

## إستخدام أدوات مراقبة التسيير لتفعيل آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية

Using management control tools to improve governance mechanisms in economic institutions

إعداد:

غزيباوان علي<sup>1</sup>، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، الجزائر [Alirazi35@yahoo.fr](mailto:Alirazi35@yahoo.fr)  
عليلي نادية<sup>2</sup>، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، الجزائر [alilnadia28@gmail.com](mailto:alilnadia28@gmail.com)

تاريخ الاستلام: 2019-09-27 تاريخ القبول: 2019-12-28 تاريخ النشر: 2019-12-31

### ملخص :

تعاني العديد المؤسسات من ظاهرة الفساد الإداري والمالي الذي يقود لا محالة إلى ضعف الأداء وحتى إلى الافلاس، لذا أصبح من الضرورة البحث عن أدوات لمنع مثل هذه الظواهر، وأحد هذه الأدوات هو نظام حوكمة الشركات، وهو أداة رقابية أسهمت بتقليل الفساد بمختلف أنواعه حيث يلعب نظام مراقبة التسيير فيه دورا محوريا، هدفت هذه الدراسة إلى تطويع نظام حوكمة الشركات ليتلاءم مع المؤسسة الاقتصادية. ولقد اعتمدت الدراسة فرضية مفادها نظام مراقبة التسيير من خلال أدواته يساهم بشكل مباشر في تفعيل نظام الحوكمة طبقاً لأبعاد المنظور ذاته، توصل البحث إلى مجموعة نتائج من أهمها، إمكانية بناء منظور إستراتيجي لنظام الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية.

الكلمات المفتاح : مراقبة التسيير؛ الحوكمة؛ الفساد.

### Abstract:

The Corporations are suffering of managerial and financial corruption phenomena, which leads them to loss and bankruptcy, Therefore, it is necessary to look for tools to prevent such phenomena. One of these tools is the corporate governance system, a control tool that has contributed to reducing corruption in all its forms. The governance control system plays a pivotal role. This study aimed at adapting the corporate governance system to the economic institution. The study adopted the hypothesis that the management control system through its tools contribute directly to the activation of the governance system according to the dimensions of the same perspective, the research reached a set of results, the most important of which is the possibility of building a strategic perspective of the governance system in economic institutions.

**Key words:** management control; governance; corruption.

### I- تمهيد :

1 المؤلف المرسل - علي غزيباوان - جامعة البويرة - [Alirazi35@yahoo.fr](mailto:Alirazi35@yahoo.fr)

تعاني الكثير من المؤسسات، والمنظمات المحلية في القطاعين العام والخاص من الكثير من ظواهر التلاعب والاستغلال والفساد الإداري والمالي، وغالبا ما تعرض هذه الظواهر المنظمات والشركات بمختلف أنواعها إلى فقدان السمعة، والرغبة في المساهمة والاستثمار، فضلاً عن الخسارة والإفلاس وقد مس ذلك شركات عالمية كـ (ENRON) و (GE) ذات التأثير الكبير على اقتصاديات الدول حيث رجح الخبراء الى أن أسباب هذه الانهيارات هي ضعف الأجهزة المالية والرقابية في هذه الشركات بالإضافة الى القصور في التشريعات الخاصة بمهنة المحاسبة... الخ، ونتيجة لتضرر اقتصاديات الدول ظهرت الحاجة لممارسة الحكومة من خلال تجسيد مبادئها.

## II - مفاهيم أساسية حول مراقبة التسيير :

### 1.II- نشأة وتطور مراقبة التسيير

يرتبط ظهور المراقبة على الأنشطة ومجال مراقبة التسيير بصفة عامة مع مرحلة التصنيع من أواخر القرن التاسع عشر وخصوصاً بداية القرن العشرين. حيث ولدت مع تطور المحيط التقني والاقتصادي بداية بتحليل الانتاجية من طرف Taylor (1905)، ثم أبحاث Gantt حول التكاليف الهيكلية (cout de structure (1915)، ثم خيارات ( ) et de Saint-Gobain (1923) General Motors (1935) والخاصة بالتنظيم حسب الوحدات Structures par division، في هذه المرحلة كان التركيز على وظيفة الانتاج من خلال تخفيض التكاليف ولم تسمى مراقبة التسيير بعد بهذه التسمية. ومع تطور حجم المؤسسات والنتائج عن إفرازات الثورة الصناعية الذي أدى إلى ضرورة تفويض المهام والمسؤوليات ومن ثم مراقبة التنفيذ، أصبحت المراقبة لا تقتصر على التكاليف فحسب بل تعدى ذلك إلى إعداد الموازنات ومقارنتها بالانجازات ومن ثم تحليل الانحرافات، في هذه المرحلة اقترنت مراقبة التسيير بمراقبة الموازنات وركزت مراقبة التسيير في هذه الفترة على النتائج المالية المرجوة بالنظر إلى الوسائل أو الموازنات المخصصة لمختلف المسؤولين ( Claude Alazard، 2010، ص 06).

بداية من الثمانينات أصبح التركيز على ما يعرف بالقيادة الاستراتيجية ويظهر ذلك في أعمال R.N. Anthony الذي أدخل تعديلاً على تعريف مراقبة التسيير حيث أصبح يعرف بأنه العملية التي من خلالها يؤثر المسيرين في أفراد المؤسسة لتطبيق الاستراتيجيات وضمان الحصول واستعمال الموارد بفعالية وكفاءة لتحقيق أهداف المؤسسة. وأصبحت مراقبة التسيير كحلقة ربط بين الاستراتيجية والتنفيذ. وكما رأينا سابقاً فإن التركيز أصبح على القيمة كمعيار لقياس تنافسية المؤسسة من أجل ذلك تم تطوير العديد من أدوات مراقبة التسيير للتعبير عن هذا الهدف كطريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC، بطاقة الأداء المتوازن BSC..... الخ.

## 2.II- تعريف مراقبة التسيير

يرتبط التصور الكلاسيكي لمراقبة التسيير بالنظريات الكلاسيكية للتنظيم وذلك من خلال التركيز على تقسيم المهام ونظام رسمي للسلطات تركز على علاقات رأسية عمودية تتمثل في نزول الأهداف والقرارات وصعود المعلومات والنتائج، كما يتميز أيضا بانفصاله عن المحيط والتركيز على استخدام الأدوات في عملية المراقبة (المنظور التقني)، اتضحت معالم هذا التصور أكثر من خلال التعريف الذي قدمه R.N. Anthony سنة 1965 حيث عرف نظام مراقبة التسيير بأنه المسار الذي يتأكد من خلاله المسؤولون أن الموارد قد تم الحصول عليها واستغلالها بفعالية وكفاءة بما يسمح بتحقيق الأهداف المسطرة. هذا التصور يجعل من مراقبة التسيير مرتبط بمسار يسمح بالتأكد المنتظم بأن الأهداف سيتم تحقيقها من جهة، ومن جهة ثانية تبرز العناصر الثلاثة بالمكونة لنظام مراقبة التسيير المتمثلة في الموارد، الأهداف والنتائج.

حاول بعد ذلك العديد من الباحثين تقديم تعاريف أكثر وضوحا وبالرغم من التباين في هذه التعاريف إلا أن لها مجموعة من النقاط المشتركة من أهم هذه التعاريف نجد:

عرفت مراقبة التسيير على انها العملية المنفذة داخل كيان اقتصادي لضمان التعبئة الفعالة والدائمة للطاقات والموارد من اجل تحقيق هدف هذا الكيان (بن بلقاسم سفيان، 2018، ص 16).

كما عرفت مراقبة التسيير هي عملية موجهة لتحفيز المسؤولين وحثهم على تنفيذ الأنشطة التي تساهم في تحقيق اهداف المنظمة (نعيمة يحياوي، 2009، ص 29).

### 3.II- أهداف مراقبة التسيير

**أولا الأداء La performance de l'entreprise:** في بيئة تتميز بالتعدد وعدم التأكد يجب على المؤسسة باستمرار إعادة تركيز أهدافها وأعمالها. وبالتالي فإن قيادة الأداء يجب تعمل على التوفيق بين التكيف مع التطورات الخارجية والمحافظة على التماسك التنظيمي لتحقيق أفضل استخدام للموارد والمهارات. ثم يطلب من مراقبة التسيير المساعدة في تخصيص الموارد لمختلف المحاور الاستراتيجية. كما يجب على مراقبة التسيير تحسين الجودة والتكلفة والوقت، باستخدام جميع أدوات حل المشكلات مثل تحليل العمليات وأدوات إدارة الجودة... يجب أن تساعد مراقبة التسيير أيضا في قيادة متغيرات الأداء الاجتماعي التي يطلبها أصحاب المصلحة.

**ثانيا التحسين المستمر في التنظيم L'amélioration permanente de l'organisation :** من أجل الاستفادة المثلى من الموارد والمهارات، يجب على المؤسسة قيادة التنظيم كمتغير استراتيجي. فالهيكلية من خلال المسارات تعد الطريقة المناسبة لتحقيق نجاعة الأداء؛ يتعلق الأمر بتجزئة المؤسسة إلى مسارات عملياتية ومسارات دعم ثم تعديل وتحسين تلك غير المرجحة. يمكن أن تساعد مراقبة التسيير على تشكيل هذه المسارات وخاصة قياس تكاليفها لتحديد الهوامش وخاصة عوامل تحقيق نمو القيمة المضافة.

**ثالثا الأخذ في الحسبان للمخاطر La prise en compte des risques:** في ظل قيادة الأداء، أصبحت حوكمة الشركات عناصر غير قابلة للانفصال، وبالتالي فمن الضروري معرفة تأثيرات أنشطة المؤسسة على

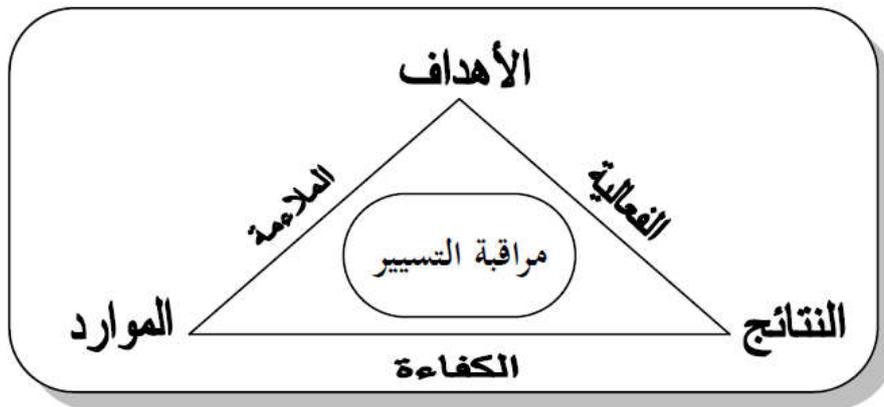
د. علي غزيباون. ط.د. عليلي نادية.

أصحاب المصلحة من خلال دمج المخاطر ذات الصلة. لتوضيح ذلك يقترح Simon و Bouin جدولاً يعبر هذه المتغيرات.

#### II.4- ركائز مراقبة التسيير

يرتكز نظام مراقبة التسيير على ثلاثة محاور أساسي لقياس الأداء تتمثل في الكفاءة، الفعالية، والملاءمة كما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم (01): مثلث الأداء من منظور مراقبة التسيير.



**Source :** H. Loning et Y. Pesqueux, **le contrôle de gestion**, Ellipes Edition, France, 2001, P: 06

يتكون مثلث الأداء من ثلاث عناصر كما يوضحه الشكل السابق هي:

**الأهداف:** يستلزم نظام مراقبة التسيير وجود أهداف واضحة في جميع المستويات التنظيمية تكون منسجمة فيما بينها، والأهداف نوعان: أهداف إستراتيجية طويلة الأجل وأهداف عملية قصيرة الأجل، إن تحقيق الأهداف الاستراتيجية شرط لازم لتحقيق الأهداف الاستراتيجية. فمثلا تسيطر المؤسسة هدف استراتيجي يتمثل في تحقيق حصة سوقية تقدر بـ10% خلال 5 سنوات المقبلة. هذا الهدف يستلزم تحقيق هدف عملي يتمثل في ضمان نمو سنوي في المبيعات يقدر بـ10%.

**الموارد:** هي مجموع الوسائل الواجب توفيرها من طرف المؤسسة ووضعها تحت تصرف مختلف مراكز المسؤولية ويتعلق الأمر بالموارد المالية، المادية، البشرية والمعلوماتية.

**النتائج:** هي عبارة عن محصلات الأداء الفعلية التي تم تحقيقها ويشترط أن تكون قد ضبطت وفق مقياس بسيط ومفهوم وذو مصداقية

**العلاقة بين (الأهداف -الموارد):** يتم التفكير في الأهداف والموارد بصورة متزامنة ومترابطة، فمن جهة تشكل الموارد المتوفرة لدى المؤسسة في زمن معين عائقا ينبغي أخذه بعين الاعتبار عند وضع الأهداف قصيرة الأجل، فحتى يمكن تجسيد الأهداف المحددة لا بد أن يكون لها احتمال كبير لتحقيقها بالموارد المتاحة. ومن جهة فإن

تجزئة الأهداف العامة للمؤسسة إلى أهداف فرعية و توزيعها على مختلف مراكز المسؤولية لا يمكن أن يتم بصورة مستقلة عن الموارد المتاحة، فالمسؤول عن منتج معين يلتزم باحترام هدف البيع الذي يتم تحديده إذا وضع تحت تصرفه الغلاف المالي اللازم لذلك (فيما يخص مصاريف النقل، الإشهار...)، وبالتالي فإن العلاقة بين الأهداف والوسائل تطرح مشكلا للملاءمة.

**العلاقة بين (الأهداف والنتائج):** هي المرحلة الموالية تقييم مدى تحقق الأهداف وهذا بمقارنتها مع النتائج وهو ما يصطلح عليه بالفعالية.

**العلاقة بين (الموارد والنتائج):** بمعنى مقارنة النتائج المحققة مع الموارد المستعملة أي أننا نطرح التساؤل التالي: هل استعملت المؤسسة مواردها بكفاءة للوصول إلى النتائج؟، ويرتبط الأمر هنا بمفهوم الانتاجية.

### III- الاطار النظري لحوكمة الشركات :

#### 1.III- مفهوم حوكمة الشركات.

لا يوجد تعريف محدد اتفق عليه الباحثون لمفهوم الحوكمة المؤسسية والسبب يعود الى الكثير من العلاقات المترابطة بين ذلك المفهوم وبين الامور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للمؤسسات الذي يؤثر بدوره على الاقتصاد والمجتمع ككل (اللايد وآخرون، 2013، ص99)، ويعتبر الباحثان الأمريكيان (Berle et Means) أول من اهتم بمفهوم حوكمة الشركات، وكان ذلك سنة 1932 من خلال قيامهما بدراسة تركيبية رأسمال كبريات الشركات الأمريكية وتوصلا إلى ضرورة فصل الملكية عن الإدارة وإلى إلزامية فرض رقابة على تصرفات المسيرين لحماية حقوق صغار المساهمين (غلاب، 2011، ص7). ولفظ الحوكمة Governance مشتق من الكلمة الإنجليزية govern أي يحكم ومنها أتت gouvernement، governore،...، governance الخ والتي تعني حكومة، حاكم، الحوكمة بتتابع، وبهذا تجدر الإشارة أن هذا المصطلح قد تم إقتراحه من قبل الأمين العام لمجمع اللغة العربية وقد استحسنه عدد متخصصي اللغة العربية ومنهم مركز دراسات اللغة العربية بالجامعة الأمريكية بالقاهرة، ولذلك تم اقتراح استخدام (حوكمة الشركات) كمرادف لمفهوم Governance Corporate بذلك إ ستقر رأي الاقتصاديين والخبراء على مصطلح Corporate Governance أي حوكمة الشركات أما الترجمة العلمية التي تم الاتفاق عليها لهذا المصطلح فهي أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة.

وفيما يلي بعض التعاريف المتعلقة بهذا المصطلح فقد عرفته منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD) على انها النظام الذي يتم من خلاله ادارة المؤسسات والتحكم فيها وبأنها تختص بمجموعة من العلاقات بين ادارة المؤسسة ومجلس ادارتها أو مديريها وشركائها وأصحاب المصالح الاخرين المرتبطين بها (Stakeholder's) كما توفر حوكمة الشركات الهيكلية التي يتم من خلالها وضع اهداف المؤسسة وتحديد وسائل تحقيق تلك الاهداف ومراقبة اداء المؤسسة، وينبغي أن توفر الحوكمة الحوافز الملائمة لمجلس الادارة للسعي نحو تحقيق الاهداف التي تصب في مصلحة المؤسسة والشركاء .

كما يعبر مفهوم حوكمة الشركات عن العمليات والهيكل التنظيمية التي يتم من خلالها توجيه وإدارة ورقابة اعمال الشركة وشؤونها، ويكون مجلس الإدارة المسؤول المباشر عن ذلك، فزيادة على التزاماته تجاه أصحاب المصالح الخاصة، تقع عليه واجب تحقيق مصالح الشركة بأفضل ما يمكن، وضمان حصولها على موارد كافية تمكنها من الوفاء بالتزاماتها التعاقدية لأصحاب المصلحة الاخرين وبوجه خاص أصحاب الودائع في المصارف والدائنين الاخرين (حاكم محسن الربيعي، 2012، ص 09).

### III.2- أهداف الحوكمة:

تحقق حوكمة الشركات الجيدة مجموعة من الأهداف تتمثل فيما يلي: (رولا عبد المجيد انشاصي، 2015، ص 27).

- تحقيق الشفافية والعدالة وحماية حقوق المساهمين في الشركة وذلك من خلال إيجاد قواعد وأنظمة وضوابط تهدف لتحقيق الشفافية والعدالة؛
- إيجاد ضوابط وقواعد وهيكل إدارية تمنح حق مساءلة إدارة الشركة امام الجمعية العامة وتضمن حقوق المساهمين في الشركة؛
- تنمية الاستثمارات وتدفعها من خلال تعميق ثقة المستثمرين في أسواق المال؛
- فرض الرقابة الجيدة والفاعلة على أداء الوحدات الاقتصادية وتحسين القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية؛
- زيادة المعلومات والخبرات والمهارات نتيجة العمل بالحكومة؛
- الشفافية في إجراءات المحاسبة والمراجعة المالية لتقليل وضبط الفساد في الشركة.

### III.3- مقاربات حوكمة الشركات

لحكومة المؤسسات مقاربتين أساسيتين هما: المقاربة التنظيمية والمقاربة المؤسسية: (غضبان، 2014، ص ص 42-43)

- المقاربة التنظيمية: بالنسبة للمقاربة التنظيمية والتي تطورت ضمن إطار نظرية الوكالة، تصنف الحوكمة إلى نموذجين هما:

✓ النموذج المساهماتي: يفترض بأن المؤسسة مسؤولة فقط أمام المساهمين فالهدف حسبه هو تعظيم قيمتهم المالية، حيث أن كل جهود المسيرين يجب أن تكون موجهة لتعظيم قيمة أسهمهم. إن النموذج المساهماتي نظام يحصر العلاقة فقط بين المساهمين والمسيرين أو ما يعرف

بالرؤية المساهماتية، حيث تعطى السلطة للمساهمين كحماية شرعية وقانونية من اجل الحفاظ على حقوقهم ضد اي محاولة إنتهاكية لرؤوس أموالهم من طرف المسيرين

✓ **النموذج التشاركي** : حسب هذا النموذج فالسلطة مقسمة على مجموع المساهمين لمواجهة السلوكات السلبية للمساهمين، فحوكمة الشركات تظهر هنا ليس فقط كعنصر لتأمين مساهمات المالكين ولكن بالموازاة كتأمين لكافة الصفقات المبرمة بين الشركة ومختلف الأطراف الأخرى (مسيرين، زبائن، موردين،...)، وبصورة عامة كل المحيط المجتمعي، ففي ظل هذه الرؤية تظهر المؤسسة كحلقة وكآلية نتيجة التعاقدات التي تنشأ بين الجميع، فهي إذا نوع من الإتحاد أو التحالف من أجل خلق القيمة لجميع الأطراف.

– **المقاربة المؤسسية** : ضمن هذه المقاربة ينظر إلى حوكمة الشركات من خلال مستوى هيكل رأس المال، فنجد نموذجين.

✓ **نموذج الرقابة الخارجية**: نموذج الحوكمة هذا يتميز بالاعتماد على آليات الرقابة الخارجية، و من خصائصه. أن هيكل رأس المال يطغى عليه التشتت أو التعدد في الملكية (عدد كبير من المساهمين)، و بالتالي فحق التصويت يخضع لنصوص القانون . من خصائصه أيضا تقديم حماية أكبر للمساهمين وكذا ضمان شفافية المعلومات

✓ **نموذج الرقابة الداخلية** :على النقيض من النموذج الأول، يتميز هذا النموذج بوجود عدد صغير من الأسواق المالية، و من خصائصه. أن هيكل رأس المال في يد مجموعة محددة من المساهمين، ومن ثم يكون حق التصويت على حسب الأسهم التي يمتلكونها، كذلك الحماية الضعيفة للمساهمين الأقلية أو الصغار وضعف الالتزامات الخاصة بشفافية المعلومات.

#### IV- علاقة حوكمة الشركات بمراقبة التسيير:

IV. 1- **علاقة مراقبة التسيير بالحوكمة**: يمكن لعملية مراقبة التسيير من خلال أدواتها أن تضمن تطبيق مبادئ الحكومة من خلال ما يلي: (يدو محمد، 2017، ص4)

– **مكافحة الفساد في المؤسسات الاقتصادية**: تهدف الحوكمة إلى محاربة الفساد الذي قد ينجر عنه عدة آثار سلبية تنعكس على أداء المؤسسات الاقتصادية، وقد تساهم وظيفة مراقبة التسيير بأدواتها المختلفة على ضمان السير الحسن للمؤسسة واكتشاف الانحرافات والأخطاء التي يمكن أن تنعكس بالسلب على مسار المؤسسة والذي قد تكون بسبب التواطؤ بين الموظفين، وبالتالي يساهم في اكتشافها في الوقت المناسب والعمل على تصحيحها قبل انعكاسها على الأداء المتوقع تحقيقه من طرف الإدارة.

- **التقليل من المخاطر الناجمة عن التسيير:** حيث أن إبداء مراقب التسيير لرأيه المهني السليم، يمكنه من المساهمة في التأكد من مدى تطبيق الموظفين لمبادئ الحوكمة التي تبين إنضباطهم واحترامهم لهذه المبادئ التي يمكن أن تعكس أدائهم الفعلي على مستوى المؤسسة.
- **تحقيق رقابة فعالة:** فبتوزيع المسؤوليات بين مختلف المصالح الموجودة في المؤسسة واستخدام مختلف أدوات مراقبة التسيير للحصول على التقارير والقوائم اللازمة، يسهل على مراقب التسيير إتمام عملية الرقابة على اتم وجه والوصول إلى الأهداف المرجوة منها، وبالتالي تحقيق الحاكمية على مستوى المؤسسة، فباحترام كل موظف للمهام المنسوبة إليه والقيام بها كما ينبغي، فإن ذلك يثبت تحقيق الحوكمة على مستوى هذه المؤسسة.
- **تحسين الأداء المالي للمؤسسة:** تهدف مراقبة التسيير والحوكمة إلى تحسين مستوى الأداء وتقييمه عن طريق قياس الأداء الفعلي ومقارنة النتائج المحققة بالمعايير التي حددتها الإدارة والمستمدة من الأهداف المسطرة ووضع الخطط اللازمة لتحسينه. كما تساعد عملية الرقابة ككل على إتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب.
- **تطبيق الشفافية في المؤسسة:** بوجود مراقبة التسيير في المؤسسة يقلل من وجود الضغوطات بين المساهمين والموظفين في المؤسسة، كما يساعد وجودها في الكشف عن مختلف الأخطاء وحالات الغش وبالتالي تحقيق مبدأ الشفافية، أي انعكاس الصورة الحقيقية لما يحدث في المؤسسة ومعاقبة كل مسؤول عن حالات الغش والأخطاء المرتكبة.
- وتعتبر الأنشطة الحالية للتدقيق الداخلي ومراقبة التسيير وظائف مساعدة للإدارة التنفيذية ولجنة التدقيق ومجلس الإدارة والمدقق الخارجي وأصحاب المصالح الآخرين إذا تم تجهيزها فانها ستقوم بدور هام ورئيسي في تعزيز وتفعيل الحوكمة، وبالرغم من أن مجلس الإدارة هو المسؤول عن عملية الحوكمة بالمؤسسة إلا أنه يعتمد على أطراف أخرى كالإدارة التنفيذية والمدراء والمدققين للمساعدة في القيام بمسؤولياته في الحوكمة، ومن ثم يعتبر التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير أحد الأطراف التي تساعد مجلس الإدارة في عملية الحوكمة فهي مصدر هام للأطراف الأخرى المشتركة في عملية الحوكمة.

#### 2.IV- العلاقة بين حوكمة الشركات والمساءلة والرقابة المحاسبية:

ان تقرير التعاون الاقتصادي والتنمية الصادر 1999 أشار في المبدأ الخاص بمسؤوليات مجلس الإدارة الى ضرورة المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وكذلك مساءلة مجلس الإدارة من قبل المساهمين (العابدي دلال، ص114).

وقد أشارت المعايير الموضوعية من قبل بورصة نيويورك للأوراق المالية عام 2003، والخاصة بحوكمة الشركات، إلى ضرورة تفعيل الدور الرقابي للمساهمين من خلال المشاركة في جميع القرارات الأساسية للشركة ويعني هذا ضرورة قيام المساهمين بمساءلة أعضاء مجلس الإدارة، والذين يتعين عليهم توفير البيانات والمعلومات اللازمة، لان المساهمين لديهم المسؤولية والحق باعتبارهم ملاكا. (مصطفى عقاري، 2008، ص50).

#### 3.IV- علاقة بين حوكمة الشركات والمراجعة

- المراجعة الداخلية: تساعد المراجعة الداخلية في نجاح الحوكمة وبالتالي تحقيق أهداف الشركة من خلال الرقابة الداخلية، والتي تعمل على تقييم الأداء من الجانب المحاسبي والمالي للشركة، خاصة فيما يتعلق بإدارة المخاطر والرقابة عليها، فالمراجعة الداخلية تساعد في حماية أموال الشركة والخطط الإدارية الموضوعية، من خلال ضمان دقة البيانات التي تستخدمها الإدارة في توجيه السياسة العامة للشركة، والمساهمة في إدخال تحسينات على الأساليب الإدارية والرقابية المعتمدة.

- المراجعة الخارجية : المراجعة الخارجية دور مهم وفعال في إنجاح حوكمة الشركات لأنه يقلص أو يقضي على التعارض بين المساهمين والإدارة، كما انه يقضي على عدم تماثل المعلومات المحاسبية المحتواة بالقوائم المالية، فالمراجع الخارجي يضيف ثقة ومصداقية على المعلومات المحاسبية من خلال المصادقة على القوائم المالية التي تعدها الشركة، وذلك بعد مراجعتها والتأكد من صحة البيانات والمعلومات الواردة فيها ، بحيث يقوم بإعداد تقارير مفصلة ترفق بالقوائم المالية. (عمر اقبال توفيق المشهداني، 2012، ص 227-228)

#### 4.IV- العلاقة بين حوكمة الشركات والمسؤولية الاجتماعية:

عرفت المسؤولية الاجتماعية على انها نشاط للشركة تهدف من خلاله تقديم الرعاية الاجتماعية، وتحسين الظروف الاجتماعية او البيئة. (محمد سعيد العمري، 2018، 135). وتتصف حوكمة الشركات بعدة مميزات أهمها المسؤولية الاجتماعية، حيث تعمل الحوكمة على جعل المؤسسات مسؤولة على القيام بالمسؤولية الاجتماعية والحفاظ على بيئة نظيفة من أجل البقاء والتطور في ظل البيئة الاقتصادية الحالية، وعلى المؤسسات أن تتفاعل مع التوجهات الاجتماعية والبيئية التي غيرت من ظروف النشاط على مستوى جميع الأسواق وفرضت ظروف تنافسية جديدة. وهذا ما أشار إليه تقرير صدر في أبريل 2002 من طرف "برنامج الامم المتحدة للبيئة" و "مجلس الأعمال العالمي من أجل التنمية المستدامة" ومعهد الموارد العالمي " تحت عنوان "أسوار الغد: التوجهات العامة

وآثارها على الأعمال والذي ربط بين المؤشرات الاقتصادية البيئية والاجتماعية من جهة، وتطور مجمل الاسواق من جهة أخرى بهدف مساعدة المؤسسات على اكتشاف رهانات المستقبل (علاء جميل، 2015، ص172).

حيث أصبح الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية الشغل الشاغل للمؤسسات في كافة البلدان المتقدمة والنامية وذلك لتأثيرها المباشر أو غير المباشر على أعمال المؤسسة وفعاليتها، وأصبحت من أكبر التحديات التي تواجه أصحاب رجال الأعمال حيث أصبحت المؤسسات مطالبة بتطبيق الحكومة من اجل تحقيق المسؤولية تجاه أصحاب المصالح وبالتالي الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية تجاه مجتمعها عند القيام بالعملية الإنتاجية.

بالإضافة الى انه يمكن تجسيد الحوكمة من خلال ابعاد المسؤولية الاجتماعية المتمثلة في فيما يلي: (جديدي، 2017، ص ص 5-6).

– **البعد الاقتصادي:** لا يشير الى الربح كجانب من جوانب الاعمال التجارية وإنما يشير الى الالتزام بممارسات أخلاقية داخل المؤسسات مثل الحوكمة المؤسسية، ومنع الرشوة والفساد، وحماية حقوق المستهلك، والاستثمار الأخلاقي

– **البعد الاجتماعي:** والذي يلمح على المؤسسة أن تسهم في تحقيق رفاهية المجتمع الذي تعمل فيه، وتحسين ورعاية شؤون العاملين فيها، بما ينعكس ايجابا على زيادة انتاجيتهم وتنمية قدراتهم الفنية، وتوفير الأمن الوظيفي والمهني، والرعاية الصحية، والمجتمعية لهم. ويشمل البعد الاجتماعي كل من ممارسات التشغيل والعمل العادلة والمساهمة في المجتمع المحلي.

– **البعد البيئي:** يتمثل البعد البيئي في واجب المؤسسة لتغطية الآثار البيئية المترتبة على عمليات ومنتجات المؤسسة، والقضاء على الانبعاثات والنفايات، وتحقيق أقصى قدر من الكفاءة والانتاجية، من الموارد المتاحة، وتقليل الممارسات التي قد تؤثر سلبا على تمتع البلاد والأجيال القادمة بهذه الموارد.

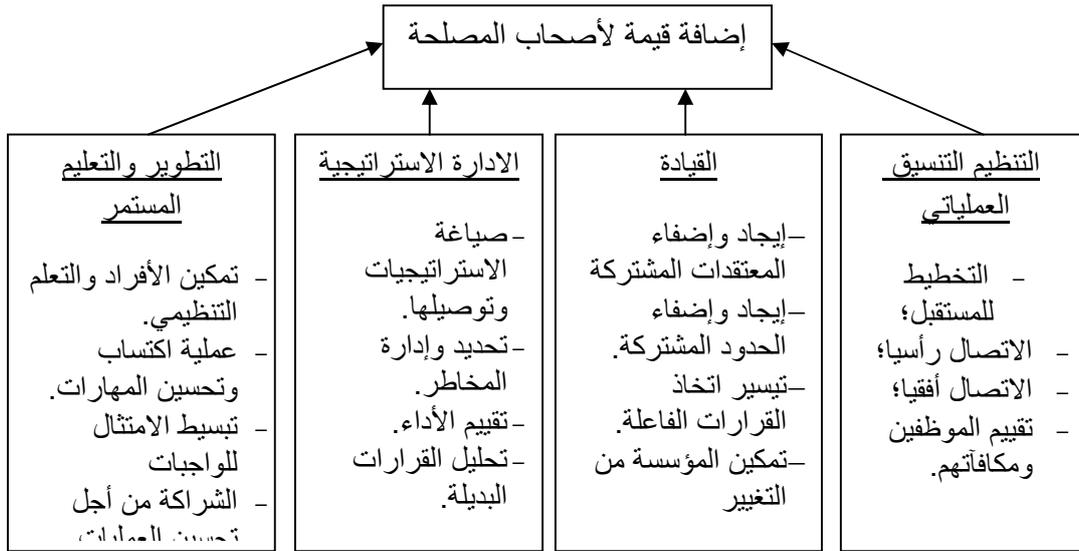
– **البعد الخيري:** الذي يشمل على التبرعات والهبات والمساعدات الاجتماعية الخيرية التي تخدم المجتمع ولا تهدف إلى الربح. كما قد تتبنى المنظمة في هذا الإطار قضية أساسية من قضايا المجتمع وتعمل على دعمها ومتابعتها. فيمكن للمؤسسة تخصيص نسبة مئوية من صافي الأرباح لإنفاقها على قضايا اجتماعية وإنسانية، كما هو مثلا في مجال تلوث المياه والهواء والأرض والحماية من الأخطار البيئية. وكذا القيام بأعمال وبرامج تساعد على تحقيق الرفاهية لأفراد المجتمع كالمساهمة في مجال الفنون والتعليم.

واجهت مراقبة التسيير الكثير من التحديات من خلال مراحل تطورها والتي استوجبت التغيير والتطوير فقد بدا الدور الذي يؤديه مراقب التسيير في ظل المتغيرات البيئية المعاصرة تقليديا وغير قادر على إعطاء صورة متكاملة عن الأداء المنظمي للمؤسسات، فضلا عن عدم قدرته على توفير مؤشرات ومقاييس أداء تمكن تلك المؤسسات من قياس وتقييم أدائها الداخلي والخارجي على المدى القصير والطويل وفق احتياجاتها الاستراتيجية، ففي نهاية الثمانينات وبداية التسعينات ظهر أول تطور في أنظمة مراقبة التسيير تمثل في تقديم تقارير الأداء المستندة إلى استعمال بطاقة الأداء المتوازن، وتوسع في ضوء ماسبق دور المحاسب الإداري ليشمل توفير المعلومات عن المنافسين وكذلك دعم واسناد عملية اتخاذ القرارات (CIMA، 2013، ص16)، وقد فرضت التحديات المرتبطة بأكبر حجم المؤسسات وتنوع الانتاج واشتداد حدة المنافسة في الأسواق وظهور التكنولوجيا المتطورة على مراقبة التسيير التطور واستعمال أسس جديدة للقياس.

وفي السياق نفسه قدم Kaplan أربعة أسباب أدت إلى عدم تطور نظام مراقبة التسيير بسبب هيمنة المحاسبة المالية وهي كمايلي: (Drury، 1998، ص487).

- لا يحقق نظام مراقبة التسيير التقليدي متطلبات الصناعة البيئية التنافسية الحالية.
  - إن أنظمة حساب تكاليف الانتاج التقليدية أصبحت تعطي معلومات مضللة لأغراض اتخاذ القرارات.
  - تركز مراقبة التسيير على الأنشطة الداخلية وتولي اهتماما ضئيلا بالبيئة الخارجية .
  - غياب النظرة الاستراتيجية في نظام مراقبة التسيير التقليدي.
- ومحاولة منه لتبيان مسؤولية مراقب التسيير في تجسيد مبادئ الحوكمة قدم Brewer نموذجا أوضح من خلاله مهام مراقب التسيير المتمثلة في إضافة قيمة لأصحاب المصلحة، والخروج عن الأدوار الضيقة والتقليدية المتمثلة في التخطيط والرقابة وإبراز رؤية مراقب التسيير كمؤثر رئيسي في جهود المؤسسة لتلبية طموح حملة الأسهم وأصحاب المصلحة الآخرين يمكن توضيحه من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (01): إطار مراقبة التسيير لتجسيد مبادئ الحوكمة



**Source :** Brewer, Peter.C , 2008, " Redefining Promoting Management Accounting", Strategic Finance, March 2008, P28.

ولعل النموذج الذي قدمه Kaplan

ظهر منهج قياس الأداء المتوازن كما اقترحه NORTAN et KAPLAN ليعكس التوازن بين الأهداف قصيرة وطويلة الأجل، المقاييس المالية وغير المالية، بين قيادة أو إتباع الظواهر والتغيرات، وبين معايير منظورات الأداء الخارجية والداخلية.

ويمكن تعريف بطاقة قياس الأداء المتوازن بأنها نظام إداري يهدف إلى مساعدة المؤسسة على ترجمة رؤيتها واستراتيجياتها إلى مجموعة من الأهداف والقياسات الإستراتيجية المترابطة. وذلك من خلال الاعتماد على بطاقة الأداء المتوازن، حيث لم يعد التقرير المالي الوسيلة المناسبة التي تستطيع المؤسسات من خلالها تقييم أنشطتها ورسم تحركاتها المستقبلية.

إن فكرة قياس الأداء المتوازن تركز على وصف المكونات الأساسية لنجاح المؤسسة وأعمالها، وذلك بمراعاة الاعتبارات التالية:

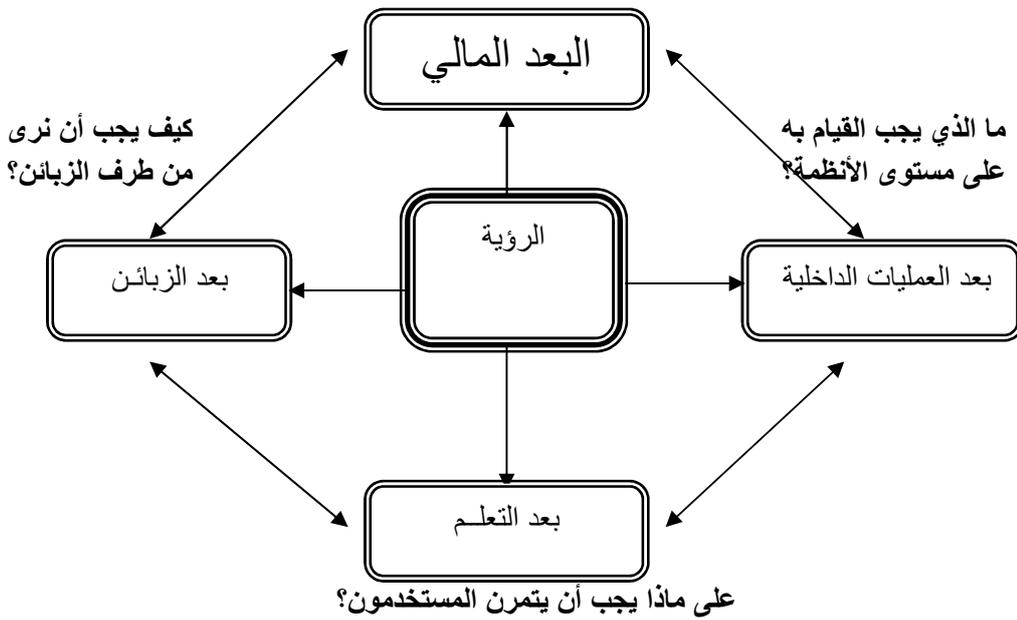
- **البعد الزمني:** تهتم عمليات قياس الأداء بثلاثة أبعاد زمنية هي الماضي والحاضر والمستقبل.
- **البعد المالي وغير المالي:** حيث تراقب النسب الرئيسية المالية وغير المالية بصورة متواصلة.
- **البعد الإستراتيجي:** تهتم عمليات قياس الأداء بربط التحكم التشغيلي قصير الأجل برؤية وإستراتيجية المؤسسة طويلة الأجل.
- **البعد البيئي:** تهتم عمليات قياس الأداء بكل من الأطراف الداخلية والخارجية عند القيام بتطبيق المقاييس.

تستمد بطاقة قياس الأداء المتوازن أهميتها من محاولة موازنة مقاييس الأداء المالية وغير المالية لتقييم الأداء القصير الأجل والطويل الأجل في تقرير موحد. وبالتالي تقلل بطاقة قياس الأداء المتوازن من تركيز المديرين علي الأداء المالي قصير الأجل، بحيث تهتم بالتحسينات القوية في المقاييس غير المالية التي تشير إلى إمكانية خلق قيمة اقتصادية في المستقبل. على سبيل المثال السعي لزيادة إرضاء الزبون يشير إلى مبيعات أعلى ودخل أعلى في المستقبل.

إن القياس المتوازن للأداء يزود المديرين بالمعلومات والأدوات اللازمة لقيادة مؤسساتهم نحو المستقبل ويقدم لهم أداة دقيقة لفهم الأهداف وطرق تحقيقها وهذا يتم بترجمة الإستراتيجية إلى مجموعة من مقاييس الأداء. إذ يركز على تحقيق الأهداف المالية كما يتضمن العناصر التي تسهم وتدعم تحقيق تلك الأهداف. حيث تقوم فكرة القياس المتوازن للأداء على أساس ربطه بطريقة تحويل أو ترجمة الإستراتيجية إلى عمل فعال. إن مستويات الأداء المستهدفة للمقاييس غير المالية تعتمد على المقارنة بين المنافسين، حيث تشير إلى مستويات الأداء الضرورية لمقابلة احتياجات الزبون. ويوضح الشكل رقم (1) مختلف أبعاد بطاقة الأداء المتوازن.

#### الشكل رقم (02): بطاقة الأداء المتوازن حسب NORTAN et KAPLAN.

ما الذي يجب جلبه للزبائن؟



**Source** : Robert Kaplan et David Norton , 2003, le tableau de bord prospectif (pilotage stratégique : les quatre axes du succès) ; éditions d'organisation; Paris; France; P 69.

- **البعد المالي** : يقيس هذا البعد ربحية الخطة الإستراتيجية الموضوعة من طرف المؤسسة للتنفيذ، لأن تخفيض التكلفة المتعلقة بالمنافسين والغير وتحقيقهم للأرباح تمثل المحركات الأساسية للمبادرات الإستراتيجية التي تمارسها المؤسسة، ويعتمد البعد المالي على مستويات الدخل التشغيلي والعائد على رأس المال الذي سيتم تحقيقه.

- **بعد الزبون:** يحدد هذا البعد قطاعات السوق المستهدفة ويقيس نجاح المؤسسة في هذه القطاعات. لتتحكم في أهداف نموها، وتستخدم المؤسسات مقاييس مثل الحصة السوقية، عدد الزبائن الجدد، رضا وولاء الزبون لمنتجات المؤسسة.

- **بعد العمليات الداخلية:** يعتمد هذا البعد على العمليات الداخلية التي تؤيد كل من بعد الزبون عن طريق خلق قيمة للزبائن والبعد المالي بواسطة زيادة ثروة المساهمين. ويتكون بعد العمليات الداخلية من ثلاثة أبعاد فرعية على النحو التالي: عملية الابتكار والتي تتعلق بخلق المنتجات والخدمات والعمليات التي ستقابل احتياجات الزبائن. عملية التشغيل وتمثل عمليات الإنتاج وتوصيل المنتجات والخدمات للزبائن. المبادرات الأساسية الإستراتيجية للمؤسسات الرائدة في تحسين جودة التصنيع، وتقليل وقت التوصيل للزبائن، حيث تعمل على توفير الخدمة للزبون قبل و بعد عملية البيع.

- **بعد النمو والتعلم:** يمثل هذا المحور البنية الأساسية والمهمة لنجاح المؤسسة حيث انه يعمل على تهيئة المناخ ورفع مستوى المهارات والكفاءات لدى العاملين بالمؤسسة، ويحدد القدرات التي يجب أن تنمو فيها المؤسسة من أجل تحقيق عمليات داخلية عالية المستوى التي تخلق قيمة للزبائن والمساهمين. إن بعد التعلم والنمو للمؤسسات يؤكد على ثلاث قدرات هي: قدرات الموظف التي تقاس باستخدام فهم الموظف ومستويات مهاراته ومسح لرضا الموظف ومعدلات الدوران. قدرات نظام المعلومات في توفير المعلومات. التحفيز والمكافآت : وتقاس بعدد اقتراحات كل موظف ومعدل تطبيق الاقتراحات.

من خلال ما سبق يمكن أن نستنتج أن بطاقة الأداء المتوازن تعكس:

- التوازن بين الأهداف قصيرة الأجل والأهداف طويلة الأجل.
- التوازن بين المؤشرات المالية وغير المالية.
- التوازن بين مؤشرات قياس الأداء الاستراتيجي ومؤشرات قياس الأداء المستقبلي.
- التوازن بين الأداء الداخلي و الأداء الخارجي.

#### خلاصة:

تعد حوكمة الشركات مفهوما حديثا ظهر على إثر الأزمات المالية التي شهدتها بيئة الأعمال الدولية، إذ أصبحت العديد من المنظمات المهنية والأكاديمية والشركات والمهتمين بأمورها تطالب بتجسيد مبادئ الحوكمة لما له من أثر في تحسين أداء المؤسسات والتخفيف من حدة المخاطر التي تواجهها فضلا عن حماية مصالح أصحاب المصلحة فيها وتعظيم القيمة السوقية في المدى البعيد. وتستند حوكمة الشركات في تنفيذها على مجموعة من الآليات التي تعمل على تحقيق أهدافها وضمان عمل مجلس الادارة وإدارة المؤسسة بما ينسجم مع مصلحة حملة الأسهم وأصحاب المصالح الأخرى وقد أثر تنفيذ تلك الآليات في تطوير الدور الذي يمارسه مراقب التسيير

في تلك المؤسسات، إذ تحول هذا الأخير من مجرد متخصص في توفير المعلومات للمختلف المستخدمين إلى عضو فعال يمتلك القدرة على التأثير في قرارات وسلوك واتجاهات الفريق من خلال ما يمكن أن يقدمه من معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات وفقا لنماذج حديثة ومتوافقة مع المتطلبات والاحتياجات الراهنة. وعلى ضوء ماسبق يمكن تقديم توصيات بضرورة تبني حوكمة الشركات في بيئة الأعمال الجزائرية لما لذلك من أثر في تحسين أداء المؤسسات العاملة فيها وحماية حقوق مختلف أصحاب المصالح وتحقيق العدالة وضمن الافصاح والشفافية في التقارير المالية التي تعدها تلك الشركات، فضلا عن تطوير دور مراقبي التسيير في تنفيذ آليات حوكمة الشركات.

### المراجع:

1. بن بلقاسم سفيان، هديل عائشة، اثر مراقبة التسيير على قياس وقيادة أداء الموارد البشرية حالة المؤسسات العمومية القطاع الصناعي في الجزائر، مجلة الابداع، جامعة الجزائر، ديسمبر 2018، ص 16.
2. Claude Alazard, Sabine Sépari , 2010, Contrôle de gestion manuel et applications, 2<sup>eme</sup> édition, ed DUNOD, Paris.
3. نعيمة يجياوي، أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق دراسة حالة قطاع صناعة الحليب، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009، ص 29.
4. H. Loning et Y. Pesqueux, 2001, le contrôle de gestion, Ellipes Edition, France .
5. غلاب فاتح، 2011 ، تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتحسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة، رسالة ماجستير، تخصص ادارة الاعمال الاستراتيجية للتنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف.
6. حاكم محسن الربيعي، 2012، حمد عبد الحسين راضي، حوكمة البنوك وأثرها في الأداء والمخاطرة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان.
7. رولا عبد المجيد انشاصي، 2015، دور حوكمة الشركات في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي، رسالة ماجستير في التمويل، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.
8. غضبان حسام الدين، 2014، مساهمة في اقتراح نموذج لحوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية -، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة.

9. يدو محمد، سياحن مریم، واخرون، دور أدوات مراقبة التسيير في ترسيخ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية، مداخلة في الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كالية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الابداع، جامعة البليدة2، يوم 25-4-2017.
10. مصطفى عقاري، 2008، حكيمة بوسلمة، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة.
11. عمر اقبال توفيق المشهداني، 2012، تدقيق التحكم المؤسسي في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد02.
12. علاء جميل مكط الزحيم، 2015، دور اليات الحوكمة في الرقابة على تكاليف المسؤولية الاجتماعية دراسة تطبيقية في عينة من المصارف العراقية الخاصة، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، العراق، العدد1، المجلد17.
13. جديدي روضة، جديدي سميحة، الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية كتوجه استراتيجي لاستدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مداخلة في الملتقى الوطني حول إشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الشهيد حمة لخضر الواد، يومي 6-7 ديسمبر 2017.
14. CIMA, 2003, " Improving Decision Making in Your Organization : The CIMA Strategic Enterprise Management ( SEM ) Initiative ", online [www.CIMA.org](http://www.CIMA.org).
15. Drury , Colin, 1998, " Costing : an Introduction" , Business press Thomson Learning.
16. Robert Kaplan et David Norton , 2003, le tableau de bord prospectif (pilotage stratégique : les quatre axes du succès) ; éditions d'organisation; Paris; France.