

الحوكمة كأداة لتقييم الأداء - حالة المؤسسات الجزائرية Governance as a tool of evaluating performance The case of Algerian enterprises

هاجر عزي
جامعة المدينة، الجزائر
profsalmi@yahoo.fr

رشيد سالمى
جامعة المدينة، الجزائر
profsalmi@yahoo.fr

Received: 15 Apr 2017 Accepted: 20 May 2017 Published: 30 June 2017

ملخص :

الأزمات المالية الدولية التي حدثت خلال العقد الأخيرين أثبتت أن تحسين الأداء بالمؤسسة لا يتحقق إلا بإخضاعها لأدوات مراقبة التسيير، عن طريق إشراك أصحاب المصالح (المساهمين، الدائنين... الخ) في هذه المراقبة، أو ما يعرف بحوكمة المؤسسة. لهذا الغرض تأتي هذه الدراسة لتوضيح دور الحوكمة كأداة لمراقبة التسيير تسمح بتقييم الأداء من الناحية النظرية، ومن ثم قياس واقع هذه الأداة في عينة من المؤسسات العمومية الاقتصادية، وفي الأخير تقديم التوصيات التي من شأنها تحسين تطبيق الحوكمة في الجزائر بهدف تحسين الأداء في مؤسساتنا الوطنية.

الكلمات المفتاحية : الحوكمة، مراقبة التسيير، مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية.

تصنيف JEL: G39، M29، M42.

Abstract:

The international financial crisis, which took place the last two decades have shown that the effectiveness of decisions is only achieved by subjecting them to the control of stakeholders (shareholders, creditors, etc.), or that we call corporate governance. To this end, this study aims to clarify from a theoretical point of view, the role of governance in the realization of effective decisions by the manager of the company by subjecting it to the control of the mechanisms of governance. And then we will apply this to a sample of public economic enterprises. Finally, we will present a set of recommendations for improving the application of governance mechanisms in Algeria in order to increase the effectiveness of decisions taken in national companies.

Key words: Governance, Management control, Board of Directors, Internal Audit.

Jel codes : G39, M29, M42.

تمهيد :

اتفق أغلب الأكاديميين والمهنيين على الأهمية المرجوة من تطبيق الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية لمختلف الدول، المتقدمة والنامية على حد سواء، خصوصا في ظلّ التحول إلى اقتصاديات السوق، وما ينجرّ عنها من فتح لرأس مال المؤسسات، وفصل لملكية المؤسسة عن عملية تسييرها، وما ينتج عنها من مشاكل بين أصحاب المصلحة في المؤسسة.

المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية لم تكن بعيدة عن الظروف السابقة، فقد تمّ منح الاستقلالية للمؤسسات العمومية في سنة 1988، وانعكس ذلك على طريقة تسييرها، فظهرت صناديق المساهمة ومن ثمّ الشركات القابضة، وحالياً شركات تسيير مساهمات الدولة.

ويأتي هذا البحث، لمحاولة الإجابة على التساؤل التالي: ما مدى مساهمة الحوكمة في تقييم أداء المؤسسات

العمومية الاقتصادية بالجزائر؟

يتفرع على هذا التساؤل مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

1- كيف تساهم الحوكمة في تقييم الأداء ؟

2- هل ساهمت حوكمة المؤسسات العمومية الجزائرية في تقييم أدائها ؟

كإجابات قبلية عن الأسئلة الفرعية نقترح الفرضيات التالية:

1- ظهرت وتطورت الحوكمة بهدف تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية من خلال آلياتها الرقابية الداخلية، مثل مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية؟

2- حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية تساهم في التقييم الفعال لأدائها؟

لإختبار الفرضيتين السابقتين سيتم التطرق إلى دور الآليات الداخلية للحوكمة المتمثلة في مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية في تقييم أداء المؤسسات، ومن ثم مناقشة مضمون الحوكمة في مختلف مراحل تطور المؤسسة الاقتصادية العمومية الجزائرية، انطلاقا من فترة ما بعد الاستقلال، وصولا إلى مرحلة إصدار ميثاق الحكم الرأشد للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في سنة 2009. وفي الأخير تم الاعتماد على أسلوب الاستبيان (105 نسخة) وبرنامج SPSS لتحديد مدى مساهمة آليات الحوكمة (مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية) في التقييم الفعال لأداء أربع مؤسسات عمومية اقتصادية في الجزائر.

1. دور الآليات الداخلية للحوكمة في تقييم أداء المؤسسات

1.1. دور مجلس الإدارة في تقييم الأداء: تعتبر مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة من بين مبادئ الحوكمة سواء في النموذج الأمريكي أو النموذج الأوروبي للحوكمة، وهذا ما أكدته معظم بحوث الحوكمة، فنظرية الوكالة التي تمّ دراستها من طرف (Jensen, Meckling, 1976) تعتبر مجلس الإدارة من الأدوات الرئيسية لتوجيه المسير نحو تحقيق مصالح المساهمين، حيث نجد المساهمين يفوضون سلطة اتخاذ القرار إلى المسير، وفي إطار تضارب المصالح بين الطرفين، يتخذ المسير قرارات دون المستوى الأمثل، والتي تضرّ بمصلحة المساهمين، ولتقليل مخاطر مثل هذا السلوك من جانب المسيرين يظهر مجلس الإدارة كآلية مراقبة داخل المؤسسة تهتمّ بتمثيل مصالح المساهمين والدفاع عن حقوقهم. وفي هذا الصدد يرى (Hemalin, Weisbach, 2000) أن مجلس الإدارة يعتبر «قلب الحوكمة»¹.

كما يري (Johnson et al, 1996) أن مجلس الإدارة يمارس ثلاثة وظائف رئيسية: يراقب، يقدم خدمات، يقتني الموارد، بالنسبة للوظيفة الأولى المجلس مسؤول عن تعيين وإقالة المسير، تحديد مكافأة فريق الإدارة وتقييم قراراتهم وأفعالهم، وضمان تنفيذ إستراتيجية المؤسسة².

في نفس المنحى يري (حمد، 2003) أن المساهمون يراقبون القرارات الإدارية والإستراتيجية للمؤسسة، من خلال مجلس الإدارة، فالمساهمون ينتخبون أعضاء مجلس الإدارة الذين يشرفون على أعمال المدراء التنفيذيين لضمان أن المؤسسة تعمل بشكل يعظم ثروة المساهمين وباقي الأطراف ذات العلاقة، وهذا يبيّن أهمية مجلس الإدارة كآلية داخلية للحوكمة بالإضافة إلى مهامه التالية³:

أ. تحديد الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة؛

ب. تحديد الصلاحيات والمسؤوليات؛

ت. تقييم الأداء ومتابعة فعالية القرارات؛

ث. الرقابة على التعويضات والمكافآت، والتحقّق من انسجامها مع قوانين وأنظمة المؤسسة الداخلية؛

ج. وضع الأنظمة، التعليمات، اللوائح الخاصة بالهيكل الإداري والمالي، لجعل المعلومة متاحة لجميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة؛

ح. مراقبة إدارة المخاطر في المؤسسة؛

خ. متابعة سياسة توزيع الأرباح.

في ظلّ مهام مجلس الإدارة السابقة، يرى (الخصيري، 2005) أنّ هذه الهيئة تعتبر الجهة المنوط بها عمليّة تنفيذ الحوكمة في المؤسسة، باعتبار أنّها واضحة للأهداف والمراقبة لمدى تنفيذها⁴.

في نفس المنحى يعتبر (Karoui, Khlif, 2007) أنّ مجلس الإدارة يعتبر كآليّة للحوكمة، من خلال دوره الرقابي في المؤسسة لتقليل مخاطر انحراف مسير المؤسسة وطاقمه الإداري عن تنفيذ الأهداف المسطرة⁵.

كما يعتبر (درويش، 2007) أنّ الحوكمة تعني ببساطة وبصفة محدّدة أنّ 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 تمكّنه من تقنين قدرته في رقابة المديرين وفصلهم إذا لم يحقّقوا الأداء المطلوب⁶.

ويضيف (Florent, 2008) أنّ مجلس الإدارة يقوم بوضع إستراتيجية المؤسسة، ومراقبة مدى تطبيقها من طرف مسير المؤسسة وطاقمه الإداري⁷.

مما سبق يتضح لنا أنّ دور مجلس الإدارة فيما يخص تقييم الأداء يمر عبر ثلاث مراحل، أولها وضع الأداء النظري، وثانيها ثم متابعة تنفيذه، أما المرحلة الأخيرة فهي التأكد من أنّ النتائج المحقّقة (الأداء الفعلي) تتفق مع الأهداف المسطرة (الأداء النظري).

2.1 دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء: عرّف معهد المراجعين الداخليين الأمريكيين المراجعة الداخليّة بأنّها: "نشاط رقابي مستقل، موضوعي، واستشاري، من شأنه تقديم التأكيدات اللازمة، وإبداء التوصيات التي تحقق قيمة مضافة وتزيد من فعالية المؤسسة، وتؤدي إلى تحسين أدائها. ويساعد هذا النشاط على تحقيق أهداف المؤسسة، بوضع أساليب منهجية منظمة لتقييم وتحسين فعالية كل من: إدارة المخاطر، الرقابة"⁸.

من هذا التعريف نستنتج أنّ وجود المراجعة الداخلية يهدف إلى تحقيق الأداء المسطر (أهداف المؤسسة) والعمل على تحسينه باستمرار من خلال التقييم المستمر لنظام الرقابة الداخلية ومخاطر المؤسسة، فالمراجع الداخلي يسعى إلى توفير تأكيد بشأن كفاية وفعالية الإجراءات والأساليب الرقابية المستخدمة والالتزام بها. ولذلك فإنّ الجهود التي تقوم بها المراجعة الداخليّة تعتبر عنصراً هاماً يفيد كلّ من له علاقة بالأداء الرقابي في المؤسسة، بما في ذلك مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، الإدارة التنفيذية، المراجعين الخارجيين، وغيرهم من الجهات الخارجية.

بهذا يعتبر فحص الرقابة الداخليّة في المؤسسة وخاصة الرقابة المرتبطة بالنواحي الماليّة واجبا على المراجع أن يقوم به، فهي تمثّل مستوى أساسي من مستويات عمله الميداني، وفي فحصه يقوم المراجع بالتعرف على إجراءات الرقابة الداخليّة، حتّى يستطيع تكوين رأي عن مدى قوّة أو ضعف الرقابة الداخليّة، من خلال: معرفة واجبات أفراد المؤسسة ومسؤولياتهم وحدود اختصاصاتهم؛ معرفة أداء عمل كلّ فرد في المؤسسة، وعلاقة سلامة القوائم الماليّة بهذا الأداء؛ اكتشاف إمكانيّة حدوث الخطأ، ومدى إمكانيّة إخفائه وكشفه.

كما يرى (Gramling, Myers, 2006) أنّ المراجعة الداخليّة تزود مجلس الإدارة بمعلومات عن مناطق الخطر، التي قد تؤثر على تحقيق الأداء المسطر من خلال⁹:

- تحديد وتقييم المخاطر؛
- مساعدة الإدارة في إيجاد حلول للمخاطر؛
- التنسيق بين الأنشطة ذات الصلة بإدارة المخاطر؛
- المساعدة في تنفيذ تعليمات إدارة المخاطر؛
- تطوير إستراتيجية لإدارة المخاطر في خدمة مجلس الإدارة.

مما سبق نجد أنّ المراجع الداخلي يقيم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وكذا المخاطر التي تواجهها بهدف مساعدة مجلس الإدارة في التأكد من ضمان تنفيذ السياسات والإجراءات التي يضعها للوصول إلى تحقيق نتائج مطابقة للأداء المسطر.

2. مضمون الحوكمة في الجزائر في الجزائر ظهر مضمون الحوكمة وما تتطلبه في المؤسسة منذ الإستقلال، سواء من حيث أساليب الرقابة على المؤسسة أو علاقة هذه الأخيرة بالأطراف ذات المصلحة. لكنّ مصطلح الحوكمة لم يعرف إلّا بصدور ميثاق الحكم الرأشد للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في مارس 2009. ولتقديم الحوكمة في الجزائر أخذنا بعين الاعتبار مختلف مراحل تطوّر المؤسسة الجزائرية بالإضافة إلى صدور الميثاق كما يلي:

1.2. الحوكمة في فترة التسيير الاشتراكي (1963-1988): ركزت الجزائر بعد الاستقلال على إقامة المؤسسات الصناعية الكبيرة المنتجة لوسائل الإنتاج، وخاصة منها تلك المنتجة لوسائل الاستهلاك، بالإضافة إلى بعض مؤسسات الصناعات الصغيرة والمتوسطة، التي كانت تعتبر قطاع مكمل للمؤسسات العمومية الكبيرة، أو ما أطلق عليها بالصناعات التابعة للصناعات الأساسية، أما فيما يتعلق بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة التابعة للقطاع الخاص، فكانت منظمّة بموجب قانون الاستثمار لسنة 1966، وموجّهة حسب الأهداف العامة لسياسة التنمية، التي تعتبرها قطاعا ثانويا

. 10

كما مرّت المؤسسة العمومية الجزائرية بعدة محطات عرفت فيها العديد من التجارب والإصلاحات قبل منحها الاستقلالية في سنة 1988، بداية من فترة التسيير الذاتي (1963-1965)، ثمّ ظهور الشركات الوطنية (1965-1971)، لتأتي بعدها مرحلة التسيير الاشتراكي لغاية سنة 1988¹¹. ولمعرفة مضمون حوكمة المؤسسة في هذه الفترة سيتم وصف آلياتها الداخلية المتمثلة في مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية.

كان يضمّ مجلس الإدارة العديد من مدراء الوزارة ويترأسه الوزير المعني بالقطاع، وهو مراقب من طرف لجنة مراقبة متكوّنة من ثمانية أعضاء، أربعة منهم ممثلين للدولة، وعضو من البنك المركزي، وعضو من الصندوق الجزائري للتنمية وعضوان من العمال، وبالنسبة لمهامه فهو يمثّل الجهة الفاعلة في التخطيط وفي العمليات الإدارية الإستراتيجية، ابتداء من برامج الاستثمار، توسيع النشاطات، نظام المستخدمين، الهيكل الإداري وغيرها. بهذا فمجلس الإدارة كان يهتم بالمرحلة الأولى لتقييم الأداء وهي وضع الأداء النظري. وبالنسبة للمراجعة الداخلية لم تعرف في المؤسسات العمومية بالجزائر إلّا في بداية ثمانينات القرن الماضي، بعد صدور المنشور رقم 381 في جوان 1981.

2.2. الحوكمة بعد منح الاستقلالية للمؤسسات (1988 - 2009): يعتبر منح الاستقلالية للمؤسسات العمومية الاقتصادية إحدى جوانب الإصلاحات الأولية الممهّدة للدخول في اقتصاد السوق، بالإضافة إلى بروز وتنامي المؤسسات الخاصة في جميع القطاعات، ووجود منافسة في مراحلها الأولى والتي اشتدّت حدتها مع دخول الشراكة مع الاتحاد الأوروبي حيّز التنفيذ في 01 سبتمبر 2005¹²، وسيتم تفسير حوكمة المؤسسة في هذه الفترة من آلياتها المتمثلة في كل من مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية.

اعتبر المجلس بعد منح الاستقلالية للمؤسسة العمومية الاقتصادية السلطة العليا فيها، فهو يدير المؤسسة؛ يعرف السياسة الصناعية والتجارية والمالية على المدى القصير والمفكر الرئيسي، والمسيطر في التحليل الإستراتيجي، والواضع للخطط العامة، والسياسات، من أجل ضمان السير الجيد للمؤسسة، واستمرار حياتها، بالإضافة إلى المهام التالية¹³:

- يعتبر حلقة الربط بين الجمعية العامة للمساهمين من جهة، التي تعتبر ذات أسهم، والتي لها سلطة الملكية، وبين إدارة المؤسسة من جهة أخرى، في صورة مديرها الذي يتمتع بسلطة التسيير؛
- التعريف بالسياسة الصناعية والتجارية والمالية على المدى القصير؛
- وضع الاستراتيجية المتوسطة الأجل للشركة؛

- مراقبة النتائج وتعيين أو إقالة الرئيس المكلف بالإدارة؛

- تحديد الآفاق المتوسطة الأجل للمؤسسة، وكذا تطورها وتهيئة المحيط لها؛

بهذا انتقل دور مجلس الإدارة من أداة للتخطيط في فترة التسيير الاشتراكي، إلى أداة لتسيير المؤسسة ومراقبة أدائها، بما يضمن تحقيق أهداف المؤسسة ومصالح بقية الأطراف وعلى رأسهم المساهمين، ومنه المساهمة في تطبيق الحوكمة بالمؤسسة العمومية الاقتصادية.

بالنسبة للمراجعة الداخلية، فقد نصت المادة 40 من القانون 01/88 على أنه: « يتعين على المؤسسات الاقتصادية العمومية تنظيم وتدعيم هيكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها ». كما نصت المادة 40 من القانون 01/91 على أن: « المؤسسات الاقتصادية العمومية مدعوة لإقامة وتدعيم نظم داخلية لمراجعة المؤسسات وتحسين طرق أدائها بشكل ملحوظ ».

بهذا نجد أن الدور الرقابي للمراجعة الداخلية كان ينحصر في مراقبة الأعمال والمهمات وتوزيع العمل على جميع أعضاء المؤسسة، أي المراقبة الداخلية الدائمة لكل مراحل العملية الإنتاجية، على أن يتم تحسين أداء هذه الأداة الرقابية الداخلية باستمرار. بهذا فالمراجعة الداخلية في هذه الفترة اهتمت بالمهمة الأولى لدورها في تقييم الأداء وهي تقييم الرقابة الداخلية ولم تهتم بتقييم عمل إدارة المخاطر، لأن هذه الأخيرة لم تكن موجودة أو في تلك الفترة ولا تزال كذلك في اغلب المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية.

3. الدراسة الميدانية: في هذا الجزء من الدراسة سيتم تحديد مدى مساهمة آليتي الحوكمة (مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية) في التقييم أداء أربع مؤسسات عمومية اقتصادية في الجزائر، من خلال تحليل 115 استبانة تحتوي على عبارات تتضمن دور كل من مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية في تقييم الأداء.

1.3 مجلس الإدارة: بلغت عبارات هذه الآلية تسع عبارات موزعة على متغيرين فرعيين، ترتبط بأعضاء مجلس الإدارة ووظائفه، حيث خصصت عبارتين للمتغيرة الأولى، وسبع عبارات للمتغيرة الثانية، والجدول التالي يلخص نتائج وصف هذه الآلية:

الجدول رقم (1): وصف آلية مجلس الإدارة

العبارة	نعم		لا		محايد		متوسط حسابي	المعياري
	النسبة (%)	التكرار	النسبة (%)	التكرار	النسبة (%)	التكرار		
1- أعضاء مجلس الإدارة:								
اختيارهم على أساس مبدأ الكفاءة؛	65.7	69	10.5	11	23.8	25	2.41	.850
من بينهم عضوين أو ثلاثة أعضاء مستقلين عن الإدارة والمساهمين ذوي أغلبية الأسهم.	30.5	32	43.8	46	25.7	27	2.04	.750
2- وظائف مجلس الإدارة:								
يطلع على كل معلومة ضرورية لعمله؛	36.2	38	14.3	15	49.5	52	1.86	08.0
يفهم ويفحص الخطط الإستراتيجية للمؤسسة؛	65.7	69	10.5	11	23.8	25	2.41	.850
يفحص الموازنات السنوية المقدمة من قبل الإدارة؛	73.3	77	5.7	6	21.0	22	2.52	.820
يفحص القوائم المالية قبل المصادقة عليها من طرف المراجع؛	73.3	77	20	21	6.7	7	662.	9.50
يراقب الأداء ويحمل المسؤوليات؛	49.5	52	10.5	11	40	42	2.09	.940
يضع الأهداف الإستراتيجية، القيم والمبادئ للمؤسسة؛	83.8	88	6.7	7	9.5	10	2.74	.620
يوظف أعضاؤه المعلومات التي بحوزتهم لتطوير المؤسسة.	56.2	59	1.9	2	41.9	44	2.14	.980

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الملحق رقم (1).

من الجدول السابق نلاحظ:

1.1.3. أعضاء مجلس الإدارة: أعضاء مجلس الإدارة لمؤسسات عينة البحث في المتوسط، لا يتم اختيارهم على أساس مبدأ الكفاءة، فمثلا نجد شركة أشغال الطرقات للوسط يتكوّن مجلس إدارتها من ستة أعضاء، منهم عضوان من العمال يتم اختيارهما عن طريق الانتخاب، وفي بعض الأحيان لا يكون لدى العمال المنتخبين أي مستوى تعليمي. كما أنّ المجلس في المتوسط لا يحتوي على عضوين أو ثلاثة أعضاء مستقلّين عن الإدارة والمساهمين ذوي أغلبية الأسهم، وهذا ما يؤكّده الوسط الحسابي للعبارة الأولى والثانية الذي يقترّب من القيمة (2) الممثلة للإجابة "لا"، وصغر قيمة الانحراف المعياري توضّح التّجانس في طريقة اختيار أعضاء مجلس الإدارة ومدى استقلاليتهم.

2.1.3. وظائف مجلس الإدارة: يقوم مجلس الإدارة لمؤسسات عينة البحث في المتوسط، بثلاث وظائف من أصل سبعة وظائف تتطلبها الحوكمة وتقييم الأداء، أي بنسبة 42 %، وهي الوظائف التي بلغ متوسطها الحسابي أكبر من القيمة 2.5، أي الوظيفة الثالثة، الرابعة والسادسة، وصغر قيمة الانحراف المعياري توضّح التّجانس في وظائف مجلس الإدارة بين مؤسسات عينة البحث.

2.3. وصف آلية المراجعة الداخلية: بلغت عبارات هذه الآلية سبع عبارات موزّعة على متغيرين فرعيين، تمثّلت في خصائص المراجعة الداخلية ووظائفها، والجدول التالي يلخّص نتائج وصف هذه الآلية:

الجدول رقم (2): وصف آلية المراجعة الداخلية

الإحراف المعياري	متوسط حسابي	محايد		لا		نعم		العبارة
		النسبة (%)	التكرار	النسبة (%)	التكرار	النسبة (%)	التكرار	
1- خصائص المراجعة الداخلية:								
.680	2.69	12.4	13	5.7	06	81.9	86	ترتبط بالمدير ومستقلة عن باقي الوظائف؛
.680	2.32	12.4	13	42.9	45	44.8	47	يقوم بها موظف له تأهيل علمي في المجال المالي والمحاسبي.
2- وظائف المراجعة الداخلية:								
05.0	352.	2.9	3	7.6	8	89.5	94	التحقق من كفاءة وفعالية استخدام موارد المؤسسة؛
.600	2.65	6.7	7	21	22	72.4	76	تقيم نظام الرقابة الداخلية وتزوّد الإدارة والمراجع الخارجي بتقارير عن أي انحرافات أو نقاط ضعف؛
08.0	092.	33.3	8	33.4	35	59	62	التأكد من تطبيق السياسات الخاصة بكل وظيفة؛
.610	2.79	10.5	11	00	00	89.5	94	ضمان صحة البيانات والإحصائيات التي تقدّم للمسير؛
.670	2	21.9	23	55.2	58	22.9	24	تقييم عمل إدارة المخاطر بالمؤسسة.

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الملحق رقم (2).

من الجدول السابق نلاحظ:

1.2.3. خصائص المراجعة الداخلية: وظيفة المراجعة الداخلية لمؤسسات عينة البحث في المتوسط، ترتبط بالمدير ومستقلة عن باقي الوظائف، بينما لا يقوم بها موظف له تأهيل علمي في المجال المالي والمحاسبي، وصغر قيمة الانحراف المعياري توضّح التّجانس في خصائص المراجعة الداخلية بين مؤسسات عينة البحث.

2.2.3. وظائف المراجعة الداخلية: تقوم وظيفة المراجعة الداخلية لمؤسسات عينة البحث في المتوسط، بمهمتين من أصل خمس مهام، وهي الوظيفة الثانية والرابعة، أي بنسبة 40 % من مجموع الوظائف التي تتطلبها الحوكمة وتقييم الأداء، وهذا ما يؤكّده صغر قيمة الانحراف المعياري الذي يوضّح التّجانس في وظائف المراجعة الداخلية لمؤسسات عينة البحث.

الخلاصة :

النتائج والتوصيات: تم قبول الفرضية الأولى ورفض الثانية، وذلك بعد التوصل للنتيجتين التاليتين:

أ. من مهام مجلس الإدارة تقييم الأداء في المؤسسات الاقتصادية، وهذا يتطلب اختيار أعضائه على أساس مبدئي الكفاءة والاستقلالية، للقيام بمهامه المرتبطة بوضع استراتيجية المؤسسة، ومراقبة مدى تطبيقها من طرف مسير المؤسسة وطاقمه الإداري، وهذا ما توصل إليه (Florent, 2008)¹⁴ ، ولم يتم تأكيده بالنسبة للواقع الجزائري، حيث كان مجلس الإدارة يعتبر الجهة الفاعلة في التخطيط منذ فترة التسيير الاشتراكي، ومهامه بقيت بعيدة عن تقييم الأداء، كما يعاب عليه طريقة اختيار أعضائه، فقد تم التوصل من خلال استبيان الحوكمة أن أعضاء مجلس الإدارة في متوسط مؤسسات عينة الدراسة، لا يتم اختيارهم على أساس مبدأ الكفاءة والاستقلالية؛

ب. تساهم المراجعة الداخلية في تقييم الأداء داخل المؤسسة، من خلال دورها في تقييم نظام الرقابة الداخلية وعمل إدارة المخاطر، لكن مع ضرورة تمتع المراجع الداخلي بالاستقلالية الكافية والتأهيل العلمي والعملية المناسب. وقد تميزت المراجعة الداخلية في الجزائر بأنها: لم تعرف إلا في مطلع ثمانينات القرن الماضي؛ بقي تطبيقها في المؤسسات اختياريا؛ لم توظف بالقوانين المنظمة لممارستها (كشروط المراجع الداخلي)؛ ترتبط بالمدير ومستقلة عن باقي الوظائف؛ لا يقوم بها موظف له تأهيل علمي في المجال المالي والمحاسبي؛ تهتم بتقييم نظام الرقابة الداخلية أكثر من تقييم الأداء، لا تقوم بتقييم المخاطر. وبهذا فمواصفات هذه الآلية مازالت بعيدة عن الخصائص التي تطرق إليها (عشماوي، 2005)¹⁵ ، والوظائف التي حددها (Gramling, Myers, 2006)¹⁶ والتي تعتبر كشروط حتى تصبح المراجعة الداخلية كآلية رقابية داخلية للحوكمة.

بناء على النتائج السابقتين تم تقديم التوصيات التالية:

أ. ضرورة تحسين تركيبة أعضاء مجلس الإدارة بالمؤسسات الجزائرية، بحيث يتم اختيار الأعضاء على أساس مبدأ الكفاءة والاستقلالية؛ زيادة اهتمام مجلس الإدارة بالوظائف ذات العلاقة بالحوكمة مثل: فهم وفحص الخطط الاستراتيجية، مراقبة الأداء وتحمل المسؤوليات، توظيف أعضائه للمعلومات التي بحوزتهم لتطوير المؤسسة الجزائرية؛

ب. استحداث وظيفة للمراجعة الداخلية بالمؤسسات الجزائرية بشكل إجباري بإصدار قوانين تلزم بها، مع تحسين شروط ممارستها، كتخصيص موظف له تأهيل علمي وعلمي في المجال المالي والمحاسبي للقيام بها، بالإضافة إلى تكليفها للقيام بمهام ترتبط بتطبيق الحوكمة كقياس الانحراف بين الأداء النظري والفعلي، ومن ثم تفسيره، لتسهيل تحميل المسؤولية عن الانحراف السالب، واتخاذ القرارات التحسينية في الوقت المناسب؛

الهوامش والمراجع :

¹ ADJAOUD Fodil, MAMOGHLI Chokri, SIALA Fatma. La réputation de l'audit externe et les mécanismes de gouvernement d'entreprise: Interactions et effet sur la performance, 28ème Congrès, 23-24-25 mai 2007, France: Association Francophone de Comptabilité, p 07.

² BOUJENOUI Ameer, BOZEC Richard, ZEGHAL Daniel. "Analyse de l'évolution des mécanismes de gouvernance d'entreprise dans les sociétés d'État au Canada". Revue de Finance Contrôle Stratégie. juin 2004, Volume 7, N° 2, Paris: Économica, p 98.

³ حمد البشير. التحكم المؤسسي ومدقق الحسابات. المؤتمر العلمي المهني الخامس: التحكم المؤسسي واستمرارية المنشأة، 24-25 أبريل 2003، الأردن: جامعة الزيتونة، ص 5.

⁴ الخضيري أحمد. حوكمة الشركات. الطبعة الأولى. القاهرة: مجموعة النيل العربية، 2005، ص 191.

⁵ KAROUY Lotfi, KHLIF Wafa. Formes d'activation des conseils d'administration dans les PME: Une étude exploratoire dans le contexte français. XVIème Conférence Internationale de Management Stratégique, 6-9 Juin 2007, Montréal: Association internationale de management, p 04.

- ⁶ درويش عدنان. حوكمة الشركات ودور مجالس الإدارة. لبنان: اتحاد المصارف العربية، 2007، ص 86.
- ⁷ FLORENT Ledentu. Systeme de gouvernance d'entreprise et présence d'actionnaires de contrôle: le cas suisse. Thèse de doctorat en Sciences économiques et sociales. Suisse: l'Université de Fribourg, Faculté des Sciences économiques et sociales, 2008, p 72.
- ⁸ عيسى سمير. "العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات - مع دراسة تطبيقية". مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، يناير 2008، المجلد 45، العدد 1، مصر: جامعة الإسكندرية، ص 2-7.
- ⁹ GRAMLING Audrey, MYERS Patricia. "Internal Auditing's role in ERM". Internal Auditor. April 2006, Vol 63, Issue 2, Florida: The Institute of Internal Auditors, p 56.
- ¹⁰ لخلف عثمان. واقع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وسبل دعمها وتمييزها - دراسة حالة الجزائر. أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية. الجزائر: جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2003-2004، ص 144.
- ¹¹ لمزيد من التفاصيل حول أنماط تسيير المؤسسة الاقتصادية للفترة الممتدة من الاستقلال إلى غاية 1988 يرجى الرجوع إلى:
- BOUYACOUB Ahmed. La gestion de l'entreprise industriel publique en Algérie. Tome1. Alger: OPU, 1987.
- ¹² عبد الرحمان بن عنتر. "مراحل تطور المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وأفاق تطويرها". مجلة العلوم الإنسانية. جوان 2002، العدد 2، الجزائر: جامعة محمد خيضر بسكرة، ص 152.
- ¹³ SALAH Mohamed. "Le dysfonctionnement de l'entreprise publique économique en Algérie". Revue internationale de droit comparé. [On-line]. Juillet-septembre 1991. Vol 43, N°3, Available on the: <<http://www.persee.fr>> (consulted 10/03/2011), p 648-650
- ¹⁴ FLORENT Ledentu. Systeme de gouvernance d'entreprise et présence d'actionnaires de contrôle: le cas suisse. Thèse de doctorat en Sciences économiques et sociales. Suisse: l'Université de Fribourg, Faculté des Sciences économiques et sociales, 2008, p 72.
- ¹⁵ عشاوي محمد. نموذج مقترح لتفعيل قواعد حوكمة الشركات في إطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية. المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات. 14-16 سبتمبر 2005، مصر: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ص 11.
- ¹⁶ GRAMLING Audrey, MYERS Patricia. "Internal Auditing's role in ERM". Internal Auditor. April 2006, Vol 63, Issue 2, Florida: The Institute of Internal Auditors, p 56
- SIALA Fatma. La réputation de l'audit externe et les mécanismes de gouvernement d'entreprise: Interactions et effet sur la performance, 28ème Congrès, 23-24-25 mai 2007, France: Association Francophone de Comptabilité, p 07.
- ¹⁶ BOUJENOUI Aneur, BOZEC Richard, ZEGHAL Daniel. "Analyse de l'évolution des mécanismes de gouvernance d'entreprise dans les sociétés d'État au Canada". Revue de Finance Contrôle Stratégie. juin 2004, Volume 7, N° 2, Paris: Économica, p 98.
- ¹⁶ حمد البشير. التحكم المؤسسي ومنقح الحسابات. المؤتمر العلمي المهني الخامس: التحكم المؤسسي واستمرارية المنشأة، 24-25 أبريل 2003، الأردن: جامعة الزيتونة، ص 5.
- ¹⁶ الخضير أحمد. حوكمة الشركات. الطبعة الأولى. القاهرة: مجموعة النيل العربية، 2005، ص 191.
- ¹⁶ KAROU I Lotfi, KHLIF Wafa. Formes d'activation des conseils d'administration dans les PME: Une étude exploratoire dans le contexte français. XVIème Conférence Internationale de Management Stratégique, 6-9 Juin 2007, Montréal: Association internationale de management, p 04.
- ¹⁶ درويش عدنان. حوكمة الشركات ودور مجالس الإدارة. لبنان: اتحاد المصارف العربية، 2007، ص 86.
- ¹⁶ FLORENT Ledentu. Systeme de gouvernance d'entreprise et présence d'actionnaires de contrôle: le cas suisse. Thèse de doctorat en Sciences économiques et sociales. Suisse: l'Université de Fribourg, Faculté des Sciences économiques et sociales, 2008, p 72.

- ¹⁶ عيسى سمير. "العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات -مع دراسة تطبيقية". مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، يناير 2008، المجلد 45، العدد 1، مصر: جامعة الإسكندرية، ص 2-7.
- ¹⁶ GRAMLING Audrey, MYERS Patricia. "Internal Auditing's role in ERM". Internal Auditor. April 2006, Vol 63, Issue 2, Florida: The Institute of Internal Auditors, p 56.
- ¹⁶ لخلف عثمان. واقع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وسبل دعمها وتمييزها - دراسة حالة الجزائر. أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية. الجزائر: جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2003-2004، ص 144.
- ¹⁶ لمزيد من التفاصيل حول أنماط تسيير المؤسسة الاقتصادية للفترة الممتدة من الاستقلال إلى غاية 1988 يرجى الرجوع إلى:
- BOUYACOUB Ahmed. La gestion de l'entreprise industriel publique en Algérie. Tome1. Alger: OPU, 1987.
- ¹⁶ عبد الرحمان بن عنتر. "مراحل تطور المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وأفاق تطويرها". مجلة العلوم الإنسانية. جوان 2002، العدد 2، الجزائر: جامعة محمد خيضر بسكرة، ص 152.
- ¹⁶ SALAH Mohamed. "Le dysfonctionnement de l'entreprise publique économique en Algérie". Revue internationale de droit comparé. [On-line]. Juillet-septembre 1991. Vol 43, N°3, Available on the: <http://www.persee.fr> (consulted 10/03/2011), p 648-650
- ¹⁶ FLORENT Ledentu. Systeme de gouvernance d'entreprise et présence d'actionnaires de contrôle: le cas suisse. Thèse de doctorat en Sciences économiques et sociales. Suisse: l'Université de Fribourg, Faculté des Sciences économiques et sociales, 2008, p 72.
- ¹⁶ عشاوي محمد. نموذج مقترح لتنفيذ قواعد حوكمة الشركات في إطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية. المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات. 14-16 سبتمبر 2005، مصر: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ص 11.
- ¹⁶ GRAMLING Audrey, MYERS Patricia. "Internal Auditing's role in ERM". Internal Auditor. April 2006, Vol 63, Issue 2, Florida: The Institute of Internal Auditors, p 56

الملاحق:

الملحق رقم (1): وصف آلية مجلس الإدارة

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
-Sélection de ses membres sur la base du principe de compétence	105	1.00	3.00	2.4190	.85238
-Comprend deux ou trois membres indépendants de la direction et des actionnaires avec une majorité des actions.	105	1.00	3.00	2.0476	.75168
- S'informe sur chaque élément d'information nécessaire pour son travail	105	1.00	3.00	1.8666	.08983
- Comprend et examine les plans stratégiques de l'entreprise;	105	1.00	3.00	2.4190	.85238
- Examine les budgets annuels soumis par l'administration ;	105	1.00	3.00	2.5238	.82153
- Examine les états financiers avant le visa de l'auditeur ;	105	1.00	3.00	2.6667	.59914
- Surveille la performance et responsabilise	105	1.00	3.00	2.0952	.94588
- Définir les objectifs stratégiques, les valeurs et les principes de l'entreprise	105	1.00	3.00	2.7429	.62062
- Ses membres emploient l'information en leur possession pour le développement de l'entreprise	105	1.00	3.00	2.1429	.98477
Valid N (listwise)	105				

Sélection de ses membres sur la base du principe de compétence

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Neutre	25	23.8	23.8	23.8
	non	11	10.5	10.5	34.3
	Qui	69	65.7	65.7	100.0
	Total	105	100.0	100.0	

Comprend deux ou trois membres indépendants de la direction et des actionnaires avec une majorité des actions.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	neutre	27	25.7	25.7	25.7
	non	46	43.8	43.8	69.5
	Qui	32	30.5	30.5	100.0
	Total	105	100.0	100.0	

S'informe sur chaque élément d'information nécessaire pour son travail

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	neutre	52	49,5	49,5	49,5
	non	15	14,3	14,3	63,8
	Qui	38	36,2	36,2	100,0
	Total	105	100,0	100,0	

Comprend et examine les plans stratégiques de l'entreprise

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	neutre	25	23.8	23.8	23.8
	non	11	10.5	10.5	34.3
	Qui	69	65.7	65.7	100.0
	Total	105	100.0	100.0	

Examine les budgets annuels soumis par l'administration

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	neutre	22	21.0	21.0	21.0
	non	6	5.7	5.7	26.7
	Qui	77	73.3	73.3	100.0
	Total	105	100.0	100.0	

Examine les états financiers avant le visa de l'auditeur

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	neutre	7	6.7	6.7	6.7
	non	21	20.0	20.0	26.7
	Qui	77	73.3	73.3	100.0
	Total	105	100.0	100.0	

Surveille la performance et responsabilise

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	neutre	42	40.0	40.0	40.0
	non	11	10.5	10.5	50.5
	Qui	52	49.5	49.5	100.0
	Total	105	100.0	100.0	

Définir les objectifs stratégiques, les valeurs et les principes de l'entreprise

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	neutre	10	9.5	9.5	9.5
	non	7	6.7	6.7	16.2
	Qui	88	83.8	83.8	100.0
	Total	105	100.0	100.0	

Ses membres emploient l'information en leur possession pour le développement de l'entreprise

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	neutre	44	41.9	41.9	41.9
	Non	2	1.9	1.9	43.8
	Qui	59	56.2	56.2	100.0
	Total	105	100.0	100.0	

الملحق رقم (2): وصف آلية المراجعة الداخلية

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
- Une fonction associée au directeur et indépendante du reste des fonctions;	105	2.6952	.68
- Accomplie par un employé qualifié scientifiquement et pratiquement dans le secteur financier et la comptabilité	105	2.3238	.68
- La vérification de la compétence et l'efficacité de l'utilisation des ressources de l'entreprise	105	2.6571	.05
- Évalue le système de contrôle interne et fournie à l'administration et à l'auditeur externe des rapports sur n'importe quel écarts ou faiblesses;	105	2.6571	.60
- S'assurer de l'application des politiques de chaque fonction ;	105	2.0952	.08
- S'assurer que les données et les statistiques fournies au gestionnaire soient justes;	105	2.7905	.61
- Évalue le travail de gestion des risques dans l'entreprise.	105	2.0095	.67
Valid N (listwise)	105		

Une fonction associée au directeur et indépendante du reste des fonctions

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	neutre	13	12.4	12.4	12.4
	non	6	5.7	5.7	18.1
	Qui	86	81.9	81.9	100.0
	Total	105	100.0	100.0	

Accomplie par un employé qualifié scientifiquement et pratiquement dans le secteur financier et la comptabilité

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	neutre	13	12.4	12.4	12.4
	non	45	42.9	42.9	55.2
	Qui	47	44.8	44.8	100.0
	Total	105	100.0	100.0	

La vérification de la compétence et l'efficacité de l'utilisation des ressources de l'entreprise

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	neutre	7	6,7	6,7	6,7
	non	22	21,0	21,0	27,6
	Qui	76	72,4	72,4	100,0
	Total	105	100,0	100,0	

Évalue le système de contrôle interne et fournie à l'administration et à l'auditeur externe des rapports sur n'importe quel écarts ou faiblesses

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	neutre	7	6.7	6.7	6.7
	non	22	21.0	21.0	27.6
	Qui	76	72.4	72.4	100.0
	Total	105	100.0	100.0	

S'assurer de l'application des politiques de chaque fonction

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	neutre	32	30,5	30,5	30,5
	non	31	29,5	29,5	60,0
	Qui	42	40,0	40,0	100,0
	Total	105	100,0	100,0	

S'assurer que les données et les statistiques fournies au gestionnaire soient justes

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	neutre	11	10.5	10.5	10.5
	Qui	94	89.5	89.5	100.0
	Total	105	100.0	100.0	

Évalue le travail de gestion des risques dans l'entreprise

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	neutre	23	21.9	21.9	21.9
	non	58	55.2	55.2	77.1
	Qui	24	22.9	22.9	100.0
	Total	105	100.0	100.0	