسرعة يعتمد المراجع على رؤية شاملة للاجراءات المستعملة في مختلف المصالح والتي تكون ملحقه بالوثائق الرئيسية المستعملة أو المحررة من قبل هذه المصالح¹.

تشكل خرائط التدفق هيكل يضمن مجموعة من الرموز والأشكال كل شكل له معنى يقيد المؤسسة ويعطي للقارئ فكرة عن النظام، حيث يقع على عاتق المراجع فحص تدفق المعلومات ودراسة المراحل المختلفة لتجهيز المستندات².

ويتضح مما سبق أن اعداد خرائط التدفق توضح مستويات السلطة الادارية والمسؤوليات وقنوات سير المعلومات والمعطيات يسهل تقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل فعال وشامل. وبالتالي فهي تعتبر أصدق وأشمل طريقة للتقييم لكونها تشمل إستمارات أسئلة تعد وتوجه لمختلف الموظفين حسب نوع وطبيعة نشاط الشركة بالإضافة إلى المحادثات والمقابلات مع مختلف المستويات الادارية.

4- وسيلة فحص النظام المحاسبي

تتم دراسة كفاءة نظم الرقابة الداخلية وفق هذه الطريقة عن طريق الحصول على قائمة بالدفاتر المحاسبية وأسماء المسؤولين عن إنشائها وتدقيقها، وقائمة بأسماء الأشخاص المسؤولين عن الاحتفاظ بعهددة الأصول وقائمة تبين طبيعة المستندات المثبتة لحركة الأموال الواردة للمؤسسة والصادرة منها ودورة تلك المستندات، ويتم إجراء دراسة مقارنة لهذه القوائم لغرض التأكد فصل وظيفة أداء العمليات عن وظيفة الاحتفاظ بالأموال وعن وظيفة المحاسبة عن العمليات والأصول بشكل يؤدي إلى التأكد من توفر نظام سليم للرقابة الداخلية، يؤخذ على هذه الطريقة انها قد تصبح مطولة خاصة في المنشأة الكبيرة وأن النظام المحاسبي لا يشتمل على جميع المعلومات الخاصة بنظم الرقابة الداخلية في المنشأة³.

5- طريقة الاستقصاءات

ويضم استفسارات كتابية تحتوي على الأسس السليمة لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية وتخدم هذه القائمة من الأسئلة إلى موظفي المؤسسة المختصين للإجابة عليها وردها إلى المدقق الذي يقوم بدوره بالتأكد من الاجابات عن طريق الاختبار والعينة وذلك للحكم على درجة متانة النظام المستغل. ويتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة حيث يجب أن تصاغ بطريقة فنية بحيث تدل الاجابات بنعم على أنظمة دقيقة للرقابة والاجابة بلا على أنظمة ضعيفة أو عدم وجود رقابة أصلا في تلك الناحية. ومن مزايا الاستبيان سهولة التطبيق بالنسبة لمختلف المؤسسات ومرونة الأسئلة، وتوفير

¹ عمر ديلمي، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009، ص:33.

² Batude, Laudit comptabilité et financier, Nathan, Paris, 1997, P136 .

³ أزاهير محمد طه أحمد، مرجع سبق ذكره، 2012، ص: 52.

الوقت، هذا كما تتمتع طريقة الاستبيان بأن العملاء لا يعترضون على تطبيقها عادة حيث ينظرون إليها كجزء من اجراءات المراجعة المعتادة¹.

وما يعاب على هذه الطريقة ما يلي:

- في بعض الأحيان الاسئلة لا تنطرق إلى التفاصيل الدقيقة لأجزاء نظام الرقابة الداخلية .
- أنها لا تراعي الظروف الخاصة لكل شركة.
- غير كافية لوحدها إذ يجب على المراجع اعتماد طريقة أخرى للتقييم إلى جانب هذه الطريقة.
- الاعتماد على الاستبيان الموحد إذ يجب على المراجع إعداد عدة استبيانات كل استبيان خاص بنوع معين من الشركات مع مراجعتها وتعديلها دوريا.

ويجب مراعاة الاعتبارات التالية عند اعداد الاستفسارات²:

- إظهار مصادر المعلومات المستخدمة في الاجابة عن كل سؤال، والتحقيقات التي تتم للتأكد منها.
 - التفرة بين نواحي الضعف البسيطة ونواحي الضعف الجسيمة في اجراءات الرقابة الداخلية.
 - احتواءها على وصف تفصيلي لنواحي الضعف في اجراءات الرقابة الداخلية.
- هناك خمسة أسئلة رئيسية شاملة تسمح باحتواء التساؤلات المتعلقة بنقاط الرقابة وتغطية كل النواحي وهي³:

- من: سؤال يتعلق بالفاعل أو المنفذ فنبحث عما إذا كان موجودا، ماهي سلطاته، وإلى أي مدى هناك تطابق بين الحقيقة والمرجعية. من أجل الاجابة على هذا التساؤل يستعمل المدقق بكثرة الهيكل التنظيمي السلمي والوظيفي، تحليل المنصب، أو شبكة تحليل المهام
- ماذا: تمكن من اشتمال كل الأسئلة التي تسمح بمعرفة موضوع أو محل العملية ، ما هي طبيعة المنتج المصنع؟ ماهي التثبيات الموضوعية؟
- أين: من أجل عدم نسيان مكان العملية، مكان التخزين أو مكان المعالجة
- متى: تسمح باشتمال الأسئلة المتعلقة بالزمن، البداية أو النهاية، المدة، الخطة
- كيف: سؤال يتعلق بتوصيف الطريقة العملية، كيف يتم الانتاج أو كيف يتم توزيعه...إلخ.

¹ خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص:175.

² حسين القاضي وحسين ممدوح، مرجع سبق ذكره، ص: 275.

³ صبيحات ابراهيم، نظام الرقابة الداخلية بالقطاع العمومي الاستشفائي بالجزائر، مذكرة ماجستير، محاسبة مراجعة وتدقيق، المدرسة العليا للتجارة، 2014، ص:39.

المطلب الثالث: معايير فعالية هيكل الرقابة الداخلية

إذا كانت إدارة الشركة مسؤولة عن تصميم وتشغيل هيكل فعال للرقابة الداخلية فإنها مسؤولة أيضا عن تقييم مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية وفقا لمعايير فعالية هيكل الرقابة الداخلية الصادرة عن المنظمات المهنية و التي إذا التزمت بها إدارة الشركة فإن هيكل الرقابة الداخلية للشركة سيكون هيكل فعال، وبالتالي يمكن للإدارة من خلال هذا الهيكل الفعال إعداد قوائم مالية صادقة يمكن الاعتماد عليها و الثقة فيها.

وتتمثل هذه المعايير فيمايلي¹:

1-معيار ضرورة فهم و إدراك الإدارة للهدف من هيكل الرقابة :

إن إدارة الشركة هي المسؤولة عن تصميم و تشغيل هيكل فعال للرقابة الداخلية يضمن لها إعداد ونشر قوائم مالية صادقة يمكن الثقة فيها و الاعتماد عليها، و ذلك لأن إعداد القوائم المالية هي مسؤولية إدارة الشركة. لذا يجب أن تكون إدارة الشركة مدركة للهدف من وجود هيكل فعال للرقابة الداخلية، وهو ضمان إعداد قوائم مالية صادقة يمكن الثقة فيها و الاعتماد عليها.

2-معيار تكامل مكونات أو أجزاء هيكل الرقابة الداخلية:

سبق أن أوضحنا أن هيكل الرقابة الداخلية يتكون من خمسة أجزاء أو مكونات وهي بيئة الرقابة، و تقييم المخاطر، وأنشطة الرقابة، والمعلومات والاتصالات، والمتابعة، وتكون إدارة الشركة مسؤولة عن تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية بأجزائه أو مكوناته الخمس بصورة متكاملة.

3-معيار فعالية كل جزء من أجزاء هيكل الرقابة الداخلية:

سنتعرض في هذا الجزء لمعايير فعالية كل مكون من مكونات هيكل الرقابة الداخلية الخمسة وذلك على النحو التالي²:

1-3-معيار فعالية بيئة الرقابة:

يساعد وجود بيئة رقابية تعمل بفعالية على تحقيق الفعالية في مكونات هيكل الرقابة الداخلية الأربعة الأخرى، ولاشك أن فعالية بيئة الرقابة يتوقف على سياسات وتصرفات مجلس الإدارة وإدارة الشركة، ومدى

¹ عبد الفتاح محمد الصحن ومحمد السيد سرايا وشحاته السيد شحاته، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الاسكندرية، 2006، ص64-68.

² عبد الفتاح محمد الصحن، مرجع سبق ذكره، ص ص: 64-68.

اقتناعهم بأهمية وجود هيكل فعال للرقابة الداخلية للشركة، وذلك لأن تلك السياسات ستعكس على سلوك جميع العاملين بالشركة.

3-2- معيار فعالية تقييم المخاطر:

يجب أن تقوم إدارة الشركة بتقدير المخاطر المتعلقة بعملية إعداد القوائم المالية بفعالية واتخاذ الإجراءات اللازمة للتغلب على العوامل و الأسباب التي تؤدي إلى وجود المخاطر، أو التي تؤدي إلى زيادة مستوى الخطر، و القيام بالعديد من الإجراءات التي تؤدي إلى تخفيض مستوى الخطر الذي تتعرض له الشركة في ظل ظروف بيئة الرقابة وفي ظل الظروف الإقتصادية والقانونية والتشريعية والاجتماعية التي تعمل فيها الشركة، حيث أنه يمكن أن يكون هيكل الرقابة الداخلية فعالا في ظل ظروف معينة، وغير فعال في ظل ظروف بيئية أخرى. ومن العوامل التي تؤدي إلى زيادة مستوى الخطر عدم كفاءة العاملين بالشركة، وزيادة درجة تعقيد نشاط الشركة، وزيادة درجة اعتماد الشركة على تكنولوجيا المعلومات، ودخول منافسين جدد في سوق المنتجات التي تقوم الشركة بتصنيعها.

3-3- معيار فعالية أنشطة الرقابة:

بكي يكون هيكل الرقابة الداخلية فعالا لابد من القيام بأنشطة الرقابة بصورة فعالة تضمن تخفيض مستوى الخطر و تحقيق أهداف الرقابة الداخلية.

وتتضمن أنشطة الرقابة مجموعة من الإجراءات والسياسات التي يتم اتخاذها مثل سياسات واجراءات الرقابة على الأصول والسجلات، والفصل بين الواجبات والمسؤوليات، والاعتماد السليم للعمليات والأنشطة، وكذلك الأنشطة المتعلقة بتقييم الأداء واتخاذ الاجراءات التصحيحية.

3-4 معيار فعالية نظام المعلومات والاتصالات

يجب أن يكون لدى الشركة نظاما فعالا وملائما للمعلومات والاتصال المحاسبي يقوم بتوصيل المعلومات الملائمة لجميع المستويات الادارية داخل الهيكل التنظيمي للشركة لضمان تحقيق أهداف الشركة.

ويقوم هذا النظام بتجميع وتسجيل وتصنيف وتحليل عمليات الشركة والتقارير عنها لمختلف المستويات الادارية بالشركة إلى أسفل أو أعلى من خلال العديد من قنوات الاتصال بما يسمح باعداد قوائم مالية صادقة يمكن الاعتماد عليها والثقة فيها.

3-5 معيار فعالية المتابعة والتقييم المستمر لمكونات هيكل الرقابة الداخلية

تؤدي عملية المتابعة والتقييم المستمر وفعاليتها لمختلف مكونات وأجزاء هيكل الرقابة الداخلية إلى تحقيق الكفاءة والفعالية في هيكل الرقابة الداخلية، لأن التقييم والمتابعة المستمرة وفعاليتها لمكونات هيكل الرقابة يساعد على معرفة ما إذا كان هيكل الرقابة الداخلية يعمل وفقا للتصميم السابق اعداده أم لا؟ وما إذا كانت هناك حاجة لتعديل أجزاء أو مكونات هيكل الرقابة الداخلية لتتماشى مع التغيرات في ظروف التشغيل.

4 - معيار كفاءة إدارة المراجعة الداخلية

لاشك أن وجود إدارة مستقلة وذات كفاءة عالية للمراجعة الداخلية بالشركة وبما من خبرات ومؤهلات مناسبة وباعتبارها أداة من أدوات الرقابة الداخلية يحقق الفعالية في تصميم وتشغيل ومتابعة تشغيل هيكل الرقابة الداخلية بالشركة خاصة إذا كانت تلك الإدارة مستقلة في الهيكل التنظيمي للشركة وتتبع مجلس الإدارة مباشرة.

وتلعب ادارة المراجعة الداخلية دورا كبيرا في مساعدة الإدارة على تقييم مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة.

5- معيار مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها

لكي يتم تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية لابد من استخدام والاستفادة من تكنولوجيا المعلومات. ومن أمثلة وسائل الاستفادة بتكنولوجيا المعلومات عند تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية تشغيل العمليات آليا.

مما سبق يمكن استنتاج أن المعيار هو عبارة عن نموذج متفق عليه من طرف سلطات مختصة ليعتمد عليه في القياس فهو قاعدة عامة يجب اتباعها تحدد الاهداف وأساليب تحقيقها.

ولكي يكون هيكل الرقابة الداخلية فعال وفق المعايير السابقة الذكر يجب أن يتوفر مايلي:

- اتباع القيم الاخلاقية والتنظيمية.
- متابعة الموظفين من حيث التكوين والتطوير.
- الاهتمام بقسم المحاسبة وادارة المخاطر.
- اتباع مؤشرات الاداء.

المبحث الثالث: تأثير الرقابة الداخلية على حوكمة الشركات

لقد حظيت الرقابة الداخلية كما حوكمة الشركات في الوقت الحالي باهتمام بالغ من قبل المنظمات المهنية والتشريعية والباحثين، وخاصة بعد الاخفاقات والاضطرابات المالية التي شهدتها العالم في كبريات الشركات العالمية، ويرجع هذا الاهتمام للدور الذي يمكن أن تلعبه الرقابة الداخلية كأداة من أدوات حوكمة الشركات، من خلال دورها في مساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها وتحقيق الفعالية في انجاز العمليات وذلك باعتبارها آلية من الآليات التي تخدم الأطراف ذات العلاقة.

المطلب الأول: علاقة الرقابة الداخلية بباقي الآليات الرقابية في ظل مفهوم الحوكمة

ان من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الجيد وجود قسم كتنظيم اداري داخل الوحدة الاقتصادية يطلق عليه قسم المراجعة الداخلية مهمته التأكد من تطبيق كافة الاجراءات واللوائح والسياسات التي وضعها بواسطة الادارة من جهة، والتغير الذي حدث في مدى الفحص الذي يقوم به المراجع الخارجي من فحص شامل وتفصيلي إلى فحص اختباري الأمر الذي أدى بالضرورة إلى زيادة درجة الاهتمام بجودة نظام الرقابة الداخلية من جهة أخرى يعكس العلاقة الوطيدة بين الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، إذ لم يأت نظام الرقابة الداخلية معزولا عن محيط المؤسسة الداخلي والخارجي، وبالرغم من تعرضنا إلى مفاهيم التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي ولجنة التدقيق، كآليات حوكمة الشركات إلا أننا سنقوم بتحديد العلاقات الموجودة بين هذه الآليات والرقابة الداخلية.

1- الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية (التدقيق الداخلي)

قبل التعرض إلى العلاقة بين الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية لابد من تعريف هذه الأخيرة وبيان أهميتها.

1-1 تعريف المراجعة الداخلية

تعتبر المراجعة الداخلية نشاط مستقل داخل المنشأة يهدف إلى التأكد من دقة وفعالية الأنظمة والتعليمات والاجراءات المطبقة في المنشأة، وتزويد الادارة بتقرير عن أي انحرافات أو نقاط ضعف.

وقد عرفت المراجعة الداخلية حسب المجمع الأمريكي للمراجعين كما يلي: "وظيفة يؤديها موظفون من داخل المشروع، تتناول فحص انتقادي للاجراءات والسياسات، والتقييم المستمر للخطط والسياسات

الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية، وذلك بهدف تنفيذ هذه السياسات الإدارية والتحقق من أن المقومات الرقابة الداخلية سليمة ودقيقة وكافية¹.

كما تعرف المراجعة الداخلية على أنها "نشاط مستقل يهدف إلى تقديم للمؤسسة ضمان حول درجة التحكم في عملياتها، كما يحمل لها نصائح من أجل التحسين ويؤدي إلى إنشاء قيمة مضافة، ويساعدها على تحقيق مقارنة نظامية ومنهجية لمساراتها في إدارة المخاطر والمراقبة وحوكمة الشركة وتقديم اقتراحات من أجل تقوية فعاليتها"².

1-2 أهمية المراجعة الداخلية

ظهرت المراجعة الداخلية منذ حوالي ثلاثة عقود وقد لاقت قبولا كبيرا في الدول المتقدمة، واقتصرت في بادئ الأمر على التدقيق المحاسبي للتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية وتصحيح الأخطاء إن وجدت، ولكن مع تطور المشروعات، أصبح من الضروري تطوير المراجعة الداخلية وتوسيع نطاق عملها بحيث تستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فعالية الأساليب الرقابية وإمداد الإدارة بالمعلومات، وبهذا أصبحت أداة تبادل المعلومات واتصال بين المستويات الإدارية المختلفة والإدارة العليا، وبموجب هذا التطور أصبح برنامج يتضمن تقييم نواحي النشاط الأخرى.

بعد الفضائح والانهيارات المالية للوحدات الاقتصادية العالمية أصبحت المراجعة الداخلية من الضرورات التي تشغل الهيئات العلمية في جميع في الوقت الحالي، إذ أوصت التقارير العلمية في جميع دول العالم غبى ضرورة الاهتمام بالدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في الشركات، وترتب على ذلك تضمين شروط القيد في العديد من البورصات العالمية، وضرورة إنشاء قسم خاص بالمراجعة الداخلية في الشركات التي تريد قيد أسهمها في تلك البورصات.

وعلى المراجعين الداخليين في القرن الحادي والعشرين أن يكونوا على استعداد لمراجعة أي شيء تقريبا، بما في ذلك العمليات التشغيلية ونظم الرقابة والأداء ونظم المعلومات والبيانات المالية والغش والتلاعب والتقارير البيئية وتقارير الأداء والجودة، وأن يقوم المراجع الداخلي بتحمل المسؤوليات الآتية:

- تطوير الأهداف العامة وخاصة فيما يتصل بأي مهمة مراجعة يضطلعون بها
- اختيار وتجميع بواسطة منظومة متكاملة من اجراءات المراجعة وتقييم أدلة المراجعة باستعمال الأساليب الإحصائية في الاستدلال

¹ محمد براق وعمر قمان، دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي، الملتقى الوطني الأول حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري يومي 6-7 ماي 2012، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، مخبر مالية بنوك وإدارة أعمال، ص:7.

² نفس المرجع، ص:8.

- رفع التقارير عن نتائج المراجعة في عدة صور ولعدة فئات مختلفة من متلقي تلك التقارير¹.

3-1 علاقة الرقابة الداخلية بالمراجعة الداخلية

تعتبر المراجعة الداخلية إحدى أدوات المراقبة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية لدعم الوظيفة الإدارية، بالإضافة إلى كونها دعماً للمراجع الخارجي بشأن تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد نطاق الفحص، فمن متطلبات الرقابة الداخلية السليمة وجود قسم كتنظيم إداري داخل المؤسسة مهمته التأكد من تطبيق كافة الإجراءات واللوائح والسياسات التي وضعها بواسطة الإدارة، وكذلك التأكد من دقة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي وأيضاً التحقق من عدم وجود أوجه التلاعب أو المخالفات، وهو ما يمثل الإلمام بشقي الرقابة الداخلية سواء الإدارية أو المحاسبية².

2- الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية (التدقيق الخارجي)

قبل التعريف بالعلاقة بين الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية سنعرِّج على تعريف بسيط للمراجعة الخارجية.

2-1 تعريف المراجعة الخارجية

تدل المراجعة الخارجية بصفة عامة على التحقيق في البيانات باعتبارها نتائج لمسار إنتاج المعلومات، حيث تعمل كرقابة على حسابات الشركة وطريقة تحضير هذه الحسابات. ويمكن تعريفها على أنها " الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية في المنشأة". وعليه فإن مراجعة الحسابات الخارجية ليست عملية فحص البيانات الخارجية فقط وإنما أيضاً وضع اختبارات لمدى صحة السجلات المحاسبية في الشركة، حيث يقوم بها مدقق مستقل يعبر برأي موضوعي على مدى انصاف تقديم أو افصاح البيانات الخارجية. كما يمكن اعتبار المراجعة الخارجية على أنها "فحص مستقل وقانوني للقوائم الخارجية للمؤسسة والتسجيلات والعمليات والنشاطات". وللتفصيل يمكن تعريفها على أنها "عملية تهدف إلى توفير التأكد من إمكانية الاعتماد على المعلومات المتضمنة في القوائم المالية، والمعدة طبقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها أو قواعد أخرى³.

2-2 علاقة الرقابة الداخلية بالمراجعة الخارجية

¹ مسعود درواسي وضيف الله مسعود الهادي، دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي، الملتقى الوطني الأول حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري يومي 6-7 ماي 2012، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، مخبر مالية بنوك وإدارة أعمال، ص ص: 7-8.

² عبد الفتاح محمد الصحن وفتحي رزقي سوافيري، مرجع سبق ذكره، 2004، ص 199.

³ محمد براق وعمر قمان، مرجع سبق ذكره، ص: 8.

نظرا لارتباط الرقابة الداخلية المحاسبية بالجوانب المالية والمحاسبية المتعلقة بالتحقق من حماية الأصول ودقة المعلومات الواردة في التقارير والقوائم المالية، فإن مراجع الحسابات الخارجي يهتم بها ويقوم بتقييمها لتحديد درجة الاعتماد عليها تمهيدا لتحديد نطاق فحصه في حين لا تخضع الرقابة الداخلية الادارية لتقييم المراجع الخارجي إلا في الحدود التي يرى فيها المراجع أن الرقابة الادارية لها تأثير هام على سلامة السجلات والرقابة المالية، أي أن المراجع الخارجي يعتبر مسؤولا على فحص وتقييم أنظمة الرقابة المحاسبية دون الادارية منها وذلك من خلال تحديد درجة دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية والمالية، وكذلك تحديد الاختبارات والفحوصات التي سيجريها بالدفاتر والقيام بالاجراءات اللازمة للتأكد من صحة أرصدة الحسابات المثبتة في القوائم المالية المختلفة تجنباً للإزدواج في الإجراءات المتبعة¹.

وعليه يلاحظ مما سبق أن هناك اهتماما كبيرا حول نظم الرقابة الداخلية في إطار حوكمة الشركات، إذ أصبح من الضروري أن يتضمن تقرير المراجع الخارجي تقريرا مدمجا مع التقرير المالي حول فعالية إجراءات الرقابة الداخلية، حيث لا تكون هناك قيمة إضافية لعمل المراجع الخارجي بدون تقييمه وتقويمه للرقابة الداخلية، مما يؤدي إلى استنتاج أن المراجعة الخارجية مرتبطة بالرقابة الداخلية بشكل تكاملي، كما لها دور كبير في تفعيل هذه الأخيرة بما يحقق أهداف حوكمة الشركات².

3- الرقابة الداخلية ولجنة المراجعة (لجنة التدقيق)

لقد تعرضنا في الفصل الأول إلى المفاهيم الأساسية للجان المراجعة كنشأتها وظهورها، تعريفها، وظائفها لدى سنتعرض إلى لجان المراجعة وعلاقتها بالرقابة الداخلية كما يلي:

بعد أن يتوافر للجان المراجعة الاستقلال والخبرة المالية و المحاسبية والعدد الكافي من الأعضاء والاجتماعات الدورية خلال العام، حيث لا يوجد عدد مثالي لعدد أعضائها وانما كل ذلك يعتمد بالدرجة الأولى على حجم الشركة وتعقد عملياتها فهي تختلف من شركة إلى أخرى ومن محيط إقتصادي إلى آخر، يجب على اللجنة بعد ذلك أن تقوم بأداء مجموعة من المهام الأساسية والتي من أهمها متابعة الرقابة الداخلية وذلك من خلال³:

- تقييم كفاءة وفاعلية نظم الرقابة الداخلية بمطالبة المراجع الخارجي بموافاة اللجنة بتقرير عن مدى سلامة وكفاءة تلك النظم.

¹ عبد الوهاب نصر علي وشحاته السيد شحاته، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003، ص ص:84-85.

² محمد براق وعمر قمان، مرجع سبق ذكره، ص: 11-12.

³ محمد براق وعمر قمان، مرجع سبق ذكره، ص: 8، 9.

- دراسة هيكل وإجراءات نظم الرقابة الداخلية المطبقة بالشركة ، والتحقق من مدى كافتيتها ، والتأكد من مدى التزام الإدارة بتطبيقها على كافة الإدارات بالشركة.
- التأكد من أن نظام الرقابة الداخلية للشركة يوفر بيانات ومعلومات محاسبية وإدارية دقيقة للإدارة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.
- دراسة الهيكل التنظيمي للشركة متضمناً نظام تفويض السلطات والمسئوليات لكل المستويات الوظيفية بالشركة ومدى الاعتماد على المركزية أو اللامركزية.
- التأكد من كفاية التأمين علي أصول الشركة وفحص أساليب وقواعد الرقابة على أصول الشركة والتأكد من الالتزام بتطبيقها.

المطلب الثاني: مساهمة الآليات الرقابية في حوكمة الشركات

يتضمن مفهوم الحوكمة كما بيناه سابقاً عدة آليات رقابية تعمل على تحقيق أهداف الشركة والأطراف ذات العلاقة، ومن هذه الآليات ما هو داخلي كالمراجعة الداخلية ولجان المراجعة ومنها ما هو خارجي كالمراجعة الخارجية. وسنبين في هذا المطلب مدى مساهمة هذه الآليات في تطبيق وترسيخ قواعد الحوكمة.

1- مساهمة المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات

تعتبر المراجعة الداخلية من بين الآليات التي تعمل على تفعيل حوكمة الشركات، من خلال الإشراف عليها من طرف لجنة المراجعة بغية التأكد من استقلال المراجعين الداخليين ودراسة خطة عمل المراجعة الداخلية والتأكد من فعاليتها في انجاز الأعمال الموكلة اليها، ودراسة ومناقشة تقارير المراجعة الداخلية ومعالجة الملاحظات الذي قد ترد بنتقريره.

وكما أشير إليه سابقاً، فإن المراجعة الداخلية آلية رقابية لحوكمة الشركات فإن القوانين والتشريعات خاصة القانون الأمريكي Sarbanes-Oxley وقانون الحماية الخارجية الفرنسي LSF يعتبران الرقابة الداخلية تحدياً كبيراً بالنسبة لحوكمة الشركات ومسؤولية أكبر وإضافية على المسؤولين في الشركات، وفي هذا الإطار ومن أجل تلبية الالتزامات القانونية فإن المراجعة الداخلية تلعب دوراً أساسياً ضمن مسار تحضير ونتاج التقارير حول الرقابة الداخلية، من خلال دعم المراجعة الداخلية للرقابة الداخلية بواسطة الإجراءات التي تتناسب وتقييم فعاليتها وتشجيع تطويرها بشكل مستمر¹.

¹ محمد براق و عمر قمان، مرجع سبق ذكره، ص:9.

ويرى معهد المدققين الداخليين الأمريكي أن الحوكمة الجيدة تتوقف على المعلومات المتولدة عن الأطراف الأربعة التي تشكل نظام الحوكمة وهي: (مجلس الإدارة، الإدارة التنفيذية، المدققون الداخليون، والمدققون الخارجيون) وأن هذه العناصر الأربعة تشكل الفهم الداخلي لأنشطة المؤسسة مع التقييم الخارجي المستقل. ومن ثم فإن إدارة المراجعة الداخلية من الأطراف الرئيسية المعنية بتطبيق مفهوم الحوكمة، كمت أكدت قواعد ومبادئ حوكمة الشركات على ضرورة تطوير وظيفة المراجعة الداخلية وتفعيل دورها في إطار آليات الحوكمة .

كما أكدت معايير المراجعة الداخلية الصادرة عن نفس المعهد على ضرورة أن يسهم نشاط التدقيق الداخلي في تحسين إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة حيث يشير المعيار 2130 إلى أنه ينبغي أن تسهم المراجعة الداخلية في عمليات الحوكمة بواسطة تقييم وتحسين عملية الحوكمة من خلال¹:

- التحقق من وضع القيم والأهداف
- مراقبة عملية انجاز الأهداف
- التحقق من المساءلة
- التحقق من الحفاظ على القيم في المنشأة.

2- مساهمة المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات

تساهم المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات من خلال دورها الذي تلعبه خاصة من النواحي الاقتصادية والاجتماعية ومن عدة نواحي أخرى وفيما يلي أهم هذه النواحي²:

2-1 الناحية الاقتصادية

تؤدي المراجعة الخارجية إلى زيادة الثقة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية للشركات، التي يتم اعدادها لكافة الأطراف ذات المصلحة بالشركة.

2-2 الناحية الاجتماعية

خدمة المجتمع انطلاقاً من حاجة المساهمين وكافة الأطراف التي لها مصالح بالشركة وذلك لمعرفة مدى التزام الشركة بالقوانين واللوائح من خلال:

- التحقق من مدى كفاءتها في استغلال الموارد المتاحة

¹ Glem, Irvin N. Internal Audit's Role in Governance, Risk and Control, CIA Review, 2004, p.115.

² محمد براق وعمر قمان، مرجع سبق ذكره، ص:10.

- مراعاة مصالح المساهمين ومصالح كافة الأطراف الأخرى ذات المصلحة

2-3 النواحي الأخرى

تشمل مساهمة المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات نواحي أخرى

- محاولة حل مشكل عدم التماثل في المعلومات بين الملاك والادارة
- تقييم مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بالشركات المقيدة بالبورصة.

3- مساهمة لجان المراجعة في حوكمة الشركات

أدت التشريعات الحديثة ومقترحات الأسواق المالية من أجل حوكمة شركات أفضل إلى رفع دور لجنة المراجعة إلى دور متميز من حيث الرقابة والإبلاغ بخصوص فاعلية حوكمة الشركات، الأمر الذي أدى إلى إصدار توصيات متعددة بأن وظيفة المراجعة الداخلية تقدم تقريرها مباشرة إلى لجنة المراجعة وليس للإدارة العليا، ومثل هذه التوصيات يمكن أن تسبب توتر مع الدور الأكثر تقليدياً للمراجعة الداخلية التي تقوم بمهمة أنها "عيون وآذان الإدارة".

يعتبر موضوع لجان المراجعة من الأهمية البالغة بتفعيل مبادئ الحوكمة، حيث أنها مرتبطة مباشرة بمجلس الإدارة وتعمل على تقديم تقاريرها الدورية له، ويتم تشكيل لجنة المراجعة والتي يصدر بالقواعد المنظمة لعملها قرار من الجمعية العامة للشركة بناء على اقتراح مجلس الإدارة، ويتعين عند وضع هذه القواعد الالتزام بها كحد أدنى لعمل لجان المراجعة. كما وتأتي لأهمية دور لجنة المراجعة في مقدمة الآليات التي يمكن من خلالها التأكد من تطبيق مفهوم الحوكمة على أرض الواقع مع مجلس الإدارة، والمراجع الداخلي، والمراجع الخارجي، كما أن وجود نظام للرقابة الداخلية فعال يعد أحد المسؤوليات الرئيسية المناطة بالمجلس، ويأتي دور لجنة المراجعة الرئيسي في التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه بفعالية، وتقديم أي توصيات من شأنها تفعيل النظام وتطويره بما يحقق أغراض الشركة ويحمي مصالح المساهمين والمستثمرين بكفاءة عالية وتكلفة معقولة¹.

المطلب الثالث: الرقابة الداخلية من آليات الحوكمة

تساعد الرقابة الداخلية الوحدات الاقتصادية (الشركات) في تحقيق أهدافها وتأكيد فعالية عمليات الرقابة وتؤمن حوكمة الشركات للمنشأة بالعمل مع مجلس الإدارة ولجان المراجعة من اجل إدارة المخاطر

¹ ابراهيم اسحق نسمان، دور ادارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة، مذكرة ماجستير، المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، غزة، 2009، ص:46.

والرقابة عليها من خلال تقييم وتحسين العمليات الداخلية للوحدة الاقتصادية ، وكذلك تحقيق الضبط الداخلي.

تعتبر الرقابة الداخلية من بين أهم وسائل المساهمة في حوكمة الشركات، وازدادت أهميتها أكثر بعد الانهيارات المالية لكبريات الشركات في العالم، حيث ما فتئت التشريعات تركز عليها وتعطي لها أهمية بالغة لما لها من دور كبير في تحقيق أهداف حوكمة الشركات، كما ركزت هذه التشريعات على الارتباط الذي ينبغي أن يكون بينها وبين المراجعة الخارجية، لما لهذه الأخيرة من دور في تفعيل الرقابة الداخلية بما يتناسب ومتطلبات الحوكمة.

قام المعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين AICPA سنة 1987 بتشكيل لجنة رعاية المنظمات COSO المعروفة باسم لجنة تريدواي أعدت هذه اللجنة تقريراً خاصاً بتطبيق قواعد حوكمة الشركات وما يرتبط بها من آليات لمنع الغش والتلاعب في إعداد القوائم المالية، وذلك عن طريق الاهتمام بمفهوم نظام الرقابة الداخلية.

على مجلس الإدارة الإفصاح في تقرير حوكمة الشركة عن مدى تقيد الشركة بنظام الرقابة الداخلية أثناء مدة التقرير، ويجب أن يشمل ذلك الإفصاح ما يلي:

- آلية عمل إدارة الرقابة الداخلية في الشركة.
- الإجراء الذي اتبعته الشركة لتحديد وتقييم وإدارة المخاطر الكبيرة.
- أية معلومات إضافية للمساعدة في فهم عمليات إدارة المخاطر ونظام الرقابة الداخلية في الشركة.
- إقرار من المجلس بمسؤوليته عن نظام الرقابة الداخلية في الشركة وعن مراجعته وفعاليتها.
- الإجراء الذي اتبعته الشركة لمراجعة فعالية نظام الرقابة الداخلية.
- الإجراء الذي اتبعته الشركة للتعامل مع نواحي الرقابة الداخلية الجوهرية لأية مشاكل كبيرة تم الإفصاح عنها في التقارير والحسابات السنوية¹.

¹ صبيعات ابراهيم ، مرجع سبق ذكره ، 2014 ، ص ص: 26، 19 بتصرف.

خلاصة الفصل الثاني

تعتبر الرقابة الداخلية بمختلف إجراءاتها ووسائلها بمثابة خط الدفاع الأول التي تتبناه إدارة المنشأة من خلال وضع خطة تنظيمية وذلك لغرض حماية الموجودات، والاطمئنان على دقة البيانات المحاسبي والمالية ولتحقيق الكفاءة الانتاجية القصوى.

لدى يقع على عاتق الإدارة المنشأة وضع نظام للرقابة الداخلية وذلك باتباع المعايير اللازمة حتى يكون فعالاً، كما من مهامها أيضاً تقييم هذا النظام وتجديده وفقاً للمتطلبات

تمثل الرقابة الداخلية عنصراً مهماً في نظام حوكمة المنشأة والقدرة على إدارة المخاطر وتعد الأساس الذي يدعم تحقيق أهداف المنشأة وتعزيز وحماية قيمتها، الأمر الذي تفهمه وتؤثر فيه وتتابعه الهيئة الادارية بالمنشأة والإدارة والأفراد الآخرون حتى يمكن الاستفادة من الفرص المتاحة للمنشأة والتعامل مع التحديات التي تواجهها من أجل تحقيق أهدافها.

الفصل الثالث

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة نفضال

بعد التطرق في الفصلين السابقين إلى الجانب النظري للدراسة حول حوكمة الشركات والرقابة الداخلية بمختلف مفاهيمها وباعتبار الرقابة الداخلية من أهم الآليات الداخلية للحوكمة. سيتناول هذا الفصل الجانب التطبيقي للدراسة.

وعليه، فهذا الفصل يتضمن دراسة تجريبية على شركة نفضال نظرا للدور الهام الذي تلعبه في الاقتصاد الوطني، حيث سيتم في البدء عرض موجز للبطاقة الفنية للشركة وأسس بيئة الرقابة الداخلية والحوكمة فيها وذلك اعتمادا على المفاهيم النظرية التي رأيناها سابقا في المبحث الأول ثم سيتم التطرق إلى الإطار المنهجي والخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة وبعدها سنتناول الدراسة كيفية إعداد الاستبيان وتحليل محاوره وعرض مختلف النتائج المتوصل إليها من خلال مبحثين.

المبحث الأول: تعريف بمؤسسة نפטال أسسها الرقابية وتطبيقات الحوكمة بها

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى التعريف بمؤسسة نפטال و نشأتها و هيكلها بالإضافة إلى تبيين أسس نظام الرقابة الداخلية وأسس الحوكمة فيها.

المطلب الأول: تقديم عام لمؤسسة نפטال

تأسست سوناطراك في 1963 وفقا للمرسوم رقم 63-491 المؤرخ في 1963/12/31 والتي تمثلت مهامها الأساسية في تأمين نقل وتسويق المحروقات، بعدها تم توسيع نطاق صلاحياتها بمقتضى المرسوم رقم 66-296 المؤرخ في 1966/09/22 وذلك في مجال البحث، الإنتاج وتحويل المحروقات. في 1980 أنشئت المؤسسة الوطنية لتكرير وتوزيع المنتجات البترولية ERDP بمقتضى المرسوم 80-101 المؤرخ في 1980/04/06. في 1983 دمج مشروع غاز البترول المميع GPL، الوقود CBR لشركة سونا طراك في المؤسسة الوطنية لتكرير وتوزيع المنتجات البترولية في 1984 أنشئت 48 وحدة توزيع متعددة المنتجاتUND. في سنة 1987 انحلت المؤسسة الوطنية لتكرير وتوزيع المنتجات البترولية وتم إنشاء بمقتضى المرسوم رقم 87-189 شركتان وطنيتان هما:

- نفتك - المكلفة بتكرير المواد البترولية، والتي أصبحت تابعة منذ 2009 إلى شركة سوناطراك مباشرة.

- نפטال المكلفة بتسويق وتوزيع المواد البترولية ويرجع أصل كلمة NAFTAL إلى:

NAFT: مصطلح عالمي يقصد به النفط.

AL: وهما الحرفين الأولين من كلمة الجزائر.

وبالتالي فان كلمة نפטال تعني نفط الجزائر، وتعتبر نפטال في الوقت الحاضر الشركة الوحيدة التي تضمن تسويق وتوزيع المواد البترولية ومشتقاتها عبر كافة التراب الوطني وهي تابعة 100% لمؤسسة سونطراك.

في سنة (2002-2003) تم إعادة هيكلة مؤسسة نפטال حسب النشاطات الفرعية التالية:

- فرع الوقود .
- فرع التجاري .
- فرع الغاز .

- فرع النشاطات الدولية .
- تطبيق نظام المحاسبة التحليلية للشركة .

وفي سنة 2004 تم إنشاء المديريات التالية "مديرية المركزية للمراجعة (DCA)، مديرية المركزية للبحث و التطوير (R&D) ، المديرية المركزية للصحة و السلامة، البيئة و النوعية (HSEQ) ." .

أما في أما في سنة 2007 قد تم إعادة تنظيم فرع التسويق و تنظيم المقاطعات District، ربط وحدة الصيانة UNM وسط (الجزائر) بفرع التسويق.

وكان آخر تطور حصل سنة 2015 حيث تم إعادة النظر في الهيكل التنظيمي للمؤسسة أي هيكلية المديريات.

1- مهام شركة "نפטال":

تعتبر مؤسسة نפטال مسؤولة عن بيع وتوزيع المنتجات البترولية ومشتقاتها بما فيها تلك الموجهة للملاحة والطيران والتمتلة في:

1- الغاز المميع GPL.

2- الوقود CARBURANTS؛

3 - المواد المذيبة LES SOLVANTS؛

4- المحروقات المعطرة LES AROMATIQUES؛

5- الزفت و المطاط BITUME ET PNEUMATIQUE؛

ولها مهام أخرى تسعى إلى تحقيقها هي:

- تنظيم وظيفة التسويق والتوزيع للمنتجات البترولية ومشتقاتها.

- تخزين ونقل المنتجات البترولية وتوزيعها في كامل التراب الوطني.

- الحرص على الاستعمال العقلاني للمواد الطاقية.

- تطوير هياكل التخزين والتوزيع لضمان تغطية أحسن لكامل التراب الوطني.

- ضمان صيانة كل التجهيزات التي هي في حوزتها.
- متابعة ومراقبة تطبيق المخططات السنوية وكذا المخططات التي تتجاوز السنة والتي تهدف إلى تغطية حاجيات السوق الوطنية للمنتجات البترولية.
- الحرص على إدخال، تطوير واستعمال أجهزة الإعلام الآلي في إطار مهامها.
- تطوير قدرات العمال عن طريق التريصات والتكوين المستمر.
- الحرص على تحسين ومراقبة الكميات المنتجة.

2- إمكانيات شركة "نפטال":

لإتمام المهام التي تقوم بها نפטال، جهزت هذه الأخيرة وسائل، هياكل وعمال يساهمون في توزيع المنتجات البترولية، هذا من جهة ومن جهة أخرى قامت نפטال باستعمال جميع الإمكانيات الضرورية للوصول إلى الأهداف المراد تحقيقها من خلال وضع قوانين، مخططات وبرامج التنمية.

1- اليد العاملة تتكون من حوالي 32000 عون موزعة على كامل التراب الوطني، ونشير إلى انه في فصل الشتاء تعرف اليد العاملة نوعا من الزيادة النسبية وهذا راجع إلى زيادة الطلب على المنتجات البترولية لاسيما غاز البترول المميع مما يستدعي تشغيل أكثر لليد العاملة.

2- حظيرة السيارات لنقل المنتجات متكونة من حوالي 6850 سيارة مجهزة بالديزل لنقل الوقود، وبالإمكانيات المتوفرة لديها،تضمن نפטال التوزيع بطريقة منظمة وعامة على كافة التراب الوطني كما تضمن تموين الطائرات والبواخر.

3- شبكة توزيع الوقود وقد جهزت نפטال لهذه المهمة عدة وسائل حيث تزود نפטال 51% من الاستهلاك النهائي للطاقة في البلاد، إذ تستعد لذلك بواسطة 67 مركز تخزين وتوزيع المنتجات الوقودية، الزيوت والمطاط، والمواد الخاصة، بسعة 74000م³ ووقود، 42 مصنع لملأ الغاز والبترول المميع بسعة 38000 قارورة يوميا، 40000 طن من البوتان و 14 وحدة تصنيع الزفت.

3- محيط نפטال:

بالنسبة للوقود نפטال تمون من طرف مورد واحد هو المؤسسة الوطنية للتكرير، أما بالنسبة للزبائن فينقسمان إلى نوعين:

1- زبائن الشبكة أي محطات الخدمات وهي تتفرع إلى نوعين أساسيين:

أ- محطات الخدمات التابعة لـ "نפטال" وتنقسم إلى محطات الخدمات ذات تسيير مباشر من طرف نפטال ومحطات الخدمات ذات التسيير الحر من طرف المستأجرين الذين يدفعون نسبة من رقم الأعمال.

ب- محطات الخدمات التابعة للمعتمدين وتنقسم إلى محطات الخدمات ذات سعة تخزين ضئيلة من 10-40 م³ والمسيرة من طرف معتمدين للبيع العاديين والمرتبطين مع نפטال بعقد تجاري ومحطات الخدمات تدعى "بنقطة البيع المعتمدة بسعة متوسطة 100 م³ محققة من طرف المستثمرين ومسيري المحطة لهم أولوية الخدمة.

2- المستهلكين الكبار يتكونون أساسا من المستهلكين الذين يملكون قدرة التخزين وهم:

- المؤسسات العمومية ومنها شركة السكك الحديدية (SNTF) شركة الخطوط الجوية، ومؤسسة سونلغاز.

- الإدارات والتعاونيات المحلية، المستشفيات، القطاع الزراعي، الدفاع الوطني والأمن الوطني.

المطلب الثاني: أسس بيئة الرقابة الداخلية في مؤسسة نפטال

كما أشرنا سابقا في الجانب النظري من البحث فإن أي نظام رقابي يشمل خمس مكونات أساسية لا بد من الاهتمام بها ودراستها عند تصميمه وتنفيذه حتى يمكن الوصول إلى ضمان معقول لتحقيق الأهداف الرقابية وهذا ما تدرجه إدارة مؤسسة نפטال في مدونة قانون قواعد الأخلاق والسلوك للشركة تم تحديد أهمية الحفاظ على نظام ملائم للرقابة الداخلية حيث نصت على مايلي:

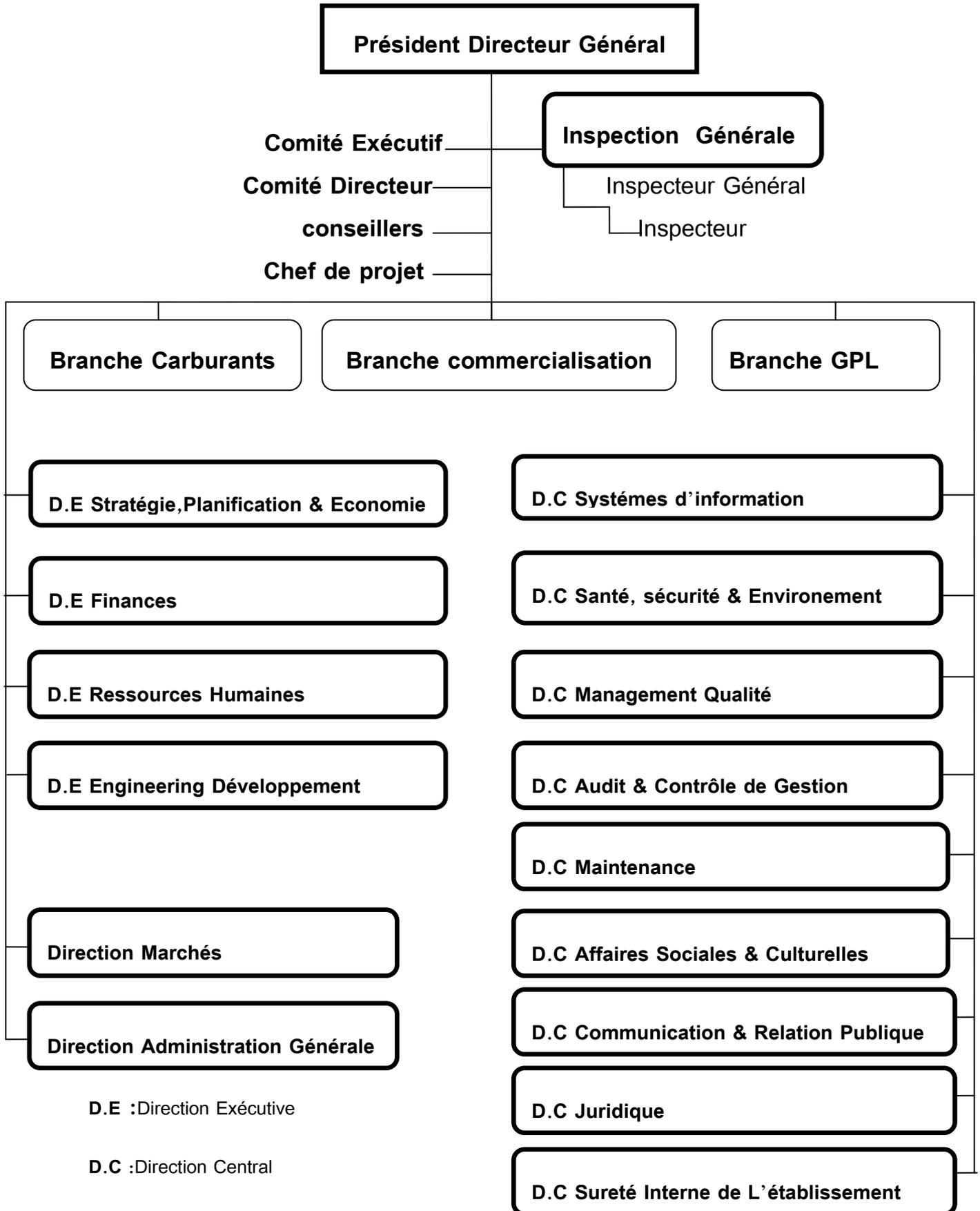
- يجب على نפטال الحفاظ على نظام ملائم للرقابة الداخلية، وأخذ الاحتياطات اللازمة لضمان احترام النصوص.

وفي هذا المطلب سوف نقوم بالتطرق إلى بيئة الرقابة الداخلية لدى مؤسسة نפטال وذلك من خلال تحديد القيم الملموسة والغير ملموسة .

1- القيم الملموسة لبيئة الرقابة الداخلية لمؤسسة نפטال

ويقصد بالقيم الملموسة لبيئة الرقابة الداخلية الهيكل التنظيمي، الوصف الوظيفي لمختلف الأنشطة والوظائف داخل المؤسسة، تعريف المخاطر.

1-1- الهيكل التنظيمي لمؤسسة نפטال:



الشكل رقم 5: الهيكل التنظيمي لمؤسسة نפטال - المديرية العامة-

إذ يعتبر الهيكل التنظيمي لمؤسسة نפטال الأداة التي تحدد السلطات والمسؤوليات داخلها بوضوح وجلاء فهو يحدد مسؤولية وصلاحيات كل اللجان والمديريات المكونة له وبهذا يكون قاعدة مهمة للمساءلة عن نتائج الأعمال وبالتالي فهو دعامة أساسية من دعائم الرقابة الداخلية داخل المؤسسة وذلك من خلال زيادة فعاليتها.

1-2 الوصف الوظيفي:

إن إدارة مؤسسة نפטال تستخدم أساليب اتصال فعالة تساعد في التحديد الواضح للسلطات والمسؤوليات فيها. ومن الوسائل التي تستخدمها الإدارة في هذا الصدد الهيكل التنظيمي المشار إليه سابقاً، الكتيبات الإرشادية، مثل دليل السياسات الواجب إتباعها داخل المؤسسة حيث يتضمن هذا الدليل إدارة جميع التعليمات الصادرة والمعمول بها والتي يجب تطبيقها من طرف جميع العاملين وهو قابل للتعديل أو التطوير بحسب تغير أنشطة المؤسسة ومحيطها الداخلي والخارج وأيضاً تستخدم الإدارة التعليمات الإدارية كوسيلة اتصال مع العاملين لتوضيح وتحديد السلطات والمسؤوليات والتي ترد من طرف الإدارة مرقمة بعدد من ستة أرقام بحسب المديرية والنشاط المعنيين، ممايساعد في إيجاد نظام رقابة داخلية فعال.

1-3 تعريف المخاطر

تهتم مؤسسة نפטال بتحديد و تحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهدافها، والتعرف على احتمال حدوثها، ومحاولة تخفيض حدة تأثيراتها إلى مستويات مقبولة وذلك من خلال

2- القيم الغير ملموسة لبيئة الرقابة الداخلية لمؤسسة نפטال

يمكن تلخيص هذه القيم في فلسفة الإدارة وتوجهاتها، القيم الأخلاقية، المصداقية والشفافية وقد تضمنتها مدونة قانون قواعد الأخلاق والسلوك لشركة نפטال بشيء من التفصيل كما حثت على التمسك بها حيث استهلكت بكلمة المدير العام والتي جاء فيها "نפטال شركة توزيع المواد البترولية تطورت على أسس التزامها بخدمة المصلحة الوطنية، متشعبة بمبادئها الأساسية و بكفاءة و مشاركة مواردها البشرية. إن الأداء الحسن و النجاحات المحققة، تدخل ضمن التناغم الذي مردّه الأساسي وبدون شك السلوك الذي ابتغته دائما في إدارة أعمالها، هذا السلوك الموسوم باحترام الأخلاق، الأمانة، و المعاملة العادلة".

1-2 فلسفة الإدارة وتوجهاتها

تسعى إدارة مؤسسة نفضال إلى إرساء فلسفة في موظفيها من خلال عدة توجهات تتمثل في:

- تكوين وتحسين كفاءة العاملين
- المواكبة والتحكم في التكنولوجيا
- تحسين وجودة نوعية البيئة الإجتماعية
- إرضاء الزبائن والفكر التسويقي
- احترام الشركاء
- نقل المعرفة والخبرة للشركات الجزائرية
- احترام البيئة وتنمية بيئية مستدامة

2-2 القيم الأخلاقية والأمانة

لدى نفضال لجنة أخلاق تسهر على تدعيم الممارسات الأخلاقية في الشركة واحترام قانون قواعد السلوك و الأخلاق وهي هيئة دائمة ترتبط مباشرة بالرئيس المدير العام، وهي تضطلع بتقديم مقترحات إلى الرئيس المدير العام فيما يتعلق بقواعد الأخلاق، سواء من خلال دراسات سابقة، أو معاينة حالة أو جهة معينة كما تتمتع بكل السلطة الضرورية لتنفيذ مهامها في مختلف هيئات و هياكل نفضال ويمكن أن تستمع أو تستجوب أي عنصر في الشركة أو محافظ الحسابات أو غيرهم.

وقد وضعت هذه اللجنة ميثاق أخلاق للمستخدمين نص على مايلي:

- يجب احترام ميثاق الأخلاق بصفة دائمة من طرف كل مستخدم نفضال فهي تقوم على مبادئ الآداب العامة التي تتبني عليها قواعد السلوك.
- يتمثل المبدأ الجوهرى في اعتماد علاقاتنا على التقاني و الصرامة بالشكل الذي يحفظ مصالح نفضال و يصون سمعتها محلياً و دولياً.
- على العامل في نفضال أن يتقرب من لجنة الأخلاق في الشركة لأي استفسار يهّمه.
- إن تعرّض أيّ موظف من نفضال لمحاولة الرشوة مهما كان نوعها، ومن أية جهة كان مصدرها أو وقوفه على حالات تقصير أو تجاوز لقواعد الأخلاق، يوجب عليه تبليغ لجنة الأخلاق كتابياً مع تبيان بيانات المرسل.
- تقدم اللجنة إشعار بالاستلام، وتضمن للمرسل السريّة التامة و الحماية من كل أشكال التعسّف أو الانتقام وتباشر بصفة آلية بمعالجة الإشكال.

- يقع المرسل أو المبلّغ تحت طائلة المسؤولية إذا تبين بعد عملية الفحص و التدقيق أنّ البلاغ هدفه التشهير أو القذف.

2-3 المصداقية والشفافية

تبنى نفضال علاقاتها مع كافة منتسبيها، مورديها، زبائنها، وشركائها على المبادئ الأخلاقية المرتبطة بالمصداقية و النزاهة كما تحتفي وتكافئ ولاء منتسبيها، فهو بمثابة التزام أخلاقي يوجب الوفاء و الاحترام.

تتمتع نفضال بسمعة طيبة ونهج شفاف، تبني علاقاتها مع الخارج على مبادئ واضحة، فهي منفتحة على توفير كل المعلومات العامة على نشاطاتها، وملتزمة بالإجابة على كل التساؤلات بما يتماشى مع سياستها الإعلامية. وبالتالي يمنع كل موظف من الإدلاء بأي تصريح أو بيان إعلامي إلا بعد التنسيق و الرجوع إلى الإدارة العامة للشركة.

المطلب الثالث: أسس الحوكمة في مؤسسة نفضال

لقد تم وضع ميثاق حوكمة نفضال سنة 2010 وهو مستوحى من مدونة حوكمة الشركات الصادر عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD ومدونة الحوكمة للشركات الجزائرية الصغيرة والمتوسطة ومن أجل ذلك اتخذت ادارة المؤسسة عدة خطوات ومساعي لوضعه حيز التنفيذ، ففي الثلاثي الثاني من سنة 2010 قامت بتحسيس اطارات المؤسسة والمدراء فيها بأهمية الحوكمة عن طريق تنظيم دورات تكوينية حول تقنيات تطوير حوكمة نفضال، وفي الثلاثي الثالث من نفس السنة قامت بتطوير الحوكمة الخاصة بها، لتقوم بعد ذلك باعداد واعتماد الميثاق في الثلاثي الرابع ويدخل حيز التنفيذ بداية سنة 2011.

ويتكون ميثاق حوكمة نفضال من:

- بنية حوكمة مؤسسة نفضال، تكوين الجمعية العامة للمساهمين، مجلس الادارة، اللجنة التنفيذية.
- رقابة المؤسسة بما فيها الرقابة الداخلية والخارجية للمؤسسة.
- سياسات المكافآت.
- سياسات الاتصال.
- الملاحق وتتضمن القانون الأساسي للمؤسسة، القانون الداخلي.....

كما بين هذا الميثاق بعض تطبيقات الحوكمة لنפטال كما يلي:

- تحديد دور المسؤولين في المؤسسة.
- تطبيق القوانين، القواعد والأنظمة بصرامة.
- تجنب نزاعات المصلحة.
- حماية الأطراف ذات العلاقة.
- احترام نظام ادارة العلاقة مع العمال.
- حفظ وحسن استخدام أصول المؤسسة.
- إحترام قواعد الاتصال الداخلي والخارجي.

1- مجلس الادارة لمؤسسة نפטال

يتكون مجلس ادارة مؤسسة نפטال من 7 إلى 11 عضوا بما فيهم ممثل وزارة الطاقة والمناجم وعضوين من ممثلي العمال يتم تعيينهم لمدة أربع سنوات يمكن أن تجدد مهام ثلث من هؤلاء الأعضاء ولا يمكن لأي عضو أن يترشح لأكثر من ثلاث عهديات، في حالة موت أو إستقالة أحد هؤلاء الأعضاء يمكن أن يعين مجلس الادارة (بين اجتماعين له) بدلا منه عضو مؤقت، وفي حالة ما إذا أصبح عدد الاعضاء أقل من العدد اللازم يعقد اجتماع غير عادي للجمعية العامة من أجل تعيين أعضاء آخرين لاجل اكمال العدد.

1-1 مسؤوليات مجلس الادارة

تتحدد مسؤولية مجلس ادارة مؤسسة نפטال من خلال القوانين المعمول بها كالقانون الأساسي للمؤسسة وسندكر بعضمن هذه المسؤوليات والتي تتمثل في:

- الاعضاء مسؤولون مدنيا وقانونيا عن تنفيذ عهدهم
- كل الأعضاء مسؤولون (مسؤولية فردية أو جماعية حسب الحالة) عن كل المخالفات القانونية أو اخطاء التسيير، وفي حالة ما إذا اتضح مساهمة عدد من أعضاء المجلس في ارتكاب مخالفة ما فالمسؤولية تكون فردية والمحكمة هي التي تحدد مسؤولية كل فرد وهم ملزمين بمتابعة التعويضات للأضرار التي لحقت بالمؤسسة، والجمعية العامة تستطيع توقيف هذه العقوبة.

2-1 مكفآت أعضاء مجلس الإدارة

تحدد الجمعية العامة مكفآت أعضاء مجلس الإدارة حسب وظائفهم ويكون عبارة عن مبالغ ثابتة تدفع كل سنة وتحمل على تكاليف الاستغلال لتلك السنة وتخصص لهم هذه المبالغ كمايلي:

- تحويل هذه المبالغ يكون بعد تحويل حصة المساهمين
- قيمة المكافآت لا يمكن ان تتجاوز 10% من الارباح المحولة بعد طرح قيمة (الاحتياطات القانونية أو الاختيارية التي تحددها الجمعية العامة، القيم المؤجلة، الارباح المقرر إعادة تشغيلها).

3-1 سلطات مجلس الإدارة

إن لمجلس الإدارة السلطة العليا في المؤسسة حيث يمارس أعضاؤه هذه السلطة ضمن الحدود المنصوص عليها صراحة في القوانين السارية المفعول في المؤسسة والمصادق عليها من طرف المساهمين وتتمثل هذه السلطات في:

- تمثيل المؤسسة
- وضع وتصميم الخطط التي تتبعها المؤسسة وعرضها على الجمعية العامة
- مراقبة التسيير التجاري للمؤسسة وتحديد شروط البيع والشراء ومنح العقود وإبرام الاتفاقيات
- فتح وتشغيل أي حساب للشركة بريدي أو بنكي
- إدارة وتسيير كل أصول المؤسسة
- امتلاك وتبادل الاصول في الحدود المنصوص عليها في التنظيمات المعمول بها
- المصادقة والاعتماد وفقا للقانون الساري
- المقاضاة، التسوية والموافقة على أي تسجيل. المنح، المصادرة والمعارضة وغيرها من الحقوق
- تحديد كيفية استثمار الأموال المتاحة أو المقرر إعادة استغلالها أو الفوائد أو الاحتياطات
- تعرض على الجمعية العامة كل اشترك او تنازل أو شراء للأسهم أو الحصص الاجتماعية
- الموافقة على التنظيم العام للمؤسسة اتفاقيات العمل الجماعية والتنظيم الداخلي
- اعداد وتطوير المستخدمين، المكافآت والتكوين، والموافقة على تنصيب المديرين التنفيذيين

2- الإدارة العليا لمؤسسة نفضال

إن الإدارة العليا لمؤسسة نفضال يترأسها رئيس مدير عام وبالإضافة إلى المهام التقليدية لإدارة المؤسسة والمتمثلة في التخطيط، التنظيم، التوجيه والرقابة فإن لها مهاماً أخرى تتمثل في:

- اتخاذ القرارات التنفيذية وشرحها حتى يسهل تنفيذها
- تتبع الظروف المحيطة بالمؤسسة وقياس تأثيرها على الخطط الموضوعية
- السهر على استخدام الموارد المتاحة بكفاءة
- تحديد وتوقيع العقاب على أي تقصير أو إهمال في أداء المهام
- تحديد نقاط القوة والضعف من خلال تقييم بيئة المؤسسة الداخلية والخارجية

3- لجنة التدقيق لمؤسسة نفضال

هي لجنة منبثقة عن مجلس إدارة مؤسسة نفضال وهي لجنة مكونة من أعضاء غير تنفيذيين وتتحدد مهامها في المؤسسة كمايلي:

- دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه
- دعم وظيفة المراجع الداخلي والخارجي
- مناقشة مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة المطبقة مع المستشار القانوني

4- المراجعة الداخلية في مؤسسة نفضال

تعد مؤسسة نفضال من أولى المؤسسات التي طبقت وظيفة المراجعة الداخلية في الجزائر، حيث كانت في بادئ الأمر تابعة للمديرية التنفيذية المالية وتقتصر مهمتها على مراجعة القوائم المالية والتحقق من الحسابات، ليتم بعد ذلك انشاء المديرية المركزية للمراجعة وأصبحت مهمتها تحليل المعلومات والتأكد من صدقها، استخلاص المعلومات وإيصالها للإدارة العليا في الوقت المناسب من أجل اتخاذ القرارات المناسبة، كما أصبحت هذه المديرية تتميز باستقلالها التام وإتباعها مباشرة للإدارة العليا.

تتمتع المديرية المركزية للمراجعة بإمكانيات مناسبة لمهامها ومسؤولياتها المتعددة وتتمثل أهم مهامها في:

- تطبيق ووضع سياسة المراجعة التي أقرتها السياسة العامة للمراجعة لمجمع سوناطراك
- تنشيط نظام الرقابة الداخلية على مستوى المؤسسة
- احترام السياسات، الخطط، الاجراءات، القوانين والقواعد

- ضمان جودة وصدق المعلومات
- حفظ أصول المؤسسة وضمان الاستغلال الأمثل للموارد
- السهر على تطوير وتكوين المراجعين

المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

يتناول هذا المبحث الإطار المنهجي للدراسة الميدانية من خلال وصف منهج الدراسة وعينتها، أفراد مجتمع الدراسة، أداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها، كما يتضمن أيضا اختبار مدى مصداقية الاستبيان.

المطلب الأول: منهجية وحدود الدراسة

يأتي اختيار مؤسسة نفضال نظرا للدور الهام الذي تلعبه كمؤسسة وطنية كبرى والقطاع الحساس الذي تعمل فيه المحروقات كونه من أهم القطاعات في الاقتصاد الجزائري. فمن المهم تحسين أدائها في مجال حوكمة الشركات خاصة وأنها حديثة العهد نوعا ما في هذا المجال حيث تم وضع ميثاق الحوكمة لمؤسسة نفضال حيز التنفيذ منذ 2011 فقط .

1- منهجية الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة، تم استخدام المنهج الوصفي و المنهج التحليلي ومنهج دراسة حالة، ذلك بهدف بيان موضوع الدراسة، وتم الحصول على البيانات اللازمة في الجانب التطبيقي من خلال:

- البيانات الأولية:

من خلال المقابلة الشخصية وتوزيع استبانة، تم إعدادها لهذا الغرض، بحيث تم توزيعها على أهل الاختصاص، فقد تم تقسيمها إلى قسمين يحتوي القسم الأول على الأسئلة الخاصة بفرضيات الدراسة، ويحتوي القسم الثاني على بعض الخصائص و السمات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، وتم إعطاء أربع بدائل لكل سؤال وهي (موافق، موافق بشدة، غير موافق، غير موافق بشدة)، هذا لتشجيع أفراد عينة الدراسة على الإجابة و القدرة على الوصول إلى نتائج دقيقة من خلال التحليل، وقد تم تفرغ البيانات و تحليل النتائج باستخدام برنامج الرزم الإحصائية SPSS .

- البيانات الثانوية:

من خلال مراجعة مجموعة من الكتب و المجالات و المنشورات المتعلقة بالموضوع في جانبه (الجانب المتعلق بحوكمة الشركات و الجانب المتعلق بالرقابة الداخلية) والتي يمكن أن تساهم في إثراء الموضوع قيد الدراسة.

2- حدود الدراسة الميدانية

تتمثل حدود الدراسة الميدانية في الحدود المكانية والحدود الزمانية كما يلي:

- الحدود المكانية

شملت هذه الدراسة جل الأطراف ذات الصلة بالرقابة الداخلية وحوكمة مؤسسة نفضال وهي مؤسسة وطنية وبالضبط المديرية العامة والمتواجدة على مستوى ولاية الجزائر بالشرافة.

- الحدود الزمانية

إن نتائج هذه الدراسة الميدانية مرتبطة فقط بالفترة التي أنجز فيها البحث، وذلك من أواخر شهر مارس إلى نهاية شهر ماي 2016.

المطلب الثاني: عينة ومتغيرات الدراسة

وتتمثل عينة ومتغيرات الدراسة فيما يلي:

1- عينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة المستهدف من كل الأطراف ذات الصلة بحوكمة الشركة في مؤسسة نفضال و بناء على ذلك، فإن عينة الدراسة تتكون من أعضاء مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية الوسطى وكذا الموظفين، و قد بلغ حجم العينة 33 مفردة، حيث تم توزيع 40 استبانة على جميع أفراد العينة منها عن طريق المناولة المباشرة ومنها عن طريق البريد الإلكتروني لأفراد العينة محل الدراسة، واسترد منها 33 استبانة، وبذلك يكون عدد الاستبيانات الخاضعة للدراسة 31 استبانة.

2- متغيرات الدراسة

تتضمن هذه الدراسة الميدانية تحليلا وصفيا للمعلومات المتعلقة بموضوع الدراسة، إضافة إلى محاولة لتحديد العلاقة بين مكونات الرقابة الداخلية وترشيد الحوكمة في المؤسسة، وتحتوي هذه العلاقة

متغيرين أساسيين (متغير تابع ومتغير مستقل)، حيث يتمثل المتغير التابع في حوكمة مؤسسة نפטال، أما المتغير المستقل فيتمثل في مكونات نظام الرقابة الداخلية المتمثلة في بيئة الرقابة الداخلية، تقدير المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصال، والمتابعة.

وللإفصاح أكثر، فإن هذه الدراسة التجريبية تدرس دور الرقابة الداخلية وأثرها على حوكمة الشركة.

3- استمارة الدراسة الميدانية

تم اعداد استمارة البحث بالاعتماد على المفاهيم النظرية المتطرق إليها في الفصلين الأول والثاني على النحو التالي:

- اعداد استمارة اولية من أجل استخدامها في جمع المعلومات والبيانات
- عرض الاستمارة على المشرف من أجل معرفة مدى ملاءمتها لجمع المعلومات
- تعديل الاستمارة بشكل أولي بحسب ما يراه المشرف
- عرض الاستمارة على مجموعة من ذوي الخبرة والاختصاص في الدراسات الاحصائية واستشارتهم فيما يخص طريقة طرح الأسئلة
- تم التعديل وحذف مايلزم حسب الاستشارة
- توزيع الاستمارة على أفراد العينة بغرض جمع البيانات، ولقد تم تقسيم الاستمارة إلى مجموعتين:

3-1 المجموعة الأولى

تتناول دور الرقابة الداخلية في حوكمة الشركات "دراسة ميدانية على مؤسسة نפטال" وتم تقييمها إلى خمسة محاور كمايلي:

- المحور الأول: يناقش دور البيئة الرقابية، ويتكون من أحد عشرة (11) فقرة.
- المحور الثاني: يناقش دور تقدير المخاطر، ويتكون من سبع (7) فقرات.
- المحور الثالث: يناقش دور الأنشطة الرقابية، ويتكون من سبع (7) فقرات.
- المحور الرابع: يناقش دور المعلومات والاتصال، ويتكون من خمس (5) فقرات.
- المحور الخامس: يناقش دور تنفيذ المتابعة، ويتكون من خمس (5) فقرات.

3-2 المجموعة الثانية:

تتكون من البيانات الشخصية لعينة الدراسة وتتكون من أربع (4) فقرات

تم اعداد الاسئلة على أساس مقياس ليكارت الرباعي، وهو مقياس باسم الباحث ليكارت يؤكد على التمييز بين مدى قوة توافق المفردة مع الخيار أو العبارة، وذلك بتحديد المستويات من علاقة قوية موجبة إلى قوية سالبة، وهو من أكثر المقاييس استخداماً. يقوم هذا المقياس على استخدام أربعة خيارات لقياس مدى التوافق، حيث لكل عبارة درجة من 1 إلى 4 للإجابة عليها. والجدول التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم 6: مستويات وأوزان مقياس ليكارت الرباعي

غير موافق بشدة Strongly disagree	غير موافق Disagree	موافق Agree	موافق بشدة Strongly agree
4	3	2	1

المصدر: تم اعداد الجدول حسب أساليب البحث العلمي وتحليل البيانات

المطلب الثالث: اختبار مدى مصداقية الاستبيان

تم تقنين فقرات الاستبانة للتأكد من صدق فقراتها وذلك بطريقتين كمايلي:

1- صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة

يقصد بصدق الاتساق الداخلي لأسئلة الاستبيان، قوة الارتباط بين درجات كل مجال ودرجة الاسئلة الكلية للاستبيان، والصدق أن تقيس أسئلة الاستبيان ما وضعت لقياسه¹.

حيث تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له كالآتي:

1-1 صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول

يبين الجدول رقم 1 معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (دور البيئة الرقابية) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط دالة عند مستوى دلالة (0.05).

¹ محمود البياتي، تحليل البيانات الاحصائية باستخدام برنامج SPSS، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص: 257.

الجدول رقم 1: صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول

الرقم	العبرة	معامل الارتباط r	مستوى الدلالة
01	تحديد السلطات والمسؤوليات يضمن تحقيق مصالح كل الأطراف.	0,649	0,000
02	وجود نظام ضبط داخلي ذو كفاءة عالية.	0,709	0,000
03	يراعي الهيكل التنظيمي والوصف الوظيفي حقوق وواجبات المستخدمين.	0,715	0,000
04	صياغة الخطة التنظيمية الإدارية تراعي تحقيق أهداف المؤسسة	0,542	0,001
05	يوجد لوائح وتعليمات التي تحث الموظفين على التمسك بالقيم الأخلاقية	0,475	0,005
06	الإشراف والرقابة يزيد من التزام موظفي المؤسسة بالنزاهة والسلوك الأخلاقي	0,482	0,005
07	يمارس المساهم حق المساءلة في مؤسستكم	0,593	0,000
08	يمارس مجلس الادارة المساءلة على المسؤولين وأداء موظفيهم	0,574	0,000
09	يشارك المساهم في اجراء أية تعديلات على النظام الأساسي للشركة	0,464	0,007
10	وجود عقوبات مشددة واردة من قبل الادارة في حالة اكتشاف مخالفات تدل على عدم الامانة والنزاهة	0,708	0,000
11	تعمل الادارة العليا على تحسين أساليب العمل وتطوير الأداء	0,679	0,000

المصدر: تم اعداد الجدول بناء على نتائج برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول السابق، أن معدلات الارتباط لجميع الفقرات تتراوح بين 0,464 و 0,709 وهي كلها أكبر من قيمة معامل الارتباط الجدولية عند درجة حرية (N-1=30) ذات مستوى دلالة 0.05 والتي تساوي 0.349 كما أن مستوى الدلالة لكل الفقرات أقل من 0.05 وبالتالي يمكن اعتبار فقرات المحور الأول صادقة ومعبرة للهدف الذي وضعت من أجله.

2-1 صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني

يبين الجدول رقم 2 معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني (دور تقدير المخاطر) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط دالة عند مستوى دلالة (0.05).

الجدول رقم 2: صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني

الرقم	العبارة	معامل الارتباط r	مستوى الدلالة
01	هل يتم تحديد المخاطر المتعلقة بتحقيق الأهداف الاستراتيجية	0,775	0,000
02	يتم تحديد وتقييم المخاطر التي يمكن أن تؤثر على نظام الرقابة الداخلية	0,802	0,000
03	هل تتبع مؤسستكم مسار لتقييم المخاطر التي تهدد العمال والادارة	0,442	0,010
04	هل تستغل المؤسسة القوائم المالية لمتابعة مخاطر المتعلقة بالإفصاح والشفافية	0,714	0,000
05	هل يتم متابعة الادارة لتوصيات المراجع الداخلي والخارجي حول المخاطر	0,756	0,000
06	تعلم الادارة العليا وأعضاء لجنة المراجعة بطبيعة المخاطر التي تواجه المؤسسة	0,590	0,000
07	هل يتم متابعة المخاطر التشغيلية المحتملة بإجراءات رقابية	0,760	0,000

المصدر: تم اعداد الجدول بناء على نتائج برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول السابق، أن معدلات الارتباط لجميع الفقرات تتراوح بين 0,442 و 0,802 وهي كلها أكبر من قيمة معامل الارتباط الجدولية عند درجة حرية (N-1=30) ذات مستوى دلالة 0.05 والتي تساوي 0.349 كما أن مستوى الدلالة لكل الفقرات أقل من 0.05 وبالتالي يمكن اعتبار فقرات المحور الثاني صادقة ومعيرة للهدف الذي وضعت من أجله.

3-1 صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث

يبين الجدول رقم 3 معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث (دور الأنشطة الرقابية) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط دالة عند مستوى دلالة (0.05).

الجدول رقم 3: صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث

الرقم	العبارة	معامل الارتباط r	مستوى الدلالة
01	هل يتم تحديد العمليات التي تحتاج إلى أنشطة رقابية	0,558	0,001
02	هل يتم وضع الرقابة اللازمة على الأنشطة لتحقيق الأهداف	0,732	0,000
03	هل يتم اتباع أنشطة الرقابة كما هو محدد في الاجراءات والسياسات	0,545	0,001
04	هل تتوفر وسائل محاسبية تتبعها ادارة المؤسسة لتقويم الأداء الشامل كالموازنات التقديرية	0,704	0,000
05	هل تسهل الادارة العليا عمليات الرقابة	0,712	0,000

0,001	0,549	هل تسهل الأنشطة الرقابية قيام الأطراف ذات المصالح بأدوارها	06
0,000	0,722	هل يتم الفصل بين المهام المتعارضة من أجل تسجيل محاسبي يفرضي إلى معلومة شفافة	07

المصدر: تم اعداد الجدول بناء على نتائج برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول السابق، أن معدلات الارتباط لجميع الفقرات تتراوح بين 0,545 و 0,732 وهي كلها أكبر من قيمة معامل الارتباط الجدولية عند درجة حرية (N-1=30) ذات مستوى دلالة 0.05 والتي تساوي 0.349 كما أن مستوى الدلالة لكل الفقرات أقل من 0.05 وبالتالي يمكن اعتبار فقرات المحور الثالث صادقة ومعبرة للهدف الذي وضعت من أجله.

1-4 صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع

يبين الجدول رقم 4 معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع (دور المعلومات والاتصال) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط دالة عند مستوى دلالة (0.05).

الجدول رقم 4: صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع

الرقم	العبارة	معامل الارتباط r	مستوى الدلالة
01	هل هناك قنوات للاتصال تسمح بتوصيل المعلومة بسرعة إلى الأطراف ذات المصالح	0,632	0,000
02	هل تتميز المعلومة التي يتم توصيلها إلى الاطراف ذات المصالح بالموثوقية والملائمة	0,414	0,017
03	هل يملك الحق الأطراف ذات المصالح الحق في الحصول على المعلومة في أي وقت	0,728	0,000
04	هل يوجد اتصال مباشر في كل الاتجاهات وبين مختلف الأطراف	0,754	0,000
05	هل هناك اجراءات رقابية تحكم اجتماعات مجلس الادارة	0,667	0,000

المصدر: تم اعداد الجدول بناء على نتائج برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول السابق، أن معدلات الارتباط لجميع الفقرات تتراوح بين 0,414 و 0,754 وهي كلها أكبر من قيمة معامل الارتباط الجدولية عند درجة حرية (N-1=30) ذات مستوى دلالة 0.05 والتي تساوي 0.349 كما أن مستوى الدلالة لكل الفقرات أقل من 0.05 وبالتالي يمكن اعتبار فقرات المحور الرابع صادقة ومعبرة للهدف الذي وضعت من أجله.

5-1 صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الخامس

يبين الجدول رقم 5 معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس (دور تنفيذ المتابعة) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط دالة عند مستوى دلالة (0.05).

الجدول رقم 5: صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الخامس

الرقم	العبارة	معامل الارتباط r	مستوى الدلالة
01	هل يتم مراجعة اجراءات الرقابة الداخلية باحترام حقوق الأطراف ذات المصالح	0,746	0,000
02	هل يتم متابعة ومراقبة التعديلات لنقاط الضعف المذكورة في التقرير المقدم من طرف المراجع الداخلي والخارجي	0,699	0,000
03	هل يتم تقييم فعالية التعديلات المطبقة على نظام الرقابة الداخلية	0,692	0,000
04	هل يتم تحديد الحاجة إلى إجراء تطوير وتحديث للأنشطة الرقابية	0,761	0,000
05	هل يتم الموازنة بين التكلفة والفائدة من أجل تثبيت إجراء رقابي	0,810	0,000

المصدر: تم اعداد الجدول بناء على نتائج برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول السابق، أن معدلات الارتباط لجميع الفقرات تتراوح بين 0,692 و 0,810 وهي كلها أكبر من قيمة معامل الارتباط الجدولية عند درجة حرية (N-1=30) ذات مستوى دلالة 0.05 والتي تساوي 0.349 كما أن مستوى الدلالة لكل الفقرات أقل من 0.05 وبالتالي يمكن اعتبار فقرات المحور الخامس صادقة ومعبرة للهدف الذي وضعت من أجله.

2- صدق الاتساق الكلي لمحاور الدراسة

يبين هذا الاختبار مدى موافقة المحاور للأهداف المراد الوصول اليها، حيث يبين معاملات الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي للفقرات، ويتبين من خلال مايلي أن معولات الارتباط المبينة دالة عند مستوى الدلالة 0.05.

الجدول رقم 6: معامل الارتباط بين كل محور مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة

الرقم	العبرة	معامل الارتباط r	مستوى الدلالة
01	دور البيئة الرقابية	0,857	0,000
02	دور تحديد المخاطر	0,699	0,000
03	دور الأنشطة الرقابية	0,706	0,000
04	دور المعلومات والاتصال	0,741	0,000
05	دور تنفيذ المتابعة	0,829	0,000

المصدر: تم اعداد الجدول بناء على نتائج برنامج SPSS

يتبين من خلال الجدول رقم 6، أن معدلات الارتباط لمحاور الاستبيان لها مستوى دلالة عالية وكلها أكبر من قيمة معامل الارتباط الجدولية عند درجة حرية ($N-1=30$) ذات مستوى دلالة 0.05 والتي تساوي 0.349 كما أن مستوى الدلالة لكل المحاور أقل من 0.05 وبالتالي هناك ارتباط بين محاور الاستبيان والدرجة الكلية لفقرات الاستبيان، إذا يمكن القول أن هناك علاقة قوية بين الاستبيان وهدف الدراسة.

المبحث الثالث: المعالجة الاحصائية لبيانات الدراسة الميدانية

يتضمن هذا المبحث المعالجة الاحصائية لبيانات ونتائج الاستبيان، من خلال اختبار الثبات وتحليل خصائص العينة، واختبار التوزيع الطبيعي، واخيرا اختبار الفرضيات وذلك من خلال استخدام معامل الارتباط بيرسون.

المطلب الأول: اختبار ثبات الاستبيان وتحليل خصائص العينة

لقد تم تقسيم هذا المطلب الى قسمين، الأول ويتضمن اختبار ثبات الاستبانة من خلال حساب معامل الثبات ألفا كرونباخ، أما القسم الثاني فيتطرق إلى تحليل خصائص عينة الدراسة.

1- اختبار ثبات الاستبيان

يعتبر هذا الاختبار مهما حيث يؤكد الثبات والاستقرار في النتائج وعدم تغيرها بشكل كبير فيما لو تمت اعادة توزيع الاستبيان على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة، وقد تم استخدام معامل الثبات ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 7: معامل الارتباط بين كل محور مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة

الرقم	العبارة	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
01	دور البيئة الرقابية	11	0,820
02	دور تحديد المخاطر	07	0,826
03	دور الأنشطة الرقابية	07	0,769
04	دور المعلومات والاتصال	05	0,655
05	دور تنفيذ المتابعة	05	0,796
	جميع الفقرات	35	0,915

المصدر: تم اعداد الجدول بناء على نتائج برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول السابق، أن معاملات ألفا كرونباخ مرتفعة لعوامل الدراسة وجميعها تدل على ثبات أداة الدراسة، حيث تتراوح قيمتها بين الصفر والواحد، وكلما اقتربت من الواحد دل ذلك على وجود ثبات عالي وبالتالي صدق أداة الدراسة. ومنه يمكن تحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

2- تحليل خصائص عينة الدراسة

إن تحليل خصائص عينة الدراسة يسمح بفهمها وتبسيطها وذلك بهدف معرفة سمات أفراد هذه العينة، وابرار الجهة المستهدفة.

1-2 متغير العمر

من خلال الجدول رقم 8 يتضح ان أعمار أفراد العينة المستجوبة تراوحت بين [25-50] سنة تبعا لذلك تشكلت ثلاث فئات عمرية، وكانت النسبة الكبيرة من المستجوبين مركزة عند الفئة [35-50] سنة بنسبة 54,5 % تليها الفئة [25-35] سنة بنسبة 27,3 % ثم الفئة أكبر من 50 سنة بنسبة 6 %، ومنه، من خلال توزيع النسب بين الفئات العمرية يتضح ميولها نحو الأعمار المتوسطة نسبيا في السن، بافتراض أنها تملك الخبرة الميدانية التي تساعد في التعامل مع الاستثمار بشكل جيد.

الجدول رقم 8: توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر

النسبة %	التكرار	العمر
27,3	09	من 25 إلى أقل من 35 سنة
54,5	18	من 35 إلى أقل من 50 سنة
18,2	06	أكثر من 50 سنة
100	33	المجموع

المصدر: تم اعداد الجدول بناء على نتائج برنامج SPSS

2-2 متغير الدرجة العلمية

من خلال الجدول رقم 9 يتبين أن أكبر نسبة من المستجوبين حاصلين على شهادة ليسانس وتقدر بـ 81,8 %، في حين أن نسبة 18,2 % من الحاصلين على شهادة الماجستير، أما شهادة الدكتوراه، ونسبة من المتحصلين على شهادات أخرى فيقابل نسبة 0 % . ومع ذلك فهذا ما يعتبر مؤشرا جيدا على تنوع أفراد العينة والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم 9: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الدرجة العلمية

النسبة %	التكرار	الدرجة العلمية
81,8	27	ليسانس
18,2	06	ماجستير
0,00	00	دكتوراه
0,00	00	شهادة أخرى
100	33	المجموع

المصدر: تم اعداد الجدول بناء على نتائج برنامج SPSS

2-3 متغير الوظيفة

يبين الجدول أدناه، أن نسبة 42,5 % من العينة هم مدراء تنفيذيون، ونسبة 3 % هم من مستويات وظيفية أخرى، وهذا يعني استجواب أفراد من مستويات وظيفية مختلفة. أما المساهمون وأعضاء مجلس الإدارة فيمثل كل منهم نسبة 0 % .

الجدول رقم 10: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

النسبة %	التكرار	الوظيفة
42,5	14	مدير تنفيذي
3,00	01	عضو مجلس الادارة
0,00	00	مساهم
54,5	18	وظيفة أخرى
100	33	المجموع

المصدر: تم اعداد الجدول بناء على نتائج برنامج SPSS

2-4 متغير الخبرة المهنية

اعتمادا على الجدول أدناه ويتوزع سنوات الخبرة على أربع فئات سنوية، يتبين أن غالبية المستجوبين تتراوح خبرتهم عند الفئة العمرية أكثر من 15 سنة وذلك بنسبة 39,4 % تليها الفئة العمرية من 10 إلى أقل من 15 سنة بنسبة 33,3 % ، ثم الفئة الثالثة من 5 إلى أقل من 10 سنوات بنسبة 18,2 %، وأخيرا فئة أقل من 5 سنوات بنسبة 09,1 %، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم 11: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

النسبة %	التكرار	الخبرة
09,1	3	أقل من 5 سنوات
18,2	6	من 5 إلى اقل من 10 سنوات
33,3	11	من 10 إلى اقل من 15 سنوات
39,4	13	أكثر من 15 سنة
100	33	المجموع

المصدر: تم اعداد الجدول بناء على نتائج برنامج SPSS

المطلب الثاني: اختبار التوزيع الطبيعي

يتضمن هذا المطلب التحليل الوصفي لأداة الدراسة الميدانية وما يندرج تحته من تحليل عبر التكرارات والنسب المئوية، ولمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، تم استخدام اختبار كولموجوروف- سمرنوف ، كما تم استخدام اختبار ستودنت T للعينة الواحدة لتحليل فقرات الاستبانة.

1- اختبار كولموجوروف- سمرنوف

يقيس اختبار كولموجوروف- سمرنوف ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وهو اختبار ضروري عند اختبار الفرضيات، لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً. ويوضح الجدول رقم 12 نتائج الاختبار، حيث أن قيمة مستوى الدلالة لكل محور أكبر من 0.05 وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي مما يعني إمكانية استخدام الاختبارات المعلمية.

الجدول رقم 12: اختبار التوزيع الطبيعي

الرقم	المحاور	عدد الفقرات	قيمة Z	مستوى الدلالة
01	دور البيئة الرقابية	11	0,079	0,200
02	دور تحديد المخاطر	07	0,117	0,200
03	دور الأنشطة الرقابية	07	0,170	0,117
04	دور المعلومات والاتصال	05	0,167	0,121
05	دور تنفيذ المتابعة	05	0,216	0,100
	جميع الفقرات	35	0,201	0,315

المصدر: تم اعداد الجدول بناء على نتائج برنامج SPSS

2- تحليل فقرات الدراسة

تم استخدام اختبار ستودنت t للعينة الواحدة، الذي يساعد في تحديد موافقة أفراد العينة من عدمها على ما تتضمنه الفقرات في الجداول، كما يساهم تحديد مجال الفئات للمتوسط المرجح درجة اجابة أفراد العينة، من خلال الاستعانة بالمتوسط الحسابي الذي يكون محصور بين احدى المجالات، حيث انتماء المتوسط الحسابي للمجال [من 1 إلى 1,74] يعبر عن عدم الموافقة بشكل تام، وإلى المجال [من 1,75 إلى 2,49] يعبر عن عدم الموافقة، وانتمائه إلى المجال [من 2,50 إلى 3,24] يعبر عن الموافقة، في حين انتماءه إلى المجال [من 3,25 إلى 4] يعبر عن الموافقة بشدة من طرف الأفراد المستجوبين على ما تضمنته الفقرات¹.

2-1 تحليل فقرات المحور الأول (دور البيئة الرقابية)

¹ عبد الفتاح عز، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS، ص:539، من خلال الموقع الإلكتروني www.Arabicstat.com، تاريخ الاطلاع: 2016-05-10.

يوضح الجدول رقم 13 آراء أفراد العينة موضوع الدراسة للمحور الأول، حيث يبين أن قيمة t في جميع فقرات المحور الأول تتراوح ما بين 12,921 و 24,991 وهي أكبر من قيمة t الجدولية عند درجة حرية 30 ومستوى دلالة 0.05 والتي تساوي 2,042. كما أن مستوى الدلالة لكل الفقرات يساوي 0,000 وهو أقل من 0.05 مما يعني أن أفراد العينة يوافقون على محتوى الفقرات، وهو ما يوضحه الاتجاه العام للإجابات والتي كان معظمها بالموافقة، حيث بلغ المتوسط الحسابي والذي ينتمي إلى المجال [2,50،3,24] وهو يشير إلى مستوى الموافقة ، وهذا يدل على وجود علاقة قوية بين دور البيئة الرقابية وترشيد ركائز الحوكمة.

الجدول رقم 13: نتائج آراء عينة الدراسة حول المحور الأول

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة	الاتجاه
01	تحديد السلطات والمسؤوليات يضمن تحقيق مصالح كل الأطراف.	2,65	0,808	12,921	0,000	موافق
02	وجود نظام ضبط داخلي ذو كفاءة عالية.	2,95	0,765	14,336	0,000	موافق
03	يراعي الهيكل التنظيمي والوصف الوظيفي حقوق وواجبات المستخدمين.	3,02	0,712	17,348	0,000	موافق
04	صياغة الخطة التنظيمية الإدارية تراعي تحقيق أهداف المؤسسة	2,55	0,467	24,991	0,000	موافق
05	يوجد لوائح وتعليمات التي تحث الموظفين على التمسك بالقيم الأخلاقية	2,95	0,696	17,500	0,000	موافق
06	الإشراف والرقابة يزيد من إلتزام موظفي المؤسسة بالنزاهة والسلوك الأخلاقي	2,88	0,637	18,320	0,000	موافق
07	يمارس المساهم حق المساءلة في مؤسستكم	2,77	0,684	19,343	0,000	موافق
08	يمارس مجلس الادارة المساءلة على المسؤولين وأداء موظفيهم	2,76	0,595	22,523	0,000	موافق
09	يشارك المساهم في اجراء أية تعديلات على النظام الأساسي للشركة	3,02	0,795	18,166	0,000	موافق
10	وجود عقوبات مشددة وراذعة من قبل الادارة في حالة اكتشاف مخالفات تدل على عدم الامانة والنزاهة	3,11	0,704	16,804	0,000	موافق
11	تعمل الادارة العليا على تحسين أساليب العمل وتطوير الأداء	3,18	0,820	15,498	0,000	موافق
	المتوسطات الكلية للمحور الأول	3,22	4,638	29,09	0,000	موافق

المصدر: تم اعداد الجدول بناء على نتائج برنامج SPSS

مما سبق، يمكن القول أن المؤسسة محل الدراسة تراعي توفر ودور البيئة الرقابية بدرجة ايجابية، من خلال تعيين السلطات والمسؤوليات، الهيكل التنظيمي الجيد ووصف الوظائف، الاجراءات والسياسات العامة، النزاهة والقيم الأخلاقية التي هي من فلسفة الادارة.

2-2 تحليل فقرات المحور الثاني (دور تقدير المخاطر)

يوضح الجدول رقم 14 آراء أفراد العينة موضوع الدراسة للمحور الأول، حيث يبين أن قيمة t في جميع فقرات المحور الأول تتراوح ما بين 18,750 و 28,868 وهي أكبر من قيمة t الجدولية عند درجة حرية 30 ومستوى دلالة 0.05 والتي تساوي 2,042. كما أن مستوى الدلالة لكل الفقرات يساوي 0,000 وهو أقل من 0.05 مما يعني أن أفراد العينة يوافقون على محتوى الفقرات، وهو ما يوضحه الاتجاه العام للإجابات والتي كان معظمها بالموافقة، حيث بلغ المتوسط الحسابي والذي ينتمي إلى المجال [2,50، 3,24] وهو يشير إلى مستوى الموافقة ، وهذا يدل على وجود علاقة قوية بين دور تقدير المخاطر وترشيده ركائز الحوكمة.

الجدول رقم 14: نتائج آراء عينة الدراسة حول المحور الثاني

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة	الاتجاه
01	هل يتم تحديد المخاطر المتعلقة بتحقيق الأهداف الاستراتيجية	3,88	0,650	18,750	0,000	موافق تماما
02	يتم تحديد وتقييم المخاطر التي يمكن أن تؤثر على نظام الرقابة الداخلية	3,17	0,600	21,184	0,000	موافق
03	هل تتبع مؤسستكم مسار لتقييم المخاطر التي تهدد العمال والادارة	3,65	0,452	28,868	0,000	موافق تماما
04	هل تستغل المؤسسة القوائم المالية لمتابعة مخاطر المتعلقة بالإفصاح والشفافية	2,65	0,659	20,882	0,000	موافق
05	هل يتم متابعة الادارة لتوصيات المراجع الداخلي والخارجي حول المخاطر	2,55	0,585	22,596	0,000	موافق
06	تعلم الادارة العليا وأعضاء لجنة المراجعة بطبيعة المخاطر التي تواجه المؤسسة	2,98	0,502	25,666	0,000	موافق
07	هل يتم متابعة المخاطر التشغيلية المحتملة بإجراءات رقابية	3,65	0,545	22,346	0,000	موافق تماما

متوسطات الكلية للمحور الثاني	3,14	2,814	31,98	0,000	موافق
------------------------------	------	-------	-------	-------	-------

المصدر: تم اعداد الجدول بناء على نتائج برنامج SPSS

مما سبق، يمكن القول أن المؤسسة محل الدراسة تراعي توفر ودور البيئة الرقابية بدرجة ايجابية، من خلال تحديد الأهداف الاستراتيجية والعملياتية، التخطيط المستمر للأعمال، أنشطة تقدير المخاطر من أجل تحديد التهديدات.

3-2 تحليل فقرات المحور الثالث (دور الأنشطة الرقابية)

يوضح الجدول رقم 15 آراء أفراد العينة موضوع الدراسة للمحور الأول، حيث يبين أن قيمة t في جميع فقرات المحور الأول تتراوح ما بين 16,166 و 24,819 وهي أكبر من قيمة t الجدولية عند درجة حرية 30 ومستوى دلالة 0.05 والتي تساوي 2,042. كما أن مستوى الدلالة لكل الفقرات يساوي 0,000 وهو أقل من 0.05 مما يعني أن أفراد العينة يوافقون على محتوى الفقرات، وهو ما يوضحه الاتجاه العام للإجابات والتي كان معظمها بالموافقة، حيث بلغ المتوسط الحسابي والذي ينتمي إلى المجال [4 ، 3,25] وهو يشير إلى مستوى الموافقة تماما ، وهذا يدل على وجود علاقة قوية بين دور الأنشطة الرقابية وترشيد ركائز الحوكمة.

الجدول رقم 15: نتائج آراء عينة الدراسة حول المحور الثالث

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة	الاتجاه
01	هل يتم تحديد العمليات التي تحتاج إلى أنشطة رقابية	3,44	0,678	16,166	0,000	موافق تماما
02	هل يتم وضع الرقابة اللازمة على الأنشطة لتحقيق الأهداف	3,03	0,650	19,554	0,000	موافق
03	هل يتم اتباع أنشطة الرقابة كما هو محدد في الاجراءات والسياسات	3,74	0,540	24,819	0,000	موافق تماما
04	هل تتوفر وسائل محاسبية تتبعها ادارة المؤسسة لتقويم الأداء الشامل كالموازنات التقديرية	3,84	0,637	18,320	0,000	موافق تماما
05	هل تسهل الادارة العليا عمليات الرقابة	2,95	0,612	18,762	0,000	موافق
06	هل تسهل الأنشطة الرقابية قيام الأطراف ذات المصالح بأدوارها	3,67	0,528	23,754	0,000	موافق تماما

موافق	0,000	17,147	0,751	2,99	هل يتم الفصل بين المهام المتعارضة من أجل تسجيل محاسبي يفضي إلى معلومة شفافة	07
موافق تماما	0,000	29,890	2,865	3,86	المتوسطات الكلية للمحور الثالث	

المصدر: تم اعداد الجدول بناء على نتائج برنامج SPSS

2-4 تحليل فقرات المحور الرابع (دور المعلومات والاتصال)

يوضح الجدول رقم 16 آراء أفراد العينة موضوع الدراسة للمحور الأول، حيث يبين أن قيمة t في جميع فقرات المحور الأول تتراوح ما بين 19,364 و 30,610 وهي أكبر من قيمة t الجدولية عند درجة حرية 30 ومستوى دلالة 0.05 والتي تساوي 2,042. كما أن مستوى الدلالة لكل الفقرات يساوي 0,000 وهو أقل من 0.05 مما يعني أن أفراد العينة يوافقون على محتوى الفقرات، وهو ما يوضحه الاتجاه العام للإجابات والتي كان معظمها بالموافقة، حيث بلغ المتوسط الحسابي والذي ينتمي إلى المجال [2,50، 3,24] وهو يشير إلى مستوى الموافقة، وهذا يدل على وجود علاقة قوية بين دور المعلومات والاتصال وترشيد ركائز الحوكمة.

الجدول رقم 16 : نتائج آراء عينة الدراسة حول المحور الرابع

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة	الاتجاه
01	هل هناك قنوات للاتصال تسمح بتوصيل المعلومة بسرعة إلى الأطراف ذات المصالح	3,66	0,692	19,364	0,000	موافق تماما
02	هل تتميز المعلومة التي يتم توصيلها إلى الاطراف ذات المصالح بالموثوقية والملائمة	2,52	0,415	30,610	0,000	موافق
03	هل يملك الحق الأطراف ذات المصالح الحق في الحصول على المعلومة في أي وقت	2,72	0,666	21,181	0,000	موافق
04	هل يوجد اتصال مباشر في كل الاتجاهات وبين مختلف الأطراف	2,80	0,684	22,652	0,000	موافق
05	هل هناك اجراءات رقابية تحكم اجتماعات مجلس الادارة	2,65	0,585	22,596	0,000	موافق
	المتوسطات الكلية للمحور الرابع	2,87	2,000	34,467	0,000	موافق

المصدر: تم اعداد الجدول بناء على نتائج برنامج SPSS

مما سبق، يمكن القول أن المؤسسة محل الدراسة تراعي توفر ودور البيئة الرقابية بدرجة ايجابية، من خلال عمليات التوصيل الاداري والاستراتيجي ونشر ونقل المعلومات، توصيل الأهداف للشركة وذلك عن طريق فترات الاجتماعات الرسمية، المعلومات المتدفقة للداخل عن المعلومات.

2-5 تحليل فقرات المحور الخامس (دور متابعة التنفيذ)

يوضح الجدول رقم 17 آراء أفراد العينة موضوع الدراسة للمحور الأول، حيث يبين أن قيمة t في جميع فقرات المحور الأول تتراوح ما بين وهي أكبر من قيمة t الجدولية عند درجة حرية 30 ومستوى دلالة 0.05 والتي تساوي 2,042 كما أن مستوى الدلالة لكل الفقرات يساوي وهو أقل من 0.05 وهذا ما يؤكد الوزن النسبي الذي يفوق والذي يمثل نسبة، مما يعني أن أفراد العينة يوافقون على محتوى الفقرات، وهو ما يوضحه الاتجاه العام للإجابات والتي كان معظمها بالموافقة، حيث بلغ المتوسط الحسابي والذي ينتمي إلى المجال [4 ، 3,25] وهو يشير إلى مستوى الموافقة تماما، وهذا يدل على وجود علاقة قوية بين دور متابعة التنفيذ وترشيد ركائز الحوكمة.

الجدول رقم 17: نتائج آراء عينة الدراسة حول المحور الخامس

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة	الاتجاه
01	هل يتم مراجعة اجراءات الرقابة الداخلية باحترام حقوق الأطراف ذات المصالح	2,62	0,684	19,343	0,000	موافق
02	هل يتم متابعة ومراقبة التعديلات لنقاط الضعف المذكورة في التقرير المقدم من طرف المراجع الداخلي والخارجي	3,62	0,666	21,181	0,000	موافق تماما
03	هل يتم تقييم فعالية التعديلات المطبقة على نظام الرقابة الداخلية	2,59	0,645	20,765	0,000	موافق
04	هل يتم تحديد الحاجة إلى إجراء تطوير وتحديث للأنشطة الرقابية	3,46	0,663	21,009	0,000	موافق تماما
05	هل يتم الموازنة بين التكلفة والفائدة من أجل تثبيت إجراء رقابي	3,64	0,704	21,252	0,000	موافق تماما
	المتوسطات الكلية للمحور الخامس	3,69	2,497	27,886	0,000	موافق تماما

المصدر: تم اعداد الجدول بناء على نتائج برنامج SPSS

مما سبق، يمكن القول أن المؤسسة محل الدراسة تراعي توفر ودور البيئة الرقابية بدرجة ايجابية، من خلال المراقبة المستمرة لتحسين المستمر، الفعل التصحيحي للمراقبة، فحص التسويات.

3- تحليل جميع محاور الدراسة

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في الجدول التالي تبين آراء أفراد عينة الدراسة المتعلقة بدور مكونات الرقابة الداخلية وأثرها على حوكمة المؤسسة. حيث نلاحظ أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات محاور الدراسة الخمسة تساوي 3,22، وقيمة t المحسوبة تساوي 39,641 وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2,042 ومستوى الدلالة يساوي 0,000 وهي أقل من 0.05 وتشير هذه النتائج أن

الجدول رقم 18: تحليل محاور الدراسة

الرقم	المحاور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة	الاتجاه
01	دور البيئة الرقابية	3,22	4,638	29,090	0,000	موافق
02	دور تحديد المخاطر	3,14	2,814	31,986	0,000	موافق
03	دور الأنشطة الرقابية	3,86	2,865	29,890	0,000	موافق تماما
04	دور المعلومات والاتصال	2,87	2,000	34,467	0,000	موافق
05	دور تنفيذ المتابعة	3,69	2,497	27,886	0,000	موافق تماما
	المتوسطات الكلية	3,22	2,964	39,641	0,000	موافق

المصدر: تم اعداد الجدول بناء على نتائج برنامج SPSS

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

يتضمن هذا الجزء من الدراسة مناقشة و اختبار الفرضيات، حيث تم استخدام معامل ارتباط بيرسون لاختبار وجود علاقة بين قواعد حوكمة الشركات و تفعيل الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية ومن خلال ذلك يظهر مدى تطبيق الشركة لممارسات حوكمة الشركات.

1- اختبار الفرضية الأولى

تم استخدام معامل ارتباط بيرسون لاختيار وتشير النتائج المبينة في الجدول رقم 19 أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05. كما أن قيمة r المحسوبة تساوي 0.857 وهي أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.349، مما يدل على وجود علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية بين دور البيئة الرقابية وترشيد الحوكمة وبالتالي، قبول الفرضية عند مستوى دلالة مساوي ل 0.05.

الجدول رقم 19 : معامل الارتباط بين دور البيئة الرقابية ودورها في ترشيد الحوكمة

المحور	الإحصاءات	ترشيد الحوكمة
دور البيئة الرقابية	معامل الارتباط	0,857
	مستوى الدلالة	0,000
	حجم العينة	33

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على نتائج برامج SPSS

2- اختبار الفرضية الثانية

تم استخدام معامل ارتباط بيرسون لاختيار وجود علاقة بين و تشير النتائج المبينة في الجدول رقم 20 أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05. كما أن قيمة r المحسوبة تساوي 0.699 وهي أكبر من قيمة r الجدولية و التي تساوي 0.349، مما يدل على وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين تقدير المخاطر وترشيد الحوكمة. وبالتالي، قبول الفرضية عند مستوى دلالة مساوي ل 0.05.

الجدول رقم 20 : معامل الارتباط بين دور تقدير المخاطر ودورها في ترشيد الحوكمة

المحور	الإحصاءات	ترشيد الحوكمة
دور تقدير المخاطر	معامل الارتباط	0,699
	مستوى الدلالة	0,000
	حجم العينة	33

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على نتائج برامج SPSS

3- اختبار الفرضية الثالثة

تم استخدام معامل ارتباط بيرسون لاختبار وجود علاقة بين و تشير النتائج المبينة في الجدول رقم 21 أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05. كما أن قيمة r المحسوبة تساوي 0.706 وهي أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.349، مما يدل على وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين الأنشطة الرقابية وترشيد الحوكمة. وبالتالي، قبول الفرضية عند مستوى دلالة مساوي ل 0.05.

الجدول رقم 21: معامل الارتباط بين دور الأنشطة الرقابية ودورها في ترشيد الحوكمة

المحور	الإحصاءات	ترشيد الحوكمة
دور الأنشطة الرقابية	معامل الارتباط	0,706
	مستوى الدلالة	0,000
	حجم العينة	33

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على نتائج برامج SPSS

4- اختبار الفرضية الرابعة

تم استخدام معامل ارتباط بيرسون لاختبار وجود علاقة بين و تشير النتائج المبينة في الجدول رقم 22 أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05. كما أن قيمة r المحسوبة تساوي 0.741 وهي أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.349، مما يدل على وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين دور المعلومات والاتصال وترشيد الحوكمة. وبالتالي، قبول الفرضية عند مستوى دلالة مساوي ل 0.05.

الجدول رقم 22: معامل الارتباط بين دور المعلومات والاتصال ودورها في ترشيد الحوكمة

المحور	الإحصاءات	ترشيد الحوكمة
دور المعلومات والاتصال	معامل الارتباط	0,741
	مستوى الدلالة	0,000
	حجم العينة	33

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على نتائج برامج SPSS

5- اختبار الفرضية الخامسة

تم استخدام معامل ارتباط بيرسون لاختبار وجود علاقة بين و تشير النتائج المبينة في الجدول رقم 23 أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05. كما أن قيمة r المحسوبة تساوي 0.829 وهي أكبر من قيمة r الجدولية و التي تساوي 0.349، مما يدل على وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين تنفيذ المتابعة و ترشيد الحوكمة. وبالتالي، قبول الفرضية عند مستوى دلالة مساوي ل 0.05.

الجدول رقم 23: معامل الارتباط بين دور تنفيذ المتابعة ودورها في ترشيد الحوكمة

المحور	الإحصاءات	ترشيد الحوكمة
دور تنفيذ المتابعة	معامل الارتباط	0,829
	مستوى الدلالة	0,000
	حجم العينة	33

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على نتائج برامج SPSS

خلاصة الفصل الثالث

استهدفت الدراسة الميدانية بشكل أساسي دراسة وتحليل دور الرقابة الداخلية من خلال مكونات نظام الرقابة الداخلية في ترشيد حوكمة الشركات وأثر ذلك في تحقيق الأهداف المسطرة، بأخذ مؤسسة نفضال كحالة تجريبية، كونها من أهم المؤسسات الناشطة في قطاع المحروقات في الجزائر، بالإضافة إلى معرفة مدى تطبيق الرقابة الداخلية وأثر ذلك على حوكمة المؤسسة محل الدراسة.

وفي هذا الفصل يتبين لنا الدور الفعال الذي تقوم به الرقابة الداخلية في ترشيد حوكمة المؤسسة وذلك بواسطة مكونات نظامها الرقابي ومن خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها وبعد التحليل الإحصائي لأراء تم التوصل إلى:

- تراعي المؤسسة محل الدراسة توفر ودور جميع مكونات نظام الرقابة الداخلية فيها، من خلال توفر البيئة الرقابية الملائمة التي تراعي الفصل بين الوظائف، تحديد المخاطر الرقابية والافصاح عنها، تحديد الأنشطة الرقابية، وضع قنوات ملائمة للاتصال وتبادل المعلومات وأخيرا متابعة كل الأنشطة السابقة تعديلها.
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جميع مكونات الرقابة الداخلية وتفعيل وترشيد الحوكمة فيها، ويظهر ذلك من وجود بيئة رقابية محكمة وسليمة وتقدير جيد للمخاطر، كما تظهر النتائج أن توفر الحوكمة في المؤسسة أداة قوية للتأكد من تطبيق نظام محكم للرقابة الداخلية.