



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة د. الطاهر مولاي سعيدة

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث "ل م د" ميدان العلوم الاقتصادية

في : حوكمة المنظمات تخصص: اقتصاد المنظمات

### بِعنوان

## دور التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير في تجسيد الحوكمة

- دراسة تطبيقية على مؤسسات ذات الأسهم على مستوى الغرب الجزائري-

تحت إشراف:

الدكتور بوزيان عثمان

إعداد الطالبة:

خراف مختارية

### لجنة المناقشة

رئيسا	جامعة سعيدة	استاذ محاضر أ	دياب الزقاي
مشرفا	جامعة سعيدة	استاذ محاضر أ	بوزيان عثمان
ممتحنا	جامعة تلمسان	استاذ تعليم عالي	كرزابي عبد اللطيف
ممتحنا	جامعة سيدي بلعباس	استاذ تعليم عالي	بن سعيد محمد
ممتحنا	جامعة سعيدة	استاذ تعليم عالي	صوار يوسف
ممتحنا	جامعة سعيدة	استاذ محاضر أ	يعقوبي خليفة

السنة الدراسية: 2017-2018

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## إهداء

إلى أعلى إنسان في هذا الوجود، الذي.....  
كان له الفضل في وصولي إلى هذا المستوى ...  
كان قدوتي و مثلي في الحياة ...  
أنا طريقي، و أزال العقبات عن سبيلي، و علمني معنى الشموخ...  
انتظر نجاحي بفارغ الصبر...  
إلى روح والدي عبد الكريم رحمه الله و أسكنه فسيح جناته...

## كلمة شكر

بعد الحمد لله الذي وهبنا الصبر وحسن التدبير و وفقنا إلى إتمام هذا العمل المتواضع، يشرفني أن أتقدم بأسمى عبارات التقدير و الشكر إلى والدي، أطال الله في عمرها بمزيد من الصحة والعافية و كل باقي أفراد العائلة و الأصدقاء...

الدكتور بوزيان عثمان على قبوله الإشراف على هذه الأطروحة رغم التزاماته العديدة و على توجيهاته و أفكاره التي استفدت منها كثيرا و دعمه المتواصل...

كل من ساهم في مد يد العون والنصيحة ولو بكلمة طيبة ولو بابتسامة متفائلة، و بالأخص رفيق دربي عبد العزيز.

وأخيرا نشكر أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بإثراء هذا العمل.

## فهرس المحتويات

	إهداء و تشكرات .....
IV	قائمة المحتويات .....
XI	قائمة الجداول .....
XIV	قائمة الأشكال البيانية .....
XV	قائمة الملاحق .....
أ	مقدمة .....
51-09	<b>الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة</b>
10	تمهيد الفصل .....
11	المبحث الأول: الأبعاد النظرية لحوكمة المؤسسات .....
11	المطلب الأول: نشأة مفهوم حوكمة للمؤسسات .....
12	1- تعريف حوكمة المؤسسات .....
14	2- دوافع ظهور الحوكمة .....
15	المطلب الثاني: مبادئ الحوكمة .....
17	المبدأ الأول: ضمان وجود أساس إطار فعال لحوكمة المؤسسات .....
17	المبدأ الثاني: حقوق المساهمين و الوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية .....
19	المبدأ الثالث: المعاملة المتساوية للمساهمين .....
20	المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح في حوكمة المؤسسات .....
20	المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية .....
21	المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة .....
23	المطلب الثالث: محددات الحوكمة .....
24	1- المحددات الخارجية .....
24	2- المحددات الداخلية .....
25	المطلب الرابع: أهمية الحوكمة و أهدافها .....
26	1- أهمية الحوكمة .....
27	2- أهداف الحوكمة .....
28	المبحث الثاني: مقارنة نظرية للتدقيق الداخلي .....
28	المطلب الأول: التدقيق الداخلي بين المفهوم و التطور .....

28	1- تطور وظيفة التدقيق الداخلي .....
32	2- مفهوم التدقيق الداخلي .....
33	<b>المطلب الثاني: أنواع التدقيق الداخلي و أهدافه</b> .....
34	1- أنواع التدقيق الداخلي .....
35	2- أهداف التدقيق الداخلي .....
36	<b>المطلب الثالث: أهمية التدقيق الداخلي و نطاق تطبيقه</b> .....
36	1- أهمية التدقيق الداخلي .....
37	2- نطاق تطبيق التدقيق الداخلي .....
39	<b>المطلب الرابع: العلاقة بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي</b> .....
41	<b>المبحث الثالث: ماهية مراقبة التسيير</b> .....
41	<b>المطلب الأول: تطور مفهوم مراقبة التسيير</b> .....
44	<b>المطلب الثاني: مفهوم مراقبة التسيير و خصائصه</b> .....
46	<b>المطلب الثالث: خطوات عملية مراقبة التسيير و أهميتها</b> .....
46	1- أهمية مراقبة التسيير .....
47	2- خطوات مراقبة التسيير .....
49	<b>المطلب الرابع: العلاقة بين التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير</b> .....
51	خلاصة الفصل .....
105-52	<b>الفصل الثاني: التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير لخدمة الحوكمة</b>
53	تمهيد الفصل .....
54	<b>المبحث الأول: نظرية الوكالة</b> .....
54	❖ فصل الملكية و الرقابة .....
55	<b>المطلب الأول: مفهوم الوكالة، مشاكلها و تكاليفها</b> .....
55	1- مفهوم الوكالة .....
55	2- مشاكل الوكالة .....
58	3- تكاليف الوكالة .....
59	<b>المطلب الثاني: فروض نظرية الوكالة و أشكالها</b> .....
59	1- فروض نظرية الوكالة .....
60	2- أشكال نظرية الوكالة .....

61	المطلب الثالث: النظريات المكملة لنظرية الوكالة .....
61	1- نظرية حقوق الملكية .....
63	2- نظرية تكاليف الصفقات .....
64	3- نظرية التجذر .....
67	<b>المبحث الثاني: آليات التدقيق و الرقابة المؤثرة في تجسيد الحوكمة</b> .....
67	<b>المطلب الأول: دور وظائف مجلس الإدارة في تطبيق الحوكمة</b> .....
68	1- مفهوم مجلس الإدارة .....
71	2- وظائف و مهام مجلس الإدارة .....
72	3- دور مجلس الإدارة في تجسيد الحوكمة .....
73	<b>المطلب الثاني: دور الإدارة التنفيذية في تجسيد حوكمة المؤسسات</b> .....
73	1- ماهية الإدارة .....
75	2- مفهوم الإدارة التنفيذية و مهامها .....
77	3- دور الإدارة التنفيذية في خدمة الحوكمة .....
78	<b>المطلب الثالث: دور الرقابة الداخلية في تفعيل الحوكمة</b> .....
78	1- ماهية الرقابة الداخلية .....
80	2- أسباب الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية .....
82	3- علاقة الرقابة الداخلية بالحوكمة .....
84	<b>المطلب الرابع: إسهامات التدقيق الخارجي في تجسيد الحوكمة</b> .....
84	1- مفهوم التدقيق الخارجي .....
87	2- استقلالية المدقق الخارجي .....
88	3- آليات دعم التدقيق الخارجي في حوكمة المؤسسات .....
90	<b>المطلب الخامس: دور الهياكل التنظيمية في تجسيد الحوكمة</b> .....
90	1- ماهية الهيكل التنظيمي و أبعاده .....
92	2- أهمية الهيكل التنظيمي و مبادئه .....
93	3- تأثير التصميم الهيكلي في تطبيق الحوكمة .....
94	<b>المبحث الثالث: الدراسات السابقة</b> .....
94	<b>المطلب الأول: الدراسات العربية</b> .....
98	<b>المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية</b> .....

104	.....	<b>المطلب الثالث:</b> ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة
105	.....	خلاصة الفصل
146-106		<b>الفصل الثالث: الطريقة و الأدوات</b>
107	.....	تمهيد الفصل
108	.....	<b>المبحث الأول:</b> منهجية و قاعدة البيانات
108	.....	1- منهجية الدراسة الميدانية
108	.....	2- أدوات الدراسة
110	.....	3- عينة الدراسة
128	.....	4- متغيرات الدراسة
133	.....	5- الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات
135	.....	<b>المبحث الثاني:</b> صدق و ثبات الاستبانة
135	.....	1- صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة
144	.....	2- صدق الاتساق البنائي
145	.....	3- اختبار ثبات الاستبانة
146	.....	خلاصة الفصل
202-147		<b>الفصل الرابع: اختبار الفرضيات و مناقشة النتائج</b>
148	.....	تمهيد الفصل
149	.....	<b>المبحث الأول:</b> تحليل خصائص البيانات الديموغرافية للعينة
149	.....	1- توزيع عينة الدراسة حسب متغير ملكية المؤسسة
150	.....	2- توزيع عينة الدراسة حسب متغير قطاع النشاط
151	.....	3- توزيع العينة حسب متغير حجم المؤسسة
152	.....	4- توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي
153	.....	5- توزيع العينة حسب متغير المسمى الوظيفي
154	.....	6- توزيع العينة حسب متغير سنوات الأقدمية
155	.....	<b>المبحث الثاني:</b> تحليل إجابات المبحوثين حول متغيرات الدراسة
155	.....	1- الأهمية النسبية لمؤشرات المتغير المستقل
157	.....	تحليل إجابات المبحوثين حول التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير
160	.....	2- الأهمية النسبية لمؤشرات المتغير التابع
162	.....	تحليل إجابات المبحوثين حول حوكمة المؤسسة

165	..... 3- تحليل إجابات المبحوثين حسب المتغيرات الديموغرافية
165	..... I. تحليل إجابات المبحوثين حسب خصائص المؤسسات محل الدراسة
166	..... II. تحليل إجابات المبحوثين حسب خصائصهم
171	..... المبحث الثالث: اختبار الفرضيات
171	..... 1- اختبار التوزيع الطبيعي
172	..... 2- اختبار الفرضية الرئيسة الأولى
184	..... 3- اختبار الفرضية الرئيسة الثانية
192	..... 4- اختبار الفرضية الرئيسة الثالثة
198	..... نتائج الدراسة الميدانية
202	..... خلاصة الفصل
204	..... الخاتمة
209	..... قائمة المراجع
222	..... ملاحق
-	..... ملخص

قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
30	تطور وظيفة التدقيق الداخلي	الجدول (1- I)
39	أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي و الخارجي	الجدول (2-I)
43	تطور مفهوم مراقبة التسيير	الجدول (3-I)
50	أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير	الجدول (4-I)
110	المؤسسات محل الدراسة	الجدول (1-III)
134	الأوزان النسبية (الأهمية النسبية)	الجدول (2-III)
135	الصدق الداخلي للفقرة الأولى (مجلس الإدارة)	الجدول (3-III)
136	الصدق الداخلي للفقرة الثانية (الإدارة التنفيذية)	الجدول (4-III)
137	الصدق الداخلي للفقرة الثالثة (الرقابة الداخلية)	الجدول (5-III)
138	الصدق الداخلي للفقرة الرابعة (التدقيق الخارجي)	الجدول (6-III)
139	الصدق الداخلي للفقرة الخامسة (الهيكل التنظيمي)	الجدول (7-III)
140	الصدق الداخلي للفقرة السادسة (المساءلة)	الجدول (8-III)
140	الصدق الداخلي للفقرة السابعة (الانضباط)	الجدول (9-III)
141	الصدق الداخلي للفقرة الثامنة (الإفصاح و الشفافية)	الجدول (10-III)
142	الصدق الداخلي للفقرة التاسعة (العدالة)	الجدول (11-III)
143	الصدق الداخلي للفقرة العاشرة (المسؤولية)	الجدول (12-III)
143	الصدق الداخلي للفقرة الحادي عشر (المسؤولية الاجتماعية)	الجدول (13-III)
14	معامل الارتباط كل مؤشر من مؤشرات الدراسة مع المعدل الكلي للاستبانة	الجدول (14-III)
145	اختبار ثبات الاستبانة	الجدول (15-III)
149	توزيع العينة حسب متغير ملكية المؤسسة	الجدول (1-IV)
150	توزيع العينة حسب متغير نشاط مؤسسات	الجدول (2-IV)
151	توزيع عينة الدراسة حسب متغير حجم المؤسسات	الجدول (3-IV)
152	توزيع العينة حسب متغير مستوى التعليمي	الجدول (4-IV)
153	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي	الجدول (5-IV)
154	توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الأقدمية	الجدول (6-IV)

155	المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لمتغير التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير	الجدول (7-IV)
160	المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لمؤشر الحوكمة	الجدول (8-IV)
165	تحليل إجابات المبحوثين حسب خصائص المؤسسات	الجدول (9-IV)
166	تحليل إجابات حسب خصائصهم	الجدول (10-IV)
171	اختبار التوزيع الطبيعي	الجدول (11-IV)
172	نتائج اختبار معامل بيرسون Pearson يبين التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير والحوكمة	الجدول (12-IV)
173	نتائج اختبار نموذج الانحدار المتعدد	الجدول (13-IV)
174	نتائج اختبار معنوية معاملات انحدار	الجدول (14-IV)
175	نتائج اختبار معامل بيرسون Pearson بين مجلس الإدارة و الحوكمة	الجدول (15-IV)
175	نتائج اختبار نموذج انحدار بسيط	الجدول (16-IV)
176	نتائج اختبار معنوية معاملات انحدار	الجدول (17-IV)
177	نتائج اختبار معامل بيرسون Pearson بين الإدارة التنفيذية و الحوكمة	الجدول (18-IV)
177	نتائج اختبار نموذج انحدار بسيط	الجدول (19-IV)
178	نتائج اختبار معنوية معاملات الانحدار	الجدول (20-IV)
178	نتائج اختبار معامل بيرسون Pearson بين الرقابة الداخلية و الحوكمة	الجدول (21-IV)
179	نتائج اختبار نموذج انحدار بسيط	الجدول (22-IV)
180	نتائج اختبار معامل اختبار معنوية معاملات الانحدار	الجدول (23-IV)
180	نتائج اختبار معامل بيرسون Pearson بين التدقيق الخارجي والحوكمة	الجدول (24-IV)
181	نتائج اختبار نموذج انحدار بسيط	الجدول (25-IV)
181	نتائج اختبار معنوية معاملات الانحدار	الجدول (26-IV)
182	نتائج اختبار معامل بيرسون Pearson بين الهيكل التنظيمي والحوكمة	الجدول (27-IV)
182	نتائج اختبار نموذج انحدار بسيط	الجدول (28-IV)
183	نتائج اختبار معنوية معاملات انحدار	الجدول (29-IV)
184	حساب المتوسطات و الانحراف المعياري لعامل المستوى التعليمي	الجدول (30-IV)
184	اختبار تجانس تباين بين المجموعات الخاصة بعامل المستوى التعليمي	الجدول (31-IV)
185	اختبار (T3 de dunnett) لتحديد جهة اختلاف حسب عامل المستوى التعليمي	الجدول (32-IV)
186	حساب المتوسطات و الانحراف المعياري لعامل سنوات الخبرة	الجدول (33-IV)
187	اختبار التجانس تباين بين المجموعات الخاصة بعامل سنوات الخبرة	الجدول (34-IV)

18	اختبار (Games-Howell) لتحديد جهة اختلاف حسب عامل سنوات الخبرة	الجدول (35-IV)
189	حساب المتوسطات و الانحراف المعياري لعامل المسمى الوظيفي	الجدول (36-IV)
190	جدول اختبار تجانس تباين بين مجموعات عامل المسمى الوظيفي	الجدول (37-IV)
190	استخدام اختبار (Tamhane) لتحديد اختلاف حسب عامل المسمى الوظيفي	الجدول (38-IV)
192	حساب المتوسطات و الانحراف المعياري لعامل ملكية المؤسسة	الجدول (39-IV)
192	استخدام اختبار T-test لمعرفة دلالة اختلافات حسب عامل ملكية المؤسسة	الجدول (40-IV)
193	حساب المتوسطات و الانحراف المعياري لعامل نشاط المؤسسة	الجدول (41-IV)
194	اختبار تجانس تباين بين مجموعات عامل نشاط المؤسسة	الجدول (42-IV)
194	اختبار تحليل التباين الأحادي لمعرفة اختلافات حسب عامل نشاط المؤسسة	الجدول (43-IV)
195	حساب المتوسطات و الانحراف المعياري لعامل حجم المؤسسة	الجدول (44-IV)
196	اختبار تجانس تباين بين مجموعات عامل حجم المؤسسة	الجدول (45-IV)
196	اختبار تحليل التباين الأحادي لمعرفة اختلاف حسب عامل حجم المؤسسة	الجدول (46-IV)
196	اختبار (LSD) لتحديد جهة الاختلاف حسب عامل حجم المؤسسة	الجدول (47-IV)

قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الأشكال
12	جوانب الخلل لدى المؤسسات	الشكل (1- I)
13	خصائص الحوكمة	الشكل (2- I)
16	مبادئ الحوكمة	الشكل (3- I)
23	ركائز الحوكمة	الشكل (4- I)
25	محددات الحوكمة	الشكل (5-I)
32	الدور التأميني و الاستشاري لوظيفة التدقيق الداخلي	الشكل (6-I)
38	أعمال التدقيق الداخلي	الشكل (7-I)
40	أوجه الشبه بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي	الشكل (8-I)
44	مراحل عملية مراقبة التسيير	الشكل (9-I)
56	مشاكل الوكالة	الشكل (1- II)
74	تصنيف المديرين	الشكل (2- II)
80	خطوات الدورة الرقابية	الشكل (3- II)
149	توزيع عينة الدراسة حسب متغير ملكية المؤسسة	الشكل (1-IV)
150	توزيع عينة الدراسة حسب متغير قطاع النشاط	الشكل (2-IV)
151	توزيع عينة الدراسة حسب متغير حجم المؤسسة	الشكل (3-IV)
152	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي	الشكل (4-IV)
153	توزيع العينة حسب متغير المسمى الوظيفي	الشكل (5-IV)
154	توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الأقدمية	الشكل (6-IV)

قائمة الملاحق:

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
222	استمارة الدراسة	الملحق 1

مقدمة

## 1- توطئة:

أدت تغيرات محيط المؤسسة الداخلي و خاصة الخارجي إلى تحولات عديدة في تحديد أولويات المؤسسات و أدوات تحقيق الأهداف في ظل حدة التنافسية، مما ألزم المؤسسات التكيف الصحيح مع هذه التغيرات لضمان البقاء و الاستمرار، لاسيما عبر الاختيار الجيد للاستثمارات بأنواعها في أسواق معينة، وهو ما يترتب عليه ضمان تخصيصات مالية مناسبة لهذه الاستثمارات موجهة بشكل سليم و رشيد نحو استثمارات ذات فعالية، غير أن تحقيق تلك الأهداف مرتبط بقدرات و مهارات المسيرين على خلق انسجام بين عوامل الإنتاج، و نتيجة لوجود علاقة تعاقدية بين الملاك و المديرين التنفيذيين فقد نشأت العديد من المشاكل، تركزت أهمها في مشكلة تضارب المصالح بين المديرين التنفيذيين و المساهمين، إذ يعمل المديرين التنفيذيين على تحقيق مصالحهم الذاتية بتعظيم عائدهم بعدم بدل الجهد على حساب مصلحة الملاك و ذلك نتيجة تضارب الأهداف و الغايات ، مما أدى إلى ضرورة تأسيس لقواعد و معايير تضبط العلاقة بين الأطراف من منطلق فصل الملكية عن الإدارة، فظهرت الحوكمة بمجموعة من المبادئ التي من شأنها تعظيم ثقة أصحاب رأس المال في أعضاء مجلس الإدارة و حماية حقوق كل أطراف التعامل و تخفيض من مشكل عدم تماثل المعلومات، و الاهتمام بنظم الرقابة والتدقيق، حيث أن أصحاب المصلحة يبحثون في تعاملاتهم عن المؤسسات التي تضمن هياكل سليمة للإفصاح عن معلوماتها المالية و غير المالية و بالتالي إعطاء الصورة الحقيقية لوضعية المؤسسة و وضوح ممارسات الهيئات التنفيذية، عبر وضع أسس علاقاتية في مستويات الهيكل التنظيمي و بينه و بين محيطه ضمانا للشفافية في التعاملات بين الأطراف.

تمثل الحوكمة مجموع العلاقات التي تجمع بين الإدارة التنفيذية للمؤسسة و مجلس إدارتها من جهة و مساهميها Stockholders و أصحاب المصلحة الآخرين Stakeholders من جهة أخرى، إذ تعد الآلية التي يتم من خلالها تحديد إستراتيجية المؤسسة و أهدافها و من تم الوسائل المناسبة لتحقيق هذه الأهداف، إذ يتم وفق هذا الإطار تحديد الحقوق و الواجبات و توضيح الأدوار و المسؤوليات للأطراف ذات الصلة بالمؤسسات (مجلس الإدارة - الإدارة التنفيذية - المساهمين - الزبائن - الموردن - المقرضين) ويتم ذلك استنادا إلى مجموعة من المفاهيم و الأسس النظرية مثل العدالة و الإنصاف و الشفافية و المسؤولية و المساءلة و الاستقلالية و صياغة كل ما سبق في مجموعة من المبادئ العامة و المعايير التفصيلية، و ذلك بهدف حماية حقوق الأطراف.

يتعلق مفهوم حوكمة المؤسسات بالطريقة التي يتم بها مراقبة سير العمل في المؤسسة من قبل مجلس الإدارة و كيفية حماية حقوق أصحاب المصلحة من قبل مجلس الإدارة، حيث بدأ الاهتمام بموضوع الحوكمة إثر إفلاس بعض الشركات العالمية منها شركة Enron و شركة WorldCom و تعرض شركات عالمية أخرى لصعوبات مالية كبرى و انهيار اقتصاديات دول جنوب شرق آسيا، وذلك نتيجة تصرفات غير أخلاقية للمديرين التنفيذيين و أعضاء مجلس الإدارة و المدققين و المحللين الماليين و غيرهم و شيوع حالة من الفساد المالي و الإداري.

لقد كشفت الكثير من الدراسات و التقارير المعدة في أعقاب هذه الانهيارات و الأزمات المالية التي تعرضت لها الكثير من الشركات العالمية عن ضعف أدوات التدقيق و الرقابة و التي كانت تقوم بخدمة الإدارة التنفيذية فقط مع عدم مراعاة الأطراف الأخرى، حيث أدى هذا إلى زيادة درجة فقدان الثقة في التقارير الصادرة عن المؤسسة، وبالتالي من أجل استعادة ثقة مستخدمي المعلومات المالية و غير المالية يجب أن تأخذ أنشطة التدقيق و الرقابة أبعاد أخرى لخدمة كافة أطراف التعامل خاصة المساهمين من أجل تعزيز دقة وسلامة هذه المعلومات المفصح عنها من جانب إدارة المؤسسة و جودة تلك التقارير المعتمدة، و ذلك من خلال إصدار العديد من دول العالم مبادئ و تشريعات لتعزيز نظم الحوكمة، فشكلت العديد من الجان مثل لجنة Cadbury 1992 في بريطانيا، و لجنة Blue Ribbon 1999 في أمريكا، وأصدرت العديد من الجهات مبادئ لحوكمة المؤسسات مثل منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية OECD1999 و هيئة حوكمة المؤسسات الاسترالية Coprorate Council Asx 2003، كما صدر قانون Sarbanes-Oxley Act 2002 بالولايات المتحدة الأمريكية و الذي ركز على بعض الأمور من بينها ضرورة زيادة الأنشطة الرقابية داخل المؤسسة لضمان نزاهة عملية التقارير و المحافظة على مصالح الأطراف المتعددة من مساهمين و مقرضين و عمال و عملاء و أطراف أخرى، و هذا يبرر الحاجة إلى ضرورة توافر إجراءات لتحسين إدارة هذه المؤسسات التي تضمن - إلى حد معقول- وجود الشفافية و الإفصاح في التقارير المالية و تسهم في تحسين أداء المؤسسات بشكل عام.

تقوم الحوكمة على تحقيق كفاءة في الأداء و الشفافية و العدالة، و منح حق مساءلة إدارة المؤسسة، وبالتالي تحقيق الحماية للمساهمين، مع مراعاة مصالح العمل و العمال، و الحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة، بناء على هذا تم توجيه الأنظار و بشدة نحو آليات الرقابة في المؤسسة و المثلة في التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير باعتبارهما من الدعائم الرئيسية لتجسيد الحوكمة في المؤسسات، إذ ينبغي أن يرتقي دور الرقابة و التدقيق في المؤسسات إلى توجيه العمليات نحو النجاح من خلال فحص و تقييم مختلف أنشطة المؤسسة، وتوفير المعلومات لإدارة بكل مستوياتها لمساعدتها في تنفيذ هذه الإستراتيجيات بشكل صحيح و منح إمكانية مراجعتها ومدى تحقق الأهداف المرجوة منها، و كذلك تحديد المخاطر التي تواجه المؤسسة و متابعة كيفية علاجها.

## 2- إشكالية الدراسة:

تعتبر الحوكمة نظام متكامل يشمل الإجراءات و الآليات الخاصة بالتسيير و الرقابة، و التي تعمل على تحقيق مصالح جميع الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة ،و بالتالي إذا كانت الحوكمة تؤسس لقواعد تفعيل أداء المؤسسات لتحقيق القدرة على النمو و التوسع و الاستمرار كنتيجة لحدود الإدارة في نشاطات التنظيم والرقابة، فإن تجسيد مبادئ الحوكمة لمواجهة متغيرات بيئة الأعمال يتطلب تبني أبعاد جديدة لنظم الإدارة لتلك النشاطات.

لذلك تطرح الإشكالية التالية:

ما هو اثر التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير على تجسيد الحوكمة في مؤسسات ذات أسهم على مستوى الغرب الجزائري؟

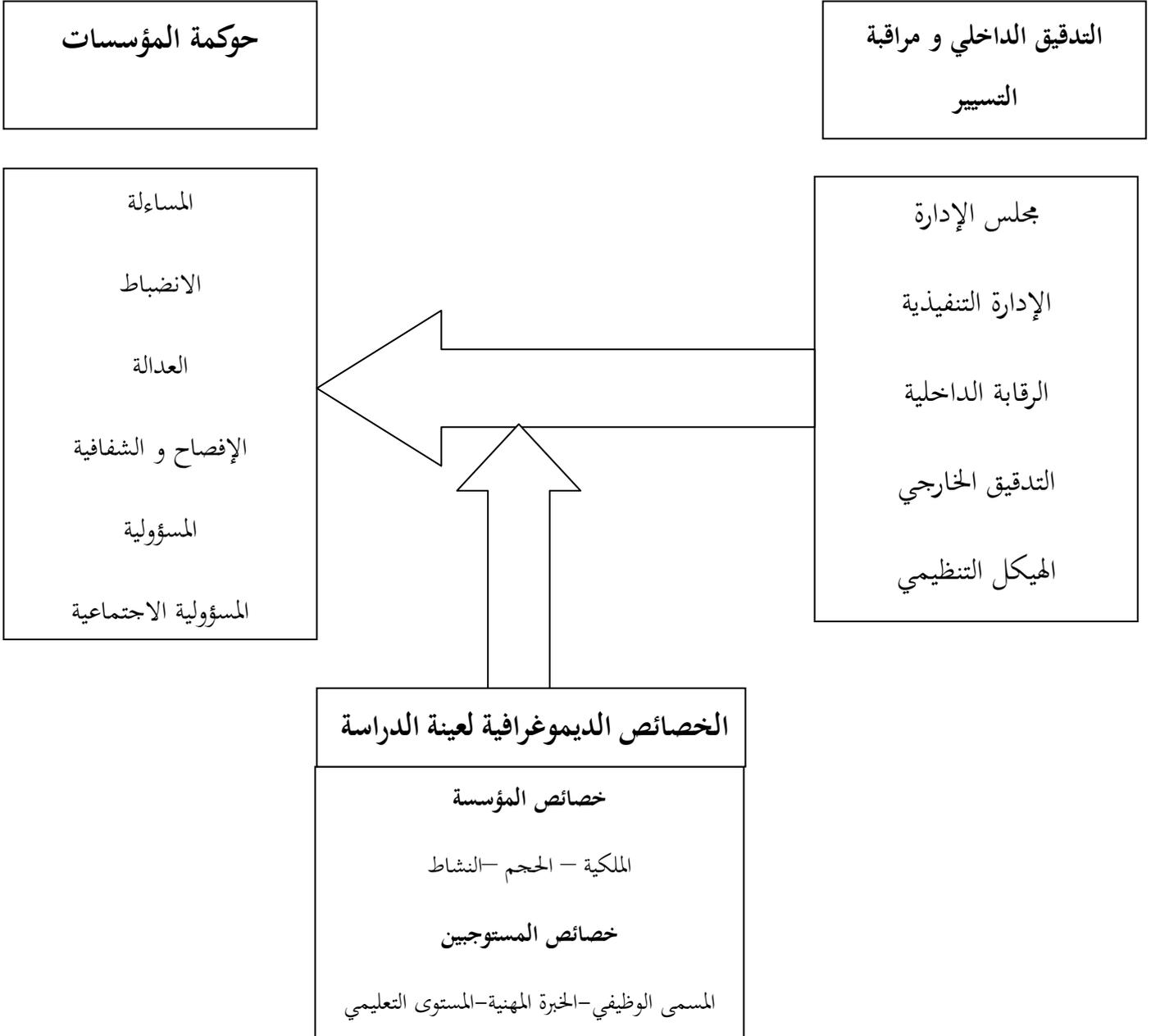
يقودنا هذا التساؤل الجوهري إلى طرح مجموعة من التساؤلات الفرعية التالية:

- 1) هل أدوات التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير كافية من أجل التطبيق السليم لمفهوم الحوكمة؟
- 2) كيف يساهم كل من مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية في تعزيز دور أنشطة التنظيم و الرقابة؟
- 3) ما هو واقع تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات الجزائرية في ظل تأثير سياسات التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير؟

## 3- نموذج الدراسة:

استنادا إلى إشكالية الدراسة فقد تم تشكيل النموذج،الذي ينطلق من فكرة مدى مساهمة و تأثير التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير في خدمة الحوكمة و الموضح في الشكل الأتي باعتبار المتغير المستقل التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير و المتغير التابع حوكمة المؤسسات ،و المتغير الضابط الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة.

# مقدمة



## 4- فرضيات الدراسة :

للإجابة على إشكالية الدراسة قمنا بصياغة ثلاثة فرضيات رئيسية و المتمثلة في التالي:

### ● الفرضية الأولى:

✓ يوجد اثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على الحوكمة في المؤسسات ذات الأسهم على مستوى الغرب الجزائري.

## ● الفرضية الثانية:

✓ توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مستوى تجسيد الحوكمة تعزى إلى خصائص المؤسسة (حجم- ملكية-نشاط) في المؤسسات ذات الأسهم على مستوى الغرب الجزائري.

## ● الفرضية الثالثة:

✓ توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مستوى تجسيد الحوكمة تعزى إلى خصائص المستجوبين ( مستوى التعليمي - المسمى الوظيفي - الخبرة ) في المؤسسات ذات الأسهم على مستوى الغرب الجزائري.

## 5- أهمية الدراسة :

تستمد الدراسة أهميتها من كونها تتعلق بموضوع دور التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير كأحد الأسس التي تركز عليها حوكمة المؤسسات من منطلق فصل بين الإدارة و الملكية إذ تساعد نشاطات التنظيم و الرقابة في فحص و تقويم النشاطات المالية و التشغيلية و نظم الرقابة الداخلية و نظم إدارة المخاطر و التحقق من صحة التوجهات الإستراتيجية للإدارة و كذلك صحة تطبيقها و تقييم أداءها. و بالتالي تحتاج الحوكمة لتعزيز الدور الرقابي و التنظيمي الذي تمارسه كل من مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية من أجل إيجاد قدر ملائم من الطمأنينة و الثقة و تحسين الشفافية و الإفصاح و تأكيد المساهمين من تحقيق عائد مناسب لاستثماراتهم .

## 6- أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح تأثير التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير على تجسيد الحوكمة، حيث سيتم ذلك عن طريق:

- توضيح الاتجاهات الحديثة لأنشطة التنظيم و الرقابة سواء الداخلية أو الخارجية.
- التركيز على دور الهيكل التنظيمي باعتباره آلية للرقابة و تعزيز المساءلة.
- معرفة دور مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية في تحسين الأداء التنظيمي للمؤسسة.
- بحث و مناقشة دور التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير كأحد ابرز دعائم تفعيل آليات الحوكمة مع التركيز على المؤسسات ذات الأسهم على مستوى الغرب الجزائري.

## 7- منهجية الدراسة:

تحقيقا لهدف الدراسة و من أجل الإجابة على أسئلتها و الإلمام بجميع جوانبها تم الاعتماد على المنهج الوصفي، الذي يعرف على أنه مجموعة الإجراءات البحثية التي تتكامل لوصف الظاهرة المعنية بالبحث، اعتمادا على جمع الحقائق و البيانات و تصنيفها و معالجتها و تحليلها تحليلا دقيقا، لاستخلاص دلالتها و الوصول إلى نتائج أو تعميمات عن الظاهرة محل الدراسة ، حيث تم عرض أدبيات المتعلقة بموضوع الدراسة: التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير و علاقتهما بالحوكمة ، و مراجعة الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع . كما اعتمدت الدراسة على منهج الدراسة الميدانية في الجانب التطبيقي حاولنا من خلاله دراسة العلاقة بين مجموعة من المتغيرات المستقلة و التابعة عن طريق اختبار الفرضيات ، حيث أجريت هذه الدراسة على عينة مكونة من 40 مؤسسة ذات أسهم ، و ذلك بتوزيع استمارات أسئلة خاصة بالظاهرة المدروسة ، بهدف الوصول إلى نتائج حول تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع.

## 8- حدود الدراسة:

اقتصرت هذه الدراسة على إبراز و عرض أثر التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير كدعائم لتجسيد الحوكمة في المؤسسات ، و تتمثل الحدود المكانية و الزمنية لهذه الدراسة فيما يلي:

### ● الحدود المكانية

تمت الدراسة الميدانية على مستوى مؤسسات ذات الأسهم الواقعة في الغرب الجزائري، حيث شملت 8 ولايات مختلفة، إذ تستند الدراسة الميدانية على آراء مجموعة من المبحوثين و الممثلين في: أعضاء مجلس الإدارة، المساهمين، الإدارة التنفيذية، المدققين الداخليين.

### ● الحدود الزمنية

يرتبط مضمون و نتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت فيه و المقدر بإثنى عشر شهر و الممثلة في الفترة ما بين جوان 2014 إلى غاية جوان 2015.

## 9- تقسيمات الدراسة:

تحتوى الدراسة على أربعة فصول موزعة كالتالي:

الفصل الأول: الذي حاولنا فيه تبين دور الحوكمة و التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير، و ذلك من خلال المرور بنشأة كل وظيفة وتطورها، و أهم التعاريف المقدمة من المنظمات العالمية، و كذا التطرق لمبادئ و الأهداف و كذا الأهمية بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية.

الفصل الثاني: تطرقنا فيه إلى منطلق الفصل بين الإدارة و الملكية و ما ينجم عليها من مشاكل الوكالة، وكذا النظريات المفسرة لحوكمة المؤسسات، منطلقاتها، و أسسها، و كذا آليات الرقابة في المؤسسة التي تساعد في تجسيد الحوكمة، و الدراسات السابقة التي تطرقت للموضوع سواء الأجنبية أو العربية و توضيح ما يميز دراستنا عما سبق. الفصل الثالث: تناولنا في هذا الفصل طرق جمع البيانات و المتمثلة في الاستمارة و المقابلة، و تعرفنا على عينة محل الدراسة، و تم حساب الاتساق و صدق الاستبانة.

الفصل الرابع: انتقلنا في الفصل لدراسة خصائص المؤسسة وكذا المستوجبين، و اختبار فرضيات الدراسة على عينة الدراسة المكونة من 40 مؤسسة ذات أسهم على مستوى الغرب الجزائري، عن طريق استخدام نموذج الانحدار المتعدد، و اختبار تحليل التباين لتحديد الفروق، والخروج بنتائج التطبيقية للدراسة و مناقشتها.

الفصل الأول:

الإطار النظري للدراسة

### تمهيد الفصل:

أدت التغيرات التي شهدتها المحيط الاقتصادي خلال العقدین الأخيرین و التي مست العديد من المؤسسات نتيجة إعلانها عن معلومات مظللة و افتقار إدارتها إلى الممارسة السليمة في الرقابة و الإشراف وعدم الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية التي تحقق الإفصاح و الشفافية و عدم إظهار المعلومات المحاسبية الحقيقية التي تبين الأوضاع المالية للمؤسسة إلى فقد الثقة في المعلومات المقدمة و جعل المستثمر غير قادر على اتخاذ القرار الصحيح حيث أصبح إلزاما على المستثمر البحث عن المؤسسات التي بها هياكل لممارسة الحوكمة من أجل ضمان التأكيد على الالتزام بالسياسات والإجراءات الرقابية الأمر الذي وجه الأنظار وبشدة نحو دور التدقيق الداخلي وأنشطة مراقبة التسيير في تفعيل ممارسات الحوكمة باعتبارهما احد ركائز تطبيقها.

بغرض معالجة موضوع الدراسة، سوف نتناول في هذا الفصل الأبعاد النظرية لحوكمة المؤسسات من خلال التطرق إلى النشأة و المفهوم و المبادئ، و كذا تسليط الضوء على وظيفة التدقيق الداخلي بتوضيح التطورات التي مرت بها وأهدافها التي تصبو إليها، وأخيرا ماهية مراقبة التسيير وإيضاح خصائصه و كذا علاقته بالتدقيق الداخلي.

### المبحث الأول: الأبعاد النظرية لحوكمة المؤسسات

تعد الحوكمة من أهم العمليات الضرورية و اللازمة لحسن عمل المؤسسات، و تأكيد نزاهة الإدارة فيها، وكذلك للوفاء بالالتزامات و التعهدات لضمان تحقيق المؤسسات لأهدافها، و تعزيز دور الرقابة و الإشراف على أداء المؤسسات، و أداء مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية مما يؤدي إلى الحفاظ على مصالح جميع الأطراف ذات العلاقة.

#### المطلب الأول: نشأة مفهوم حوكمة للمؤسسات

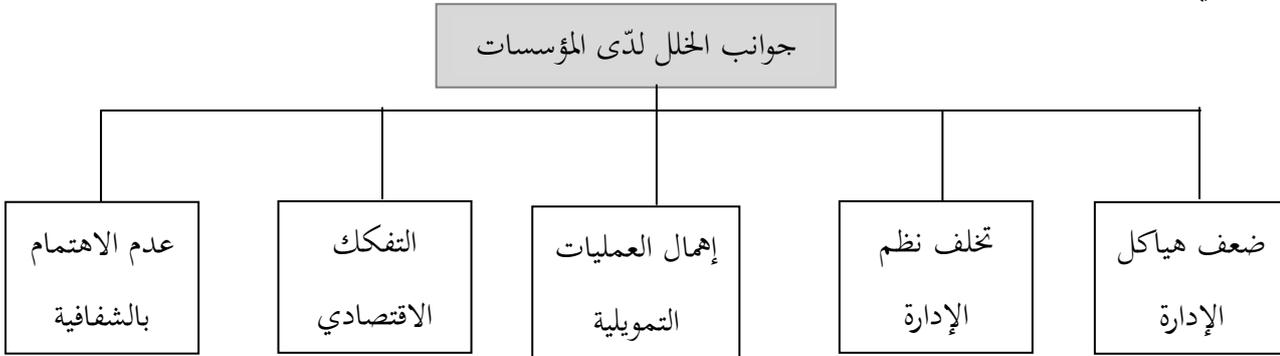
نشأ مفهوم حوكمة المؤسسات بعد ظهور مشكل الوكالة و ما تتضمنه من تعارض في المصالح بين الإدارة والمساهمين و أصحاب المصالح بصفة عامة، و هذا مما أدى إلى زيادة الاهتمام بإيجاد قوانين و قواعد تنظم العلاقة بين الأطراف في المؤسسات، ففي عام 1976 قام كل من JENSON & MECKLING بالاهتمام بمفهوم حوكمة المؤسسات و إبراز أهميتها في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية و الإدارة، أما في عام 1987 قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بتشكيل لجنة حماية التنظيمات الإدارية (COSO) المعروفة باسم لجنة تريدواي (TREADWAY COMMISSION)، و التي أصدرت تقريرها المتضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة المؤسسات و ما يرتبط بها من منع حدوث الغش والتلاعب في إعداد القوائم المالية و ذلك عن طريق الاهتمام بمفهوم نظام الرقابة الداخلية و تقوية التدقيق الخارجي أمام مجالس إدارة المؤسسات<sup>1</sup>.

لقد كانت البداية الحقيقية للاهتمام بمفهوم حوكمة المؤسسات حينما أصدرت لجنة الأبعاد المالية لحوكمة المؤسسات (CADBURY) في ديسمبر 1992 تقريرها و المشكل من قبل مجلسي التقارير المالية و سوق لندن لأوراق المالية بعنوان الأبعاد المالية لحوكمة المؤسسات (The Financial Aspects Of Corporate Governance)، و لقد أخذت حوكمة المؤسسات بعداً آخر بعد حدوث الأزمات المالية و إفلاسها و الفضائح المالية في كبريات المؤسسات الأمريكية في نهاية عام 2001، و على المستوى الدولي يعتبر التقرير الصادر عن مؤسسة التنمية و التعاون الاقتصادي (Organisation For Economic co-operation And Development) بعنوان: مبادئ

<sup>1</sup> محمد مصطفى سليمان، حوكمة المؤسسات و معالجة الفساد المالي و الإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص14.

حوكمة المؤسسات (Principale Of Corporate Governance) وهو أول اعتراف دولي رسمي بذلك المفهوم<sup>1</sup>.

و قد ظهرت الحوكمة نتيجة وجود بعض جوانب الخلل لدى المؤسسات و يمكن توضيحها في الشكل التالي<sup>2</sup>:



الشكل رقم (I-1): جوانب الخلل لدى المؤسسات

### 1- تعريف حوكمة المؤسسات:

تطور مفهوم حوكمة المؤسسات في السنوات القليلة الماضية نتيجة لعديد من العوامل الاقتصادية والاجتماعية والتنظيمية، حيث أنه لا يوجد تعريف موحد لحوكمة المؤسسات بحيث أخذ الباحثون يعرفون هذا المفهوم كل حسب توجهاته، ويرجع تنوع هذا التعريف إلى تداخله في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية، الأمر الذي يؤثر على الاقتصاد والمجتمع ككل<sup>3</sup>. وفيما يلي نورد بعض التعاريف المتعلقة بحوكمة المؤسسات:

تعريف مؤسسة التعاون والتنمية الاقتصادية: OCDE "مجموعة القواعد والممارسات التي تسمح للمؤسسة بالقضاء على مشاكل التحفيز والحصول على المعلومات الناتجين عن فصل الملكية عن التسيير"، وهو تعريف يختلف عن ما قدمه CHARREAUX أحد الباحثين الرواد في مجال حوكمة المؤسسات، الذي اعتبر هذه الاخيرة بأنها: "مجموعة الميكانيزمات التنظيمية التي تسمح بالحد من سلطة المسيرين"، أما PASTRE فقد عرف الحوكمة بأنها: "مجموعة القواعد التنظيمية والرقابية التي تنظم وتوجه حياة المؤسسة"، وهو تعريف شامل لأنه لم يحصر المشاكل بين فئة محددة فقط (أزمة الوكالة)<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> عمر علي عبد الصمد، دور التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة المؤسسات-دراسة ميدانية-، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2009، ص7.

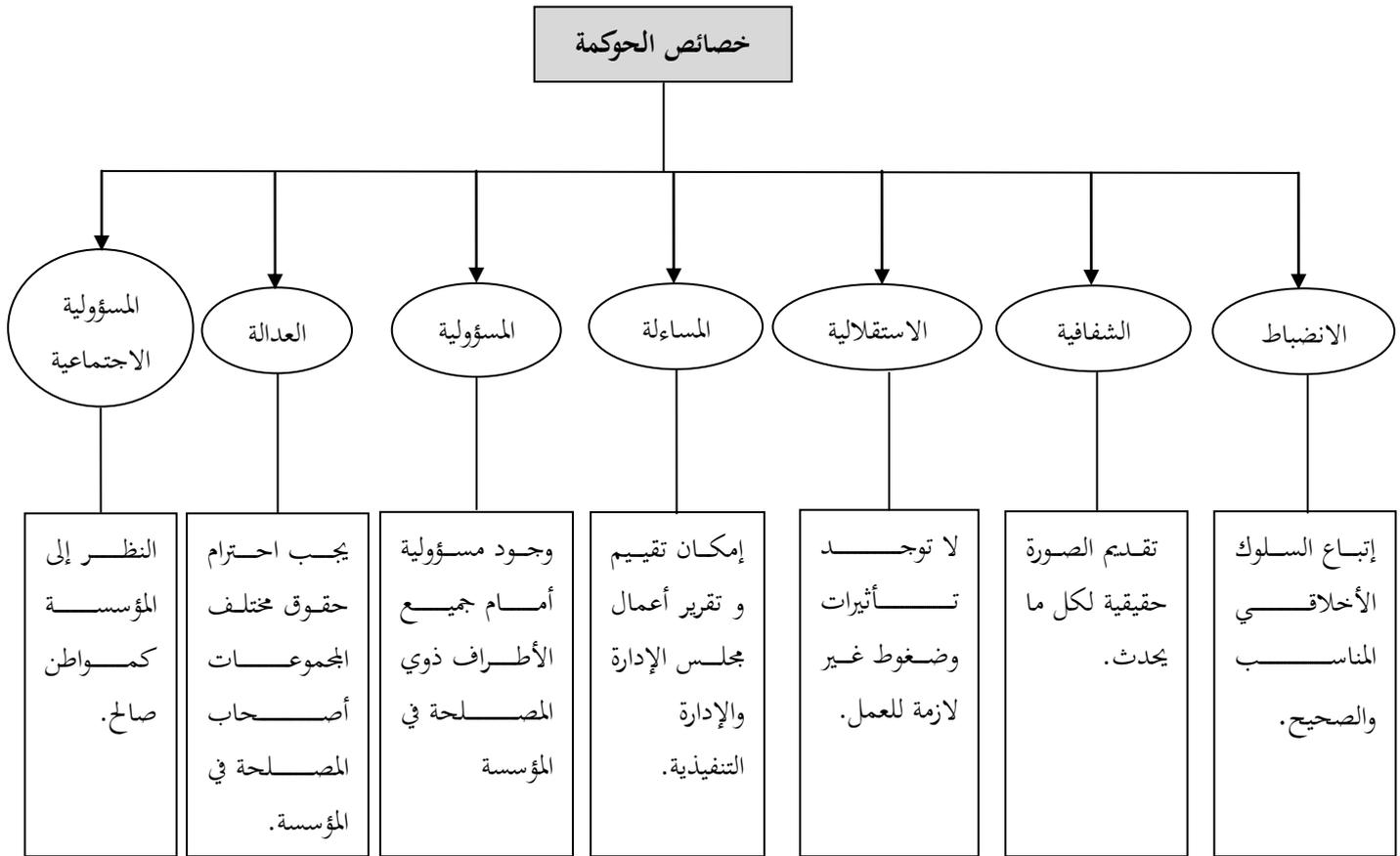
<sup>2</sup> أحمد الحضيبي، حوكمة المؤسسات، النيل العربية، مصر، 2005، ص94

<sup>3</sup> محمد مصطفى سليمان، حوكمة و معالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص18.

<sup>4</sup> JAQUES R, Gouvernance Et L'entreprise, Une Approche Par L'audite Et Le Contrôle Interne, Edition l'harmahanh, Paris, France,2005, P14.

حيث حدد تقرير CADBURY حوكمة المؤسسات بأنها "النظام الذي يتم من خلاله إدارة المؤسسة والتحكم فيها بطريقة كفؤة، فمجلس الإدارة مسؤول عن حوكمة المؤسسات، ودور حملة الأسهم محدد في الحوكمة من خلال تعيين مجلس الإدارة، والمراجع الخارجي ليضمنوا لأنفسهم وجود إطار حوكمي ملائم"<sup>1</sup>. كذلك تعرف مؤسسة التمويل الدولية IFC الحوكمة بأنها "هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة المؤسسات و التحكم في أعمالها"<sup>2</sup>.

كما عرفها HELENE بأنها "ذلك النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المؤسسة ومراقبتها على أعلى مستوى من اجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية"<sup>3</sup>. من هذه المفاهيم نستنتج أن مفهوم الحوكمة يشمل مجموعة من العلاقات التعاقدية وغير التعاقدية، الداخلية والخارجية التي تحكم عمل المؤسسة وتراقب عملها بهدف ضمان تعزيز الأداء، والإفصاح والشفافية والمساءلة في المؤسسة وتعظيم ربحية المؤسسة ومراعاة مصالح أطراف التعامل. تتميز حوكمة المؤسسات بعدة خصائص يمكن حصرها في المخطط التالي:<sup>4</sup>



الشكل (I- 2) خصائص الحوكمة

<sup>1</sup> Cadbury Committee, **Report Of The Committee On The Financial Aspects Of Corporate Governance**, London, Gee Publishing,1992, P 2-5.

<sup>2</sup> IIF , **Corporate Governance In Poland** ,Institute of international finance ,February2003.

<sup>3</sup> HELENE P, **Le Dirigeant Et Gouvernement D'entreprise** ,Villoge Mondial ,Paris ,2003 ,P16.

<sup>4</sup> طارق عبد العال، حوكمة المؤسسات، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص3.

2- دوافع ظهور الحوكمة:

تعتبر حوكمة المؤسسات إحدى أوجه الإدارة المعاصرة التي يراد لها أن تطبق في هياكل الإدارة لما لها من مزايا عديدة و متعددة على ملاك و مساهمي تلك المؤسسات.

حيث تعمل حوكمة المؤسسات بصفة أساسية على حماية و ضمان حقوق المساهمين، و كافة الأطراف ذات العلاقة و كذا التوفيق بين مصالح المالكين و المديرين و ذلك من خلال إقامة نظام فعال يشمل كافة نواحي الرقابة و يعمل على زيادة درجة المساءلة و الشفافية في التعامل مع المستثمرين و الدائنين، وكذلك تضمن الحوكمة من خلال الإجراءات السليمة كفاءة استخدام الموارد و تعظيم قيمة المؤسسة.

و بذلك حظي مفهوم الحوكمة بأهمية بالغة من قبل مؤسسات الأعمال الدولية و برامج التنمية، حيث كان هناك مجموعة من العوامل ساهمت في ظهور هذا المفهوم، تمثلت فيما يلي<sup>1</sup>:

- 1- تقويم أداء الإدارة العليا بالمؤسسات وتعزيز المساءلة.
- 2- توفير الحوافز لمجلس الإدارة والإدارة التنفيذية للمنشآت مما يضمن تحقيق الأهداف العامة للمنشأة ومساهمتها.
- 3- مراجعة وتعديل القوانين الحاكمة لأداء المؤسسات حيث تتحول مسؤولية الرقابة إلى كل من مجلس الإدارة والمساهمين ممثلين في الجمعية العمومية.
- 4- مساهمة العاملين و غيرهم من الأطراف أصحاب المصلحة في نجاح أداء المؤسسة لتحقيق أهدافها على المدى الطويل.
- 5- ضمان الحصول على معاملة عادلة لجميع المساهمين مما يضمن حقهم المتكافئ في ممارسة الرقابة على أداء المؤسسة.
- 6- تشجيع المؤسسات على الاستخدام الأمثل لمواردها بكفاءة السبل الممكنة.
- 7- توفير إطار عام لتحقيق التكامل و التناسق بين أهداف المؤسسة ووسائل تحقيق تلك الأهداف.
- 8- توفير إطار واضح لمهام كل من الجمعية العمومية و مجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين مما يضمن عدم حدوث لبس أو غموض أو تداخل بين اختصاصات هذه الأطراف.
- 9- تحقيق نوع من المشاكل بين المؤسسة و البيئة المحيطة من حيث الجوانب القانونية و التنظيمية والاجتماعية السائدة.
- 10- توفير إطار يساعد في تحديد سبل زيادة وعي المسؤولين و أصحاب المصلحة بأساليب ممارسة السلطة وتحمل المسؤولية.

<sup>1</sup> عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة المؤسسات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، 2007، ص23.

المطلب الثاني: مبادئ الحوكمة

المقصود بمبادئ حوكمة المؤسسات القواعد و النظم و الإجراءات التي تحقق الحماية و التوازن بين مصالح مجالس الإدارة، المديرين، المساهمين و باقي أصحاب المصالح، و لذلك اهتمت الهيئات الدولية المتخصصة بوضع مبادئ و معايير عالمية تخص حوكمة المؤسسات بالعموم<sup>1</sup>، إضافة إلى دساتير وطنية اعتمادا على المبادئ الدولية والتقارير المشهورة التي تمت في هذا الإطار، نتطرق إلى ذكر أهم هذه المبادئ بالتفصيل.

تم وضع مبادئ مؤسسة التعاون الاقتصادي و التنمية استجابة لدعوة من اجتماع مجلس المؤسسة على المستوى الوزاري 27-28 أبريل 1998، حيث أصدرت المؤسسة ستة (06) مبادئ رئيسية لبناء حوكمة مؤسسات جيدة و هي<sup>2</sup>:

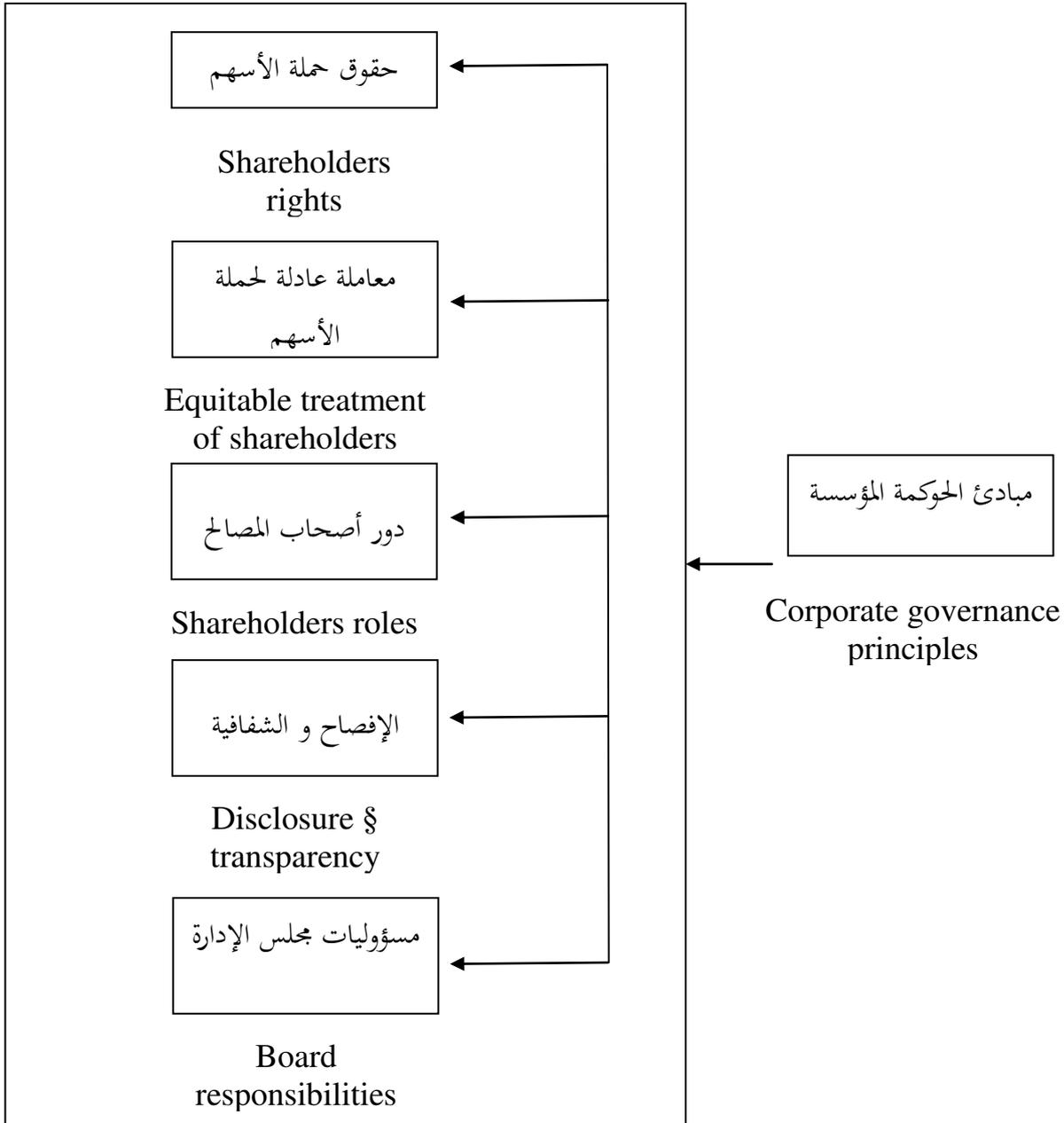
- 1- ضمان وجود الأساس لإطار فعال لحوكمة المؤسسات.
- 2- حقوق المساهمين و الوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية.
- 3- المعاملة المتساوية للمساهمين.
- 4- دور أصحاب المصالح.
- 5- الإفصاح و الشفافية.
- 6- مسؤوليات مجلس الإدارة.

<sup>1</sup> للإطلاع على كل التقارير والمبادئ الدولية يمكن زيارة الموقع: <http://www.ecgi.org/codes/all-codes.php>

[www.oecd.org](http://www.oecd.org)

<sup>2</sup> مؤسسة التعاون الاقتصادية والتنمية، مبادئ الحوكمة وفق المعايير والممارسات الدولية، ص 1-48.

يمكن توضيح مبادئ الحوكمة في المخطط التالي<sup>1</sup>:



الشكل (3-I) مبادئ الحوكمة

<sup>1</sup> OECD Principles And Annotation On Corporate Governance, 2004 ,[www.oecd.org](http://www.oecd.org)

## المبدأ الأول: ضمان وجود أساس إطار فعال لحوكمة المؤسسات<sup>1</sup>:

"ينبغي أن يشجع إطار حوكمة المؤسسات على شفافية و كفاءة الأسواق، و أن يكون متوافقا مع حكم القانون و أن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية و التنظيمية و التنفيذية."<sup>1</sup>

1. ينبغي أن يتم وضع إطار لحوكمة المؤسسات بهدف أن يكون ذو تأثير على الأداء الاقتصادي الشامل، و نزاهة الأسواق، و الحوافز التي يخلقها المشاركين في السوق، و تشجيع قيام أسواق تتميز بالشفافية و الفعالية.

2. ينبغي أن تكون المتطلبات القانونية و التنظيمية التي تؤثر في ممارسة حوكمة المؤسسات في نطاق اختصاص تشريعي ما، متوافقة مع حكم القانون، و ذات شفافية، و قابلة للتنفيذ.

3. ينبغي أن يكون توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات، في نطاق اختصاص تشريعي ما، محددًا بشكل واضح مع ضمان خدمة المصلحة العامة.

4. ينبغي أن تكون لدى الجهات الإشرافية و التنظيمية و التنفيذية، السلطة و النزاهة و الموارد للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة و موضوعية. فضلا عن أحكامها و قراراتها ينبغي أن تكون في الوقت المناسب و شفافة مع توفير الشرح التام لها.

## المبدأ الثاني: حقوق المساهمين و الوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية:

"ينبغي على إطار الحوكمة أن يوفر الحماية للمساهمين و أن يسهل لهم ممارسة حقوقهم ."

1. ينبغي أن تتضمن الحقوق الأساسية للمساهمين الحق في : طرق مضمونة لتسجيل الملكية، إرسال أو تحويل ملكية الأسهم، الحصول على المعلومات الخاصة بالمؤسسة في الوقت المناسب و بصفة منتظمة، المشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين، عزل و انتخاب أعضاء مجلس الإدارة، المشاركة في أرباح المؤسسة.

2. ينبغي أن يكون للمساهمين الحق في المشاركة و أن يحصلوا على المعلومات الكافية عن القرارات المتعلقة بالتغيرات الأساسية في المؤسسة مثل: تعديل النظام الأساسي، عقد التأسيس، أو غيرها من الوثائق الأساسية للمؤسسة، طرح أسهم إضافية، العمليات الاستثنائية بما في ذلك تحويل كل أو جزء من الأصول.

3. ينبغي أن تكون للمساهمين فرصة المشاركة الفعالة و التصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين، كما ينبغي إعلام المساهمون بالقواعد التي تحكم اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين و إجراءات التصويت .

<sup>1</sup> OECD Principles And Annotation On Corporate Governance , 2004 .[www.oecd.org](http://www.oecd.org)

- ينبغي تزويد المساهمين بالمعلومات في الوقت المناسب فيما يتعلق بتاريخ، و مكان و جدول أعمال الجمعية العامة، و كذلك المعلومات الكاملة و في الوقت المناسب عن الموضوعات التي سيجرى اتخاذ قرارات بشأنها في الاجتماع.

- ينبغي أن تتاح الفرصة للمساهمين لتوجيه الأسئلة إلى مجلس الإدارة، بما في ذلك الأسئلة المتعلقة بالتدقيق الخارجي السنوي، و وضع بنود على جدول الأعمال الخاص بالجمعية العامة، و اقتراح قرارات، في نطاق حدود معقولة.

- ينبغي تسهيل المشاركة الفعالة للمساهمين في القرارات الرئيسية الخاصة بحوكمة المؤسسات مثل ترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة، و أن يكونا قادرين على إبداء رأيهم فيما يتعلق بسياسة مكافآت أعضاء مجلس الإدارة و كبار المديرين التنفيذيين في المؤسسة، و أن يخضع القسم الخاص بتقديم أسهم لأعضاء مجلس الإدارة والعاملين كجزء من مكافأتهم لموافقة المساهمين.

- ينبغي أن يتمكن المساهمون من التصويت سواء شخصيا أو غيايبا، مع إعطاء نفس الأثر لأصوات سواء تم الإدلاء بها حضوريا أم غيايبا.

4. ينبغي الإفصاح عن الهياكل و الترتيبات الرأسمالية التي تمكن لبعض المساهمين من أن يحصلوا على درجة من السيطرة لا تتناسب مع ملكيتهم من الأسهم.

5. ينبغي السماح لأسواق الرقابة على المؤسسات بالعمل بطريقة تتميز بالكفاءة والشفافية.

- ينبغي أن يتم بوضوح تحديد و الإفصاح عن القواعد و الإجراءات التي تحكم حيازة حقوق الرقابة على المؤسسات في الأسواق المالية، و كذلك العمليات غير الاعتيادية مثل الاندماجات، و بيع الحصص الكبيرة من أصول المؤسسة، حتى يمكن للمستثمرين أن يفهموا حقوقهم و الملجأ القانوني لهم، و ينبغي أن تتم العمليات بأسعار شفافة و في ظل شروط عادية تحمي حقوق كافة المساهمين وفقا لطبقاتهم.

- ينبغي عدم استخدام الوسائل المضادة للاستيلاء لحماية الإدارة و مجلس الإدارة من المساءلة.

6. ينبغي تسهيل عملية ممارسة حقوق الملكية من قبل المساهمين و المستثمرين التأسيسيين.

- ينبغي على المستثمرين المؤسسين الذين يعملون بصفة وكلاء أن يفصحوا عن حوكمة المؤسسات الخاصة بهم و سياسات التصويت فيما يتعلق باستثماراتهم بما ذلك من الإجراءات القائمة لديهم لتقرير استخدامهم لحقوقهم التصويتية.

- ينبغي على المستثمرين المؤسسين الذين يعملون بصفة وكلاء أن يفصحوا عن الكيفية التي يتعاملون بها مع التعارض المادي للمصالح التي قد تؤثر في ممارستهم لحقوق الملكية الرئيسية الخاصة باستثماراتهم.

7. ينبغي السماح للمساهمين، بما فيها المستثمرين المؤسسيين، أن يتشاوروا مع بعضهم البعض فيما يتعلق بالموضوعات الخاصة بالحقوق الأساسية للمساهمين وفقا للتعريف الوارد في المبادئ، مع بعض الاستثناءات لمنع سوء الاستخدام.

### المبدأ الثالث: المعاملة المتساوية للمساهمين<sup>1</sup>:

"ينبغي في إطار الحوكمة أن يضمن معاملة متساوية لكافة المساهمين، بما في ذلك مساهمي الأقلية والمساهمين الأجانب، و ينبغي أن تتاح الفرصة لكافة المساهمين للحصول على تعويض فعال عن انتهاك حقوقهم".

1. ينبغي معاملة كافة المساهمين حملة نفس طبقة الأسهم معاملة متساوية.

- في نطاق أي سلسلة رقمية من نفس الطبقة، ينبغي أن تكون لكافة الأسهم الحقوق ذاتها، وينبغي أن يتمكن كافة المستثمرين من الحصول على المعلومات المتعلقة بكافة السلاسل وطبقات الأسهم قبل أن يقوموا بشرائها. وينبغي أن تكون أية تغييرات في حقوق التصويت خاضعة لموافقة تلك الطبقات من الأسهم التي تتأثر سلبا نتيجة للتغيير.

- ينبغي حماية مساهمي الأقلية من إساءة الاستغلال التي يقوم بها، أو يتم إجراؤها لمصلحة المساهمين أصحاب النسب الحاكمة، والتي يتم القيام بها سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، وينبغي أن تكون هناك وسائل فعالة للإصلاح.

- ينبغي أن يتم الإدلاء بالأصوات عن طريق فائزي أصوات أو مرشحين لهذا الغرض بطريقة يتم الاتفاق عليها مع المستفيد من ملكية الأسهم.

- ينبغي إلغاء جميع العوائق التي تعرقل عملية التصويت عبر الحدود.

- ينبغي أن تسمح العمليات والإجراءات الخاصة باجتماع الجمعية العامة لكافة المساهمين بأن يحصلوا على معاملة متساوية. وينبغي ألا تؤدي إجراءات المؤسسة إلى زيادة صعوبة أو زيادة تكلفة الإدلاء بالأصوات بدون مبرر.

2. ينبغي منع التداول بين الداخليين والتداول الشخصي السوري.

3. ينبغي أن يطلب من أعضاء مجلس الإدارة والتنفيذيين الرئيسيين بالمؤسسة أن يفحصوا مجلس الإدارة عما إذا كانت لهم سواء بشكل مباشر، أو غير مباشر، أم بالنيابة عن طرف ثالث أي مصلحة مادية في أي عملية أو موضوع يمس المؤسسة بطريق مباشر.

<sup>1</sup> OECD Principles And Annotation On Corporate Governance , 2004 .[www.oecd.org](http://www.oecd.org)

## المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح في حوكمة المؤسسات<sup>1</sup>

"ينبغي في إطار حوكمة المؤسسات أن يعترف بحقوق أصحاب المصالح التي يقرها القانون، أو تنشأ نتيجة لاتفاقيات متبادلة، وأن يعمل على تشجيع التعاون النشط بين المؤسسات وأصحاب المصالح في خلق الثروة، وفرص العمل، واستدامة المؤسسات السليمة ماليًا."

1. يجب احترام حقوق أصحاب المصالح التي يقرها القانون أو تكون نتيجة الاتفاقيات المتبادلة.
2. عندما يكفل القانون حماية المصالح، ينبغي أن تكون لأصحاب المصلحة فرصة الحصول على تعويض فعال مقابل انتهاك حقوقهم.
3. ينبغي السماح لوضع وتطوير آليات لتعزيز الأداء من أجل مشاركة العاملين.
4. عندما يشارك أصحاب المصالح في عميلة حوكمة المؤسسات، ينبغي السماح لهم بالحصول على المعلومات ذات الصلة، وبالقدر الكافي، والتي يمكن الاعتماد عليها، في الوقت المناسب وعلى أساس منتظم.
5. ينبغي لأصحاب المصالح، بما في ذلك الأفراد العاملين وهيئات تمثيلهم، أن يتمكنوا من الاتصال بمجلس الإدارة للإعراب عن اهتمامهم بشأن الممارسات غير القانونية أو غير الأخلاقية، وينبغي عدم الانتقاص أو الغض من حقوقهم إذا ما فعلوا ذلك.
6. ينبغي أن يستكمل إطار حوكمة المؤسسات بإطار فعال وكفاء غير قابل للتحلل، وإطار فعال آخر لتنفيذ حقوق الدائنين.

## المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية<sup>2</sup>

"ينبغي في إطار حوكمة المؤسسات أن يضمن القيام بالإفصاح السليم والصحيح في الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالمؤسسة بما في ذلك المركز المالي، والأداء، وحقوق الملكية وحوكمة المؤسسات".

1. ينبغي أن يتضمن الإفصاح، ولا يقتصر على، المعلومات التالية:

- النتائج المالية ونتائج عمليات المؤسسة.
- أهداف المؤسسة.
- الملكيات الكبرى للأسهم وحقوق التصويت.

<sup>1</sup> OECD Principles And Annotation On Corporate Governance , 2004 .[www.oecd.org](http://www.oecd.org)

<sup>2</sup> OECD Principles And Annotation On Corporate Governance , 2004 .[www.oecd.org](http://www.oecd.org)

- سياسة مكافأة أعضاء مجلس الإدارة والتنفيذيين الرئيسيين، والمعلومات عن أعضاء مجلس الإدارة، بما في ذلك مؤهلاتهم، وعملية الاختيار، والمدبرين الآخرين في المؤسسة، وما إذا كان يتم النظر إليهم باعتبارهم مستقلين.

-العمليات المتعلقة بأطراف من المؤسسة.

-عوامل المخاطرة المتوقعة.

-الموضوعات الخاصة بالعاملين وأصحاب مصالح الآخرين.

-هياكل وسياسات الحوكمة، وبصفة خاصة، ما يحتويه أي نظام أو سياسة حوكمة المؤسسة والعمليات التي يتم تنفيذها بموجبها.

2. يجب أن تعد المعلومات ويفصح عنها استنادًا إلى معايير الجودة العالمية للمحاسبة والإفصاح المالي وغير المالي.

3. يجب أن ينفذ تدقيق سنوي من خلال مدقق مستقل، وكفاء ومؤهل من أجل توفير تأكيد موضوعي وخارجي للمجلس وللمساهمين بأن البيانات المالية تمثل وعلى نحو عادل الوضع المالي وأداء المؤسسة في جميع الجوانب المادية.

4. يجب أن يكون المدققين الخارجيين مسؤولين عن المساهمين، وملزمين أمام المؤسسة بممارسة الرعاية المهنية المستحقة في تنفيذ التدقيق.

5. ينبغي توفير قنوات لنشر المعلومات لكي يتمكن المستخدم من الوصول إلى المعلومات ذات العلاقة في الوقت المحدد، وبكلفة عملية وعلى نحو عادل.

6. يجب أن يكتمل إطار حوكمة المؤسسات بمنهج فعال يتناول ويشجع على تقديم التحليلات أو المشورة عن طريق المحللين، والسماصرة، ووكالات التقييم والتصنيف وغيرها، والمتعلقة بالقرارات التي يتخذها المستثمرون، بعيدًا عن أي تعارض مهم في المصلحة قد يؤدي إلى الإضرار بنزاهة ما يقومونه من تحليل أو ما يقدمون من مشورة .

### المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة<sup>1</sup>:

"ينبغي أن يشمل إطار حوكمة المؤسسات دليلًا استراتيجيًا للمؤسسة، والرقابة الفعالة لمجلس الإدارة على الإدارة التنفيذية، من خلال مساءلة المجلس عن مسؤولياته أمام المؤسسة والمساهمين".

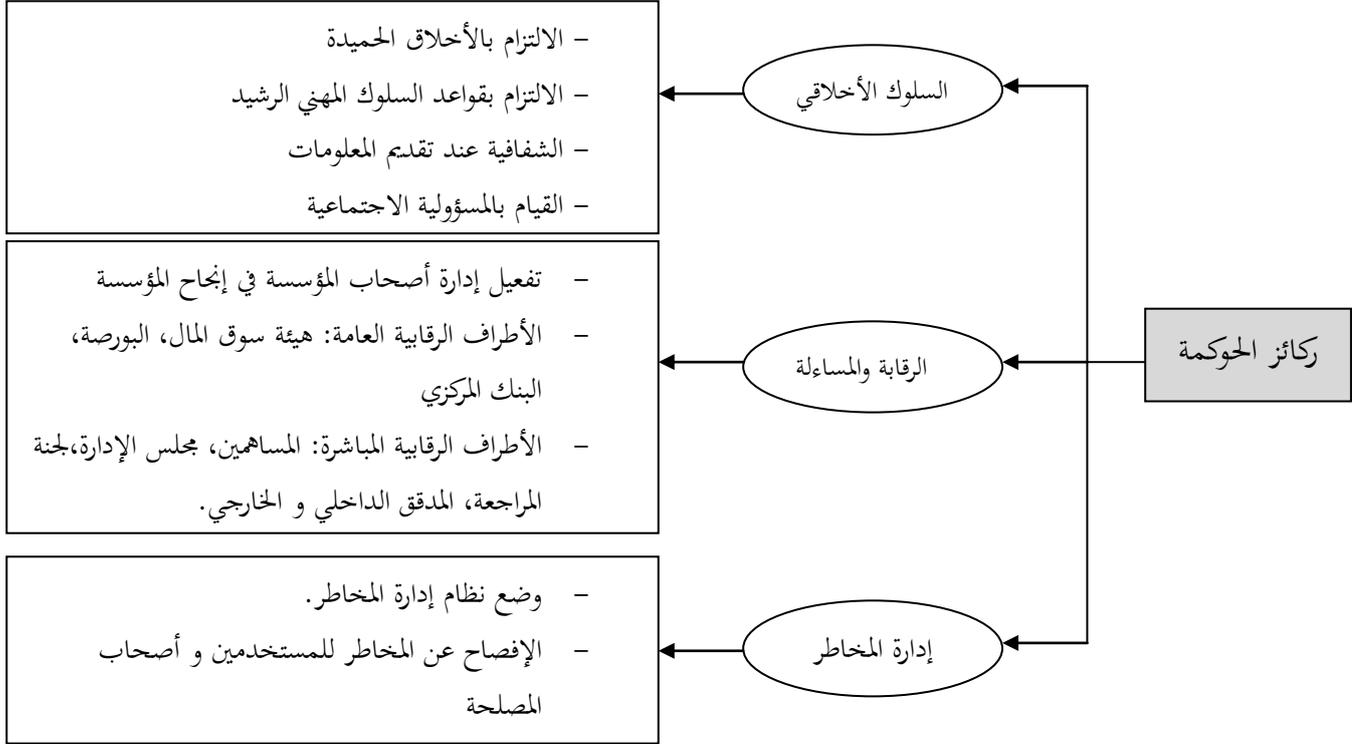
1. ينبغي على أعضاء مجلس الإدارة أن يعملوا على أساس من المعلومات الكاملة، وبحسن النية، مع العناية الواجبة، وبما يحقق أفضل مصلحة للمؤسسة والمساهمين.

<sup>1</sup> OECD Principles And Annotation On Corporate Governance , 2004 .[www.oecd.org](http://www.oecd.org)

2. إذا ما كانت قرارات مجلس الإدارة ستؤثر في مختلف مجموعات المساهمين بطرق مختلفة، فإن على مجلس الإدارة أن يعامل كافة المساهمين معاملة عادلة.
3. ينبغي على مجلس الإدارة أن يطبق معايير أخلاقية عالية، وأن يأخذ في الاعتبار مصالح واهتمامات أصحاب المصالح في المؤسسة.
4. ينبغي على مجلس الإدارة أن يقوم بوظائف رئيسية معنية، تتضمن:
  - استعراض وتوجيه إستراتيجية المؤسسة، وخطط العمل الرئيسية، وسياسة المخاطر، والموازنات التقديرية، وخطط العمل السنوية، ووضع أهداف الأداء، ومراقبة التنفيذ، وأداء المؤسسة، مع الإشراف على المصروفات الرأسمالية الرئيسية، وعمليات الاستحواذ، والتخلي عن الاستثمار.
  - الإشراف على فعالية ممارسات حوكمة المؤسسة وإجراء التغييرات إذا لزم الأمر.
  - اختيار، وتحديد مكافآت ومرتببات، والإشراف على كبار التنفيذيين بالمؤسسة، واستبدالهم إذا لزم الأمر، مع الإشراف على تخطيط تداول المناصب.
  - مراعاة التناسب بين مكافآت كبار التنفيذيين، وأعضاء مجلس الإدارة و مصالح المؤسسة والمساهمين في الأجل الطويل.
  - ضمان الشفافية في عملية ترشيح، وانتخاب مجلس الإدارة، والتي يجب أن تتم بشكل رسمي.
  - رقابة وإدارة أي تعارض محتمل في مصالح إدارة المؤسسة، وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين، بما في ذلك إساءة استخدام أصول المؤسسة، وإساءة استغلال عمليات الأطراف ذات الصلة أو القرابة.
  - ضمان نزاهة حسابات المؤسسة، ونظم إعداد قوائمها المالية بما في ذلك التدقيق المستقلة، مع ضمان وجود نظم سليمة للرقابة، وعلى وجه الخصوص وجود نظم لإدارة المخاطر، والرقابة المالية، ورقابة العمليات، والالتزام بالقانون والمعايير ذات الصلة.
  - الإشراف على عمليات الإفصاح والاتصالات.
5. ينبغي على مجلس الإدارة أن يكون قادرًا على ممارسة حكم مستقل موضوعي على شؤون المؤسسة.
  - ينبغي أن تأخذ المجالس بعين الاعتبار تعيين عدد كاف من أعضاء المجلس غير التنفيذيين القادرين على ممارسة حكم مستقل، للمهام التي يوجد فيها احتمالية تعارض المصالح، وأمثلة تلك المسؤوليات الرئيسة هي: ضمان نزاهة إعداد التقارير المالية وغير المالية، ومراجعة معاملات الطرف ذي العلاقة، وتسمية أعضاء المجلس والهيئات التنفيذية الأساسية، وتحديد مكافآت أعضاء مجلس الإدارة.
  - عندما يتم إنشاء لجان لمجلس الإدارة، ينبغي على مجلس الإدارة أن يحدد بشكل جيد، و أن يفصح عن، صلاحيتها، و تشكيل و إجراءات عملها.
  - ينبغي أن تكون لدى أعضاء مجلس الإدارة القدرة على إلزام أنفسهم بمسؤولياتهم بطريقة فعالة.

6. حتى يمكن للأعضاء مجلس الإدارة أن يقوموا بمسئولياتهم، فإنه ينبغي أن تتاح لهم كافة المعلومات الصحيحة ذات الصلة في الوقت المناسب.

يتضح من خلال عرض مبادئ عرض حوكمة المؤسسات أن هذه الأخيرة تعتمد على ثلاث ركائز أساسية يمكن توضيحها في الشكل التالي<sup>1</sup>:



الشكل (I-4) ركائز الحوكمة

### المطلب الثالث: محددات الحوكمة

هناك اتفاق على أن التطبيق الجيد لحوكمة المؤسسات من عدمه يتوقف على مدى توفر مجموعتين من المحددات: المحددات الخارجية و الداخلية، وسوف نتطرق إلى هذه المحددات بالتفصيل.

<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد، حوكمة المؤسسات (مفاهيم، مبادئ، التجارب، تطبيقات الحوكمة في مصارف مصر)، دار الجامعة، الإسكندرية، 2008، ص 47.

أ- المحددات الخارجية:

وتشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة، و الذي يشمل على سبيل المثال: القوانين المؤسسة للنشاط الاقتصادي (مثل قانون سوق المال و المؤسسات و تنظيم المنافسة و منع الممارسات الاحتكارية والإفلاس)، وكفاءة القطاع المالي (البنوك و سوق المال) في توفير التمويل اللازم للمشروعات، ودرجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج، و كفاءة الأجهزة و الهيئات الرقابية (هيئة سوق المال و البورصة) في إحكام الرقابة على المؤسسات، و ذلك فضلا عن بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة (ومنها على سبيل المثال الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للعاملين في السوق، مثل المدققين و المحاسبين و المحامين والمؤسسات العاملة في سوق الأوراق المالية و غيرها)، بإضافة إلى المؤسسات الخاصة للمهن الحرة مثل مكاتب المحاماة و التدقيق و التصنيف الائتماني والاستشارات المالية والاستثمارية، و ترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين و القواعد التي تضمن حسن إدارة المؤسسة، و التي تقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي و العائد الخاص<sup>1</sup>.

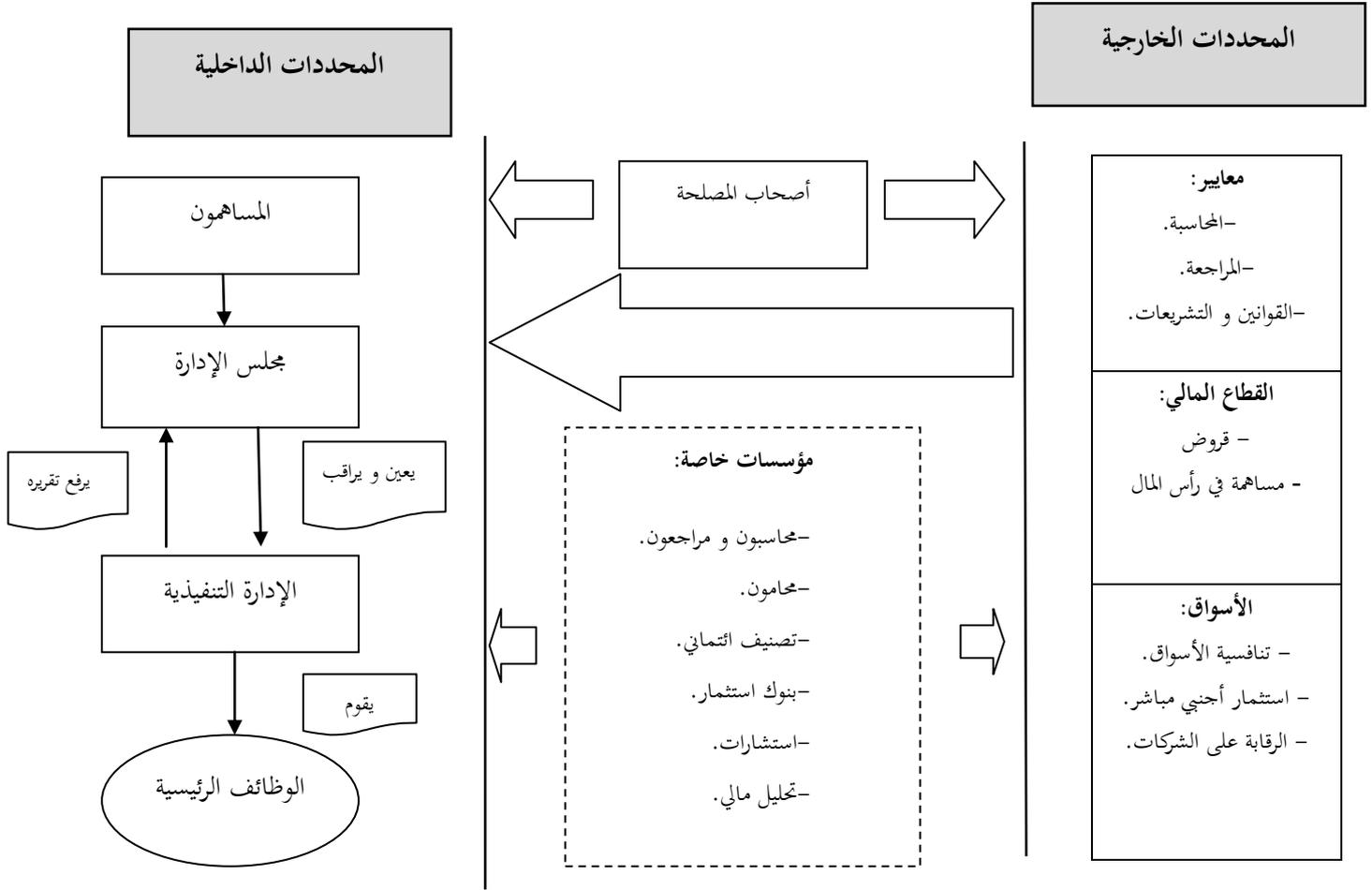
ب- المحددات الداخلية: و تشمل ما يلي<sup>2</sup>:

- ✓ القواعد و التعليمات و الأسس التي تحدد أسلوب و شكل القرارات داخل المؤسسة.
- ✓ توزيع السلطات و المهام بين الجمعية العامة و مجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين من اجل تخفيف التعارض بين مصالح هذه الأطراف.
- ✓ الحوكمة تؤدي في النهاية إلى زيادة الثقة في الاقتصاد القومي.
- ✓ زيادة و تعميق سوق العمل على تعبئة المدخرات و رفع معدلات الاستثمار.
- ✓ العمل على ضمان حقوق الأقلية و صغار المستثمرين.
- ✓ العمل على دعم و تشجيع نمو القطاع الخاص، و زيادة قدرته التنافسية.
- ✓ مساعدة المشروعات في الحصول على تمويل.

<sup>1</sup> بلال خلف السكارنة، أخلاقيات العمل، دار الميسرة، الأردن، 2008، ص326.

<sup>2</sup> مدحت محمد أبو النصر، الحوكمة الرشيدة - فن إدارة المؤسسات عالية الجودة -، المجموعة العربية للتدريب و النشر، القاهرة، 2015، ص59.

ويمكن تلخيص محددات حوكمة المؤسسات في الشكل التالي<sup>1</sup>:



الشكل (5-I) محددات الحوكمة

#### المطلب الرابع: أهمية الحوكمة و أهدافها

تعتبر الحوكمة إحدى الوسائل الهادفة إلى تحقيق التنمية الاقتصادية و رفاهية المجتمع، و إرساء قيم الديمقراطية و العدالة و المساواة في الفرص، و الشفافية التي تضمن النزاهة، و تعزيز سيادة القانون، و رسم الحدود الفاصلة بين المصالح الخاصة و العامة و الحيلولة دون استغلال المنصب و النفوذ، مما يؤدي إلى تنمية الاستثمار و تشجيع تدفقه و تنمية المدخرات و تعظيم الربحية و إتاحة فرص عمل جديدة، كما أن هذه القواعد تؤكد على أهمية الالتزام بأحكام القانون، و العمل على ضمان تدقيق الأداء المالي، ووجود هياكل إدارية تمكن من محاسبة الإدارة أمام الأفراد.

<sup>1</sup> ISKANDER .M,CHAMLOU.N, **Corporate Governance; A Framework For Implementation** ,Globalization And Firm Competitiveness In The Middle East And North Africa Region ,2002,P122.

## 1- أهمية الحوكمة:

- أثارت حوكمة المؤسسات اهتمام الباحثين و المساهمين و غيرهم من أصحاب المصالح و ذلك نتيجة لحالات الفشل و الإفلاس المالي لكثير من المؤسسات الكبرى و يمكن توضيح أهمية الحوكمة فيما يلي<sup>1</sup> :
- الحاجة إلى الفصل بين الملكية و إدارة المؤسسات في ظل اختلاف الأهداف و تضاربها بين مختلف الأطراف ذات العلاقة (مسيرين - مساهمين - عمال ...).
  - تساهم الحوكمة في تقليل المخاطر و تحسين الأداء و فرص تطور الأسواق و زيادة القدرة التنافسية للسلع و الخدمات و تطوير الإدارة و زيادة الشفافية، كما تساهم في زيادة كفاءة المستثمرين في أسواق المال.
  - مساعدة البلدان التي تحاول كبح جماح الفساد المتفشى داخل القطاع العام أو بصدد طرح القطاع العام للخصوصية.
  - إعداد الإطار العام التي تحدد من خلاله أهداف المؤسسة و السبل اللازمة لتحقيق هذه الأهداف.
  - مساعدة المؤسسات على جذب الاستثمارات و دعم الأداء الاقتصادي و القدرة على المنافسة على المدى الطويل من خلال عدة طرق و أساليب للتأكيد على الشفافية في معاملات المؤسسة، و في عمليات وإجراءات المحاسبة و التدقيق المالي و المحاسبي.
  - منع حدوث أزمات مصرفية حتى في الدول التي لا يوجد بها تعامل نشط على معظم مؤسستها في أسواق الأوراق المالية.
  - تطبيق أسلوب ممارسة سلطة الإدارة يقوى ثقة الجمهور في صحة عملية الخصوصية و يساعد على ضمان تحقيق الدولة أفضل عائد على استثماراتها و هو بدوره يؤدي إلى المزيد من فرص العمل و التنمية الاقتصادية.
- كما تحدد أهمية الحوكمة في<sup>2</sup> :
- ❖ **أهمية الحوكمة من منظور الإدارة:** تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة و تحقيق رصانة علمية و تجنب الفساد الإداري و المالي و تعزيز الثقة بين الأطراف المعنية و تعزيز القدرة على التطوير.
  - ❖ **أهمية الحوكمة من وجهة نظر المجتمع:** ينظر المجتمع إلى الحوكمة بأنها رقابة و إشراف ذاتي يؤدي إلى سلامة التطبيق القانوني للتشريعات القانونية و الضوابط الحاكمة و بالتالي حسن الإدارة و ضمان حقوق الناس و بالتالي يحقق رضا المجتمع عن أداء المؤسسة.
  - ❖ **أهمية الحوكمة من وجهة نظر العاملين:** تتضمن الحوكمة ضمان حقوق و مصالح العاملين دون تمييز أو تحسب، حيث ينظر العاملين إلى الإدارة بأنها المعنية بالحقوق و المصالح الذاتية لهم.

<sup>1</sup> أمين السيد احمد لطفى، أساليب التدقيق لمراقبي الحسابات و المحاسبين القانونيين، الدار الجامعية، القاهرة، 2001، ص708-709.

<sup>2</sup> حاكم محسن محمد، ضوابط و آليات الحوكمة في المؤسسة الجامعية، المؤتمر العربي الثاني عن الجامعة العربية، المؤسسة العربية للتنمية الإدارية، المغرب، 2008، ص60.

## 2- أهداف الحوكمة:

يساعد نظام حوكمة المؤسسات الجيد على ضمان استعمال المؤسسة رأسمالمها بفعالية<sup>1</sup>، و تساعد على ربحية أصحاب المال كمساهمين و بقية المقرضين كالبنوك، كما تساعد في الحفاظ على ثقة المستثمرين و جذب رأسمال طويل الآجل، و تعتبر العنصر الرئيسي في تحسين فعالية الاقتصاد<sup>2</sup>، حيث تعمل الحوكمة على تحقيق العديد من الأهداف نذكر منها<sup>3</sup>:

- تحسين قدرة المشروعات على تحقيق أهدافها من خلال تحسين الصورة الذهنية و الانطباع الايجابي عنها.  
- تحسين عملية صنع القرار في المؤسسات، بزيادة إحساس المديرين بالمسؤولين و إمكانية محاسبتهم من خلال مجلس الإدارة .

- تحسين خاصية مصداقية البيانات و المعلومات و تحقيق سهولة فهمها عبر الحدود.  
- إدخال اعتبارات القضايا البيئية و الأخلاقية في منظومة صنع القرار.  
- تحسين درجات الشفافية و الوضوح و الإفصاح و نشر البيانات و المعلومات.  
- زيادة قدرة الإدارة على تحفيز العاملين و تحسين معدلات دوران العمالة و استقرار العاملين.  
- تسمح حوكمة المؤسسات بخلق الثقة بين المتعاملين في زمن الانهيارات و الفضائح المالية حيث تؤدي إلى تعظيم المنافع و زيادة استفادة المؤسسات من خلال تحديد المسؤوليات و الواجبات و المهام الخاصة بالأطراف ذات الصلة.

- محاربة الفساد الداخلي في المؤسسات و عدم السماح بوجوده و لا باستمراره.  
- تحقيق و ضمان النزاهة و الاستقامة لكافة العاملين بالمؤسسة.  
- تحقيق السلامة و الصحة و عدم وجود أي أخطاء عمدية .  
- محاربة الانحرافات خاصة تلك التي تشكل تهديدا لمصالح مختلف الأطراف.  
- تحقيق الاستفادة القصوى و الفعلية من نظم المحاسبة و الرقابة الداخلية .  
- تحقيق أعلى قدر من الفاعلية من المدققين الخارجيين الذين يتمتعون بأكبر درجة من الاستقلالية.  
- التقليل من المخاطر و التحفيز على الأداء .

<sup>1</sup> خلوف عقيلة، حوكمة البنوك و دورها في تفعيل حوكمة المؤسسات و الحد من التعثر المؤسسي، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2010، ص86.

<sup>2</sup> ANDRIAN F, Corporate Governance In Egypt From A Banking Perspective, Workshop(2); Egypt, 2003,P3.

<sup>3</sup> حسن احمد الخضيري، حوكمة المؤسسات، مجموعة النيل العربية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص22-25.

## المبحث الثاني: مقارنة نظرية للتدقيق الداخلي

أدى التطور العلمي و النمو المتزايد في مجالات النشاط الاقتصادي إلى كبر حجم المؤسسات و تشعب أعمالها ووظائفها و صعوبة إدارتها و تعدد مشاكلها، وقد سائر هذا التطور مفهوم و أهداف و أساليب التدقيق الداخلي للتأكد من فاعلية الرقابة الداخلية، و كلما كبر حجم المؤسسة ازدادت الحاجة إلى توافر نظام للتدقيق الداخلي فعال، بحيث يجب أن يمارس على كل أوجه نشاطات المؤسسة، إذ أن وجودها أصبح أمراً ضروريا وحتما لكل عملية من عمليات المؤسسة كالعمليات النقدية، و التي تحتاج للتدقيق بغرض اكتشاف أية اختلاسات أو تلاعب بها ، لذا سوف نتطرق إلى شيء من التفصيل حول وظيفة التدقيق الداخلي.

### المطلب الأول: التدقيق الداخلي بين المفهوم و التطور

لقد ساهمت الأزمات و الاثنيارات و الفضائح التي حدثت و غيرها من العوامل إلى مواجهة مهنة التدقيق الداخلي تغيرات هائلة، و قد ترتب على هذه الظاهرة قيام معهد المدققين الداخليين بتشكيل لجنة عمل لوضع إطار جديد للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي . و تزايد اهتمام المؤسسات بإنشاء إدارات مستقلة للتدقيق الداخلي مع العمل على دعمها بالكفاءات البشرية التي تمكنها من تحقيق الأهداف بالكفاءة و الفعالية المطلوبة. حيث يعد نشاط التدقيق الداخلي أهم مكونات التنظيم، فهو يؤمن حماية الموارد من الهدر و الضياع و سوء الاستعمال، و يوفر بيانات يمكن الاعتماد عليها، و يعمل من خلال الإدارة على رفع الكفاءة و الفعالية و الاقتصادية للأداء، و يؤكد للإدارة مدى التزام العاملين بالأنظمة و التعليمات و الإجراءات التي وضعتها الإدارة العليا.

### 1- تطور وظيفة التدقيق الداخلي:

لقد مر التدقيق الداخلي بعمليات تطور متلاحقة أدت بدرجة أساسية إلى توسيع نطاقه بشكل سمح له بالمشاركة بشكل أكبر في خدمة المؤسسة التي يعمل بها<sup>1</sup> ، و أسهمت الظروف الاقتصادية المتقلبة في زيادة الطلب على هذه الوظيفة حيث انه في الفترات التي تتسم باقتصاديات عدم التأكد و المخاطرة يعمل التدقيق الداخلي على تسليط الضوء على الكيفية التي تدار بها المشروعات باتجاه تصويب الانحرافات و ضبط التكاليف.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> FAUDZIAH H et al ,Internal Auditing Practices And Internal Control System, Managerial Auditing Journal , Vole 20, 2005,P844.

<sup>2</sup> الأحمد احمد، الأبعاد السلوكية للمراجعة الداخلية - دراسة تجريبية -، رسالة ماجستير، جامعة عين شمس، مصر، 1984، ص 2.

فقد ظهر التدقيق الداخلي بداية كما هو معروف كعين و أذن للإدارة لملاحقة التجاوزات و اكتشاف الأخطاء حيث أن التدقيق الداخلي ظهر بداية في اكتشاف الأخطاء و الغش و التلاعب<sup>1</sup>، ولكن حدثت تطورات مهمة على هذه الوظيفة اقتضتها التطورات المتلاحقة في مجال الأعمال حيث أن التطور التقليدي للمدقق الداخلي<sup>2</sup> في التأكد من وجود نظام الرقابة الداخلية يعمل بكفاءة طوال الوقت و السعي لكشف الغش والاحتيال لم يعد دورا ملائما في ظل التغييرات الحديثة في بيئة الأعمال<sup>3</sup>.

مر التدقيق الداخلي بثلاثة مراحل حيث تمثلت المرحلة الأولى في التحقق من الدقة المحاسبية، و تمثلت المرحلة الثانية في التحقق من دقة و ملائمة حسابات الوحدة الاقتصادية و القوائم المالية بما في ذلك التحقق من ملكية الأصول و التحقق من توفر الحماية الكافية لها، أما المرحلة الثالثة فتمثلت في تبني وجهة نظر الإدارة العليا في إدارة الوحدة الاقتصادية في جميع المجالات التشغيلية و المالية و هنا أصبحت أكثر استقلالية و تمثل جزء من نظام مراقبة التسيير<sup>4</sup> و من جهة أخرى فقد أشار المجمع العربي للمحاسبين إلى أن المدقق الداخلي كان ينظر إليه بداية على انه مساعد للمدقق الخارجي و الهدف منه هو تخفيض تكلفة التدقيق الخارجي<sup>5</sup>، حيث برزت حاجة المؤسسات إلى التدقيق الداخلي<sup>6</sup> نتيجة لتطور و توسع الأنشطة الاقتصادية، فقد ظهر التدقيق في الو.م.أ بعد الأزمة الاقتصادية سنة 1929 التي أدت إلى انهيار البورصات، و لتفادي هذه الأزمات ألزم المشرع أن تكون حسابات المؤسسات المسعرة في البورصة مراقبة من طرف مدقق خارجي وبالتالي أصبح واجبا على المؤسسات التعامل مع مكاتب التدقيق الخارجي حيث أن هذه الأخيرة قامت برفع أسعارها نظرا لزيادة المعاملات، مما دفع المؤسسات تدريجيا إلى تعيين مدققين داخليين يتقاضون أجره من المؤسسات و لهم نفس مهام المدقق الخارجي، و كانت مهنة التدقيق الداخلي آنذاك تقتصر على التأكد من مدى صدق البيانات و إثبات الوضعية المالية للمؤسسة، و التي تعرف حاليا بالتدقيق المالي و المحاسبي.

<sup>1</sup> العبادي مصطفى، تطور التدقيق الداخلي بين النظرية والممارسة العملية في ضوء التحديات الاقتصادية و الاجتماعية التي تواجه الوحدات الاقتصادية -دراسة ميدانية -، المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، 1999، ص640.

<sup>2</sup> الكاشف محمود، نحو إطار متكامل لتطوير فاعلية التدقيق الداخلي كمشاط مضيف للقيمة، المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، 2000.

<sup>3</sup> HILLISON W et al, *The Internal Auditor As fraud - buster*, *Managerial Auditing Journal*, Vol 14, 1999, P352.

<sup>4</sup> بدران سناء، تحليل العائد و التكلفة للمراجعة الداخلية -دراسة تطبيقية - المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، 1994، ص6.

<sup>5</sup> المجمع العربي للمحاسبين، مفاهيم تدقيق المتقدمة، المجمع العربي للمحاسبين، عمان، الأردن، 2001، ص228.

<sup>6</sup> محمد بوتين، التدقيق و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005، ص02.

حسب PICHETT مر التدقيق الداخلي بعدة مراحل تطور منذ الخمسينيات من القرن الماضي حتى الآن حيث يمكن توضيحها في الجدول التالي<sup>1</sup> :

وظيفة التدقيق الداخلي	الفترة الزمنية
فحص السجلات المحاسبية	قبل 1950
فحص الالتزام	1960-1950
اختبار الإجراءات	1970-1960
تقييم الرقابة	1980-1970
تقييم إدارة المخاطر	1990-1980
دعم إدارة المخاطر	2000-1990
إضافة القيمة	2005- 2000

### جدول (1-I) تطور وظيفة التدقيق الداخلي

و من العوامل التي ساعدت على تطور التدقيق الداخلي<sup>2</sup> :

- 1) الحاجة إلى الوسائل لاكتشاف الأخطاء و الغش حيث ترغب الإدارة في التأكد من عدم وجود أخطاء أو غش في العمليات و الدفاتر كما ترغب في حالة وقوعهما اكتشافهما مبكرا.
- 2) ظهور المؤسسات ذات الفروع المنتشرة جغرافيا حيث استدعى هذا إرسال مندوب ملم بجميع سياسات المركز ليرى أن الفروع تقوم بعملها وفقا لسياسات المرسومة و ذلك بدقة و أمانة كافية و كان المدقق الداخلي وفق ذلك يسمى المدقق الداخلي المتنقل، و لم تكن مهنته قاصرة على البحث عن الأخطاء و الغش فحسب بل كانت تتضمن ما يلي :
  - ا. التأكد من أن أسس الضبط سليمة مع اقتراح اللازم لتحسينها.
  - ب. تقديم الاستشارات المختلفة للفروع.
  - ج. التأكد من سلامة عمليات الائتمان، التحصيل و حركة البضاعة.
  - د. التأكد من عدم وجود عوامل لنقصان الأرباح و بذلك أصبح من واجباته أن يطمئن الإدارة على سياستها المطبقة في الفروع.

3) الحاجة إلى كشف دورية دقيقة حسابيا و موضوعيا، حيث صاحب توسع حجم المؤسسة ظهور فجوة كبيرة بين الإدارة العليا و الإدارة التنفيذية فكان لزاما على الإدارة أن تعتمد على بيانات و ملخصات وإحصائيات في إدارة المؤسسة و توجيهها و هنا ظهرت حاجة الإدارة إلى المدقق الداخلي الذي عليه أن يرى

<sup>1</sup> PICHETT K ,The Internal Auditor At Work ,John Wiley And Sons ,2004, P11.

<sup>2</sup> متولي محمد، أصول التدقيق، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 1964، ص12.

مدى تطبيق سياسة الإدارة العليا بمعرفة الموظفين المنفذين كما يتحقق من مدى صحة البيانات و الإحصائيات التي تقدم للإدارة.

(4) إنشاء معهد المدققين الداخليين في الـ 1941م و ذلك من أجل تطوير مهنة التدقيق الداخلي، و توسيع مجال تدخلها من تدقيق محاسبي إلى تدقيق تشغيلي، ثم تدقيق معلوماتي و حديثا تدقيق استراتيجي.<sup>1</sup>

(5) صدور قانون ساريان أوكسلي عقب إفلاس شركة وورلدكوم و أندون للطاقة، مما دفع الكونغرس الأمريكي إلى سن هذا القانون الذي اعتبر من وجهة نظر الكثير من الباحثين أهم داعم لوظيفة التدقيق الداخلي. بالإضافة إلى تقرير لجنة بازل، حيث ألزم بضرورة إنشاء تدقيق داخلي و الذي يتمتع بالاستقلالية و الحيادية و يجب تقديم تقرير لمجلس الإدارة.<sup>2</sup>

في العصر الحديث، أصبح التدقيق الداخلي أداة إدارية يمكن الاعتماد عليها، في ترشيد العملية الإدارية بمفهومها المعاصر، و هي إحدى فروع المراقبة الداخلية، و يتمتع باحترام و ثقة كل من إدارة المؤسسة و الجهات الحكومية لما تقدمه من فحص شامل و تقييم موضوعي للأنشطة.<sup>3</sup>

مما سبق نجد أن مهمة التدقيق تطورت و أخذت عدّة أدوار في عدة صلاحيات عقب حقبات التاريخ حيث هذا التطور يشمل<sup>4</sup>:

- **خدمات وقائية:** تتمثل في الإجراءات التي يضعها المدقق الداخلي للتحقق من حماية الأصول والممتلكات من السرقة و الاختلاس.

- **خدمات تقييمية:** تتمثل في الإجراءات و الأساليب التي يضعها المدقق الداخلي في مجال القياس و تقييم مدى فاعلية نظم الرقابة الداخلية المطبقة داخلها.

- **خدمات إنشائية:** تتمثل في مساعدة المدقق الداخلي لتوفير البيانات الملائمة في مجال تحسين الأنظمة الموضوعية داخل المؤسسة إدارية، مالية، إنتاجية.

- **خدمات علاجية:** و تشمل الإجراءات و التوصيات و الأساليب التي يستخدمها المدقق الداخلي في مجال تصحيح الأخطاء التي اكتشفها أو التوصيات التي يتضمنها تقرير تدقيقه الخاص بإصلاح الأخطاء وعلاج أوجه القصور في مختلف النظم.

- **الفحص و التقييم:** و تقوم على معرفة مدى صحة المعلومات المالية و التشغيلية والإدارية وتعتمد على الدقة و صحة المستندات القانونية.

- **التحليل:** يعتمد على أدوات التحليل المالي، المقارنات، تحليل النتائج.

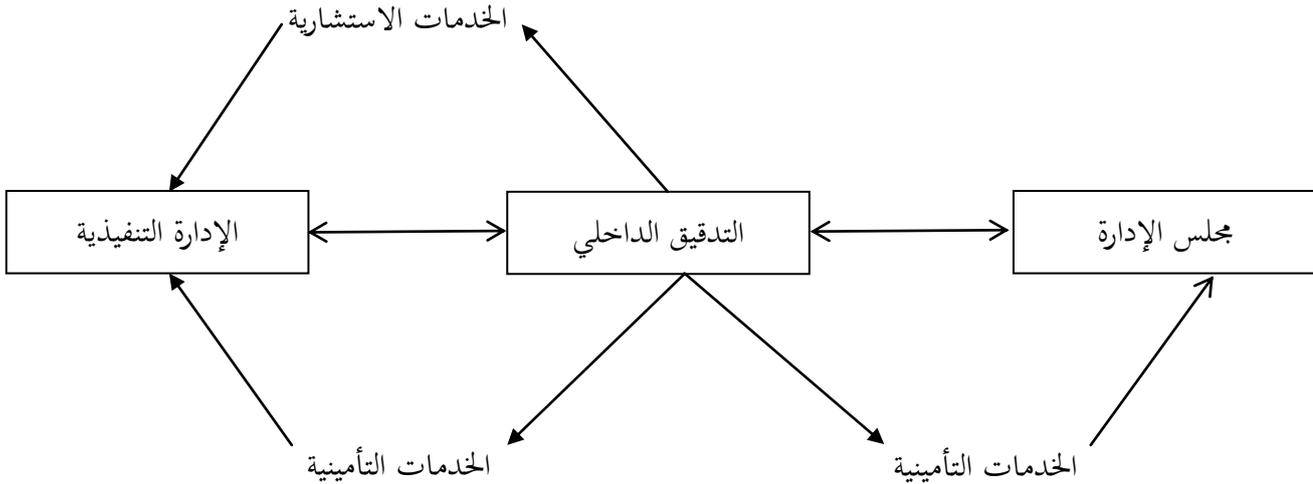
<sup>1</sup> بوترين محمد، التدقيق و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005، ص 02.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص 03.

<sup>3</sup> رضا خلاصي، مرام التدقيق الداخلي للمؤسسة، دار الهومة للطباعة و النشر، 2013، ص 31.

<sup>4</sup> خلف الله الوردان، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الوراق للنشر و التوزيع، 2014، ص 30-31.

- الالتزام: و هو مدى التزام الفاعلية داخل المؤسسة بالبيانات الإدارية المرسومة و تنفيذ العمليات وفق النظم الموضوعة أو القرارات المتخذة.
  - التقييم: و هو مدى كفاءة البيانات و الخطط في تحقيق الأهداف.
  - التقرير: تقديم ملاحظات حول النشاطات التي تم تدقيقها و يضم المشاكل التي تواجهها المؤسسة وأسبابها و نقاط الضعف و حتى نقاط القوة.
- و فيما يلي سنوضح الدور الاستشاري و التأميني لوظيفة التدقيق الداخلي في المخطط التالي :



الشكل (6-I) : الدور التأميني و الاستشاري لوظيفة التدقيق الداخلي<sup>1</sup>.

## 2- مفهوم التدقيق الداخلي:

عرف التدقيق الداخلي على أنه وظيفة تقويم أنشطة المؤسسة و هدف التدقيق الداخلي هو مساعدة أعضاء التنظيم في تنفيذ مسؤولياتهم بفاعلية و ذلك بتزويدهم بالبيانات و المعلومات التحليلية و عمل الدراسات و تقديم المشورة و التوصيات المناسبة بصدد الأنشطة التي يتم تدقيقها<sup>2</sup>.

يعرف التدقيق الداخلي بأنه نشاط تقييمي داخل المؤسسة لخدمة إدارتها، و تقوم بها إدارة داخل المؤسسة تسمى إدارة التدقيق الداخلي و مجالها عمليات و نظم معلومات و أنشطة و أقسام المشروع ككل<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> HERMANSON ,RITTENBERG ,Internal Audit And Organizational Governance ,The Institute Of Internal Auditors Research Foundation ,Altamonte Springs , Florida , 2003, P59.

<sup>2</sup> Institute Of Internal Auditors. [www.theiia.org](http://www.theiia.org)

<sup>3</sup> عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، الرقابة و التدقيق، جامعة الإسكندرية، وحدة التعليم المفتوح، كلية التجارة، 2002.

وضعت لجنة عمل التابعة لمعهد المدققين الداخليين التدقيق الداخلي على أنه نشاط مستقل، تأكيد موضوعي و استشاري مهم لزيادة قيمة المؤسسة و تحسين فعالية إدارة المخاطر و الرقابة و عمليات التحكم (Governance)<sup>1</sup>.

و قد عرفه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنه: تدقيق العمليات و القيود التي تتم بشكل مستمر، حيث تنفذ من قبل أشخاص يعينون وفق شروط خاصة.<sup>2</sup>

كما عرفه المعهد الفرنسي للتدقيق و الرقابة الداخلية على انه: "نشاط مستقل داخل المؤسسة لتقييم و مراقبة العمليات من خلال تقدير و تقييم فعالية الأشكال الأخرى من الرقابة، و يهدف التدقيق الداخلي إلى مساعدة إدارة المؤسسة في الممارسة الفعالة لمسئوليتها بتزويدها بتحليل، تقييمات و اقتراحات ملائمة تتعلق بالأنشطة التي تم فحصها".<sup>3</sup>

- الخدمات التي تقدمها وظيفة التدقيق الداخلي بالإضافة إلى الخدمات التقليدية هما:

\* الوظيفة الأولى: تقييم المخاطر.

\* الوظيفة الثانية: تقديم خدمات استشارية.<sup>4</sup>

هي وظيفة تحقيق و تقييم المراقبة الداخلية و التي تمارس بطريقة دورية في المؤسسة لكي تساعد المسؤولين بمختلف مستوياتهم للسيطرة على نشاطهم و تحسينها أكثر.<sup>5</sup>

و يلاحظ من جميع التعاريف السابقة أن وظيفة التدقيق الداخلي هي أهم وأشمل من مجرد تدقيق مالي ومحاسبي و إنما يمتد ليشمل المجالات الإدارية و التشغيلية كتقييم الخطط و السياسات و الإجراءات و اقتراح السبل المناسبة لتطويرها و تقييم الالتزام بها من جانب الموظفين و حسن استغلال الموارد كما يلاحظ بأنها نشاط مستقل داخل المؤسسة و هي موجودة أساساً لخدمة الإدارة كونها أداة رقابية حيث تعتبر نظام شامل للرقابة يشرف و يقيم و يدعم نظم الرقابة المختلفة و بالتالي فوجود التدقيق الداخلي في المؤسسة يشكل ضماناً و ركيزة أساسية لكفاءة و فعالية نظم الرقابة الأخرى.

### المطلب الثاني: أنواع التدقيق الداخلي و أهدافه

شهدت وظيفة التدقيق الداخلي نمواً واضحاً في السنوات الأخيرة كما اتسع مجال عملها و تزايد اعتراف الإدارة العليا بمختلف المؤسسات بأهميتها في تحقيق أنشطة الحماية و الدقة و الكفاءة و الالتزام فضلاً عن دورها

<sup>1</sup> IIA, Standards For The Professional Practices Of Internal Auditing, The Institute Of Internal Auditors , P1.

<sup>2</sup> MOLLER R, Sarbanes-Oxley And The New Internal Audit, John Wily And Son, New Jersey , 2004, P13.

<sup>3</sup> RENARD J, Théorie Et Pratique De L'audit Interne, Et D'organisation, 6ème Edition, Paris, 2007, P76.

<sup>4</sup> أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي و الحكومي، دار الصفاء للطباعة و النشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص47.

<sup>5</sup> محمد سمير الصبان، إسماعيل إبراهيم الجمعة، الرقابة و التدقيق الداخلي -مدخل نظري تطبيقي-، الإسكندرية، دار جامعية لنشر 1996، ص03.

غير التقليدي في تعظيم القيمة الاقتصادية بحيث يعتبر نشاط التدقيق الداخلي بمثابة تأكيد موضوعي ومستقل واستشاري يساعد في تحقيق أهداف المؤسسة عن طريق تقييم و تحسين فاعلية إدارة المخاطر و الرقابة.

يمكن إيضاح أنواع التدقيق الداخلي و أهدافه كما يلي:

### 1- أنواع التدقيق الداخلي :

تم تقسيم التدقيق الداخلي على أساس أهداف مهمة التدقيق إلى نوعين اثنين و هما التدقيق الداخلي المالي والتدقيق الداخلي التشغيلي<sup>1</sup>، حيث تم إضافة نوع آخر وهو تدقيق المهام الخاصة<sup>2</sup>، و فيما يلي نستعرض بشيء من التفصيل لهذه الأنواع :

#### أ. التدقيق التشغيلي:

الفحص و التقييم الشامل لعمليات المشروع لغرض إعلام الإدارة عما إذا كانت العمليات المختلفة قد نفذت طبقا للسياسات الموضوعية و المتعلقة مباشرة بأهداف الإدارة، كما يشمل التدقيق تقييم كفاءة استخدام الموارد المادية و البشرية، بالإضافة إلى تقييم إجراءات مختلف العمليات و يجب أن يتضمن التدقيق أيضا التوصيات اللازمة لمعالجة المشاكل و لزيادة الكفاءة و الربحية و يهدف إلى التحقق من الكفاءة و الفعالية و الاقتصادية في الأنشطة المراد تدقيقها على سبيل المثال (تدقيق المشتريات، الأصول الثابتة، المستودعات ...).<sup>3</sup>

#### ب. التدقيق المالي:

هو مجموعة من المبادئ والسياسات والمعايير العلمية، و المشتقة من المفاهيم و الفروض المتسقة، مع طبيعة العمليات اللازمة للقيام بعملية التدقيق، و التي تحكم مدى دقة و فعالية التدقيق في إطار الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع و يهدف إلى التحقق من دقة البيانات و مدى الاعتماد على المعلومات المالية و كذلك المحافظة على الأصل وفق درجة المخاطر يتم تحديد نوعية التدقيق أهو مسبق أو لاحق<sup>4</sup>.

#### ج. التدقيق الداخلي لأغراض خاصة :

و هذا النوع من التدقيق يتعلق بالتدقيق الذي يقوم به المدقق الداخلي حسب ما يستجد من موضوعات تكلف الإدارة العليا للقيام بها و يتفق من حيث الأسلوب و النطاق مع النوعين السابقين و لكنه يختلف من ناحية التوقيت إذ انه غالبا ما يكون فجائيا و غير مدرج ضمن خطة التدقيق الداخلي و يشمل هذا النوع من

<sup>1</sup> العمري احمد، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد الثاني، العدد الثالث، 2006، ص347.

<sup>2</sup> إبراهيم احمد، التأصيل المهني للمراجعة الدالية -دراسة تطبيقية-، مجلة البحوث و الدراسات التجارية، جامعة بنها، العدد الأول، 1998، ص 102.

<sup>3</sup> خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الوراق للنشر و التوزيع، 2014، ص299.

<sup>4</sup> نفس المرجع السابق، ص299.

التدقيق عمليات التفتيش الفجائية التي تهدف لاكتشاف الغش أو الفساد و إجراء التحقيقات المتعلقة بهذا الموضوع<sup>1</sup>.

## 2- أهداف التدقيق الداخلي:

إن الهدف من التدقيق الداخلي هو مساعدة جميع أفراد المؤسسة على تأدية مسؤولياتهم بفعالية و هذا من خلال تزويدهم بمختلف المعلومات و التوصيات و التحليلات بالإضافة إلى كونها تهدف إلى<sup>2</sup>:

1- التحقق من صحة و دقة البيانات المحاسبية و تحليلها:

و يقصد بدقة البيانات أن تكون موضوعية و تعطي صورة صادقة و عادلة عن وضعية المؤسسة و أن تكون هذه البيانات متوفرة بشكل كامل و ملائم في الوقت المناسب لخدمة الإدارة العليا و الأطراف المستفيدة.

2- حماية ممتلكات المؤسسة:

من خلال المحافظة على أصول المؤسسة من السرقة و الاختلاس أو التلاعب أو سوء الاستخدام، حيث يتأكد المدقق الداخلي من وجود التأمين اللازم و تفادي الخسائر الناشئة عن الإهمال أو عدم الكفاية.

3- متابعة تنفيذ الخطط و السياسات و الإجراءات المعتمدة و تقييمها:

و ذلك للتأكد من إتباع العاملين في المؤسسة لهذه الخطط و السياسات و تنفيذهم لها كما رسمت، و لا يتوقف على هذا الحد بل يعمل على اكتشاف نقاط الضعف و العمل على تصحيحها.

4- تقييم الضبط الداخلي من حيث تقسيم الأعمال:

وذلك للتأكد من تسلسل تنفيذ العمليات و تحقيق قاعدة الفصل بين وظائف الحيازة، التسجيل والتنفيذ.

5- رفع كفاية العاملين عن طريق التدريب:

إن إدارة التدقيق الداخلي بحكم إلمامها التام بجميع أوجه النشاط في المؤسسة و مختلف عملياتها، فهي الأقدر بين مختلف الأقسام و الإدارات الأخرى على المساهمة الفعالة في عملية الاقتراح و وضع البرامج المختلفة لتدريب العاملين بالتعاون مع إدارة الموارد البشرية و ذلك لعدة أسباب:

- قرب المدقق الداخلي من عملية وضع و تشغيل الأنظمة و تنفيذ الأعمال.

- الانفصال المستمر مع المستويات التنفيذية داخل المؤسسة.

- الاطلاع الدائم على أهداف المؤسسة من خلال الاتصال مع الإدارة العليا.

- معرفة ما يتلاءم و القرارات الإدارية.

<sup>1</sup> يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي و الإداري-دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، أطروحة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص47.

<sup>2</sup> حسام محمد البطاح، الاتجاهات الحديثة لوظائف التدقيق الداخلي و مساهمتها في تحقيق الجودة الشاملة، دراسة ميدانية على عينة من شركات المملكة العربية السعودية، أطروحة دكتوراه، جامعة حلب، سوريا، 2008، ص77.

- دراسة و تحليل أسباب المشكلات التي تحدث في المؤسسة.
- التعاون مع المدقق الخارجي لتحديد مجالات التدقيق مما يساهم في تخفيض تكلفة التدقيق الخارجي ومن ثم توفر مبالغ مالية للمؤسسة.

### المطلب الثالث: أهمية التدقيق الداخلي و نطاق تطبيقه

أدى كبر حجم المؤسسات و تعقد الأنشطة داخلها إلى ضرورة وجود أداة إدارية لمتابعة نظام الرقابة، إذ ترغب الإدارة دائما في التحقق من أن نظم الرقابة تعمل بطريقة مرضية. ذلك انه مهما أحسنت الإدارة التخطيط فإن التنظيم ككل سيكون معرضا للخطر إذا كانت الإجراءات الرقابية غير كافية أو كانت لا تنفذ بطريقة سليمة. و تقع مسؤولية وضع نظام للرقابة الداخلية على إدارة التنظيم نفسه، وهي تعتمد في متابعة أداء هذا النظام على المدققين الداخليين. أي أن المدققين الداخليين يعتبرون جزءا من آلية التغذية العكسية لوظيفة الإدارة. و بالتالي سوف نتطرق إلى أهمية التدقيق الداخلي و نطاق تطبيقه على النحو التالي:

#### 1- أهمية التدقيق الداخلي:

مع ازدياد اهتمام الإدارة بالتدقيق بدأت بعض المؤسسات بتعيين موظفين للقيام بعمل التدقيق الداخلي من داخل المؤسسة حيث تساعد الإدارة في المراقبة على الأمور المالية و الإدارية و كفاءة الأداء على جميع مجالات عمل المؤسسة. و من الأسباب التي ساعدت على زيادة أهمية التدقيق الداخلي كبر حجم المؤسسات و تعدد عملياتها و تعتمدها إلى الحد الذي أصبح معه من الصعب على الإدارة المؤسسة التعرف على أوجه نشاطه المختلفة و نتائج أعماله المختلفة عن طريق الاتصال الشخصي فأصبح لزاما على القائمين بإدارة المؤسسات الاعتماد على وسيلة أخرى تمكنهم من إدارة المؤسسة<sup>1</sup>.

ترجع أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية و تخدم عدة جهات تستخدم القوائم المالية المدققة و تعتمدها في اتخاذ القرارات و رسم السياسات و الخطط المستقبلية.

تعد مهمة للرقابة الداخلية لكونها أداة رقابية فعالة تعمل على خدمة الفئات التي تستخدم القوائم المالية و تعتمد عليها في رسم السياسات و اتخاذ القرار الإستراتيجية و من هذه الفئات نجد كل من:

- 1) إدارة المؤسسة: تعتبر المستفيد الأول من عملية التدقيق، فهي تطلعها على النقائص الموجودة في نظام المراقبة الداخلية، واتخاذ القرارات المناسبة على ضوء معطياتها.
- 2) المستثمرون: تمكنهم نتائج التدقيق من اتخاذ قراراتهم بشأن الاستثمار في المؤسسة أو عدم المغامرة بأموالهم.

<sup>1</sup> رضا خلاصي، مرام التدقيق الداخلي للمؤسسة، دار الهومة للطباعة و النشر، 2013، ص 51، 50.

3) البنوك و الدائنون الآخرون: يعتبر تقرير المدقق مرجعا عاما لمختلف الدائنين للمؤسسة من خلال معرفتهم بمدى سلامة المركز المالي للمؤسسة و درجة السيولة لاتخاذ القرار المناسب في كيفية التعامل مع المؤسسة مستقبلا.

4) إدارة الضرائب: و هذا لمعرفة حجم الوعاء الحقيقي الخاضع للضريبة بناءا على حصيلة المدقق الداخلي.

5) أهمية التدقيق لإدارة التسيير: تعتمد إدارة المؤسسة على البيانات المحاسبية التي تستخدم في المراقبة والتخطيط للمستقبل و لتحقيق أهداف المؤسسة بكفاءة عالية و ليس هناك من ضمان لصحة و دقة البيانات المحاسبية إلا عن طريق فحصها من قبل هيئة فنية محايدة.

6) أهمية التدقيق للملاك و المستخدمين: تلجأ هذه الطائفة إلى القوائم المالية المعتمدة و يسترشدون بياناتها لمعرفة الوضع المالي لاتخاذ القرارات في توجيه مدخراتهم و استثماراتهم بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن مع اعتبار عنصر الحماية الممكنة.

7) أهداف التدقيق للدائنين و الموردين: حيث يعتمدون على تقرير المدقق لمعرفة المركز المالي و القدرة على الوفاء بالالتزام من قبل المؤسسة في منح الائتمان التجاري و التوسع فيه.

8) أهمية التدقيق للهيئات الحكومية: و ذلك لغرض التخطيط و المراقبة و فرض الضرائب و تحديد الأسعار و تقديم الإعانات لبعض الصناعات.

9) أهمية التدقيق للبنوك و المؤسسات المالية الأخرى: تلعب تقارير التدقيق الداخلي دورا هاما في التمويل قصير الأجل للمؤسسات، لمقابلة احتياجاتها و توسعاتها، لهذا فإنها تعتمد على القوائم المالية و تقرير المدقق لدراسة و تحليل القوائم المالية و قبول المؤسسة من الناحية الائتمانية المصرفي (القروض).

## 2- نطاق تطبيق التدقيق الداخلي:

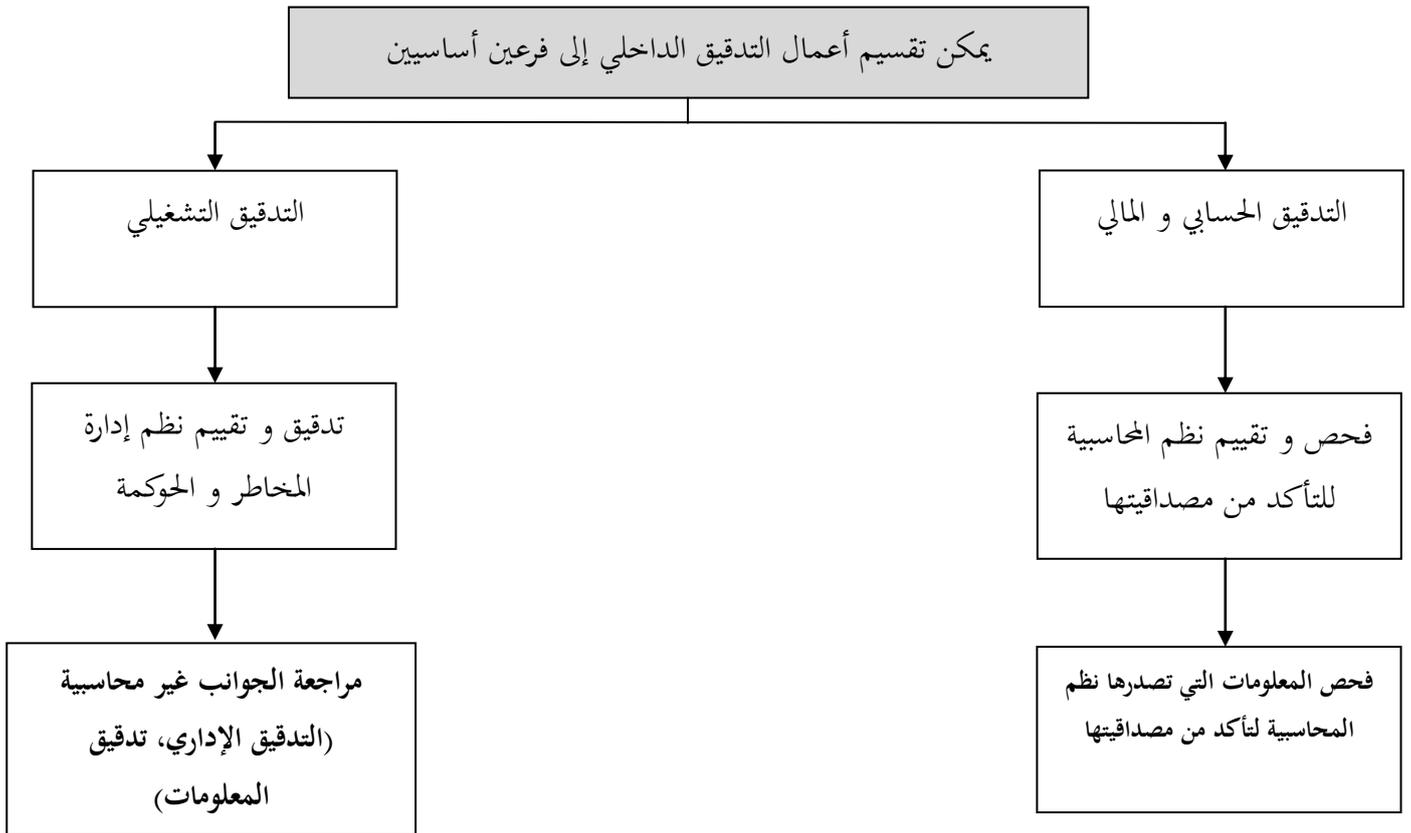
معظم الإدارات العليا حاليا، تعتمد على وظيفة التدقيق الداخلي، في تعزيز نظم الرقابة الداخلية لديها. حيث أن وظيفة التدقيق بمفهومها الحديث، أصبحت تمارس أنشطتها في مختلف أجزاء التنظيم دون استثناء، وتدقيق كافة العمليات الإدارية و المالية و التشغيلية، لذا يمكن القول بأن نطاق التدقيق الداخلي لا يقتصر على فحص و تقييم نظم المراقبة الموضوعة لتحقيق الكفاية و الفعالية في بلوغ الأهداف بل أصبح يتسع ليشمل أيضا تقييم الأهداف نفسها و ما دونها من خطوات<sup>1</sup>.

و نجد أن المدقق الداخلي اتسعت اهتماماته إلى رفع توصيات إلى الإدارة العليا تتعلق بتحسين الأداء ولا تقتصر هذه الاهتمامات على التقرير عن فعالية الأداء الحالي، أي أن المدقق في هذه الحالة سوف يوجه الإدارة العليا إلى كيفية مراجعة الانحرافات، و ليس الإشارة إليها فقط مع ترك الأمر للإدارة العليا في شأن تدبير معالجته<sup>2</sup>. يتضمن نطاق التدقيق الداخلي فحص و تقييم كفاءة و فعالية الأداء و ذلك بالنظر إلى:

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان، أصول العلمية للمراجعة بين النظرية و الممارسة، دار النهضة العربية، الإسكندرية، 1988، ص 205.

<sup>2</sup> RAFFEGEAU, *Audit Et Contrôle Des Comptes*, Publi-Union Editions, 1979, P132.

- مراجعة النظام المحاسبي و نطاق المراقبة الداخلية بالإضافة إلى الإشراف على الأعمال و وضع التوصيات اللازمة بشأن المدققين الداخليين.
- مراجعة النظم الموضوعة للتأكد من الالتزام بالسياسات المخططة و الإجراءات و القوانين و اللوائح التي يكون لها تأثير جوهري على العمليات و التقرير.
- فحص الكفاءة الاقتصادية و الإدارية و فعالية العمليات بالإضافة إلى الضوابط غير إدارية في المؤسسة.
- مراجعة وسائل الحفاظ على الأصول، و التحقق من وجود تلك أصول كلما كان ذلك ممكنا.
- فحص المعلومات المالية و الإدارية و قد يتضمن ذلك مراجعة الوسائل المتعلقة بتحديد و قياس و تصنيف و إعداد التقارير الخاصة بالمعلومات و الاستفسارات عن بنود محددة بالإضافة إلى الفحص التفصيلي للعمليات والأرصدة و الإجراءات.
- مراجعة العمليات أو البرامج للتأكد من أن النتائج تتماشى مع الأهداف الموضوعة و ما إذا كانت العمليات و البرامج تنفذ كما هو مخطط.



الشكل (I-7): أعمال التدقيق الداخلي<sup>1</sup>

<sup>1</sup> رضا خلاصي، مرام التدقيق الداخلي للمؤسسة، دار الهومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2013، ص55.

المطلب الرابع: العلاقة بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي

إن الهدف الرئيسي للمحاسبة بصفة عامة هو توفير المعلومات لمتخذي القرارات، و بالتالي هذه المعلومات تحتاج إلى تدقيق للتأكد من أنها تعبر عن نتائج أداة الوحدة الاقتصادية و المركز المالي لها. و تصبح عملية التدقيق ضرورية كلما ارتفعت نسبة احتمال وجود أخطاء في مراحل إعداد تلك المعلومات. و يمكن أن تتم عملية التدقيق هذه من خلال التدقيق الداخلي و أخرى من خلال التدقيق الخارجي. حيث يبدي المدقق الخارجي برأيه نحو مدى صدق القوائم المالية، أما المدقق الداخلي فيقوم بالتحقق من صحة البيانات المحاسبية و مدى الالتزام بتطبيق السياسات و الإجراءات و الخطط الموضوعة، بالإضافة إلى تدقيق الأنشطة للتحقق من كفايتها و انتظامها و إعداد التقرير و تقديم التوصيات اللازمة للإدارة<sup>1</sup>. و على ذلك يمكن تحليل العلاقة بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي من حيث :

1- أوجه الاختلاف<sup>2</sup>:

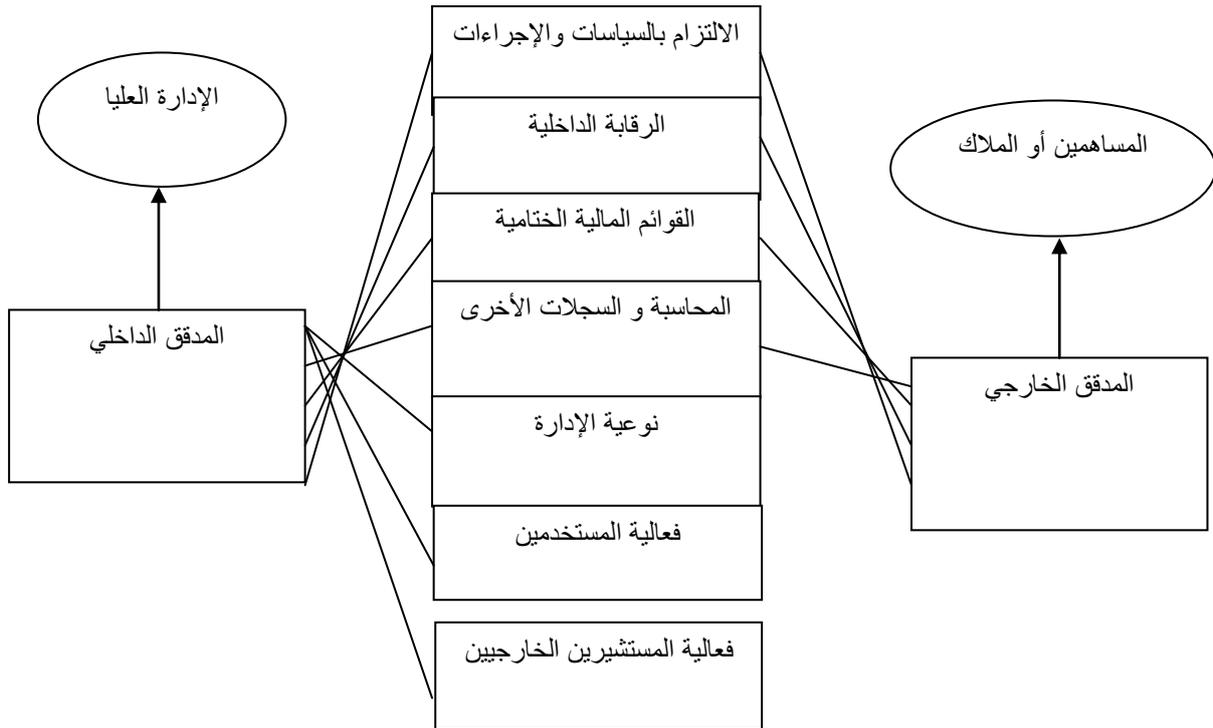
التدقيق الخارجي	التدقيق الداخلي	
متعاقد خارجي مستقل قانونيا و يعين من طرف الجمعية العامة	مستخدم ينتمي إلى المؤسسة و يعين من طرف الإدارة العليا.	التعيين
مستقل قانونيا عن إدارة المؤسسة باعتباره يمارس مهنة حرة، و ينبغي أن يكون مستقلا عن الملاك	مستقل عن الأنشطة التي يدققها و استقلاليتها عن الإدارة مرتبط بالوضع التنظيمي، والخضوع لتدخلاتها و رغباتها.	الاستقلالية
يعمل لصالح المساهمين، كما تستفيد منه أطراف أخرى ( المستثمرون - البنوك - الموردون )	في خدمة الإدارة و يعمل لصالح مسؤولي المؤسسة.	الجهة المستفيدة من التدقيق
المصادقة على الحسابات و إبداء الرأي في سلامة و صدق تمثيل القوائم المالية.	مرتبط باهتمامات الإدارة، تقييم نظام الرقابة الداخلية و المخاطر.	نطاق العمل و الأهداف
الهيئات المؤسسة لمهنة التدقيق الخارجي، معايير التدقيق الخارجي المتعارف عليها.	وثيقة التدقيق الداخلي، دليل التدقيق الداخلي، معايير الممارسة المهنية.	الإطار المرجعي
غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية عند غلق الحسابات.	العمل على مدار السنة بطريقة مستمرة حسب مهام مخططة.	توقيت العمل

جدول (I-2) أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي و الخارجي

<sup>1</sup> السوافيري رزق فححي و آخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة و التدقيق الداخلي، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2002، ص48.

<sup>2</sup> احمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص18.

2- أوجه الشبه : يوضح الشكل التالي أوجه الشبه بين المدقق الداخلي المدقق الخارجي<sup>1</sup> :



الشكل (8-I) أوجه الشبه بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي

3- مدى التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي :

على الرغم من الاختلافات التي أوردناها بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي و أوجه الشبه فان التكامل بينهما موجود بدرجة كبيرة. فلا يعتبر المدقق الداخلي منافسا للمدقق الخارجي و أن الوحدات الاقتصادية بحاجة لمجهودات كلاهما.

فعدم الاستقلالية الكاملة للمدقق الداخلي، تجعل من المدقق الخارجي ضرورة لما يتمتع به من استقلالية كاملة في معظم المواقف، كذلك فان اهتمام المدقق الداخلي بعملية الرقابة الداخلية من حيث تحسينها و دعمها و تقييم أدائها، فان المدقق الخارجي يحتاج إليها لتحديد نطاق فحصه و مراجعته. أيضا وجود المدقق الداخلي كأحد العاملين في الوحدة الاقتصادية طوال الفترة الزمنية و على مدار العام كله يعطيه الفرصة للقيام بإجراء الفحوص التحليلية التفصيلية، بينما المدقق الخارجي عادة ما يقوم بالتدقيق الاختياري و ليس الشامل و التي تمكنه من خلالها الاعتماد على نتائج الفحص الذي يقوم به المدقق الداخلي على مدار العام<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> رضا خلاصي، مرام التدقيق الداخلي، دار الهومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2013، ص69.

<sup>2</sup> السوافيري رزق فتحي و آخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة و التدقيق الداخلي، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2002، ص49-50.

### المبحث الثالث: ماهية مراقبة التسيير

تعد مراقبة التسيير من الوظائف المهمة في مؤسسات الأعمال الحديثة، و لقد تطورت مفاهيم الرقابة وفلسفتها و منظورها الإداري بشكل كبير خلال السنوات الأخيرة و بدأ ينظر لها كأسلوب صحيحي و ليس مرادفا للسيطرة و السلطة و القوة بل أصبحت مراقبة التسيير أكثر تشاركية و تلعب دورا أساسيا في الممارسات الإدارية و لكافة المستويات الإدارية.

ولكي يحقق مراقب التسيير غايته لابد من الاستعانة بآليات وأدوات موضوعة لهذا الغرض، منها نظام المعلومات، المحاسبة التحليلية، محاسبة التكاليف المستندة للنشاط، التحليل المالي، لوحة القيادة، الموازنات التخطيطية،...

### المطلب الأول: تطور مفهوم مراقبة التسيير

قبل التعرض لماهية مراقبة التسيير وتطورها نلاحظ أن مراقبة التسيير مركبة من مصطلحين "مراقبة" و"التسيير" لهذا سنعرف كل مصطلح على حدى.

- المراقبة: إن معنى المراقبة على مستوى الاقتصاد الجزئي هي "البحث، المقارنة، الحراسة، التقدير والتحكم في أدوات التسيير"<sup>1</sup>

- التسيير: عُرف بأنه "تلك العملية التي من خلالها نخطط وننظم وندير ونراقب موارد المؤسسة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة"<sup>2</sup>.

حيث يشكل التسيير عملية دائرية (من المنظور الحركي) فلو اعتبرنا أن العملية تبدأ بتحديد الأهداف أي التخطيط فإنه لا يجوز أن نعتبرها تنتهي عند الرقابة، فالرقابة لابد أن تكشف عن وجود الانحرافات وتصحيح هذه الانحرافات يتطلب إجراء تعديلات جذرية أو طفيفية على السياسات والإجراءات وغيرها من الخطط بمعنى أن الرقابة تعود من جديد إلى التخطيط.

إن بلوغ مراقبة التسيير هذه الدرجة من التطور باستخدامها لمختلف التقنيات الكمية والكيفية لم تكن صدفة وليس بالأمر السهل وإنما مرت على عدة أشكال ابتداءا بالمراقبة المحاسبية حتى وصولها إلى ما تعرف به حاليا باعتبارها عملية شاملة لمختلف جوانب المؤسسة.

فحسب " « KHEMAKHEM » » فإن ميلاد مراقبة التسيير كان سنة 1939 بالمعهد الأمريكي بفرنسا أي في فترة ما بين الحربين العالميتين وكانت تستعمل بمفهوم خاطئ حيث اعتبرت كسلاح لتحقيق النمو والمردودية

<sup>1</sup> HAMADOUCHE M, *Contrôle De Gestion D'un Entreprise Publique Economique*, Mémoire de Magister, L'ESC, Algérie, 2000, P 09.  
<sup>2</sup> عثمان إحدادن، مدى ملائمة مراقبة التسيير لقطاع البريد والمواصلات، مذكرة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 1994، ص 06.

(أداة عقابية) كما ارتبط مفهومها بمراقبة الميزانيات فقط أي كان دورها يتمثل مع دور الخبير المحاسبي في حين أن مراقبة الميزانية هي أداة من أدوات مراقبة التسيير وبعد الحرب العالمية الثانية تطورت مراقبة التسيير وأصبحت تهتم بكل جوانب المؤسسة من تمويل وإنتاج وتوظيف وتسويق ولها صلة مباشرة مع الميسيرين إذ تمدهم بكل المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات اللازمة والملائمة".<sup>1</sup>

بينما نجد « THEITART » من جانبه تعرض للتطور مراقبة التسيير وقسم تطورها إلى مرحلتين<sup>2</sup>:

1- مرحلة المدرسة الكلاسيكية : والتي قادها كل من "تايلور" و "فايول" والذي يرى أن المراقبة تعتمد أساسا على تقسيم المهام إلى أجزائها الأساسية وتحديد الطرق العلمية للعمل وهذا ما يسمح بمقارنة النتائج المحققة مع المعايير المحددة.

2- المرحلة الثانية: وهي ترتبط بظهور مفهوم « CYBERNETIQUE » الذي عرف بأنه علم الاتصال والمراقبة داخل الأنظمة وتتكون هذه الأنظمة من ثلاثة عناصر أساسية:

أ- المدخلات « INPUTS » : وتتمثل في عناصر المحيط التي تؤثر على النظام وتعرف بمتغيرات المدخلات.

ب- المخرجات « OUTPUTS » : وهي تلك العناصر التي يؤثر بها النظام على المحيط الخارجي وتعرف بالنتائج.

ج- التحويل: وتتمثل في تحويل المدخلات عن طريق مزجها بالعناصر الداخلية للنظام وتحويلها إلى المخرجات.

ومما سبق فان تحقيق أهداف أي نظام يستلزم وجود علاقات الاتصال بين مختلف العناصر المكونة له ووجود نظام للرقابة الداخلية و حسب مفهوم CYBERNETIQUE فان الأنظمة تراقب نفسها عن طريق ردود الأفعال اللاحقة أو البعدية، فالمرقبة من هذا المنطلق تتم بصفة آلية، فالمرقبة وفقا لهذا المنظور خلافا للاتجاه الكلاسيكي الذي يرى أن المراقبة تتم داخل نطاق مغلق، تتم على نطاق مفتوح في تطور دائم لكن بطريقة آلية.

<sup>1</sup> KHEMAKHEM A, Introduction An Contrôle De Gestion, Paris, France, 1971, P09.

<sup>2</sup> عثمان احدادن، مرجع سابق ذكره، 1994، ص 07.

و فيما يلي سنحاول عرض ملخص عن أهم المراحل التي مر بها مفهوم مراقبة التسيير:

تصور المؤسسة	تصور مراقبة التسيير
المقاربة الكلاسيكية	مراقبة التسيير في ظل المدرسة الكلاسيكية، هو قياس كمي من اجل تحديد الانحرافات بين العمل المنجز فعلا و ما قد تم التنبؤ به، و اتخاذ الإجراءات التصحيحية إذا استدعى ذلك، وكذا جزاء أو مكافأة المنفذين <sup>1</sup> .
مدرسة العلاقات الإنسانية	الرقابة من هذه الوجهة لم تعد قاصرة على الفحص والتحقيق من طرف الرؤساء على المنفذين حيث بدأت مراقبة التسيير تأخذ أبعاد اجتماعية من خلال الأخذ في الحسبان سلوك و تحفيز الأفراد، فقد تكون أداة للمراقبة لكنها كذلك وسيلة للحث والمشاركة وتنشيط عمال المؤسسة <sup>2</sup> .
المقاربة النظامية	بالنسبة لهذه النظرية المؤسسة هي نظام معقد متفتح على المحيط الخارجي أين تعتبر مراقبة التسيير أداة ضرورية للقيادة تسمح بالتنبؤ بالظروف المحيطة بالمؤسسة. كونها نظام قائم على العلاقة بين الاتصال و المعلومات و الأداء
النظريات الحديثة	إن تنوع المهام، التفويض، و اللامركزية في السلطة و القرارات أدت إلى بروز أبعاد نوعية غيرت أهداف واستعمالات مراقبة التسيير، حيث تم الانتقال من مراقبة بعدية من اجل التحقق وضبط مدى الملائمة للمعايير، إلى متابعة مستمرة بل وأثناء و بعد أداء المهام <sup>3</sup> . فالتكنولوجيا المستخدمة وحجم المؤسسة وعمرها وكذا المحيط عوامل تؤثر على هيكل المؤسسة، ففي ظل الظروف المتغيرة فان مكانة مراقبة التسيير و أهميتها تتغير حسب خصوصية كل مؤسسة أي لا يمكننا اعتماد على نموذج موحد و بالتالي يمكن القول إن مراقبة التسيير في ظل النظريات الحديثة هي أداة لتحليل الأداء كيفية حسب أهداف المؤسسة و سلوك الأفراد كونها نظام معلومات و أداة اتصال و مساعدة على اتخاذ القرار <sup>4</sup> .

### الجدول (3-I) تطور مفهوم مراقبة التسيير

<sup>1</sup> بن سعيد محمد، تجارب نموذجية لتطبيق آليات مراقبة التسيير في تسيير المؤسسات الاقتصادية -دراسة حالة مؤسسات الجزائرية - ، مداخلة في المنتدى الدولي الأول حول الطرق الكمية في التسيير، جامعة سعيدة، 2013، ص 6.

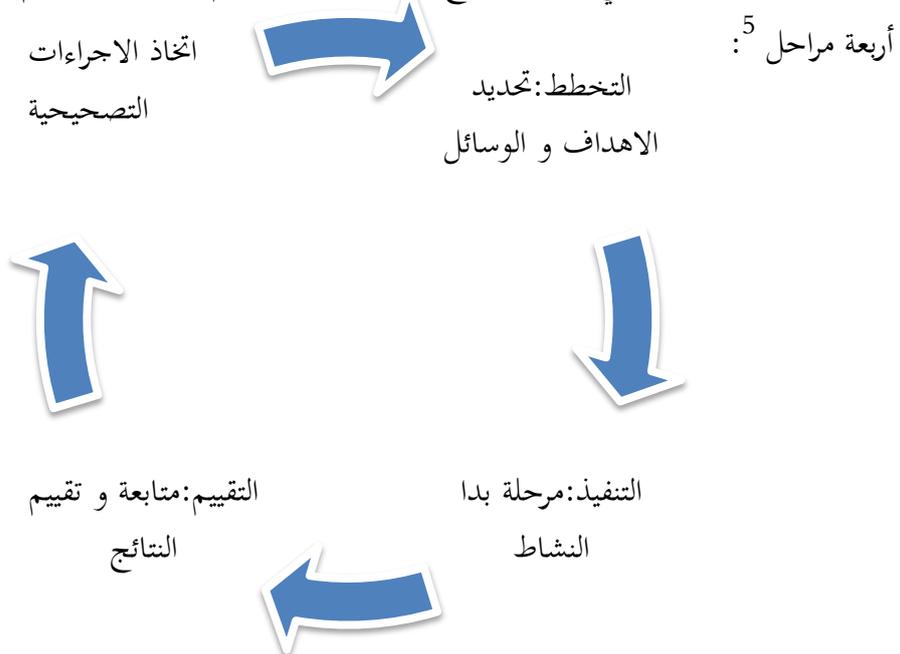
<sup>2</sup> ALAZARD C et SEPARI S , *Contrôle De Gestion: Manuel Et Application*, 6ème Edition ,DUNOD ,Paris ,2004 ,P31.

<sup>3</sup> ALAZARD C et SEPARI S , *Contrôle De Gestion :Manuel Et Application* , Op.cit ,P37.

<sup>4</sup> بن سعيد محمد، مرجع سبق ذكره، ص7.

المطلب الثاني: مفهوم مراقبة التسيير و خصائصه

- لقد تنوعت التعاريف المقدمة لنظام مراقبة التسيير و ذلك حسب رأي كل مفكر و مجال تعامله مع هذا النظام و لذا سوف نتعرض لبعض التعاريف حتى نبين أوجه التشابه الممكنة.
- مراقبة التسيير هي الطريقة التي من خلالها نستطيع توجيه موارد المؤسسة وضمانها نحو الاستخدام الأمثل لتحقيق أهداف التنظيم<sup>1</sup>.
  - مراقبة التسيير هي جملة من النشاطات و الوسائل والعمليات التي تزود المؤسسة بأهداف طويلة الأجل وكذلك ضمان تحقيقها بصفة مستمرة<sup>2</sup>.
  - مراقبة التسيير هو عملية تعني بتقويم إنجازات المؤسسة، باستعمال معايير محددة سلفا وبتخاذ القرارات التصحيحية بناء على نتيجة التقويم، و هو شديد الارتباط بالتخطيط وتهيئ التغذية العكسية اللازمة لتعديل الخطط من غير تأخير على ضوء النتائج المحققة<sup>3</sup>.
  - مراقبة التسيير هي مجموع الأعمال و الإجراءات و الوثائق الهادفة إلى مساعدة المسؤولين العمليين في التحكم في أدائهم التسييري لبلوغ الأهداف المحددة<sup>4</sup>.
  - مراقبة التسيير هي عملية تسمح بالتأكد من أن المهام تسري وفق ما تم التخطيط له، وذلك من خلال



الشكل (I-9) مراحل عملية مراقبة التسيير

<sup>1</sup> GERVAIS M : **Contrôle De Gestion**, ECONOMIE, France, 6<sup>ème</sup> édition, 1997, P 13.

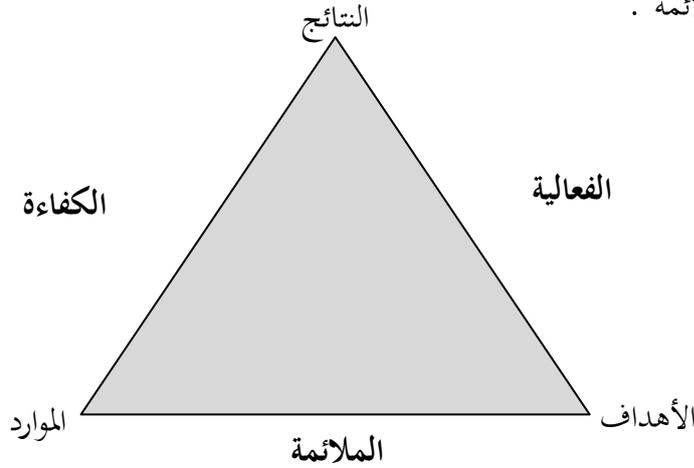
<sup>2</sup> GARMILIS A , **Le Contrôle De Gestion Eu Action** , les Edition D'ORGANISATION, 1988, P15.

<sup>3</sup> محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير (أساسيات و وظائف، تقنيات)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، ص 248.

<sup>4</sup> KEISER A. **Control De Gestion** , Edition ESKA, 2<sup>ème</sup> Edition , Paris , 2000,P13.

<sup>5</sup> MAYRAND M ,DELMAS P. **Sortir Du Management Panique : Le Savoir Et L'art De Décider**, Edition Lamarre ,2006, P73.

مراقبة التسيير تركز على ثلاثة مفاهيم أساسية وهي معايير يعتمد عليها مراقب التسيير في تقييم الأداء وهي الكفاءة، الفعالية والملائمة<sup>1</sup>.



الشكل (I-10) معايير مراقبة التسيير

الكفاءة: و تعني مقارنة النتائج بالوسائل المستعملة

الفعالية: مقارنة النتائج بالأهداف المحددة.

الملائمة: تعني تناسب الأهداف مع الموارد المتاحة.

من هذه التعاريف التالية سنحاول استخراج الخصائص التي يتميز بها نظام مراقبة التسيير<sup>2</sup>:

1. تقديم معلومات صحيحة : يعمل نظام مراقبة التسيير على تقديم معلومات صحيحة لمتخذ القرار لأن المعلومات الخاطئة أو المشوهة تضلل متخذ القرار وكثيراً ما تؤدي إلى نتائج سيئة.
2. حسن توقيت المعلومة المقدمة: يوفر نظام مراقبة التسيير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب حيث أن المعلومة المتأخرة تفقد معناها و فائدتها جزئياً أو كلياً، فحصول متخذ القرار على معلومة صحيحة و لكن متأخرة ليس لها أثر على القرار.
3. الاقتصاد في التكاليف: يساهم النظام الفعال لمراقبة التسيير في تخفيض التكاليف خاصة إذا كان هذا النظام إلكتروني مبني على الحاسوب والبرمجيات فهو يخفض من تكاليف التشغيل وتكاليف الوقت وأيضاً تخفيض التكاليف من خلال التقليل من الأخطاء والانحرافات التي غالباً ما يكون لها تكاليف باهظة.
4. سهولة الفهم: يتصف نظام مراقبة التسيير بالسهولة سوءاً في الفهم أو التطبيق فإذا لم يفهم المسير نظام الرقابة جيداً و طبيعة المعلومات والنتائج التي يقدمها فإنه سوف يسيء تفسير هذه النتائج الأمر الذي يؤدي به إلى اتخاذ قرارات خاطئة.

<sup>1</sup> JACQUOT T, MILKOFF R, Comptabilité De Gestion Analyse Et Maitrise Des Coûts , Pearson Education- France -2007,P20.

<sup>2</sup> قورين حاج قويدر، دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص إدارة أعمال، جامعة شلف كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2007

5. تسهيل اتخاذ القرار: يساهم نظام مراقبة التسيير في عملية اتخاذ القرار من خلال المعلومات التي يقدمها هذا الأخير إلى متخذ القرار والتي تتصف بالوضوح و الجاهزية دونما حاجة إلى التفسير والتحليل والاستقصاء.

### المطلب الثالث: خطوات عملية مراقبة التسيير و أهميتها

تحتل مراقبة التسيير في الوقت الراهن مكانة هامة داخل المؤسسات الاقتصادية، لما تضيفه لرقابة المؤسسات من خصائص و مميزات خاصة في ظل الظروف الدولية التي أصبحت تعيشها، وذلك من خلال قدرة مراقبة التسيير على ترشيد و توجيه المؤسسة من خلال كشف الانحرافات ومعرفة أسبابها واقتراح الحلول الممكنة لذلك، وهذا من خلال عدة أدوات وتقنيات رياضية وإحصائية ومحاسبية وتكنولوجية... حيث تقوم مراقبة التسيير داخل المؤسسة بدور مهم و الذي يبرز من خلال الوظائف التي يؤديها هذا النظام داخل المؤسسة و المتمثلة خاصة في التخطيط و الرقابة و من طبيعة العلاقة التي تربطه مع مختلف الوظائف داخل المؤسسة سواء مع الإدارة العليا أو الوسطى أو التشغيلية. و لتبيان موقع و مكانة مراقبة التسيير داخل المؤسسة سنقوم بتوضيح أهمية مراقبة التسيير وكذا الخطوات التي يمر بها.

#### 1- أهمية مراقبة التسيير:

تستمد مراقبة التسيير أهميتها من العوامل التالية<sup>1</sup>:

أ - **تغيير الظروف** : تواجه كل المؤسسات تغيرا في الظروف البيئية، وبشكل متزايد. وتتخلل المدة بين صياغة الأهداف ووضع الخطط وتنفيذها تغيرات كثيرة في المؤسسة وفي البيئة معا، مما قد يعيق الأهداف وتنفيذ الخطط، إن مراقبة التسيير إذا ما صممت وتمت ممارستها بشكل سليم فإنها تساعد في توقع التغيير والاستعداد للاستجابة له، وكلما طال الأفق الزمني للتخطيط كلما ازدادت أهمية مراقبة التسيير.

ب- **تراكم الأخطاء** : لا تؤدي الأخطاء البسيطة أو المحدودة إلى إيذاء المؤسسة بشكل كبير، غير أنه بمرور الوقت قد تتراكم هذه الأخطاء، ويتعاضم أثرها، إذا ما بقيت بدون معالجة، فعدم الاستفادة من خصم ممنوح من قبل الموردين على طلبية واحدة قد لا يشكل خطأ جسيما، ولكن الاستمرار في سياسة من هذا النوع يعني تضحية المؤسسة بفرص مالية مهمة قد تؤثر في أرباحها.

ج - **التعقيد المنظمي** : عندما تقوم المؤسسة بإنتاج نوع واحد من السلع، وتشتري عددا محدودا من المواد الأولية، وتعمل ضمن هيكل بسيط، وتواجه سوقا رائجة، فإن مهمة مراقبة التسيير تبدو أيسر بالنسبة للمسير، غير أن توسع المؤسسة في المنتجات والمشتريات والأسواق، وتعقيد هيكلها، وازدياد حدة المنافسة، يجعلها تهتم بدرجة أكبر بعملية الرقابة، والاستفادة من نتائجها في التخطيط واتخاذ القرار.

<sup>1</sup> د. خليل محمد حسن الشماع، مبادئ الإدارة مع التركيز على إدارة الأعمال، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ط5، 2007، ص 305.

و يمكن إنجاز أهمية الرقابة في النقاط التالية<sup>1</sup>:

1. الوقوف على المشكلات والعقبات التي تعترض انسياب العمل التنفيذي قصد تذويتها.
2. اكتشاف الأخطاء فور وقوعها أو هي في سبيل الوقوع لكي تعالج فوراً أو يتخذ ما يلزم لمنع حدوثها.
3. التثبت من أن القواعد المقررة مطبقة على وجهها الصحيح . وبخاصة في الأمور المالية وحدود التصرف فيها.
4. التأكد من أن العمليات الفنية تؤدي وفقاً للأصول المقررة ثم تقويم المعوج منها.
5. تقييم المديرين للتأكد من كفاءتهم في جميع المستويات وحسن سلوكهم .
6. المحافظة على حقوق الأطراف ذات المصلحة في قيام المؤسسة مثل العاملين فيها والمتعاملين معها وذلك منعاً للتعسف في استعمال السلطة من جانب المديرين وتحقيقاً للعدالة في أداء الخدمات والوفاء بالالتزامات.
7. التأكد من توافر الانسجام بين مختلف الأجهزة الإدارية وسيرها جميعاً في اتجاه الهدف الواحد وفقاً للسياسات المقررة.
8. التثبت من أن القوانين مطبقة تماماً دون إخلال وأن القرارات الصادرة محل احترام الجميع.
9. الحد من تكاليف العمل ونفقاته وإيقاف الإسراف الزائد وضغط الإنفاق في الآلات غير الحيوية وتحقيق الإدارة الاقتصادية.
10. الوصول إلى معلومات واقعية عن سير العمل من أجل ترشيد عملية اتخاذ القرارات وبخاصة ما يختص منها بالسياسات العامة للعمل وبأهدافه.

## 2- خطوات مراقبة التسيير:

تتمثل وظيفة مراقبة التسيير في التأكد من أن ما تم تحقيقه أو ما يتحقق مطابق للأهداف المرسومة لأي نشاط، وذلك بإتباع خطوات معينة اتفق حولها الكثير من رواد الإدارة والتسيير باختلاف مدارسهم الفكرية والتي نوجزها فيما يلي:<sup>2</sup>

تحديد معايير الأداء ← قياس الأداء ← تقييم الأداء ← تصحيح الانحرافات.

**أولاً- تحديد المعايير الرقابية :** تعتبر المعايير الرقابية الأساس الذي تقوم عليه مراقبة التسيير، ففي غياب المعايير لا يمكن تقييم الأداء الفعلي وبالتالي لا يمكن معرفة هل هناك انحراف يستدعي اتخاذ إجراء معين لتصحيح أم لا يوجد انحراف.

<sup>1</sup> محمد عبد الفتاح ياغي، الرقابة في الإدارة العامة، مركز أحمد ياسين الفني، ط2، عمان الأردن 1994، ص 19.

<sup>2</sup> محمد فريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، مجلة الباحث، العدد 09، 2011، ص 168.

تعرف المعايير الرقابية بأنها " المقاييس الموضوعية التي تستخدم لقياس النتائج الفعلية وهي تمثل الأهداف التخطيطية للمؤسسة أو إحدى إداراتها أو أقسامها والتي يعبر عنها بشكل يجعل من الممكن استخدامها لقياس التحقيق الفعلي للواجبات المخصصة<sup>1</sup> .

ونلاحظ من ذلك أن المعايير الرقابية لها صفة مزدوجة فهي تمثل هدفا يرمى تحقيقه وفي نفس الوقت تمثل أدوات قياس يتم بواسطتها مقارنة الأداء الفعلي.

**ثانيا- قياس الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات :** بعد أن يتم تحديد المعايير الرقابية تحديدا واضحا وربطها بمراكز المسؤولية تأتي الخطوة التالية وهي جمع المعلومات اللازمة المعبرة عن مختلف جوانب نشاط مراكز المسؤولية أو نشاط المؤسسة ككل بالاعتماد على نظام المعلومات، ثم قياس الأداء الفعلي عن طريق إجراء المقارنة بينه وبين الأداء المخطط أو المعايير الرقابية المحددة مسبقا، والوصول إلى الانحرافات التي قد تنشأ عن عملية المقارنة.

**ثالثا- تقييم الأداء وتحليل الانحرافات :** تمثل عملية تقييم الأداء إحدى الحلقات في سلسلة متكاملة ومتراصة من عملية التسيير والرقابة، تكون بعد وضع المعايير الرقابية وإتمام التنفيذ الفعلي حيث يبدأ دور التقييم ومعرفة مدى الانحراف مقارنة بالمعايير المحددة مسبقا من أجل تحليل هذه الانحرافات ومعرفة أسبابها وإيجاد الحلول المناسبة لها.

**أ - تقييم الأداء :** تعددت المفاهيم حول عملية تقييم الأداء، فيرى البعض أن التقييم هو قياس مراجعة النتائج التي تحققت مقارنة بالأهداف وتحديد العوامل المؤثرة على النتائج وتشخيص المشاكل وتحديد المسؤولية الإدارية . حيث أن تقييم الأداء هو عملية اتخاذ القرارات بناء على معلومات رقابية لإعادة توجيه مسارات أنشطة المشروع بما يحقق أهدافا محددة من قبل<sup>2</sup> . ويعتبر الكثير من الباحثين أن عملية تقييم الأداء هي مقارنة الأداء الفعلي (الأعمال التي تمت) بالمعايير التي وضعت مسبقا، والقيام بعملية تحليل للانحرافات (إن وجدت) بين الأداء الفعلي والمعايير الموضوعية، ويتم تقييم أداء الأعمال في مجالات متعددة في المؤسسة، فهناك تقييم أداء الأفراد، وتقييم أداء النشاط الإنتاجي، التمويلي، التسويقي أو أداء المؤسسة ككل<sup>3</sup> .

**ب- تحليل الانحرافات :** تتحقق الرقابة بالاستفادة من الاستنتاجات الناجمة عن تقييم الأداء ومعرفة الانحرافات ومدى تحقيق الأهداف التي رسمتها المؤسسة، وتصدر الإشارة إلى أن وجود الانحراف لا يعني بالضرورة أن الأداء الفعلي ليس في حالة جيدة، إلا إذا زاد الانحراف عن حدود الضبط، أي أن هناك حدودا يمكن أن يحدث الانحراف بينها . ولذلك تركز عملية الرقابة على تحليل الانحرافات التي تكون محل تقييم، وفي هذه الحالة يجب أن نفرق بين الأغراض والأسباب والآثار الناجمة من وجود انحراف داخل المؤسسة. فقد ترجع الانحرافات إلى وجود عيب في الخطة أو المعيار كعدم الواقعية، ومن ثم يتعين إعادة النظر في المعايير ومراجعتها حتى تتلاءم مع ظروف

<sup>1</sup> ديالا الحج عارف، الرقابة الإدارية ودورها في تحقيق كفاءة العمل الإداري في أجهزة الإدارة العامة في القطر العربي السوري، أطروحة دكتوراه في آلية الاقتصاد قسم إدارة الأعمال، جامعة دمشق، 1996، ص116.

<sup>2</sup> ماجدة محمد عفيفي، تقييم نظام المعلومات المحاسبية بقطاع الدواء لأغراض الرقابة وتقييم الأداء، رسالة ماجستير، جامعة عين شمس، القاهرة، 2000، ص49

<sup>3</sup> صديق محمد عفيفي، إدارة الأعمال في المؤسسات المعاصرة، مكتبة عين شمس، القاهرة، ط10، 2003، ص394.

وإمكانات المؤسسة. وقد ترجع الانحرافات إلى وجود قصور في الأداء الفعلي مقارنة بما أريد إنجازه. وهنا يجب تحديد الجهة المسؤولة عن هذا القصور ودراسة العوامل التي أدت إلى ذلك من أجل تحديد العلاج المناسب. وعن طريق الرقابة وتقييم الأداء تظهر عيوب التنظيم أو التعقيد في إجراءات العمل واللوائح، ومن هنا يمكن إعادة التنظيم، كما تظهر نواحي القصور في التوجيهات الصادرة أو عدم وجود الاتصال المزدوج بين الإدارة والأفراد أو عدم الفهم السليم للسياسة والأوامر الإدارية الصادرة، وهنا يعاد النظر في سياسة التوجيه أو في سياسات الأفراد.

ومعنى ذلك أن لوظيفة الرقابة وتقييم الأداء انعكاس مباشر على جميع الوظائف الإدارية الأخرى.

**رابعا- تصحيح الانحرافات:** تمثل الخطوة السابقة تحليل الانحرافات ومعرفة أسبابها كأساس يركز عليه تصحيح تلك الانحرافات. فعند معرفة الأسباب يمكن اتخاذ إجراء محدد وذلك لإعادة العمليات المختلفة إلى وضعها الصحيح، وقد تكون هذه الإجراءات التصحيحية فورية أو على المدى الطويل، ففي كل الحالات يجب مراعاة أثر هذه القرارات التصحيحية على التنظيم وعلى الأفراد ومدى انسجامها مع إستراتيجية المؤسسة. وهنا يتمثل الدور الأساسي والأكثر أهمية لمراقبة التسيير بقدرتها على تصحيح الانحرافات الموجودة أو التي قد توجد في الأداء الفعلي مقارنة بما تم رسمه أصلا من أهداف، وتقدير درجة الخطورة في الفروقات الحاصلة أو التي ستحصل، ومدى تأثيرها في الأهداف الإستراتيجية المقررة واتخاذ القرارات المناسبة بالتصحيح<sup>1</sup>.

### المطلب الرابع: العلاقة بين التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير.

إن التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير يكمل احدهما الآخر من جهة كما يمارس كل منهما المراقبة على عمل الآخر (مراقبة متبادلة).

يقوم مراقب التسيير بإعداد و تصميم نظام المعلومات في حين يقوم المدقق الداخلي بمراقبة هذه المعلومات و التحقق منها ( التقارير).

من جهة أخرى يفحص مراقب التسيير مشروعية الميزانيات بما في ذلك ميزانية خلية التدقيق الداخلي شأنها في ذلك شأن الإيرادات الأخرى<sup>2</sup>.

تعتبر هاتين الوظيفتين، متكاملتين حيث أن كل واحدة منهما تكمل الأخرى، حيث تعتبر مراقبة التسيير بأنها الطريقة التي بواسطتها يتأكد المسيرون من أن المواد التي تم الحصول عليها مستعملة بفعالية لتحقيق أهداف المؤسسة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> د. ديالا الحج عارف، نفس المرجع السابق، ص124 .

<sup>2</sup> رضا خلاصي، مرام التدقيق الداخلي، دار الهومة للنشر و التوزيع، 2013، ص73.

<sup>3</sup> LEDAFF R, Encyclopédie De Gestion Et Du Management, Edition Dalloy, Paris 1998, P68.

و تتلخص أوجه الشبه بين التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير فيما يلي:

- كلتا الوظائف تمارسان بصفة دائمة في المؤسسة.
- كلتا الوظائف مستقلتين و تحت مسؤولية الإدارة العامة المباشرة. حيث يتمثل الاختلاف بينهما في الجدول التالي<sup>1</sup>:

مراقبة التسيير	التدقيق الداخلي
إلى أين نريد الوصول؟ من أين ننتقل؟	كيف نعمل ما هو موجود؟ كيف نحسنه؟
صورة مستمرة و شاملة.	صورة دورية و مفصلة
التوجه نحو مؤشرات عامة.	التوجه نحو المشكل، الملاحظة في الميدان، و البحث عن أسبابها و نتائجها.
-تخطيط و متابعة العمليات و نتائجها. -تصميم و تنفيذ نظام المعلومات لأغراض التخطيط و المتابعة. -تحليل ميزانية وظيفة التدقيق الداخلي.	-مراقبة تطبيق الإجراءات و التعليمات و القوانين، نوعية المعلومات، و ملائمة الطرق لشروط تحقيق النتائج. -تدقيق وظيفة مراقبة التسيير.
-من اجل التحكم في المستقبل (المخطط)، تحليل أسباب الاختلاف بين الماضي و الحاضر(الفروق).	بحث مستمر و عميق في الماضي (الحقائق) من اجل إيجاد فرص التحسين، و تطبيقها في المستقبل، الرغبة في تغيير الماضي.
إعداد (من دون اتخاذ القرار) الأهداف بالاستناد إلى فرضيات واضحة . - تحليل التكاليف و المنافع.	-اكتشاف الوسائل التنظيمية من اجل تحقيق الأهداف. -فحص الأهداف للتأكد من صحة و سلامة طريقة تحديدها، ومدى إمكانية تحقيقها.
تحليل مختلف القطاعات في المؤسسة ككتلة واحدة.	إصلاح كل قطاع على حدى.

#### جدول (I-4): أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير

بالإضافة إلى ذلك فإن التدقيق الداخلي يقوم بمراجعة وظيفة مراقبة التسيير، بينما مراقبة التسيير تقوم على تحليل موازنة خلية التدقيق<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> صالحى يزيد، اثر التدقيق الداخلي كآلية للحكومة على رفع تنافسية المؤسسة -دراسة حالة صيدال خلال الفترة 2010-2015-، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة بسكرة، 2016، ص27.

<sup>2</sup> IFACI, La Direction D'audit d'an Service D'audit Interne, Edition D'organisation, Paris 1997, P48.

خلاصة الفصل:

إن تبني مفهوم حوكمة المؤسسات يساعد على تعزيز الإفصاح و الشفافية الأمر الذي يوفر بيئة جيدة لجلب الاستثمارات و المساعدة في محاربة الفساد و منع الأزمات و الانهيارات المالية كل هذا أوجب استخدام الحوكمة كأداة و وسيلة معالجة متعددة المجالات و الجوانب، ومن خلال ما سبق ذكره فإن قيام الحوكمة في المؤسسات مشروط بتوفر ما يلي:

- التركيز على دور التدقيق الداخلي الذي انتقل من مجرد فحص النشاط المالي فقط إلى فحص النشاط التشغيلي و الإداري كما انتقل من تقييم أداء النشاط إلى تقييم القيمة الاقتصادية للمؤسسة بدلالة مدى فعالية قرارات الاستثمار و التمويل من ناحية و مدى القدرة في التعامل مع المخاطر من ناحية أخرى.
- تفعيل أنشطة مراقبة التسيير التي لا تقتصر فقط على الرقابة كما يوحي اسمها و إنما المساهمة في أنشطة الإدارة العامة بهدف تحسين الأداء الاقتصادي و المساعدة على اتخاذ القرار الصائب و كذا زيادة الشفافية وانتظام التقارير المالية و تعزيز قابلية المساءلة.

## الفصل الثاني:

التدقيق الداخلي و مراقبة  
التسيير لخدمة الحوكمة

### تمهيد الفصل:

جاء مفهوم الحوكمة و اهتمامات المؤسسات الدولية به بعد الأحداث التي وقعت خلال العقدین الأخيرين من فساد و سوء الإدارة في بعض المؤسسات، حيث كانت تعاني هذه المؤسسات من عمليات تزوير و اختلاس والتي جاءت نتيجة فصل الملكية عن الإدارة، ووجود فجوة كبيرة بين مرتبات المدراء التنفيذيين و بين أداء تلك المؤسسات، و كذا عدم تفعيل دور مجلس الإدارة من حيث مساءلة الإدارة التنفيذية و حماية حقوق أصحاب المصلحة، و أيضا عدم استقلالية التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وخدمته لصالح الإدارة، و التداخل في الصلاحيات و عدم وجود فصل واضح في المهام والمسؤوليات، ومع تغيرات الاقتصادية الدولية أصبحت الاقتصاديات الانتقالية تدعو إلى تطبيق أسس و قواعد الحوكمة من خلال تعزيز الإفصاح و الشفافية وبالتالي إيضاح الصورة الحقيقية للمؤسسة لحماية حقوق المساهمين و أصحاب المصلحة و تفعيل نظم الرقابة الضعيفة. و من أجل ضمان تجسيد ممارسات الحوكمة لابد من وجود تنظيم إداري و مهني (الأجهزة الرقابية) مفعّل و المتمثل في الآتي: مجلس الإدارة، الإدارة التنفيذية، الرقابة الداخلية، التدقيق الخارجي، الهيكل التنظيمي. سنحاول في هذا الفصل معالجة موضوع مشكل الوكالة وتداعيات فصل الملكية عن الإدارة، والتطرق إلى دور الأجهزة الرقابية في تجسيد الحوكمة المؤسسية، و كذا أهم الدراسات التي عالجت موضوع دور التدقيق والرقابة في خدمة الحوكمة.

### المبحث الأول: نظرية الوكالة

ظهرت نظرية الوكالة في الفكر الاقتصادي بشكلها الرسمي في بداية السبعينات من القرن الماضي، إلا أن المفاهيم التي تستند إليها هذه النظرية تعود إلى الاقتصادي <sup>1</sup>ADAM SMITH عند مناقشته لمشكلة الفصل بين الملكية و السيطرة في كتابه ثروة الأمم.

تعتمد نظرية الوكالة على العلاقات القانونية (التعاقدية) التي تحكم أطراف عقد الوكالة (علاقة الموكل/ الوكيل)، حيث يلتزم الوكيل بتمثيل و رعاية مصالح الموكل، و لذلك يمكن النظر إلى المؤسسة على أنها ائتلاف لعدد من علاقات الوكالة مثل علاقة الإدارة بالمالكين<sup>2</sup>.

#### ❖ فصل الملكية و الرقابة:

في سنة 1932، أعد BERLE & MEANSE تقريراً عن صورة أو شكل المؤسسة، موضحاً فيه أن المؤسسات يمكن أن تصير كبيرة جداً لدرجة تستدعي فصل الملكية عن الرقابة، نظراً لان حملة الأسهم هم الذين يملكون المؤسسة، و المديرون يراقبون المؤسسة التي لا يستطيع مساهموها جمعياً إنجاز القرارات اليومية اللازمة لتشغيل الأعمال، و لذلك فان مجلس الإدارة المعين هو الذي يقوم بهذا العمل.

ومعظم المساهمين لا يرغبون في القيام بالأعمال المؤسسية، و هم بذلك يتصرفون مثل المستثمرين السلبيين -وليسوا الملاك الإيجابيين- و الفرق هنا بسيط و لكنه مهم. فالملاك يركزون على أداء الأعمال بالمؤسسة، والمستثمرون يركزون على المخاطر و عائد محفظة أوراقهم المالية. و التنوع يقلل المخاطر بالنسبة للمستثمرين في المؤسسات الكبيرة، لذلك يميل المستثمرون لأن يكونوا مساهمين سلبيين في المؤسسات كبيرة.

وتوجد مشكلة في فصل الملكية عن الرقابة، و هي لماذا يهتم المديرون بالملاك؟ أبرز الدواعي أن المديرين المعينين من قبل الملاك، يسعون إلى إرضاء حملة الأسهم بتعظيم الأرباح، بالإضافة إلى إشباع رغبات أنفسهم في شكل مزايا أو سلطة وشهرة، و هذا ما يخلق مشكلة الوكالة التي تجعل المالك هو "الموكل" والمدير هو "الوكيل" والذي من المفترض أن يعمل لحساب المالك. فإذا كان المساهم بالفعل لا يستطيع متابعة و رقابة سلوك المديرين، فمن المحتمل أن يقوم هؤلاء المديرون باستغلال أصول المؤسسة لخدمة مصالحهم الذاتية على حساب هؤلاء المساهمين.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> بتول محمد نوري، حوكمة المؤسسات ودورها في تخفيض مشاكل الوكالة، ملتقى دولي حول الإبداع و التغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، جامعة المستنصرية، العراق. ص 13

<sup>2</sup> الشيرازي عباس، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للطباعة و النشر، الكويت، 1990، ص 104.

<sup>3</sup> كينيث أ. كيم وآخرون، حوكمة المؤسسات الأطراف الرائدة و المشاركة، تعريب العشماوي وغنام، دار المريخ للنشر، 2012، ص 26.

المطلب الأول: مفهوم الوكالة، مشاكلها و تكاليفها

1- مفهوم الوكالة:

علاقة الوكالة هي بمثابة عقد يشغل بموجبه شخص أو أكثر (الأصيل) شخص آخر أو أكثر (الوكيل) للإنجاز أعمال معينة لصالحه يتضمن ذلك تخويله صلاحية اتخاذ القرارات.<sup>1</sup>

علاقة الوكالة تعبر عن كل عقد يربط طرف أو عدة أطراف (الموكل) بطرف آخر (الوكيل) يسمح بإجراء و تنفيذ مهمة أو عمل كيف ما كان و الذي يتضمن منح سلطة القرار للوكيل. و بالتالي أي علاقة شرطية بين طرفين يمكن اعتبارها علاقة وكالة.<sup>2</sup>

من بين شروط عقد الوكالة، هو قيام الوكيل ممثلا في المؤسسة ( المدير) بأداء واجباته على أحسن وجه بما يحقق ويعظم مصلحة الطرف الأخر في العقد ممثل في المالك (الموكل) مقابل حصوله على أجر يتناسب والجهد و المسؤولية التي أسندت إليه وفق العلاقة التعاقدية في ذلك.

2- مشاكل الوكالة:

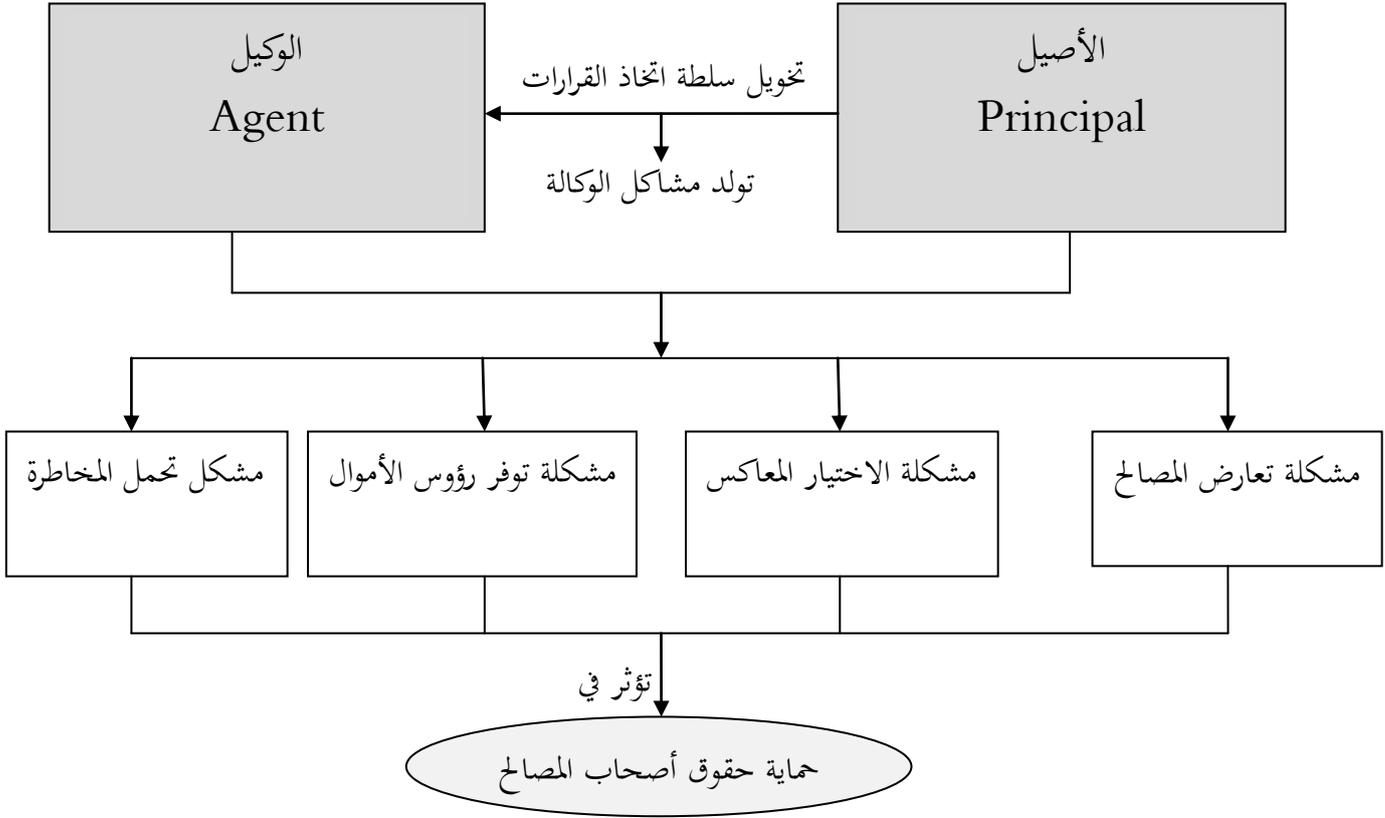
حين توسعت المؤسسات عما كانت عليه من قبل قرنين من الزمن لم يعد بالإمكان أن يتولى نفس الشخص أو الأشخاص مهام الملكية و الإدارة معا، وبالتالي حدث هناك انفصال في الوظائف الرئيسية لوجود المؤسسة، الملكية و الإدارة، مما نجم عنه ضرورة تفويض سلطة اتخاذ القرارات لفريق إدارة متمكن، هذا التفويض أو التوكيل نتج عنه جملة من المشاكل<sup>3</sup>، منها مشكل اختلاف و تضارب المصالح، وعدم تناظر المعلومات بين الطرفين، مشكل الاختيار المتعكس، وعدم تحمل المخاطرة.

<sup>1</sup> PADILLA A, **Agency Theory**, Evolution And Austrian Economics, 2006, P5

<sup>2</sup> JENSEN And MECKLING, **Theory Of The Firm ; Managerial Behavior, Agency Costs And Ownership Structure** ,Journal Of Financial Economics ,1976,VOL3,P3.

<sup>3</sup> مهدي شرقي، مراقبة المديرين التنفيذيين في ضوء نظرية الوكالة - حالة المؤسسات العمومية الاقتصادية في التشريع الجزائري - المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية و المالية، 2015، ص135.

و التي يمكن توضيحها في الشكل التالي<sup>1</sup>:



الشكل (II-1) مشاكل الوكالة

### I. مشكل تعارض المصالح :

هو الوضع أو الموقف الذي تتأثر فيه موضوعية و استقلالية قرار الموكل أثناء أداءه لوظيفته بمصلحة شخصية مادية أو معنوية تهمه هو شخصيا، أو تهم أحد أقاربه، أو أصدقائه المقربين، أو عندما يتأثر أداءه لوظيفته باعتباريات شخصية مباشرة أو غير مباشرة.<sup>2</sup>

#### عوامل ظهور مشكل تضارب المصالح:

- المصلحة الشخصية المباشرة للموظف.
- المحاباة الناتجة عن علاقات القرابة والنسب أو الصداقة أو الزمالة أو الجنس أو الأصل أو العرق أو الدين أو الرأي السياسي أو غيرها من الاعتبارات.

<sup>1</sup> بول محمد نوري، علي خلف سليمان، حوكمة المؤسسات و دورها في تخفيض مشاكل الوكالة، مداخلة مقدمة إلى المنتدى الدولي حول الإبداع و التغيير التنظيمي، جامعة البليدة، الجزائر، يومي 12-13 ماي 2010، ص 18

<sup>2</sup> هيئة مكافحة الفساد، يمكن التصفح عليه من الموقع التالي، <http://www.jacc.gov.jo/Portals/0/images/final.pdf>

- علاقات العداوة والكراهية حيث يتعمد بعض الموظفين تضيق وتعطيل مصالح الأشخاص الذين تجمعهم بهم عداوات سابقة، أو مشاعر بغض وكره وعنصرية لأي سبب من الأسباب.

## II. مفهوم عدم تناظر المعلومات:

هي عدم المساواة في كمية ونوعية المعلومات المتحصل عليها بين الأطراف المتعاقدة أي انه يمكن لأحد الأطراف أن يكتسب معلومات ليست في حوزة الطرف الأخر، و التي يمكن أن يستغلها لتحقيق مصالحه الذاتية.<sup>1</sup>

و بالتالي يمكن القول على أن المعلومات غير متماثلة إذ لم تتوفر فيها الشروط التالية<sup>2</sup>:

✓ الملائمة: وهي من أهم الخصائص التي يجب توفرها في المعلومات ونعني بها ملائمة هذه المعلومات لاحتياجات مستخدميها كما يجب أن تكون ملائمة لغرض معين وهذا ما يصعب تحقيقه خاصة إن كانت هذه المعلومات في شكل تقارير مالية فان هذه التقارير تستعمل لأغراض متعددة وعمامة يصعب توفر خاصية الملائمة المطلقة للمعلومات المالية. وكذا ملائمة التوقيت أي في الوقت المناسب و إلا فقدت هذه المعلومات قيمتها.

✓ إمكانية الاعتماد عليها: وتعبر عن درجة من الثقة في هذه المعلومات والتي توفر مستوى من الراحة في الاعتماد على هذه المعلومات مما تتضمنه من خصائص أخرى ثانوية كالموضوعية في العرض وعدم التحيز وكذا الصدق في التعبير وفي تسجيل العمليات الاقتصادية إضافة إلى إمكانية التحقق والتأكد من صحة هذه المعلومات

✓ القابلية للفهم: بمعنى أن تعرض هذه المعلومات بطريقة يسهل فهمها وبمصطلحات متعارف عليها بين مستخدميها

✓ الشمولية: وهي أن تتوفر المعلومات لمستخدميها حاضرا ومستقبلا كما ينبغي أن لا تخفي أي حقائق أساسية مهمة.

✓ القابلية للمقارنة: وهو ما يتطلب تناسق في عرض المعلومات من خلال أسس إعدادها وتجميعها وطرق حسابها أي تستخدم كل المؤسسات نفس المعالجة للعمليات المشابهة وهذا لضمان سهولة عملية المقارنة سواء بين المؤسسة ومثيلتها أو بينها وبين القطاع الذي تنشط فيه أو تاريخيا أي بين سنة وأخرى لنفس المؤسسة.

## III. مشكل الاختيار العكسي:

وتعني التصرفات غير الرشيدة للوكلاء، حيث يمارسون عملهم بطريقة تعظم منفعتهم الخاصة سواء تعظم معها منفعة الموكل أو لم تعظم، وترجع هذه المشكلة إلى الخلل الأخلاقي وعدم قدرة الموكل على الملاحظة المباشرة لأداء الوكيل.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> الياس بن ساسي، خيرة كعاسي، آليات الحوكمة و دورها في الحد من التأثيرات السلبية لعدم تماثل المعلومات، مجلة الباحث، 2014، ص 636.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص 635.

<sup>3</sup> عز الدين فكري، حوكمة المؤسسات الوقفية، الندوة الدولية الأولى في التمويل الإسلامي، كلية التجارة، جامعة الأزهر، القاهرة، مصر، 2012، ص 15.

وهذه المشكلة تظهر نتيجة قدرة الوكيل على إخفاء بعض المعلومات أو إعطاء معلومات خاطئة أو مظلمة في الحالة التي لا يمكن للموكل فيها ملاحظة أداء الوكيل بصورة مباشرة والتحقق من نتائج قراراته وبالتالي لا يستطيع تحديد ما إذا كان الوكيل يختار البديل المناسب أم لا عند اتخاذ القرارات المختلفة.<sup>1</sup>

#### IV. مشكل عدم تحمل المخاطرة:

وهي تظهر نتيجة عدم التأكد من أن المسير سيلتزم بالعقد الذي وقعه، حيث لا يوجد أي ضمان بأن الوكيل سيعمل على تحقيق مصالح الموكل أو تحقيق الأهداف التي وضعها. تختلف درجة تحمل الأصيل و الوكيل للمخاطرة لعدة أسباب منها:

أ- أن الوكيل يعرف مستوى أدائه ونتائج قراراته وتصرفاته، في حين أن الأصيل لا يستطيع ملاحظة هذه التصرفات وتقييم هذا الأداء ونتائجه بصورة مباشرة؛

ب- أن كلا من الأصيل والوكيل لديه درجات متفاوتة من حيث إمكانية الوصول للمعلومات المالية وغيرها من المعلومات وفهمها؛

ج- أن هناك اختلافات بين كل من الأصيل والوكيل في معتقداتهم وثقافتهم وصفاتهم الشخصية ومستوياتهم المهنية.

#### 3- تكاليف الوكالة:

حسب JENSEN et MECKLING إذا تصرف أطراف علاقة الوكالة حسب مصالحهم الذاتية فإن ذلك سيتسبب في حدوث صراعات ينتج عنها تكاليف يطلق عليها " تكاليف الوكالة"، وهي<sup>2</sup>:

أ - تكاليف الرقابة: و هي التكاليف التي يتحملها الرئيسي من أجل ضمان أن المسير يسهر على تسيير المؤسسة وفق مصالحه، كان يستعين المالك بخبراء أو مكاتب مدققة بغية تقييم أداء المسير.

ب - تكاليف الالتزام: و هي التكاليف التي يتحملها المسير من أجل وضع المساهم في مركز ثقة، كان يقدم المسيرون تقارير دورية تظهر العمل الذي يقوم به من أجل تعظيم ثروة المساهمين.

و في هذا الإطار<sup>3</sup>، و بغرض التخفيض من مشاكل الوكالة اقترح كل من LAN & HERACLEOUS

<sup>1</sup> بيدي نعيمة، دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات -دراسة حالة الجزائر، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية مؤسسة، ورقلة، 2009، ص 31.

<sup>2</sup> MORVAN J, La Gouvernance D'entreprise Managériale: Positionnement Et Rôle Des Gérants De Fonds Socialement Responsable, Thèse De Doctorat En Science De Gestion, Université De Bretagne Occidentale, P34-35.

<sup>3</sup> KENT. A , Anderson. R, Corporate Governance, John Wiley And Sons, New Jersey, USA, 2010, P 79.

مقاربة في هذا الخصوص تركز على ثلاثة عناصر أساسية وهي: أولاً إعادة تحديد بدقة مصالح المساهمين (ماذا يريدون)، ثانياً تشكيل مجلس إدارة مناسب للمساهمين، من خلال زيادة عدد الأعضاء المستقلين، و أخيراً إعادة تحديد أدوار مجلس الإدارة بشكل يخدم جميع المساهمين سواء الأقلية أو الأغلبية.

### المطلب الثاني: فروض نظرية الوكالة و أشكالها.

تستند النظرية حول ترشيد سلوك المسيرين<sup>1</sup>، كجزء من الفكرة الخاصة بعلاقة الوكالة و التي عرفها كل من JENSEN et MECKLING بأنها عقد بموجبه شخص أو عدة أشخاص هو الرئيس أو الموكل يلجئون لخدمات شخص آخر هو العون أو الموكل ليقوم باسمهم بوظيفة أو عمل معين، ما يتضمن تفويضاً من طبيعية تقديرية<sup>2</sup>.

انطلق كل من JENSEN et MECKLING من التباعد الجزئي بين مصالح المدير التنفيذي والمساهم كمشكل لحصر المؤسسات الأمريكية الكبرى التي تتميز باختلاف المالك عن المسير:

- الوكيل (المديرون التنفيذيون) يسير و يتحكم يومياً في نشاط المؤسسة، و يتخذ القرارات بما فيها القرارات الإستراتيجية.

- الأصيل (المساهمون) الذين يعدون ملاكاً رغم أنهم لا يملكون سوى جزء صغير من رأسمال<sup>3</sup>.
- يتميز تحليل علاقة الوكالة بعدة خصائص، نجملها فيما يلي<sup>4</sup>:
- ✓ تقوم على السلطة.
  - ✓ عدم تناظر المعلومات.
  - ✓ تتعاطى خصوصاً مع حقوق الملكية.

### 1- فروض نظرية الوكالة:

تركز نظرية الوكالة على الفروض التالية<sup>5</sup>:

- إن أطراف الوكالة (أصيل ووكيل) يتمتعون بالرشد نسبياً و أن تصرفاتهم مؤسسة على تعظيم منافعهم الذاتية.

<sup>1</sup> CHARREAUX. G, *la Théorie Positive De L'agence : Positionnement Et Rapports*. Revue D'économie Industrielle N°92, 2ème et 3ème Trimesters, 2000, P02.

<sup>2</sup> JENSEN M, MECKLING W, *Theory Of The Firm: Managerial Behavior, Agency Costs And Capital Structure*. Journal Of financial Economics, VOL3, 1976, P3.

<sup>3</sup> مهدي شرقي، مراقبة المديرين التنفيذيين في ضوء نظرية الوكالة - حالة المؤسسات العمومية الاقتصادية في التشريع الجزائري - المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية و المالية، 2015، ص139.

<sup>4</sup> POLLIN J.P, *Quels Défis Pour Demain ? Quelle Gouvernance Pour Quelles Entreprises ?*, Cahiers Français, N°309, janvier/ février 2002.

<sup>5</sup> JENSEN M, MECKLING W, *Theory Of The Firm: Managerial Behavior, Agency Costs And Capital Structure*. Journal Of financial Economics, VOL3, 1976, P3.

- إن دوال أهداف الأصيل والوكيل غير متوافقة تماماً وأن هناك قدراً من التعارض في المنافع بينهما.
- أنه بالرغم من وجود تعارض في دوال أهداف الوكيل والأصيل فإن هناك حاجة مشتركة للطرفين في بقاء العلاقة أو المؤسسة قوية في مواجهة المؤسسات الأخرى.
- أن هناك عدم تماثل في هيكل المعلومات لدى كل من الأصيل والوكيل فيما يتعلق بموضوع الوكالة.
- يترتب على ما سبق ضرورة توافر قدر من اللامركزية للوكيل يمكنه من اتخاذ بعض القرارات والقيام ببعض التصرفات دون الرجوع للأصيل.
- إن الأصيل لديه الرغبة في تعميم عقود الوكالة تلزم الوكيل بالسلوك التعاوني الذي يعظم منفعة طرف الوكالة ويجول دون تصرف الوكيل على نحو يضر بمصالح الأصيل.

## 2- أشكال نظرية الوكالة:

يمكن التمييز بين اتجاهين مختلفين لنظرية الوكالة كالتالي<sup>1</sup>:

### ➤ النظرية المعيارية للوكالة:

تعتمد هذه النظرية عن السلوك الحقيقي للمؤسسات وعلى السوق و ظواهره والمتغيرات في ذلك هي طرق المراقبة. تركز هذه النظرية على فرضيات تعتمد على التفضيلات وطبيعة عدم التأكد لدراسة الخطورة الناشئة بين الأعدان أي التوزيع الأمثل للخطر لهذا نجد نواتج ذلك تعتبر عند المحللين بالهامية للفهم والإيضاح وأبرزها: المعلومة، الرقابة، التحفيز، السلم الإداري.....

لقد أبرزت هذه النظرية مفهومها الخاص للمؤسسة والمعرفة من قبل الباحثين ALCHAN & DIMSTEREZ حيث أظهرت أن المؤسسة هي سوق داخلي أي " تجمع للعقود " أي كيان قانوني يجمع فيه سياق التعقيد الغير متزن في أهدافه مما ينتج نزاعات فردية بناء على العلاقة الرابطة بينهما متمثلتا في العلاقة التعاقدية لهذا نجد أن هذه النظرية تهتم كثيراً بجانب العقود داخل المؤسسة وحقوق السلطة التقديرية بين أطراف التعامل<sup>2</sup>.

### ➤ النظرية الإيجابية للوكالة:

ترتكز أساساً على نظرية حقوق الملكية وعلى مفهوم علاقة الوكالة الرئيسية هادفة إلى التنسيق والمراقبة المطبقة على إدارة المنظمة (الإدارة العليا) وتطبق على أوجه الخصوص على الهيكل التنظيمي وعلى حوكمة

<sup>1</sup> د بوزيان عثمان، محاضرات في مقياس حوكمة المؤسسات، جامعة الدكتور الطاهر مولاي، سعيدة.

المؤسسات و إعطاء الإطار التحليلي للمسيرين لتمكينهم من فهم أثر الهيكل التنظيمي على أداء وتوجيه أعمال وقرارات المؤسسة.

### المطلب الثالث: النظريات المكملة لنظرية الوكالة

#### 1- نظرية حقوق الملكية:

تهدف نظرية حقوق الملكية إلى فهم عمل مختلف المؤسسات استنادا إلى مفهوم حقوق الملكية وتوضيح فعاليتها النسبية، إن مفهوم حقوق الملكية قد عرف من قبل PEJOVICH كما يلي: "حقوق الملكية ليست علاقات بين الأفراد والأشياء ولكن علاقات مقننة بين الأفراد في علاقتهم باستعمال الأشياء"<sup>1</sup> حسب ALCHIAN كل مبادلة بين شخصين هي مبادلة حقوق ملكية بالنسبة للأشياء موضع التبادل، وبالتالي حق الملكية هو حق اجتماعي لاختيار استعمال سمعة اقتصادية<sup>2</sup>.

إن مفهوم قوانين الملكية تركز على مبدأ الحق و قابلة للتحويل من أجل السماح بتبادل التجار والسلع، وهي شرط كاف للوصول إلى أمثلة اجتماعية لموضعية التنافسية، وتشمل هيكله قوانين الملكية على أربع مميزات<sup>3</sup>:

✓ العمومية: كل الموارد الموجودة ملائمة لكل اختصاص.

✓ حق التصرف: كل التكاليف والأرباح المتولدة من اقتناء واستعمال الموارد هي من مهمة المالك لهذه الموارد أو إرجاعها سواء مباشرة أو غير مباشرة عن طريق تبادل السلع.

✓ قابلية التحويل: كل القوانين قابلة للتحويل عن طريق التبادل الإرادي بين متعاملين بحوزتهم عقود الملكية المطابقة (المماثلة) حماية الحقوق: القوانين تحمي وتدافع عن كل الحقوق المأخوذة إراديا أو غير إراديا من حق الآخر. الجوانب الخارجية الفعالة خارج تبادل السلع يمكن أن تخلق عجز في قوانين الملكية، تطبيق حق انتفاع المحيط إذ تسمح بتنظيم مشاكل الفساد، هذا فضلا عن الإطار القضائي المشروط لتحقيق التوازن التعاوني المشترك في تخصيص فعال للموارد.

حق الملكية لا يكون مكتملا إلا بتوفر شرطين<sup>4</sup>:

- تفرد المالك باستعمال الأصل: أن يكون للمالك الحرية التامة في استعمال الأصول التي يمتلكها وإخضاعها لرقابته.

<sup>1</sup> CHARREAUX.G, PITOL BELIN.J.P, La Théorie Contractuelle Des Organisations: Une Application Au Conseil D'administration, Economie Et Sociétés, Cahiers De l'IME, N°81, Université De Dijon, 1985, P7.

<sup>2</sup> مناد علي، دور حوكمة المؤسسات في الأداء المؤسسي-دراسة قياسية حالة مؤسسات ذات الأسهم-، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، ص75.

<sup>3</sup> نفس المرجع السابق، ص76.

<sup>4</sup> عبد الفتاح بوخجم، نظريات الفكر الإداري تطور و تباين آم تنوع و تكامل، المؤتمر العلمي الدولي -عولمة الإدارة في عصر المعرفة، جامعة الجنان، 2012، ص20.

- القابلية للانتقال: يعبر عنها بإمكانية مبادلة الأصل وألا تخضع هذه العملية إلا لإرادة البائع والمشتري. في حال ما إذا كان اقتصاد السوق يقوم على حرية المبادلات ويضمن بشكل كامل حقوق الملكية فان كل متعامل في مثل هذا النظام الاقتصادي الذي يتصف بالمثالية يتمكن من تعظيم المنفعة.

### تصنف حقوق الملكية إلى ثلاثة أصناف:

- حق الاستعمال: تعني حق استعمال المواد.
- حق الاستغلال: مرتبطة بحق استغلال المواد ..
- حق الإفراط: تعني حق بيع المواد.

صنف كل من FURUBOTN et PEJOVICH ملكية المؤسسات إلى الأنواع التالية<sup>1</sup>:

#### أ. المؤسسة الرأسمالية :

يكون كل من (حق الاستعمال - حق الاستغلال - حق الإفراط) من حق شخص واحد، و يوجد حالتين:

- لما يكون المالك هو المسير: إذ لا يوجد فصل بين وظيفة القرار وتوظيف الملكية هذا ما يجعل المؤسسة الرأسمالية أكثر نجاعة.

- في وجود المسير والمالك: تشكل المؤسسة الرأسمالية تنظيم فعال، لان آلية الحوكمة تسمح بمراقبة متخذي القرار والحث على التسيير لصالح المساهمين، و المسير يعتبر كدائن داخلي متبقي . تحت هذا المصطلح يتم تقسيم المداخيل المتبقية يعني الفائض غير المصرح عنه في العقد بين المسير والمساهمين؛ و الأولوية تكون للدائنين الخارجيين لذا ينتظر المساهمين رفع المداخيل لرفع أجرة المسير و زيادة منفعة المساهم.

#### ب. المؤسسة التي يسيطر فيها المسير :

تقسم حقوق الملكية، حيث المالك له حق الإفراط و استغلال المنتج، مثلا له الحق في بيع أسهمه. أما المسير يملك حق الاستعمال لقيامه بالتسيير اليومي للمؤسسة.

هذا التقسيم لحقوق الملكية قد يسبب نزاع المصالح بين المالك و المسير. المسير لا يملك رأس المال لذا لا يبحث عن رفع قيمة الثروة لصالح المساهمين، فالربح عند المسير يكون في استقلاليته و تعزيز مكانته.

من جهة، قدم WILLIAMSON تحليل فيما يخص تقسيم حق الملكية الذي يشغل المسير حيث قد:

- يبحث المسير على رفع أجره كلما رفع فائدة المساهمين.
- يبحث المسير على رفع أجره، لكن دون الاهتمام بمصلحة المساهمين.

<sup>1</sup> بلير كاني أم خليفة، آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة التنظيم و العمل، العدد 5، ص 2.

-يوظف المسير نفقاته الشخصية من أجل زيادة استهلاكه في وجود إمكانية ضرر المساهمين.

ج. المؤسسة العمومية: هي حق استعمال جماعي من قبل مجموعة العمال، أما الاستغلال و الإفراط يكون ملك للدولة، أو السلطة العمومية. هذا النوع من المؤسسات يكون ذات طبيعة غير ناجعة، و يرى GOMEZ في هذا السياق أن كل العمال لهم فوائد لما تكون المؤسسة متطورة.

د. المؤسسة التعاونية: حق الملكية يكون جماعي، لا يوجد ملاك حقيقيون، مما يميز غياب الرقابة الفعالة للتسيير، و بما أن حق الاستغلال يكون جماعي للعمال و المسيرين فقد تكون عدم النجاعة في هيكل المؤسسة<sup>1</sup>. حسب هذه النظرية تقسم الملكية إلى، الملكية العامة التي تعود ملكيتها للدولة، الملكية الخاصة (الأفراد)، الملكية الجماعية (المشتركة) التي تكون في شركات المساهمة، و الملكية البلدية التي تكون في المؤسسات التابعة للسلطات المحلية.

## 2- نظرية تكاليف الصفقات:

تعتبر نظرية COASE من النظريات الأولى التي فسرت تكاليف الصفقات و تطرقت إليها: لو أمكن جمع كل المشاركين في الاقتصاد معا و تم تعيين حقوق الملكية الأولية الخاصة بكل الوحدات ذات القيمة اقتصاديا بين هؤلاء المشاركين، و لو كانوا يستطيعون عقد اتفاقيات محددة تماما و بدقة و ملزمة تماما بدون تكلفة، لكان يتوجب بالتالي أن يكون الناتج خطة اقتصادية فعالة، تاركين فقط تقسيم المنافع المكتسبة أو الغنائم يتحدد بالقوى التفاوضية للمشاركين، و أطلق على أسباب إخفاق هذه النظرية في العلاقات الاقتصادية تعبير تكلفة الصفقة . وبشكل عام وواسع، فأى شيء يمنع أو يعيق تحديد أو مراقبة أو تنفيذ صفقة اقتصادية هو تكلفة صفقة، و تعتبر أعمال WILLIMSON في سنة 1985<sup>2</sup> قد شكلت فهما جيدا لهذه التكاليف.<sup>3</sup>

حيث أكمل WILLIAMSON أعمال COASE بتأسيس تيار المؤسساتيون الجدد، و قدم في أبرز أعماله ثلاث أنماط للحكومة تضبط المعاملات الاقتصادية و أسلوب التنسيق فيها، تتمثل هذه الأنماط في:  
- السوق: هو بالمفهوم الكلاسيكي نظام الأسعار و المؤسسات في السوق تتنافس على الزبائن أو الموارد.  
- السلمية: و يقصد بها المنظمة أو المؤسسة، و تتميز السلمية في ضبط المعاملات باستعمال الأوامر و السلطة-  
-الشكل المهجين: و هي الآلية التي تمزج بين الشكلين السابقين.

<sup>1</sup> PARRAT. F, *Le Gouvernement D'entreprise*, Dunod, Paris, 2003, P28.

<sup>2</sup> ZIED C, PLUCHART J, *La Gouvernance De La Banque Islamique*, Proposition De La Communication, février 2006, p 3

<sup>3</sup> أفيناش ديكسيت، ترجمة نادر إدريس، صنع السياسات الاقتصادية، منظور علم سياسة تكاليف الصفقات، دار الكتاب الحديث للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 1998، ص25.

من بين الشروط و المسلمات الخاصة بإطار تكلفة الصفقات نذكر<sup>1</sup>:

1) العقد باعتباره التحليل: في علم اقتصاد تكاليف الصفقات، فان الوحدة الأساسية للتحليل هي العقد أو صفقة فردية بين طرفين في العلاقة الاقتصادية، حيث ان أطراف العقد تملك حصص متفاوتة من الحوافز الطبيعية الطوعية لتلبية شروط وعودهم المتبادلة، فوكالة تنفيذ العقد هي المؤسسة القانونية التي تحكم العقد تواجه صعوبات التحقق إذا كانت الأطراف تلي شروط العقد.

2) وضع العقود موضع التنفيذ: قد يكون ممكنا تنظيم حوافز الحاكمين بطريقة ما، حيث سيجدون ان من مصلحتهم الخاصة أن يظلوا محبين للمصلحة العامة بشكل معقول، ولقد فحص MC GUIRE & OLSON سنة 1955، أداء ترتيبات الإدارة البديلة، و بين ان الحاكمين الذين يملكون مصلحة مستقرة و كبيرة بشكل كاف في الاقتصاد، يتصرفون بطرق تنسجم بشكل ملحوظ مع مصالح المحكومين. في الواقع، توجد علاقة اقتصادية واحدة مماثلة بشكل اقرب للعقد السياسي و بالتحديد العقد ما بين مالكي الحصص في المؤسسة و مدراءها أو مجلس المديرين.

3) هياكل الإدارة: ينظر علم اقتصاد تكاليف الصفقات إلى المؤسسات باعتبارها هياكل إدارة (هياكل حوكمة) عوضا عن نظرة الفكرة النيوكلاسيكية التي تعتبرها دوال إنتاج، و من وجهة نظر تكاليف الصفقات فان الدرجة المتفاوتة لطابع عدم الاستيراد لمدخلات العملية الإنتاجية، ستؤثر على سلوك المالكين لها، حيث سيكون للبنى التنظيمية و لبنى الإدارة في المؤسسات تأثير مهم على ما تقوم به المؤسسات. تتميز بنى الإدارة بعلاقات وكالة متنوعة<sup>2</sup>، حيث أن الفكرة تتمثل في أن مصالح الأطراف في الصفقة تكون على الأقل جزئيا في التضارب و يملك الوكيل بعض الميزة في المعلومات أو فعل معين مقارنة مع الشخص الأصيل.

### 3- نظرية التجذر:

حسب SHLEIFER et VISHNY تشكل نظرية تجذر المسيرين الإطار النظري لفهم و توضيح الآثار التي تخلفها المنفعة الخاصة في ظل الممارسات التسييرية و الإدارية، بحيث توضح هذه النظرية بأن بعض الخيارات الإستراتيجية التي يقترحها المسيرون في إطار الإستراتيجية العامة للمؤسسة يمكن أن تيسر لهم الحصول على منافع و مواقع إستراتيجية داخل المؤسسة، لذلك فالمسيريون حسب هذه النظرية دائما يعملون على تطوير الاستراتيجيات و الخطط من أجل الحفاظ على مواقعهم و مناصبهم، وإبعاد أي منافسين محتملين يهددونهم<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> افيناش ديكست، ترجمة نادر إدريس، صنع السياسات الاقتصادية، منظور علم سياسة تكاليف الصفقات، دار الكتاب الحديث للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 1998، ص32-35.

<sup>2</sup> خلوف عقيلة، حوكمة البنوك و دورها في تفعيل حوكمة المؤسسات و الحد من التعثر المؤسسي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010، ص82.

<sup>3</sup> غضبان حسام الدين، مساهمة في اقتراح نموذج لحوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية -دراسة خالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية-، أطروحة دكتوراه، جامعة بسكرة، 2014، ص12.

إن نظرية تجذر المسيرين تقترح إطار نظري يسمح بإعطاء الاعتبار اللازم لأهمية الأفراد في الفكر الإداري وهي تفسر لماذا هناك بعض الأشكال التنظيمية غير ناجحة تستمر في الوجود في ظل أسواق تنافسية أين يتم معاقبة كل أنواع عدم النجاعة بصفة طبيعية، ومن خلالها يمكن أن نلاحظ أن بعض الاختيارات الإستراتيجية للمسيرين تتخذ من اجل تدعيم مواقفهم ومكانتهم ضمن المؤسسة وإضعاف مكانة منافسيهم بحيث لا يمكن التخلي عليهم أو تعويضهم.<sup>1</sup>

حسب PIGE التجذرية هي: نسق أو سياق متكون من شبكة علائقية رسمية أو غير رسمية و التي يتمكن من خلالها المسير من التخلص و لو بصفة جزئية من مراقبة مجلس إدارته، و بالتالي مساهميه، فحالة التجذر حسبها لا تشكل حالة جامدة.<sup>2</sup>

يلجأ المسير حسب هذه النظرية لوضع استراتيجيات تحميه وتحفظ له حقوقه أو ما يعرف بتجذر المسيرين عن طريق استغلال نفوذه (شبكة العلاقات بالموردين والعملاء)، وكذلك حجم المعلومات التي يستقبلها المسير قبل غيره، و بذلك فهو يفضل تحقيق مصالحه وأهدافه الشخصية أولاً قبل مصالح المؤسسة ( خاصة الحفاظ على قيمته في سوق العمل)، لمواجهة هذا الانحراف الذي تعتبره النظرية إخلالاً بشروط العقد الذي يربط المسير بالمؤسسة يلجأ المساهمون لتعديل سلوك المسير السلي و للحفاظ على مصالحهم باتخاذ تدابير تقويمية ورقابية عن طريق إنشاء نظام حوكمة المؤسسات الذي يملك آليات وأدوات رقابية وإشرافية (لجنة التدقيق، مجلس الإدارة)، وترتكز هذه النظرية أيضاً على فرضيتين أساسيتين هما<sup>3</sup>:

- تنص الأولى على أنه ليس بالضرورة أن تكون أهداف المدراء والملاك متطابقة.
- تنص الثانية على أنهم ليسوا متساوون في الحصول على المعلومة المتعلقة بالمؤسسة ومحيطها.

لكن يبقى السؤال: هل تجذر المسيرين يحقق الأداء؟

منظرين هذه النظرية، يعتبرون أن التجذر له أثر سلبي على المساهمين يمكن أن يسبب تكاليف عالية عليهم و يمكن أن يكون ذات ميزة إيجابية يربح المؤسسة شبكة العلاقات الضرورية مع محيطها.<sup>4</sup>

يرى CASTANIAS et HALFAT أن التجذر يهتم أكثر بثبات المسيرين و إعطائهم ضمان للحفاظ على مكانتهم التي ترجحهم جزء من القيمة التي شاركوا في إيجادها، المسيرون لا يقبلون زيادة القيمة إلا في حالة اليقين أنها لا تؤدي إلى ترك مكانتهم و استبدالهم بمسيرين منافسين. فمثلاً المسير الذي لا يستطيع التجذر

<sup>1</sup> DEPRET M et autres, **Gouvernance D'entreprise**, Edition De Boeck, Bruxelles, Belgique, 2005, P24.

<sup>2</sup> PIGE B , **Enracinement Des Dirigeants Et Richesse Des Actionnaires**, Finance Contrôle Stratégie , VOL1,N3 , 1998,P4.

<sup>3</sup> مناد علي، دور حوكمة المؤسسات في الأداء المؤسسي-دراسة قياسية حالة مؤسسات ذات الأسهم-، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، ص79.

<sup>4</sup> بلبر كاني أم خليفة، آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة التنظيم و العمل، العدد 5، ص 7.

في المؤسسة و يمكن استبداله بسرعة، لا يقوم بوضع برنامج للبحث و التطوير التي تحمل نتائج على المدى الطويل. كما يضيف HELFAT et LARCKER أن المسير الذي ليس له إمكانية في التجذر يؤدي إلى خطر تخفيضه لاستثماره في الجانب الرأسمالي البشري الخاص بالمؤسسة و هذا غير ملائم لصالح المساهمين.

هناك ثلاثة معايير لتصنيف تجذر المسيرين وهي<sup>1</sup> :

1. **التجذر و الفعالية:** صنف CHARREAUX إستراتيجية تجذر المسيرين وفق هذا المعيار إلى:

- التجذر المقابل للفعالية، و يقوم على التلاعب بالمعلومات و الرقابة على الموارد، حيث تقوم إستراتيجية المسير على عدم التبعية لأصحاب رأس المال الخارجيين.
  - التجذر المطابق للفعالية، و الذي يمر عن طريق الاستثمارات التي تخص المسيرين.
2. **التجذر التنظيمي و السوقي:** أقر GOMAZ بوجود صيغتين من هذا المعيار:
- التجذر التنظيمي، و يشتمل على حالات يوجه فيها المسيرين الاستثمارات نحو الميادين التي يعرفونها جيداً، و يمكنهم ذلك من وضع سياسة أجور مقبولة للمستخدمين.
  - التجذر السوقي، و يعتبر أسلوب آخر لانتهازية المسيرين من خلال وضع شبكة علاقات تفضيلية خارجية و التي تضم كل الشركاء الخارجيين للمؤسسة.

3. **إستراتيجية التلاعب و التحييد:**

- إستراتيجية التلاعب، و التي يعدها المسيرون بهدف الرفع و استغلال عدم تماثل المعلومات التي تميز العلاقة بين المسيرين و باقي شركاء المؤسسة.
- إستراتيجية التحييد: و تركز على منطوق العدول الناتج إما عن ضياع المزايا و إما عن ظهور تكاليف محظورة و غير مسموح بها، و تحتاج هذه الإستراتيجية إلى رقابة داخلية تفرض من قبل مجلس الإدارة، باقي أعضاء المجلس و الأجراء.

<sup>1</sup> GHARBI H , Vers Une Nouvelle Typologie De L'enracinement Des Dirigeants, 13eme Conférence De L'AIMS , Normandie-Vallée De seine, 2-4 Juin 2004, P14-16.

### المبحث الثاني: آليات التدقيق و الرقابة المؤثرة في تجسيد الحوكمة

واجهت وظيفة الرقابة و التدقيق أزمة فقدان الثقة في السنوات الأخيرة نتيجة تزايد الأزمات المالية والاقتصادية على المستوى المحلي والعالمي بالشكل الذي أدى إلى تساؤل العديد من المستثمرين المحتملين والمساهمين والرأي العام من الذين أصابهم الضرر نتيجة إفلاس وانحيار الكثير من المؤسسات والبنوك عن سبب عدم تفعيل آليات الرقابة داخل المؤسسة و خارجها و إعطاءها أبعاد جديدة من أجل تحسين عمليات الإفصاح و الشفافية وإعطاء الصورة الحقيقية للمؤسسة و تعاملاتها المالية و غير المالية.

لذلك زاد الاهتمام بحوكمة المؤسسات، في محاولة لاستعادة ثقة مستخدمي المعلومات المالية في التقارير. فعلى المستوى الدولي، اهتمت المنظمات الدولية بوضع مبادئ للحوكمة لتكون بمثابة نقاط مرجعية يتم الاسترشاد بها. ومن أهم الأمثلة، مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مجال حوكمة المؤسسات والتي أصدرت في عام 1999 وروجعت في عام 2004 .

#### المطلب الأول: دور وظائف مجلس الإدارة في تطبيق الحوكمة

ترتكز مختلف المؤسسات عند تطبيق قواعد الحوكمة بالعمل وفقا للتشريعات القانونية، وفي إطار تنظيمي ونظم ولوائح داخلية واضحة، متبينة في ذلك مبادئ الشفافية والإفصاح. و لأجل ذلك تشكل مجالس الإدارة عددا من اللجان للتأكد من وجود نظام رقابة فعال، لكي تتمكن من توجيه جهودها بفاعلية نحو إدارة المؤسسة بالصورة المثلى، وتحدد مجالس الإدارة الصلاحيات الممنوحة لكل لجنة سواء بالنظر والدارسة أو التفويض بالصلاحيات للتصرف نيابة عن المجلس، هذا مع التأكيد على أن تفويض المجلس لصلاحياته وسلطاته إلى لجانته لا يخليه من مسؤولياته<sup>1</sup>.

مجلس الإدارة قياما بواجباته الائتمانية تجاه موكله من المستثمرين حملة الأسهم يضمن عدم إضاعة أو إساءة استعمال رأس المال عبر مساءلة المديرين التنفيذيين حول إدارتهم لأصول المؤسسة بكفاءة وعناية ما يخفض من تكاليف الوكالة الناشئة عن انفصال الملكية عن الإدارة؛ ما يستوجب إعطاءه الحرية والاستقلالية الكافية لممارسة الرقابة وفصل المديرين غير الأكفاء؛ والذي يؤدي إلى تحسين تحمل المسؤولية و نجاعة الأداء في كافة المستويات وإنشاء الثروة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> مناد علي، دور حوكمة المؤسسات في الأداء المؤسسي-دراسة قياسية حالة مؤسسات ذات الأسهم-، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، ص113.

<sup>2</sup> مهدي شرقي، مراقبة المديرين التنفيذيين في ضوء نظرية الوكالة - حالة المؤسسات العمومية الاقتصادية في التشريع الجزائري - المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية و المالية، 2015، ص144.

### 1- مفهوم مجلس الإدارة :

يمثل مجلس الإدارة مجموعة من الأفراد المنتخبين الذين تكون مسؤوليتهم الرئيسية هي العمل وفق مصالح المالكين من خلال الرقابة و السيطرة على المديرين في المستوى التنفيذي الأعلى<sup>1</sup>.

مجلس الإدارة هو عبارة عن مجموعة من الأعضاء يفوضهم المساهمون عن طريق الجمعية العمومية للمساهمين من اجل إدارة المؤسسة و هم يدينون بإخلاصهم وولائهم للمؤسسة و يخضعون للمساءلة من جانب المساهمين.<sup>2</sup>

ولأنه يفترض أنهم ممثلون للمساهمين و لمصالحهم، فعليهم واجب الوكالة من المساهمين، و الثقة لإدارة الأنشطة المختلفة لتعزيز مصالح المساهمين و تعاضم القيمة، و تربط بهذا الواجب واجب الولاء و التعامل العادل، حيث عليهم مصالح المساهمين قبل مصالحهم الفردية، كذلك على المديرين ممارسة الأعمال بعناية الرجل المهني الحريص في هذه المواقف و الظروف، و ممارسة هذا الواجب تتضمن إنتاج المعلومات الأساسية اللازمة لاتخاذ القرارات الرشيدة، و أخيرا على مجلس الإدارة واجب الإشراف على المديرين من خلال مجموعة من القواعد الأخلاقية.

و لذلك فعلى المجلس هنا عقد اجتماعات منظمة لتدقيق أداء المؤسسة و عملياتها و إدارتها، أن يتأكد من وجود التقارير المالية الدقيقة و التدقيق الموضوعية<sup>3</sup>.

### لجان مجلس الإدارة :

- على مستوى اللجان الفرعية، يكون المجلس مسؤولا عن تشكيل مجموعة من اللجان، أهمها اللجنة التنفيذية، و اللجنة المالية، و لجنة علاقات المجتمع، و لجنة حوكمة المؤسسة، و غيرها من اللجان الأخرى مثل<sup>4</sup> :
- لجنة التدقيق: مكلفة بإيجاد مدقق مستقل لفحص القوائم المالية للمؤسسة، و ضمان أن هذا المدقق يقوم بعمله بشكل موضوعي.
  - لجنة التعويضات: مسؤولة عن وضع حزمة التعويضات للمديرين التنفيذيين و مراقبة تنفيذها.
  - لجنة التعيينات: تسعى إلى تعيين أفضل المرشحين لشغل المناصب الحالية لمقاعد مجلس الإدارة، و باقي الوظائف القيادية بالمؤسسة.
  - لجنة خيارات الأوراق المالية: هي المسؤولة عن خيارات الأوراق المالية للمديرين وفقا لمنهجية محددة.

<sup>1</sup> زكرياء الدوري، احمد علي، إدارة الأعمال الدولية - منظور سلوكي و استراتيجي -، دار اليازوري، 2011، ص 378.

<sup>2</sup> جوناثان تشاركهام، إرشادات لأعضاء مجالس إدارة البنوك، المنتدى العالمي لحوكمة المؤسسات ترجمة مركز المشروعات الدولية الخاصة، ص 14

<sup>3</sup> كينيث كيم و آخرون، حوكمة المؤسسات الأطراف الراصدة و المشاركة، تعريب محمد العشماوي، غريب غانم، دار المريخ للنشر، 2012، ص 70

<sup>4</sup> نفس المرجع السابق، ص 71.

تركيبة مجلس الإدارة:

إن القضية الرئيسية في تحديد أعضاء مجالس الإدارة هي ضمان نسبة مئوية مناسبة من الأعضاء غير التنفيذيين والمستقلين من خارج المؤسسة، موضوعية الأعضاء، وكذا إجراءات تقوي التعيين والأداء، و تحقيق مصالح كل من الأعضاء وبقية الأطراف ذوي الصلة، ووجود إجراءات حوكمة ملائمة<sup>1</sup>، كتوفر مختلف اللجان، لهذه الأسباب مجتمعة ينبغي تشكيل مجالس الإدارة بشكل صحيح ومنظم، لتحقيق توازن مناسب بين الأداء والالتزام، وذلك كما يلي<sup>2</sup>:

- تتطلب الممارسة الجيدة ووجود توازن مناسب بين الأعضاء الذين يتحملون المسؤولية المباشرة على العمليات وأداء المؤسسة (العمليات الداخلية، الأعضاء التنفيذيين والموظفين) والأعضاء غير المسؤولين مباشرة على العمليات (الأمر الخارجية، والأعضاء غير التنفيذيين) .

- يجب أن يكون معظم الأعضاء غير التنفيذيين الخارجيين في مجالس الإدارة مستقلين عن الإدارة، وليس لديهم أي ارتباطات، أو علاقات تجارية يمكن أن تؤثر على القرارات الحيادية، كما يجب أن لا يكون للأعضاء غير التنفيذيين أي تضارب في المصالح، يمكن أن يؤثر على موضوعيتهم، الاستفادة المالية الشخصية جراء القرارات التي يتخذها مجلس الإدارة.

- لتعزيز الضوابط والتوازنات الهيكلية، يجب فصل أدوار رئيس مجالس الإدارة والرئيس التنفيذي؛ وفي الوضع المثالي، ينبغي لرئيس مجلس الإدارة أن يكون فردا مستقلا، وعضوا غير تنفيذي.

- ينبغي على هيئة الحوكمة ككل، وجميع الأعضاء التنفيذيين وغير التنفيذيين، سواء كانوا تابعين أم مستقلين، أن يأخذوا بعين الاعتبار موازنة مصالح جميع الجهات المعنية، وبالتالي، انتهاج الموضوعية في جميع قراراتهم . ويساهم الأعضاء المستقلين غير التنفيذيين في ضمان تحقيق التوازن بين المجموعات المختلفة من أصحاب المصالح.

- مجالس الإدارة هي المسؤولة عن ضمان مزيج مناسب من أعضائها، وضمان تمثيل كاف لمفاهيم كل من الأداء و الالتزام، و يمكن تحقيق ذلك من خلال وضع تعريف واضح للمسؤوليات المطلوبة من الرئيس، ولجنة التدقيق، وما إلى ذلك، و تطبيق إجراءات صارمة على التعيين والتقويم تستند إلى الكفاءات المطلوبة والخبرة والأداء.

<sup>1</sup> مناد علي، دور حوكمة المؤسسات في الأداء المؤسسي-دراسة قياسية حالة مؤسسات ذات الأسهم-، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، ص139.

<sup>2</sup> Evaluating And Improving Governance in Organizations, International Federation of Accountants (IFAC), February, 2009, P18-19.

و بالتالي يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من الأعضاء يمكن توضيحها كالتالي<sup>1</sup> :

العضو التنفيذي:

هو العضو الذي يشغل منصب تنفيذي بالمؤسسة، ومن أمثلته المدير التنفيذي للمؤسسة أو العضو المنتدب و رؤساء القطاعات بالمؤسسة مثل الرئيس المالي. و ترجع أهمية وجود الأعضاء التنفيذيين بمجلس الإدارة لما لهم من دراية كاملة بالمؤسسة و بالمشاكل و المخاطر التي تواجهها و بالفرص الاستثمارية التي يمكن للمؤسسة الدخول فيها ووجودهم مع باقي الأعضاء يمثل إضافة لفعالية الأداء. مع مراعاة نسبة تمثيل الأعضاء التنفيذيين بالمجلس حيث يجب أن لا تتعدى الثلث.

العضو غير التنفيذي:

هو العضو الذي لا يشغل منصب تنفيذي بالمؤسسة، و لا يكون متفرغ لإدارة المؤسسة، أو لا يتقاضى راتبا شهريا أو سنويا منها، و يجب ملاحظة العضو غير التنفيذي عن طريق علاقته بالمؤسسة يمكن أن يكون عضو مستقل أو غير مستقل.

العضو المستقل:

عرفت الهيئات و المنظمات العلمية الدولية و العديد من اللوائح حوكمة المؤسسات بالعديد من الدول العربية عضو مجلس الإدارة المستقل بأنه عضو المجلس الذي يتمتع بالاستقلالية التامة. و مما يناهز الاستقلالية على سبيل المثال لا الحصر توفر الشروط التالية:

- 1- أن يملك حصة سيطرة في المؤسسة أو في أي مؤسسة مجموعتها.
- 2- أن يكون من كبار التنفيذيين خلال العامين الماضيين في المؤسسة أو في أي مؤسسة من مجموعاتها.
- 3- أن تكون له صلة قرابة من الدرجة الأولى بأي عضو من أعضاء مجلس الإدارة في المؤسسة أو في أي مؤسسة من مجموعتها. حيث تم توضيح الأقرباء من الدرجة الأولى و هم الأب و الأم و الزوج و الزوجة و الأولاد.
- 4- أن تكون له صلة قرابة من الدرجة الأولى مع المدير التنفيذي في المؤسسة أو في أي مؤسسة في مجموعتها.
- 5- أن يكون عضو مجلس الإدارة في أي مؤسسة ضمن مجموعة المؤسسة المرشح لعضوية مجلس إدارتها.
- 6- أن يكون موظفا خلال العامين الماضيين لدى أي من الأطراف المرتبطة بالمؤسسة أو بأي مؤسسة من مجموعتها كالمحاسبين القانونيين و كبار الموردين، أو أن يكون مالكا لحصص السيطرة لدى أي من تلك الأطراف خلال العامين الماضيين.

<sup>1</sup> محمد مصطفى سليمان، حوكمة المؤسسات و دور أعضاء مجالس الإدارة و المديرين التنفيذيين، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 34.

## 2- وظائف و مهام مجلس الإدارة:<sup>1</sup>

- مراقبة و توجيه إستراتيجية المؤسسة، و خطط العمل و سياسة المخاطرة و الموازنات السنوية و خطط النشاط و أن يضع أهداف الأداء و أن يتابع التنفيذ و أداء المؤسسة، كما ينبغي أن يتولى الإشراف على الاتفاق الرأسمالي و على عمليات الاستحواذ و بيع الأصول.
- اختيار المسؤولين التنفيذيين و تحديد المرتبات و المزايا الممنوحة لهم.
- مراقبة مستويات مرتبات و مزايا المسؤولين التنفيذيين و أعضاء مجلس الإدارة و ضمان الطابع الرسمي والشفافية لعملية ترشيح أعضاء مجلس الإدارة .
- متابعة صور تعارض المصالح المختلفة بالنسبة للإدارة التنفيذية و مجلس الإدارة، و المساهمين.
- ضمان سلامة التقارير المحاسبية و المالية للمؤسسة، و من متطلبات ذلك وجود مدقق مستقل و إيجاد نظم الرقابة و الملائمة و بصفة عامة نظم متابعة المخاطر و الرقابة المالية و الالتزام بالقوانين.
- متابعة فعالية حوكمة المؤسسة التي يعمل المجلس في ظلها و إجراء التغييرات المطلوبة.
- الإشراف على عملية الإفصاح والشفافية<sup>2</sup>.
- يتعين أن ينظر المجلس في إمكانية تعيين عدد كاف من الأعضاء غير التنفيذيين الذين يتصفون بالقدرة على التقييم المستقل للأعمال حينما تكون هناك إمكانية لتعارض المصالح.

تتلخص مهام مجلس الإدارة في ثلاثة نقاط أساسية و هي<sup>3</sup> :

1-الإشراف: يعتبر مجلس الإدارة هيئة تتكون من مجموعة من الاستشاريين الذين يشرفون على أداء المدير التنفيذي، وذلك عن طريق إما وضع الخطط و الإستراتيجيات و تحديد الأهداف، و إما إطلاق يد المدير التنفيذي و الاكتفاء بالتوجيهات، وذلك على شكل تمرير الخطط و القرارات التي تصدر عنه أو التعليق عليها وتعديلها.

2-الرقابة: ترصد مجالس الإدارة أداء المدير التنفيذي و أداء المؤسسة للتأكد من سير الأمور في اتجاه تحقيق مصلحة أصحاب المؤسسة، في إطار قانوني متفق عليه.

3-الحوكمة: تتمثل في صياغة الخطوط العريضة لسير الأمور في المؤسسة لتحقيق مجموعة من الغايات النهائية، على أساسها أوجدت المؤسسة، يتم هذا داخل حدود و قيود معينة، ينبثق عن سلطة الحوكمة ما يسمى بالتوصيات.

<sup>1</sup> عمر علي عبد الصمد، دور التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة المؤسسات، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة المدينة، 2009، ص 115-116.

<sup>2</sup> CHRISTENSEN, L. T, Corporate Communication: **The Challenge Of Transparency**, Corporate Communications, 2002, Vol 7, P162-168.

<sup>3</sup> مناد علي، دور حوكمة المؤسسات في الأداء المؤسسي-دراسة قياسية حالة مؤسسات ذات الأسهم-، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، ص143

بالإضافة إلى المهام السابقة، يقوم مجلس الإدارة أيضا بالمهام التالية<sup>1</sup>:

4- الفصل بين الغايات و الوسائل: تنقسم المواضيع التي يتعامل معها مجلس الإدارة إلى نوعين، فمنها ما يتعلق بغايات المؤسسة، و منها ما يتعلق بوسائل تحقيق الغايات، التفريق بينهما يمكن المجلس من أداء وظيفته بفعالية.

### 3- دور مجلس الإدارة في تجسيد الحوكمة:

إن المحور الذي تركز عليه الحوكمة الجيدة هو مجلس الإدارة<sup>2</sup>، فبدون مجلس إدارة فعال فإن بقية ما يمكن أن يطلق عليه كلمة (إصلاح) سيكون قاصراً، فمجلس الإدارة الجيد يضمن للمستثمرين في المؤسسة بأن الأصول التي قاموا بتوفيرها يجري استخدامها من جانب مديري المؤسسة ووكلائهم لزيادة مردودية المؤسسة، ومن ثم تحقيق قيمة أفضل للمستثمرين، كما يضمن لهم عدم ضياع أو إساءة استخدام رأس المال، بل إن رأسمالهم يستخدم لتحسين الأداء الاقتصادي للمؤسسة وهو ما يؤدي بدوره إلى زيادة قيمة المؤسسة والرفاهية الاجتماعية بصفة عامة.

وإذا ما اتجهنا بشكل أكثر تحديداً إلى النظرية الاقتصادية الجامدة، فإن استقلال مجلس الإدارة يخفض الخسائر التي تنشأ من مشكلة الوكالة والتي تعتبر أمراً أساسياً في المؤسسات العامة والتي تتمثل في الفصل بين الملكية والإدارة.

وهكذا، فإن حوكمة المؤسسات تعني ببساطة وبصفة محددة أن يقوم مجلس الإدارة نيابة عن المستثمرين بمساءلة المديرين ومحاسبتهم عن أدائهم لتحقيق أهداف المؤسسة، وهذا هو السبب الأساسي في وجوب إعطاء درجة كافية من الاستقلال لمجلس الإدارة تمكنه من تقنين قدرتهم في رقابة المديرين وفصلهم إذا لم يحققوا الأداء المطلوب، والوكلاء لا يمكنهم مراقبة أنفسهم بشكل جيد، كما أن المديرين الذين يعتدون على حقوق الآخرين غالباً ما لا يقومون بفصل أنفسهم، ومجلس الإدارة الذي لا يمكنه أن يفصل المدير التنفيذي الرئيسي أو عضو مجلس الإدارة المنتدب ليس بمجلس إدارة.

حيث قام الاتحاد القومي لمديري المؤسسات The National Association Of Corporate Directors و مؤسسة Ernest And Young بوضع الوصايا العشر التالية لمساعدة مجلس الإدارة المؤسسات على تجسيد الحوكمة<sup>3</sup>:

- 1- التفكير في إضافة أشخاص مستقلين لضمان إشراف أكثر استقلالاً على اتخاذ القرارات في مجلس الإدارة.
- 2- التفكير في جميع مراحل تطور المؤسسة في إنشاء لجنة دائمة للتدقيق أو لجنة دائمة لتحديد المرتبات و لجنة دائمة للترشيحات أو كل هذه اللجان الثلاث معا لتركيز بشكل أكبر على تلك الموضوعات.

<sup>1</sup> جوف كارفر، كاروليف اوليفر، إعادة اختراع دور مجالس الإدارة، المؤسسة العربية للإعلام العلمي شعاع، القاهرة، السنة الحادية عشرة، العدد الثاني، يناير 2003، ص 8.

<sup>2</sup> عدنان بن حيدر بن دوريش، حوكمة المؤسسات و دور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، 2007، ص 76

<sup>3</sup> دليل تأسيس أساليب ممارسة سلطة الإدارة الرشيدة في الاقتصاديات النامية و الصاعدة و المتخولة، مركز المشروعات الدولية الخاصة، مارس 2002، ص 245-246.

- 3- ضرورة الموازنة بين التركيز على التخطيط الإستراتيجي و الإشراف القوي على النواحي الرئيسية مثل إدارة المخاطر و الموارد البشرية و تداول المناصب الإدارية.
- 4- وضع آلية لتحديد الاختصاصات و السلطات التي يحتاج إليها مجلس الإدارة.
- 5- عند البحث عن أعضاء جدد لمجلس الإدارة يجب السعي إلى ضم مرشحين من ذوي النزاهة و الخبرة.
- 6- وضع إرشادات للعمل في مجلس الإدارة مع التأكد من قيام أعضاء مجلس الإدارة المحتملين بتخصيص الوقت اللازم للعمل في المجلس.
- 7- زيادة درجة الأداء عن طريق زيادة عدد الاجتماعات و زيادة الوقت المخصص للإعدادات للاجتماعات.
- 8- التركيز على المعلومات و لكن مع التركيز في ذات الوقت على هيكل و آليات عمل مجلس الإدارة.
- 9- التفكير في تحديد مستوى معين كحد أدنى للملكية أعضاء مجلس الإدارة من أسهم المؤسسة لتحقيق قدر أكبر من التوافق بين مصالحهم و مصلحة المؤسسة و أصحابها.
- 10- إتباع الوصايا السابقة بقدر من الحساسية يتناسب مع مستوى نضج المؤسسة و البحث عن حلول أكثر ملائمة لمرحلة الحياة التي بلغتها المؤسسة<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: دور الإدارة التنفيذية في تجسيد حوكمة المؤسسات

#### 1- ماهية الإدارة :

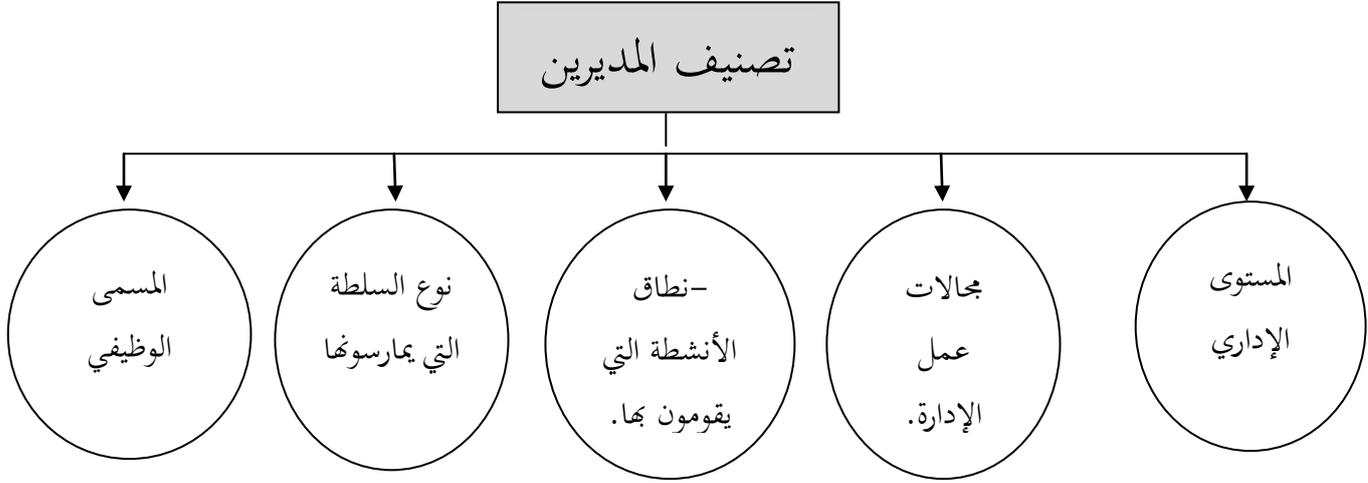
يقول TAYLOR في كتابه إدارة الورش الصادر عام 1903، إن فن الإدارة هو المعرفة الدقيقة لما تريد من الرجال عمله، ثم التأكد من أنهم يقومون بعمله بأحسن طريقة وأرخصها أما FAYOL فيعرفها في كتابه الإدارة العامة و الصناعية يقصد بالإدارة التنبؤ و التخطيط و التنظيم و التنسيق و إصدار الأوامر و الرقابة.<sup>2</sup> و أما تعريف CONTELZ & ODANOL فإن الإدارة هي وظيفة تنفيذ الأشياء عن طريق الآخرين. و بالنسبة BRNARD فعرفها في كتابه المدير بأنها ما يقوم به المدير من أعمال أثناء تأدية الوظيفة. أما GLOVER فيقول بأنها القوة المفكرة التي تملك و تصف و تخطط و تحفز و تقيم و تراقب الاستخدام الأمثل للموارد البشرية و المادية اللازمة لهدف محدد و معروف.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> طارق عبد العال، حوكمة المؤسسات (المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص213.

<sup>2</sup> مدحت محمد أبو نصر، الحوكمة الرشيدة - فن إدارة المؤسسات عالية الجودة -، المجموعة العربية للتدريب و النشر، 2015، ص21.

<sup>3</sup> خالد الشويخ، مفهوم الإدارة يمكن الاطلاع عليه عبر الموقع : <http://iefpedia.com/arab/wp-content/.../الشويخ-خالد-الإدارة-مفهوم.pdf>

الإدارة هي عملية تخطيط و تنظيم و قيادة و رقابة أنشطة و أعضاء المؤسسة، و استخدام لكل الموارد التنظيمية، البشرية والمالية و المادية و المعلوماتية، بغرض انجاز أهداف المؤسسة بكفاءة و فاعلية<sup>1</sup>.  
يتمثل تصنيف المستويات الإدارية في المؤسسة كالتالي<sup>2</sup>:



الشكل (II-2) تصنيف المديرين

### 1- تصنيف المديرين حسب المستوى الإداري:

- مديرو الإدارة العليا: تهتم بوضع أهداف المؤسسة الإستراتيجية الكلية و السياسات التشغيلية. و تمثل المؤسسة رسمياً مع المؤسسات الأخرى. مثل قرارات الاندماج، و بناء مصانع جديدة، و الدخول إلى أسواق جديدة.

- مديرو الإدارة الوسطى: يطلق عليهم مسميات: مدير مصنع عمليات أو رئيس قطاع معين. يقومون بمسؤولية تنفيذ سياسات و خطط الإدارة العليا. و يشرفون على مديرو المستوى الأول.

- مديرو المستوى الأول: يقومون بالإشراف على أنشطة عمال التشغيل. يطلق عليهم مسميات: مشرف، مدير مكتب، مسؤول.

### 2- تصنيف المديرين وفقاً لمجالات الإدارة

يعملون في جميع المستويات الإدارية الثلاث:

- مدير تسويق: تصريف منتجات المؤسسة وجعلها في متناول العملاء، و يتضمن ذلك: التسعير، تطوير المنتج، الترويج، التوزيع، و دراسة سلوك المستهلكين.

- المدير المالي: التخطيط المالي و طرق التمويل و الاستثمارات و الموازنات و الرقابة المالية.

<sup>1</sup> أحمد الشميمري، مبادئ إدارة الأعمال - الأساسيات والاتجاهات الحديثة -، مكتبة العبيكان، الطبعة الرابعة، 2010، ص.1.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص.3.

- مدير الإنتاج: وضع أنظمة إنتاج السلع و الخدمات. و يشمل التخطيط الداخلي للمصنع، تصميم العمل، رقابة المخزون، رقابة الجودة.

- مدير الموارد البشرية: يهتم بعمليات تخطيط الموارد البشرية، استقطاب واختيار العاملين، التعيين، التدريب و التنمية، تصميم نظم الأجور و تقييم الأداء.

- أنواع أخرى من المديرين مدير العلاقات العامة، مدير البحث و التطوير.

### 3- تصنيف المديرين وفقا لنطاق الأنشطة :

- المدير الوظيفي: مسؤول فقط عن نشاط تنظيمي واحد مثل: الإنتاج أو التسويق أو التمويل.

- المدير العام: مسؤول عن كل الأنشطة داخل المؤسسة، مثل: مدير المؤسسة، مدير المشروع.

### 4- تصنيف المديرين وفقا لنوع المسؤولية :

- المدير التنفيذي: تنفيذ عدد من الأنشطة ذات علاقة مباشرة في تحقيق أهداف المؤسسة، مثال: مدير الإنتاج.

- المدير الاستشاري: تقديم المساعدة للمدير التنفيذيين لتمكينه من تحقيق أهداف الإنتاج، مثال: مدير شؤون الموظفين.

### 5- تصنيف المديرين وفقا للمسمى الوظيفي: هناك فرق بين:

- إداريون Administrateur: يعملون بمؤسسات لا تهدف إلى تحقيق الربح.

- المديرون Manager: يعملون في المشروعات هدفها الربح.

## 2- مفهوم الإدارة التنفيذية و مهامها:

### ماهية الإدارة التنفيذية:

يعد مصطلح الإدارة التنفيذية من المصطلحات الحديثة في عالم إدارة الأعمال و بالطبع من التركيب اللغوي للمصطلح يستنتج انه يخص كل فرد له علاقة بتنفيذ الإجراءات المخططة مسبقا لتحقيق أهداف محددة<sup>1</sup>.  
تتمثل مهام الإدارة التنفيذية في الآتي<sup>2</sup>:

1. إنجاز الأعمال بكفاءة و فعالية بما يحقق أهداف المؤسسة ويساعدها على النمو في الأسواق المحلية والدولية.

2. تدقيق و تحليل الوضع القائم للمؤسسة، ووضع الخطط الإستراتيجية لإصلاح الوضع الحالي.

<sup>1</sup>محاضرات حول مفهوم الإدارة التنفيذية في المشاريع و المؤسسات، الجزء الأول، ص 2، يمكن التصفح عليه من خلال الموقع التالي:

<http://fr.slideshare.net/wadimcourses/executive-management-conceptpart-1>

<http://www.abahe.co.uk>

<sup>2</sup>الأكاديمية البريطانية للتعليم العالي، يمكن التصفح عليه من خلال الموقع التالي:

3. تدقيق ملفات العاملين في المؤسسة ومسؤوليات و صلاحيات كل منهم، وتعديلها بالشكل الذي يقتضيه مصلحة العمل.
4. الرقابة على كافة الأقسام و العاملين في المؤسسة.
5. تنظيم العلاقات بين مختلف الأقسام في المؤسسة.
6. إيجاد الحلول للمشكلات الإدارية الداخلية و الخارجية.
7. تدقيق اللوائح الداخلية المعمول بها في المؤسسة، وتعديلها و تعميمها على جميع العاملين في المؤسسة.

وتهدف الإدارة التنفيذية من خلال المهام التي تقوم بها إلى بناء علاقات عمل قوية بين المؤسسة ومستهلكي إنتاج المؤسسة سواء في القطاع العام أو الخاص، بالإضافة إلى التنسيق بين مختلف وحدات العمل في المؤسسة بحيث يكون لكلٍ منها اختصاص معين وتباشر المهام المسندة إليها في ضوء السياسة العامة للمؤسسة، كما تهدف الإدارة التنفيذية إلى إثارة الحماس بين فريق العمل بجانب توجيهه والإشراف على أعماله بحيث يحقق أكبر قدر ممكن من الإنتاج في حدود قدرة هذا الفريق والمهام الموكلة إليه.

### الأسس التاريخية لعلم الإدارة التنفيذية:

تعود نشأة مفهوم تعليم و تدريس المهارات التنفيذية<sup>1</sup> إلى TAYLOR و مؤلفاته عن المبادئ العلمية للإدارة عام 1911 حيث وصف في هذا الكتاب كيف أن تطبيق الوسائل العلمية في توجيه العمالة له أثر عظيم في تحسين الإنتاج. وأصبحت أفكار TAYLOR و التي أصبحت تنسب إليه بما يعرف بالتاليورية Taylorism المعايير القياسية لعلم إدارة الأعمال على مستوى العالم.

وعلى خطى TAYLOR أنشئت مدرسة THE ALFRED P SLOAN SCHOOL للإدارة عام 1914 و بدأت بتقديم برنامج XV للإدارة الهندسية في معهد ماسوشيتس للتكنولوجيا و صاحب ذلك نمو مفهوم التدريب المهني في بيئة أكاديمية و من ثم صياغة برنامج موجه خصيصا لتدريب الرجال ليصبحوا مديري أعمال تنافسيين لديهم الكثير من خبرات التعامل مع مشكلات سوق العمل الإداري.

في أواخر العشرينات سارت جامعة هارفرد أيضا على نفس الخطى، و بدأت بتقديم برنامج قصير مدته خمس أسابيع يتضمن مختارات من المعايير التي تم وضعها من قبل معهد ماسوشيتس للتكنولوجيا.

وفي عام 1930 أصبح برنامج الإدارة الهندسية في معهد ماسوشيتس للتكنولوجيا قسم مستقل باسم "إدارة الأعمال و الهندسة" و في عام 1931 تم وضع برنامج جديد من نوعه و ذو جودة تنافسية عالية بالتعاون مع

<sup>1</sup> محاضرات حول مفهوم الإدارة التنفيذية في المشاريع و المؤسسات، الجزء الأول، ص 11-13، يمكن التصفح عليه من خلال الموقع التالي:

<http://fr.slideshare.net/wadimcourses/executive-management-conceptpart-1>

العديد من وجوه الصناعة بمدة دراسة عام دراسي يتناول أسس الإدارة و اتخاذ القرار و استهدف هذا البرنامج شباب الإدارة المرشحون بواسطة أرباب العمل.

وفي عام 1938 تم دعم هذا البرنامج بالكامل من مؤسسة ALFRID SLON و أصبح معروف رسميا ببرنامج زمالة الفريد سلون للتطوير الإداري التنفيذي بمعهد ماسوشيتس للتكنولوجيا. وتطور تعليم الإدارة التنفيذية في الولايات المتحدة الأمريكية بشكل كبير وملحوظ بعد الحرب العالمية الثانية وشملت برامج إعادة تأهيل المحاربين لسوق العمل من خلال الحصول على هذا التعليم و بحلول السبعينيات أصبح هناك حوالي عشرون مدرسة بالولايات المتحدة تقدم برامج دراسية متعلقة بهذا المجال. وحاليا معظم الجامعات ذات السمعة العالمية لديها برامج متطورة و متنوعة في مجال فنيات الإدارة التنفيذية مع تنافس متنامي في نوعيات و توجهات هذه البرامج لتواكب تحديات سوق العمل و الفرص التي تتراكم نتيجة تفاعلات و تطور الاقتصاد المحلي و العالمي جعل من الضرورة الحتمية تعلم و استيعاب المفاهيم الجديدة في ميدان الإدارة التنفيذية و بشكل ملح دائما.

### 3- دور الإدارة التنفيذية في خدمة الحوكمة:

تختار الإدارة التنفيذية وتنصب من طرف مجلس الإدارة وتضطلع بمهامها تحت إشرافه<sup>1</sup>، إذ أن الأجور والأهداف المقررة من طرف الإدارة التنفيذية يجب أن تكون متناسقة مع مصالح المؤسسة، والأهداف المرجو تحقيقها والموارد الواجب توفيرها، والقيم الواجب الدفاع عنها والسلطات المفوضة للإدارة التنفيذية ويقع على مجلس الإدارة مهمة السهر على تناسق كل هذه الأبعاد.

لا تضمن الإدارة التنفيذية المؤسسة من طرف المدير بمفرده، ولكن من طرف فريق تنفيذي يوضع تحت مسؤولية مدير عام ويساعده إطارات: يشكلون أعضاء الإدارة التنفيذية. و منه يمكن التطرق لمواصفات فريق الإدارة التنفيذية الناجح<sup>2</sup>:

- فريق عمل على أعلى مستوى من المهارات التنظيمية و المرونة لإنجاز أعمال و قتية التنفيذ.
- لديه صلاحيات إدارية و تنفيذية لمسؤوليات سرعة اتخاذ القرارات و حل المشكلات.
- اللباقة و الكياسة وتوقع المفاجآت و احتمالات التعامل معها.
- التواصل المستمر و الديناميكي بين أفراد الفريق، و إمكانية تعدد الأدوار التي يقوم بها كل فرد حتى يتكامل العمل و يسير في مساره المرسوم بدون توقف.
- التغذية الرجعية من خلال جمع أدق البيانات التفصيلية لشكل الأداء خلال يوم العمل لدراسة السلبيات والعمل على علاجها و لتطوير جودة العمل بصفة عامة.

<sup>1</sup> ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية، الصادر عن دائرة العمل و التفكير الخاصة بالمشروعات دعم وزارة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، الجزائر، 2009، ص40.

<sup>2</sup> محاضرات حول مفهوم الإدارة التنفيذية في المشاريع و المؤسسات، الجزء الأول، ص 6، يمكن التصفح عليه من خلال الموقع التالي:

- لديه خطط عمل مرنة حسب سياق العمل و نوعياته الذي قد يكون سياق عمل عادي أو سياق عمل في طوارئ أو مفاجآت أو أزمات أو سياق انخفاض حركة العمل و حركة السوق.

### الواجبات المنوطة بالإدارة التنفيذية:

- إعداد و اقتراح إستراتيجية المؤسسة وعرضها على مجلس الإدارة.
- تنفيذ هذه الإستراتيجية بعد اعتمادها، في شكل مخططات سنوية وميزانيات معتمدة.
- ضمان الإشراف و المراقبة على تسيير المؤسسة.
- تقديم تقرير لمجلس الإدارة بالنتائج المحققة مقارنة مع الأهداف المحددة.
- ضمن الإستراتيجية المعتمدة.
- تزويد مجلس الإدارة بالمعلومة التي تمكنه من قيادة و مراقبة نشاطات المؤسسة<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: دور الرقابة الداخلية في تفعيل الحوكمة

قبل التطرق إلى مفهوم نظام الرقابة الداخلية، نبدأ بتناول مصطلح "الرقابة" من النظرية الكلاسيكية، والذي تناوله FAYOL سنة 1918، أين كانت الرقابة تنتمي إلى الأنشطة الإدارية مثل التنظيم و التنسيق، حيث يعرف FAYOL الرقابة على أنها "عملية التحقق ما إذا كانت الأعمال تتم حسب البرنامج المقرر"<sup>2</sup> بينما TAYLOR تطرق إلى مصطلح الرقابة لكن مفهومه الأوسع من خلال تعريف الإدارة . فالإدارة تعلم بكل ما يجب أن يقوم به الموظفون و العمال، و تتحقق من إذا كان العمل ينفذ بطريقة حسنة، والأكثر اقتصادا، وكان ذلك سنة 1957<sup>3</sup>، فكتاب النظرية الكلاسيكية يعتبرون "الرقابة" بأنها مرتبطة بنظام رسمي للسلطة و التي تظهر في السلم الهرمي للتسيير.

### 1- ماهية الرقابة الداخلية

عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الرقابة الداخلية على أنها الخطة التنظيمية للمؤسسة، وما يتصل بها من وسائل و مقاييس تستخدم بهدف حماية أصول المؤسسة، والاطمئنان على دقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها، و لتحقيق الكفاية الإنتاجية لعوامل الإنتاج المستخدمة، ولضمان تنفيذ السياسات التي وضعتها الإدارة<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية، الصادر عن دائرة العمل و التفكير الخاصة بالمشروعات دعم وزارة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، الجزائر، 2009، ص41.

<sup>2</sup> HEEM . G, Une Approche Conventionaliste De L'évolution Du Contrôle Interne, Revue Française De Gestion, 2001, N°143, P38.

<sup>3</sup> IBID, P39.

<sup>4</sup> IFACI Base Et Pratique Courante De L'audit Interne, Le Control Interne Synergie Développement, P40.

وعرفت لجنة COSO<sup>1</sup> بأنها "كل الوسائل و الجردات التي تستخدمها المؤسسة لحماية أصولها وموجوداتها وللتأكد من صحة و دقة البيانات المحاسبية و الإحصائية و لرفع الكفاءة الإنتاجية في المؤسسة وتحقيق الفعالية"<sup>2</sup> وتتمثل هذه الوسائل في الهيكل التنظيمي، السياسات، الأنظمة، الإجراءات، التعليمات، المعايير، اللجان، دليل الحسابات، التنبؤات، الموازنات، التقديرية، الجداول، التقارير، القيود و التدقيق الداخلي<sup>3</sup>.

و تعرف منظمة المحاسبين و المحاسبين المعتمدين OECCH على أنها "مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان حماية الإبقاء على الأصول و نوعية المعلومات وتطبيق المديرية و تحسين النجاعة، و يبرز ذلك بالتنظيم و تطبيق طرق و إجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة"<sup>4</sup>.

و حديثا و طبقا لنص المعيار الدولي رقم 400 و الخاص بالرقابة الداخلية، نجد أن نظام الرقابة الداخلية يعني جميع السياسات و الإجراءات التي تتبناها الإدارة في المؤسسة. على تحقيق أغراض الإدارة في التأكد، إلى الحد العملي المناسب من أداء الأعمال بكفاءة عالية يتماشى ذلك مع تنفيذ البيانات الإدارية، و حماية الأصول، و منع الغش و الخطأ أو اكتشافه، و حقه و اكتمال السجلات و الدفاتر المحاسبية و إعداد معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها في الوقت المناسب<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> هي لجنة المنظمات الراعية للجنة تريداوي. تشكلت عام 1985 لرعاية اللجنة الوطنية لإعداد التقارير المالية الاحتمالية فهي لجنة غير ربحية، و تضم أكبر خمس جمعيات مهنية في الولايات المتحدة الأمريكية في مجال التدقيق و الرقابة و المحاسبة، حيث تم وضع ثم وضع أدوات و مفاهيم ل يتم من خلالها تقييم أنظمة الرقابة الداخلية لتكون شاملة لجميع النواحي الرقابية و تحديد و تشخيص نقاط القوة و الضعف في مجال الرقابة الداخلية.

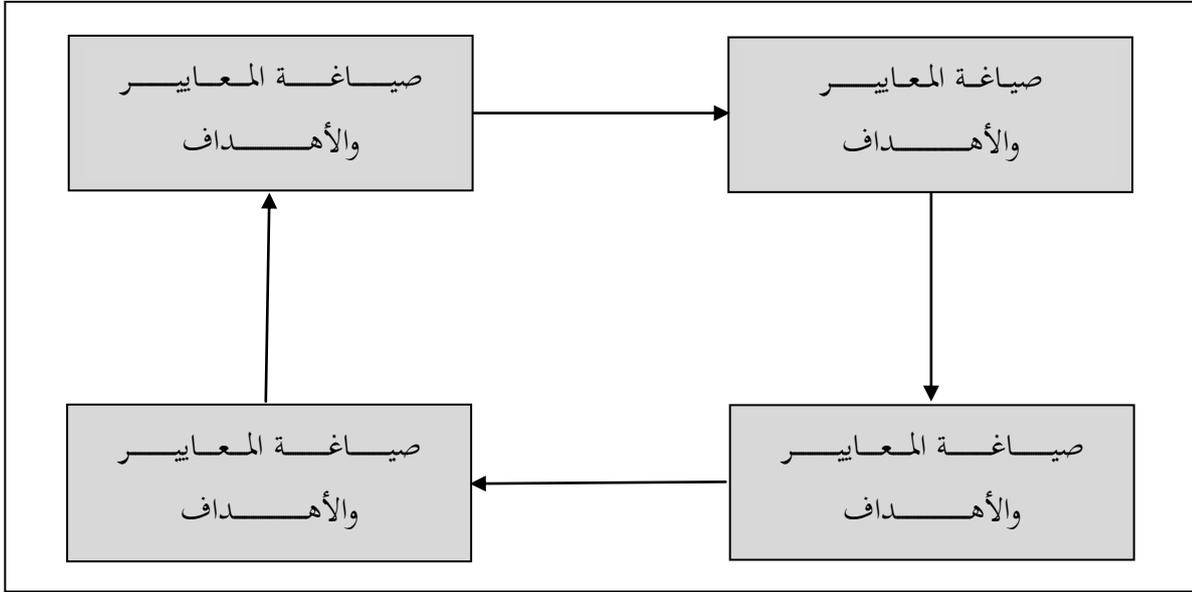
<sup>2</sup> Andrew F, **Measurement à l'audit**, 2002, P8, Pour Voir Le Document Consulter Le Site Suivent : [www.coso.org](http://www.coso.org)

<sup>3</sup> خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة IIA، الوراق للنشر و التوزيع، ص 312، عمان 2014.

<sup>4</sup> KHELASSI. R, **Les Pratiques De L'audit Interne**, Edition Da Houma, Alger, 2006, P106.

<sup>5</sup> فتح رزق السوافيري، الاتجاهات الحديثة في الرقابة و التدقيق الداخلية، دار الجامعة لنشر، الإسكندرية، 2002، ص 22.

و تأسيسا على ذلك يمكن القول أن عملية الرقابة تتكون من أربعة خطوات، حيث تتمثل الخطوة الأولى في وضع المعايير و الأهداف المطلوب تحقيقها، تليها خطوة فحص الأداء الفعلي و قياسه، تتبعها خطوة تقسيم النتائج التي تم الوصول إليها، على أن تكون الخطوة الرابعة متمثلة في إجراء الأعمال التصحيحية اللازمة لتصويب الأداء الفعلي في اتجاه الأهداف المخططة و هو ما يوضحه الشكل التالي<sup>1</sup>:



شكل (II-3): خطوات الدورة الرقابية

## 2- أسباب الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية:

- إن ظهور إدارة علمية حديثة بمفاهيمها و أساليبها المتطورة في المؤسسات الاقتصادية أدى إلى زيادة الاهتمام بالنظام الرقابي من بين هذه الأسباب نجد ما يلي<sup>2</sup>:
- كبر حجم المؤسسات وانفصال الملكية عن الإدارة مما أدى إلى صعوبة الإطلاع على المؤسسة بالطرق الرقابية الحديثة.
- تحول عملية التدقيق من تدقيق تفصيلي إلى تدقيق اختياري على أساس العينات، الأمر الذي أدى إلى وجود نظام رقابي فعال، حدد المدقق على ضوءه العينة التي يتولى فحصها.
- حاجة المؤسسة إلى تحقيق أقصى كفاءة ممكنة عن طريق نظام رقابي يضمن إنجاز خطط موضوعة مسبقا وفق المتاحات لديها.
- حاجة الأطراف الخارجية للمعلومات الدقيقة عن المؤسسة خاصة الدولة، وهذا لاتخاذ القرارات المناسبة بشأن الضرائب، و أهداف التخطيط على المستوى الوطني.

<sup>1</sup> فتح رزق السوافيري، نفس المرجع السابق، ص23.

<sup>2</sup> خالد أمين، التدقيق و الرقابة في البنوك، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، 1998، ص69.

- الازدياد الهائل في كمية البيانات و المعلومات المحاسبية بشكل أوجب توافر ضوابط تضمن جودة هذه البيانات.
- تشكل الرقابة الداخلية من عدة عناصر و تراكيب، التي تقوي فعاليتها و مهامها و تزيد من كفاءتها.
- منع فقدان الأصول.
- توضيح أداء المؤسسة و اكتمال المستندات و الدفاتر ....

### أهداف نظام الرقابة الداخلية:

سوف نوضح أهداف نظام الرقابة الداخلية مع مناقشة أهم المشاكل المتعلقة بها<sup>1</sup>:

1. صحة و نزاهة المعلومات و البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات من قبل الإدارة: يجب تنفيذ العمليات بشكل نظامي و أخلاقي و اقتصادي فعال و مؤثر و أن تكون متناسقة مع المهام التي تقوم بها المؤسسة. و يعتبر أهم الأهداف على الإطلاق، بحيث أنه يوفر سواء للمؤسسة أو غيرها المعلومات الصحيحة و الدقيقة عن المؤسسة، وبالتالي اتخاذ القرارات تكون صائبة في معظمها، و بالتالي فوجود أي ثغرات في هذا النظام قد يؤثر سلبا على المؤسسة وعلى المتعاملين معها و هذا يؤدي إلى عدم دقة وصحة المعلومات المقدمة و بالتالي رهن مستقبل المؤسسة.
2. الالتزام بالسياسات، الخطط، الإجراءات، القوانين و الأنظمة: يتعين على المؤسسة أن تتبع العديد من القوانين و اللوائح. فالإدارة مسؤولة عن وضع الأنظمة و التعليمات واللوائح و دائرة التدقيق مسؤولة عن فحص و تقييم و قياس مدى الالتزام بالأنظمة الموضوعية و التأكد دائما من مدى الالتزام بتلك السياسات و الخطط و الإجراءات و القوانين ذات التأثير الهام على أعمال المؤسسة و التقرير عن ذلك ما إذا كانت الأنظمة سارية وفعالة و أن الالتزام يتحقق.
3. حماية الأصول و الموجودات و الممتلكات: ويقصد بها تفادي خسارة الأصول بسبب الفاقد و سوء الاستغلال و سوء الإدارة و الأخطاء و التلاعب و المخالفات و نجد في هذا المجال نوعين من الحماية:
  - أ. حماية مادية: ويقصد بها حماية الأصول من الأخطار التي يمكن أن تتعرض له من جراء العوامل الخارجية من سرقة أو تلف إذا لم تحفظ في مخازن مهيأة خصيصا لذلك.
  - ب. حماية محاسبية: ويقصد بها ارتباط التسجيلات بالحركات الفعلية للأصول و تتضمن جميع تحركاتها حتى يمكن متابعتها بدقة مثل استلام المواد و إدخالها إلى المخزن و عملية الاستثمار و غيرها من الحالات. و قيام التدقيق الداخلي بفحص مدى كفاية وسائل المحافظة على الأصول و حمايتها من كافة أنواع الخسائر و كجزء من هذه العملية و من حين لآخر يجب على المدققين التأكد من صحة وجود هذه الموجودات و الممتلكات

<sup>1</sup> خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة IIA، المرجع السابق، ص 322-323.

للمساهمة في هذه الخطوة، يقوم المدققون بعدد من عمليات الجرد لهذه الموجودات و الممتلكات أثناء السنة والمشاركة في أعمال الجرد السنوي.

4. الاكتمال: و الهدف العام هنا هو التأكد من أن جميع المعاملات الموثقة قد تم تسجيلها و أنه ليس هناك حذف لأي معاملات مثلا(يجب أن تكون مستندات متسلسلة الأرقام و يتم مطابقتها).

5. القياس: و يشتمل الآتي:

● **الدقة**: الهدف منها هو التأكد من الدقة الحسابية و المكتبية لقيم المعاملات التي يتم تسجيلها

في الدفاتر.

● **التصنيف/ التويب**: الهدف منها هو التأكد من التوجيه المحاسبي للعمليات و كذلك التأكد من

التحميل على مركز التكلفة.

● **الفترة المحاسبية**: الهدف منها هو تسجيل جميع المعاملات التي تخص الفترة المحاسبية المختصة

حتى يتم القياس المحاسبي على وجه سليم و كذلك مقابلة (مقارنة) الإيرادات بالمصروفات/النفقات التي تخص نفس الفترة المحاسبية التي تعد عنها البيانات المالية.

6. الحوكمة بتحسين و رفع الأداء: باستيفاء التزامات المحاسبة المسؤولة و يتحقق ذلك بالتطوير و الاحتفاظ

بالمعلومات المالية و غير المالية على أن تكون موثوقة و ذات صلة، وكذلك بالإفصاح العادل عن تلك المعلومات في تقارير دورية يتم تقديمها إلى المستفيدين ذوي العلاقة لرفع الكفاءة الإنتاجية للمؤسسة في الوصول إلى الهدف الذي حددته سابقا في إطار وظيفة معينة، أما عنصر الفعالية فهو أقل تركيز و الذي يقصد به تحقيق المؤسسة لجزء من أهدافها بأقل التكاليف مع المحافظة على نفس الجودة و النوعية، هذه الأهداف ممكن تحقيقها في ظل وجود نظام معلوماتي ذو جودة عالية من الكم و الكيف.

### 3-علاقة الرقابة الداخلية بالحوكمة:

تعتبر الرقابة الداخلية من بين أهم الوسائل المساهمة في حوكمة المؤسسات، وازدادت أهميتها أكثر بعد الانهيارات المالية لكبرى المؤسسات في العالم، حيث بدأت التشريعات تركز عليها وتعطي لها أهمية بالغة لما لها من دور كبير في تحقيق أهداف حوكمة المؤسسات، كما ركزت هذه التشريعات على الارتباط الذي ينبغي أن يكون بينها وبين التدقيق الخارجي، لما لهذه الأخيرة من دور في تفعيل الرقابة الداخلية بما يتناسب ومتطلبات الحوكمة<sup>1</sup>.

كما تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي جزءا مهما من نظام الرقابة الداخلية فهي تقع على قمة هذا النظام، كما أن دورها تغير من التركيز فقط على الجوانب المالية لتشمل أيضا الجوانب الإدارية و مساهمتها في إضافة قيمة

<sup>1</sup> براق محمد، قمان عمر، دور الحوكمة في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية و الخارجية للحد من الفساد المالي و الإداري، مداخلة مقدمة ضمن المنتدى الوطني تحت عنوان " حوكمة المؤسسات كآلية للحد من لفساد المالي و الإداري"، يومي 6-7 ماي 2012، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص 08.

للمؤسسة، و كذا تقديمها خدمات استشارية، فرأي المدقق الداخلي حول كفاية و فاعلية نظام الرقابة الداخلية أصبح مهما و شائعا خصوصا مع المستجدات التي ظهرت في بيئة الأعمال و لعل أهمها Sarbanes -Oxley Act Of 2002\* و تطور المعايير الدولية للتدقيق الداخلي و التي نصت على أن رأي المدقق الداخلي يجب أن يشمل بوضوح العناصر التالية<sup>1</sup>:

- 1- معايير التقييم وكيفية استخدامها.
- 2- المجال الذي يشمل رأي المدقق الداخلي .
- 3- من الذي يتولى المسؤولية عن إنشاء و صيانة نظام الرقابة الداخلية.
- 4- المجالات الخاصة التي شملها رأي المدقق الداخلي.

و التي من شأنها تحقيق المنافع التالية<sup>2</sup>:

❖ ضمان الاستمرارية في عملية المراقبة، حيث أن التقييم، التوصيات، و التقارير التي تعدها تتم بصفة مستمرة خلال السنة، مما يحقق الشعور بالراحة لدى أصحاب المصلحة، كما أن الاستمرار يمكن الإدارة من تنفيذ الإصلاحات و التحسينات في الوقت الملائم.

❖ المساهمة في ضمان جودة التنظيم، حيث تضمن جودة العمليات الالتزام بالسياسات والإجراءات و اللوائح الداخلية لضمان إنجاز التنظيم للأهداف بطريقة اقتصادية و فعالة، و للمدققين الداخليين دور رقابي هام في ضمان الالتزام بتلك الإجراءات و اللوائح الداخلية.

❖ تقديم الخدمات الاستشارية، يعتبر المدققون في موقع فريد يمكنهم من تزويد مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، المدقق الخارجي أصحاب المصالح بالتحليلات الضرورية، التقييم و التوصيات. و من ثم فإن المدقق الداخلي عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية يقدم الدعم و المساهمة من أجل تطبيق حوكمة المؤسسات<sup>3</sup>.

و في ما يخص المدقق الخارجي فإن أول نقطة ينطلق منها هي تقويم كفاية و فعالية الرقابة الداخلية و هو الأساس الذي يبني عليه برنامج التدقيق في تحديد نسبة اختبارات العينات و عليه كلما كان نظام الرقابة الداخلية

\* هو قانون أمريكي يوجب على المؤسسات أن تضمن وتعتمد المعلومات المالية من خلال أنظمة الرقابة الداخلية. حسب هذا القانون فإنه سيتم تحميل الرئيس التنفيذي CEO ومدير القطاع المالي CFO مسؤولية شخصية عن إعلان بيانات مالية خاطئة. وقد جاء هذا القانون إثر تداعيات المخالفات المالية الجسيمة التي أدت إلى انهيار شركتي إنرون وورلد كوم. لحماية المستثمرين من أعمال الغش أو النصب من قبل المؤسسات. حيث يعتبر هذا القانون فرصة للإصلاحات الصارمة من أجل تحسين الإفصاح المالي من المؤسسات ومنع الاحتيال المحاسبي وتشديد العقوبات لهذه الجرائم.

<sup>1</sup> The Institute Of Internal Auditors, **Practical Considerations Regarding Internal Auditing Expressing On Opinion On Internal Control**, USA, 2005, P 03.

<sup>2</sup> عيسى سمير كامل، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات -دراسة تطبيقية-، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد1، المجلد 45، 2008، ص9.

<sup>3</sup> كريمة نسرین، اثر الالتزام الأخلاقي للمدققين على تفعيل حوكمة المؤسسات -دراسة استبائية-، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 2010، ص3، ص97.

متينا و متماسكا كلما زاد اعتماد المدقق على أسلوبه في الحصول على أدلة و قرائن الإثبات و على حجم العينة المختارة، و كلما كان ضعيف كلما سعى المدقق إلى زيادة حجم العينة المختارة<sup>1</sup>. لان هدفه بصورة رئيسية هو تقديم الصورة الحقيقية للمؤسسة و تعزيز الشفافية و حماية حقوق أصحاب المصلحة و بالتالي تجسيد الحوكمة.

### المطلب الرابع: إسهامات التدقيق الخارجي في تجسيد الحوكمة

إن تطور الحاجة المتزايدة إلى الثقة في المعلومات خاصة في سياق تطبيق معايير المحاسبة الدولية قاد بدوره إلى تطور عملية التدقيق الخارجي، حيث انتقل التدقيق من مجرد قيام المدقق بتحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي للمؤسسة والتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات، واكتشاف ما قد يتخللها من أخطاء أو غش أو تزوير، وفحص مدى فاعلية وقوة نظام الرقابة الداخلية والخروج برأي فني، إلى اعتباره وظيفة اجتماعية واقتصادية في تجسيد الحوكمة، وذلك من خلال إضفاءها بالثقة و المصدقية على المعلومات والتأكدات التي تتضمنها القوائم المالية التي يتم إعدادها لكافة الأطراف ذات المصلحة بالمؤسسة، و إسهامه في حل مشكل عدم تماثل المعلومات فيما بين المديرين و المساهمين، بجانب حسم تعارض المصلحة فيما بين معدي و مستخدمي القوائم المالية.

#### 1- مفهوم التدقيق الخارجي:

يعرفه HENRI & CHARLE على أنه "عملية منهجية و منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، و تقييمها بطريقة موضوعية تضمن التطابق بين هذه العناصر و المعايير الموضوعية، و توصيل نتائج الفحص للأشخاص المعنيين من أجل الوصول إلى تقرير حول عدالة تصور الميزانية و عدالة تصور الحسابات الختامية لنتائج أعمال المؤسسة عن الفترة المالية محل الدراسة، و لهذا يقوم بها شخص خارجي عن المؤسسة<sup>2</sup>.

و عرفه PORTER بأنه "عملية الفحص الحيادي المستقل، و التي تتم وفقا لمتطلبات الأطراف الخارجية التي تستفيد من خدمات المدقق، و التي تنتهي إلى إبداء الرأي في القوائم المالية للمؤسسة عن طريق مدقق حيادي"<sup>3</sup>.

و عرف GERMOND & BONNAALLT التدقيق الخارجي على أنه "اختبار تقني صارم وبناء من طرف مهني مؤهل ومستقل، يمكنه من إعطاء رأي محايد ومعلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام المعايير في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف"<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> حلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الوراق للنشر و التوزيع، 2013، ص381.

<sup>2</sup> HENRI B, CHARLES J, *Audit Opérationnelle*, Edition Economica, Paris 1996, P 12.

<sup>3</sup> PORTER, B, *Principles Of External Auditing*, John Wiley And Sons, 1997, P19.

<sup>4</sup> COLLINS L, VALLIN G, *Audit Et Contrôle Interne Aspects Financiers Opérationnels Et Stratégique*, 4eme Edition, Dalloz, 1992, P21.

من خلال استعراض التعاريف السابقة فإننا نخلص، إلى أن التدقيق الخارجي يعني التحقق الموضوعي الحيادي المستقل من الكفاءة الاقتصادية والإدارية لعمليات المؤسسة، ومطابقتها مع الأهداف المرجوة، وتبليغ الجهات المعنية في الوقت المناسب، وبصيغة منطقية موضوعية هادفة بنتائج التدقيق.

و بالتالي نميز التدقيق الخارجي بمجموعة من الخصائص و التي تتمثل فيما يلي<sup>1</sup>:

1- التدقيق الخارجي عملية هادفة: يهدف التدقيق الخارجي بصفة عامة إلى إبداء الرأي في القوائم المالية التي يتم تقديمها للأطراف الخارجية ذات المصلحة مع المؤسسة، هذه الأطراف تتميز بخاصية محدودة السلطة فيما يخص حصولهم على احتياجاتهم من المعلومات، و هو ما يجعلهم يعتمدون بصورة شبه كاملة على القوائم المالية التي تقدمها الإدارة في تقييم أدائها. و هذا ما يؤدي في الكثير من الأحيان إلى التعارض في المصالح و بالتالي سعي الإدارة لتقديم معلومات مضللة من خلال قوائمها المالية. و نظرا لذلك فإن مستخدمي هذه القوائم من الأطراف الخارجية يحتاجون للمدقق الخارجي بوصفه خبيرا و مؤهلا مهنيا و محايدا لإبداء رأيه في مدى صدق القوائم المالية المقدمة لهم.<sup>2</sup>

2- التدقيق الخارجي عملية منظمة: يتم ممارسة التدقيق الخارجي وفق إطار منظم من الخطوات المنطقية المترابطة و المنظمة، حيث يبدأ المدقق الخارجي عملية التدقيق بجمع البيانات اللازمة المتعلقة بالمؤسسة لاستكشاف البيئة التي سيجري فيها الفحص، ثم يقوم بعملية تقييم نظام الرقابة لدى العميل لتحديد نقاط القوة و الضعف فيه. و على ضوء هذا التقييم يقوم المدقق بوضع برنامج للتدقيق الخارجي، و يستكمله بعمليات الفحص الميداني مع تجميع و تقييم الأدلة التي تؤكد رأيه، و ينهي عمله بإعداد تقرير يشمل على رأيه في القوائم المالية المعروضة عليه.

3- التدقيق الخارجي يمارسه مدقق مستقل: و تعتبر الحاجة لاستقلال المدقق الخارجي وليدة مسؤوليته اتجاه مستخدمي القوائم المالية لأنهم لا يملكون الوسائل الملائمة و الكافية التي تمكنهم من التحقق من صدق هذه القوائم المالية، لذلك فهم يعتمدون على ما يقوم به المدقق المستقل عن العميل، حيث لا تكون له مصالح مباشرة أو غير مباشرة معه، و عليه القيام بعمله دون الخضوع لضغوط الغير، و يمكن القول أنه إذا لم يكن المدقق مستقلا فهذا يجعل القوائم المالية محل شك من وجهة نظر مستخدميها و بالتالي لا يمكن الاعتماد على رأيه.

4- التدقيق الخارجي عملية اتصال متكاملة: بالنظر لعملية التدقيق الخارجي نجد أنها تستوفي بصفة عامة على مقومات الاتصال، حيث أن الرسالة تتمثل في الرأي المهني الذي يبيده المدقق الخارجي في تقريره، و يحمل في طياته معلومة جديدة حول صدق و سلامة القوائم المالية، و يتمثل المستقبل في الأطراف المستعملة للمعلومات المالية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> حمادي نبيل، التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات -دراسة حالة مجمع صيدال- وحدة دار البيضاء بالجزائر العاصمة، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة حسينة بن بوعلي، شلف، 2008، ص64.

<sup>2</sup> رجب السيد و آخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2011، ص7.

<sup>3</sup> رجب السيد و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص8.

### أهداف التدقيق الخارجي:

يسعى التدقيق الخارجي إلى تحقيق عدة أهداف يمكن تصنيفها إلى أهداف رئيسية و أخرى ثانوية يمكن توضيحها على النحو التالي<sup>1</sup>:

#### الأهداف الرئيسية: حيث تتمثل الأهداف الرئيسية للتدقيق الخارجي في الآتي<sup>2</sup>:

- 1- إن الهدف الأساسي من عملية التدقيق الخارجي هو إبداء الرأي الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي، وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.
- 2- إمداد إدارة المؤسسة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية، وبيان أوجه القصور فيه، وذلك من خلال التوصيات التي يقدمها المدقق في تقريره من أجل تحسين أداء هذا النظام.
- 3- إمداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين والدائنين والبنوك والدوائر الحكومية المعنية وغيرهم بالبيانات المالية الموثوقة، لتساعدتهم في اتخاذ القرارات المناسبة.

#### الأهداف الثانوية:

تعتبر الأهداف التي سبق ذكرها هي أهداف رئيسية للتدقيق الخارجي، وفي سبيل تحقيق المدقق لتلك الأهداف، فإن هناك أهداف فرعية عليه أولاً أن يحققها، وهي الستة الأهداف المتعلقة بفحص أرصدة حسابات القوائم المالية، هذه الأهداف تستخدم كأهداف وسيطة<sup>3</sup>، وتعتبر حلقة وصل بين معايير التدقيق وإجراءاتها. وتتمثل هذه الأهداف الفرعية في الآتي<sup>4</sup>:

- 1- التحقق من الوجود: أي أن الأصول والخصوم أو الالتزامات موجودة فعلاً في تاريخ معين.
- 2- التحقق من الاكتمال: يعني أن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تم قيدها في الدفاتر والسجلات كاملة، وأنه لا يوجد عمليات غير مسجلة.
- 3- التحقق من الملكية: يعني أن كافة الأصول والممتلكات مملوكة للمؤسسة في تاريخ معين، وأن الخصوم أو الالتزامات تمثل التزاماً حقيقياً على المؤسسة في تاريخ معين.
- 4- التحقق من التقييم: أن الأصول والخصوم قد تم تقييمها وقيدها بقيمتها الملائمة.
- 5- التحقق من عرض القوائم المالية بصدق وعدالة: أن كافة مكونات القوائم المالية قد تم الإفصاح عنها وعرضها بصورة سليمة، وفقاً للمتطلبات القانونية والمهنية ذات الصلة.

<sup>1</sup> عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية و الخارجية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2010، ص 53.

<sup>2</sup> يوسف جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 9-8.

<sup>3</sup> عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص 54.

<sup>4</sup> وليم توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية و التطبيق، تعريب أحمد حجاج، كمال سعيد، دار المريخ للنشر، القاهرة، 2006، ص 4.

6- التحقق من شرعية وصحة العمليات المالية: أي أن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تم احتساب قيمتها بدقة، وتم اعتمادها من السلطة المختصة قانوناً وفقاً لمتطلبات القوانين واللوائح والنظم النافذة، وتمت في الأغراض والأعمال الرسمية التي تحقق أهدافها.

## 2- استقلالية المدقق الخارجي:

المدقق الخارجي هو محاسب من خارج المؤسسة، يقوم بتدقيق القوائم المالية للمؤسسة و إجراءات إعدادها، وظيفته هي الشهادة بعدالة تلك القوائم، و إنها تمثل جوهرية حالة المؤسسة. و غالباً يقوم المدقق الخارجي بتقييم النظام و الإجراءات التي يستخدمها المدقق الداخلي ليرى إذا أمكن الاعتماد على التقارير المعدة داخلياً<sup>1</sup>، و لقيام المدقق الخارجي يفترض عنصر الاستقلالية لأهميته الكبيرة في زيادة ثقة مستخدمي المعلومات في التقارير التي قام مدقق الحسابات بمراجعتها و بالتالي يجب التعرف على أهم الضغوط التي يتعرض لها المدقق الخارجي و التي تؤثر على رأيه الفني، سواء كان تأثير مباشر أو غير مباشر إذ تعتبر الإدارة التنفيذية أو مجلس الإدارة من أهم الجهات التي يمكن أن تضغط عليه<sup>2</sup>، لذلك سيتم التطرق لاستقلالية المدقق من خلال ما يلي<sup>3</sup>:

1- التعيين: إن قيام إدارة المؤسسة بتعيين مدقق خارجي يعطيها الفرصة لممارسة بعض الضغوط عليه ما دامت سلطة التعيين بحوزة إدارتها، و في هذا المجال و لتجنب هذا الضغط نجد أن بورصة الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية و من أجل دعم استقلال المدقق الخارجي، فقد أوكلت حق التعيين و تحديد الأتعاب إلى لجنة التدقيق الخارجية بالمؤسسة حتى لا تمارس إدارتها أي ضغط على المدقق.

2- العزل: إن تمتع إدارة المؤسسة بصلاحيات عزل المدقق الخارجي يمثل مصدر تهديد لاستقلالية وحياد المدقق، بحيث تقوم الإدارة بعزل المدقق إذا لم يلبي مطالبها و يتبع توجيهاتها، و يوصى في هذا المجال أن يقوم المدقق الجديد بالاتصال بالمدقق القديم للوقوف على أسباب عزله، و ما إذا كانت تتعلق برفضه لضغوط مارسها إدارة المؤسسة على حياده و استقلاليته قبل تعيينه عوضاً عنه<sup>4</sup>.

3- الأتعاب: يعتبر تحكّم إدارة المؤسسة في تحديد أتعاب المدقق الخارجي عاملاً يعرض المدقق لتخفيض أتعابه إذا لم يتم بتلبية مطالب و تعليمات الإدارة، لذلك نجد انه بموجب توصيات بورصة الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية فقد أسند حق تحديد أتعاب المدقق الخارجي إلى لجنة التدقيق، و ذلك لضمان عدم تدخل الإدارة في تحديد أتعاب المدقق و حماية استقلاليته.

<sup>1</sup> كينيث كيم و آخرون، حوكمة الشركة - الأطراف الرائدة و المشاركة -، تعريب عبد الفتاح العشماوي و غريب غنام، دار المريخ للنشر، القاهرة، 2012، ص57.

<sup>2</sup> الباز عماد محمد، مدى استقلال مراجع الحسابات الفلسطيني - دراسة تطبيقية على مكاتب و شركات المراجعة في قطاع غزة، رسالة دكتوراه، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2012، ص94.

<sup>3</sup> جريوع يوسف، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي و مراجعي الحسابات القانونيين و طرق معالجة تضيق الفجوة، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد12، العدد 2، غزة، 2004، ص43-45.

<sup>4</sup> بسمة حسن المسحال، دور استقلالية مراجع الحسابات الخارجي في تحقيق متطلبات الحوكمة و أثرها على مصداقية المعلومات المحاسبية -دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في فلسطين-، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2014، ص64.

4- وجود مصالح اقتصادية مع إدارة المؤسسة: تعتبر ثقة مستخدمي المعلومات في استقلال المدقق الخارجي من الأمور الهامة و هذه الثقة قد تنهز بأي أدلة تطعن في هذا الاستقلال في نظر الأشخاص العاديين، فلكي يكون المدقق مستقلا يجب عليه أن يكون مستقلا نائيا، و لكي يتم الاعتراف باستقلال المدقق يجب أن يكون حرا من أي التزامات تجاه العميل الذي يدقق حساباته، أو أن تكون للمدقق مصلحة في الإدارة أو الملكية.

5- قيام المدقق ببعض الخدمات الإدارية للمؤسسة: يعتبر قيام المدقق ببعض الخدمات الإدارية للمؤسسة التي يقوم بتدقيق حساباتها من أهم المشاكل التطبيقية العملية المتعلقة بمعيار الاستقلال، و في هذا المجال يطرح التساؤل حول إذ كان قيام المدقق بتلك الخدمات يجعل مختلف الجهات المستخدمة للمعلومات تشك في استقلاليتها.

### 3- آليات دعم التدقيق الخارجي في حوكمة المؤسسات:

تهدف الآليات الأساسية العملية لدعم دور التدقيق في حوكمة المؤسسات إلى ضرورة حرص مدقق خارجي على الارتقاء بجودة التدقيق وتفعيل المساءلة المهنية للمدقق وفيما يلي ملخص لأهم تلك الآليات<sup>1</sup>:

#### أ- الآليات الأكاديمية:

يقع على عاتق الأكاديميين من ذوي الاهتمام بالحاسبة والتدقيق عبء التطوير المستمر في برامج التعليم في مرحلتي البكالوريا والدراسات العليا وبرامج التعليم المستمر وذلك لإنتاج محاسب ومدقق مؤهل التأهيل الكافي والملائم وتوجيهه للبحوث لحل مشاكل الممارسة المهنية أو المشاركة في تخطيط وتنفيذ برامج التعليم المهني المستمر ويمكن تحديد دور الأكاديميين في تدعيم دور التدقيق في حوكمة المؤسسات في ثلاث آليات أساسية هي:

1- تطوير برامج التعليم المحاسبي وتوجيه البحوث المحاسبية لحل مشاكل الحوكمة وبرامج التعليم المهني المستمر.

2- ضرورة عقد المؤتمرات في مجال التدقيق ودورها في حوكمة المؤسسات مع التركيز على مناقشة واقعية لقضية دور التدقيق في إضفاء الثقة على الإفصاح المحاسبي من جهة وزيادة إمكانية اعتماد أصحاب المصلحة في المؤسسات على المعلومات المحاسبية التي يوصلها هذا الإفصاح من ناحية أخرى، كما يمكن أن تركز على دور معايير التدقيق كمستويات للأداء المهني في ضمان جودة خدمة التدقيق ومن ثم حماية مصالح أصحاب المصلحة.

3- ضرورة تحقيق التكامل بين الجامعات في مجال الحوكمة، وذلك من خلال عقد ورش العمل المشتركة بين الجامعات لأغراض تطوير مقررات المحاسبة والتدقيق من منظور حوكمة المؤسسات.

<http://site.iugaza.edu.ps/rmotair/files/2010/02/Article.pdf>

<sup>1</sup> رأفت حسين مطير، آليات تدعيم المراجعة الخارجية، يمكن الاطلاع عليه عبر الموقع التالي:

ب- الآليات التنظيمية<sup>1</sup>: تعمل مهنة المحاسبة والتدقيق من خلال تنظيم مهني رسمي يحمي أعضائها وينمي قدراتهم العلمية والعملية باستمرار ويصدر الإرشادات والضوابط المهنية الكفيلة بالارتقاء بمستوى المهنة وبمستوى أعضائها، وهذا الأمر يمثل تحدياً جدياً للجمعيات المهنية بحيث يحتاج إلى أن تضع وتنفذ آليات ممكنة وعملية لدعم دور التدقيق الخارجي ومن أهم هذه الآليات :

1- تطوير معايير المحاسبة المالية: يقع على عاتق الجمعيات المهنية إحداث تطوير مستمر في معايير المحاسبة المالية حتى يمكن لمدقق الخارجي باستمرار حيازة مقياس ملائم لصدق القوائم المالية .

2- تطوير معايير التدقيق: يجب أن يترافق مع تطوير معايير المحاسبة المالية حتمية تطوير مماثل في معايير التدقيق سواء المعايير المتعارف عليها أو الإرشادات المتخصصة .

3- تفعيل نظام الرقابة على أعمال الزملاء: إن نظام فحص أعمال الزملاء آلية من آليات الرقابة المهنية على أعمال الزملاء لضمان الالتزام بمعايير التدقيق في قبول التكليف وتخطيط وأداء أعمال التدقيق وإعداد وعرض تقرير التدقيق.

4- تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر: من المتفق عليه مهنياً أن التعليم المهني المستمر يمثل جانباً هاماً في معيار التأهيل العلمي والعملية لمدقق خارجي بجانب التأهيل والتدريب فإن مواجهة التدقيق لظاهرة وتحديات حوكمة المؤسسات وتفعيل دور مهنة التدقيق في حوكمة المؤسسات يتطلب من الجمعيات المهنية اتخاذ اللازم نحو تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر.

5- تفعيل الدور الحوكمي لتقرير مدقق الخارجي: وذلك وفقاً لمسودتي معياري التدقيق الدولية رقم 706-705 الصادرتين عن مجلس معايير التدقيق التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC في 2005/3/25.

ج- الآليات المهنية العملية<sup>2</sup>: تمثل الوسائل والأساليب والطرق والواجبات والمسؤوليات الملقاة على عاتق المدقق الخارجي الممارس للمهنة آليات مهنية عملية لها مساهمات إيجابية في دعم الدور الحوكمي الإيجابي للتدقيق ولا يمكن تحقيق هذا الدور ما لم يكن مدقق الحسابات نفسه مقتنعاً بأن دورة الحوكمي مرتبط باستعداده وقدرته على إثراء الممارسة المهنية العملية وإثبات أن للتدقيق دور حوكمي لا غنى عنه لأصحاب المصلحة في المؤسسات، ويمكن أن يتحقق هذا الدور من خلال حرص مدقق الخارجي على الارتقاء بجودة التدقيق وتفعيل المساءلة المهنية لمدقق الخارجي. وقد حرصت معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC إلى رفع مستويات الأداء المهني للمدقق الخارجي، بحيث يترتب على التزام المدقق المستقل بهذه المستويات ارتفاع جودة أدائه لمهنته. وسينتج بالتأكيد عن تحقيق جودة عملية التدقيق آثاراً حوكمية إيجابية تبرر الالتزام بمعايير الجودة سواء كانت آثاراً على التدقيق الداخلي أو على أسواق رأس المال، وذلك لرفع كفاءة وظيفية التدقيق الداخلي ولزيادة

<sup>1</sup> رأفت حسين مطير، آليات تدعيم المراجعة الخارجية، يمكن الاطلاع عليه عبر الموقع التالي: <http://site.iugaza.edu.ps/rmotair/files/2010/02/Article.pdf>

<sup>1</sup> رأفت حسين مطير، آليات تدعيم المراجعة الخارجية، يمكن الاطلاع عليه عبر الموقع التالي:

<http://site.iugaza.edu.ps/rmotair/files/2010/02/Article.pdf>

<sup>2</sup> رأفت حسين مطير، آليات تدعيم المراجعة الخارجية، يمكن الاطلاع عليه عبر الموقع التالي:

ثقة مستخدمي القوائم المالية بصفة عامة والمتعاملين في سوق رأس المال بصفة خاصة في تقارير التدقيق مما ينعكس إيجاباً على تدعيم الدور الإيجابي للتدقيق الخارجي في حوكمة المؤسسات خاصة في ظل الاتجاه نحو عولمة أسواق رأس المال وعولمة النشاط الاقتصادي وتزايد الاهتمام بتنظيم الرقابة و التدقيق الداخلي و الخارجي.

### المطلب الخامس: دور الهياكل التنظيمية في تجسيد الحوكمة

يعتبر الهيكل التنظيمي لأي مؤسسة وسيلة أو أداة هادفة لمساعدتها على تحقيق أهدافها بكفاءة و فاعلية، من خلال المساعدة في تنفيذ الخطط واتخاذ القرارات وتحديد ادوار الأفراد و تحقيق الانسجام بين مختلف الوحدات والأنشطة، وتفادي التداخل و الازدواجية والاختناقات وغيرها ومن ناحية أخرى فان للهيكل التنظيمي تأثير كبير على سلوك الأفراد و الجماعات في المؤسسات، فتقسيم العمل و التخصص يتضمن إسناد مهام وواجبات محددة للفرد، و الالتزامات المترتبة على الفرد و توقعاته نتيجة لذلك قد توفر له الشعور بالرضا عن العمل.

#### 1- ماهية الهيكل التنظيمي و أبعاده:

لم يتفق مفكرو الإدارة والتنظيم على تعريف واحد لمصطلح "الهيكل التنظيمي"، فقد تفاوتت وجهات النظر والمفاهيم التي قدموها من حيث الشمولية والعمق. و مع ذلك، يرون جميعاً بأن الهيكل التنظيمي ما هو إلا وسيلة وأداة لتحقيق أهداف المؤسسة و سنعرض فيما يلي بعض هذه الآراء والمفاهيم.

حيث عرف WEBER الهيكل التنظيمي بأنه مجموعة من القواعد و اللوائح البيروقراطية، تعطي الحق لمجموعة من الأفراد أن يصدروا الأوامر لأفراد آخرين على نحو الرشيد و الكفاءة.<sup>1</sup>

و قد عرفه MINTZBERG على أنه مجموعة من الطرق أو الوسائل التي يتم بموجبها تقسيم العمل إلى نشاطات واضحة و محددة، و من تم ضمان التنسيق الضروري بين هذه النشاطات.<sup>2</sup>

أما فيما يخص WEIS فالهيكل التنظيمي هو نظام ثابت من العلاقات المتناسقة، يفترض عمل هذا النظام تقسيم نشاطات محددة على أشخاص محددين، و تحمل المسؤولية من كل عضو فيه، و التنسيق بين هذه النشاطات.<sup>3</sup>

مما سبق يمكن تعريف الهيكل التنظيمي بأنه ذلك البناء الذي يوضح ويحدد كيفية توزيع المهام والواجبات، و المسؤول الذي يتبع له كل موظف، وأدوات التنسيق الرسمية، وأنماط التفاعل الواجب إتباعها وتطبيقها، ويتضمن الهيكل التنظيمي ثلاثة أبعاد رئيسية هي: التعقيد، الرسمية، المركزية.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> محمد إسماعيل، مبادئ الإدارة بين النظرية و التطبيق، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 1999، ص293.

<sup>2</sup> MINTZBERG H, Structure Et Dynamiques De L'organisation, Paris, Edition D'organisation, 18 éme Edition, 2005, P18.

<sup>3</sup> ناصر دادي عدون، الاتصال و دوره في كفاءة المؤسسة الاقتصادية: دراسة نظرية و تطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص43.

<sup>4</sup> منصور الهام، منصور كمال، الموازنة بين الاستراتيجية و الهيكل التنظيمي، أبحاث اقتصادية و إدارية، العدد 16، الجزائر، 2014، ص317.

1- التعقيد: يشير مصطلح التعقيد إلى درجة الاختلاف أو التنوع الموجود داخل الهيكل التنظيمي حيث ينقسم هذا الاختلاف إلى ثلاثة أنواع وهي<sup>1</sup>:

- I. الاختلاف الأفقي: و يعني درجة التمايز بين الوحدات التنظيمية الواقعة أفقياً على نفس المستوى، وتحدد درجة الاختلاف الأفقي بناء على العناصر التالية:
- طبيعة العاملين.
  - المهمات المحددة في التنظيم.
  - مستوى التدريب و التعليم.

II. الاختلاف العمودي: و يقصد به درجة عمق الهيكل، أي أنه كلما زاد الاختلاف العمودي زادت عدد المستويات التنظيمية، فكلما اتسعت المسافة بين القاعدة و الهرم و قمته كلما زادت احتمالات التعقيد و التشويه في اتصالات و كذلك صعوبة التنسيق.

III. الاختلاف المكاني: و يعني اختلاف مواقع ممارسة النشاط التنظيمي من الناحية الجغرافية، حيث تزداد درجة التعقيد كلما اتسع التوزيع الجغرافي للأعمال و الأفراد و التنظيم، و يتحدد الاختلاف المكاني بناء على متغيرات أهمها أهداف المؤسسة و نشاطاتها و عملائها و الإمكانيات المتاحة و غيرها من العوامل المؤثرة في هذا المجال.

2- الرسمية: تعني الرسمية أو النمطية تأدية العمل في شكل محدد ومعروف مسبقاً، وفي شكل أنظمة مكتوبة ومتعارف عليها ومن خلال وضع الأعمال في شكل سياسات وقواعد<sup>2</sup>. فهي تشير إلى مدى اعتماد المؤسسة على القوانين و الإجراءات الخاصة في توجيه و ضبط سلوك الفرد و أفعاله أثناء أداء عمله، مع الإشارة أنه ليس بالضرورة أن تكون هذه القوانين مكتوبة بل يكفي أن يعيها العاملون سواء كانت مكتوبة أو غير مكتوبة، وكلما كانت درجة الاعتماد على تلك القوانين و الإجراءات في السيطرة على سلوك الفرد و التحكم به أكثر اتصف الهيكل التنظيمي بمزيد من الرسمية والعكس صحيح<sup>3</sup>. وقد استخدمت المنظمات "الرسمية" لتحقيق معيارية السلوك (ضبطه والسيطرة عليه)، وبالتالي تخفيض درجة التباين في السلوك.

3- المركزية: يشير HAGE إلى أن المركزية تعبر عن مستوى و نوع المشاركة في اتخاذ القرارات الإستراتيجية من قبل أفراد المؤسسة، بينما يشير HALL إلى أن المركزية تعبر عن كيفية توزيع السلطة داخل المؤسسة، و هناك

<sup>1</sup> نائل عبد الحفيظ، الهياكل و الأساليب، دار الزهراء للنشر و التوزيع، الأردن، 2001، ص 101-104.

<sup>2</sup> أحمد ماهر، تنظيم الدليل العملي لتصميم الهياكل و الممارسات التنظيمية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 83.

<sup>3</sup> حسين محمود، حريم: تصميم المنظمة الهيكل التنظيمي وإجراءات العمل، دار ومكتبة الحامد للنشر، عمان، الطبعة الثانية، 2000، ص 57.

من يعرفها على أنها تركز سلطه اتخاذ القرارات في يد واحدة دون تفويض جزء منها للآخرين في المستويات الأقل في الهيكل التنظيمي<sup>1</sup>. فالمركزية إذن تجيب على التساؤل أين يتم صنع القرار؟<sup>2</sup> و درجة المركزية تختلف من مؤسسة الى أخرى، غير أنه لا يمكن القول أن هناك هيكل مركزي تماماً أو هيكل لا مركزي تماماً.

## 2- أهمية الهيكل التنظيمي و مبادئه:

إن كفاءة وفعالية المؤسسة تتأثر بالبيئة المحيطة، فهناك علاقة واضحة بين البيئة المستقرة والبيئة المتحركة ودرجة تعقيد الهيكل التنظيمي، وهذا التعقيد يتطلب درجة عالية من اللامركزية حتى تتمكن المؤسسة من الاستجابة للتغيرات المحيطة وتنبع أهمية الهيكل التنظيمي في التالي<sup>3</sup>:

1. ترتيب العلاقات داخل المؤسسة.
2. يعد إحدى الأدوات الإدارية التي تساعد المؤسسة للوصول إلى أهدافها حيث يشبه الهيكل التنظيمي بالهيكل العظمي للإنسان كونه يمسك بالأنظمة الفرعية المختلفة لجسم الإنسان، فدون هذا البنيان تبقى الدوائر والأقسام المختلفة وحدات منعزلة عن بعضها.
3. توضيح الإدارات والدوائر والأقسام داخل المؤسسة.
4. توضيح المستويات الإدارية في المؤسسة واختصاصات ومسؤوليات كل مستوى.

ولا يقف المفهوم المعاصر للهيكل التنظيمية عند حد اعتباره خريطة تنظيمية توضح التبعية الإدارية، والمسؤولية الإشرافية أو مجرد تحديد منضبط للاختصاصات الوظيفية للوحدات الإدارية المكونة للمؤسسة، وإنما هو أداة هدفها النهائي إلغاء القوى التي تعرقل أداء المؤسسات وتحد من انطلاقها نحو غاياتها، ويعتمد نجاح المؤسسات في بناء هياكلها التنظيمية على قدرتها في خلق بيئة عمل مناسبة لتحقيق درجة عالية من التكيف والتطابق بين الهيكل التنظيمي وأهداف المؤسسة وكذلك كفاءة العنصر البشري ومواردها الأخرى سواء المادية أو المالية.

حيث عند بناء الهيكل التنظيمي أو إعادة بنائه هنالك عدة مبادئ أساسية تؤخذ في الاعتبار وهي<sup>4</sup>:

- 1- مبدأ وحدة الهدف: حيث أن لكل تنظيم هدف يسعى إليه.
- 2- مبدأ تقسيم العمل: جعل كل فرد مسؤولاً عن جزء من العمل.

<sup>1</sup> ريتشارد هال، المنظمات، ترجمة سعيد بن محمد الهاجري، معهد الإدارة العامة، السعودية، الطبعة الخامسة، 2001، ص131.

<sup>2</sup> حسين محمود، حريم: تصميم المنظمة الهيكل التنظيمي وإجراءات العمل، دار ومكتبة الحامد للنشر، عمان، الطبعة الثانية، 2000، ص61

<sup>3</sup> موسى اللوزي، تنظيم إجراءات العمل، دار وائل للنشر، الإسكندرية، مصر، طبعة أولى، 2002، ص66.

<sup>4</sup> عدنان ماشي والي، بناء الهياكل التنظيمية، ديوان الوقف الشيعي، دائرة التخطيط و المتابعة، فسم التطوير الإداري، 2011، ص11-13.

- 3- مبدأ وحدة الرئاسة: لكل عامل رئيس واحد يتلقى منه الأوامر والتعليمات والتوجيهات.
- 4- مبدأ تساوي المسؤولية مع السلطة: كل مسؤولية وظيفية تتبعها سلطة تمكن من أدائها.
- 5- مبدأ الوظيفة: التنظيم الإداري علي أساس الوظائف ونوع العمل المطلوب وليس علي أساس الشخص.
- 6- مبدأ قصر خط السلطة: تزداد الفعالية الإدارية كلما قلت المستويات الإدارية.
- 7- مبدأ المرونة: قابلية التنظيم للتكيف ومقابلة التغيرات الداخلية والخارجية في وقتٍ وجيز دون الحاجة إلى إحداث تعديلات جوهرية به.

### 3- تأثير التصميم الهيكلي في تطبيق الحوكمة:

- يشكل الهيكل التنظيمي - ويسمى أحياناً بهيكل التنظيم الإداري أو الخريطة التنظيمية - الهيكل العظمي لأي مؤسسة بحيث يوضح التقسيمات والوحدات التنظيمية التي تتكون منها على شكل مستويات فوق بعضها البعض، تأخذ شكلاً هرمياً وترتبط ببعضها بخطوط السلطة التي تنساب من خلالها العلاقات والأوامر والتعليمات، و بالتالي تنبع أهمية الهيكل التنظيمي في تجسيده للحوكمة من خلال مجموعة من العناصر يمكن إجازتها فيما يلي:
- توزيع السلطات والمسؤوليات بما يضمن تقليص مركزية السلطة والمزيد من المشاركة والتعاون.
  - تحديد الاختصاصات وتوضيحها لتحديد مراكز المسؤولية وإنهاء التعقيد والازدواج في هذه الاختصاصات.
  - تبسيط إجراءات العمل وتسهيل حركة سيرها بين الفروع والأقسام والوحدات بحيث تتحقق سرعة الانجاز وسهولة الرقابة معا.
  - ضمان تدفق المعلومات والبيانات من خلال الاتصالات الأفقية والعمودية الصاعدة والنازلة<sup>1</sup>.
- و من خلال هذه الإجراءات، يتم تفعيل الرقابة حيث نتجنب تضارب المصالح بمراعاة فصل الأنشطة الرقابية عن الأنشطة التنفيذية، و كذا تحديد السلطات بإعطاء الحق في توجيه الأفراد الآخرين و استخلاص نتائج ملائمة، كما يحدد الهيكل التنظيمي العلاقة فيما بين الموظفين بالإدارة المسؤولة والمهام والمسؤوليات المناطة بهم وبالتالي تعزيز المساءلة بين الرئيس و المرؤوس، كما أنه يوفر المعلومات الواضحة للفصل فيما بين المسؤوليات وتحديد الصلاحيات حسب المهام الوظيفية، و يمكن من ضبط السياسات الداخلية و من خلال هذا يتم التأكيد على حوكمة المؤسسات لتحقيق الأهداف المؤسسية.

<sup>1</sup> ديابا الحج عارف، الإصلاح الإداري الفكر والممارسة، سلسلة الرضا للتنمية الإدارية، دار الرضا للنشر، الطبعة الأولى، دمشق، 2003، ص209.

### المبحث الثالث: الدراسات السابقة

يحتل موضوع الدراسات السابقة جانبا محوريا في عملية تحقيق الدراسة العلمية، و ذلك لما لها من أهمية بالغة في اكتشاف و تحديد إشكالية الدراسة و أهدافها و إجراءات سيرها من ضبط للمحتوى النظري، تحديد عينة و متغيرات و أدوات الدراسة التطبيقية بإضافة إلى أساليب اختبار الفرضيات و من ثم محاولة إبراز أوجه التشابه و الاختلاف معها و بالتالي ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة.

#### المطلب الأول: الدراسات العربية

##### دراسة احمد دحدوح، دور التدقيق الداخلي في حوكمة المؤسسات في سوريا.<sup>1</sup>

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل دور التدقيق الداخلي في حوكمة المؤسسات كإحدى آلياتها الداخلية، وتمثلت الإشكالية المتطرق لها في التالي: ما هي الأنشطة التي يمارسها التدقيق الداخلي و تؤدي إلى تعزيز حوكمة المؤسسات؟ للإجابة على هذا التساؤل تم توزيع استبانة مخصصة لهذا الغرض على عينة من مدققي داخليين وعينة أخرى من المديرين الماليين في مؤسسات مساهمة في مدينة دمشق وخلصت الدراسة إلى أن تقديم الاستشارة في الجوانب المالية و الإدارية التنسيقية، ومساعدة المدقق الخارجي ومساعدة الموظفين على القيام بأعمالهم بكل دقة وعناية، وكذا اكتشاف نقاط الضعف و تصحيحها و دعم الإدارة من أجل تحقيق أفضل استخدام للموارد من أهم الأنشطة التي يمكن أن يمارسها التدقيق الداخلي و تؤدي إلى تعزيز الحوكمة من وجهة نظر عينة البحث.

##### دراسة بشرى المشهداني، دور المحاسب الإداري في تنفيذ آليات حوكمة المؤسسات<sup>2</sup>

يهدف البحث إلى صياغة نموذج لدور المحاسب الإداري في تنفيذ آليات حوكمة المؤسسات حيث تم تسليط الضوء على الأبعاد المحاسبية لمفهوم حوكمة المؤسسات و لاسيما ما يتصل بتطوير دور المحاسب الإداري من حيث الطبيعة و النطاق و كذلك موقعه في الهيكل التنظيمي للمؤسسات و ما ينسجم مع متطلبات تنفيذ مبادئ وأليات الحوكمة و كذا تسليط الضوء على أوجه القصور في الدور الذي يؤديه المحاسب الإداري في هذا المجال وتحديدًا في تقديم المعلومات و الاستشارات إلى الأطراف الداخلية في الشركة و كذا إلى الأطراف الخارجية

<sup>1</sup> حسين احمد دحدوح، دور التدقيق الداخلية في حوكمة المؤسسات في سوريا، مجلة اربد للبحوث و الدراسات، جامعة اربد الأهلية، الأردن، المجلد (11)، العدد الأول، كانون الأول، 2007.

<sup>2</sup> بشرى المشهداني، حسنين طلب، دور المحاسب الإداري في تنفيذ آليات حوكمة المؤسسات، مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية، المجلد 19، العدد 81، 2010.

وذلك من خلال تدقيق أدبيات المحاسبة و آراء الهيئات المهنية ذات الصلة بدراسة الميدانية على العينة من المؤسسات الصناعية العراقية المختلطة.

### دراسة هوام جمعة: مدى احترام مبادئ الحوكمة في المؤسسات المساهمة الجزائرية<sup>1</sup>

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع الحوكمة و مدى التزام مؤسسات المساهمة الجزائرية بمبادئ الحوكمة و ذلك من خلال آليات الرقابة و لتحقيق هدف الدراسة تم تصميم استبيان موجه إلى كل من المدنين، أعضاء مجلس الإدارة، محافظي الحسابات، المساهمين و المستثمرين، أعوان بنوك، إدارة الضرائب والعمال و قد تم اختيار عينة عشوائية بلغ عددها 80 و خلصت نتائج تحليل الدراسة إلى أن المؤسسات المساهمة في الجزائر لازالت تعاني من عجز كبير في تطبيق مبادئ الحوكمة و أن هذا راجع بالدرجة الأولى إلى تأخر الجزائر في تبني هذا المفهوم إضافة إلى قلة وعي المهنيين و استيعابهم لمبادئ الحوكمة المؤسسات و ضرورة احترامها، وانعدام مساءلة مجلس الإدارة باستمرار من طرف المساهمين، مما ينجز عنه ضياع حقوق المساهمين، و كذا أصحاب المصالح من موردين، مقرضين، عمال، زبائن ... و بالتالي انعدام الثقة و الرقابة على المؤسسة.

### دراسة عبد الرؤوف السناوي، مدى توفر مقومات الحاكمية المؤسسية المتعلقة بتدقيق الحسابات وإدارة الشركة: دراسة من واقع المؤسسات العامة في فلسطين.<sup>2</sup>

تهدف الدراسة إلى تقييم مدى توفر المقومات التنظيمية الخاصة بالهيئة العامة للمساهمين و مجلس إدارة المؤسسات اللازمة لتطبيق نموذج الحاكمية المؤسسية في المؤسسات المساهمة العامة في فلسطين و كذا تقييم مدى انجاز مهمة تدقيق الحسابات الداخلي و الخارجي بما يتماشى و قواعد الحوكمة و تحديد نواحي القصور فيما يتعلق بمتطلبات تطبيق الحوكمة في مؤسسات المساهمة العامة و قد تم توزيعه 150 استبانة على عينة الدراسة المكونة من 26 شركة مساهمة عامة و كان من أهم النتائج:

- أن هناك قصور في توفر مقوم لجنة تدقيق حسابات و عملية تعيين مدقق الحسابات خارجي.
- انه لا يتوفر في المؤسسات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية لجان التي يتطلبها نموذج حوكمة المؤسسية.
- أن هناك قصورا في توفر مقوم الهيئة العامة للمساهمين.
- أن هناك قصورا في توفر مقوم مجلس الإدارة.

<sup>1</sup> هوام جمعة، جاو جدو رضا، قداوي أمينة، مدى احترام مبادئ الحوكمة في المؤسسات المساهمة الجزائرية، مجلة الأكاديمية العربية في الدنمارك، العدد 11-12، 2013.

<sup>2</sup> عبد الرؤوف السناوي، زهران دراغمة، صهيب جرار، مدى توفر مقومات الحاكمية المؤسسية المتعلقة بتدقيق الحسابات و إدارة المؤسسة - دراسة ميدانية من واقع المؤسسات المساهمة العامة في فلسطين، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 11، العدد2، 2015.

دراسة فهد الحيزان، تطوير أداء التدقيق الداخلي لمواجهة متطلبات الحوكمة: دراسة تطبيقية على المؤسسات المساهمة السعودية<sup>1</sup>.

يهدف هذا البحث إلى إلقاء الضوء على نطاق و تأهيل و استقلال أقسام التدقيق الداخلي و لقد اعتمد الباحث على عرض و تحليل بعض وجهات النظر الواردة في المراجع المتخصصة و كذا عرض آراء بعض المدربين المحاسبين حيث تمثلت عينة الدراسة في 65 مدير و 55 مدقق. و قد توصل هذا البحث إلى أن نطاق عمل المدققين الداخليين و تأهيلهم العلمي و العملي و الاستقلال المهني المتاح يتفق إلى حد كبير مع متطلبات الحوكمة لذا يوصي الباحث إلى تفعيل كافة الجهود و الإمكانيات مهنيًا و أكاديميًا في المملكة العربية السعودية بشكل أكبر، و توحيدها بهدف تطوير مهنة المحاسبة و التدقيق في المملكة و ذلك ما يتفق و تطبيق الحوكمة.

دراسة راشد الشمري، الحوكمة دليل عمل لإصلاح المالي و المؤسسي<sup>2</sup>.

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد إطار المفاهيمي المتعلق بالحوكمة و توضيح مفهومها و مبادئها و معاييرها لتمثل دليل عمل للمؤسسات تعتمد في رفع كفاءة و معالجة المشكلات الناتجة عن الممارسات الخاطئة من قبل الإدارة و ذلك من خلال وضع هياكل تنظيمية و خطط و سياسات للعمل المؤسسة و تفعيل أداء مجلس الإدارة و تحديد المخاطر المحسوبة و وضع أنظمة مناسبة و فعالة للتدقيق و الرقابة الداخلية.

دراسة علي الصواف، أثر الرقابة و التدقيق الداخلي في تحجيم المخاطر التشغيلية في المصارف التجارية<sup>3</sup>

تهدف الدراسة إلى التأكيد على أهمية و دور الرقابة و التدقيق الداخلي في حماية المصارف واستمراريتها وذلك من خلال تحديد تأثير الرقابة و التدقيق الداخلي في تحجيم المخاطر التشغيلية، و هذا يتضح من خلال إجابات المبحوثين على استمارات الاستبيان التي تم توزيعها على عينة البحث (الحكومية و الخاصة) في مدينة الموصل و اعتمادًا على نتائج التحليل التي دعمت فرضية البحث و أهدافه تم التوصل إلى الاستنتاجات التالية:

- اتفاق غالبية أفراد العينة على أهمية الرقابة و التدقيق الداخلي في درء المخاطر المستقبلية.
- هناك علاقة ارتباط معنوية بين إدارة الخطر في المصارف و أنواع المخاطر التشغيلية و هذا بدوره يبين دور الرقابة و التدقيق الداخلي في حجم إدارة الخطر.

<sup>1</sup> أسامة بن فهد الحيزان، تطوير أداء التدقيق الداخلي لمواجهة متطلبات الحوكمة: دراسة تطبيقية على المؤسسات المساهمة السعودية، مجلة المحاسبة و الإدارة و التأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 70، الجزء الأول، 2008.

<sup>2</sup> صادق راشد الشمري، الحوكمة دليل عمل لإصلاح المالي و المؤسسي، مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد السابع عشر، 2008.

<sup>3</sup> محمد حسين علي صواف، أثر الرقابة و التدقيق الداخلي في تحجيم المخاطر التشغيلية في المصارف التجارية، مجلة الأكاديمية العلمية العراقية، العدد 9، 2011.

دراسة يزيد صالح، دور التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ الحوكمة<sup>1</sup> - دراسة ميدانية-:

تمكن أهمية هذه الدراسة في توضيح مفهوم حوكمة المؤسسات على مستوى الساحة الاقتصادية الجزائرية من خلال إصدار دليل حوكمة المؤسسات، أيضا إبراز الدور الذي يؤديه التدقيق الداخلي في تفعيل الحوكمة في المؤسسات الجزائرية، حيث من أجل القيام بهذه الدراسة تم تصميم استبانة تم توزيعها على 30 أستاذ جامعي متخصص في الحوكمة و التدقيق الداخلي و ذلك لإمامهم بالجانب النظري و 30 محافظ حسابات لأخذ وجهة نظر خارجية حيث توصل إلى أن التدقيق الداخلي أصبح جزء متمم و ضروري في هيكل حوكمة المؤسسات من خلال دوره في التقويم و تحقيق المعادلة و إضفاء الثقة على عمليات الإدارة والتقارير المالية فضلا إلى إسهامه من خلال حوكمة المؤسسات في المحافظة على أموال و حسن استعمالها في سبيل زيادة قيمة من خلال رفع القيمة السوقية لأسهمها في أسواق الأوراق المالية و كل ذلك يصب في حماية حقوق حملة الأسهم و خاصة المساهمين الصغار وهذا مجد ذاته جل أهداف الحوكمة.

دراسة الدوغجي فاعلية التدقيق الداخلي و الخارجي في دعم حوكمة المؤسسات:<sup>2</sup>

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الدور الفعال للمدققين الحسابات الداخليين من خلال ما يجب أن تلتزم به المؤسسات في إعدادها للتقارير و القوائم المالية و غير مالية وفق المعايير المحاسبية الدولية لتكون شفافة و نزيهة، و منع الاستقلال الذي يجب أن يتمتع به المدققين الداخليين من خلال ربطهم للجنة التدقيق لتقديم خدمات إضافية فضلا عن تقييم أدوات الرقابة أن يقوموا بتقييم المخاطر و تقديم الاستشارات و الخدمات الخاصة بالحوكمة و استقلالية المجلس الإشرافي أما عملية التدقيق فيتعين أن يعطى مراقبي الحسابات العناية المهنية الكافية مع الالتزام بتناوب كل (3-5) سنوات و تفعيل فحص النظير الذي سيفعل عمل مراقب الحسابات و يقلل ميل المراقب لإغفال شيء سيكلفه مدقق حسابات آخر، و هذا سيمكن و يحسن بشكل كبير الجودة الكلية لعملية التدقيق الخارجي و قد توصلت الدراسة إلى:

- يعتبر نشاط التدقيق الداخلي من الأنشطة الداعمة للحوكمة و أصبح الطلب على خدمات المدققين الداخليين المؤهلين و ذوي الخبرة العالية.
- لمكاتب التدقيق الخارجي دور في تأكيد مصداقية التقارير و القوائم المالية منشورة لخدمة أصحاب المصلحة من خلال جودة الخدمة المقدمة.
- قد يصعب تطبيق الحوكمة ليس السبب في القوانين و لكن في من يطبق القوانين، أما أخلاقيات فهي أمر لا يمكن إلزام الغير بها بل هي مكتسبات شخصية نابعة من عدّة عوامل اجتماعية.

<sup>1</sup> يزيد صالح، عبد الله مايو، دور التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ الحوكمة -دراسة ميدانية -، مجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 4، 2016.

<sup>2</sup> احمد حسن الدوغجي، فاعلية التدقيق الداخلي و الخارجي في دعم الحوكمة، مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية، المجلد 15، جامعة بغداد، 2009.

دراسة مهدي شرقي، مراقبة المديرين التنفيذيين في ضوء نظرية الوكالة<sup>1</sup> - حالة المؤسسات العمومية الاقتصادية في التشريع الجزائري-:

تهدف الدراسة إلى توضيح مفهوم نظرية الوكالة و دور آليات الرقابة الداخلية في تدنية تكاليف الوكالة الناجمة عن تباعد المصالح بين الأصيل والوكيل(خاصة بين المساهمين والمديرين التنفيذيين) والقيام بتحديد السلطة التقديرية للوكيل؛ وضمان رقابة فعالة على المديرين التنفيذيين. حيث عرف نظرية الوكالة بأنها عقد بموجبه شخص أو عدة أشخاص هو الأصيل أو الموكَّل يلجئون لخدمات شخص آخر هو الوكيل أو الموكَّل ليقوم باسمهم بوظيفة أو عمل معين؛ ما يتضمن تفويضاً للحقوق التقريرية أو تحويل المعرفة المتخصصة؛ هذه العلاقة تنشئ تكاليف الوكالة؛ كعدم التناظر المعلوماتي والخطر الأخلاقي والاختيار المضاد.

حيث تم التطرق لذلك بالمؤسسة العمومية الاقتصادية بالجزائر، و توصل إلى أن رغم كل هذه الإجراءات الرقابية الصارمة على المدير التنفيذي الرئيسي لهذه المؤسسات وطاقت المديرية العامة للمؤسسة فإن سوء إدارة الموارد وسوء التسيير و أحيانا الانتهازية والغش والتضليل قد رافق هذه المؤسسات بعد الإصلاحات، ولم تنجح كل الآليات الرقابية المتبعة في كبح جماح الانتهازي، فهل يكمن السبب في ضعف آليات الرقابة أم في ضعف الاستقلالية و التحفيز الحقيقي للأطراف المشاركة فيها أو الخاضعة لها.

### المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

**Etude AZZOUZ Elhamma ،Le Contrôle De Gestion، Entant que Mécanisme De Gouvernance Des Entreprises، Et La Rentabilité<sup>2</sup>: Cas Des Sociétés Marocaines :**

هدفت الدراسة إلى توضيح دور مراقبة التسيير مفسرة بالتدقيق الخارجي و الرقابة الداخلية لحل مشكل الوكالة حيث تمت دراسة ميدانية على مستوى 62 مؤسسة مدرجة في البورصة في المغرب حيث توصلت هذه الدراسة إلى أن المؤسسات المغربية التي تقوم بمتابعة الميزانية و تحديد الانحرافات بصفة متطورة ومفصلة وتصحيحها، و كذا وجوب نظام تعويضات مرتبط بالانحراف المالية للمؤسسة يسمح بتحسين المردودية و بالتالي تعظيم منفعة المساهمين.

<sup>1</sup> مهدي شرقي، مراقبة المديرين التنفيذيين في ضوء نظرية الوكالة -حالة المؤسسات العمومية الاقتصادية في التشريع الجزائري-، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية و المالية، العدد 01، 2015.

<sup>2</sup> AZZOUZ Elhamma , BEN SLAMA fatma , le Contrôle De gestion , Entant Que Mécanisme De Gouvernance Des Entreprises , Et La Rentabilité : Cas Des Sociétés Marocaines , مجلة الباحث , N 11, 2012.

### Etude ZIANI abedelraouf, Le Rôle De L'audit Interne Dans L'amélioration De La Gouvernance D'entreprise :<sup>1</sup>

تهدف الدراسة إلى التحقق من مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة المؤسسات الجزائرية و هذا من خلال تقسيمه لنظام الرقابة الداخلية و قدرته على تسيير المخاطر و التحكم بها و الحد من عدم تماثل المعلومات و كذا ضمان حماية حقوق أصحاب المصالح، تمثلت عينة البحث في 49 مؤسسة على مستوى القطر الوطني، توصلت إلى أن التدقيق الداخلي تمكن من تحسين عمليات الحوكمة من خلال تقييم فعالية الرقابة الداخلية و إدارة المخاطر و تقليل من مشكل عدم تماثل المعلومات و تعزيز الجهود لحماية أصحاب المصلحة.

### Etude SORIN Domnisoru, Internal Audit And Management Control <sup>2</sup>

تهدف هذه الدراسة إلى تقديم رأي شخصي حول مكانة و أهمية التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير داخل المؤسسات مع مراعاة الخلفية الاقتصادية و الاجتماعية، حيث يلاحظ أن مفاهيم مثل: الرقابة، التدقيق تستعمل بكثرة في مجال اللغة الحديثة و كذلك في القوانين المحددة حيث شعر الباحث بضرورة التعبير عن وجهة نظر شخصية بخصوص مكان تجسيدها، و على الضوء هذه الخلفية فقد ركز على قضية الرقابة المالية المرتبطة بالتدقيق الداخلي و مراقبة التسيير، من أجل الكشف بشكل صحيح عن المعاني التي يجب تعيينها لكل مفهوم، و توصلت الدراسة إلى أن رغم اختلاف بين هذين المفهومين إلا أنها تشكل مصادر مهمة للغاية لتزويد الإدارة لمعلومة المهمة لتسهيل اتخاذ القرار هذا يؤدي إلى إحياء كيانات (مؤسسات) عديدة.

### Etude PALKA chhillar, Management Control Systems And Corporate Governance<sup>3</sup>: A Theoretical Review:

تهدف الدراسة إلى تتبع الرقابة حيث يرجع هذا المفهوم إلى عدة قرون، فالباحثون الأكاديميون والممارسين على مفترق طرق في مجال حوكمة المؤسسات، إذ يمكن نسب هذه الظاهرة إلى الزيادة في تعقيدات مبادئ

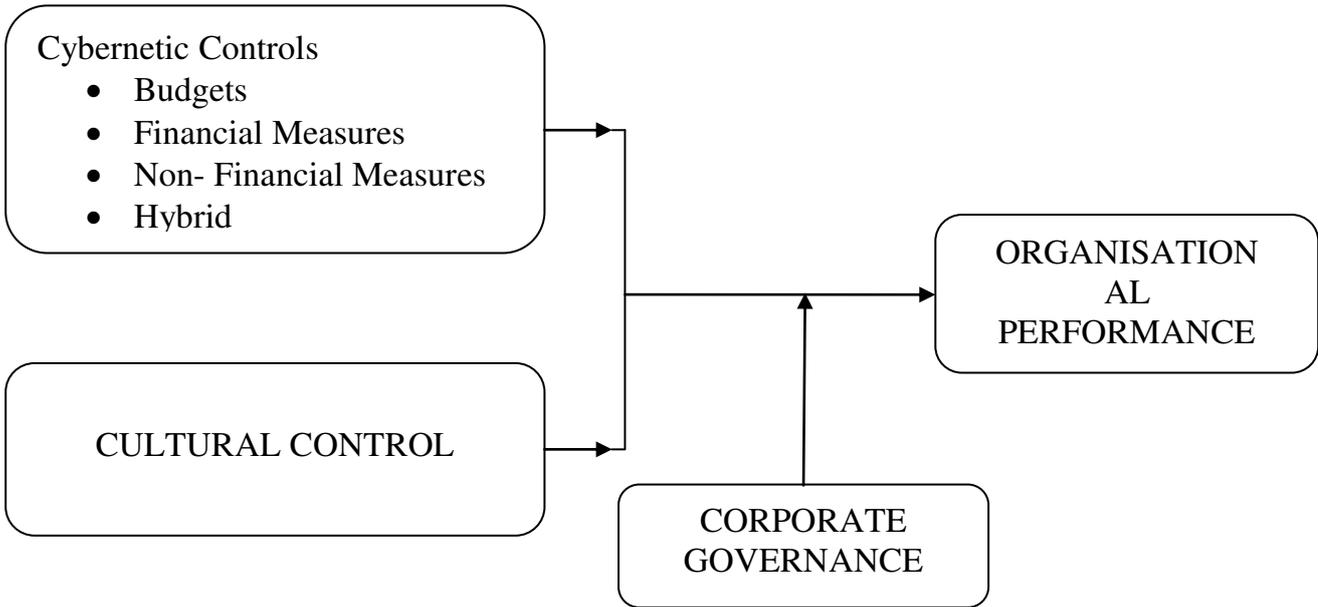
<sup>1</sup> ZIANI Abdelhak , Le Rôle De L'audit Interne Dans l'amélioration De La Gouvernance D'entreprise ,Thèse De Doctorat En Science Economique ,Université Abou Bekr Belkaid de Tlemcen ,2014.

<sup>2</sup> SORIN Domnisoru, Internal Audit And Management Control, University Of Craiova ,Faculty Of Economics And Business Administration annals of computational economics ,VOL 1,Issue 37, 2009.

<sup>3</sup> PALKA Chhillar ,PRADIP Banerjee, PACIFIC Asia , Management Control Systems And Corporate Governance: A Theoretical Review, Management accounting journal , VOL 10 , Issue 2,2013.

و قواعد الحوكمة و التي تواصل بعث أبعاد جديدة لتطبيق الحوكمة ففي المنظمات الحديثة فصل حق الملكية و الرقابة يؤدي إلى مشاكل لوكلائه و التي تعترف بالحاجة إلى إنشاء أنشطة رقابة لتسيير سلوك وكلاء و بنفس الوقت اكتساب منافع من الإدارة، و توصلت الدراسة إلى تصنيف أنظمة مراقبة التسيير أنظمة إلى خمس مكونات و هي: الرقابة الثقافية، التخطيط، الرقابة الالكترونية، المكافأة و التعويض و الرقابة الإدارية.

و هدفت هذه الدراسة أيضا إلى دراسة الروابط الداخلية بين أنظمة الرقابة و علاقتها بالأداء التنظيمي، حيث اعتبرت الحوكمة متغير وسيطي بين الرقابة و الأداء التنظيمي و يمكن توضيح نموذج الدراسة.



### Etude GOMES Armando ،Sharing Of Control Versus Monitoring As Corporate Governance Mechanisms:<sup>1</sup>

الهدف من الدراسة توضيح الحوكمة التي تحدد أدوار كبار حاملي الأسهم بحيث تمثلت إشكالية الدراسة في: هل يقوم حاملي الأسهم الكبار بمراقبة المؤسسات نيابة عن حاملي الأسهم الأقلية، أو مشاركة الرقابة مع الإدارة التنفيذية لزيادة مكاسبهم؟ حيث إذا كان تقييم فرص الاستثمار صعبا لإدارة فإن السماح لكبار المساهمين مراقبة المؤسسة أمر فعال و لكن لها وجهتين بحيث أن ممكن أن تخلق تكاليف اختلافات التي هي من المرجح أن تفسد الفرص المربحة بدلا من منع الاستثمارات البيئية و من وجهة نظر أخرى يعد مشاركة الرقابة فعالا إذا كانت فرص الاستثمار صعبة التقديم عندما تكون المتطلبات المالية ضخمة و في دول لا تحمي أقلية المساهمين، إذ أن في أدبيات حوكمة المؤسسات يفترض أن كبار المساهمين يقومون بمراقبة الإدارة بالنيابة عن كل المساهمين، ولكن

<sup>1</sup> GOMES Armando ,WATLER Novaes, **Sharing Of Control Versus Monitoring As Corporate Governance Mechanisms**, Penn Institute For Economic Research (PIER), Working Paper ,No 01-029 , 2005.

كشفت دلالات تجريبية حديثة أن كبار المساهمين ينظر إليهم كصناع قرار الذين يسعون إلى التأثير بقرارات بطريقة تخدم أجندتهم الخاصة، لذلك يمكن لكبار المساهمين لعب دور كبير في حوكمة المؤسسات.

### **Etude ZECHERU vasile ،Internat Audit-Managérial Control Relation:<sup>1</sup>**

تهدف هذه الدراسة إلى الدمج بين وظيفتين التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير بحيث يشدد هذا المنطق على تأثير التدقيق الداخلي (نطاق) على مراقبة التسيير (مشارك في هذا النطاق) كوظيفة داخل عملية الإدارة وكذلك تكشف عن روابط التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير و المدير العام بحيث أن التدقيق المستقل والموضوعي يهدف إلى إدخال القيم المضاعفة و تقوية أنظمة الرقابة الداخلية و بذلك تحديث نشاطات عملية التحسين التي تحقق أهداف المؤسسة و تمكن مراقبة التسيير من المراقبة المتواصلة لتصحيح العمليات الداخلية المحددة، من أجل الحصول على وجهة واحدة و متماسكة لنظام عملية التنظيم، في ما يتعلق بالأهداف الأساسية و في الأخير يمكن ربط عناصر التدقيق الداخلي (الاستنتاجات، التوصيات، المنهجيات المحددة...) بعناصر مراقبة التسيير (المهارات، المسؤوليات، الإجراءات التشغيلية، المعايير، قرارات، تصحيح المسار...).

### **Etude SHEHU Nuraddeenn ،The Mediating Role of Management Control In The Relation Ship Between Governance And The Performance:<sup>2</sup>**

تقترح هذه الدراسة إعادة الاعتبار لمكانة مراقبة التسيير كمتغير وسيط و ذلك لمعرفة أثر الحوكمة على تحسين الأداء في البنوك التي هي عرضة للأزمات و التي تطالب بإعادة الهيكلة، تعتبر هذه الدراسة مراقبة التسيير أن نظام رسمي أو غير رسمي لجمع و معالجة المعلومات من أجل تقييم أداء مختلف موارد المؤسسة: البشرية، المادية، المالية و كذا إستراتيجية المؤسسة لذا يؤثر نظام مراقبة التسيير على ترشيد استخدام موارد المؤسسة بحيث أن هذه الدراسة تقترح إطار لدراسة تأثير توفير المعلومات الكافية لدعم مجلس الإدارة و الذي لديه وظيفة الرقابة و الاستشارة و بالتالي يعتبر نظام رقابة استراتيجي ينتج عنه أفضل أداء للبنوك بعد الإصلاح، حيث تم تعبير عن متغير الحوكمة ب: استقلالية مجلس الإدارة، جودة لجان التدقيق، حجم المجلس، نسبة النساء في مجلس الإدارة و تم تعبير عن متغير الأداء بالنتائج المالية و الغير مالية: حيث إذا تم التحقق من هذا الإطار المقترح و الابتعاد منه فإن هذه النتيجة تقدم مساهمة كبيرة في الدراسات النظرية و التطبيقية.

<sup>1</sup> ZECHERU vasile ، Internat Audit-Managérial Control Relation ، Revista De Management Comparât International ، 2014.

<sup>2</sup> SHEHU Nuraddeenn ،CHE ZURIANA Muhamad ،RAPIAH Mohamed ، The Mediating Role of Management Control In The Relation Ship Between Governance And The Performance، Procedia ، Social And Behavioral ،2014.

### **Etude GANESH Cohen ،Corporate Governance And The Audit Process:<sup>1</sup>**

قد زادت الاعترافات في السنوات الأخيرة بأهمية الحوكمة و ضمان صحة التقارير المالية و ردع الغش وهناك تأتي أهمية الدراسة في توضيح أهمية التدقيق كجهاز مراقبة و هكذا يعتبر جزء من الحوكمة، حيث تهدف هذه الدراسة إلى اختبار أثر متغيرات الحوكمة المعبر عنها ب: مجلس الإدارة و لجنة التدقيق على التدقيق التشغيلي (العملياتي) حيث قام الباحث بتنظيم مقابلة مع 36 مدقق ممارسين بمهنة تدقيق الحسابات للنظر في أثر الحوكمة على تدقيق العمليات و توصل إلى أنه يوجد توجيه مهني قليل في كيف يمكن للمدقق صياغة إستراتيجية مناسبة للتدقيق لأنه لا توجد معايير تدقيق خاصة تربط أثر الحوكمة مع التدقيق العمليات .

### **Etude SOUROUR Ammar، Le Rôle De L'auditeur Interne Dans Le Processus De Gouvernance De L'entreprise A Travers L'évaluation Du Contrôle Interne:<sup>2</sup>**

أدت الانهيارات نتيجة أزمات(انرون وولدكوم) بالمساهمين و كذا كل أصحاب إلى فرض على المسيرين ضمان أن إدارتهم تتم تحت المراقبة، في هذا الصدد قدمت الحكومة الفرنسية نص قانون تحت عنوان " قانون الحماية المالية" يبين هذا القانون أن رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة مجبر على توضيح إجراءات الرقابة الداخلية المعمول بها في المؤسسة في تقريره، بحيث تهدف هذه الدراسة إلى الإجابة عن تساؤل لماذا وضع هذا القانون في فرنسا وإدخال الرقابة الداخلية، و ما هو دور المدقق الداخلي في إجراءات التدقيق الكلية حيث توصل إلى أن وظيفة التدقيق الداخلي عبارة عن جزء من نظام الحوكمة أو لجنة التدقيق يمكن أن يكون لها دور في مصداقية هذه الوظيفة من خلال الرقابة و التدقيق الموجودة، و كذا وجود علاقة بين لجنة التدقيق و تفعيل التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي.

### **Etude JENSEN Et MECKLING ،Theory Of The Firm: Managerial Behavior، Agency Cost، And Ownership Structure:<sup>3</sup>**

تدرس هذه النظرية دور وظيفية التدقيق الداخلي في إجراءات حوكمة المؤسسة، بنظر إلى أن هذه الوظيفة لم تعتبر في هذه النظرية وسيلة للرقابة في ظل علاقة الوكالة. ولقد توصلت بعد تطورها أن التدقيق الداخلي هو عبارة عن أهم ميكانيزمات الرقابة التي تمكن من تخفيض مخاطر تعارض المصالح بين المسير و الوكيل.

<sup>1</sup> GANESH Cohen, KRISHNAM Oorthy , ARNOLD Wright, *Corporate Governance And The Audit Process* , Contemporary Accounting Research, 2002.

<sup>2</sup> SOUROUR Ammar, *Le Rôle De L'auditeur Interne Dans Le Processus De Gouvernance De L'entreprise A Travers L'évaluation Du Contrôle Interne*, Institut Des Hautes Etudes Commerciales De Sfax, 2011.

<sup>3</sup> JENSEN, MECKLING, *Theory Of The Firm: Managerial Behavior, Agency Cost, And Ownership Structure*, Journal Of Financial Economic, 1976.

## Etude YANN Quemener, Contrôle De Gestion Et Gouvernance Des Espaces Pour Penser: <sup>1</sup>

تهدف الدراسة إلى إظهار المفهوم العملي التي تجدد النظرة إلى العلاقة بين الحوكمة و مراقبة التسيير، هذا المنظور الخاص يقدم في الأعمال المرجعية في نظرية الترجمة، حيث توضح على أن مراقبة التسيير ليس فقط قرار تآديبي بمبدأ الحوكمة و إنما هو أيضا نتيجة عملية تصميم تفاعلي للمشاركين في العمل . حيث توضح هذه الدراسة أن تعريف نظام مراقبة التسيير هو "مجالات الحوكمة إذا كان المطلوب أن يتم تعيين المبادئ المحددة من قبل الإدارة التنفيذية للعمل" وبالتالي هو مفتاح للحوكمة، و هي رافعة أساسية يمكن التلاعب بها من قبل المسيرين، العنصر الأكثر دقة من الرقابة الداخلية.

تساهم مراقبة التسيير في تجسيد الحوكمة عن طريق حشد المسيرين التنفيذيين، و إدارة التنظيمات الداخلية حيث أن مراقبة التسيير ليست فقط مرافق للعمل و إنما هي تحفيز للتفكير في ردة الفعل لخلق مسافات للمسير لقدرة على التفكير.

## Etude FLORE Radu, Internal Audit And Corporate Governance: <sup>2</sup>

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح مسؤولية مجلس الإدارة في تحقيق فعالية أداء المؤسسات من خلال نظام الرقابة الداخلية و بالتالي كفاءة الحوكمة المؤسسة و التي تعتبر النظام الذي تدار به المؤسسات و تراقب، حيث بعد انيارات الاقتصادية التي وقعت في العقدين السابقين تم سن مجموعة من اللوائح لمكافحة الغش و التأثير على أسعار الأسهم، لذا يجب على وظيفة التدقيق أن تأخذ دور أكثر نشاط في تجسيد الحوكمة، و توضيح العلاقة بين التدقيق الداخلي و الحوكمة و دور دليل الحوكمة مستندا إلى دليل الحوكمة في دول الاتحاد الأوروبي حيث تم تحديد ثلاثة فئات من الدول:

- دول التي فيها التدقيق الداخلي منصوص عليه في الحوكمة.
- دول التي أوصت بالتدقيق الداخلي في الحوكمة.
- دول التي لم تنص على التدقيق الداخلي في الحوكمة.

<sup>1</sup> YANN Quemener, *Contrôle De Gestion Et Gouvernance Des Espaces Pour Penser*, Revue Management Et Avenir , VOL 39 ,2010.

<sup>2</sup> FLORE Radu, FLOREA Ramona, *Internal Audit And Corporate Governance*, Economy Transdisciplinarity, Cognition, VOL16, Issue1,2013.

المطلب الثالث: ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة

من خلال مراجعة ما أتيج لنا من الدراسات التي تناولت وظيفة التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير وعلاقتها بالحوكمة حيث كانت هناك دراسات تربط بين التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير مثل دراسة ( الصواف-2011) و دراسة (SORIN - 2009) و دراسات أخرى تربط بين التدقيق الداخلي و الحوكمة مثل دراسة (دحدوح - 2007) و دراسة (ZIANI -2014) ودراسات أخرى تربط بين مراقبة التسيير و الحوكمة مثل دراسة (AZZOUZ-2012) و دراسة (PALKA-2013)، و بالتالي، فان الإضافات المتوقعة من هذه الدراسة مقارنة بالدراسات السابقة تكمن فيما يأتي :

- تركز هذه الدراسة على معرفة الأبعاد التي يأخذها التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير، من أجل خدمة الحوكمة في المؤسسات الجزائرية.

- حاولت الدراسة إيجاد تركيبة تجمع بين وظيفتي التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير من خلال آليات الرقابية الداخلية و الخارجية و المتمثلة في: مجلس الإدارة -الإدارة التنفيذية-الرقابة الداخلية -التدقيق الخارجي-الهيكل التنظيمي ، ودراسة تأثيرها على تجسيد الحوكمة.

- تتميز هذه الدراسة بأسلوب تركيبها للمتغيرات، كما يبينها نموذج الدراسة المعد، بحيث جمع بين المتغيرات الثلاثة: التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير، الحوكمة، الخصائص الديموغرافية (خصائص المؤسسة -خصائص المستجوبين).

- قمنا بتطبيق الدراسة الميدانية على مستوى مؤسسات ذات الأسهم باعتبارها ارض خصبة لتطبيق الحوكمة. - توسيع عينة المستجوبين حول اثر التدقيق و الرقابة على تجسيد الحوكمة و عدم اقتصارها فقط على المدققين الداخليين و المديرين التنفيذيين لتشمل أيضا المساهمين و أعضاء مجلس الإدارة.

خلاصة الفصل:

تعتبر حوكمة المؤسسات نظام يقوم على المشاركة و الشفافية و توزيع الأدوار و المسؤوليات لرعاية مصالح كافة الأطراف التي تؤثر و تتأثر بالمؤسسة (أصحاب المصلحة) و توجيه أعمالها و مراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها و تحسين الأداء العام للمؤسسة، حيث أن نجاح الحوكمة يتطلب وجود فهم و اقتناع و الالتزام بمبادئها و التطبيق السليم لها، و بالتالي فان تجسيد الحوكمة في المؤسسات يتطلب مجموعة من الركائز يمكن حصرها في التالي:

- حوكمة المؤسسات تعني ببساطة وبصفة محددة أن يقوم مجلس الإدارة نيابة عن المستثمرين بمساءلة المديرين ومحاسبتهم عن أدائهم لتحقيق أهداف المؤسسة، وهذا هو السبب الأساسي في وجوب إعطاء درجة كافية من الاستقلال لمجلس الإدارة تمكنه من تقنين قدرتهم في رقابة المديرين وفصلهم إذا لم يحققوا الأداء المطلوب.
- تعتبر الإدارة التنفيذية من الأطراف المشاركة في حوكمة المؤسسات لما لها من دور فعال في تطبيق إستراتيجية المؤسسة و توجيه أداء العاملين بما يخدم الصالح العام، تزويد مجلس الإدارة بالمعلومة التي تمكنه من قيادة ومراقبة نشاطات المؤسسة.
- تعتبر الرقابة الداخلية من بين أهم الوسائل المساهمة في حوكمة المؤسسات، حيث ما بدأت التشريعات تركز عليها منها قانون أوكسيلي حيث أشارت هذه التشريعات على الارتباط الذي ينبغي أن يكون بينها وبين التدقيق الخارجي، لما لهذه الأخيرة من دور في تفعيل الرقابة الداخلية بما يتناسب ومتطلبات الحوكمة.
- يلعب التدقيق الخارجي دورا كبيرا في حوكمة المؤسسات، حيث يضيفي الثقة و المصدقية على المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية التي يتم إعدادها لكافة الأطراف ذات المصلحة، كما أنها تتسم بالفاعلية في حل مشكل عدم تماثل المعلومات، بجانب حسم تعارض المصالح فيما بين معدي و مستخدمي القوائم المالية.
- يعتبر الهيكل التنظيمي من أدوات الرقابة و هو من مصادر إحكام السيطرة اللازمة لتسيير دقة التوجه نحو النجاح في تطبيق النظام الداخلي، و الفصل الواضح بين المهام و الصلاحيات المنوطة بهم، و بالتالي تعزيز المساءلة و تحمل المسؤولية.

# الفصل الثالث: الطريقة و الأدوات

**تمهيد الفصل**

سوف نحاول في هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي حيث قمنا بإجراء دراسة ميدانية ضمت 40 مؤسسة ذات أسهم SPA على مستوى الغرب الوطني من الولايات التالية: وهران، سيدي بلعباس، تلمسان، سعيدة، معسكر، عين تموشنت، مستغانم.

و لقد قمنا باختيار المؤسسات محل الدراسة على أساس مجموعة من الشروط منها أن يكون لها مقر فعلي وقيمة اقتصادية كذلك وجوب وجود وظيفة في الهيكل التنظيمي خاصة بالمراقبة و التسيير و التدقيق و كان سبب اختيارنا لمؤسسات ذات أسهم لأنها تعتبر أرض خصبة لتطبيق الحوكمة.

لذا سنتناول في هذا الفصل منهجية الدراسة و الأدوات المستخدمة في الدراسة التطبيقية و كذا التعرف على عينة الدراسة و بعدها التطرق إلى الأساليب الإحصائية المستخدمة ، و دراسة خصائص هذه العينة ثم التطرق إلى صدق و ثبات أداة الدراسة عن طريق SPSS V 20 بالنسبة لكل محور ثم الصدق البنائي أي تجانس الداخلي لأداة الدراسة و ذلك بحساب معامل الارتباط.

## المبحث الأول: منهجية و قاعدة البيانات

### 1- منهجية الدراسة الميدانية

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام منهج الدراسة الميدانية في الجانب التطبيقي و الذي يعرف بأنه تطبيق مما تم دراسته نظريا و أكاديميا بأسلوب علمي و منهجي سليم دون تدخل الباحث في مجرياتها، ويستطيع الباحث أن يتفاعل معها فيصفها ويحللها، وذلك بهدف بيان دور التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير في تجسيد الحوكمة.

وتم الحصول على البيانات اللازمة بإجراء مقابلات و بتوزيع استبانة تم إعدادها لهذا الغرض، حيث تم تقسيمها إلى قسمين يحتوي القسم الأول على بعض الخصائص والسمات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، أما القسم الثاني فيحتوي على الأسئلة الخاصة بفرضيات الدراسة، وقد تم إعطاء خمسة خيارات لكل سؤال وهي: (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة)، وقد تم اختيار هذا النوع من الإجابات ذات النهايات المغلقة لتشجيع أفراد عينة الدراسة على الإجابة وتحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

### 2- أدوات الدراسة:

تمثلت أدوات الدراسة في الاستبانة و المقابلة :

I. **الاستبانة:** تم تصميمه من قبل الطالبة بالاعتماد على مجموعة من الدراسات السابقة ذات العلاقة بالموضوع، إذ تتكون الاستبانة من جزأين:

➤ **الجزء الأول:** يتضمن معلومات شخصية خاصة بالمجيب و كذا معلومات خاصة بالمؤسسة.

- المعلومات الشخصية: هي مجموعة من الخصائص المادية و المعنوية التي يكون مصدرها الوظيفة و يرتبط بها وتتضمن ما يلي: مستوى التعليمي، مجال العمل بالمؤسسة، سنوات الخبرة.

- المعلومات الخاصة بالمؤسسة: هي مجموعة من الخصائص التي تميز مؤسسة عن غيرها و تتضمن ما يلي: ملكية المؤسسة، قطاع النشاط، حجم المؤسسة.

الجزء الثاني: خاص بالأسئلة المتعلقة بمتغيرات الدراسة و هو مكون من سبعين عبارة مقسمة على

مخولين وهي:

• المحور الأول: محور التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير ينقسم إلى خمسة مؤشرات و هي:

- 1- مجلس الإدارة: و تم قياسه من خلال العبارات من 1 إلى 10
- 2- الإدارة التنفيذية: و تم قياسه من خلال العبارات من 11 إلى 17
- 3- الرقابة الداخلية: و تم قياسه من خلال العبارات من 17 إلى 22
- 4- التدقيق الخارجي: و تم قياسه من خلال العبارات من 23 إلى 29
- 5- الهيكل التنظيمي: و تم قياسه من خلال العبارات من 30 إلى 35

• المحور الثاني: محور حوكمة المؤسسات و الذي ينقسم إلى ستة مؤشرات و هي :

- 1- المساءلة: و تم قياسه من خلال العبارات من 36 إلى 39
- 2- الانضباط: و تم قياسه من خلال العبارات من 40 إلى 43
- 3- الإفصاح و الشفافية: و تم قياسه من خلال العبارات من 44 إلى 50
- 4- العدالة: و تم قياسه من خلال العبارات من 51 إلى 60
- 5- المسؤولية: و تم قياسه من خلال العبارات من 61 إلى 64
- 6- المسؤولية الاجتماعية: و تم قياسه من خلال العبارات من 65 إلى 70

II.المقابلة: قامت الطالبة بإجراء مجموعة من المقابلات مع مديري المؤسسات عينة الدراسة، وكذا من يشغلون مناصب الرقابة و التدقيق، و تمحورت المقابلة في أسئلة تخص كل من عملية مراقبة التسيير و كذا التدقيق الداخلي، للاستفادة منها في تفسير النتائج المحصل عليها

### 3- عينة الدراسة:

قمنا بتوزيع استبانة على مجموعة من المؤسسات محل الدراسة و التي كانت موزعة على مستوى الغرب الجزائري حيث تمثلت عينة الدراسة في 40 مؤسسة و هي كالتالي:

#### 1- مؤسسة الدراسات و انجاز الأعمال الفنية بالغرب الجزائري

- (1)- شركة ذات أسهم - مقرها الاجتماعي تلمسان.
- (2)- أنشئت بمرسوم رقم 155-80 بتاريخ 21 ماي 1980
- (3)- رأس المال الاجتماعي 595200000,00 دج
- (4)- عدد عمالها يتعدى 500 عامل .
- (5)- يتولى قيادة الشركة رئيس مدير عام .
- (6)- عدد أعضاء مجلس الإدارة سبعة .
- (7)- تتمثل أهم نشاطات الشركة في:
  - أ)- انجاز الأعمال الفنية ( كالجسور، السدود، محطات تصفية المياه).
  - ب)- مخازن المياه، الأشغال الصناعية و العمومية.
  - ج)- بالإضافة إلى الدراسات حول الجسور و السدود.

#### 2- مؤسسة سوجارويت

- (1)- مقرها الاجتماعي - أبو تشفين تلمسان.
- (2)- تحولت من شركة عمومية إلى شركة ذات أسهم بتاريخ 13/12/1995
- (3)- يتولى قيادة الشركة رئيس مدير عام.
- (4)- بناء على القرار رقم 03 للجمعية الغير عادية بتاريخ 30/12/07
- (5)- رأس مال الشركة من 130 مليون إلى 393 مليون دينار.
- (6)- تشغل أكثر من خمس مائة عامل.
- (7) - عدد أعضاء مجلس إدارتها سبعة (07).
- (8) - يتمثل نشاطها :
  - أ)- انجاز المشاريع الكبرى الهيدرولية.
  - ب)- المشاريع الكبرى لحفر قنوات المياه الشروب، التطهير.
  - ج)- انجاز مخازن المياه، كل أشغال الهندسة المدنية مثل الحواجز المائية، السدود الصغرى، .....الخ).

**3- مؤسسة سيتال**

- (1)- شركة ذات أسهم مقرها الاجتماعي - عين الدفلى تلمسان .
- (2)- رأس مالها الاجتماعي 400000000.00 دج
- (3)- عدد عمالها لا يتعدى 250 عامل .
- (4)- يتولى قيادة الشركة رئيس مدير عام.
- (5)- عدد أعضاء مجلس إدارتها سبعة.
- (6)- تتمثل أهم نشاطها في:  
أ) صناعة الأجهزة الالكترونية و الألياف البصرية.

**4- مؤسسة المياه المعدنية منصوره**

- (1)- شركة ذات أسهم، مقرها الاجتماعي بمنصورة طريق صيرة تلمسان.
- (2)- رأس المال الاجتماعي 10000000.00.
- (3)- عدد عمالها حاليا لا يتعدى 100 عامل .
- (4)- يتولى قيادة المؤسسة رئيس مدير عام.
- (5)- عدد أعضاء مجلس إدارتها سبعة .
- (6)- تتمثل أهم نشاطات المؤسسة في :  
أ) - إنتاج وتسويق المياه المعدنية .

**5- مؤسسة ندرومه أثاث**

- (1)- المقر الاجتماعي ب ندرومه طريق الغزوات .
- (2)- مؤسسة تساهمية .
- (3)- يديرها مدير عام .
- (4)- عدد أعضاء مجلس إدارتها خمسة أعضاء.
- (5)- رأس مالها الاجتماعي يقدر ب 120000000.00 دج.
- (6)- تشغل أكثر من مائتي عامل.
- (7)- نشاط المؤسسة يتمثل في :  
أ) - صناعة الأثاث الريفي و الحضري.  
ب) - تأثيث المركبات السياحية و قاعات المحاضرات و الندوات و المحطات.

**6- مؤسسة منطال**

- (1)- مقرها الاجتماعي الحرتون تلمسان.
- (2)- تحولت من شركة عمومية إلى شركة ذات أسهم.
- (3)- يتولى قيادة الشركة رئيس مدير عام.
- (4)- رأس مالها الاجتماعي مائتين مليون دينار جزائري.
- (5)- تشغل أكثر من أربع مائة عامل.
- (6)- عدد أعضاء مجلس الإدارة سبعة أعضاء.
- (7)- يتمثل نشاطها في:
  - (أ)- إنتاج خيط الغزل بأنواعها و ألوانها.
  - (ب)- إنتاج خيط الغزل لإنتاج الأغطية البطانية .
  - (ج)- النسيج و إنتاج منسوج البطانية.

**7- مؤسسة سواتكس**

- (1)- مقرها الاجتماعي المنطقة الصناعية عين الدفلى شتوان تلمسان.
- (2)- يتولى قيادة الشركة رئيس مدير عام.
- (3)- عدد أعضاء مجلس إدارتها سبعة أعضاء.
- (4)- رأس مالها الاجتماعي 1000000.00 دج.
- (5)- تشغل أكثر من مائتين و خمسون عاملا.
- (6)- نشاطها ( صناعي ) يتمثل في:
 

- صناعة مختلف الأصناف الملابس و الافرشة للجيش الوطني الشعبي.

**8- مؤسسة التسيير السياحي تلمسان**

- (1)- مقرها الاجتماعي بتلمسان.
- (2)- تحولت من مؤسسة عمومية اقتصادية إلى مؤسسة ذات أسهم .
- (3)- يتولى قيادة الشركة رئيس مدير عام .
- (4)- عدد أعضاء مجلس الإدارة سبعة أعضاء.
- (5)- رأس مالها الاجتماعي 150000000,00 دج
- (6)- تشغل أكثر مائتين وخمسون عامل.
- (7)- نشاطها (خدمي) يتمثل في:
  - (أ)- التسيير السياحي . الفندقية و الحمامات المعدنية

**9- مؤسسة المياه و التطهير**

- (1)- شركة ذات أسهم - مقرها الاجتماعي وهران.
- (2)- أنشئت بتاريخ 13 فيفري 2008
- (3)- رأس المال الاجتماعي 3088100000,00 دج
- (4)- قطاع خاص .
- (5)- يتولى قيادة المؤسسة مدير عام.
- (6)- عدد أعضاء مجلس الإدارة: تسعة أعضاء.
- (7)- تتمثل أهم نشاطات المؤسسة في:
  - (أ)- إنتاج و توزيع المياه.
  - (ب)- مؤسسة الدراسات و إنجاز برامج الوقاية و تطهير البيئة.

**10- المؤسسة الوطنية للتأمين**

- (1)- شركة ذات أسهم - مقرها الاجتماعي القصبه /الجزائر العاصمة.
- (2)- أنشئت بتاريخ 08 مارس 1989
- (3)- رأس المال الاجتماعي 20000000000,00 دج
- (4)- قطاع عام.
- (5)- يتولى قيادة المؤسسة رئيس مدير عام .
- (6)- عدد أعضاء مجلس الإدارة: خمسة أعضاء.
- (7)- تتمثل أهم نشاط المؤسسة في:
  - (أ)- مؤسسة تأمين.

**11- المؤسسة الجزائرية للهندسة و الانجاز - سفير -**

- (1)- شركة ذات أسهم - مقرها الاجتماعي وهران.
- (2)- أنشئت بتاريخ 30 سبتمبر 1991
- (3)- رأس المال الاجتماعي 4000000000,00 دج
- (4)- قطاع خاص.
- (5)- يتولى قيادة المؤسسة رئيس مدير عام .
- (6)- عدد أعضاء مجلس الإدارة: خمسة أعضاء.
- (7)- تتمثل أهم نشاطات المؤسسة في:
  - (أ)- دراسات و هندسة مرتبطة بالمحروقات.

ب)-مؤسسة الهندسة الصناعية.

ج)-بناء المنشآت لتكبيبات، إنتاج، تحويل، نقل و توزيع المحروقات.

د)- مكتب الهندسة و الدراسات التقنية.

هـ)-مؤسسة الخدمات البترولية.

### 12- مؤسسة ذات أسهم مجمع اونافا

1)- شركة ذات أسهم - مقرها الاجتماعي وهران.

2)- أنشئت بتاريخ 11 أكتوبر 1990

3)- رأس المال الاجتماعي 154260000,00 دج

4)- قطاع عام.

5)- يتولى قيادة المؤسسة رئيس مدير عام .

6)- عدد أعضاء مجلس الإدارة: خمسة أعضاء.

7)- تتمثل أهم نشاطاتها المؤسسة في:

أ)- الإنتاج الصناعي، التشكيل و تحويل الزجاج الأجويف الميكانيكي و الزجاج التقني.

ب)- الإنتاج الصناعي، التشكيل و تحويل الزجاج المسطح و المرايا.

ج)- استخراج و تحضير منتجات المقلع المختلفة غير موجهة لمواد البناء.

د)- صناعة المواد الكاشطة.

### 13- مؤسسة هيبروك شيبينق كومباني

1)- شركة ذات أسهم - مقرها الاجتماعي وهران.

2)- أنشئت بتاريخ 1 جانفي 1983

3)- رأس المال الاجتماعي 12000000000,00 دج

4)- قطاع عام.

5)- يتولى قيادة المؤسسة رئيس مدير عام .

6)- عدد أعضاء مجلس الإدارة: ستة أعضاء.

7)- تتمثل أهم نشاط المؤسسة في:

أ)- النقل البحري للبضائع.

14- مؤسسة سي.ام.ا. سامبو

- (1)- شركة ذات أسهم - مقرها الاجتماعي سيدي بلعباس.
- (2)- أنشئت بتاريخ 05 جانفي 2011
- (3)- رأس المال الاجتماعي 647555000,00 دج
- (4)- قطاع خاص.
- (5)- يتولى قيادة المؤسسة مدير عام .
- (6)- عدد أعضاء مجلس الإدارة: ستة أعضاء.
- (7)- شركاء:
- مؤسسة صناعية للعتاد الفلاحي سيدي بلعباس.
- سامبو روزنلو.
- مؤسسة تسويق المعدات و الآلات الفلاحية.
- (7)- تتمثل أهم نشاطاتها المؤسسة في:
- أ- صناعة الماكينات الفلاحية و التجهيزات الموجهة للصيد البحري و تربية المائيات.
- ب- تجارة بالجملة لتجهيزات، المعدات و الماكينات الزراعية.
- ج- تصليح المعدات الفلاحية.

15- مجمع حسناوي

- (1)- شركة ذات أسهم - مقرها الاجتماعي سيدي بلعباس.
- (2)- أنشئت بتاريخ 14 جويلية 2013
- (3)- رأس المال الاجتماعي 750000000,00 دج
- (4)- قطاع خاص.
- (5)- يتولى قيادة المؤسسة رئيس مدير عام .
- (6)- عدد أعضاء مجلس الإدارة: سبعة أعضاء.
- (7)- لديها ستة شركاء .
- (8)- تتمثل أهم نشاطاتها المؤسسة في:
- أ- استشارة، مساعدة، تقديم و إعداد برامج التكوين.
- ب- مكتب دراسات في الأرشفة الوثائقية و المعلومات ..
- ج- مكتب استشارة، دراسات و مساعدة في الاستثمار.
- د- استشارة و مساعدة المؤسسات الوطنية و الدولية في مجال الصناعة و الطاقة.

هـ- مكتب الدراسات في التنظيم، دراسات الأسواق و استقصاءات.

### 16- مؤسسة مطاحن عزوز

(1)- شركة ذات أسهم - مقرها الاجتماعي سيدي بلعباس.

(2)- أنشئت بتاريخ 15 أكتوبر 1997

(3)- رأس المال الاجتماعي 392764000,00 دج

(4)- قطاع خاص.

(5)- يتولى قيادة المؤسسة رئيس مدير عام .

(6)- عدد أعضاء مجلس الإدارة: ستة أعضاء.

(7)- تتمثل أهم نشاطاتها المؤسسة في:

أ- الطحانة.

ب- صناعة العجائن الغذائية و الكسكسي.

ج- صناعة منتجات لتغذية الحيوانات.

د- تجارة بالجملة للحليب و مشتقاته و البيض.

هـ- توضيب و تغليف المنتجات و المواد الغذائية.

### 17- المؤسسة الوطنية لصناعات الالكترونية -إيني-

(1)- شركة ذات أسهم - مقرها الاجتماعي سيدي بلعباس

(2)- أنشئت بتاريخ 6 مارس 1989

(3)- رأس المال الاجتماعي 832200000,00 دج

(4)- قطاع عام.

(5)- يتولى قيادة المؤسسة رئيس مدير عام .

(6)- شركاء: الك الجزائر.

(7)- تتمثل أهم نشاطاتها المؤسسة في:

أ)- إنتاج و توزيع و نقل الكهرباء.

ب)- صناعة الأسلاك الكهربائية و الهاتفية.

ج)- صناعة الأجهزة الراديوكهربائية و الالكترونية.

د)- صناعة العدادات الكهربائية، محولات القياس، الأجهزة الكهربائية للقياس و المراقبة.

هـ)- صناعة الاحهزة الكهربائية، و الالكترومنزلية المختلفة.

و)- صناعة العتاد و التجهيزات المرتبطة بميدان الطاقة الشمسية و الكهربائية.

(ز)- صنع اللافتات الضوئية، لوحات اشهارية و الملصقات.

### 18- مجمع شيالي

#### ● مؤسسة شيالي نوافد

- (1)- شركة ذات أسهم - مقرها الاجتماعي سيدي بلعباس.
- (2)- أنشئت بتاريخ 8 مارس 2012
- (3)- رأس المال الاجتماعي 82000000,00 دج
- (4)- قطاع خاص.
- (5)- يتولى قيادة المؤسسة مدير عام .
- (6)- عدد أعضاء مجلس الإدارة: سبعة أعضاء.
- (7)- تتمثل أهم نشاطاتها المؤسسة في:
  - أ)- مؤسسة نجارة الخشب، الألمنيوم و كل المواد الأخرى.
  - ب)- مؤسسة أشغال البناء في مختلف مراحلها.
  - ج)- مؤسسة صناعة للنجارة المتعلقة بالبناء.

#### ● مؤسسة شيالي خدمات

- (1)- شركة ذات أسهم - مقرها الاجتماعي سيدي بلعباس.
- (2)- أنشئت بتاريخ 10 أفريل 2004
- (3)- رأس المال الاجتماعي 300000000,00 دج
- (4)- قطاع خاص.
- (5)- يتولى قيادة المؤسسة مدير عام .
- (6)- عدد أعضاء مجلس الإدارة: ستة أعضاء.
- (7)- تتمثل أهم نشاطاتها المؤسسة في:
  - أ)- مؤسسة حماية و استصلاح الأراضي.
  - ب)- مؤسسة تهيئة المساحات المسقية و تصريف المياه.
  - ج)- مؤسسة الأشغال الغابية و استغلال الغابات.
  - د)- مؤسسة الأشغال العمومية الكبرى .
  - هـ)- مؤسسة أشغال الطرقات و المطارات.
  - و)- مؤسسة الأشغال الحضرية و النظافة العمومية.
  - ز)- استغلال مقالع حجر البناء، للبناء و الصناعة.

● مؤسسة شيالي توب

- (1)- شركة ذات أسهم - مقرها الاجتماعي سيدي بلعباس.
- (2)- أنشئت بتاريخ 1987/01/1
- (3)- رأس المال الاجتماعي 1500000000,00 دج
- (4)- قطاع خاص.
- (5)- يتولى قيادة المؤسسة مدير عام .
- (6)- عدد أعضاء مجلس الإدارة: سبعة أعضاء.
- (7)- تتمثل أهم نشاطاتها المؤسسة في:
  - أ)-التحويل الأولي لمادة البلاستيك الأساسية.
  - ب)- نقل البضائع.

**19- المؤسسة الوطنية لقنوات الري**

- (1)- شركة ذات أسهم - مقرها الاجتماعي وادي رهيو / غليزان
- (2)- أنشئت بتاريخ 17 مارس 1998
- (3)- رأس المال الاجتماعي 2000000000,00 دج
- (4)- قطاع عام.
- (5)- يتولى قيادة المؤسسة مدير عام .
- (6)- عدد أعضاء مجلس الإدارة: ستة أعضاء.
- (7)- تتمثل أهم نشاطاتها المؤسسة في:
  - أ)-الإنتاج الصناعي للمنتجات الخرسانية غير الجمعة.
  - ب)- مؤسسة الحفر و الأشغال العمومية.
  - ج)-استخراج و تحضير الرمل، استخراج المعادن الغرينية.
  - د)-استغلال مقالع حجر البناء، للبناء و الصناعة.

**20- مؤسسة ذات أسهم مدبغة تافنة**

- (1)- شركة ذات أسهم - مقرها الاجتماعي العامرية/عبت تموشنت
- (2)- أنشئت بتاريخ 28 فيفري 1998
- (3)- رأس المال الاجتماعي 50000000,00 دج
- (4)- قطاع عام.
- (5)- يتولى قيادة المؤسسة رئيس مدير عام .
- (6)- عدد أعضاء مجلس الإدارة: خمسة أعضاء.
- (7)- تتمثل أهم نشاطاتها المؤسسة في:
  - (أ)-الدباغة الصناعية لجلد البقر المغطى.
  - (ب)-الدباغة و المرطة الصناعية لجلود الاغنام و الماعز.
  - (ج)-تصدير المواد الاصطناعية و المصنعة ما عدا المحروقات.

**21- مؤسسة أشغال البناء "او بي سي تي"**

- (1)- شركة ذات أسهم - مقرها الاجتماعي تارقة / عين تموشنت
- (2)- أنشئت بتاريخ 1 ديسمبر 1981
- (3)- رأس المال الاجتماعي 100000000,00 دج
- (4)- قطاع عام.
- (5)- يتولى قيادة المؤسسة رئيس مدير عام .
- (6)- عدد أعضاء مجلس الإدارة: خمسة أعضاء.
- (7)- تتمثل أهم نشاطاتها المؤسسة في:
  - (أ)-مؤسسة أشغال البناء و الترخيص.
  - (ب)- مؤسسة أشغال الطرقات و المطارات.
  - (ج)-مؤسسة أشغال الحضرية و النظافة العمومية.
  - (د)-مؤسسة نجارة الخشب للالمنيوم و كل المواد الأخرى.
  - (هـ)-استخراج و تحضير الرمل، استخراج المعادن الغرينية.
  - (و)- مؤسسة صناعية للإنتاج مجموعات المباني المعدنية.
  - (ز)-مؤسسة أشغال الكهرباء.

**22- مؤسسة كهرباء ترقية "اس.ك.تي"**

- (1)- شركة ذات أسهم - مقرها الاجتماعي أولاد بوجمعة /عين تموشنت
- (2)- أنشئت بتاريخ 25 أفريل 2005
- (3)- رأس المال الاجتماعي 48000000000,00 دج
- (4)- قطاع خاص.
- (5)- يتولى قيادة المؤسسة رئيس مدير عام .
- (6)- عدد أعضاء مجلس الإدارة: خمسة أعضاء.
- (7)- تتمثل أهم نشاطاتها المؤسسة في:
  - (أ)- إنتاج و توزيع و نقل الكهرباء.
  - (ب)- مؤسسة تركيب الشبكات و المراكز الكهربائية و الهاتفية.

**23- مؤسسة هنكل**

- (1)- شركة ذات أسهم - مقرها الاجتماعي دالي إبراهيم/الجزائر العاصمة
- (2)- أنشئت بتاريخ 22 أفريل 2000
- (3)- رأس المال الاجتماعي 6268000000,00 دج
- (4)- قطاع خاص.
- (5)- يتولى قيادة المؤسسة مدير عام .
- (6)- عدد أعضاء مجلس الإدارة: خمسة أعضاء.
- (7)- تتمثل أهم نشاطاتها المؤسسة في:
  - (أ)- استيراد العتاد و المواد المرتبطة بميدان الخردوات، العقاقير، و الأدوات المنزلية و كل أدوات النظافة و الصيانة المنزلية و المهنية.
  - (ب)- استيراد التجهيزات و المعدات المستعملة لإنتاج مواد التغليف و التوضيب.
  - (ج)- استيراد مواد التجميل و مواد النظافة الجسدية.
  - (د)- استيراد المواد الكيميائية بكل أنواعها و المستحضرات الكيميائية الموجهة لكل استعمالات.

24- المؤسسة الصناعية للنجارة و الانجازات الخشبية "سيموب"

- (1)- شركة ذات أسهم - مقرها الاجتماعي بني صاف /عين تموشنت
- (2)- أنشئت بتاريخ 20 أكتوبر 1998
- (3)- رأس المال الاجتماعي 100000000,00 دج
- (4)- قطاع خاص.
- (5)- يتولى قيادة المؤسسة مدير عام .
- (6)- عدد أعضاء مجلس الإدارة: خمسة أعضاء.
- (7)- تتمثل أهم نشاط المؤسسة في:
- (أ)- مؤسسة نجارة الخشب، الألمنيوم زكل المواد الأخرى.

25- مؤسسة الاستغلال الفلاحي

- (1)- شركة ذات أسهم - مقرها الاجتماعي سيدي عمر / سعيدة
- (2)- أنشئت بتاريخ 30 أبريل 2014
- (3)- رأس المال الاجتماعي 46826055,00 دج
- (4)- قطاع خاص.
- (5)- يتولى قيادة المؤسسة مدير عام .
- (6)- عدد أعضاء مجلس الإدارة: أربعة أعضاء.
- (7)- تتمثل أهم نشاطات المؤسسة في:
- (أ)- التسمين الصناعي للأبقار و الأغنام .
- (ب)- التسمين الصناعي للدواجن و التفريخ الصناعي للبيض

26- مؤسسة المواد الكاشطة

- (1)- شركة ذات أسهم - مقرها الاجتماعي سعيدة
- (2)- أنشئت بتاريخ 29 نوفمبر 1997
- (3)- رأس المال الاجتماعي 174500000,00 دج
- (4)- قطاع خاص.
- (5)- يتولى قيادة المؤسسة مدير عام .
- (6)- تتمثل أهم نشاط المؤسسة في:
- (أ)- صناعة المواد الكاشطة.

**27- مؤسسة مطاحن الفرسان**

- (1)- شركة ذات أسهم - مقرها الاجتماعي سعيدة
- (2)- أنشئت بتاريخ 15 نوفمبر 1998
- (3)- رأس المال الاجتماعي 425000000,00 دج
- (4)- قطاع عام.
- (5)- يتولى قيادة المؤسسة مدير عام .
- (6)- عدد أعضاء مجلس الإدارة: ثمانية أعضاء.
- (7)- تتمثل أهم نشاطات المؤسسة في:
  - أ)- تجارة بالجملة للخضر الجافة و منتجات المطحنة.
  - ب)- تجارة بالجملة للبيستكة، الشكولاتة و المرطبات

**28- مؤسسة أكياس عين الحجر**

- (1)- شركة ذات أسهم - مقرها الاجتماعي عين الحجر / سعيدة
- (2)- أنشئت بتاريخ 27 ديسمبر 1999
- (3)- رأس المال الاجتماعي 267600000,00 دج
- (4)- قطاع عام.
- (5)- يتولى قيادة المؤسسة رئيس مدير عام .
- (6)- عدد أعضاء مجلس الإدارة: ثلاثة أعضاء.
- (7)- تتمثل أهم نشاط المؤسسة في:
  - أ)-التحويل الصناعي للورق و صناعة أدوات مختلفة من الورق.

**29- مؤسسة ملبنة و مجبنة العنصر**

- (1)- شركة ذات أسهم - مقرها الاجتماعي سعيدة
- (2)- أنشئت بتاريخ 18 أكتوبر 2000
- (3)- رأس المال الاجتماعي 197380000,00 دج
- (4)- قطاع عام.
- (5)- يتولى قيادة المؤسسة مدير عام .
- (6)- عدد أعضاء مجلس الإدارة: سبعة أعضاء.
- (7)- تتمثل أهم نشاط المؤسسة في:
  - أ)- إنتاج الحليب و مشتقاته (ملبنة)

30- مؤسسة ايريقوت

- (1)- شركة ذات أسهم - مقرها الاجتماعي معسكر
- (2)- أنشئت بتاريخ 25 أفريل 2001
- (3)- رأس المال الاجتماعي 1660464000,00 دج
- (4)- قطاع خاص.
- (5)- يتولى قيادة المؤسسة رئيس مدير عام .
- (6)- عدد أعضاء مجلس الإدارة: سبعة أعضاء.
- (7)- تتمثل أهم نشاط المؤسسة في:
  - (أ)- طحن المعادن و الأدوات.
  - (ب)- مؤسسة الأشغال الغابية و استغلال الغابات.
  - (ج)- استغلال مقالع حجر البناء، للبناء و الصناعة.
  - (د)- صناعة القطران و البنزول و مواد المسافة.
  - (هـ)- مؤسسة الأشغال العمومية الكبرى و الري.
  - (و)- مؤسسة الدراسات، و انجاز المنشآت الكهربائية و الغازية.

31- مؤسسة سيرغاز

- (1)- شركة ذات أسهم - مقرها الاجتماعي معسكر
- (2)- أنشئت بتاريخ 4 فيفري 2006
- (3)- رأس المال الاجتماعي 41000000,00 دج
- (4)- قطاع خاص.
- (5)- يتولى قيادة المؤسسة مدير عام .
- (6)- عدد أعضاء مجلس الإدارة: خمسة أعضاء.
- (7)- تتمثل أهم نشاط المؤسسة في:
  - (أ)- النحاسية.
  - (ب)- صناعة الصنابير .
  - (ج)- البناء المعدني (صنع العناصر و التركيب معا أو صنع فقط)

**32- مؤسسة بوليتراف**

- (1)- شركة ذات أسهم - مقرها الاجتماعي معسكر
- (2)- أنشئت بتاريخ 14 فيفري 1999
- (3)- رأس المال الاجتماعي 197380000,00 دج
- (4)- قطاع خاص.
- (5)- يتولى قيادة المؤسسة رئيس مدير عام .
- (6)- عدد أعضاء مجلس الإدارة: خمسة أعضاء.
- (7)- تتمثل أهم نشاط المؤسسة في:
  - (أ)- مؤسسة صب الخرسانة.
  - (ب)- إنتاج أجزاء البناء الجاهز من الخرسانة و تحضير الخرسانة الجاهزة للاستعمال.
  - (ج)- الإنتاج الصناعي للمنتجات الخرسانية غير المجمعة.
  - (د)- الإنتاج الصناعي للمنتجات المصنعة من الخرسانة او من الجبس.

**33- مؤسسة الأشغال و هندسة الطرق**

- (1)- شركة ذات أسهم - مقرها الاجتماعي معسكر
- (2)- أنشئت بتاريخ 26 أفريل 1999
- (3)- رأس المال الاجتماعي 155000000,00 دج
- (4)- قطاع خاص.
- (5)- يتولى قيادة المؤسسة رئيس مدير عام .
- (6)- عدد أعضاء مجلس الإدارة: أربعة أعضاء.
- (7)- تتمثل أهم نشاط المؤسسة في:
  - (أ)- مؤسسة أشغال الطرقات و المطارات.

**34- مؤسسة قارورات الغاز**

- (1)- شركة ذات أسهم - مقرها الاجتماعي جسر قسنطينة / الجزائر العاصمة
- (2)- أنشئت بتاريخ 4 جويلية 1999
- (3)- رأس المال الاجتماعي 3550200000,00 دج
- (4)- قطاع خاص.
- (5)- يتولى قيادة المؤسسة رئيس مدير عام .
- (6)- عدد أعضاء مجلس الإدارة: سبعة أعضاء.

- (7)- تتمثل أهم نشاط المؤسسة في:  
أ)-صناعة أنابيب الفولاذ.

### 35- مؤسسة رام سكر

- (1)- شركة ذات أسهم - مقرها الاجتماعي مستغانم  
(2)- أنشئت بتاريخ 11 جوان 2000  
(3)- رأس المال الاجتماعي 164000000,00 دج  
(4)- قطاع عام.  
(5)- يتولى قيادة المؤسسة مدير عام .  
(6)- عدد أعضاء مجلس الإدارة: خمسة أعضاء.  
(7)- تتمثل أهم نشاط المؤسسة في:  
أ)-السكريات و تصنيفاتها.

### 36- مؤسسة متيجي

- مؤسسة متيجي هولدينغ
- (1)- شركة ذات أسهم - مقرها الاجتماعي مستغانم  
(2)- أنشئت بتاريخ 26 أفريل 2005  
(3)- رأس المال الاجتماعي 4274730000,00 دج  
(4)- قطاع خاص.  
(5)- يتولى قيادة المؤسسة رئيس مدير عام .  
(6)- عدد أعضاء مجلس الإدارة: أربعة أعضاء.  
(7)- تتمثل أهم نشاط المؤسسة في:  
أ)-شركة قابضة

### ● مؤسسة متيجي لنقل البضائع

- (1)- شركة ذات أسهم - مقرها الاجتماعي مزغراب /مستغانم  
(2)- أنشئت بتاريخ 1 ديسمبر 2004  
(3)- رأس المال الاجتماعي 409870000,00 دج  
(4)- قطاع خاص.  
(5)- يتولى قيادة المؤسسة رئيس مدير عام .

- (6)- عدد أعضاء مجلس الإدارة: أربعة أعضاء.
- (7)- تتمثل أهم نشاطاتها المؤسسة في:
  - (أ)- مؤسسة تخزين الحبوب و معالجة الزروع.
  - (ب)- كراء المعدات، ماكينات و التجهيزات.
  - (ج)- نقل و تسليم للمنتجات المبردة و المنتجات الغذائية.

### 37- مجمع او تي اراش بي حداد

- (1)- شركة ذات أسهم - مقرها الاجتماعي بئر مراد رابيس / الجزائر العاصمة
- (2)- أنشئت بتاريخ 28 جوان 1995
- (3)- رأس المال الاجتماعي 3000000000,00 دج
- (4)- قطاع خاص.
- (5)- يتولى قيادة المؤسسة رئيس مدير عام .
- (6)- عدد أعضاء مجلس الإدارة: ستة أعضاء.
- (7)- تتمثل أهم نشاطات المؤسسة في:
  - (أ)- الإنتاج الصناعي للاسمنت.
  - (ب)- صناعة أنابيب الفولاذ..
  - (ج)- صناعة الأنابيب المعدنية المرنة.
  - (د)- مؤسسة أشغال البناء في مختلف مراحلها.
  - (هـ)- ميكانيك الدقة.

### 38- مؤسسة ا جي ا او اورافيو

- (1)- شركة ذات أسهم - مقرها الاجتماعي مستغانم
- (2)- أنشئت بتاريخ 22 نوفمبر 1987
- (3)- رأس المال الاجتماعي 2703000000,00 دج
- (4)- قطاع عام.
- (5)- يتولى قيادة المؤسسة رئيس مدير عام .
- (6)- عدد أعضاء مجلس الإدارة: خمسة أعضاء.
- (7)- تتمثل أهم نشاطات المؤسسة في:
  - (أ)- التسمين الصناعي للدواجن و التفرغ الصناعي للبيض.
  - (ب)- صناعة منتجات لتغذية الحيوانات.

**39- مؤسسة عدوان للكيماويات**

- (1)- شركة ذات أسهم - مقرها الاجتماعي فرناقة / مستغانم
- (2)- أنشئت بتاريخ 19 أبريل 2004
- (3)- رأس المال الاجتماعي 3734500000,00 دج
- (4)- قطاع خاص.
- (5)- يتولى قيادة المؤسسة مدير عام .
- (6)- عدد أعضاء مجلس الإدارة: خمسة أعضاء.
- (7)- تتمثل أهم نشاطات المؤسسة في:
  - أ)- صناعة المنتجات الكيماوية للاستعمال الميكانيكي.
  - ب)- صناعة المواد الكيماوية لمعالجة المياه، الجلود و الأنسجة و كل المواد الأخرى.
  - ج)- صناعة مختلف مواد الكيماويات المعدنية.

**40- مصنع الاسمنت سعيدة**

- (1)- شركة ذات أسهم - مقرها الاجتماعي الحساسنة / سعيدة
- (2)- أنشئت بتاريخ 30 أكتوبر 1982
- (3)- رأس المال الاجتماعي 1050000000,00 دج
- (4)- قطاع عام.
- (5)- يتولى قيادة المؤسسة رئيس مدير عام.
- (6)- عدد العمال: 340 عامل.
- (7) الطاقة الإنتاجية: 500000 طن سنويا.
- (7)- يتمثل نشاط المؤسسة في:
  - أ)- إنتاج مادة الاسمنت  $CPJ 42,5 \text{ Kg F/Mm}^2$ .

الجدول (III-1): المؤسسات محل الدراسة

[www.cnrc.org.dz](http://www.cnrc.org.dz)

المصدر: المركز الوطني للسجل التجاري

#### 4-متغيرات الدراسة:

لدراسة أثر مراقبة التسيير و التدقيق الداخلي على تجسيد الحوكمة في المؤسسات الجزائرية تم تحديد مجموعة من مؤشرات لقياس أثر كل متغير بحيث تمثلت متغيرات الدراسة فيما يلي:

#### 1) المتغير المستقل (التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير):

##### أ- مجلس الإدارة:

يمثل الهيئة التي تحكم المؤسسة يتم اختياره من مجموعات مختلفة من المساهمين و هو مسؤول عن مراقبة تنفيذ أهداف المؤسسة كما حددها الجمعية العامة السنوية يتكون من أعضاء تنفيذيين و غير تنفيذيين كما يعتبر المجلس مسؤولاً مسؤولية جنائية على أي تحريف أو تزوير في المعلومات الخاصة بالمؤسسة، يتولى المجلس تعيين رئيس مجلس الإدارة و العضو المنتدب (المدير العام) كما يتولى مهام إدارة المؤسسة للمدة التي ينص عليها نظامها الأساسي، يعد مجلس الإدارة مسؤول مسؤولية نهائية و كاملة أمام المساهمين و أصحاب المصالح عن تقييم الأداء الإداري و يجب أن يقدم تقديره عن تلك المسؤولية للمساهمين في نهاية كل عام في شكل تقرير سنوي.<sup>1</sup>

##### ب- الإدارة التنفيذية:

يعنى مفهوم الإدارة التنفيذية بتوفير القيادة الحكيمة و التوجيه الرشيد بما يضمن للمؤسسة تحقيق النجاح والاستمرار في بيئة الأعمال على المدى الطويل، كما أنها الإدارة المسؤولة عن تنفيذ الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، وتخضع الإدارة التنفيذية إلى المساءلة في نهاية المطاف عن تنفيذ خطط العمل الموضوعة، كما أنها حلقة وصل بين الإدارة العليا و المستويات الدنيا. كما تمثل الإدارة التنفيذية الناجحة العنصر الأساسي لنجاح أي مؤسسة أو منظمة أعمال حيث أنها الإدارة المسؤولة عن تنظيم وتنفيذ سياسات المنظمة وإدارة موظفيها بما يحقق أعلى عائد لهذه المنظمة، فهي قادرة على تقديم وتنفيذ المقترحات والقرارات الصعبة ووضع الخطط اللازمة لإنجاز العمل بنجاح، لذلك تعد المحور الرئيسي لتنفيذ أي مشروع وتحقيق الأهداف المرجوة منه.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> عمر على عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات- دراسة ميدانية - ، مذكرة لشهادة لنيل ماجستير، جامعة المدية، 2009 ، ص78.

<sup>2</sup> الأكاديمية العربية البريطانية للتعليم العالي : [www.abahe.co.UK](http://www.abahe.co.UK)

### ج- الرقابة الداخلية:

تعرف طبقاً لنشرة معايير التدقيق بأنها عبارة عن خطة تنظيمية و كافة الطرق و الأساليب التي تتبعها المؤسسة بهدف حماية أصولها، و تؤكد من دقة و إمكانية الثقة و الاعتماد على بياناتها المحاسبية و تنمية الكفاءة التشغيلية و تشجيع التزام بالسياسات الإدارية<sup>1</sup>.  
و هناك من عرف الرقابة الداخلية بأنها نظام داخلي يتكون من الخريطة التنظيمية للمؤسسة مع تحديد الواجبات و المسؤوليات، و وجود نظام للحسابات و إعداد تقارير هذا بالإضافة إلى جميع الطرق و الوسائل الأخرى المستخدمة داخل المؤسسة لتحقيق الأهداف<sup>2</sup>.

### د- التدقيق الخارجي:

يقوم بمهمة التدقيق الخارجي هيئة خارجية و مستقلة عن إدارة المؤسسة، أي أن المدقق الخارجي لا يربطه بالإدارة أي عقد عمل، بل يتقاضى أتعاب تبعاً لنوعية التدقيق المطلوب منه، و يمكن أن تكون الرقابة الخارجية قانونية (محافظ الحسابات) أو تعاقدية (الخبير المحاسبي).  
والتدقيق الخارجي هو فحص انتقادي و محايد لدفاتر و سجلات و البيانات المحاسبية و المالية للمؤسسة، بهدف المصادقة على سلامة و انتظامية الحسابات، فهذا التدقيق إجباري بالنسبة لبعض المؤسسات ذات أسهم<sup>3</sup>.

### هـ- الهيكل التنظيمي:

يعرض الهيكل التنظيمي لكل مؤسسة المستويات المختلفة للإدارة، و توزيع المسؤوليات و الصلاحيات فيما بين التنفيذيين و الإدارات المعنية حسب نوعية و نشاط هذه المؤسسة، كم يحدد الهيكل التنظيمي العلاقة فيما بين الموظفين بالإدارة المسؤولة و المهام و المسؤوليات المناطة بهم، كما أن توفر المعلومات الواضحة للفصل فيما بين المسؤوليات و تحديد الصلاحيات حسب المهام الوظيفية، يمكن من ضبط السياسات الداخلية و يؤكد على حوكمة المؤسسات و بالتالي تحقيق أهداف المؤسسة<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> أمين السيد احمد لطفي، أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات و المحاسبين القانونيين، الدار الجامعية، القاهرة، 2000، ص 02.

<sup>2</sup> ناصر عبد العزيز، اثر استخدام الحاسوب على أنظمة الرقابة الداخلية في المصارف العاملة في قطاع غزة، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2007، ص 43.

<sup>3</sup> <http://cte.univ-setif.dz/coursenligne/rouabhi/section4.html>

<sup>4</sup> <http://www.bna.bh/portal/news/581776>.

(2) المتغير التابع (حوكمة المؤسسات):

تتمثل في خصائص الحوكمة و هي كالتالي:<sup>1</sup>

أ- الانضباط: إن إتباع السلوك الأخلاقي المناسب و الصحيح، و يتحقق الانضباط بوجود عدة مفاهيم منها وجود الحافز لدى الإدارة في الالتزام بأعمال الرئيسية المحددة و تزويد المساهمين بمعلومات صحيحة و التقويم السليم لحقوق الملكية و رأسمال، و لابد من إدراج مدى تطبيق الحوكمة في التقرير السنوي، و توزيع الفائض من النقد على المساهمين و استخدام الديون لعمليات التوسع في المشاريع التي تعود بالعائد على المؤسسة.<sup>2</sup>

ب- الشفافية: تعتبر الشفافية العنصر الأساسي في الحوكمة لأنها تتضمن مفاهيم متعددة مثل النزاهة، التقارير المالية و الإفصاح و الصراحة.<sup>3</sup> و تلتزم المؤسسة بإفصاح عن جميع المعلومات المتعلقة بالمركز المالي و أداء المؤسسة في التوقيت المناسب و الدقة التامة.<sup>4</sup> أي هي تقديم الصورة الحقيقية لما يحدث في المؤسسة.

ج- الاستقلالية: يعد تحقيق الاستقلالية من القواعد الرئيسية لتطبيق الحوكمة، و قد ركزت الحوكمة على تحقيق استقلالية أعضاء مجلس الإدارة، و المراجعين الداخليين و وجود لجان مجلس الإدارة التنفيذية، مثل لجنة الترشيحات، لجنة المراجعة، لجنة المكافآت و التعويضات، لجنة الإدارة التنفيذية.<sup>5</sup>

د- المساءلة: يسمح نظام الحكومة بمساءلة أعضاء مجلس الإدارة أمام المساهمين، و مراقبة الإدارة و تقديم النصائح و الإرشادات لمجلس الإدارة في كيفية وضع استراتيجيات و الأهداف،<sup>6</sup> و لتحقيق ذلك لابد من وجود آليات، فعالة تسمح بمساءلة الموظفين و معاقبة الأعضاء التنفيذيين و أعضاء مجلس الإدارة، و تحقيق الشفافية و عدالة التعامل في الأسهم من قبل أعضاء مجلس الإدارة.<sup>7</sup>

هـ- المسؤولية: و يقصد بها توفير هيكل واضح يحدد نقاط السلطة و المسؤولية و محاسبة مجلس الإدارة و متخذي القرار عن مسؤولياتهم تجاه المؤسسة و المساهمين<sup>8</sup> و يقع على عاتق مجلس الإدارة القيام بدور إشرافي أكثر من قيامه بدور تنفيذي، و قيامهم بالتدقيق الفعال على أداء العاملين، لابد من وجود لجان مراجعة ترشح المراجعين الخارجيين و تشرف على عملهم و تشرف كذلك على المراجعة الداخلية و الإجراءات المحاسبية.

<sup>1</sup> طارق عبد العال، حوكمة الشركات، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص3.

<sup>2</sup> سوليفيان جون و آخرون، حوكمة الشركات في القرن الحادي و العشرين، مركز المشروعات الدولية الخاصة، 2003، ص65.

<sup>3</sup> لطفي السيد أحمد أمين، دراسات متقدمة في المراجعة و خدمات التأكد، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص140.

<sup>4</sup> سليمان محمد مصطفى، حوكمة الشركات و دور أعضاء مجلس الإدارة و المدرسين التنفيذيين، دار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص24.

<sup>5</sup> سوليفيان جون و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص66.

<sup>6</sup> سليمان محمد مصطفى، 2008، مرجع سبق ذكره، ص24.

<sup>7</sup> سوليفيان جون و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص67.

<sup>8</sup> ربحاوي مها، الشركات مساهمة ما بين الحوكمة و القوانين و التعليمات، حالة دراسية للشركات المساهمة العامة العمانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية، المجلد 24، العدد الأول، 2008، ص98.

و- العدالة: يتم تحقق العدالة من خلال المعاملة ، كعدالة المساهمين و خاصة مساهمي الأقلية و تقديم كافة المعلومات المطلوبة لمساهمين سواء بحضور الاجتماعات، أو التزامهم بنتائجها، و التصويت سواء بالحضور شخصيا أو بالتوكيل، و ألا يتجاوز مجموع نسبة المساهمين الحاكمة 40%<sup>1</sup>.

ز- المسؤولية الاجتماعية: يعرف FLORES المسؤولية الاجتماعية على أنها التزام متخذ القرار في انتهاج أسلوب للعمل يؤمن من خلاله حماية المجتمع و إيساعده ككل، فضلا عن تحقيق منفعته الخاصة، و يضم هذا التعريف معنيان الأول يمثل بتحديد هدف مؤسسة نحو تحقيق القيم الاجتماعية من خلال القرارات التي يتخذها، و الثاني يتمثل في العمل على مواجهة التحديات الجديدة التي تواجهها إدارة المؤسسة و التي يكون لها تأثير على قوتها في المجتمع و مقدار مساهمتها في تلبية حاجاته من خلال الوظائف التي تؤديها<sup>2</sup>.

### 3) المتغيرات الضابطة (خصائص المؤسسة- خصائص المستجوبين):

تمثلت المتغيرات الضابطة التي تم الاعتماد عليها في هذه الدراسة في التالي:

#### 1- نشاط المؤسسة:

لمعرفة تأثير نشاط المؤسسة على تطبيق الحوكمة في المؤسسة الجزائرية، قمنا بتقسيم هذا المتغير إلى عدة خيارات والتي تمثلت فيما يلي :

- مؤسسة صناعية.
- مؤسسة خدماتية.
- مؤسسة مالية.
- مؤسسة تجارية
- مقولة.

#### 2- حجم المؤسسة:

يوجد العديد من المعايير لتحديد حجم المؤسسة منها عدد العملاء، عدد العمال و كذا حجم رأسمال، بحيث اعتمدنا في دراستنا على معيار عدد العمال و تم التقسيم على النحو التالي:

- مؤسسة مصغرة من 10 إلى 49 عامل.
- مؤسسة صغيرة من 50 إلى 149 عامل.

<sup>1</sup> سوليفان جون و آخرون: مرجع سبق ذكره، ص67.

<sup>2</sup> الصيرفي محمد، المسؤولية الاجتماعية للإدارة، دار الوفاء لدنيا الطباعة و النشر، الإسكندرية، مصر، 2007، ص17.

● مؤسسة متوسطة من 150 إلى 249 عامل.

● مؤسسة كبيرة أكثر من 250 عامل.

### 3- ملكية المؤسسة:

لمعرفة تأثير ملكية المؤسسة على تطبيق الحوكمة في المؤسسة الجزائرية، قمنا بتقسيم هذا المتغير إلى عدة

خيارين المتمثلان فيما يلي:

● مؤسسة عمومية.

● مؤسسة خاصة.

### 4- المسمى الوظيفي:

لمعرفة تأثير المسمى الوظيفي على تجسيد الحوكمة في المؤسسة الجزائرية تم تقسيم هذا المتغير إلى الخيارات

التالية و بالتالي رأينا أنها تمثلت في إطارات المؤسسات باعتبارها العناصر الأساسية في تطبيق الحوكمة.

● المدراء التنفيذيين.

● المساهمين.

● المدقق الداخلي.

● أعضاء مجلس الإدارة.

### 5- المؤهل العلمي:

ارتأينا أن نعرف أثر المؤهل العلمي لما له من دور كبير في إدراك مفهوم مبادئ الحوكمة و متطلبات تطبيقها

حيث قيمنا هذا المتغير إلى 3 مستويات.

● تعليم ثانوي.

● تعليم جامعي.

● دراسات عليا.

### 6- الخبرة المهنية:

لمعرفة تأثير سنوات الخبرة الخاصة بالمستجوبين على تطبيق آليات الحوكمة على المؤسسة الجزائرية تم تقسيم

هذا المتغير إلى الخيارات التالية:

● أقل من 5 سنوات.

● من 5 إلى 10 سنوات.

● من 10 إلى 15 سنة.

● أكثر من 15 سنة.

## 5- الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

تم استخدام الأساليب الإحصائية بشقيها: الإحصاء الوصفي و الاستدلالي، كما تم الاعتماد على حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS للحصول على النتائج بغرض إجراء التحليل الوصفي و الاستدلالي للإجابة عن تساؤلات الدراسة و اختبار فرضياتها و ذلك من خلال الاعتماد على الأساليب الإحصائية التالية:

1- التكرارات و النسب المؤوية لوصف خصائص الدراسة.  
2- معامل ألفا كرومباخ للتأكد من درجة ثبات أداة الدراسة.  
3- المتوسط الحسابي و ذلك لمعرفة مدى ارتفاع و انخفاض استجابات أفراد الدراسة عن كل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة الأساسية.

4- الانحراف المعياري للتعرف على مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة و لكل محور من محاور عن متوسطها الحسابي، ويلاحظ أن الانحراف المعياري يوضح التشتت في استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من العبارات إلى جانب المحاور، فكلما اقتربت قيمته من الصفر كلما تركزت الاستجابات و انخفض تشتتها بين المقياس (إذا كان الانحراف المعياري أقل من الواحد الصحيح فيعني تركز الاستجابات و عدم تشتتها، أما إذا كان الانحراف المعياري واحد صحيح أو أعلى فيعني عدم تركيز الاستجابات و تشتتها)، علما بأنه يفيد في ترتيب العبارات حسب المتوسط الحسابي لصالح أقل تشتت عند تساوي المتوسط المرجح.<sup>1</sup>

5- اختبار التوزيع الطبيعي من خلال حساب معامل الالتواء (skweness) و ذلك للتأكد من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

6- اختبار الانحدار المتعدد للدراسة أثر المتغير المستقل على المتغير التابع.  
7- معامل الارتباط بيرسون لدراسة العلاقة بين المتغير المستقل و المتغير التابع.  
8- تحليل التباين ANOVA بغرض اختبار فرضيتي الفروق، بمعنى معرفة ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية في اتجاهات المبحوثين نحو تجسيد مبادئ الحوكمة تعزى للمتغيرات الخاصة بالمؤسسة و كذا خصائص المستجوبين الآتية: الملكية- طبيعة النشاط- حجم المؤسسة- مسمى الوظيفي- مؤهل علمي- سنوات الأقدمية.

9- الوزن النسبي (الأهمية النسبية) و الذي تم تحديده وفق للمقياس الأتي:

طول الفئة= (الحد الأعلى للبديل - الحد الأدنى للبديل)/عدد المستويات

<sup>1</sup> علماي احمد، فعالية الثقافة التنظيمية في تحقيق إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات الإنتاجية و الخدمية الجزائرية - دراسة ميدانية في القطاعين العام والخاص، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة جيلالي ليايس، 2015، ص183.

طول الفئة =  $5/(1-5) = 0.8$ ، و بذلك تكون الأوزان النسبية كما تظهر في الجدول التالي<sup>1</sup>:

الوسط الحسابي	الاتجاه
من 1.00 إلى 1.79	موافق بشدة
من 1.80 إلى 2.59	موافق
من 2.60 إلى 3.39	محايد
من 3.40 إلى 4.19	غير موافق
من 4.20 إلى 5	غير موافق بشدة

جدول (III-2): الأوزان النسبية (الأهمية النسبية)

<sup>1</sup> حسين البناء، اثر إستراتيجية التمكين على عمليات إدارة المعرفة في المصارف التجارية الأردنية، أطروحة دكتوراه الفلسفة في الإدارة، كلية الأعمال جامعة عمان العربية، الأردن، 2012، ص106.

### المبحث الثاني: صدق و ثبات الاستبانة

صدق الاستبانة يعني التأكد من انه سوف يقيس ما اعد لقياسه، كما يقصد بالصدق شموله لكل لعناصر التي يجب أن تدخل في التحليل، هذا من ناحية و من ناحية أخرى وضع فقراتها بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها، و قد تم التأكد من صدق فقرات الاستبانة بالطرق الآتية:

#### I- صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة:

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرات الاستبانة مع المحور الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد تم حساب الاتساق الداخلي من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من محاور الاستبانة والدرجة الكلية للمحور التابعة له.

#### I-1- الصدق الداخلي للفقرة الأولى:

يبين الجدول رقم (III-3) معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المؤشر الأول (مجلس الإدارة) والمعدل الكلي لعباراته تتراوح بين 0.621 و 0.702، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبنية دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 و قيمة R جدوليه عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 182 تساوي 0.167، و بذلك تعتبر عبارات المؤشر الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

رقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	مراجعة و توجيه إستراتيجية المؤسسة .	0.680	0.000
2	وضع خطط العمل و سياسة المخاطرة.	0.621	0.000
3	وضع أهداف الأداء و متابعة التنفيذ.	0.674	0.000
4	اختيار المسؤولين التنفيذيين و متابعة أداءهم و المزايا الممنوحة لهم.	0.702	0.000
5	ضمان الشفافية في عملية ترشيح أعضاء مجلس الإدارة.	0.685	0.000
6	وجود فصل بين مهام مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية.	0.658	0.000
7	ضمان سلامة التقارير المحاسبية و المالية للمؤسسة.	0.699	0.000
8	ضمان الحصول على المعلومات الدقيقة و ذات الصلة في الوقت المناسب.	0.697	0.000

0.000	0.691	9 تعيين عدد كاف من أعضاء غير التنفيذيين من اجل التقييم المستقل للأعمال.
0.000	0.690	10 تفعيل لجان التدقيق و المراجعة.

جدول (III-3): الصدق الداخلي للفقرة الأولى (مجلس الإدارة)

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على مخرجات SPSS

I-2- الصدق الداخلي للفقرة الثانية:

يبين الجدول رقم (III-4) معاملات الارتباط بين كل عبارة من فقرة المؤشر الثاني (الإدارة التنفيذية) والمعدل الكلي لعباراته تتراوح بين 0.718 و 0.845، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبنية دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 و قيمة R جدوليه عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 182 تساوي 0.167، و بذلك تعتبر عبارات المؤشر الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

رقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	صياغة أهداف المؤسسة بشكل واضح و محدد و قابل للتحقيق.	0.746	0.000
2	تجميع و استعمال الموارد المختلفة اللازمة لتحقيق هذه الأهداف.	0.824	0.000
3	تحديد النشاطات و الوظائف اللازم إنجازها و تجميعها و تصنيفها وفق أسس منطقية .	0.814	0.000
4	توجيه أداء أعضاء المؤسسة نحو تحقيق الأهداف المحددة.	0.845	0.000
5	مراقبة سير الأداء و العمل على تصحيح الانحرافات التي قد تطرأ أثناء سير العمل.	0.802	0.000
6	إزالة كافة العقبات و العراقيل التي تقلل من كفاءة و فعالية أداء المؤسسة.	0.804	0.000
7	تقديم المعلومات المالية و التسييرية المتماثلة لكل أطراف التعامل.	0.718	0.000

جدول (III-4) الصدق الداخلي للفقرة الثانية (الإدارة التنفيذية)

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على مخرجات SPSS

I-3- الصدق الداخلي للفقرة الثالثة:

يبين الجدول رقم (III-5) معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المؤشر الثالث (الرقابة الداخلية) والمعدل الكلي لعبارته تتراوح بين 0.745 و 0.834، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبنية دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 و قيمة R جدوليه عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 182 تساوي 0.167، و بذلك تعتبر عبارات المؤشر الثالث صادقة لما و ضعت لقياسه.

رقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	يتم تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية من طرف مراجع خارجي.	0.755	0.000
2	تقوم أدوات الرقابة بتزويد إدارة المؤسسة بمؤشرات موضوعية حول اتجاه الأداء.	0.780	0.000
3	تضمن الرقابة الداخلية الالتزام بالقوانين و السياسات الإدارية.	0.834	0.000
4	تعمل الرقابة الداخلية على حماية أصول و ممتلكات المؤسسة من الغش والاحتيال.	0.797	0.000
5	تضمن الرقابة الداخلية التأكد من دقة و صحة البيانات المحاسبية.	0.806	0.000
6	تقوم الرقابة الداخلية بتقييم مستويات التنفيذ بناء على النتائج المتحصل عليها.	0.745	0.000

جدول (III-5) الصدق الداخلي للفقرة الثالثة (الرقابة الداخلية)

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على مخرجات SPSS

I-4- الصدق الداخلي للفقرة الرابعة:

يبين الجدول رقم (III-6) معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المؤشر الرابع (التدقيق الخارجي) والمعدل الكلي لعبارته تتراوح بين 0.647 و 0.851، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبنية دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 و قيمة R جدوليه عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 182 تساوي 0.167، و بذلك تعتبر عبارات المؤشر الرابع صادقة لما و ضعت لقياسه.

رقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	الرقابة الخارجية مستقلة عن الإدارة التنفيذية .	0.694	0.000
2	يتم تعيين مراقب الخارجي من قبل مجلس الإدارة .	0.647	0.000
3	تسهل الرقابة الخارجية شفافية جميع أنشطة الشركة.	0.794	0.000
4	تساعد الرقابة الخارجية على زيادة الثقة والمصداقية في إعداد التقارير المالية.	0.782	0.000
5	تضمن الرقابة الخارجية لمستخدمي التقارير المالية بان تكون عادلة ونزيهة.	0.851	0.000
6	تحمي الرقابة الخارجية حقوق المساهمين و أصحاب المصلحة.	0.773	0.000

جدول (III-6) الصدق الداخلي للفقرة الرابعة (التدقيق الخارجي)

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على مخرجات SPSS

I-5- الصدق الداخلي للفقرة الخامسة:

يبين الجدول رقم (III-7) معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المؤشر الخامس (الهيكل التنظيمي) والمعدل الكلي لعباراته تتراوح بين 0.632 و 0.814، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبنية دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 و قيمة R جدوليه عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 182 تساوي 0.167، و بذلك تعتبر عبارات المؤشر الخامس صادقة لما و ضعت لقياسه.

رقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	تبنى المؤسسة هيكل تنظيمي يساعد العاملين على اتصال فيما بينهم	0.727	0.000
2	يساعد الهيكل على سرعة الانجاز و جودة العمل	0.780	0.000
3	يوضح الهيكل التنظيمي الأدوار و الأنشطة.	0.814	0.000
4	يوضح الهيكل التنظيمي السلطات و المسؤوليات .	0.805	0.000
5	يوضح الهيكل التنظيمي العلاقات التنظيمية بين مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية.	0.785	0.000
6	يضمن الاستقلال الوظيفي بين الإدارات و الأقسام و الذي لا يمنع التعاون و التنسيق بينما.	0.632	0.000

جدول (III-7) الصدق الداخلي للفقرة الخامسة (الهيكل التنظيمي)

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على مخرجات SPSS

I-6- الصدق الداخلي للفقرة السادسة:

يبين الجدول رقم (III-8) معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المؤشر السادس (المساءلة) والمعدل الكلي لعباراته تتراوح بين 0.682 و 0.808، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبنية دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 و قيمة R جدوليه عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 182 تساوي 0.167، و بذلك تعتبر عبارات المؤشر السادس صادقة لما و ضعت لقياسه.

رقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	ينبغي أن يكون للمساهمين نفس حقوق التصويت.	0.764	0.000
2	يجب أن تضمن الإجراءات المتعلقة بالاجتماعات العامة للمساهمين المعاملة المتكافئة لكافة المساهمين.	0.790	0.000
3	تداول الأسهم بصورة تتسم بالإفصاح و الشفافية.	0.808	0.000
4	نبغي أن يطلب من أعضاء مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية الإفصاح عن وجود أية مصالح خاصة بهم قد تتصل بعمليات تمس المؤسسة .	0.682	0.000

جدول (III-8) الصدق الداخلي للفقرة السادسة (المساءلة)

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على مخرجات SPSS

I-7- الصدق الداخلي للفقرة السابعة:

يبين الجدول رقم (III-9) معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المؤشر السابع (الانضباط) والمعدل الكلي لعباراته تتراوح بين 0.782 و 0.857، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبنية دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 و قيمة R جدوليه عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 182 تساوي 0.167، و بذلك تعتبر عبارات المؤشر السابع صادقة لما و ضعت لقياسه.

رقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	تزويد المساهم بالمعلومات الكافية في التوقيت المناسب بشأن تواريخ و أماكن و جداول أعمال الاجتماعات العامة.	0.857	0.000
2	إتاحة الفرصة للمساهمين لتوجيه أسئلة إلى مجلس الإدارة.	0.782	0.000
3	إضافة موضوعات إلى جداول أعمال الاجتماعات العامة.	0.831	0.000
4	التمكن من التصويت بصفة شخصية أو بالنيابة.	0.808	0.000

جدول (III-9) الصدق الداخلي للفقرة السابعة (الانضباط)

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على مخرجات SPSS

I-8- الصدق الداخلي للفقرة الثامنة:

يبين الجدول رقم (III-10) معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المؤشر الثامن (الإفصاح والشفافية) والمعدل الكلي لعباراته تتراوح بين 0.614 و 0.810، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبنية دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 و قيمة R جدوليه عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 182 تساوي 0.167، و بذلك تعتبر عبارات المؤشر الثامن صادقة لما و وضعت لقياسه.

رقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	يشتمل الإفصاح على النتائج المالية و التشغيلية للمؤسسة.	0.687	0.000
2	يشتمل الإفصاح على أهداف المؤسسة.	0.683	0.000
3	يشتمل الإفصاح على أعضاء مجلس الإدارة، المديرين التنفيذيين، و المرتبات والمزايا الممنوحة لهم.	0.788	0.000
4	يشتمل الإفصاح على عوامل المخاطرة.	0.759	0.000
5	يشتمل الإفصاح على المسائل المادية المتصلة بالعاملين و غيرهم من أصحاب المصلحة.	0.810	0.000
6	إعداد و مراجعة المعلومات بأسلوب يتفق و معايير الجودة المحاسبية و المالية.	0.720	0.000
7	وجود عملية مراجعة سنوية عن طريق مراجع مستقل.	0.767	0.000
8	ينبغي أن تكفل قنوات توزيع المعلومات إمكانية حصول مستخدمي المعلومات عليها في الوقت الملائم و بالتكلفة المناسبة.	0.614	0.000

جدول (III-10) الصدق الداخلي للفقرة الثامنة (الإفصاح و الشفافية)

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على مخرجات SPSS

I-9- الصدق الداخلي للفقرة التاسعة:

يبين الجدول رقم (III-11) معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المؤشر التاسع (العدالة) والمعدل الكلي لعباراته تتراوح بين 0.561 و 0.792، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبنية دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 و قيمة R جدوليه عند مستوى دلالة 0.05 و درجة حرية 182 تساوي 0.167، و بذلك تعتبر عبارات المؤشر التاسع صادقة لما و ضعت لقياسه.

رقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	تامين أساليب تسجيل الملكية.	0.600	0.000
2	نقل أو تحويل ملكية الأسهم.	0.561	0.000
3	الحصول على المعلومات الخاصة بالمؤسسة في الوقت المناسب و بصفة منتظمة.	0.728	0.000
4	المشاركة و التصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين.	0.678	0.000
5	انتخاب أعضاء مجلس الإدارة.	0.644	0.000
6	الحصول على حصص من أرباح المؤسسة.	0.668	0.000
7	الحصول على المعلومات المتعلقة بالتعديلات في النظام الأساسي او في مواد تأسيس المؤسسة أو غيرها من الوثائق الأساسية.	0.792	0.000
8	الحصول على المعلومات المتعلقة بطرح أسهم إضافية.	0.728	0.000
9	الحصول على المعلومات المتعلقة بتعاملات مالية غير عادية قد تسفر عن بيع المؤسسة.	0.722	0.000

جدول (III-11) الصدق الداخلي للفقرة التاسعة (العدالة)

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على مخرجات SPSS

I-10- الصدق الداخلي للفقرة العاشرة:

يبين الجدول رقم (III-12) معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المؤشر العاشر (المسؤولية) والمعدل الكلي لعباراته تتراوح بين 0.748 و 0.851، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبنية دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 و قيمة R جدوليه عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 182 تساوي 0.167، و بذلك تعتبر عبارات المؤشر العاشر صادقة لما و ضعت لقياسه.

رقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	تأكيد على احترام حقوق أصحاب المصلحة.	0.748	0.000
2	يحصل أصحاب المصلحة على تعويضات في حالة انتهاك حقوقهم.	0.845	0.000
3	وجود آليات لمشاركة أصحاب المصالح في اتخاذ القرار و التي تكفل تحسين الأداء.	0.851	0.000
4	يضمن أصحاب المصلحة الحصول على المعلومات المتعلقة بالمؤسسة.	0.827	0.000

جدول (III-12) الصدق الداخلي للفقرة العاشرة (المسؤولية)

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على مخرجات SPSS

I-11- الصدق الداخلي للفقرة الحادي عشر:

يبين الجدول رقم (III-13) معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المؤشر الحادي عشر (المسؤولية الاجتماعية) والمعدل الكلي لعباراته تتراوح بين 0.654 و 0.853، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبنية دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 و قيمة R جدوليه عند مستوى دلالة 0.05 و درجة حرية 182 تساوي 0.167، و بذلك تعتبر عبارات المؤشر الحادي عشر صادقة لما وضعت لقياسه.

رقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	تتوافق رسالة المؤسسة و أهدافها مع أهداف و قيم المجتمع.	0.654	0.000
2	تقدم مؤسسة في انجاز مشاريع أساسية للمجتمع من مدارس و طرق ومستشفيات.	0.684	0.000
3	تهتم المؤسسة بشكاوى العملاء و العمل على حلها بصورة عاجلة.	0.759	0.000
4	وضوح الشروط التي تحدد طبيعة العلاقة ما بين المؤسسة و العملاء	0.853	0.000
5	تعد حماية البيئة من أهم مرتكزات قيم الإدارة و ثقافة المؤسسة بشكل عام.	0.794	0.000
6	تستخدم المؤسسة تقنيات حديثة لتجنب مسببات تلوث التربة و الماء والهواء.	0.800	0.000

جدول (III-13) الصدق الداخلي للفقرة الحادي عشر (المسؤولية الاجتماعية)

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على مخرجات SPSS

II- صدق الاتساق البنائي:

من خلال الجدول (III-14) نلاحظ أن معاملات سبيرمان للارتباط لجميع محاور الاستبانة تراوح بين 0.750 و 0.881 وهي أكبر من R الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 و درجة حرية 182 والتي تساوي 0.167، وهي تعتبر دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05 (مستوى الدلالة لكل فقرة من الفقرات أقل من 0.05)، وبالتالي تعتبر محاور الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

المتغير	المحتوى	معامل ارتباط	مستوى الدلالة
الأول	مجلس الإدارة	0.881	0.000
الثاني	الإدارة التنفيذية	0.871	0.000
الثالث	الرقابة الداخلية	0.849	0.000
الرابع	التدقيق الخارجي	0.853	0.000
الخامس	الهيكل التنظيمي	0.817	0.000
السادس	المساءلة	0.750	0.000
السابع	الانضباط	0.788	0.000
الثامن	الإفصاح و الشفافية	0.863	0.000
التاسع	العدالة	0.777	0.000
العاشر	المسؤولية	0.798	0.000
الحادي عشر	المسؤولية الاجتماعية	0.784	0.000

الجدول (III-14) معامل الارتباط كل مؤشر من مؤشرات الدراسة مع المعدل الكلي للاستبانة

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على مخرجات SPSS

III- اختيار ثبات الاستبانة:

يقصد بثبات الاستبانة أن يعطي نفس النتائج في حالة تم إعادة توزيعه أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، و هذا يعني أن تكون النتائج التي تعطيها الاستبانة متقاربة إذا تم تكراره على عينة الدراسة، و قد تم التحقق من الثبات من خلال معامل ألفا كرونباخ، الذي تتراوح قيمته بين الصفر و الواحد، و كلما اقترب من الواحد دل على وجود ثبات عال يطمئن على صدق أداة الدراسة، طبقا لقاعدة اختبار تابت صادق، و النتائج المتوصل إليها في الجدول التالي:

المتغير	محتوى	عدد الفقرات	معامل ألفا كرومباخ
الأول	مجلس الإدارة	10	0.816
الثاني	الإدارة التنفيذية	7	0.829
الثالث	الرقابة الداخلية	6	0.796
الرابع	التدقيق الخارجي	6	0.763
الخامس	الهيكل التنظيمي	6	0.857
السادس	المساءلة	4	0.716
السابع	الانضباط	4	0.783
الثامن	الإفصاح و الشفافية	8	0.788
التاسع	العدالة	9	0.840
العاشر	المسؤولية	4	0.746
الحادي عشر	المسؤولية الاجتماعية	6	0.759
جميع المتغيرات			0.832

الجدول (III-15): اختبار ثبات الاستبانة

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على مخرجات SPSS

يوضح الجدول (III-15) معامل Alphacranbach لمحاور الاستبانة التي نجدها مرتفعة و تعكس ثبات أداة القياس، كما نجد معدل هذا المعامل لجميع هذه المتغيرات يقدر بقيمة 0.832 و هي تعتبر مرتفعة، وهذا ما يعزز وجود ثبات في أداة الدراسة.

خلاصة الفصل:

تطرقنا في هذا الفصل إلى العناصر المنهجية المنظمة للدراسة الميدانية، و ذلك باستعمال مختلف الأساليب الإحصائية الملائمة لموضوع الدراسة. و كذا تعريف مؤسسات محل الدراسة و التطرق إلى متغيرات الدراسة (متغير مستقل و متغير التابع و كذا المتغيرات الضابطة)، و تم حساب معامل الارتباط لمعرفة الاتساق الداخلي والصدق البنائي لعبارات الاستبانة أما معامل " ألفا كرومباخ " فتم حسابه لمعرفة ثبات الدراسة و قد وجدنا أن هناك ثباتا في الدراسة إذ كانت كل المعاملات ألفا كرومباخ المدروسة قوية و أكبر من 0.6.

## الفصل الرابع:

اختبار الفرضيات و مناقشة النتائج

تمهيد الفصل:

سنتطرق في هذا الفصل إلى تحليل خصائص البيانات الديموغرافية بما فيها توزيع عينة الدراسة حسب متغير حجم المؤسسة، طبيعة نشاط، ملكية المؤسسة و أيضا توزيع العينة حسب خصائص المستجوبين منها سنوات الأقدمية، المستوى التعليمي، المسمى الوظيفي. كما سنتناول تحليل إجابات المبحوثين حسب متغيرات الدراسة المتمثلة في المتغير المستقل "التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير" و ذلك من خلال تحليل مؤشرات و المتمثلة في مجلس الإدارة، الإدارة التنفيذية، الرقابة الداخلية، التدقيق الخارجي و الهيكل التنظيمي، كما يتم تحليل إجابات المبحوثين حسب متغيرات الدراسة المتمثلة في المتغير التابع "حوكمة المؤسسات" و ذلك من خلال تحليل خصائصها و المتمثلة في المساءلة، الانضباط، الإفصاح، الشفافية، العدالة، المسؤولية الاجتماعية و أخيرا سنتطرق إلى اختبار التوزيع الطبيعي و اختبار الفرضيات الرئيسية و الفرعية للدراسة، و الخروج بالنتائج النهائية و مناقشتها.

**المبحث الأول : تحليل خصائص البيانات الديموغرافية للعينة**

بعد تقديم فكرة مختصرة عن عينة الدراسة، و بغرض توضيح أهم خصائصها، سوف نقدم توصيف للبيانات المتعلقة بالمؤسسات محل الدراسة و البيانات الخاصة بالمستجوبين و ذلك كما يلي:

**1- توزيع عينة الدراسة حسب متغير ملكية المؤسسة:**

يوضح الجدول رقم (1-IV) توزيع ملكية المؤسسة بحيث نجد أن نسبة المؤسسات العمومية كان أكبر من المؤسسات الخاصة بنسبة 56.8% في حين بلغت نسبة هذه الأخيرة 43.2%.

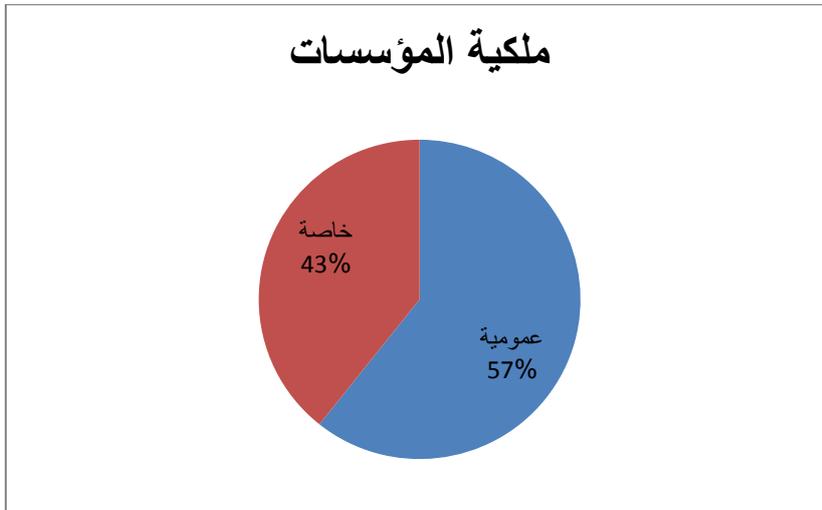
النسبة المئوية	التكرار	ملكية المؤسسة
56.8%	104	عمومية
43.2%	79	خاصة
100%	183	المجموع

الجدول (1-IV): توزيع العينة حسب متغير ملكية المؤسسة

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على مخرجات SPSS

ترى الطالبة أن هذه النتائج تتوافق مع طبيعة الاستقبال في المؤسسات الجزائرية، إذ نجد أن المؤسسات العمومية تكون أكثر استقبال للباحثين على عكس المؤسسات الخاصة، و ذلك راجع إلى القوانين و السياسات الداخلية التي سنها الملاك ولا تسمح بدخول غير العاملين بهذه المؤسسات.

و يمكن توضيح النتائج السابقة بطريقة أكثر تلخيصا و شاملة من خلال الشكل الموالي:



الشكل (1-IV): توزيع عينة الدراسة حسب متغير ملكية المؤسسة

2- توزيع عينة الدراسة حسب متغير قطاع النشاط:

يوضح الجدول أدناه رقم (2-IV) أن توزيع مؤسسات صناعية قد بلغت 55.7% من عينة الدراسة في حين بلغت المقاوله 20.2% من عينة الدراسة و بلغت مؤسسات الخدماتية نسبة 9.3% و بلغت المؤسسات التجارية نسبة 11.5% و بلغت المؤسسات المالية ما نسبته 3.3%

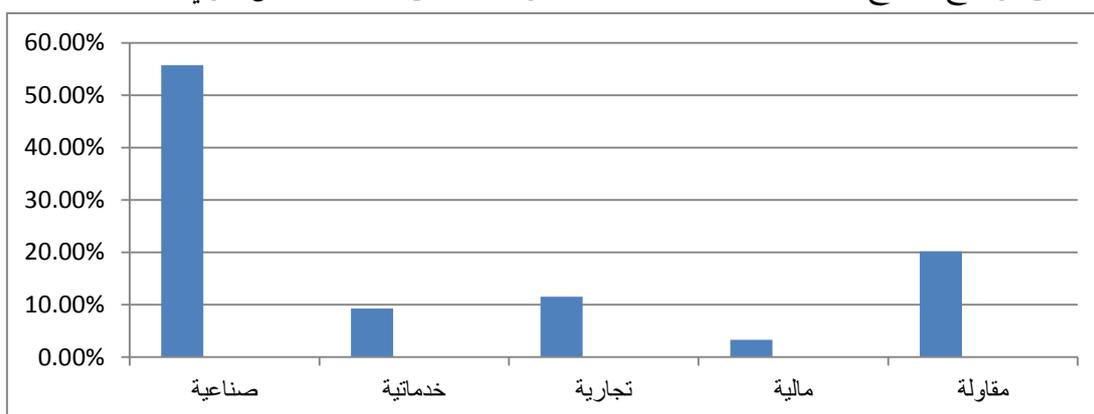
قطاع النشاط	تكرار	نسبة المؤوية
صناعية	102	55.7%
خدماتية	17	9.3%
تجارية	21	11.5%
مالية	06	3.3%
مقاوله	37	20.2%
المجموع	183	100%

الجدول (2-IV): توزيع العينة حسب متغير نشاط مؤسسات

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على مخرجات SPSS

و ترى الطالبة أن هذا راجع إلى أن نسبة المؤسسات ذات الأسهم هي أغلبها مؤسسات طبيعة نشاطها صناعية أو مقاوله و هذا ما يبرر نسبتهم المرتفعة.

و يمكن توضيح النتائج السابقة بطريقة أكثر تلخيصا و شاملة من خلال الشكل الموالي:



الشكل (2-IV): توزيع عينة الدراسة حسب متغير قطاع النشاط

3- توزيع العينة حسب متغير حجم المؤسسة:

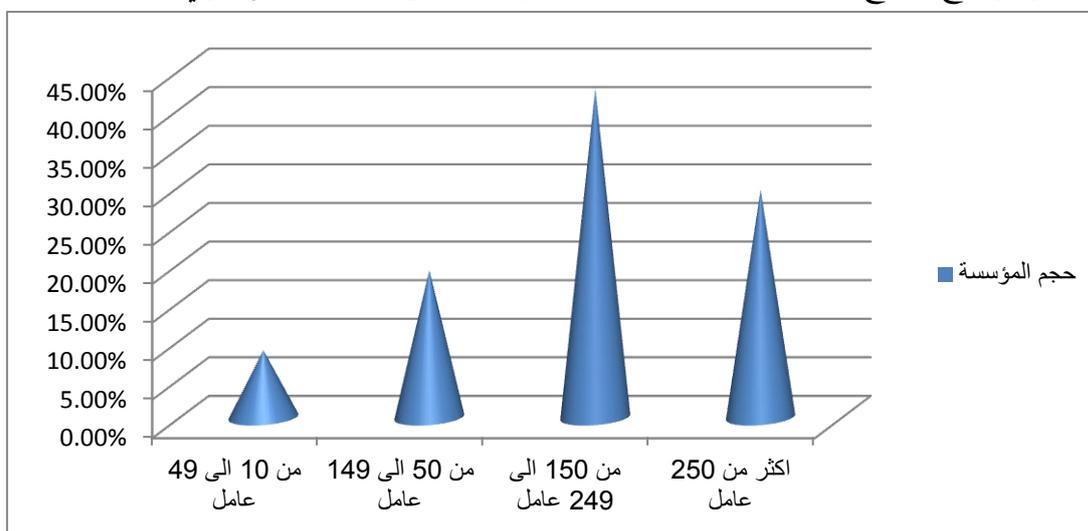
يوضح الجدول أدناه رقم (3-IV) أن حجم المؤسسات أكثر من 250 عامل قد بلغت 29.5% من عينة الدراسة في حين بلغ حجم المؤسسات بين 150 و 249 عامل نسبة 42.6%، و بلغ حجم المؤسسات بين 50 و 149 عامل نسبة 19.1% و بلغ حجم مؤسسات أقل من 50 عامل نسبة 8.7% من عينة الدراسة.

النسبة المئوية	التكرار	حجم المؤسسة
8.7%	16	من 10 إلى 49 عامل
19.1%	35	من 50 إلى 149 عامل
42.6%	78	من 150 إلى 249 عامل
29.5%	54	أكثر من 250 عامل
100%	183	المجموع

الجدول (3-IV): توزيع عينة الدراسة حسب متغير حجم المؤسسات

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على مخرجات SPSS

و يمكن توضيح النتائج السابقة بطريقة أكثر تلخيصاً و شاملة من خلال الشكل الموالي:



الشكل (3-IV): توزيع عينة الدراسة حسب متغير حجم المؤسسة

4- توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي:

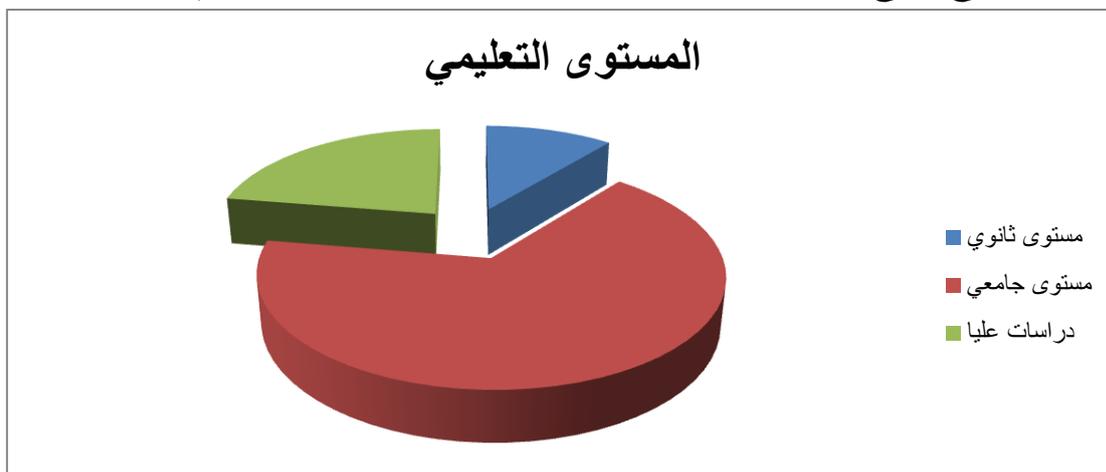
يوضح الجدول أدناه رقم (4-IV) أن نسبة الأفراد المجهين ذو مستوى جامعي قد بلغت 66.7% من عينة الدراسة في حين بلغت نسبة الأفراد المجهين ذو المستوى العاليي 22.4%، و بلغت نسبة المجهين الذين لهم مستوى التعليم الثانوي 10.9% من عينة الدراسة.

النسبة المئوية	التكرار	المستوى التعليمي
10.9%	20	ثانوي
66.7%	122	جامعي
22.4%	41	دراسات عليا
100%	183	المجموع

الجدول (4-IV): توزيع العينة حسب متغير مستوى التعليمي

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على مخرجات SPSS

و ترى الطالبة أن أكثر من 80% من عينة الدراسة لها مستوى جامعي و دراسات عليا و هذا ما يوضح نسبة استيعاب العينة للموضوع محل الدراسة و أخذ الإجابات بعين الاعتبار. و يمكن توضيح النتائج السابقة بطريقة أكثر تلخيصا و شاملة من خلال الشكل الموالي:



الشكل (4-IV): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي

5- توزيع العينة حسب متغير المسمى الوظيفي:

يوضح الجدول أدناه رقم (IV-5) أن نسبة 57.9% من الأفراد المجيبين يمثلون الإدارة التنفيذية في حين بلغت نسبة الأفراد المجيبين الذين يمثلون أعضاء مجالس إدارة 15.8% من عينة الدراسة ، وبلغت نسبة الأفراد المجيبين الذين يشغلون وظيفة التدقيق الداخلي 13.7% و أخيرا بلغت نسبة المساهمين 12.6% .

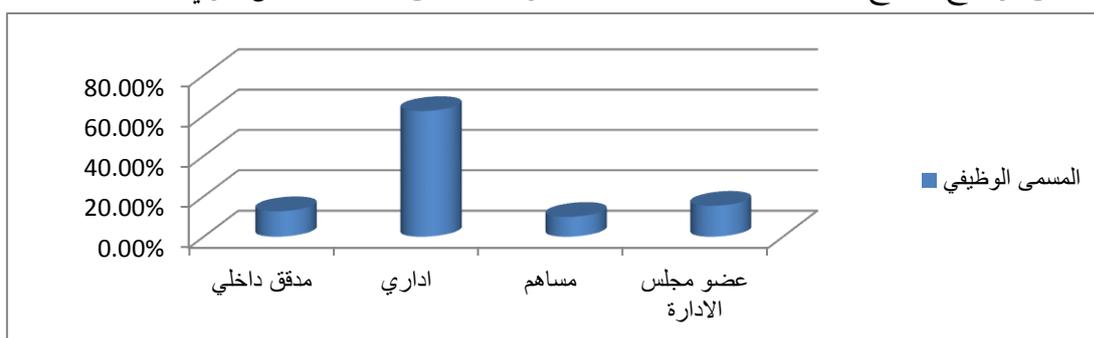
النسبة المئوية	التكرار	المسمى الوظيفي
13.7%	25	مدقق داخلي
57.9%	106	إداري
12.6%	23	مساهم
15.8%	29	عضو مجلس إدارة
100%	183	المجموع

الجدول (IV-5): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على مخرجات SPSS

و ترى الطالبة أن نسبة الأفراد المجيبين من الإدارة التنفيذية عالية مقارنة بالوظائف الأخرى و ذلك يرجع إلى وجودهم الدائم في مؤسسات، مع وجود صعوبة في التوصل إلى الفئات الأخرى من المستجوبين إلا بنسبة قليلة و هذا خارج عن نطاق الطالبة.

و يمكن توضيح النتائج السابقة بطريقة أكثر تلخيصا و شاملة من خلال الشكل الموالي:



الشكل (IV-5): توزيع العينة حسب متغير المسمى الوظيفي

6- توزيع العينة حسب متغير سنوات الأقدمية:

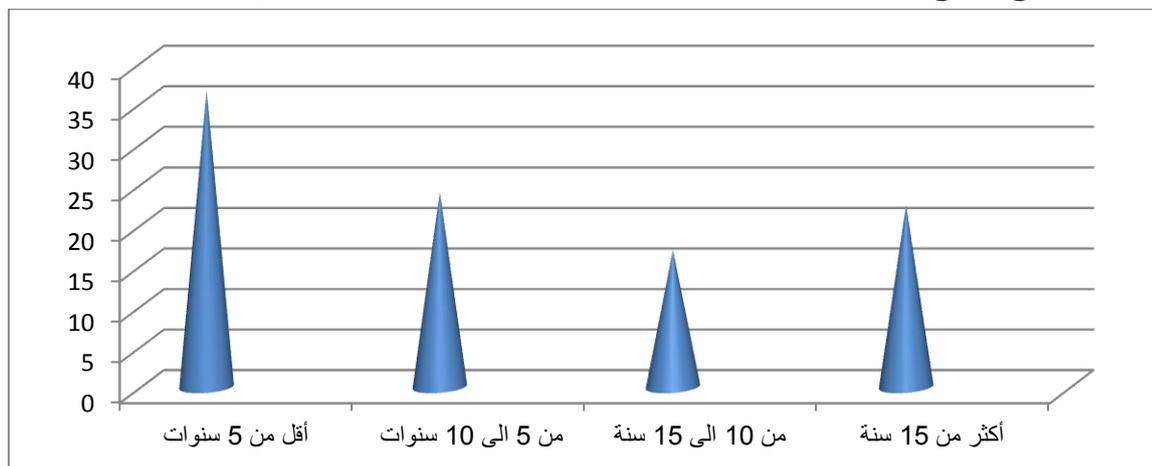
يوضح الجدول أدناه رقم (6-IV) أن نسبة الأفراد الموجبين الذين لهم خبرة أكثر من 15 سنة 22.4% من عينة الدراسة في حين بلغ أن نسبة الأفراد الموجبين الذين لهم خبرة أقل من 5 سنوات 36.6% ، و بلغ الذين لهم خبرة بين 10 إلى 15 سنة نسبة 16.9% من عينة الدراسة ، و أخيرا بلغ نسبة الأفراد الذين لهم خبرة من 5 إلى 10 سنوات 24% من عينة الدراسة، و ترى الطالبة وجود تقارب في نسب سنوات الخبرة .

سنوات الأقدمية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	67	36.6%
من 5 إلى 10 سنوات	44	24%
من 10 إلى 15 سنة	31	16.9%
أكثر من 15 سنة	41	22.4%
المجموع	183	100%

الجدول (6-IV): توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الأقدمية

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على مخرجات SPSS

و يمكن توضيح النتائج السابقة بطريقة أكثر تلخيصا و شاملة من خلال الشكل الموالي:



الشكل (6-IV): توزيع العينة حسب متغير سنوات الأقدمية

**المبحث الثاني: تحليل إجابات المبحوثين حول متغيرات الدراسة.**

يتناول هذا الجزء نتائج التحليل الإحصائي للبيانات وفق المقاييس الإحصائية الوصفية كالمتوسط الحسابي و الانحراف المعياري والأهمية النسبية لمتغيرات الدراسة و العناصر الفرعية لكل متغير. و ذلك بهدف الإجابة على أسئلة الدراسة.

**1- الأهمية النسبية لمؤشرات المتغير المستقل**

يمكن توضيح الأهمية النسبية لكل من مؤشرات المتغير المستقل "التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير" على

الشكل التالي:

رقم العبارة	المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	المرتبة
<b>1- مجلس الإدارة:</b>					
1	مراجعة و توجيه إستراتيجية المؤسسة .	1.5738	0.74404	اتفق تماما	الأولى
2	وضع خطط العمل وسياسة المخاطرة.	1.9727	0.95176	اتفق	الرابعة
3	وضع أهداف الأداء و متابعة التنفيذ.	1.8142	0.93080	اتفق	الثالثة
4	اختيار المسؤولين التنفيذيين و متابعة أداءهم والمزايا الممنوحة لهم.	2.0929	1,01478	اتفق	السادسة
5	ضمان الشفافية في عملية ترشيح أعضاء مجلس الإدارة.	2.2514	1,11542	اتفق	السابعة
6	وجود فصل بين مهام مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.	2.3607	1,14881	اتفق	الثامنة
7	ضمان سلامة التقارير المحاسبية و المالية للمؤسسة .	1.7814	0,89950	اتفق تماما	الثانية
8	ضمان الحصول على المعلومات الدقيقة وذات الصلة في الوقت المناسب.	2.0601	1,08521	اتفق	الخامسة
9	تعيين عدد كاف من أعضاء غير التنفيذيين من أجل التقييم المستقل للأعمال.	2.6776	1,08935	محايد	العاشرة
10	تفعيل لجان التدقيق و المراجعة	2.4153	1,11048	اتفق	التاسعة

ب- الإدارة التنفيذية				
الثالثة	اتفق	0,64357	1,9266	
1	الثانية	اتفق	1,8306	1,02107
2	الأولى	اتفق تماما	1,7705	0,73515
3	الرابعة	اتفق	1,8962	0,85494
4	الثالثة	اتفق	1,8361	0,82901
5	الخامسة	اتفق	1,9180	0,85089
6	السادسة	اتفق	1,9836	0,94040
7	السابعة	اتفق	2,2514	1,12523
ج- الرقابة الداخلية				
1	السادسة	اتفق	2,3005	1,27199
2	الرابعة	اتفق	1,9945	0,82872
3	الأولى	اتفق تماما	1,6667	0,60523
4	الثالثة	اتفق تماما	1,6995	0,77200
5	الثانية	اتفق تماما	1,6940	0,82163
6	الخامسة	اتفق	2,0055	0,87390

د- التدقيق الخارجي			
الرابعة	اتفق	0,69580	2,0209
1	التدقيق الخارجي مستقل عن الإدارة التنفيذية.	0,69580	1,9454
2	يتم تعيين مدقق خارجي من قبل مجلس الإدارة.	1,12771	2,3443
3	يسهل التدقيق الخارجي شفافية جميع أنشطة الشركة.	1,23438	2,0109
4	يساعد التدقيق الخارجي على زيادة الثقة والمصادقية في إعداد التقارير المالية.	0,90170	1,8907
5	يضمن التدقيق الخارجي لمستخدمي التقارير المالية بان تكون عادلة ونزيهة.	0,88272	1,9672
6	يحمي التدقيق الخارجي حقوق المساهمين وأصحاب المصلحة.	0,95447	1,9672
هـ- الهيكل التنظيمي			
1	تبني المؤسسة هيكل تنظيمي يساعد العاملين على الاتصال فيما بينهم.	0,82804	1,7213
2	يساعد الهيكل على سرعة الانجاز و جودة العمل.	0,85652	1,7978
3	يوضح الهيكل التنظيمي الأدوار والأنشطة.	0,73784	1,8361
4	يوضح الهيكل التنظيمي السلطات والمسؤوليات.	0,89877	1,8525
5	يوضح الهيكل التنظيمي العلاقات التنظيمية بين مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية.	0,97189	1,9781
6	يضمن الاستقلال الوظيفي بين الإدارات والأقسام و الذي لا يمنع التعاون و التنسيق بينهما.	0,97799	2,0710
اتفق		0,56317	1,9693
التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير			

الجدول (IV-7): المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لمتغير التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير

### تحليل إجابات المبحوثين حول التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير

يظهر الجدول المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لمتغير التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير و عناصرها الفرعية و المتمثلة في: مجلس الإدارة، الإدارة التنفيذية، الرقابة الداخلية، التدقيق الخارجي، الهيكل التنظيمي.

حيث تشير نتائج الجدول أن الأهمية النسبية لبعء التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير مرتفعة ، حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي 1.97 و انحراف معياري 0.56، و من حيث الأهمية النسبية للعناصر الفرعية جاءت مرتفعة فكان في المرتبة الأولى الرقابة الداخلية يليها الهيكل التنظيمي و أخيرا مجلس الإدارة.

وذلك دليل على سعي المؤسسة لتعزيز دور الرقابة الداخلية لضمان احترام السياسات و اللوائح الداخلية للمؤسسة و كذا حماية أصول المؤسسة من الاختلاس و سوء الاستغلال و السماح بتقييم مستويات الأداء، و يمكن توضيح العناصر الفرعية لمتغير التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير كآآتي:

#### • مجلس الإدارة:

تشير نتائج الجدول أن الأهمية النسبية لمؤشر مجلس الإدارة مرتفعة، حيث تضم عشر عبارات، و بلغت قيمة المتوسط الحسابي 2.11 و الانحراف المعياري 0.64، وجاءت العبارة الأولى "مراجعة و توجيه إستراتيجية المؤسسة" بأقل متوسط حسابي 1.57 و أهمية نسبية "اتفق تماما" و هذا ما تؤكد العبارة الثانية أن من مهام مجلس الإدارة ضمان سلامة التقارير المالية و المحاسبية للمؤسسة بمتوسط حسابي 1.78 وحققت باقي العبارات أهمية نسبية "اتفق" و هذا ما يؤكد دور مجلس الإدارة في حماية مصالح أصحاب المصلحة من مساهمين و عمال و غيرهم .. و ذلك عن طريق تقييم أداء المديرين و تخفيض مشكل عدم تماثل المعلومات ووضع أهداف الإستراتيجية للمؤسسة و متابعة تنفيذها و ضمان سلامة التقارير المالية و المحاسبية من أجل تقديم معلومات صحيحة و في الوقت المناسب و إعطاء الصورة الحقيقية للمؤسسة.

#### • الإدارة التنفيذية:

تشير نتائج الجدول أن الأهمية النسبية لمؤشر الإدارة التنفيذية مرتفعة، حيث تضم سبع عبارات، و بلغت قيمة المتوسط الحسابي 1.92 و الانحراف المعياري 0.64، و جاءت العبارة الأولى "تجميع و استعمال الموارد المختلفة اللازمة لتحقيق هذه الأهداف" بأقل متوسط حسابي 1.77 و أهمية نسبية "اتفق تماما" و هذا ما تؤكد العبارة الثانية أن من ادوار الإدارة التنفيذية صياغة الآليات لتحقيق الأهداف المحددة من قبل مجلس الإدارة بمتوسط حسابي 1.83 و حققت باقي العبارات أهمية نسبية "اتفق" و هذا ما يؤكد دور الإدارة التنفيذية في تحقيق الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة و زيادة فاعلية الأداء و تحويل إستراتيجية و رؤية المؤسسة الموضوعية من قبل مجلس الإدارة إلى خطط و سياسات من أجل تحقيق أهداف المتوقعة و كذا تقديم كل المعلومات الضرورية لأطراف التعامل.

• الرقابة الداخلية:

تشير نتائج الجدول أن الأهمية النسبية لمؤشر الرقابة الداخلية مرتفعة، حيث تضم ستة عبارات، و بلغت قيمة المتوسط الحسابي 1.89 و الانحراف المعياري 0.62، و جاءت العبارة الأولى " تضمن الرقابة الداخلية الالتزام بالقوانين والسياسات الإدارية" بأقل متوسط حسابي 1.66 و أهمية نسبية "اتفق" و هذا ما تؤكد العبارة الثانية أن من مهام الرقابة الداخلية ضمان التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية بمتوسط حسابي 1.69 و حققت باقي العبارات أهمية نسبية "اتفق" و هذا ما يؤكد أهمية تعزيز دور الرقابة الداخلية في المؤسسات من أجل حماية أصول المؤسسة و كذا إتباع السياسات و اللوائح الداخلية و ضمان دقة المعلومات المالية و المحاسبية.

• التدقيق الخارجي:

تشير نتائج الجدول أن الأهمية النسبية لمؤشر التدقيق الخارجي مرتفعة، حيث تضم ستة عبارات، و بلغت قيمة المتوسط الحسابي 2.02 و الانحراف المعياري 0.69، و جاءت العبارة الأولى "يساعد التدقيق الخارجي على زيادة الثقة والمصدقية في إعداد التقارير المالية" بأقل متوسط حسابي 1.89 و أهمية نسبية "اتفق" و هذا ما تؤكد العبارة الثانية أن من مهام الرقابة الخارجية ضمان لمستخدمي التقارير المالية بان تكون عادلة و نزيهة بمتوسط حسابي 1.96 و حققت باقي العبارات أهمية نسبية "اتفق" و هذا ما يؤكد أهمية التدقيق الخارج في ضمان نزاهة التقارير المالية و تقييم نظام الرقابة الداخلية و إعطاء الصورة الحقيقية للمؤسسة و لكن شرط أن تكون مستقلة عن الإدارة التنفيذية و يتم التعيين من طرف مجلس الإدارة.

• الهيكل التنظيمي:

تشير نتائج الجدول أن الأهمية النسبية لمؤشر الهيكل التنظيمي مرتفعة، حيث تضم ستة عبارات، و بلغت قيمة المتوسط الحسابي 1.89 و الانحراف المعياري 0.70، و جاءت العبارة الأولى " تبني المؤسسة هيكل تنظيمي يساعد العاملين على الاتصال فيما بينهم " بأقل متوسط حسابي 1.72 و أهمية نسبية "اتفق تماما" و هذا ما تؤكد العبارة الثانية أن الهيكل التنظيمي يساعد على سرعة الانجاز و جودة العمل بمتوسط حسابي 1.79 و حققت باقي العبارات أهمية نسبية "اتفق"، و هذا ما يؤكد أهمية الهيكل التنظيمي في تقسيم المهام و المسؤوليات لتعزيز عملية الرقابة و تحسين عملية الاتصال بين العاملين مع الاحتفاظ بالتعاون و التنسيق بين الإدارات و الحد من التداخل الوظيفي بين مهام الإدارة التنفيذية و مجلس الإدارة.

2- الأهمية النسبية لمؤشرات المتغير التابع.

يمكن توضيح الأهمية النسبية لكل مؤشر من مؤشرات المتغير المستقل "حوكمة المؤسسات" على الشكل

التالي:

المرتبة	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المتغير	رقم العبارة
السادسة	اتفق	0,68522	2,1954	<b>أ- المساءلة</b>	
الرابعة	اتفق	0,99289	2,2404	ينبغي أن يكون للمساهمين نفس حقوق التصويت.	1
الثانية	اتفق	0,84434	2,1694	يجب أن تضمن الإجراءات المتعلقة بالاجتماعات العامة للمساهمين المعاملة المتكافئة لكافة المساهمين.	2
الأولى	اتفق	0,90728	2,1093	تداول الأسهم بصورة تتسم بالإفصاح و الشفافية.	3
الثالثة	اتفق	0,97245	2,2077	ينبغي أن يطلب من أعضاء مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية الإفصاح عن وجود أية مصالح خاصة بهم قد تتصل بعمليات تمس المؤسسة .	4
الأولى	اتفق	0,78493	1,9686	<b>ب- الانضباط</b>	
الأولى	اتفق تماما	0,87819	1,7705	تزويد المساهم بالمعلومات الكافية في التوقيت المناسب بشأن تواريخ وأماكن وجدول أعمال الاجتماعات العامة.	1
الثانية	اتفق	1,13817	1,9180	إتاحة الفرصة للمساهمين لتوجيه أسئلة إلى مجلس الإدارة.	2
الثالثة	اتفق	0,88557	1,9617	إضافة موضوعات إلى جداول أعمال الاجتماعات العامة.	3
الرابعة	اتفق	1,10397	2,2240	التمكن من التصويت بصفة شخصية أو بالنيابة.	4
الرابعة	اتفق	0,61233	2,0683	<b>ج- الإفصاح و الشفافية</b>	
الرابعة	اتفق	1,05089	2,0055	يشتمل الإفصاح على النتائج المالية و التشغيلية للمؤسسة.	1
الأولى	اتفق	0,81679	1,9071	يشتمل الإفصاح على أهداف المؤسسة.	2
السادسة	اتفق	0,98541	2,1585	يشتمل الإفصاح على أعضاء مجلس الإدارة،المديرين	3

				التنفيذيين، و المرتبات و المزايا الممنوحة لهم.	
السابعة	اتفق	0,98035	2,1967	يشتمل الإفصاح على عوامل المخاطرة.	4
الثامنة	اتفق	0,96479	2,2623	يشتمل الإفصاح على المسائل المادية المتصلة بالعاملين و غيرهم من أصحاب المصلحة.	5
الثالثة	اتفق	0,83024	1,9454	إعداد و مراجعة المعلومات بأسلوب يتفق و معايير الجودة المحاسبية و المالية.	6
الثانية	اتفق	1,00801	1,9235	وجود عملية مراجعة سنوية عن طريق مراجع مستقل.	7
الخامسة	اتفق	1,05616	2,1475	ينبغي أن تكفل قنوات توزيع المعلومات إمكانية حصول مستخدمي المعلومات عليها في الوقت الملائم و بالتكلفة المناسبة.	8
الخامسة	اتفق	0,71700	2,1913	<b>د-العدالة</b>	
الأولى	اتفق	0,85188	1,9290	تأمين أساليب تسجيل الملكية.	1
التاسعة	اتفق	0,93659	2,2896	نقل أو تحويل ملكية الأسهم.	2
الثانية	اتفق	0,76245	2,0328	الحصول على المعلومات الخاصة بالمؤسسة في الوقت المناسب و بصفة منتظمة.	3
الثالثة	اتفق	0,81314	2,0601	المشاركة و التصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين.	4
السابعة	اتفق	1,03195	2,2240	انتخاب أعضاء مجلس الإدارة.	5
الخامسة	اتفق	1,18062	2,1858	الحصول على حصص من أرباح المؤسسة.	6
الرابعة	اتفق	0,98402	2,0984	الحصول على المعلومات المتعلقة بالتعديلات في النظام الأساسي أو في مواد تأسيس المؤسسة أو غيرها من الوثائق الأساسية.	7
السادسة	اتفق	1,02124	2,2240	الحصول على المعلومات المتعلقة بطرح أسهم إضافية.	8
الثامنة	اتفق	1,21632	2,4481	الحصول على المعلومات المتعلقة بتعاملات مالية غير عادية قد تسفر عن بيع المؤسسة.	9
الثانية	اتفق	0,71485	2,0178	<b>هـ-المسؤولية</b>	
الأولى	اتفق	0,85008	1,7978	تأكيد على احترام حقوق أصحاب المصلحة.	1
الرابعة	اتفق	1,03134	2,1366	يحصل أصحاب المصلحة على تعويضات في حالة انتهاك حقوقهم.	2

3	وجود آليات لمشاركة أصحاب المصالح في اتخاذ القرار و التي تكفل تحسين الأداء.	2,1148	1,04983	اتفق	الثالثة
4	يضمن أصحاب المصلحة الحصول على المعلومات المتعلقة بالمؤسسة.	2,0219	0,84487	اتفق	الثانية
<b>و-المسؤولية الاجتماعية</b>					
1	تتوافق رسالة المؤسسة و أهدافها مع أهداف و قيم المجتمع.	1,8306	0,90708	اتفق	الثانية
2	تقدم مؤسسة في انجاز مشاريع أساسية للمجتمع من مدارس و طرق و مستشفيات.	2,6230	1,27741	اتفق	السادسة
3	تهتم المؤسسة بشكاوى العملاء و العمل علة حلها بصورة عاجلة.	1,9672	0,83798	اتفق	الرابعة
4	وضوح الشروط التي تحدد طبيعة العلاقة ما بين المؤسسة و العملاء	1,9126	0,90360	اتفق	الثالثة
5	تعد حماية البيئة من أهم مرتكزات قيم الإدارة وثقافة المؤسسة بشكل عام.	1,7978	0,92439	اتفق تماما	الأولى
6	تستخدم المؤسسة تقنيات حديثة لتجنب مسببات تلوث التربة و الماء و الهواء.	2,1148	1,07568	اتفق	الخامسة
<b>الحوكمة</b>		2,0822	0,54052	اتفق	

الجدول (IV-8): المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لمؤشر الحوكمة

من إعداد الطالبة باعتماد على مخرجات SPSS

### تحليل إجابات المبحوثين حول حوكمة المؤسسة:

يظهر الجدول المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لمؤشر الحوكمة و عناصرها الفرعية و المتمثلة في: المساءلة، الانضباط، الإفصاح و الشفافية، العدالة، المسؤولية، المسؤولية الاجتماعية. حيث تشير نتائج الجدول أن الأهمية النسبية مرتفعة لبعده الحوكمة، حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي 2.08 وانحراف معياري 0.54، و من حيث الأهمية النسبية للعناصر الفرعية جاءت مرتفعة فكان في المرتبة الأولى الانضباط تليها المسؤولية و أخيرا المساءلة.

وذلك دليل على سعي المؤسسة لتعزيز الانضباط داخل المؤسسة عن طريق تزويد المساهمين بكافة المعلومات الخاصة باجتماعات مجلس الإدارة و كذا مقر إقامتها و منح حق مساءلة أعضاء مجلس الإدارة من قبل المساهمين، و يمكن توضيح العناصر الفرعية لمؤشر الحوكمة كالتالي:

### ● المساءلة:

تشير نتائج الجدول أن الأهمية النسبية لمؤشر المساءلة مرتفعة، حيث تضم أربع عبارات، و بلغت قيمة المتوسط الحسابي 2.19 و الانحراف المعياري 0.68، و جاءت العبارة الأولى "تداول الأسهم بصورة تتسم بالإفصاح والشفافية" بأقل متوسط حسابي 2.10 و أهمية نسبية "اتفق" و هذا ما تؤكد العبارة الثانية يجب أن تضمن الإجراءات المتعلقة بالاجتماعات العامة للمساهمين المعاملة المتكافئة لكافة المساهمين بمتوسط حسابي 2.16 وحققت باقي العبارات أهمية نسبية "اتفق"، و هذا ما يؤكد أهمية المساءلة من أجل ضمان المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين ونفس حقوق التصويت و كذا تداول الأسهم بصورة شفافة.

### ● الانضباط:

تشير نتائج الجدول أن الأهمية النسبية لمؤشر الانضباط مرتفعة، حيث تضم أربع عبارات، و بلغت قيمة المتوسط الحسابي 1.96 و الانحراف المعياري 0.78، و جاءت العبارة الأولى "تزويد المساهم بالمعلومات الكافية في التوقيت المناسب بشأن تواريخ و أماكن و جداول أعمال الاجتماعات العامة" بأقل متوسط حسابي 1.77 وأهمية نسبية "اتفق تماما" و هذا ما تؤكد العبارة الثانية و هي إتاحة الفرصة للمساهمين لتوجيه الأسئلة إلى مجلس الإدارة بمتوسط حسابي 1.91 وحققت باقي العبارات أهمية نسبية "اتفق"، و هذا ما يؤكد أهمية الانضباط من أجل ضمان المعاملة المتساوية و تزويد المساهمين بالمعلومات الضرورية و إتاحة الفرصة لمساءلة مجلس الإدارة و إضافة موضوعات إلى جداول مجلس الإدارة إن وجدت و التمكن من التصويت بالنيابة.

### ● الإفصاح و الشفافية:

تشير نتائج الجدول أن الأهمية النسبية لمؤشر الإفصاح و الشفافية مرتفعة، حيث تضم ثمانية عبارات، و بلغت قيمة المتوسط الحسابي 2.06 و الانحراف المعياري 0.61، و جاءت العبارة الأولى "يشتمل الإفصاح على أهداف المؤسسة" بأقل متوسط حسابي 1.90 و أهمية نسبية "اتفق" وهذا ما تؤكد العبارة الثانية و هي وجود عملية مراجعة سنوية عن طريق مراجع مستقل لأهمية هذه العملية من أجل تقييم الأداء بمتوسط حسابي 1.92 وحققت باقي العبارات

أهمية نسبية "اتفق"، و هذا مؤشر على الاهتمام بعملية الإفصاح و الشفافية من أجل معرفة المخاطر التي تواجه المؤسسة و كذا الأهداف المرجو الوصول إليها و الإفصاح عن عملية تعيين أعضاء مجلس الإدارة و المديرين والمزايا الممنوحة لهم و النتائج المالية و التشغيلية للمؤسسة.

● العدالة:

تشير نتائج الجدول أن الأهمية النسبية لمؤشر العدالة مرتفعة، حيث تضم تسعة عبارات، و بلغت قيمة المتوسط الحسابي 2.19 و الانحراف المعياري 0.71، وجاءت العبارة الأولى "تامين أساليب تسجيل الملكية" بأقل متوسط حسابي 1.92 و أهمية نسبية "اتفق" و هذا ما تؤكد العبارة الثانية و هي الحصول على المعلومات الخاصة بالمؤسسة في الوقت المناسب و بصفة منتظمة بمتوسط حسابي 2.03 و حققت باقي العبارات أهمية نسبية "اتفق"، و هذا دليل على تبني مفهوم العدالة في المؤسسة من خلال مجموعة من القواعد منها الحصول على معلومات بصفة دورية ومنتظمة و المشاركة و التصويت في الجمعية العامة و كذلك في انتخاب أعضاء مجلس الإدارة و أيضا أثناء طرح أسهم و توزيع حصص من الأرباح.

● المسؤولية:

تشير نتائج الجدول أن الأهمية النسبية لمؤشر المسؤولية مرتفعة، حيث تضم أربع عبارات، و بلغت قيمة المتوسط الحسابي 2.01 و الانحراف المعياري 0.71، وجاءت العبارة الأولى " تأكيد على احترام حقوق أصحاب المصلحة " بأكبر متوسط حسابي 1.79 و أهمية نسبية "اتفق" و هذا ما تؤكد العبارة الثانية و هي يضمن أصحاب المصلحة الحصول على المعلومات المتعلقة بالمؤسسة بمتوسط حسابي 2.02 و حققت باقي العبارات أهمية نسبية "اتفق"، و هذا ما يبين دور المسؤولية في حماية حقوق أصحاب المصلحة من مساهمين و عمال و عملاء و موردين... و إعطاء تعويض في حالة انتهاكها و منح حق المشاركة في اتخاذ القرار و الحصول على المعلومات خاصة بالمؤسسة.

● المسؤولية الاجتماعية:

تشير نتائج الجدول أن الأهمية النسبية لمتغير المسؤولية الاجتماعية مرتفعة، حيث تضم ستة عبارات، و بلغت قيمة المتوسط الحسابي 2.04 و الانحراف المعياري 0.67، وجاءت العبارة الأولى "تعد حماية البيئة من أهم مرتكزات قيم الإدارة و ثقافة المؤسسة بشكل عام" بأكبر متوسط حسابي 1.79 و أهمية نسبية "اتفق" و هذا ما تؤكد العبارة الثانية و هي تتوافق مع رسالة المؤسسة و أهدافها مع أهداف و قيم المجتمع بمتوسط حسابي 1.83 و حققت باقي العبارات أهمية نسبية "اتفق"، وهذا مؤشر يوضح اهتمام المؤسسة بالمحيط الخارجي أي مؤسسة مواطنة لها

واجبات اتجاه المجتمع بحيث تقدم على انجاز مشاريع تخدم المجتمع و كذا استخدام آلات للإنتاج غير ملوثة للبيئة وأخذ بعين الاعتبار شكاوي العملاء و معالجتها.

### 3- تحليل إجابات المبحوثين حسب المتغيرات الديموغرافية

#### 1. تحليل إجابات المبحوثين حسب خصائص المؤسسات محل الدراسة.

حجم المؤسسة				قطاع النشاط					ملكية المؤسسة		
كبيرة	متوسطة	صغيرة	مصغرة	مقاولة	مالية	تجارية	خدمانية	صناعية	خاصة	عمومية	
24%	33%	25%	18%	12%	9%	14%	6%	58%	34%	66%	مجلس الإدارة
28%	42%	19%	11%	10%	13%	18%	9%	44%	43%	57%	الإدارة التنفيذية
15%	47%	23%	15%	17%	8%	15%	16%	44%	45%	55%	الرقابة الداخلية
18%	52%	18%	12%	23%	18%	6%	12%	42%	50%	50%	التدقيق الخارجي
15%	44%	35%	7%	12%	4%	9%	8%	68%	37%	63%	الهيكل التنظيمي
23%	49%	18%	10%	16%	16%	9%	8%	51%	42%	58%	المساءلة
19%	56%	16%	8%	20%	8%	11%	14%	47%	38%	62%	الانضباط
27%	47%	15%	11%	17%	22%	8%	13%	41%	42%	58%	الإفصاح و الشفافية
16%	51%	23%	10%	13%	12%	9%	11%	55%	32%	68%	المسؤولية
25%	45%	20%	10%	16%	10%	20%	7%	48%	41%	59%	العدالة
27%	46%	19%	11%	10%	19%	15%	10%	46%	28%	72%	المسؤولية الاجتماعية

الجدول (IV-9): تحليل إجابات المبحوثين حسب خصائص المؤسسات

من إعداد الطالبة باعتماد على مخرجات SPSS

II. تحليل إجابات المبحوثين حسب خصائصهم.

سنوات الخبرة				مسمى الوظيفي				المستوى التعليمي			
أكثر من 15	من 10 إلى 15	من 5 إلى 10	أقل من 5	عضو	مساهم	إدارة	مدقق	تعليم عالي	جامعي	ثانوي	
25%	11%	28%	35%	11%	11%	63%	16%	16%	65%	9%	مجلس الإدارة
14%	16%	31%	39%	13%	16%	58%	12%	13%	64%	24%	الإدارة التنفيذية
12%	13%	30%	45%	16%	11%	64%	10%	23%	68%	9%	الرقابة الداخلية
18%	20%	22%	40%	13%	15%	65%	7%	25%	67%	8%	التدقيق الخارجي
17%	16%	22%	45%	20%	9%	51%	17%	24%	66%	10%	الهيكل التنظيمي
23%	11%	29%	36%	14%	11%	61%	14%	29%	61%	10%	المساءلة
16%	12%	22%	50%	13%	9%	59%	19%	19%	72%	9%	الانضباط
22%	8%	24%	45%	19%	13%	60%	8%	23%	65%	12%	الإفصاح و الشفافية
6%	15%	24%	54%	17%	8%	61%	14%	15%	75%	10%	المسؤولية
16%	18%	27%	39%	13%	11%	52%	24%	19%	71%	11%	العدالة
17%	15%	28%	40%	14%	12%	57%	18%	22%	67%	11%	المسؤولية الاجتماعية

الجدول (IV-10): تحليل إجابات حسب خصائصهم

من إعداد الطالبة باعتماد على مخرجات SPSS

● مجلس الإدارة:

- هناك اختلاف في تطبيق مهام مجلس الإدارة يعود إلى ملكية المؤسسة بنسبة 66% للمؤسسات العمومية في مقابل 34% للمؤسسات الخاصة و هذا راجع إلى صرامة الإجراءات المتبعة في القطاع العام و جدية المواعيد المتفق عليها و إجبارية أن تكون هناك 6 دورات عادية سنويا ناهيك عن الدورات غير عادية و التي تنعقد في حالة وجود مشاكل يستوجب إيجاد حلول بصفة مستعجلة مثلا في حالة إضراب العمال.

- هناك تباين في دور مجلس الإدارة في كل من المؤسسات حسب النشاط حيث نجد في المؤسسات الصناعية ما نسبته 58% مقابل أقل من 42% للأنشطة الأخرى و هذا دليل على فعالية دور مجلس الإدارة في المؤسسات الصناعية على عكس القطاعات الأخرى التي مازال دوره نمطي.

- هناك تباين في دور مجلس الإدارة يعود إلى المسمى الوظيفي للمجيب بحيث أن 62% من الإدارة التنفيذية وذلك راجع إلى إدراك هذه الفئة للدور الذي تلعبه و كذا أهمية القرارات المتخذة لتحسين أداء المؤسسة و إصلاح الثغرات التي تحول دون تحقيق المؤسسة لأهدافها المرسومة.

### • الإدارة التنفيذية:

- هناك اختلاف في الإجابات حول وظائف الإدارة التنفيذية وحجم المؤسسة حيث نجد 42% من المؤسسات المتوسطة مقابل 28% من المؤسسات الكبيرة تتفق مع وظائف الإدارة من حيث صياغة الأهداف وترشيد استخدام الموارد و مراقبة سير الأداء هذا دليل على انه كلما كبر حجم المؤسسة قلت نسبة التحكم فيها و في إزالة العقبات التي تقلل من كفاءة أداء المؤسسة.

- هناك اختلاف في إجابات المبحوثين حول دور الإدارة التنفيذية و المستوى التعليمي حيث نجد ما نسبته 64% من المتفقين حول أهمية ادوار الإدارة التنفيذية في تحسين أداء المؤسسة من المستوى الجامعي و هذا دليل على ثراء الإدارة في المؤسسة الجزائرية بالعمال المؤهلين الذين لهم مستوى تعليم جامعي .

- هناك اختلاف في إجابات المبحوثين حول دور الإدارة التنفيذية و سنوات الاقدمية بنسبة 39% للعمال اقل من خمسة سنوات و ذلك راجع إلى اتفاقية هؤلاء حول وظائف الإدارة الجديدة و المتواكبة مع التغيرات الاقتصادية الأخيرة و السياسات و الإجراءات الرئيسة المعمول بها داخل المؤسسة.

### • الرقابة الداخلية

هناك اختلاف في إجابات المبحوثين حول خصائص الرقابة الداخلية و حجم المؤسسة بنسبة 62% للمؤسسات الكبيرة و المتوسطة و هذا راجع لحاجة هذه الأخيرة لوجود أنظمة رقابية داخلية بكفاءة عالية داخل المؤسسة لضمان تحقيق الأهداف الرقابية و تفعيلها وبالتالي تقديم الاستشارة الموضوعية للإدارة التنفيذية.

- هناك اختلاف في إجابات المبحوثين حول خصائص الرقابة الداخلية والمسمى الوظيفي 64% ذلك كون أن المدراء و رؤساء المصالح هم المعنيين بتجسيد أساليب الرقابة و من خلال وجود السياسات و القوانين و الإجراءات التي تدعم الضوابط الإدارية وكذا أنظمة تقييم المخاطر لمساعدة الإدارة على تطوير نوعية العمل و الارتقاء بالكفاءات بتنفيذ الملاحظات و التوصيات الناتجة عن أعمال الرقابة الداخلية.

• التدقيق الخارجي

- لا يوجد اختلاف في تطبيق آليات التدقيق الخارجي بالنسبة للمؤسسات الخاصة أو العمومية كون أن التدقيق الخارجي إجباري أي قانوني و واجب التطبيق في المؤسسة ويكون عادة مرة واحدة في السنة .
- هناك اختلاف في النظرة إلى فعالية التدقيق الخارجي و المسمى الوظيفي حيث نجد ما نسبته 7% من المدققين الداخليين و 15% من المساهمين تتفق مع كفاءة و استقلالية المدقق الخارجي كون هذا الأخير يتم تعيينه في مجلس الإدارة على أساس مناقصة و هذا ما لا يتفق مع مصلحة المساهمين بحيث لا يضمن استقلاليته .

• الهيكل التنظيمي

- هناك اختلاف في مميزات الهيكل التنظيمي في كل من المؤسسات الخاصة و العمومية بحيث نجد في المؤسسات العمومية ما نسبته 63% مقابل ما نسبته 36% في المؤسسات الخاصة تتفق حول دور الهيكل التنظيمي في توزيع وتحديد المسؤوليات و الصلاحيات كما يحدد العلاقة بين الموظفين بالإدارة المسؤولة و المهام و المسؤوليات المنوطة بهم على عكس المؤسسات الخاصة فيها حالات تداخل الصلاحيات، و بالتالي لا يمكن من ضبط السياسات الداخلية وتحقيق الأهداف المؤسسية.
- هناك اختلاف في دور الهيكل التنظيمي داخل المؤسسة حسب نشاط المؤسسة حيث نجد ما نسبته 68% في المؤسسات الصناعية و هذا دليل على الدور الفعال الذي يلعبه الهيكل التنظيمي نظرا لتشعب وظائف هذه المؤسسات و كثرتها مقارنة بالمؤسسات الخدمائية أو المقاولات التي تتطلب توفر المعلومات الواضحة للفصل فيما بين المسؤوليات و تحديد الصلاحيات حسب المهام الوظيفية.

• المساءلة:

- هناك اختلاف في الاتفاق حول احترام حقوق المساهمين داخل المؤسسة حسب ملكية المؤسسة حيث نجد ما نسبته 58% من المؤسسات العمومية و هذا دليل ازدياد الوعي العام، و أصبح الطلب على المساءلة العامة على الأفراد أو الوحدات التي تدير الموارد العامة أكثر وضوحا، بحيث أصبحت الحاجة ملحة لإيجاد عملية المساءلة وتشغيلها بفعالية من اجل كشف التلاعب و الفساد و حماية المصلحة العامة.
- هناك اختلاف في الاتفاق حول احترام حقوق المساهمين داخل المؤسسة حسب المسمى الوظيفي حيث نجد ما نسبته 61% من الإدارة التنفيذية وذلك لإدراك هذه الفئة دور تعزيز المساءلة حيث تتعرض الإدارة التنفيذية خلال ممارستها لمهامها لمواقف تتطلب منها اتخاذ قرارات لا تؤثر على مصالح المساهمين فقط بل تتعداها إلى مصالح غيرهم

من الأطراف ذات العلاقة، مما يضعهم ضمن إطار تضارب المصالح، لدى يجب تطوير ميثاق للسلوك المهني يحكم ممارسات الإدارة التنفيذية.

### • الانضباط:

- هناك اختلاف في اتفاق حول إحاطة المساهمين بالقواعد التي تحكم اجتماعات المساهمين حسب حجم المؤسسة حيث نجد ما نسبته 56% من المؤسسات المتوسطة و ذلك باعتبار أن اغلب مؤسسات متوسطة الحجم تتمتع بالطابع التسييري العائلي هذا ما يسمح بسهولة تنقل المعلومة حول مواعيد الاجتماعات و الجداول المقترحة بين المساهمين، لأنها تتسم بخاصية اجتماعية صلبة.

- هناك اختلاف في اتفاق حول إحاطة المساهمين بالقواعد التي تحكم اجتماعات المساهمين حسب المؤهل العلمي حيث نجد ما نسبته 72% من المستوى الجامعي و هذا دليل على الوعي التام من قبل المجبين بضرورة إحاطة المساهمين بكافة المعلومات الصحيحة و في الوقت المناسب لاتخاذ القرار الملائم.

### • الإفصاح و الشفافية:

- هناك اختلاف في اتفاق حول أهمية عملية الإفصاح و الشفافية حسب نشاط المؤسسة حيث نجد ما نسبته 41% من المؤسسات الصناعية و يرجع ذلك لكثرة وظائف المؤسسة مقارنة بالقطاعات الأخرى و بالتالي ضرورة الإفصاح عن الأنشطة التشغيلية و العملياتية و الإفصاح المالي و المحاسبي و كذا البيئي و ضمان وجود تدقيق خارجي مستقل وبصفة دورية لزيادة الثقة في التقارير المصرح بها.

- هناك اختلاف في اتفاق حول أهمية عملية الإفصاح و الشفافية حسب سنوات الاقدمية حيث نجد ما نسبته 22% من المستوجبين لهم أكثر من 15 سنة خبرة تتفق مع وجود إفصاح وشفافية في المؤسسة و هذه نسبة قليلة لان أغلبية هذه النسبة من المدراء و بالتالي يجب تعزيز عملية الإفصاح عن المعلومات الضرورية و بصفة تتسم بشفافية و بالتكلفة المناسبة.

### • العدالة:

- هناك اختلاف في اتفاق حول أهمية وجود العدالة حسب ملكية المؤسسة حيث نجد ما نسبته 68% من المؤسسات العمومية وذلك راجع لسن القضاء تشريعات و قوانين صارمة و رادعة لإتباع الإجراءات اللازمة التي تضمن للمساهمين ممارسة حقوقهم و بالتالي مواجهة مشكل الفساد الإداري .

- هناك اختلاف في اتفاق حول أهمية العدالة في المؤسسة حسب مؤهل العلمي حيث نجد ما نسبته 75% من المستوى الجامعي وذلك راجع لإدراك هذه الفئة للإجراءات الردعية المتبعة في حالة الإخلال بها، و العمل على إنهاء كل أوجه الوساطة و المحسوبة و تعزيز مبدأ العدالة و المساواة.

### • المسؤولية:

- هناك اختلاف في اتفاق وجود إطار للحوكمة يعترف بحقوق أصحاب المصلحة حسب حجم المؤسسة حيث نجد ما نسبته 70% من المؤسسات المتوسطة و كبيرة و هذا تأكيد على احترام كل الأطراف الفاعلية في المؤسسة سواء الداخلية أو الخارجية و حصولهم على تعويض في حالة انتهاك حقوقهم.

- هناك اختلاف في اتفاق وجود إطار للحوكمة يعترف بحقوق أصحاب المصلحة حسب مستوى التعليمي حيث نجد ما نسبته 71% من المستوى الجامعي و هذا راجع لوعي عينة الدراسة بحجم المسؤولية الملقاة على عاتقها بضرورة احترام أصحاب المصلحة من اجل تحسين الأداء.

### • المسؤولية الاجتماعية:

- هناك اختلاف في وجود مسؤوليات للمؤسسة اتجاه المجتمع، البيئة، العملاء حسب نشاط المؤسسة حيث نجد ما نسبته 46% من المؤسسات الصناعية، إذ أصبح موضوع المسؤولية البيئية من التحديات الكبيرة التي تواجه المؤسسات الصناعية باعتبارها أسلوب إداري حديث، و ضرورة اقتصادية تهدف إلى حماية المجتمع و البيئة، و تقوية و دعم صورة المؤسسة.

- هناك اختلاف في وجود مسؤوليات للمؤسسة اتجاه المجتمع، البيئة، العملاء حسب المسمى الوظيفي حيث نجد ما نسبته 57% من الإدارة التنفيذية حيث يبرز دور هذه الأخيرة في تبني المسؤولية الاجتماعية وسعيه لتطويرها من خلال غرس المسؤولية الاجتماعية كهدف لدى الجميع حتى العمال و خلق ثقافة التنظيمية تساعد على ذلك كتنفيذ السلطة، الإدارة بالأهداف، اللامركزية في اتخاذ القرار و الشعور بالانتماء و روح الجماعة، غياب الرسمية الشديدة. وهذا ما يشجع على تطوير المسؤولية الاجتماعية، و بالتالي تجسيد الحوكمة.

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات.

سنقوم باختبار فرضيات الدراسة و المتمثلة في ثلاثة فرضيات رئيسة باستخدام بعض أساليب الإحصاء الاستدلالي و ذلك لتمكنا من قبول أو رفض الفرضيات ولكن كل هذا بعد اختبار التوزيع الطبيعي لمعرفة نوع الاختبارات التي سوف تقوم بها المعلمية أو الغير المعلمية.

**1- اختبار التوزيع الطبيعي.**

تم إجراء اختبار كولجروف - سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً.

$H_0$ : البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.  
 $H_1$ : البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي.

ويوضح الجدول نتائج الاختبار حيث أن قيمة مستوى الدلالة لكل استمارة أكبر من ( $sig > 0.05$ ) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي

المحتوى	عدد الفقرات	قيمة الإحصائية	مستوى الدلالة
الاستمارة ككل	70	0,057	0.200

الجدول (IV-11): اختبار التوزيع الطبيعي.

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على مخرجات SPSS

2- اختبار الفرضية الرئيسة الأولى

يوجد اثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق الداخلي ومراقبة التسيير(مجلس الإدارة - الإدارة التنفيذية - الرقابة الداخلية- التدقيق الخارجي- الهيكل التنظيمي) على الحوكمة في المؤسسات ذات أسهم على مستوى الغرب الجزائري.

قبل اختبار الفرضية الرئيسة يجب أولاً دراسة فرضية الارتباط بين المتغير التابع "الحوكمة" و المتغير المستقل "التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير"

$H_0$  : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير و تجسيد الحوكمة.  
 $H_1$  : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير و تجسيد الحوكمة.

للتحقق من صحة الفرضية السابقة تم اعتماد معامل بيرسون، و الجدول التالي يوضح نتائج هذا الاختبار:

القيمة	الإحصاءات	المحتوى
0.713	معامل الارتباط	علاقة التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير و تجسيد الحوكمة في المؤسسات ذات الأسهم على مستوى الغرب
0.000	مستوى الدلالة	
183	حجم العينة	

الجدول (IV-12): نتائج اختبار معامل بيرسون Pearson يبين التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير والحوكمة.

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أن معامل بيرسون بين المتغير المستقل التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير و المتغير التابع حوكمة المؤسسات بلغ 0.713 و بمستوى المعنوية 0.000 أقل من (0.05)، و هذا يشير لدور و أهمية التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تجسيد الحوكمة في المؤسسات ذات الأسهم على مستوى الغرب الجزائري. و بالتالي نقبل الفرضية البديلة و التي مفادها: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير و تجسيد الحوكمة في المؤسسة.

لاختبار فرضية التأثير قمنا باستعمال الانحدار المتعدد، و الذي يقيس اثر تطبيق التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير بمؤشراته ( مجلس الإدارة - الإدارة التنفيذية - الرقابة الداخلية - التدقيق الخارجي - الهيكل التنظيمي) على تجسيد الحوكمة، و النتائج المبينة في الجدول التالي:

مصدر التباين	مجموع مربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
انحدار	27.8	5	5.49	37.96	0.000
الخطأ	25.62	177	0.14		
المجموع	53.10	182			

الجدول (IV-13): نتائج اختبار نموذج الانحدار المتعدد.

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على مخرجات SPSS

حيث أن معامل التحديد  $R^2=0.552$

من خلال نتائج تحليل التباين للانحدار المتعدد نلاحظ أن قيمة مستوى الدلالة ( $\text{sig} = 0.000$ ) و هي أقل من مستوى المعنوية ( $0.05$ ) و هذا يعني قبول معادلة الانحدار و اعتبار النموذج معنوي، و بناء عليه تم رفض الفرضية الصفرية و قبول الفرضية البديلة و التي مفادها يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين متغير التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير (مجلس الإدارة-الإدارة التنفيذية-الرقابة الداخلية-التدقيق الخارجي-الهيكل التنظيمي) و تجسيد الحوكمة في المؤسسات ذات الأسهم على مستوى الغرب الجزائري.

و نلاحظ أيضا بان العلاقة بين متغير التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير و تجسيد الحوكمة في المؤسسات عينة الدراسة موجبة، بمعنى زيادة تطبيق أساليب و طرق الرقابة و التدقيق الداخلي يساهم في زيادة درجة الاستيعاب اليات الحوكمة بشكل الايجابي أي أن المتغيرات المستقلة مجتمعة(مجلس الإدارة - الإدارة التنفيذية - الرقابة الداخلية - التدقيق الخارجي - الهيكل التنظيمي) تفسر ما مقداره 55.2% من المتغير التابع (حوكمة المؤسسات).

و يمكن توضيح شكل معادلة الانحدار المتعدد في الجدول التالي:

Sig	قيمة T	معاملات غير ممركة		نموذج	
		Beta	الخطأ المعياري		
0.000	70.007		0.101	0.709	ثابت
0.000	4.017	0.359	0.076	0.304	مجلس الإدارة
0.009	2.660	0.223	0.072	0.192	الإدارة التنفيذية
0.490	0.691	0.059	0.074	0.051	الرقابة الداخلية
0.036	2.114	0.163	0.058	0.123	التدقيق الخارجي
0.896	0.130	0.009	0.054	0.007	الهيكل التنظيمي

الجدول (IV-14): نتائج اختبار معنوية معاملات انحدار.

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على مخرجات SPSS

يبين الجدول السابق قيم معاملات الانحدار للمقدرات و الاختبارات المعنوية الإحصائية لهذه المعاملات إذ نستنتج أن المتغيرات المستقلة (مجلس الإدارة- الإدارة التنفيذية- التدقيق الخارجي) كان لهم تأثير معنوي من الناحية الإحصائية في حين المتغيرات المستقلة (الرقابة الداخلية- الهيكل التنظيمي) لم تكن ذو تأثير معنوي في نموذج الانحدار المتعدد. و هذا متطابق مع الايطار النظري، حيث ان تجسيد الحوكمة في المؤسسة يرتبط بعلاقة طردية مع كل مجلس الإدارة، الإدارة التنفيذية، الرقابة الداخلية، التدقيق الداخلي، الهيكل التنظيمي، و من النتائج المتحصل عليها نجد التالي:

معامل مجلس الإدارة هو 0.304 مما يعني أن كل زيادة في درجة تفعيل مجلس الإدارة يزيد في تجسيد الحوكمة بمقدار (30.4%)، أما فيما يخص الإدارة التنفيذية كان المعامل 0.192 مما يعني أن كل زيادة في فعالية الإدارة التنفيذية سيؤدي إلى تجسيد الحوكمة بمقدار (19.2%)، أما فيما يخص الرقابة الداخلية كان المعامل 0.051 مما يعني أن كل زيادة في نجاعة الرقابة الداخلية يزيد من تجسيد الحوكمة بمقدار (5.1%)، أما فيما يخص التدقيق الداخلي كان المعامل 0.123 مما يعني أن زيادة استقلالية التدقيق الخارجي تزيد في تجسيد الحوكمة بمقدار (12.3%)، و أخيرا بالنسبة لمعامل الهيكل التنظيمي هو 0.007 مما يعني أن زيادة في درجة وضوح المسؤوليات و الصلاحيات في الهيكل التنظيمي يؤدي إلى تجسيد الحوكمة بمقدار (0.7%).

من منه يمكن كتابة معادلة النموذج على الشكل التالي:

$$Y = 0.709 + 0.304x_1 + 0.192x_2 + 0.051x_3 + 0.123x_4 + 0.007x_5 + 0.101$$

2-1- اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لمجلس الإدارة على تجسيد الحوكمة في المؤسسات ذات أسهم على مستوى الغرب الجزائري.

قبل اختبار الفرضية الرئيسة يجب أولاً دراسة فرضية الارتباط بين المتغير التابع "الحوكمة" و المتغير المستقل "مجلس الإدارة"

$$\left. \begin{array}{l} H_0 : \text{لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مجلس الإدارة و تجسيد الحوكمة.} \\ H_1 : \text{توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مجلس الإدارة و تجسيد الحوكمة.} \end{array} \right\}$$

للتحقق من صحة الفرضية السابقة تم اعتماد معامل بيرسون، و الجدول التالي يوضح نتائج هذا الاختبار:

القيمة	الإحصاءات	المحتوى
0.667	معامل الارتباط	علاقة مجلس الإدارة و تجسيد الحوكمة في المؤسسات ذات الأسهم على مستوى الغرب
0.000	مستوى الدلالة	
183	حجم العينة	

الجدول (IV-15): نتائج اختبار معامل بيرسون Pearson بين مجلس الإدارة و الحوكمة.

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أن معامل بيرسون بين المتغير المستقل مجلس إدارة و المتغير التابع حوكمة المؤسسات بلغ 0.667 و بمستوى المعنوية أقل من (0.05)، و هذا يشير لدور مسؤوليات مجلس الإدارة في تجسيد الحوكمة في المؤسسات ذات الأسهم على مستوى الغرب الجزائري.

وبالتالي نقبل الفرضية البديلة و التي مفادها: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مجلس الإدارة و تجسيد الحوكمة في المؤسسة.

لاختبار فرضية التأثير قمنا باستعمال الانحدار البسيط، و الذي يقيس اثر مسؤوليات مجلس الإدارة على تجسيد الحوكمة في المؤسسة، و النتائج المبينة في الجدول التالي:

مصدر التباين	مجموع مربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
انحدار	23.63	1	23.63	144.81	0.000
الخطأ	29.54	181	0.163		
المجموع	53.17	182			

الجدول (IV-16): نتائج اختبار نموذج انحدار بسيط.

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على مخرجات SPSS

حيث أن معامل التحديد  $R^2=0.444$

من خلال نتائج تحليل التباين للانحدار البسيط نلاحظ أن قيمة مستوى الدلالة ( $\text{sig}=0.000$ ) و هي أقل من مستوى المعنوية ( $0.05$ ) و هذا يعني قبول معادلة الانحدار و اعتبار النموذج معنوي، و بناءا عليه تم رفض الفرضية الصفرية و قبول الفرضية البديلة و التي مفادها يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين متغير مجلس الإدارة و تجسيد الحوكمة في المؤسسات ذات الأسهم على مستوى الغرب الجزائري.

و نلاحظ أيضا بان العلاقة بين متغير مجلس الإدارة و تجسيد الحوكمة في المؤسسات عينة الدراسة موجبة، بمعنى زيادة تطبيق مسؤوليات مجلس الإدارة يساهم في زيادة درجة استيعاب أليات الحوكمة بشكل ايجابي أي أن المتغير المستقل (مجلس الإدارة) يفسر ما مقداره 44.4% من المتغير التابع (حوكمة المؤسسات). و يمكن توضيح شكل معادلة الانحدار البسيط في الجدول التالي :

نموذج	مقطع خط الانحدار $\alpha$	درجة تأثير $\beta$	قيمة T	مستوى الدلالة
(ثابت)	0.905	—	8.846	0.000
مجلس الإدارة	0.558	0.667	12.03	0.000

الجدول (IV-17): نتائج اختبار معنوية معاملات انحدار.

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على مخرجات SPSS

و منه تصبح المعادلة كالتالي:  $Y=0.905+0.558x$

بحيث أن : X: مجلس إدارة

Y: حوكمة المؤسسة

## 2-2- اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

يوجد اثر ذو دلالة إحصائية للإدارة التنفيذية على تجسيد الحوكمة في المؤسسات ذات الأسهم على مستوى الغرب الجزائري.

قبل اختبار الفرضية الرئيسة يجب أولا دراسة فرضية الارتباط بين المتغير التابع "الحوكمة" و المتغير المستقل "الإدارة التنفيذية"

$H_0$  : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإدارة التنفيذية و تجسيد الحوكمة.  
 $H_1$  : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإدارة التنفيذية و تجسيد الحوكمة.

للتحقق من صحة الفرضية السابقة تم اعتماد معامل بيرسون، و الجدول التالي يوضح نتائج هذا الاختبار:

المحتوى	الإحصاءات	القيمة
علاقة الإدارة التنفيذية و تجسيد الحوكمة في المؤسسات ذات الأسهم على مستوى الغرب	معامل الارتباط	0.634
	مستوى الدلالة	0.000
	حجم العينة	183

الجدول (IV-18): نتائج اختبار معامل بيرسون Pearson بين الإدارة التنفيذية و الحوكمة.

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أن معامل بيرسون بين المتغير المستقل الإدارة التنفيذية و المتغير التابع حوكمة المؤسسات بلغ 0.634 و بمستوى المعنوية أقل من (0.05)، و هذا يشير لأهمية ودور الإدارة التنفيذية في تجسيد الحوكمة في المؤسسات ذات الأسهم على مستوى الغرب الجزائري.

وبالتالي نقبل الفرضية البديلة و التي مفادها: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإدارة التنفيذية و تجسيد الحوكمة في المؤسسة.

لاختبار فرضية التأثير قمنا باستعمال الانحدار البسيط، و الذي يقيس اثر مهام الإدارة التنفيذية على تجسيد الحوكمة في المؤسسة، و النتائج المبينة في الجدول التالي:

مصدر التباين	مجموع مربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
انحدار	21.39	1	21.39	121.87	0.000
الخطأ	31.77	181	0.176		
المجموع	53.17	182			

الجدول (IV-19): نتائج اختبار نموذج انحدار البسيط.

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على مخرجات SPSS

حيث أن معامل التحديد  $R^2 = 0.402$

من خلال نتائج تحليل التباين للانحدار البسيط نلاحظ أن قيمة مستوى الدلالة (sig=0.000) و هي أقل من مستوى المعنوية (0.05) و هذا يعني قبول معادلة الانحدار و اعتبار النموذج معنوي، و بناءا عليه تم رفض الفرضية الصفرية و قبول الفرضية البديلة و التي مفادها يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين متغير الإدارة التنفيذية و تجسيد الحوكمة في المؤسسات ذات الأسهم على مستوى الغرب الجزائري.

و نلاحظ أيضا بان العلاقة بين متغير الإدارة التنفيذية و تجسيد الحوكمة في المؤسسات عينة الدراسة موجبة، بمعنى زيادة تطبيق مهام الإدارة التنفيذية يساهم في زيادة درجة استيعاب آليات الحوكمة بشكل ايجابي أي أن المتغير المستقل (الإدارة التنفيذية) يفسر ما مقداره 40.2% من المتغير التابع (حوكمة المؤسسات).

و يمكن توضيح شكل معادلة الانحدار البسيط في الجدول التالي:

نموذج	مقطع خط الانحدار $\alpha$	درجة تأثير $\beta$	قيمة T	مستوى الدلالة
(ثابت)	1.056	—	10.77	0.000
الإدارة التنفيذية	0.533	0.634	11.04	0.000

الجدول (IV-20): نتائج اختبار معنوية معاملات الانحدار.

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على مخرجات SPSS

و منه تصبح المعادلة كالتالي:  $Y=1.056+0.553x$

بحيث أن : X : الإدارة التنفيذية

Y : حوكمة المؤسسة

### 2-3- اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

يوجد اثر ذو دلالة إحصائية للرقابة الداخلية على تجسيد الحوكمة في المؤسسات ذات أسهم على مستوى الغرب الجزائري.

قبل اختبار الفرضية الرئيسة يجب أولا دراسة فرضية الارتباط بين المتغير التابع "الحوكمة" و المتغير المستقل "الرقابة الداخلية"

$H_0$ : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الرقابة الداخلية و تجسيد الحوكمة.  
 $H_1$ : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الرقابة الداخلية و تجسيد الحوكمة.

للتحقق من صحة الفرضية السابقة تم اعتماد معامل بيرسون، و الجدول التالي يوضح نتائج هذا الاختبار:

القيمة	الإحصاءات	المحتوى
0.594	معامل الارتباط	علاقة الرقابة الداخلية و تجسيد الحوكمة في المؤسسات ذات الأسهم على مستوى الغرب
0.000	مستوى الدلالة	
183	حجم العينة	

الجدول (IV-21): نتائج اختبار معامل بيرسون Pearson بين الرقابة الداخلية و الحوكمة.

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أن معامل بيرسون بين المتغير المستقل الرقابة الداخلية و المتغير التابع حوكمة المؤسسات بلغ 0.594 و بمستوى المعنوية أقل من (0.05)، و هذا يشير لأهمية الرقابة الداخلية في تجسيد الحوكمة في المؤسسات ذات الأسهم على مستوى الغرب الجزائري. و بالتالي نقبل الفرضية البديلة و التي مفادها: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الرقابة الداخلية و تجسيد الحوكمة في المؤسسة.

لاختبار فرضية التأثير قمنا باستعمال الانحدار البسيط، و الذي يقيس اثر الرقابة الداخلية على تجسيد الحوكمة في المؤسسة، و النتائج المبينة في الجدول التالي:

مصدر التباين	مجموع مربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
انحدار	18.77	1	18.77	98.79	0.000
الخطأ	34.39	181	0.190		
المجموع	53.17	182			

الجدول (IV-22): نتائج اختبار نموذج انحدار البسيط.

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على مخرجات SPSS

حيث أن معامل التحديد  $R^2=0.353$

من خلال نتائج تحليل التباين للانحدار البسيط نلاحظ أن قيمة مستوى الدلالة ( $\text{sig}=0.000$ ) و هي أقل من مستوى المعنوية (0.05) و هذا يعني قبول معادلة الانحدار و اعتبار النموذج معنوي، و بناءا عليه تم رفض الفرضية الصفرية و قبول الفرضية البديلة و التي مفادها يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين متغير الرقابة الداخلية و تجسيد الحوكمة في المؤسسات ذات الأسهم على مستوى الغرب الجزائري.

و نلاحظ أيضا بان العلاقة بين متغير الرقابة الداخلية و تجسيد الحوكمة في المؤسسات عينة الدراسة موجبة، بمعنى زيادة تطبيق أدوات الرقابة الداخلية يساهم في زيادة درجة استيعاب أليات الحوكمة بشكل ايجابي أي أن المتغير المستقل (الرقابة الداخلية) يفسر ما مقداره 35.3% من المتغير التابع (حوكمة المؤسسات)

و يمكن توضيح شكل معادلة الانحدار البسيط في الجدول التالي :

نموذج	مقطع خط الانحدار $\alpha$	درجة تأثير $\beta$	قيمة T	مستوى الدلالة
(ثابت)	1.106	—	10.69	0.000
الرقابة الداخلية	0.516	0.594	9.93	0.000

الجدول (IV-23): نتائج اختبار معامل اختبار معنوية معاملات الانحدار.

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على مخرجات SPSS

$$Y=1.106+0.516x$$

و منه تصبح المعادلة كالتالي: X: الرقابة الداخلية

بحيث أن: Y: حوكمة المؤسسات

#### 2-4- اختبار الفرضية الفرعية الرابعة:

يوجد اثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق الخارجي على تجسيد الحوكمة في المؤسسات ذات الأسهم على مستوى الغرب الجزائري.

قبل اختبار الفرضية الرئيسية يجب أولا دراسة فرضية الارتباط بين المتغير التابع "الحوكمة" و المتغير المستقل "التدقيق الخارجي"

$$\left. \begin{array}{l} H_0: \text{لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الخارجي و تجسيد الحوكمة.} \\ H_1: \text{توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الخارجي و تجسيد الحوكمة.} \end{array} \right\}$$

للتحقق من صحة الفرضية السابقة تم اعتماد معامل بيرسون، و الجدول التالي يوضح نتائج هذا الاختبار

القيمة	الإحصاءات	المحتوى
0.577	معامل الارتباط	علاقة التدقيق الخارجي و تجسيد الحوكمة في المؤسسات ذات الأسهم على مستوى الغرب
0.000	مستوى الدلالة	
183	حجم العينة	

الجدول (IV-24): نتائج اختبار معامل بيرسون Pearson بين التدقيق الخارجي والحوكمة.

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أن معامل بيرسون بين المتغير المستقل التدقيق الخارجي و المتغير التابع حوكمة المؤسسات بلغ 0.577 و بمستوى الدلالة (0.000)، و هذا يشير لأهمية استقلالية التدقيق الخارجي في تجسيد الحوكمة في المؤسسات ذات الأسهم على مستوى الغرب الجزائري.

و بالتالي نقبل الفرضية البديلة و التي مفادها: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الخارجي و تجسيد الحوكمة في المؤسسة.

لاختبار فرضية التأثير قمنا باستعمال الانحدار البسيط، و الذي يقيس اثر استقلالية التدقيق الخارجي على تجسيد الحوكمة في المؤسسة، و النتائج المبينة في الجدول التالي:

مصدر التباين	مجموع مربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
انحدار	17.69	1	17.69	90.28	0.000
الخطأ	35.77	181	0.196		
المجموع	53.17	182			

الجدول (IV-25): نتائج اختبار نموذج انحدار البسيط.

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على مخرجات SPSS

حيث أن معامل التحديد  $R^2 = 0.333$

من خلال نتائج تحليل التباين للانحدار البسيط نلاحظ أن قيمة مستوى الدلالة ( $\text{sig}=0.000$ ) و هي أقل من مستوى المعنوية ( $0.05$ ) و هذا يعني قبول معادلة الانحدار و اعتبار النموذج معنوي، و بناء عليه تم رفض الفرضية الصفرية و قبول الفرضية البديلة و التي مفادها يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين متغير التدقيق الخارجي و تجسيد الحوكمة في المؤسسات ذات الأسهم على مستوى الغرب الجزائري.

و نلاحظ أيضا بان العلاقة بين متغير التدقيق الخارجي و تجسيد الحوكمة في المؤسسات عينة الدراسة موجبة، بمعنى زيادة تطبيق استقلالية التدقيق الخارجي يساهم في زيادة درجة استيعاب آليات الحوكمة بشكل ايجابي أي أن المتغير المستقل (التدقيق الخارجي) يفسر ما مقداره 33.3% من المتغير التابع (حوكمة المؤسسات).

ويمكن توضيح شكل معادلة الانحدار البسيط في الجدول التالي:

نموذج	مقطع خط الانحدار $\alpha$	درجة تأثير $\beta$	قيمة T	مستوى الدلالة
(ثابت)	1.176	—	11.67	0.000
التدقيق الخارجي	0.448	0.577	9.50	0.000

الجدول (IV-26): نتائج اختبار معنوية معاملات الانحدار.

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على مخرجات SPSS

ومنه تصبح المعادلة كالتالي:  $Y=1.176+0.448x$

بحيث أن : X: التدقيق الداخلي

Y: حوكمة المؤسسات

2-5- اختبار الفرضية الفرعية الخامسة:

يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لهيكل التنظيمي على تجسيد الحوكمة في المؤسسات ذات أسهم على مستوى الغرب الجزائري.

قبل اختبار الفرضية الرئيسة يجب أولاً دراسة فرضية الارتباط بين المتغير التابع "الحوكمة" و المتغير المستقل "الهيكل التنظيمي"

$H_0$ : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الهيكل التنظيمي و تجسيد الحوكمة.  
 $H_1$ : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الهيكل التنظيمي و تجسيد الحوكمة.

للتحقق من صحة الفرضية السابقة تم اعتماد معامل بيرسون، و الجدول التالي يوضح نتائج هذا الاختبار

القيمة	الإحصاءات	المحتوى
0.559	معامل الارتباط	علاقة الهيكل التنظيمي و تجسيد الحوكمة في المؤسسات ذات الأسهم على مستوى الغرب
0.000	مستوى الدلالة	
183	حجم العينة	

الجدول (IV-27): نتائج اختبار معامل بيرسون Pearson بين الهيكل التنظيمي والحوكمة.

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أن معامل بيرسون بين المتغير المستقل الهيكل التنظيمي و المتغير التابع حوكمة المؤسسات بلغ 0.559 و بمستوى الدلالة (0.000)، و هذا يشير لأهمية الهيكل التنظيمي في تجسيد الحوكمة في المؤسسات ذات الأسهم على مستوى الغرب الجزائري.

و بالتالي نقبل الفرضية البديلة و التي مفادها: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الهيكل التنظيمي و تجسيد الحوكمة في المؤسسة.

لاختبار فرضية التأثير قمنا باستعمال الانحدار البسيط، و الذي يقيس اثر مميزات الهيكل التنظيمي على تجسيد الحوكمة في المؤسسة، و النتائج المبينة في الجدول التالي:

مصدر التباين	مجموع مربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
انحدار	16.63	1	16.63	82.42	0.000
الخطأ	36.53	181	0.202		
المجموع	53.17	182			

الجدول (IV-28): نتائج اختبار نموذج انحدار البسيط.

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على مخرجات SPSS

حيث أن معامل التحديد  $R^2=0.313$

من خلال نتائج تحليل التباين للانحدار البسيط نلاحظ أن قيمة مستوى الدلالة ( $\text{sig}=0.000$ ) و هي أقل من مستوى المعنوية ( $0.05$ ) و هذا يعني قبول معادلة الانحدار و اعتبار النموذج معنوي، و بناءا عليه تم رفض الفرضية الصفرية و قبول الفرضية البديلة و التي مفادها يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين متغير الهيكل التنظيمي و تجسيد الحوكمة في المؤسسات ذات الأسهم على مستوى الغرب الجزائري.

و نلاحظ أيضا بان العلاقة بين متغير الهيكل التنظيمي و تجسيد الحوكمة في المؤسسات عينة الدراسة موجبة، بمعنى زيادة توضيح تقسيمات الهيكل التنظيمي يساهم في زيادة درجة استيعاب أليات الحوكمة بشكل ايجابي أي أن المتغير المستقل (الهيكل التنظيمي) يفسر ما مقداره 31.3% من المتغير التابع (حوكمة المؤسسات). و يمكن توضيح شكل معادلة الانحدار البسيط في الجدول التالي :

نموذج	مقطع خط الانحدار $\alpha$	درجة تأثير $\beta$	قيمة T	مستوى الدلالة
(ثابت)	1.273	—	13.39	0.000
الهيكل التنظيمي	0.427	0.559	19.07	0.000

الجدول (IV-29): نتائج اختبار معنوية معاملات انحدار.

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على مخرجات SPSS

$$Y=1.273+0.427x$$

و منه تصبح المعادلة كالتالي:

بحيث أن: X: الهيكل التنظيمي

Y: حوكمة المؤسسات

### 3- اختبار الفرضية الرئيسة الثانية

يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين آراء العينة حول مدى تجسيد الحوكمة في المؤسسة تعزى للمتغيرات الشخصية. و للوصول إلى اختبار شامل للفرضية، لا بد من اختيار الفرضيات الثلاث المنبثقة منها:

#### 3-1- اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين آراء العينة حول مدى تجسيد الحوكمة في المؤسسة تعزى لعامل المستوى التعليمي. قبل اختبار الفرضية لا بد من حساب المتوسطات و الانحراف المعياري لعامل المستوى التعليمي من أجل المقارنة بين المتوسطات :

الانحراف المعياري	المتوسط	عدد الأفراد	المستوى التعليمي	
0.5849	2.04	20	ثانوي	مدى تجسيد الحوكمة في المؤسسات الجزائرية
0.4781	2.05	122	جامعي	
0.6805	2.17	41	دراسات عليا	

الجدول (30-IV): حساب المتوسطات و الانحراف المعياري لعامل المستوى التعليمي

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول أعلاه، يتبين أن هناك اختلافات بين متوسطات الحسابية، حيث بلغت أكبر متوسط (2.17) بانحراف معياري قدره (0.6805) و التي تخص فئة دراسات عليا في حين بلغت أقل قيمة (2.04) بانحراف معياري قدره (0.5849) و التي تخص فئة ثانوي، و هذا يشير انه يمكن أن تكون هذه الفروق دالة إحصائية. من أجل اختبار الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي، بحيث نستطيع صياغة فرضية تجانس تباين المجموعات على الشكل التالي:

$H_0$ : يوجد تجانس بين تباين مجموعات عامل المستوى التعليمي في تجسيد الحوكمة  
 $H_1$ : لا يوجد تجانس بين مجموعات عامل المستوى التعليمي في تجسيد الحوكمة  
 والجدول الموالي يظهر نتائج اختبار تجانس التباين بين المجموعات:

اختبار levene	درجة حرية 1	درجة حرية 2	مستوى الدلالة
6.526	2	180	0.002

الجدول (31-IV): اختبار تجانس تباين بين المجموعات الخاصة بعامل المستوى التعليمي.

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على نتائج SPSS

من الجدول أعلاه، يتبين أن قيمة مستوى المعنوية المحسوبة ( $\text{sig}=0.002$ ) هي أقل من مستوى المعنوية ( $0.05$ )، وبالتالي نقبل الفرضية البديلة التي مفادها أن التباين بين المجموعات غير متجانس. مما يعني وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء العينة حول مدى تجسيد الحوكمة تعزى لعامل المستوى التعليمي، أي توجد فروق معنوية على الأقل بين مجموعتين.

و عليه سيتم استخدام اختبار (T3 de dunnett) للمقارنات البعدية المتعددة للعينات الغير متجانسة، أي تستخدم في حالة عدم تجانس التباين بين المجموعات، من أجل تحديد مصدر الاختلاف، و توضيح أي المجموعات الثلاث تختلف عن المجموعات الأخرى، و الجدول التالي يوضح نتائج هذا الاختبار:

المتغير	المستوى التعليمي (أ)	المستوى التعليمي (ب)	فروق المتوسطات (أ- ب)
مدى تجسيد المؤسسة لقواعد الحوكمة	ثانوي	جامعي	-0.00575
		دراسات عليا	-0.12814
	جامعي	ثانوي	0.00575
		دراسات عليا	-0.12239
	دراسات عليا	ثانوي	0.12814
		جامعي	0.12239

الجدول (IV-32): اختبار (T3 de dunnett) لتحديد جهة اختلاف حسب عامل المستوى التعليمي

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول أعلاه، تبين أن هناك اختلافات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $0.05$ ) بين كل متوسطات المجموعات الثلاث.

كما سجل أكبر فرق بين متوسطي المجموعة التي تمثل الأفراد لهم مستوى ثانوي و المجموعة التي تمثل أفراد لهم مستوى تعليم عالي، وهو لصالح المجموعة التي تمثل الأفراد ذو مستوى تعليم عالي بفارق ( $0.12814$ ). و بهذه النتائج نقبل الفرضية الفرعية التي تنص على أنه: توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha = 0.05$ ) بين آراء العينة حول مدى تجسيد الحوكمة تعزى لمؤشر المستوى التعليمي.

3-2- اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين آراء العينة حول مدى تجسيد الحوكمة في المؤسسة تعزى لعامل سنوات الخبرة.

قبل اختبار الفرضية لابد من حساب المتوسطات و الانحراف المعياري لعامل سنوات الخبرة من أجل المقارنة بين المتوسطات:

الانحراف المعياري	المتوسط	عدد الأفراد	سنوات الخبرة	
0.4193	2.17	67	أقل من 5 سنوات	مدى تجسيد الحوكمة في المؤسسات الجزائرية
0.5941	2.09	44	من 5 إلى 10 سنوات	
0.6462	2.19	31	من 10 إلى 15 سنة	
0.5091	1.83	41	أكثر من 15 سنة	

الجدول (IV-33): حساب المتوسطات و الانحراف المعياري لعامل سنوات الخبرة

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول أعلاه، يتبين أن هناك اختلافات بين متوسطات الحسابية، حيث بلغت أكبر متوسط (2.17) بانحراف معياري قدره (0.4193) و التي تخص فئة أقل من 5 سنوات في حين بلغت أقل قيمة (1.83) بانحراف معياري قدره (0.5091) و التي تخص فئة أكثر من 15 سنة، و هذا يشير انه يمكن أن تكون هذه الفروق دالة إحصائياً.

من أجل اختبار الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي، بحيث نستطيع صياغة فرضية تجانس تباين المجموعات على الشكل التالي:

$$\left. \begin{array}{l} H_0: \text{يوجد تجانس بين تباين مجموعات عامل سنوات الخبرة في تجسيد الحوكمة} \\ H_1: \text{لا يوجد تجانس بين مجموعات عامل سنوات الخبرة في تجسيد الحوكمة} \end{array} \right\}$$

و الجدول الموالي يظهر نتائج اختبار تجانس التباين بين المجموعات:

اختبار levene	درجة حرية 1	درجة حرية 2	مستوى الدلالة
3.634	3	179	0.014

الجدول (IV-34): اختبار التجانس تباين بين المجموعات الخاصة بعامل سنوات الخبرة.

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على مخرجات SPSS

من الجدول أعلاه، يتبين أن قيمة مستوى المعنوية المحسوبة ( $\text{sig}=0.014$ ) هي أقل من مستوى المعنوية ( $0.05$ )، وبالتالي نقبل الفرضية البديلة التي مفادها أن التباين بين المجموعات غير متجانس. مما يعني وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء العينة حول مدى تجسيد الحوكمة تعزى لعامل سنوات الخبرة، أي توجد فروق معنوية على الأقل بين مجموعتين.

و عليه سيتم استخدام اختبار (Games-Howell) للمقارنات البعدية المتعددة للعينات الغير متجانسة، أي تستخدم في حالة عدم تجانس التباين بين المجموعات، من أجل تحديد مصدر الاختلاف، و توضيح أي المجموعات الأربع تختلف عن المجموعات الأخرى، و الجدول التالي يوضح نتائج هذا الاختبار:

المتغير	سنوات الخبرة (أ)	سنوات الخبرة (ب)	فروق المتوسطات (أ- ب)
مدى تجسيد المؤسسة لقواعد الحوكمة	أقل من 5 سنوات	من 5 إلى 10 سنوات	0.08150
		من 10 إلى 15 سنة	-0.02548
		أكثر من 15 سنة	0.33844
	من 5 إلى 10 سنوات	أقل من 5 سنوات	-0.08150
		من 10 إلى 15 سنة	-0.10697
		أكثر من 15 سنة	*0.25695
	من 10 إلى 15 سنة	أقل من 5 سنوات	0.02548
		من 5 إلى 10 سنوات	0.10697
		أكثر من 15 سنة	0.36392

-0.33844*	أقل من 5 سنوات	أكثر من 15 سنة	
-0.25695	من 5 إلى 10 سنوات		
-0.36392	من 10 إلى 15 سنة		

الجدول (IV-35): اختبار (Games-Howell) لتحديد جهة اختلاف حسب عامل سنوات الخبرة.

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول أعلاه، تبين أن هناك اختلافات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) بين كل متوسطات المجموعات الأربع.

نلاحظ من الجدول أعلاه، تبين أن هناك اختلافات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين متوسطي الأفراد الذين لهم خبرة من 5 إلى 10 سنوات والأفراد الذين لهم خبرة أكثر من 15 سنة وهي لصالح الأفراد الذين لهم خبرة من 10 إلى 15 سنة حيث بلغ هذا الفرق (0.25695)، وبين متوسطي الأفراد الذين لهم خبرة أكثر من 15 سنة والأفراد الذين لهم خبرة أقل من 5 سنوات ترجع لصالح الأفراد الذين لهم خبرة أقل من 5 سنوات بقيمة (0.33844).

و بهذه النتائج نقبل الفرضية الفرعية التي تنص على أنه: توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha = 0.05$ ) بين آراء العينة حول مدى تجسيد الحوكمة تعزى لمؤشر سنوات الخبرة.

3-3- اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين آراء العينة حول مدى تجسيد الحكومة في المؤسسة تعزى لعامل المسمى الوظيفي.

قبل اختبار الفرضية لابد من حساب المتوسطات و الانحراف المعياري لعامل المسمى الوظيفي من أجل المقارنة بين المتوسطات:

الانحراف المعياري	المتوسط	عدد الأفراد	المسمى الوظيفي	
0.5096	2.18	25	مدقق داخلي	مدى تجسيد الحكومة في المؤسسات الجزائرية
0.5065	2.06	106	إداري	
0.7006	2.15	23	مساهم	
0.5529	2.00	29	عضو مجلس إدارة	

الجدول (IV-36): حساب المتوسطات و الانحراف المعياري لعامل المسمى الوظيفي

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول أعلاه، يتبين أن هناك اختلافات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين متوسطات الحسابية، حيث بلغت أكبر قيمة (2.18) بانحراف قدره (0.5096) لفئة مدقق داخلي، في حين بلغت قيمة أقل متوسط (2.00) بانحراف قدره (0.5529)، و هذا يشير انه يمكن أن تكون هذه الفروق دالة إحصائياً.

من أجل اختبار الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي، بحيث نستطيع صياغة فرضية تجانس تباين المجموعات على الشكل التالي:

$$\left. \begin{array}{l} H_0: \text{يوجد تجانس بين تباين مجموعات عامل مسمى الوظيفي في تجسيد الحكومة} \\ H_1: \text{لا يوجد تجانس بين مجموعات عامل مسمى وظيفي في تجسيد الحكومة} \end{array} \right\}$$

و الجدول الموالي يظهر نتائج اختبار تجانس التباين بين المجموعات:

اختبار levene	درجة حرية 1	درجة حرية 2	مستوى الدلالة
3.672	3	179	0.013

الجدول (IV-37): جدول اختبار تجانس تباين بين مجموعات عامل المسمى الوظيفي.

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على مخرجات SPSS

من الجدول أعلاه، يتبين أن قيمة مستوى المعنوية المحسوبة ( $\text{sig}=0.013$ ) هي أقل من مستوى المعنوية ( $0.05$ )، وبالتالي نقبل الفرضية البديلة التي مفادها أن التباين بين المجموعات غير متجانس. مما يعني وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء العينة حول مدى تجسيد الحوكمة تعزى لعامل المسمى الوظيفي، أي توجد فروق معنوية على الأقل بين مجموعتين.

و عليه سيتم استخدام اختبار (Tamhane) للمقارنات البعدية المتعددة للعينات الغير متجانسة، أي تستخدم في حالة عدم تجانس التباين بين المجموعات، من أجل تحديد مصدر الاختلاف، و توضيح أي المجموعات الأربع تختلف عن المجموعات الأخرى، و الجدول التالي يوضح نتائج هذا الاختبار:

المتغير	المسمى الوظيفي (أ)	المسمى الوظيفي (ب)	فروق المتوسطات (أ- ب)
مدى تجسيد المؤسسة لقواعد الحوكمة	مدقق داخلي	إداري	0.12742
		مساهم	0.03362
		عضو مجلس إدارة	0.18670
إداري	إداري	مدقق داخلي	-0.12742
		مساهم	-0.09381
		إداري	0.05928
مساهم	مساهم	مدقق داخلي	-0.33362
		إداري	0.09381
		عضو مجلس إدارة	0.15309
عضو مجلس إدارة	عضو مجلس إدارة	مدقق داخلي	-0.18670

-0.05928	إداري		
-0.15309	مساهم		

الجدول (38-IV): استخدام اختبار (Tamhane) لتحديد اختلاف حسب عامل المسمى

### الوظيفي

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول أعلاه، تبين أن هناك اختلافات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) بين كل متوسطات المجموعات الأربع.

نلاحظ من الجدول أعلاه، تبين أن هناك اختلافات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين متوسطي الأفراد الذين يمثلون مدققين داخليين و الأفراد الذين يمثلون أعضاء مجلس إدارة و هي تميل لصالح الأفراد الذين يشتغلون في وظيفة مدقق داخلي بفارق قدره (0.18670)، و كذلك بين متوسطات الأفراد الذين يمثلون أعضاء مجلس إدارة و الأفراد المساهمين في المؤسسة و هي تميل لصالح الأفراد المساهمين في المؤسسة بفارق (0.15309).

و بهذه النتائج نقبل الفرضية الفرعية التي تنص على أنه: توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha = 0.05$ ) بين آراء العينة حول مدى تجسيد الحوكمة تعزى لمؤشر مسمى الوظيفي.

#### 4- اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة

يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين آراء العينة حول مدى تجسيد الحوكمة في المؤسسة تعزى لخصائص المؤسسة.

و للوصول إلى اختبار شامل للفرضية، لابد من اختيار الفرضيات الثلاث المنبثقة منها:

#### 4-1- الفرضية الفرعية الأولى:

توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين آراء العينة حول مدى تجسيد الحوكمة في المؤسسة تعزى لعامل ملكية المؤسسة.

قبل اختبار الفرضية لابد من حساب المتوسطات و الانحراف المعياري لعامل ملكية المؤسسة من أجل المقارنة بين المتوسطات :

الانحراف المعياري	المتوسط	عدد الأفراد	ملكية المؤسسة	
0.53733	2.14	104	عامة	مدى تجسيد الحوكمة في المؤسسة
0.53654	1.99	79	خاصة	

الجدول (IV-39): حساب المتوسطات و الانحراف المعياري لعامل ملكية المؤسسة

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول أعلاه، يتبين أن هناك اختلافات بين متوسطات الحسابية، حيث بلغت متوسط فئة مؤسسات العمومية (2.14) بانحراف معياري قدره (0.53733) و بلغت قيمة متوسط المؤسسات الخاصة (1.99) بانحراف معياري قدره (0.53654)، و هذا يشير انه يمكن أن تكون هذه الفروق دالة إحصائياً. من أجل اختبار الفرضية تم استخدام اختبار T-test لعينتين مستقلتين، من أجل معرفة دلالة الاختلافات بالنسبة لملكية، و جاءت النتائج في الجدول كما يلي:

اختبار T لتساوي المتوسطات			اختبار (levene) لتساوي التباين		
مستوى المعنوية	درجة الحرية	T	مستوى المعنوية	F	
0.067	181	1.845	0.891	0.019	تساوي التباين
0.067		1.846			عدم تساوي التباين

الجدول (IV-40): استخدام اختبار T-test لمعرفة دلالة اختلافات حسب عامل ملكية المؤسسة

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على مخرجات SPSS

يوضح الجدول اختبارين : الاختبار الأول خاص بتساوي التباين (اختبار التجانس)، و الاختبار الثاني خاص باختبار (T).

من الاختبار الأول يتضح أن قيمة مستوى المعنوية المحسوبة (sig=0.891) و هي أكبر من قيمة مستوى المعنوية (0.05)، و هذا يبين أن التباين بين المجموعتين متجانس.

مما يعني الاعتماد لدلالة اختبار (T) على قيم الدلالة الأولى، حيث بلغت قيمة مستوى المعنوية المحسوبة (sig=0.067)، و التي تؤكد على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05)، بين آراء العينة حول مدى تجسيد الحوكمة في المؤسسة تعزى لملكية المؤسسة.

وبالتالي نرفض الفرضية البديلة و نقبل الفرضية الصفرية و التي مفادها: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تجسيد الحوكمة تعزى لمؤشر ملكية مؤسسة.

#### 4-2- اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين آراء العينة حول مدى تجسيد الحوكمة في المؤسسة تعزى لعامل قطاع النشاط.

قبل اختبار الفرضية لابد من حساب المتوسطات و الانحراف المعياري لعامل قطاع النشاط من أجل المقارنة بين المتوسطات :

الانحراف المعياري	المتوسط	عدد الأفراد	قطاع النشاط	
0.5643	2.06	102	صناعية	مدى تجسيد الحوكمة في المؤسسات الجزائرية
0.5063	2.25	17	خدماتية	
0.5028	2.12	21	تجارية	
0.5116	2.03	6	مالية	
0.5230	2.03	37	مقاولية	

الجدول (IV-41): حساب المتوسطات و الانحراف المعياري لعامل نشاط المؤسسة

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول أعلاه، يتبين أن هناك اختلافات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين متوسطات الحسابية، حيث بلغت أكبر قيمة (2.25) بانحراف قدره (0.5063) لفئة مؤسسات خدماتية، في حين لدينا متوسطين متساويين لفتتين مؤسسات مالية و مقابلة قدره (2.03)، و هذا يشير أنه يمكن أن تكون هذه الفروق دالة إحصائياً.

من أجل اختبار الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي، بحيث نستطيع صياغة فرضية تجانس تباين المجموعات على الشكل التالي:

$$\left. \begin{array}{l} H_0: \text{يوجد تجانس بين تباين مجموعات عامل نشاط المؤسسة في تجسيد الحوكمة} \\ H_1: \text{لا يوجد تجانس بين مجموعات عامل نشاط المؤسسة في تجسيد الحوكمة} \end{array} \right\}$$

و الجدول الموالي يظهر نتائج اختبار تجانس التباين بين المجموعات:

اختبار levene	درجة حرية 1	درجة حرية 2	مستوى الدلالة
0.426	4	178	0.790

الجدول (IV-42): اختبار تجانس تباين بين مجموعات عامل نشاط المؤسسة.

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على مخرجات SPSS

من الجدول أعلاه، يتبين أن قيمة مستوى المعنوية المحسوبة ( $\text{sig}=0.790$ ) هي أكبر من مستوى المعنوية (0.05)، وبالتالي نقبل الفرضية الصفرية التي مفادها أن التباين بين المجموعات متجانس . لذلك يمكن إتمام اختبار تحليل التباين الأحادي كما هو موضح في الشكل التالي:

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	Sig
بين المجموعات	0.689	4	0.172	0.584	0.674
داخل المجموعات	52.485	178	0.295		
المجموع	53.174	182			

الجدول (IV-43): اختبار تحليل التباين الأحادي لمعرفة اختلافات حسب عامل نشاط المؤسسة

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من خلال الجدول أعلاه، أن قيمة مستوى المعنوية ( $\text{sig}=0.674$ ) و هي أكبر من (0.05) عند ( $F=0.584$ )، وهذا يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء العينة حول مدى تجسيد الحوكمة في المؤسسة تعزى لعامل نشاط المؤسسة.

و بالتالي نرفض الفرضية البديلة و نقبل الفرضية الصفرية التي مفادها: لا توجد فروق ذات دلالة احصائية في تجسيد الحوكمة في المؤسسة تعزى لمؤشر نشاط المؤسسة.

4-3- اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين آراء العينة حول مدى تجسيد الحوكمة في المؤسسة تعزى لعامل حجم المؤسسة.

قبل اختبار الفرضية لابد من حساب المتوسطات و الانحراف المعياري لعامل حجم المؤسسة من أجل المقارنة بين المتوسطات :

الانحراف المعياري	المتوسط	عدد الأفراد	سنوات الخبرة	
0.4526	2.05	16	أقل من 50 عامل	مدى تجسيد الحوكمة في المؤسسات الجزائرية
0.5539	2.27	35	من 50 إلى 149 عامل	
0.5317	2.14	78	من 150 إلى 249 عامل	
0.5079	1.86	54	أكثر من 250 عامل	

الجدول (IV-44): حساب المتوسطات و الانحراف المعياري لعامل حجم المؤسسة

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول أعلاه، يتبين أن هناك اختلافات بين متوسطات الحسابية، حيث بلغت أكبر متوسط (2.27) بانحراف معياري قدره (0.5539) و التي تخص فئة من 50 إلى 149 عامل في حين بلغت أقل قيمة (1.86) بانحراف معياري قدره (0.5079) و التي تخص فئة أكثر من 250 عامل، و هذا يشير انه يمكن أن تكون هذه الفروق دالة إحصائية.

من أجل اختبار الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي، بحيث نستطيع صياغة فرضية تجانس تباين المجموعات على الشكل التالي:

$$\left. \begin{array}{l} H_0: \text{يوجد تجانس بين تباين مجموعات عامل حجم المؤسسة في تجسيد الحوكمة.} \\ H_1: \text{لا يوجد تجانس بين مجموعات عامل حجم المؤسسة في تجسيد الحوكمة.} \end{array} \right\}$$

و الجدول الموالي يظهر نتائج اختبار تجانس التباين بين المجموعات:

اختبار levene	درجة حرية 1	درجة حرية 2	مستوى الدلالة
0.383	3	179	0.766

الجدول (IV-45): اختبار تجانس تباين بين مجموعات عامل حجم المؤسسة.

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على مخرجات SPSS

من الجدول أعلاه، يتبين أن قيمة مستوى المعنوية المحسوبة ( $sig=0.766$ ) هي أكبر من مستوى المعنوية ( $0.05$ )، وبالتالي نقبل الفرضية الصفرية التي مفادها أن التباين بين المجموعات متجانس. لذلك يمكن إتمام اختبار تحليل التباين الأحادي كما هو موضح في الشكل التالي:

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	Sig
بين المجموعات	4.224	3	1.408	5.149	0.002
داخل المجموعات	48.95	179	0.273		
المجموع	53.174	182			

الجدول (IV-46): اختبار تحليل التباين الأحادي لمعرفة اختلاف حسب عامل حجم المؤسسة.

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من خلال الجدول أعلاه، أن قيمة مستوى المعنوية ( $sig=0.002$ ) و هي أقل من ( $0.05$ ) عند ( $F=5.149$ )، وهذا يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء العينة حول مدى تجسيد الحوكمة في المؤسسة تعزى لعامل حجم المؤسسة، أي توجد فروق على الأقل بين مجموعتين. و بهدف التعرف على مقدار هذه الفروق يجب استخدام اختبار (LSD) بحيث يستخدم هذا الاختبار في حالة تجانس التباين بين المجموعات، من أجل تحديد مصدر الاختلاف، و توضيح أي المجموعات الأربع تختلف عن المجموعات الأخرى، و الجدول التالي يوضح نتائج هذا الاختبار:

المتغير	حجم المؤسسة (أ)	حجم المؤسسة (ب)	فروق المتوسطات (أ- ب)
مدى تجسيد المؤسسة لقواعد الحوكمة	أقل من 50 عامل	من 50 إلى 149 عامل	-0.22050
		من 150 إلى 249 عامل	-0.09090
		أكثر من 250 عامل	0.19179

0.22050	أقل من 50 عامل	من 50 إلى 149 عامل
0.12960	من 150 إلى 249 عامل	
*0.41229	أكثر من 250 عامل	
0.09090	أقل من 50 عامل	من 150 إلى 249 عامل
-0.12960	من 50 إلى 149 عامل	
*0.28269	أكثر من 250 عامل	
-0.19179	أقل من 50 عامل	أكثر من 250 عامل
*-0.41229	من 50 إلى 149 عامل	
*-0.28269	من 150 إلى 249 عامل	

الجدول (IV-47): اختبار (LSD) لتحديد جهة الاختلاف حسب عامل حجم المؤسسة.

المصدر من إعداد الطالبة باعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول أعلاه، تبين أن هناك اختلافات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) بين كل متوسطات المجموعات الأربع.

نلاحظ من الجدول أعلاه، تبين أن هناك اختلافات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين متوسطي المؤسسات التي حجم عملها من 50 إلى 149 عامل و المؤسسات التي حجم عملها أقل من 50 عامل و هي تميل لصالح المؤسسات التي حجم عملها أقل من 50 عامل بفارق قدره (0.22050)، وكذلك بين متوسطات المؤسسات التي يتمثل حجم عملها أكثر من 250 عامل و المؤسسات التي حجم عملها من 50 إلى 149 عامل و هي تميل لصالح فئة 50 إلى 149 عامل بفارق (0.41229).

و بهذه النتائج نقبل الفرضية الفرعية التي تنص على أنه: توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha = 0.05$ ) بين آراء العينة حول مدى تجسيد الحوكمة تعزى لمتغير حجم المؤسسة.

### نتائج الدراسة الميدانية:

من خلال الدراسة الميدانية وصبر آراء عينة الدراسة حول أثر التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير لتجسيد الحوكمة في المؤسسة، توصلنا إلى النتائج التالية:

#### نتائج اختبار الفرضية الأولى:

- قبول الفرضية الرئيسة و التي مفادها: يوجد اثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق الداخلي ومراقبة التسيير(مجلس الإدارة - الإدارة التنفيذية - الرقابة الداخلية- التدقيق الخارجي - الهيكل التنظيمي) على الحوكمة في المؤسسات ذات أسهم على مستوى الغرب الجزائري  $R^2=55.2\%$ .

- قبول الفرضية الفرعية الأولى و التي مفادها: يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لمجلس الإدارة على تجسيد الحوكمة في المؤسسات ذات أسهم على مستوى الغرب الجزائري  $R^2=44.4\%$ .

- قبول الفرضية الفرعية الثانية و التي مفادها: يوجد اثر ذو دلالة إحصائية للإدارة التنفيذية على تجسيد الحوكمة في المؤسسات ذات أسهم على مستوى الغرب الجزائري  $R^2=40.2\%$ .

- قبول الفرضية الفرعية الثالثة و التي مفادها: يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لرقابة الداخلية على تجسيد الحوكمة في المؤسسات ذات أسهم على مستوى الغرب الجزائري  $R^2=35.3\%$ .

- قبول الفرضية الفرعية الرابعة و التي مفادها: يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لتدقيق الخارجي على تجسيد الحوكمة في المؤسسات ذات أسهم على مستوى الغرب الجزائري  $R^2=33.3\%$ .

- قبول الفرضية الفرعية الخامسة و التي مفادها: يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لهيكل التنظيمي على تجسيد الحوكمة في المؤسسات المساهمة على مستوى الغرب الجزائري  $R^2=31.3\%$ .

#### نتائج اختبار الفرضية الثانية:

يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين آراء العينة حول مدى تجسيد الحوكمة في المؤسسة تعزى للمتغيرات الشخصية.

- قبول الفرضية الفرعية الأولى و التي مفادها «توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha = 0.05$ ) بين آراء العينة حول مدى تجسيد الحوكمة تعزى لمتغير مستوى التعليمي».

- قبول الفرضية الفرعية الثانية و التي مفادها «توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha = 0.05$ ) بين آراء العينة حول مدى تجسيد الحوكمة تعزى لمتغير سنوات الخبرة».

- قبول الفرضية الفرعية الثالثة و التي مفادها «توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha = 0.05$ ) بين آراء العينة حول مدى تجسيد الحوكمة تعزى لمتغير المسمى الوظيفي»

### نتائج اختبار الفرضية الثالثة:

- يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين آراء العينة حول مدى تجسيد الحوكمة في المؤسسة تعزى لخصائص المؤسسة.
- رفض الفرضية الفرعية الأولى و التي مفادها «توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha = 0.05$ ) بين آراء العينة حول مدى تجسيد الحوكمة تعزى لمتغير ملكية المؤسسة».
- رفض الفرضية الفرعية الثانية و التي مفادها « توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha = 0.05$ ) بين آراء العينة حول مدى تجسيد الحوكمة تعزى لمتغير طبيعة نشاط المؤسسة».
- قبول الفرضية الفرعية الثالثة و التي مفادها « توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha = 0.05$ ) بين آراء العينة حول مدى تجسيد الحوكمة تعزى لمتغير حجم المؤسسة»

### مناقشة النتائج :

يوجد اثر ذو دلالة إحصائية بين مسؤوليات مجلس الإدارة و تجسيد الحوكمة في المؤسسات ذات

الأسهم على مستوى الغرب الجزائري

- يتجلى هذا التأثير من خلال الدور الرقابي الذي يلعبه مجلس إدارة على أداء الإدارة التنفيذية بتعزيز عمليات المساءلة بحيث ترفع له تقارير الرقابة و التدقيق، المتضمنة حالات عدم التأكد التي تواجه المؤسسة و يبقى التحدي الذي يواجه مجلس الإدارة هو تحديد المخاطر التي يمكن أن يتحملها في سعيه لتعظيم ثروة الملاك، وكذا يقوم المجلس بوضع دليل للسلوك الأخلاقي من اجل التركيز على القيم الأخلاقية و النزاهة و ضرورة التزام العاملين بهذا الدليل و معاقبة عدم الملتزمين به من اجل حسن سمعة المؤسسة و مصداقيتها ، و إنشاء سياسة لتعارض المصالح بين أعضاء مجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين من جهة و بين مصلحة المؤسسة من جهة أخرى لتفادي وجود تجاوزات وانحرافات تؤثر بشكل مباشر على مصداقية أعضاء مجلس الإدارة في قيامهم بمهامهم .
- يسهل مجلس الإدارة للمساهمين ممارسة حقوقهم عن طريق توفير المعلومات اللازمة و الصحيحة في الوقت الضروري مع ضمان عدم التمييز بين المساهمين، و تعزيز الإفصاح و الشفافية لجميع الأطراف ذات العلاقة و بالتالي زيادة ثقة المستثمرين بالمؤسسة لان مجلس الإدارة مسؤول مسؤولية نهائية أمام المساهمين و أصحاب المصالح عن تقييم الأداء المالي و غير المالي في شكل تقرير يقدم سنويا .
- و بالتالي بان وجود مجلس إدارة نشط من حيث عدد الاجتماعات السنوية العادية و غير عادية، و مستقل أي وجود عدد كاف من الأعضاء التنفيذيين المستقلين ، و قادر على التنافس بمعنى تمكين الأفراد ذوي القدرة الأفضل بل محل أولئك الأفراد ذوي القدرة الأقل ، و صياغة الإستراتيجية المؤسسة و مراجعتها بصفة دورية سيؤدي إلى تجسيد الحوكمة في المؤسسة و بالتالي تحسين أداءها.

يوجد اثر ذو دلالة إحصائية بين وظائف الإدارة التنفيذية و تجسيد الحوكمة في المؤسسات ذات

الأسهم على مستوى الغرب الجزائري

- إن سبل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية يتم من خلال توفر المعلومات لكافة المستويات الإدارية، وبذل العناية المهنية اللازمة وبما يتناسب مع المسؤوليات الملقاة على عاتقها، وبالشكل الذي يضمن الأداء الأمثل وكذلك ضمان سلامة تقرير النشاط والتقارير المالية والمحاسبية.

- حيث يقع على عاتق الإدارة التنفيذية التنظيم الإداري عن طريق استغلال الطاقات البشرية و المادية و المالية و منع تبعثر الجهود وتعارضها، لذلك يجب على الإدارة دراسة الأعمال التي تهمها وتحليلها من أجل تحقيق أهدافها واستبعاد جميع الأعمال والإجراءات غير المفيدة، ومن ثم يجب توزيع هذه الأعمال على الأشخاص الذين عليهم القيام بها وتحديد المسؤوليات التي تقع على عاتقهم والعلاقات القائمة فيما بينهم.

- و بالتالي فان صياغة إستراتيجية المؤسسة إلى خطط فعالة، و ترشيد استخدام موارد المؤسسة، و توجيه و الرقابة على الأداء، من شأنه أن يؤدي إلى تجسيد الحوكمة في المؤسسة و إزالة جميع العراقيل التي تحول دون تحقيق المؤسسة لأهدافها.

يوجد اثر ذو دلالة إحصائية بين خصائص الرقابة الداخلية و تجسيد الحوكمة في المؤسسات ذات

الأسهم على مستوى الغرب الجزائري

يتجلى تأثير الرقابة الداخلية في تجسيد الحوكمة إلى مجموعة من الضوابط الرقابية التي تعد أساس نظام الرقابة الداخلية باعتبارها خطة تنظيمية و هي:

- الضوابط الوقائية: هي الضوابط التي يتم وضعها لاكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل حدوثها منها الإشراف المباشر من قبل المسؤولين على تنفيذ العمليات.

- الضوابط الكاشفة: هي الضوابط التي يتم تعميمها والتي يتم من خلالها تحديد الأخطاء والانحرافات عند وقوعها وجود وحدات رقابية ضمن الهيكل التنظيمي.

- الضوابط التصحيحية: هي الضوابط التي يتم تصميمها وتعمل على التأكد من الإجراءات التصحيحية للانحرافات والأخطاء قد تم اتخاذها منها وجود أنظمة وإجراءات معالجة للأخطاء والانحرافات التي تم اكتشافها.

- الضوابط الرادعة: هي الضوابط التي تشكل ردع لدى الأفراد للقيام بأية انحرافات أو تجاوزات مثلا إجراءات عقابية بحق المخالفين والمهملين.

و بالتالي فان نظام الرقابة الداخلية يعطي تأكيد معقول حول تحقيق موثوقية التقارير المالية و المحاسبية، كفاءة و فعالية العمليات، الالتزام بالتشريعات و النظم السارية، و بالتالي وجوب تقديم تقرير لمجلس الإدارة عن فاعلية نظام الرقابة الداخلية بصفة دورية وذلك تنفيذا لمتطلبات تطبيق مفهوم الحوكمة.

يوجد اثر ذو دلالة إحصائية بين خصائص التدقيق الخارجي و تجسيد الحوكمة في المؤسسات ذات الأسهم على مستوى الغرب الجزائري

يعتبر المدقق الخارجي وكيلا للأطراف الخارجة عن المؤسسة لدى يتجلى تأثير التدقيق الخارجي في مجموعة من المسؤوليات تلقى على عاتقه منها ، تقييم وسائل و إجراءات أنظمة الرقابة المحاسبية و الإدارية و التي تكون في مجموعها نظام الرقابة الداخلية ، و اكتشاف الأخطاء و الغش ، و التصرفات غير قانونية .  
و بالتالي يساهم التدقيق الخارجي في تجسيد حوكمة المؤسسات من خلال ، زيادة الثقة في المعلومات المقدمة من قبل المؤسسة و ضمان أن تكون عادلة و نزيهة ، و التحقق من مدى استغلال المؤسسة للموارد المتاحة ، و محاولة حل مشكل عدم تماثل المعلومات ، و حماية حقوق المساهمين و أصحاب المصلحة.

يوجد اثر ذو دلالة إحصائية بين الهيكل التنظيمي و تجسيد الحوكمة في المؤسسات ذات الأسهم على مستوى الغرب الجزائري

يتجلى دور الهيكل التنظيمي في وضوح الأدوار التنظيمية و بالتالي اتخاذ القرار الصحيح حيث يتم ذلك عن طريق مجموعة من الآليات التنظيمية و التي تختص بتطوير هيكل المؤسسة بالشكل الذي يحقق أهداف الحوكمة ، منها التحديد الواضح لاختصاصات مجلس الإدارة و اللجان المنبثقة عنه ، توزيع المسؤوليات و الصلاحيات فيما بين التنفيذيين ، مرونة الخطة التنظيمية لإمكانية استيعاب أية تغيرات مستقبلية ، الاستقلال الوظيفي بين الإدارات بما لا يمنع التعاون فيما بينهم.

## خلاصة الفصل:

تضمن هذا الفصل دراسة ميدانية على عينة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، إذ تم توزيع الاستبانة على عينة الدراسة المكونة من 40 مؤسسة واقعة على مستوى الغرب الجزائري، و معالجة البيانات المتحصل عليها بالبرنامج الإحصائي SPSS ذي الإصدار "20" وتحليل نتائج من أجل اختبار فرضيات الدراسة.

حيث تضمن الاستبانة مجموعة من المتغيرات و هي على التوالي متغير مستقل و المتمثل في التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير له خمسة مؤشرات و هي "مجلس الإدارة، الإدارة التنفيذية، الرقابة الداخلية، التدقيق الخارجي، الهيكل التنظيمي"، و متغير التابع و المتمثل في حوكمة المؤسسات و الذي له ستة مؤشرات و هي "مساءلة، الانضباط، الإفصاح، الشفافية، المسؤولية، المسؤولية الاجتماعية، العدالة"، و كذا المتغيرات الضابطة و التي تمثلت في خصائص المؤسسة محل الدراسة من حيث الملكية، النشاط، الحجم و خصائص المستجوبين من حيث الوظيفة، الأقدمية، المؤهل .

واتضح أن أفراد عينة الدراسة يولون الاتفاق لدور أنشطة الرقابة و التدقيق في تفعيل و تجسيد حوكمة المؤسسة و بالتالي تحسين أدائها فهي تمثل الركيزة الأساسية لحوكمة المؤسسات من خلال توفرها على تفعيل أدوار المجلس و الإدارة التنفيذية و تجسيد أساليب الرقابة الداخلية و ضمان استقلالية التدقيق الخارجي و الفصل بين مهام و مسؤوليات و تحديد السلطات و العلاقات التنظيمية التي يوفرها الهيكل التنظيمي لضمان الشفافية في التعاملات بين الأطراف، و بالتالي فإن تجسيد الحوكمة في المؤسسات الجزائرية ضمان لحماية حقوق المساهمين و زيادة مستوى الإفصاح و حصول المستثمر على فوائد مناسبة لاستثماراتهم.

خاتمة

تعد الحوكمة مفهوم حديث ظهر على إثر الانهيارات و الأزمات المالية التي شهدتها بيئة الأعمال في الآونة الأخيرة، إذ أصبحت العديد من المنظمات المهنية و الأكاديمية و الشركات والمهتمين بأمورها تطالب بتنفيذ مفهوم الحوكمة لما له من أثر في تحسين إدارة و تسيير المؤسسة و التحقق من المخاطر التي تواجهها فضلا عن حماية مصالح أطراف التعامل و تعظيم قيمة المؤسسة.

إذ تستند الحوكمة في تنفيذها على مجموعة من الآليات التي تعمل على تحقيق أهدافها و ضمان عمل مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية بما يتوافق و أهداف المساهمين و الآخرين من أصحاب المصلحة، و قد أثر تنفيذ تلك الآليات في تطوير الدور الذي يلعبه كل من التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير، حيث تتمثل مهمة أنشطة مراقبة التسيير في توضيح الرؤية الإستراتيجية التي تنير عملية التسيير بشكل تام إذ توفر للحوكمة الأدوات التي تحتاجها لضمان الفعالية و المساءلة و اتخاذ القرارات الصائبة فمتطلبات تعزيز الإفصاح توجب وجود إجراءات مطورة و أنظمة سيطرة قوية، وهذا بدوره يزيد الشفافية وانتظام في التقارير المالية، و تصبح أنشطة الإدارة أكثر قابلية للمساءلة عن القرارات التي يتخذوها، و على مستوى الأداء الذي ينتج عنها. فهذا السبيل يمكن بسهولة تحديد مواطن ضعف الأداء و معالجتها و تعزيز مواطن القوة، وبالتالي تقلص فرص تعارض المصالح و سوء استغلال المناصب لغير مصلحة أطراف التعامل، في حين اتخذ نشاط التدقيق الداخلي أبعاد أخرى حيث انتقل من مجرد تدقيق مالي إلى تدقيق جميع مجالات عمل المؤسسة يتضح دوره في تجسيد الحوكمة من خلال تحسين و تطوير نظام الرقابة الداخلية لتقديم تأكيدات معقولة بأن الأهداف و الغايات الموضوعية سوف تتحقق و تأكيد على الالتزام بتشريعات و القوانين الداخلية المعمول بها، و تقديم استشارات للإدارة العليا، وتقييم خدمات إدارة المخاطر في احتمالية حصول أي أحداث سيكون لها تأثير على تحقيق الأهداف، حيث يضيف نشاط التدقيق الداخلي قيمة إلى المؤسسة و إلى حملة الأسهم من خلال تقديمه خدمات تأكيد موضوعية و ملائمة و مساهمته في تعزيز فعالية و كفاءة عمليات الحوكمة و إدارة المخاطر و الرقابة فيها.

و بالمقابل تلعب الحوكمة دور كبير في التأكيد على التزام بالسياسات و الإجراءات الرقابية من هذا المنطلق تم التركيز على أنشطة مراقبة التسيير و التدقيق الداخلي من وجهة نظر وظيفتين متكاملتين و تأثيرهما على عملية الإدارة و حماية حقوق أطراف التعامل، إذ يمتد دورهما ليشمل ما هو أبعد من الرقابة المالية، فيشمل الرقابة و التدقيق على المعلومات غير المالية و على الضوابط الرقابية المحيطة بإنتاج تلك المعلومات كذلك.

من هنا تأتي أهمية الدراسة من أجل توضيح دور أنشطة الرقابة و التدقيق كأحد الأسس التي تركز عليها حوكمة المؤسسات من منطلق الفصل بين الملكية و الإدارة، و نتيجة لذلك تم صياغة إشكالية هذا البحث التي تتمحور حول موضوع دور التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير في تجسيد الحوكمة و تمت معالجة هذه الإشكالية من خلال أربعة فصول، فصلين نظريين تناولنا فيها الايطار المفاهيمي و تحليل لمجموعة من الدراسات السابقة و التي خدمت في مجملها موضوع الدراسة، أما الفصلين التطبيقين قمنا بتحليل استمارة معدة لهذا الغرض تم توزيعها على أربعين (40) مؤسسة ذات أسهم (SPA) تنشط على مستوى الغرب الجزائري باستعمال أسلوب الانحدار المتعدد.

**وتوصلنا في النهاية إلى عدة نتائج نظرية و تطبيقية نوجز أهمها فيما يلي :**

- تحول مراقبة التسيير من مجرد توفير المعلومات إلى الإدارة التنفيذية إلى القدرة على التأثير في قرارات واتجاهات المؤسسة؛
- زيادة الطلب على وظيفة التدقيق الداخلي خاصة في الفترات التي تتسم بحالات عدم التأكد و المخاطرة حيث يعمل على تسليط الضوء على الكيفية التي تدار بها المؤسسات باتجاه تصويب الانحرافات و ضبط التكاليف؛
- تعتبر أنشطة التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير من الوظائف الاستشارية الداخلية في المؤسسة يتم ذلك عن طريق رفع التقارير إلى مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية و بالتالي تعزيز آلية الإفصاح و الشفافية؛
- تعد المؤسسات ذات الأسهم SPA أرض خصبة لإستعاب الحوكمة لأنها من أمس الأشكال حاجة لتطبيق آلياتها لان أهم هدف للحوكمة هو حماية أصحاب المصالح و تعظيم قيمة حملة الأسهم؛
- يعتبر مجلس الإدارة المسؤول الأول عن تطبيق ممارسات الحوكمة في المؤسسة باعتباره يأتي في مقدمة هرم آليات الرقابة في المؤسسة باعتباره يحوى أعضاء ممثلين للمساهمين و تعتبر مسؤوليته الرئيسية حماية أصحاب المصلحة من خلال الرقابة و متابعة أداء المدربين التنفيذيين؛

- مجلس الإدارة عدة وظائف أخرى من شأنها تجسيد الحوكمة منها وضع و متابعة تنفيذ الإستراتيجية و ضمان نزاهة التقارير المالية و تقييم إدارة المخاطر و تقليص من صور تعارض المصالح و عدم تماثل المعلومات بين المديرين و المساهمين و حماية رؤوس أموال المساهمين من خلال زيادة مستوى الإفصاح و الشفافية؛
- قدرة الإدارة التنفيذية على ضمان الإشراف و الرقابة على تسيير المؤسسة و تزويد مجلس الإدارة بالمعلومة التي تمكنه من قيادة و اتخاذ القرار الصحيح عن طريق تقديم تقارير بالنتائج المحققة مقارنة مع الأهداف المحددة ضمن الإستراتيجية المعتمدة؛
- تحتل الرقابة الداخلية في المؤسسة أهمية بالغة وذلك لقدرتها على تحقيق أهداف المؤسسة و حماية أصول المؤسسة من الغش و الاختلاس. و الاستفادة من الفرص السانحة و الحد من المخاطر و التهديدات التي تواجه المؤسسة و كذا خلق قيمة تنافسية؛
- يؤدي التدقيق الخارجي إلى إضفاء المصدقية للتقارير المالية و إعطاء الصورة الحقيقية عن أداء المؤسسة كذا أداء المديرين التنفيذيين، إذ تمثل مسؤولية التدقيق الخارجي في الكشف عن الأفعال غير قانونية و حماية حقوق أصحاب المصلحة؛
- إن عملية إعداد الهيكل التنظيمي يتم اعتمادها من قبل مجلس الإدارة لأنه المنوط بتوزيع الواجبات والمسؤوليات و السلطات حيث يحدد العلاقة فيما بين الموظفين بالإدارة المسؤولة و المهام و المسؤوليات المناطة بهم من شأنه أن يحد من مشكل تضارب المصالح؛
- يعد الهيكل التنظيمي عامل ارتباط و تأثير لأنه يحدد خطوط المراقبة و مدخل لتحديد السلطات و توزيع المسؤوليات و بالتالي تعزيز المساءلة؛
- ارتقى دور الرقابة في المؤسسة إلى توجيه العمليات نحو النجاح، من خلال فحص و تقييم وظائف المؤسسة المختلفة، و توفير المعلومات للإدارة بكل مستوياتها لمساعدتها في تنفيذ الإستراتيجية بشكل صحيح؛
- تحتاج الحوكمة إلى تعزيز الدور الرقابي والتنظيمي الذي تمارسه كل من مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية من أجل إيجاد قدر ملائم من الطمأنينة والثقة و تحسين درجة الشفافية و الإفصاح و تأكيد المساهمين من تحقيق عائد مناسب لاستثماراتهم.

من خلال النتائج السابقة، خلصت الدراسة إلى أن مفهوم الحوكمة هو بمثابة نظام شامل يتضمن مقاييس حديثة و ملائمة لأداء الجيد و يشمل أساليب رقابية تمنع أي طرف من أطراف ذات العلاقة بالمؤسسة داخليا أو خارجيا من التأثير سلبا على أنشطة المؤسسة، و بالتالي ضمان الاستخدام الرشيد لمواردها بما يخدم مصالح جميع الأطراف.

### أفاق الدراسة :

توجد بعض المواضيع التي يمكن التطرق إليها كإشكاليات للبحث مستقبلا، و هي نقاط لم يتمكن البحث من التفصيل فيها بشكل واف، من بينها :

- إعادة إجراء الدراسة من نفس النوع على عينات أخرى، لبيان أثر الاختلافات؛

- تكامل وظيفتي التدقيق الداخلي و الخارجي و دورهما في خدمة الحوكمة؛

- دور آليات الرقابة في خلق قيمة مضافة للمؤسسة؛

- دور أصحاب المصلحة في تقييم أداء المديرين التنفيذيين.

# قائمة المراجع

الكتب:

- 1) احمد الشميمري، مبادئ إدارة الأعمال - الأساسيات والاتجاهات الحديثة-، مكتبة العبيكان، الطبعة الرابعة، 2010.
- 2) أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي و الحكومي، دار الصفاء للطباعة و النشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2011.
- 3) احمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2000.
- 4) أحمد ماهر، التنظيم الدليل العملي لتصميم الهياكل والممارسات التنظيمية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
- 5) افيناش ديكسيت، ترجمة نادر إدريس، صنع السياسات الاقتصادية، منظور علم سياسة تكاليف الصفقات، دار الكتاب الحديث للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 1998.
- 6) أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة و خدمات التأكد، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
- 7) أمين السيد احمد لطفي، أساليب التدقيق لمراقبي الحسابات و المحاسبين القانونيين، الدار الجامعية، القاهرة، 2001.
- 8) بلال خلف السكارنة، أخلاقيات العمل، دار الميسرة، الأردن، 2008.
- 9) بوتين محمد، التدقيق و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005.
- 10) حسين محمود، حريم: تصميم المنظمة الهيكل التنظيمي وإجراءات العمل، دار ومكتبة الحامد للنشر، عمان، الطبعة الثانية، 2000.
- 11) خالد أمين، التدقيق و الرقابة في البنوك، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، 1998.
- 12) خلف الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الوراق للنشر والتوزيع، 2014.
- 13) خليل محمد حسن الشماع، مبادئ الإدارة مع التركيز على إدارة الأعمال، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ط5، 2007.
- 14) داددي عدون ناصر و آخرون، مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية حالة البنوك، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004.

- 15) ديالا الحج عارف، الإصلاح الإداري الفكر والممارسة، سلسلة الرضا للتنمية الإدارية، دار الرضا للنشر، الطبعة الأولى، دمشق، 2003.
- 16) رجب السيد و آخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2011.
- 17) رضا خلاصي، مرام التدقيق الداخلي للمؤسسة، دار الهومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2013.
- 18) ريتشارد هال، المنظمات، ترجمة سعيد بن محمد الهاجري، معهد الإدارة العامة، السعودية، الطبعة الخامسة، 2001.
- 19) زكرياء الدوري، احمد علي، إدارة الأعمال الدولية -منظور سلوكي و استراتيجي-، دار اليازوري، 2011.
- 20) سليمان محمد مصطفى، حوكمة الشركات و دور أعضاء مجلس الإدارة و المدرسين التنفيذيين، دار الجامعية، الإسكندرية، 2008.
- 21) سليمان محمد مصطفى، حوكمة و معالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- 22) السوافيري رزق فتحي و آخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة و التدقيق الداخلي، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2002.
- 23) سوليفيان جون و آخرون، حوكمة الشركات في القرن الحادي و العشرين، مركز المشروعات الدولية الخاصة، 2003.
- 24) الشيرازي عباس، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للطباعة و النشر، الكويت، 1990.
- 25) صديق محمد عفيفي، إدارة الأعمال في المؤسسات المعاصرة، مكتبة عين شمس، ط10، 2003.
- 26) الصيرفي محمد، المسؤولية الاجتماعية للإدارة، دار الوفاء لنديا للطباعة و النشر، الإسكندرية، مصر، 2007.
- 27) طارق عبد العال حماد، حوكمة المؤسسات (المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
- 28) طارق عبد العال حماد، حوكمة المؤسسات (مفاهيم، مبادئ، التجارب، تطبيقات الحوكمة في مصارف مصر)، دار الجامعية، الإسكندرية، 2008.
- 29) عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، الرقابة و التدقيق، جامعة الإسكندرية، وحدة التعليم المفتوح، كلية التجارة، 2002.

- 30) عثمان إحدادن، مدى ملائمة مراقبة التسيير لقطاع البريد والمواصلات، مذكرة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 1994.
- 31) عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة المؤسسات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، 2007.
- 32) عدنان ماشي والي، بناء الهياكل التنظيمية، ديوان الوقف الشيعي، دائرة التخطيط و المتابعة، قسم التطوير الإرادي، 2011.
- 33) فتح رزق السوافيري، الاتجاهات الحديثة في الرقابة و التدقيق الداخلية، دار الجامعة لنشر، الإسكندرية، 2002.
- 34) كينيث كيم و آخرون، حوكمة الشركة -الأطراف الراصدة و المشاركة -، تعريب عبد الفتاح العشماوي و غريب غنام، دار المريخ للنشر، القاهرة، 2012.
- 35) متولي محمد، أصول التدقيق، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 1964.
- 36) محسن احمد الخضيرى، حوكمة المؤسسات، مجموعة النيل العربية، الإسكندرية، مصر، 2005.
- 37) محمد إسماعيل، مبادئ الإدارة بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 1999.
- 38) محمد بوتين، التدقيق و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005.
- 39) محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير (أساسيات ووظائف، تقنيات )، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995.
- 40) محمد سمير الصبان، إسماعيل إبراهيم الجمعة، الرقابة و التدقيق الداخلي -مدخل نظري تطبيقي- الدار جامعية للنشر، الإسكندرية، 1996.
- 41) محمد سمير الصبان، أصول العلمية للمراجعة بين النظرية و الممارسة، الإسكندرية، دار النهضة العربية، 1988.
- 42) محمد عبد الفتاح ياغي، الرقابة في الإدارة العامة، مركز أحمد ياسين الفني، ط2، عمان، الأردن، 1994.
- 43) محمد فريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، مجلة الباحث، العدد 09، 2011.
- 44) مدحت محمد أبو النصر، الحوكمة الرشيدة - فن إدارة المؤسسات عالية الجودة -، المجموعة العربية للتدريب و النشر، القاهرة، 2015.

- 45) موسى اللوزي، تنظيم إجراءات العمل، دار وائل للنشر، الإسكندرية، مصر، طبعة أولى، 2002.
- 46) ناصر دادي عدون، الاتصال و دوره في كفاءة المؤسسة الاقتصادية: دراسة نظرية و تطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004.
- 47) نائل عبد الحفيظ، الهياكل و الأساليب، دار الزهراء للنشر و التوزيع، الأردن، 2001.
- 48) وليم توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية و التطبيق، تعريب أحمد حجاج، كمال سعيد، دار المريخ للنشر، القاهرة، 2006.
- 49) يوسف جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2008.

### المقالات و الأطروحات و المداخلات:

- 1) إبراهيم احمد، التأصيل المهني للمراجعة الدالية -دراسة تطبيقية-، مجلة البحوث و الدراسات التجارية، جامعة بنها، العدد الأول، 1998.
- 2) الأحمـد احمد، الأبعاد السلوكية للمراجعة الداخلية - دراسة تجريبية -، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة عين شمس، مصر، 1984.
- 3) احمد حسن الدوغجي ،فاعلية التدقيق الداخلي و الخارجي في دعم الحوكمة، مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية، المجلد 15، جامعة بغداد، 2009.
- 4) أسامة بن فهد الحيزان، تطوير أداء التدقيق الداخلي لمواجهة متطلبات الحوكمة: دراسة تطبيقية على المؤسسات المساهمة السعودية، مجلة المحاسبة و الإدارة و التأمين، جامعة القاهرة، العدد 70، الجزء الأول، 2008.
- 5) الباز عماد محمد، مدى استقلال مراجع الحسابات الفلسطيني -دراسة تطبيقية على مكاتب وشركات المراجعة في قطاع غزة، رسالة دكتوراه، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2012.
- 6) بتول محمد نوري، علي خلف سليمان، حوكمة المؤسسات و دورها في تخفيض مشاكل الوكالة، مداخلـة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول الإبداع و التغيير التنظيمي، جامعة البليدة، الجزائر، 2010 .
- 7) بدران سناء، تحليل العائد و التكلفة للمراجعة الداخلية -دراسة تطبيقية - المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، 1994.
- 8) براق محمد، قمان عمر، دور الحوكمة في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية و الخارجية للحد من الفساد المالي والإداري، مداخلـة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول حوكمة المؤسسات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري"، جامعة بسكرة، 2012.

- 9) بسمة حسن المسحال، دور استقلالية مراجع الحسابات الخارجي في تحقيق متطلبات الحوكمة وأثرها على مصداقية المعلومات المحاسبية -دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في فلسطين، مذكرة ماجستير في علوم الاقتصادية، جامعة الأزهر، غزة، 2014.
- 10) بشرى المشهداني، حسنين طلب، دور المحاسب الإداري في تنفيذ آليات حوكمة المؤسسات، مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية، المجلد 19، العدد 81، 2010.
- 11) بلبر كاني أم خليفة، آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة التنظيم و العمل، العدد 5.
- 12) بن سعيد محمد، تجارب نموذجية لتطبيق آليات مراقبة التسيير في تسيير المؤسسات الاقتصادية - دراسة حالة مؤسسات الجزائرية - مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي الأول حول الطرق الكمية في التسيير، جامعة سعيدة، 2013.
- 13) بيدي نعيمة، دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات -دراسة حالة الجزائر، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة ورقلة، 2009.
- 14) جربوع يوسف، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي و مراجعي الحسابات القانونيين و طرق معالجة تضيق الفجوة، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 12، العدد 2، غزة، 2004.
- 15) جوف كارفر، كاروليف اوليفر، إعادة اختراع دور مجالس الإدارة، المؤسسة العربية للإعلام العلمي شعاع، القاهرة، السنة الحادية عشرة، العدد الثاني، يناير 2003.
- 16) جوناثان تشاركهام، إرشادات لأعضاء مجالس إدارة البنوك، المنتدى العالمي لحوكمة المؤسسات ترجمة مركز المشروعات الدولية الخاصة، 2003.
- 17) حاكم محسن محمد، ضوابط و آليات الحوكمة في المؤسسة الجامعية، مداخلة مقدمة ضمن المؤتمر العربي الثاني عن الجامعة العربية، المؤسسة العربية للتنمية الإدارية، المغرب، 2008.
- 18) حسام محمد البطاح، الاتجاهات الحديثة لوظائف التدقيق الداخلي و مساهمتها في تحقيق الجودة الشاملة، دراسة ميدانية على عينة من شركات المملكة العربية السعودية، أطروحة دكتوراه، جامعة حلب، سوريا، 2008.
- 19) حسين احمد دحدوح، دور التدقيق الداخلية في حوكمة المؤسسات في سوريا، مجلة اريد للبحوث و الدراسات، جامعة اريد الأهلية، الأردن، المجلد (11)، العدد الأول، كانون الأول، 2007.
- 20) حسين البناء، اثر إستراتيجية التمكين على عمليات إدارة المعرفة في المصارف التجارية الأردنية، أطروحة دكتوراه الفلسفة في الإدارة، جامعة عمان العربية، الأردن، 2012.
- 21) حمادي نبيل، التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات -دراسة حالة مجمع صيدال، وحدة دار البيضاء بالجزائر العاصمة، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة شلف، 2008.

- 22) خلوف عقيلة، حوكمة البنوك و دورها في تفعيل حوكمة المؤسسات و الحد من التعثر المؤسسي، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010.
- 23) ديالا الحج عارف، الرقابة الإدارية ودورها في تحقيق كفاءة العمل الإداري في أجهزة الإدارة العامة في القطر العربي السوري، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة دمشق، 1996.
- 24) رجاوي مها، الشركات مساهمة ما بين الحوكمة و القوانين و التعليمات، حالة دراسية للشركات المساهمة العامة العمانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية، المجلد 24، العدد الأول، 2008.
- 25) صادق راشد الشمري، الحوكمة دليل عمل لإصلاح المالي و المؤسسي، مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد السابع عشر، 2008.
- 26) صالح يزيدي، اثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة -دراسة حالة صيدال خلال الفترة 2010-2015- أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة بسكرة، 2016.
- 27) العبادي مصطفى، تطور التدقيق الداخلي بين النظرية والممارسة العملية في ضوء التحديات الاقتصادية والاجتماعية التي تواجه الوحدات الاقتصادية -دراسة ميدانية - ،المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، مصر، 1999.
- 28) عبد الرؤوف السنوي، زهران دراغمة، صهيب جرار، مدى توفر مقومات الحوكمة المؤسسية المتعلقة بتدقيق الحسابات و إدارة المؤسسة - دراسة ميدانية من واقع المؤسسات المساهمة العامة في فلسطين، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 11، العدد2، 2015.
- 29) عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية و الخارجية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2010.
- 30) عبد الفتاح بوخمحم، نظريات الفكر الإداري تطور و تباين آم تنوع و تكامل، مداخلة مقدمة ضمن المؤتمر العلمي الدولي حول عولمة الإدارة في عصر المعرفة، جامعة الجنان، 2012.
- 31) عز الدين فكري، حوكمة المؤسسات الوقفية، مداخلة مقدمة ضمن الندوة الدولية الأولى حول التمويل الإسلامي، كلية التجارة، جامعة الأزهر، مصر، 2012.
- 32) علماوي احمد، فعالية الثقافة التنظيمية في تحقيق إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات الإنتاجية والخدماتية الجزائرية - دراسة ميدانية في القطاعين العام والخاص، أطروحة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة جيلالي ليابس، 2015.
- 33) عمر علي عبد الصمد، دور التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة المؤسسات -دراسة ميدانية-، مذكرة ماجستير في العلوم التسيير، جامعة المدية، 2009.

- 34) العمري احمد، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد الثاني، العدد الثالث، 2006.
- 35) عيسى سمير كامل، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات - دراسة تطبيقية-،مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد1، المجلد 45، 2008.
- 36) غضبان حسام الدين، مساهمة في اقتراح نموذج لحوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية-، أطروحة دكتوراه، جامعة بسكرة، 2014.
- 37) قورين حاج قويدر، دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، جامعة الشلف ، 2007.
- 38) الكاشف محمود، نحو إطار متكامل لتطوير فاعلية التدقيق الداخلي كنشاط مضيف للقيمة ،المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة ،كلية التجارة ،جامعة عين الشمس،مصر، 2000.
- 39) كرمية نسرين، اثر الالتزام الأخلاقي للمدققين على تفعيل حوكمة المؤسسات -دراسة استبائية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر3، 2010.
- 40) ماجدة محمد عفيفي، تقييم نظام المعلومات المحاسبية بقطاع الدواء لأغراض الرقابة وتقييم الأداء، مذكرة ماجستير، جامعة عين شمس ،مصر، 2000 .
- 41) محمد حسين علي صواف، اثر الرقابة و التدقيق الداخلي في تحجيم المخاطر التشغيلية في المصارف التجارية، المجلة الأكاديمية العلمية العراقية، العدد9، 2011.
- 42) محمد فريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، مجلة الباحث، العدد9، 2011.
- 43) مناد علي، دور حوكمة المؤسسات في الأداء المؤسسي-دراسة قياسية حالة مؤسسات ذات الأسهم-، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، 2014.
- 44) منصور الهام، منصوري كمال،المواءمة بين الاستراتيجية و الهيكل التنظيمي، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 16، الجزائر، 2014.
- 45) مهدي شرقي، مراقبة المدربين التنفيذيين في ضوء نظرية الوكالة -حالة المؤسسات العمومية الاقتصادية في التشريع الجزائري-، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية و المالية، العدد01، 2015.
- 46) ناصر عبد العزيز ، اثر استخدام الحاسوب على أنظمة الرقابة الداخلية في المصارف العاملة في قطاع غزة ، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2007.

- 47) هوام جمعة، جاو جدو رضا، قداوي أمينة، مدى احترام مبادئ الحوكمة في المؤسسات المساهمة الجزائرية، مجلة الأكاديمية العربية في الدنمارك، العدد 11-12، 2013.
- 48) الياس بن ساسي، خيرة كماسي، آليات الحوكمة و دورها في الحد من التأثيرات السلبية لعدم تماثل المعلومات، مجلة الباحث، 2014.
- 49) يزيد صالح، عبد الله مايو، دور التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ الحوكمة -دراسة ميدانية -، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 4، 2016.
- 50) يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي و الإداري-دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، مذكرة ماجستير ، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2007.

#### محاضرات:

- 1) بوزيان عثمان، محاضرات في مقياس حوكمة المؤسسات، جامعة الدكتور الطاهر مولاي، سعيدة.
- 2) محاضرات حول مفهوم الإدارة التنفيذية في المشاريع و المؤسسات، الجزء الأول:  
<http://fr.slideshare.net/wadimcourses/executive-management-conceptpart-1>

#### مواثيق:

- 1) ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية، الصادر عن دائرة العمل و التفكير الخاصة بالمشروعات دعم وزارة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، الجزائر، 2009.
- 2) دليل تأسيس أساليب ممارسة سلطة الإدارة الرشيدة في الاقتصاديات النامية و الصاعدة والمتخولة، مركز المشروعات الدولية الخاصة، مارس 2002.
- 3) الجمع العربي للمحاسبين ا، مفاهيم تدقيق المتقدمة، الجمع العربي للمحاسبين، عمان، الأردن، 2001.

مواقع الأنترنت:

- <http://www.abahe.co.uk> الأكاديمية البريطانية للتعليم العالي:  
خالد الشويرخ، مفهوم الإدارة [.pdf](http://www.iefpedia.com/arab/wp-content/.../الشويرخ-خالد-الإدارة-مفهوم.pdf)  
رأفت حسين مطير، آليات تدعيم المراجعة الخارجية:  
<http://site.iugaza.edu.ps/rmotair/files/2010/02/Article.pdf>  
مؤسسة التعاون الاقتصادية والتنمية، مبادئ الحوكمة وفق المعايير والممارسات الدولية.  
[www.oecd.org](http://www.oecd.org)  
<http://www.jacc.gov.jo/Portals/0/images/final.pdf> هيئة مكافحة الفساد،  
<http://cte.univ-setif.dz/coursenligne/rouabhioffi/section4.html>  
<http://www.bna.bh/portal/news/581776>  
<http://www.ecgi.org/codes/all-codes.php>

الكتب بالأجنبية :

- 1) ALAZARD C et SEPARI S, **Contrôle De Gestion: Manuel Et Application**, 6ème Edition , DUNOD ,Paris, 2004.
- 2) ANDREW F, **Measurement à l'audit**, 2002, Pour Voir Le Document Consulter Le Site Suivent : [www.coso.org](http://www.coso.org)
- 3) ANDRIAN F, **Corporate Governance In Egypt From A Banking Perspective**, Workshop(2); Egypt ,2003.
- 4) AZZOUZ E, BEN SLAMA F , **le Contrôle De gestion , Entant Que Mécanisme De Gouvernance Des Entreprises , Et La Rentabilité : Cas Des Sociétés Marocaines** , مجلة الباحث ,N 11, 2012.
- 5) Cadbury Committee, **Report Of The Committee On The Financial Aspects Of Corporate Governance**, London, Gee Publishing,1992.
- 6) CHARREAUX. G, **la Théorie Positive De L'agence : Positionnement Et Rapports**. Revue D'économie Industrielle N°92, 2ème et 3ème Trimesters, 2000.
- 7) CHARREAUX.G, PITO L . BELIN.J.P," **La Théorie Contractuelle Des Organisations: Une Application Au Conseil D'administration**", Economie Et Sociétés, Cahiers De l'IME, N°81, Université De Dijon, 1985.
- 8) CHRISTENSEN, L, **Corporate Communication: The Challenge Of Transparency**, Corporate Communications, Vol 7, 2002.
- 9) COLLINS L, VALLIN G, **Audit Et Contrôle Interne Aspects Financiers Opérationnels Et Stratégique**, 4eme Edition, Dalloz, 1992.

- 10) DEPRET M et Autres, **Gouvernance D'entreprise**, Edition De Boeck, Bruxelles, Belgique, 2005.
- 11) FAUDZIAH H et autre ,**Internal Auditing Practices And Internal Control System**, Managerial Auditing Journal , Vole 20, 2005.
- 12) FLORE R, **Internal Audit And Corporate Governance**, Economy Transdisciplinarity, Cognition, VOL16, Issue1,2013.
- 13) GANESH C, KRISHNAM O, ARNOLD W, **Corporate Governance And The Audit Process** , Contemporary Accounting ,Research ,2002
- 14) GARMILIS A, **Le Contrôle De Gestion Eu Action**, les Edition D'ORGANISATION, 1988 .
- 15) GERVAIS M, **Contrôle De Gestion**, ECONOMIE, France, 6eme édition, 1997.
- 16) GHARBI H, **Vers Une Nouvelle Typologie De L'enracinement Des Dirigeants**, 13eme Conférence De L'AIMS, Normandie-Vallée De seine, 2-4 Juin 2004.
- 17) GOMES A ,WATLER N, **Sharing Of Control Versus Monitoring As Corporate Governance Mechanisms**, Penn Institute For Economic Research (PIER), Working Paper ,No 01-029 , 2005.
- 18) HAMADOUCHE M, **Contrôle De Gestion D'un Entreprise Publique Economique**, Mémoire de Magister, L'ESC, Algérie, 2000.
- 19) HEEM . G, **Une Approche Conventionaliste De L'évolution Du Contrôle Interne**, Revue Française De Gestion N°143, 2001.
- 20) HELENE P, **Le Dirigeant Et Gouvernement D'entreprise**, Villoge Mondial ,Paris ,2003
- 21) HENRI.B, CHARLES J, **Audit Opérationnelle**, Edition Economica, Paris 1996.
- 22) HERMANSON, RITTENBERG, **Internal Audit And Organizational Governance**, The Institute Of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, Florida, 2003.
- 23) HILLISON W et autre ,**The Internal Auditor As fraud – buster** ,Managerial Auditing Journal ,Vol 14 ,1999.
- 24) IFAC, **Evaluating And Improving Governance in Organizations**, International Federation of Accountants, February, 2009.
- 25) IFACI, **Base Et Pratique courante de l'audit Interne**, Le Contrôle Interne Synergie Développement, [www.ifaci.com](http://www.ifaci.com)
- 26) IFACI, **La Direction D'audit D'an Service D'audit Interne**, Edition D'organisation, Paris,1997.
- 27) ISKANDER .M,CHAMLOU.N, **Corporate Governance; A Framework For Implementation** ,Globalization And Firm Competitiveness In The Middle East And North Africa Region ,2002.
- 28) JACQUOT T , MILKOFF R, **Comptabilité De Gestion Analyse Et Maitrise Des Coûts** , Pearson Education- France -2007.

- 29) JAQUES R, **Gouvernance Et L'entreprise, Une Approche Par L'audite Et Le Contrôle Interne** , Edition l'harmahanh, Paris, France,2005.
- 30) JENSEN M, MECKLING W, **Theory Of The Firm: Managerial Behavior, Agency Costs And Capital Structure**, Journal Of financial Economics, VOL3,1976.
- 31) KEISER A. **Control De Gestion** , Edition ESKA, 2éme Edition , Paris , 2000.
- 32) KENT. A , Anderson. R, **Corporate Governance**, John Wiley And Sons, New Jersey, USA, 2010.
- 33) KHELASSI. R, **Les Pratiques De L'audit Interne**, Edition Da Houma, Alger, 2006.
- 34) KHEMAKHEM A, **Introduction An Contrôle De Gestion**, Paris, France, 1971.
- 35) LEDAFF R, **Encyclopédie De Gestion Et Du Management**, Edition Dalloy, Paris 1998.
- 36) MAYRAND M ,DELMAS P, **Sortir Du Management Panique : Le Savoir Et L'art De Décider**, Edition Lamarre ,2006.
- 37) MENTZBERG H, **Structure Et Dynamiques De L'organisation** ,Paris ,Edition D'organisation ,18 éme Edition , 2005.
- 38) MOLLER R, **Sarbanes-Oxley And The New Internal Audit**, John Wily And Son, New Jersey , 2004.
- 39) MORVAN J, **La Gouvernance D'entreprise Managériale: Positionnement Et Rôle Des Gérants De Fonds Socialement Responsable**, Thèse De Doctorat En Science De Gestion, Université De Brétagne Occidentale, 2005.
- 40) OECD Principles And Annotation On Corporate Governance, 2004, [www.oecd.org](http://www.oecd.org)
- 41) PADILLA A, **Agency Theory**, Evolution And Austrian Economics, 2006.
- 42) PALKA C,PRADIP B, PACIFIC A, **Management Control Systems And Corporate Governance: A Theoretical Review**, Management accounting journal , VOL 10 , Issue 2, 2013.
- 43) PARRAT. F, **Le Gouvernement D'entreprise**, Dunod, Paris, 2003.
- 44) PICHETT K ,**The Internal Auditor At Work** ,John Wiley And Sons ,2004.
- 45) PIGE B , **Enracinement Des Dirigeants Et Richesse Des Actionnaires** ,Finance Contrôle Stratégie , VOL1,N3 ,1998.
- 46) POLLIN J.P, **Quels Défis Pour Demain ? Quelle Gouvernance Pour Quelles Entreprises ?**, Cahiers Français, N°309, 2002.
- 47) PORTER, B, **Principles Of External Auditing**, John Wiley And Sons, 1997.

- 48) RAFFEGEAU, **Audit Et Contrôle Des Comptes**, Publi-Union Editions, 1979.
- 49) RENARD J, **Théorie Et Pratique De L'audit Interne, Et D'organisation**, 6ème Edition, Paris, 2007.
- 50) SHEHU N ,CHE ZURIANA M ,RAPIAH M, **The Mediating Role of Management Control In The Relation Ship Between Governance And The Performance**, Procedia , Social And Behavioral ,2014.
- 51) SORIN D, **Internal Audit And Management Control**, University Of Craiova, Faculty Of Economics And Business Administration annals of computational economics ,VOL 1,Issue 37, 2009.
- 52) SOUROUR A, **Le Rôle De L'auditeur Interne Dans Le Processus De Gouvernance De L'entreprise A Travers L'évaluation Du Contrôle Interne**, Institut Des Hautes Etudes Commerciales De Sfax ,2011.
- 53) The Institute Of Internal Auditors, **Practical Considerations Regarding Internal Auditing Expressing On Opinion On Internal Control**, USA, 2005.
- 54) The Institute Of Internal Auditors, **Standards For The Professional Practices Of Internal Auditing**, The Institute Of Internal Auditors. [www.theiia.org](http://www.theiia.org)
- 55) The Institute Of International Finance, **Corporate Governance In Poland, Institute of international finance**, February 2003, [www.iif.com](http://www.iif.com)
- 56) YANN Quemener, **Contrôle De Gestion Et Gouvernance Des Espaces Pour Penser**, Revue Management Et Avenir , VOL 39,2010.
- 57) ZECHEU vasile , **Internat Audit-Managérial Control Relation** , Revista De Management Comparât International , 2014.
- 58) ZIANI Abdelhak , **Le Rôle De L'audit Interne Dans l'amélioration De La Gouvernance D'entreprise** ,Thèse De Doctorat En Science Economique, Université Abou Bekr Belkaid de Tlemcen ,2014.
- 59) ZIED C, PLUCHART J, **La Gouvernance De La Banque Islamique**, Proposition De La Communication, février 2006.

ملاحق

## ملحق 1: استمارة الدراسة

بسم الله الرحمن الرحيم  
السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحية طيبة و بعد:

نضع بين أيديكم الكريمة هذا الاستبيان أملين أن تمنحوه جزءا من وقتكم ، و كلنا ثقة بدقة الإجابة و موضوعيتها حول جميع الفقرات الواردة فيه، إن الغرض من تصميم هذا الاستبيان هو وضع أداة للقياس تستخدم في رسالة الدكتوراه بعنوان «تدقيق الداخلي و مراقبة التسيير لتجسيد الحوكمة\*» -دراسة عينة من المؤسسات ذات الأسهم على مستوى الغرب- و هي رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية من جامعة سعيدة كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير مع التفضل بالعلم بأنه يشرف على هذه الرسالة الدكتور بوزيان عثمان .

و تفضلوا بقبول فائق التقدير و الاحترام

الباحثة : خراف مختارية

---

\*الحوكمة تمثل مجموعة القواعد و الإجراءات التي تنظم مختلف العلاقات في الشركة و تقلل من صور تعارض و الاختلاف بين إدارة الشركة و مجلس الإدارة و المساهمين و ذوي المصلحة ، بالإضافة إلى وضع الأهداف و رصد و متابعة الأداء في إطار انفصال الملكية عن الإدارة.

\*يتمثل أصحاب المصلحة في: المساهمون -البنوك -الزبائن -العمال -الموردون.

يرجى التفضل بوضع علامة (X) أمام الخيار المناسب:

أولاً: معلومات خاصة بالمؤسسة :

✓ ملكية المؤسسة

ملكية خاصة	ملكية عمومية

✓ قطاع النشاط

صناعية	خدماتية	تجارية	مالية	مقاولتية

✓ حجم المؤسسة

من 10 إلى 49 عامل	من 50 إلى 149 عامل	من 149 إلى 250 عامل	أكثر من 250 عامل

ثانياً : معلومات الشخصية

1-المستوى التعليمي

ثانوي	جامعي	دراسات عليا

2-مجال العمل بالمؤسسة

مدقق داخلي	الإدارة التنفيذية	مساهم	عضو مجلس إدارة

3- سنوات الاقدمية

اقل من 5 سنوات	من 5 إلى 10 سنوات	من 10 إلى 15 سنة	أكثر من 15 سنة

## المحور الأول: التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير

لا اتفق إطلاقاً	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق تماماً	مجلس الإدارة يقوم مجلس الإدارة القيام بمجموعة من الوظائف التالية:
					1-مراجعة و توجيه إستراتيجية المؤسسة .
					2-وضع خطط العمل و سياسة المخاطرة.
					3-وضع أهداف الأداء و متابعة التنفيذ.
					4-اختيار المسؤولين التنفيذيين و متابعة أداءهم و المزايا الممنوحة لهم.
					5-ضمان الشفافية في عملية ترشيح أعضاء مجلس الإدارة.
					6-وجود فصل بين مهام مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية.
					7-ضمان سلامة التقارير المحاسبية و المالية للمؤسسة .
					8-ضمان الحصول على المعلومات الدقيقة و ذات الصلة في الوقت المناسب.
					9-تعيين عدد كاف من أعضاء غير التنفيذيين من اجل التقييم المستقل للأعمال.
					10-تفعيل لجان التدقيق و المراجعة.

لا اتفق إطلاقاً	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق تماماً	الإدارة التنفيذية تقوم الإدارة التنفيذية بمجموعة من المهام التالية:
					1-صياغة الآليات لتحقيق الأهداف المحددة من قبل مجلس الإدارة .
					2-تجميع و استعمال الموارد المختلفة اللازمة لتحقيق هذه الأهداف.
					3-تحديد النشاطات و الوظائف اللازم إنجازها و تجميعها و تصنيفها وفق أسس منطقية .
					4-توجيه أداء أعضاء المؤسسة نحو تحقيق الأهداف المحددة.
					5-مراقبة سير الأداء و العمل على تصحيح الانحرافات التي قد تطرأ أثناء سير العمل.
					6-إزالة كافة العقبات و العراقيل التي تقلل من كفاءة و فعالية أداء المؤسسة .
					7-تقديم المعلومات المالية و التسييرية المتأثرة لكل أطراف التعامل.

لا اتفق إطلاقاً	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق تماماً	الرقابة الداخلية تميز الرقابة الداخلية بالخصائص التالية:
					1- يتم تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية من طرف مراجع خارجي.
					2- تقوم أدوات الرقابة بتزويد إدارة المؤسسة بمؤشرات موضوعية حول اتجاه الأداء.
					3- تضمن الرقابة الداخلية الالتزام بالقوانين والسياسات الإدارية.
					4- تعمل الرقابة الداخلية على حماية أصول و ممتلكات المؤسسة من سوء
					5- تضمن الرقابة الداخلية التأكد من دقة و صحة البيانات المحاسبية.
					6- تقوم الرقابة الداخلية بتقييم مستويات التنفيذ بناء على النتائج المتحصل عليها.

لا اتفق إطلاقاً	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق تماماً	التدقيق الخارجي تميز التدقيق الخارجي بمجموعة من الخصائص التالية:
					1- التدقيق الخارجي مستقلة عن الإدارة التنفيذية .
					2- يتم تعيين المدقق الخارجي من قبل مجلس الإدارة .
					3- يسهل التدقيق الخارجي شفافية جميع أنشطة الشركة.
					4- يساعد التدقيق الخارجي على زيادة الثقة والمصدقية في إعداد التقارير المالية.
					5- يضمن التدقيق الخارجي لمستخدمي التقارير المالية بان تكون عادلة و نزاهة.
					6- يحمي التدقيق الخارجي حقوق المساهمين و أصحاب المصلحة.

لا اتفق إطلاقاً	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق تماماً	الهيكل التنظيمي تميز الهيكل التنظيمي بما يلي:
					1- تبني المؤسسة هيكل تنظيمي يساعد العاملين على الاتصال فيما بينهم.
					2- يساعد الهيكل على سرعة الانجاز و جودة العمل
					3- يوضح الهيكل التنظيمي الأدوار و الأنشطة.
					4- يوضح الهيكل التنظيمي السلطات و المسؤوليات .
					5- يوضح الهيكل التنظيمي العلاقات التنظيمية بين مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية.
					6- يضمن الاستقلال الوظيفي بين الإدارات و الأقسام و الذي لا يمنع التعاون و التنسيق بينها.

## المحور الثاني: الحوكمة

لا اتفق إطلاقاً	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق تماماً	المساءلة
					يكفل إطار الحوكمة المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين عن طريق:
					1- ينبغي أن يكون للمساهمين نفس حقوق التصويت.
					2- يجب أن تضمن الإجراءات المتعلقة بالاجتماعات العامة للمساهمين المعاملة المتكافئة لكافة المساهمين.
					3- تداول الأسهم بصورة تنسم بالإفصاح و الشفافية.
					4- ينبغي أن يطلب من أعضاء مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية الإفصاح عن وجود أية مصالح خاصة بهم قد تتصل بعمليات تمس المؤسسة .

لا اتفق إطلاقاً	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق تماماً	الانضباط
					إحاطة المساهمين بالقواعد التي تحكم اجتماعات المساهمين عن طريق:
					1- تزويد المساهم بالمعلومات الكافية في التوقيت المناسب بشأن تواريخ و أماكن و جداول أعمال الاجتماعات العامة.
					2- إتاحة الفرصة للمساهمين لتوجيه أسئلة إلى مجلس الإدارة.
					3- إضافة موضوعات إلى جداول أعمال الاجتماعات العامة.
					4- التمكن من التصويت بصفة شخصية أو بالنيابة.

لا اتفق إطلاقاً	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق تماماً	الإفصاح و الشفافية
					يجب أن تشمل عملية الإفصاح و الشفافية المعلومات التالية:
					1- يشتمل الإفصاح على النتائج المالية و التشغيلية للمؤسسة.
					2- يشتمل الإفصاح على أهداف المؤسسة.
					3- يشتمل الإفصاح على أعضاء مجلس الإدارة، المدربين التنفيذيين ، و المرتبات و المزايا الممنوحة لهم.
					4- يشتمل الإفصاح على عوامل المخاطرة.
					5- يشتمل الإفصاح على المسائل المادية المتصلة بالعاملين و غيرهم من أصحاب المصلحة.
					6- إعداد و مراجعة المعلومات بأسلوب يتفق و معايير الجودة المحاسبية و المالية.
					7- وجود عملية مراجعة سنوية عن طريق مراجع مستقل.
					8- ينبغي أن تكفل قنوات توزيع المعلومات إمكانية حصول مستخدمي المعلومات عليها في الوقت الملائم و بالتكلفة المناسبة.

لا اتفق إطلاقاً	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق تماماً	العدالة تشتمل الحقوق الأساسية للمساهمين على ما يلي:
					1-تامين أساليب تسجيل الملكية.
					2-نقل أو تحويل ملكية الأسهم.
					3-الحصول على المعلومات الخاصة بالمؤسسة في الوقت المناسب و بصفة منتظمة.
					4-المشاركة و التصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين.
					5-انتخاب أعضاء مجلس الإدارة.
					6-الحصول على حصص من أرباح المؤسسة.
					7-الحصول على المعلومات المتعلقة بالتعديلات في النظام الأساسي او في مواد تأسيس المؤسسة أو غيرها من الوثائق الأساسية.
					8- الحصول على المعلومات المتعلقة بطرح أسهم إضافية.
					9- الحصول على المعلومات المتعلقة بتعاملات مالية غير عادية قد تسفر عن بيع المؤسسة.

لا اتفق إطلاقاً	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق تماماً	المسؤولية يجب أن ينطوي إطار الحوكمة على اعتراف بحقوق أصحاب المصلحة عن طريق:
					1-تأكيد على احترام حقوق أصحاب المصلحة.
					2-يحصل أصحاب المصلحة على تعويضات في حالة انتهاك حقوقهم.
					3-وجود آليات لمشاركة أصحاب المصلحة في اتخاذ القرار و التي تكفل تحسين الأداء.
					4-يضمن أصحاب المصلحة الحصول على المعلومات المتعلقة بالمؤسسة.

لا اتفق إطلاقاً	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق تماماً	المسؤولية الاجتماعية المؤسسة لها عدة مسؤوليات اتجاه المجتمع، العملاء، البيئة و الممثلة في:
					1-تتوافق رسالة المؤسسة و أهدافها مع أهداف و قيم المجتمع.
					2-تقدم مؤسسة في انجاز مشاريع أساسية للمجتمع من مدارس و طرق و مستشفيات.
					3-تهتم المؤسسة بشكاوى العملاء و العمل علة حلها بصورة عاجلة.
					4-وضوح الشروط التي تحدد طبيعة العلاقة ما بين المؤسسة و العملاء
					5-تعد حماية البيئة من أهم مرتكزات قيم الإدارة و ثقافة المؤسسة بشكل عام.
					6-تستخدم المؤسسة تقنيات حديثة لتجنب مسببات تلوث التربة و الماء و الهواء.

## ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير في تجسيد الحوكمة في المؤسسات ذات الأسهم الجزائرية، و لتحقيق ذلك تم تصميم استبيانة موجهة لهذا الغرض و توزيعها على عينة مكونة من أربعين (40) مؤسسة ذات أسهم على مستوى الغرب الجزائري و تمت معالجتها عن طريق البرنامج الإحصائي SPSS نسخة 20، حيث أثبتت نتائج الدراسة على دور المنوط بالتدقيق الداخلي و مراقبة التسيير باعتبارهما الأسس التي تركز عليها حوكمة المؤسسات من منطلق الفصل بين الإدارة و الملكية إذ تساعد نشاطات التنظيم و الرقابة في فحص و تقويم النشاطات التشغيلية و نظم الرقابة الداخلية و نظم إدارة المخاطر و التحقق من صحة التوجهات الإستراتيجية للإدارة و كذلك صحة تطبيقها و تقييم أداؤها. و بالتالي تحتاج الحوكمة إلى تعزيز الدور الرقابي و التنظيمي الذي تمارسه كل من مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية من أجل إيجاد قدر ملائم من الطمأنينة و الثقة و تحسين درجة الشفافية و الإفصاح و تأكيد حملة الأسهم من تحقيق عائد مناسب لاستثماراتهم.

الكلمات المفتاحية: الحوكمة - التدقيق الداخلي - مراقبة التسيير - مجلس الإدارة - المؤسسات ذات الأسهم .

## Résumé :

Cette étude vise dans son essentiel a mettre en exergue le rôle de l'audit interne et du contrôle de gestion dans la mise en place et la concrétisation de la gouvernance au sein des institutions algériennes par action, pour cela, nous avons conçu et distribué un questionnaire destiné a un échantillon de 40 entreprises par action situé dans l'ouest algérien, les données recueillies ont été traitées par le SPSS version 20, ainsi les résultats dégagés a l'issue de notre étude ont confirmé le rôle primordial de l'audit interne et du contrôle de gestion dans la réussite de la gouvernance, si on considère que ces deux éléments sont les fondements essentiels de la gouvernance des entreprises au termes de la séparation entre la direction et la propriété puisqu'ils assistent les activités d'organisation et de contrôle dans l'examen et l'évaluation des activités opérationnelles et des systèmes de contrôle interne et des systèmes de gestion des risques et la validation des orientations stratégiques de la direction et de leurs application ainsi que l'évaluation de leurs performance. Enfin, la gouvernance a besoin de renforcer le rôle de contrôle et d'organisation pratiqué respectivement par le conseil d'administration et la direction exécutive afin de fournir un maximum de confort et de confiance et améliorer le degré de divulgation et de transparence et garantir un meilleur rendement des investissements au profit des actionnaires.

**Mots clés :** Gouvernance-Audit interne-Contrôle de gestion-Conseil d'administration-institutions par action

## Summary:

This study aims to identify the role of internal auditing and governance control in the embodiment of governance in companies with Algerian stock. To achieve this, a questionnaire was designed and distributed to a sample of forty (40) companies with shares in western Algeria. The data were processed through the statistical program SPSS version 20. The results of the study proved the role of the internal audit and control of governance as the basis for the governance of companies from the logic of separation between management and ownership, helping the activities of regulation and control in the examination and evaluation of operational activities and internal control systems and risk management systems and verification of trends strategy for management as well as the validity of its application and evaluation of its performance. Hence, governance needs to strengthen the supervisory and regulatory role exercised by the Board of Directors and the Executive Management in order to create an appropriate level of confidence, improve the degree of transparency and disclosure, and ensure that shareholders achieve a suitable return on their investments.

**Keywords:** Governance - Internal Audit - Governance Control - Board of Directors – Shareholding companies.