

دور الآليات الداخلية للرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية لولاية سكيكدة

*The role of internal control mechanisms in activating corporate
governance of public economic enterprises in the state of skikda. Skikda*

د. محمد الصالح فروم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة - الجزائر

salahferroum@yahoo.fr

تاريخ النشر: 2019-03-15

تاريخ القبول: 2019-02-06

تاريخ الإرسال: 2019-01-11

ملخص:

هدفت الدراسة إلى معرفة الدور الذي تلعبه الآليات الداخلية للرقابة ممثلة في مجلس الإدارة، الإفصاح والشفافية والتدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية بولاية سكيكدة. ولتحقيق هذا الهدف أجرى الباحث دراسة ميدانية لعينة شملت الفئات التالية: عضو مجلس إدارة، مدير تنفيذي، رئيس دائرة المحاسبة والمالية، ومدقق داخلي لست مؤسسات عمومية اقتصادية بولاية سكيكدة نشط في قطاعات مختلفة. عن طريق تصميم استبيان شمل أسئلة تغطي محاور الدراسة، تم توزيعها على فئات العينة.

وقد خلصت الدراسة من خلال اختبار **One Sample T-test** إلى نتائج أهمها: أن الآليات الداخلية للرقابة ممثلة في مجلس الإدارة، الإفصاح والشفافية والتدقيق الداخلي تلعب دور جوهري في تفعيل الحوكمة في المؤسسات محل الدراسة. **الكلمات المفتاحية:** حوكمة المؤسسات، مجلس الإدارة، لجان مجلس الإدارة، الإفصاح والشفافية، التدقيق الداخلي.

Abstract:

The study aimed to know the role played by the internal control mechanisms represented by the Board of Directors, disclosure, transparency and internal auditing in activating the governance of the public economic institutions in the state of Skikda. To achieve this objective, the researcher conducted a field study of a sample that included the following categories: Board member, executive director, head of the accounting and finance department, and internal auditor of six public economic institutions in the state of Skikda active in different sectors. By designing a questionnaire that included questions covering the study topics, which were distributed to the sample groups.

One of the main findings of the study is that the internal control mechanisms represented by the Board of Directors, disclosure and transparency and internal auditing play an essential role in activating governance in the institutions under study.

Key Words: corporate governance, Board of Directors, committees of Board of Directors Disclosure and Transparency, Internal Auditing.

تمهيد

أدت الفضائح المالية وحالات الإفلاس والانهيار التي تعرضت لها كبرى الشركات العالمية وخاصة الأمريكية منها إلى فقدان العديد من شركات المساهمة ثقة غالبية المجتمع، فهذا الأخير فقد الثقة في الأنظمة الإدارية والرقابية والمحاسبية وفي كفاءة ونزاهة أداء مجالس إدارة شركات المساهمة، مما زاد من قلق المساهمين حول فعالية لجان مجلس الإدارة في اختيار المديرين التنفيذيين وتحديد مكافآتهم، كما زاد التساؤل عن فعالية آلية التدقيق الداخلي وأنظمة الرقابة الداخلية وكفاءة معايير المحاسبة والتدقيق ومدى استقلالية المدققين الخارجيين، إضافة إلى عدم شفافية المعلومات بشأن كافة العمليات الإدارية والمالية المتصلة بالمؤسسة.

وقد دفعت تلك الفضائح المالية شركات المساهمة إلى إيجاد معايير مناسبة لأفضل الممارسات والإجراءات المتعلقة بالإدارة والرقابة والإشراف الفعال على شركات المساهمة، بما يضمن تحقيق الأهداف المسطرة والالتزام بالأنظمة الداخلية والخارجية المنظمة لشؤون أعمال المؤسسات وهو ما يطلق عليه اسم حوكمة المؤسسات، وذلك من خلال البحث عن الدور الحيوي لمجلس الإدارة ولجان التدقيق والإدارة العليا، وعن دور الإفصاح والشفافية وكذا دور وظيفة التدقيق الداخلي، إذ أن تفعيل هذه الآليات الثلاثة يسهم أكثر في ضمان الشفافية والرقابة والمساءلة على شركات المساهمة، فهذه الأخيرة لا يقتصر دورها على توفير عناصر الإدارة السليمة للمؤسسات والرقابة عليها، وإنما يتعدى إلى تفعيل تطبيق هذه الآليات الرقابية والإشرافية بما ينعكس في الأخير على أداء هذه المؤسسات.

مشكلة الدراسة

تعرضت العديد من الشركات العالمية في الآونة الأخيرة لحالات الإفلاس والانهيار بالرغم من أنها كانت تعد شركات ناجحة، وكان السبب الرئيسي وراء هذه الانهيارات ضعف ممارسات حوكمة المؤسسات من خلال انتشار الفساد الإداري والمالي، ضعف الإفصاح، عدم احترام المبادئ المحاسبية وعدم وجود سياسة لإدارة المخاطر، وهذا في ظل ضعف أو غياب الآليات الرقابية الداخلية من مجلس الإدارة، الإفصاح والشفافية والتدقيق الداخلي.

ومع تبني الجزائر لمجموعة من الإصلاحات الاقتصادية كان لزاما عليها التماشي مع التطورات العالمية وتبني مفهوم حوكمة المؤسسات كمحاولة لتقليل إمكانيات الفساد وسوء الإدارة وتقوية وتفعيل ممارسات حوكمة المؤسسات، من خلال الاهتمام أكثر بتفعيل الآليات الرقابية الداخلية وهو ما ترجم في شهر مارس 2009 بإصدار أول ميثاق لحوكمة المؤسسات في الجزائر.

تتمحور مشكلة الدراسة حول قدرة الآليات الداخلية للرقابة المتمثلة في مجلس الإدارة، الإفصاح والشفافية والتدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية بولاية سكيكدة. وعليه يمكن صياغة التساؤل الرئيسي التالي:

ما مدى مساهمة الآليات الداخلية للرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية بولاية سكيكدة؟.

ويتفرع عن هذا التساؤل الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يساهم مجلس الإدارة كآلية رقابية داخلية في تفعيل حوكمة المؤسسات عينة الدراسة؟؛
- هل يساهم الإفصاح والشفافية كآلية رقابية داخلية في تفعيل حوكمة المؤسسات عينة الدراسة؟؛
- هل يساهم التدقيق الداخلي كآلية رقابية داخلية في تفعيل حوكمة المؤسسات عينة الدراسة؟.

فرضيات الدراسة

في ضوء عناصر مشكلة الدراسة وأسئلتها تم صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية: لا تساهم الآليات الداخلية للرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات عينة الدراسة.

وتتفرع عن هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

- لا يساهم مجلس الإدارة كآلية رقابية في تفعيل حوكمة المؤسسات عينة الدراسة عند مستوى معنوية 0.05؛
- لا يساهم الإفصاح والشفافية كآلية رقابية في تفعيل حوكمة المؤسسات عينة الدراسة عند مستوى معنوية 0.05؛
- لا يساهم التدقيق الداخلي كآلية رقابية في تفعيل حوكمة المؤسسات عينة الدراسة عند مستوى معنوية 0.05.

أهمية الدراسة

تساهم هذه الدراسة في تحديد الدور الواجب على مجلس الإدارة بمختلف لجانها، الإفصاح والشفافية وكذا التدقيق الداخلي القيام به في حوكمة المؤسسات، فكفاءة ونزاهة واستقلالية مجلس الإدارة بمختلف لجانها، وتوفير إفصاح شامل وشفاف وعادل وفي الوقت المناسب لمعلومات ذات نوعية تؤدي إلى ترشيد قرارات مستخدميها، وكذا التغيير والتطوير المستمر في ممارسة وظيفة التدقيق الداخلي بما يتوافق مع المعايير الدولية والمستجدات العالمية لهذه المهنة، كإحدى الآليات الرقابية الداخلية للحكومة يساعد في تحقيق أهداف المؤسسة وتحسين مستوى أدائها. كما قد تفيد نتائج هذه الدراسة العديد من الجهات التنظيمية، المهنية والحكومية القائمة على وضع التشريعات والأنظمة الضابطة لعمل المؤسسات وإدارتها بهدف تعزيز ثقة المجتمع بالمؤسسات.

أهداف الدراسة: تهدف الدراسة إلى تحقيق مايلي:

- التعريف بأهم الآليات الداخلية للرقابة وهي مجلس الإدارة، الإفصاح والشفافية والتدقيق الداخلي؛
- التعرف على الدور الذي تلعبه هذه الآليات الداخلية في تفعيل حوكمة المؤسسات عينة الدراسة.

منهج الدراسة: قصد الإجابة على الإشكالية المطروحة في هذه الدراسة واختبار الفرضيات، اعتمدنا على المنهج الوصفي والتحليلي إذ يعتبر من أنسب المناهج البحثية لتقرير الحقائق وفهم مكونات الدراسة بنوع من الدقة والتفصيل من أجل تحديد مختلف أبعادها. وقد استندت الدراسة إلى أسلوبين: الأول نظري وقمنا فيه بمراجعة عدد من المصادر الأولية والثانوية، من كتب ومقالات وبحوث منشورة في دوريات علمية ورسائل جامعية ودراسات قدمت إلى مؤتمرات وندوات علمية وهذا لتوضيح الخلفية العلمية للدور الذي تساهم فيه الآليات الداخلية للرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات. والأسلوب الثاني ميداني حيث تم تصميم استبيان وزع على فئات عينة الدراسة.

الدراسات السابقة:

1. دراسة (الفضل، 2015) بعنوان:

" العلاقة بين حوكمة الشركات وجودة الإفصاح المحاسبي في ضوء نظرية الوكالة".

هدفت الدراسة إلى تقديم أدلة مستمدة من واقع البيئة العراقية عن علاقة جودة الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية المنشورة للشركات العراقية بكفاءة آليات حوكمة الشركات، ومدى تأثير تلك العلاقة بمحدد نسبة الملكية الإدارية وحجم الشركة. وقد أجريت الدراسة على بيانات سنة 2013 لجميع الشركات المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية لتلك السنة والبالغ عددها 91 شركة. وقد خلصت الدراسة إلى نتائج أهمها: تدني جودة الإفصاح المحاسبي في عموم الشركات العراقية، وكذا وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين كفاءة مجلس الإدارة وجودة الإفصاح المحاسبي، وتدني كفاءة لجان التدقيق في الشركات العراقية وانعدام دورها في التأثير على جودة الإفصاح في التقارير المالية، فضلا عن عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بكفاءة أنشطة التدقيق الداخلي وجودة الإفصاح المحاسبي، إضافة إلى أن نسبة الملكية الإدارية لا تؤثر على قوة واتجاه العلاقة بين آليات حوكمة الشركات وجودة الإفصاح المحاسبي.

2. دراسة (Ziani, 2014) بعنوان:

"Le Rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise : Cas entreprises algériennes"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة كيفية مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات، وذلك من خلال تصميم استبانة عددها 106 وزعت على عينة مكونة من 49 مؤسسة جزائرية تعمل في مختلف النشاطات. وتم استخدام مجموعة من الأدوات الإحصائية منها التكرارات النسبية المطلقة، إضافة إلى تحليل الارتباط والانحدار.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: أن التدقيق الداخلي يساهم في تحسين حوكمة المؤسسات من خلال تصميم نظام فعال للرقابة الداخلية، وكذا وضع نظام فعال لإدارة المخاطر، كما أن التدقيق الداخلي وسيلة فعالة لحماية مصالح المساهمين تضمن نشر معلومات مالية ذات مصداقية وتعكس الواقع الحقيقي للمؤسسات عينة الدراسة، وبالتالي فهي تحل مشكلة عدم تناظر المعلومات، فضلا على أن نشر معلومات ذات نوعية (تتصف بالوضوح والقابلية للفهم، ملائمة، ذات مصداقية، وقابلة للمقارنة) والتي يؤمنها المدقق الداخلي، تسمح لأصحاب المصالح بمعرفة الوضع الحقيقي لمؤسستهم، وهو ما يشكل عامل أمان واطمئنان على أداؤهم.

3. دراسة (حمادي، 2012) بعنوان:

" أثر الآليات الداخلية للحوكمة على جودة المراجعة المالية في الجزائر - دراسة ميدانية."

تهدف هذه الدراسة إلى تحسيس الوسط الاقتصادي الجزائري بأن المراجعة المالية ليست الوسيلة الوحيدة الفعالة للرقابة على المؤسسة، وإنما توجد آليات رقابية داخلية أخرى مثل مجلس الإدارة، التدقيق الداخلي، نظام الرقابة الداخلية والإفصاح، لابد من الاهتمام بها والعمل على تحسينها، مع إبراز أثر هذه الآليات على تحقيق جودة ممارسة المراجعة المالية في الجزائر.

ولاختبار العلاقة بين الحوكمة والمراجعة المالية ميدانيا، تم الاعتماد على آراء عينة من أعضاء مجلس الإدارة، المديرين التنفيذيين والمحاسبين في المؤسسات الجزائرية بالإضافة إلى آراء بعض الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: أن كل من مجلس الإدارة والإفصاح عاملين مؤثرين حقيقيين على جودة ممارسة المراجعة المالية، وذلك لتوفر صفة الإلزام في اعتماد هاتين الآليتين في المؤسسات الجزائرية من طرف التشريع الجزائري، أما التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية لا يؤثران حقيقة على جودة ممارسة المراجعة المالية، وذلك كون القانون الجزائري لا يجبر المؤسسات على تطبيق هاتين الآليتين.

4. دراسة (عبدي، 2009) بعنوان:

" دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات - دراسة حالة الجزائر."

تحاول هذه الدراسة معالجة دور آليات الرقابة من حيث إمكانية مساهمتها في حوكمة جيدة للمؤسسات، مع دراسة حالة الجزائر، وأخذًا بعين الاعتبار خصوصية البيئة التي تعمل فيها هذه الآليات، حيث تم دراسة واقع عمل كل من مجلس الإدارة، المراجعة الخارجية ولجنة المراجعة في الجزائر بهدف مقارنتها مع القوانين التي تحكمها من جهة وبين التطبيقات العملية للحوكمة من جهة أخرى، حيث أظهرت نتائج الدراسة إدراكا قويا وإجماعا حول أهمية إصلاح آليات الرقابة التي تحكم بها المؤسسات الجزائرية.

5. دراسة (Rechner and Dalton, 2005) بعنوان:

"CEO Duality and Organizational Performance : A longitudinal Analysis"

هدفت هذه الدراسة التي أجريت على شركات أمريكية إلى مقارنة الأداء المالي للشركات التي يكون فيها المدير التنفيذي هو نفسه رئيس مجلس إدارتها، والأداء المالي للشركات التي تفصل بين الوظيفتين وذلك خلال مدة زمنية قدرها 6 سنوات من 1978 إلى 1983. وضمت عينة الدراسة 141 شركة أمريكية اختبرت عشوائيا من الشركات الخمسمائة الأكثر نجاحا منها 21.3%.

شركات لا تجمع بين الوظيفتين و78.7% شركات تجمع بين الوظيفتين، وأخذت بيانات الدراسة من السجلات والتقارير المالية التي تنشرها الشركات المدروسة.

خلصت الدراسة إلى أن الشركات التي تفصل بين وظيفتي المدير التنفيذي ورئيس مجلس الإدارة تتمتع بأداء رقابي فعال وخاصة في ظل ارتفاع نسبة الأعضاء الخارجيين في تركيبة مجلس الإدارة، وفعالية الأداء الرقابي تنعكس بدورها إيجاباً على أدائها المالي، وهذا الأخير يفوق الأداء المالي للشركات التي تجمع بين الوظيفتين، وذلك وفقاً لمجموعة من المؤشرات هي العائد على الملكية، العائد على الاستثمار وهامش الربح.

6. دراسة (Jinarat, 2003) بعنوان:

5. "the Impact of good governance on organization performance after the Asian crisis in Thailand".

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار العلاقة بين الحوكمة المؤسسية على مستوى المؤسسة والحوكمة على المستوى الوظيفي، واختبار العلاقة بين الحوكمة على المستوى الوظيفي والأداء التنظيمي.

اعتمدت منهجية الدراسة على الاستبيان التي تكونت من ثلاثة أقسام يقيس القسم الأول الحوكمة المؤسسية والثاني الحوكمة في المستوى الوظيفي والثالث يقيس أداء المنظمة، وتم توزيعها على عينة مكونة من 112 شركة عامة مدرجة في بورصة تايلاند موزعة على أكثر من 12 صناعة مختلفة.

خلصت الدراسة إلى أن هناك علاقة إيجابية بين مفهومي الحوكمة المؤسسية الجيدة والحوكمة الجيدة في المستوى الوظيفي، كما تبين أيضاً أن الحوكمة الجيدة في المستوى الوظيفي تؤثر بشكل إيجابي على مستوى رضا الموظفين وعملية الاتصال داخل المنظمة وتحسن عملية صنع القرار وبالتالي على أداء المنظمة الكلي.

المحور الأول: الإطار النظري للدور الرقابي للآليات الداخلية للحوكمة

تعتبر الآليات الداخلية للحوكمة نظام انضباطي يسعى إلى فرض الرقابة على المؤسسة، ويهدف إلى محاولة إيجاد حلول لتضارب المصالح في المؤسسة الناتج من عدم تماثل المعلومات بين المسير وباقي الأطراف ذات العلاقة، وتتمثل هذه الآليات الداخلية في مجلس الإدارة، الإفصاح والشفافية والتدقيق الداخلي. وعليه سنوضح أولاً مفهوم حوكمة المؤسسات، ثم نتطرق إلى مساهمة هذه الآليات الرقابية الداخلية في تفعيل حوكمة المؤسسات.

1- مفهوم حوكمة المؤسسات:

يجمع كثير من الباحثين على أن حوكمة المؤسسات تركز على إطار تشريعي، مؤسسي، تنظيمي، وسلوكي يعمل على إدارة العلاقات بين مصالح الإدارة ومصالح المساهمين وأصحاب المصالح (الموظفين، الزبائن، الموردين، الحكومة، والمجتمع المحلي بصفة عامة) وذلك في ظل وجود مصالح متعددة ومتضاربة، والتي تنشأ عنها صراعات يمكن أن تضيق على المؤسسة فرص تحسين مستويات أدائها وتدعيم مركزها التنافسي هذا من جهة، والبحث عن آليات مناسبة لتوجيه ورقابة عمل المؤسسة، وكذا آليات التوفيق بين مختلف المصالح من جهة ثانية⁽¹⁾.

وتجدر الإشارة إلى أنه لم يتم الاتفاق سواء على المستوى المحلي أو الإقليمي على تقديم ترجمة دقيقة باللغة العربية لمصطلح Corporate Governance، حيث أعطيت لها عدة تسميات نذكر منها: حوكمة الشركات، حوكمة المؤسسات، والإدارة الرشيدة، والإدارة الحكيمة، والإجراءات الحاكمة⁽²⁾. لكن المرادف المقترح له من قبل مجمع اللغة العربية في جمهورية مصر العربية هو

حوكمة الشركات، والجزائر بدورها تؤيد استخدام هذا المصطلح، إضافة إلى مصطلح حوكمة المؤسسات، حيث يتم تداولهما بكثرة من طرف الباحثين والأكاديميين والمهنيين الجزائريين.

وقد تعددت التعاريف المقدمة لمفهوم حوكمة المؤسسات من قبل الباحثين والهيئات والمنظمات الدولية، فعرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية سنة 2004 بأنها "مجموعة الإجراءات والنظم الإدارية، القانونية، المحاسبية، الاقتصادية، الاجتماعية والأخلاقية التي توجه سلوك المؤسسة، وتحكم العلاقة بين إدارة المؤسسة ومجلس إدارتها والمساهمين وأصحاب المصالح، ففي إطار حوكمة المؤسسات يتم تحديد الهيكل الذي يتم من خلاله وضع أهداف المؤسسة ووسائل تحقيقها والرقابة على الأداء، وينبغي أن يقدم نظام حوكمة المؤسسات الجيد حوافز مناسبة للإدارة لتحقيق الأهداف التي تحقق بدورها صالح المؤسسة وحملة الأسهم وتسهل من عملية الرقابة"⁽³⁾.

ويعتبر هذا التعريف الأكثر شمولاً، كونه يغطي أبعاد مختلفة لنشاط المؤسسة إدارية، قانونية، محاسبية، اقتصادية، اجتماعية وأخلاقية. ويتضمن المفاهيم والإجراءات، الأهداف والحوافز والإدارة والرقابة، كما يأخذ بعين الاعتبار اهتمامات ومصالح مختلف الأطراف ذات العلاقة بحوكمة المؤسسات (الإدارة، ومجلس الإدارة، والمساهمين، وأصحاب المصالح) فضلاً على أنه يركز على الاستخدام الفعال للموارد والأداء التنافسي للمؤسسة، وكذا ضرورة تفعيل آليات الرقابة الخارجية منها والداخلية من أجل تحقيق حوكمة جيدة للمؤسسات.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

على الرغم من تعدد الدراسات التي تعرضت لموضوع "حوكمة الشركات" من جوانب مختلفة، إلا أن هناك ندرة في الدراسات التي تعرضت لهذا الموضوع من جانب الآليات الداخلية للرقابة، وأن هناك دراسات قليلة تناولت هذا الموضوع بشكل مباشر في بلد الدراسة وغير بلد الدراسة الحالية، وبالتالي فإنه أبرز ما يميز هذه الدراسة عن سابقتها هو التركيز على دراسة دور الآليات الداخلية للرقابة المتمثلة في: مجلس الإدارة، الإفصاح والشفافية والتدقيق الداخلي مجتمعة في تفعيل حوكمة المؤسسات في البيئة الجزائرية بصورة مباشرة محددة، وليس بالتركيز على دراسة علاقة كل آلية بمفردها سواء بحوكمة المؤسسات أو بالمراجعة المالية أو بالأداء بصفة عامة والأداء المالي بصفة خاصة، وتمت كذلك على مؤسسات تنشط في قطاعات مختلفة، مملوكة للدولة (مؤسسات عمومية اقتصادية) وغير مدرجة في البورصة، وبالتركيز في الدراسة على وجهة نظر داخلية (مديرين تنفيذيين ومدققين داخليين).

2- مساهمة الآليات الرقابية الداخلية في دعم وتفعيل حوكمة المؤسسات:

تلعب الآليات الداخلية للرقابة والمتمثلة في مجلس الإدارة، الإفصاح والشفافية والتدقيق الداخلي دور جوهري في دعم حوكمة المؤسسات، إذا ما توفرت الشروط المناسبة لعمل وتطبيق هذه الآليات. وعليه سنحاول إبراز أهم المفاهيم المتعلقة بهذه الآليات ومتطلبات تحقيق دورها الرقابي الفعال.

2-1- مجلس الإدارة كآلية رقابية داخلية للحوكمة:

عرف مجلس الإدارة بأنه «هيئة أو منظمة داخل المؤسسة مهمتها التخفيض من مشكلة عدم تماثل المعلومات ومراقبة مدى ملاءمتها ومنفعتتها، إضافة إلى رقابة سلوك المسيرين الرئيسيين والتقييم والمصادقة على القرارات الاستثمارية على المدى البعيد»⁽⁴⁾. لذلك يذكر أحد الباحثين أن مجلس الإدارة يعد أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ أنه يجمي رأس المال المستثمر في المؤسسة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة، وذلك من خلال صلاحياته القانونية في مراقبة نشاطات الإدارة العليا، وفي تعيين وعزل أعضاء مجلس الإدارة وتحديد وتوزيع مكافآتهم، ويشارك بفعالية في وضع إستراتيجية المؤسسة ويصادق على الحسابات ويراقب جودة المعلومات، ويقدم الحوافز للإدارة ويراقب سلوكها ويقدم أدائها، وبالتالي تعظيم قيمة المؤسسة⁽⁵⁾.

ولكي يمارس مجلس الإدارة لمهامه الرقابية والإشرافية بفعالية، يتطلب توفر بعض الخصائص الأساسية فيه والتي يؤكد عليها نظام حوكمة جيد سواء حجمه ومهامه أو تركيبته، أو لجانه.

2-1-1. حجم ومهام مجلس الإدارة: إن كفاءة مجلس الإدارة تابعة لحجمه، لكن طرح كبير حول أفضلية المجالس الصغيرة الحجم أم المجالس كبيرة الحجم، حيث يرى البعض أن الحجم الصغير يزيد من فعالية دور مجلس الإدارة كأداة رقابية ويسهم في تحسين مستويات عمله، مقارنة بالمجلس الكبير الحجم الذي يمكن أن يكون أرضية ملائمة لنمو النزاعات حول المصالح وغير ملائم في نفس الوقت للمشاركة في قرارات المجلس ويعزز من سيطرة المسير، وهذا في المؤسسات التي يكون غالبية أعضاء مجالس إدارتها من المديرين التنفيذيين، ومعنى ذلك أنه يجب تخفيض عدد أعضاء مجلس الإدارة، كون أن المجلس الذي يحتوي على عدد كبير من الأعضاء يكون أداءه غير فعال ولا يوجد تنسيق بين أعضائه مما يعقد عملية اتخاذ القرارات ويحد من فعالية المجلس (6). وفي نفس السياق كذلك أضاف أحد الباحثين أنه من الحكمة الاهتمام بعدد مجلس الإدارة وجعله لا يتجاوز سبعة أفراد في أحسن الأحوال من أجل ضمان قيامه بعمله بكفاءة وفعالية، وأن هذه الأخيرة تقل في حالة تجاوز عدد أعضاء المجلس سبعة أو ثمانية أشخاص (7). وعلى العكس من ذلك يعتبر البعض الآخر أن المجلس الذي يحتوي على عدد كبير من الأعضاء يعزز قدرته على الرقابة ويحسن من مصادر معلوماته ويكون أداءه أفضل، بحيث أنه يتيح لمجلس الإدارة القيام بمهامه ومسؤولياته بفعاليتها أكبر، كما يتيح الفرصة لتوفير الخبرات والمهارات اللازمة لتحسين الأداء (8).

علما أنه لا يوجد اتفاق بين الدول وحتى بين المؤسسات في نفس الدول حول عدد أعضاء مجلس الإدارة، لكن من الحكمة الاهتمام بالعدد المناسب لمجلس الإدارة من أجل ضمان قيامه بعمله بفعالية وفعالية.

2-1-2. تركيبة مجلس الإدارة: يجب مراعاة التوازن في تشكيلة مجلس الإدارة من خلال تعيين عدد كاف من الأعضاء المستقلين غير التنفيذيين والقادرين على ممارسة الحكم والاجتهاد الشخصي الموضوعي على شؤون المؤسسة، فالمجلس الذي يحتوي على نسبة كبيرة من الأعضاء الخارجيين غير الموظفين الحاليين أو السابقين للمؤسسة، تزيد استقلاليتها وقوته في توفير أفضل سيطرة على تصرفات المسير، أما في حال سيطرة المديرين التنفيذيين على الأغلبية في مجلس الإدارة فإن المسير سيحاول استغلال هذه السيطرة لتعظيم مصالحه الخاصة على حساب مصالح المساهمين وأصحاب المصالح الأخرى (9).

وفي نفس السياق يمكن التأكيد على أن وجود مجلس إدارة مستقل يضمن التزام المؤسسة أكثر بحماية حقوق المساهمين، ويعمل بالتالي على زيادة صافي الأرباح وتعظيم قيمة المؤسسة في الأجل الطويل، بالإضافة إلى تأكيد المجلس على المحاسبة والمساءلة بالموازاة مع وضع الخطط الإستراتيجية والتشغيلية، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة قدرة المؤسسة على تحسين الأداء وإنتاج الثروة (10). ضف إلى ذلك الدور الذي يلعبه أعضاء الإدارة المستقلين في تكوين مجلس إدارة فعال له دور رقابي فعال على باقي أعضاء المجلس التنفيذيين، وذلك من خلال احتواء تركيبته على عضوين مستقلين أو أكثر أو ثلث أعضاء المجلس، على اعتبار أن العدد ذو الأغلبية شرط أساسي لتدعيم السلطات الإشرافية للأعضاء غير التنفيذيين على باقي الأعضاء التنفيذيين (11).

فضلا على أن دمج دور المدير العام (التنفيذي) بدور رئيس مجلس الإدارة سيجعل المؤسسة تحت إدارة شخص واحد وسيسمح هذا الوضع لذلك الشخص بالسيطرة على المعلومات المتاحة عن أنشطة المؤسسة ويقدمها إلى مستخدميها بالطريقة التي يراها مناسبة ومتفقة مع أهدافه، فمنح المدير التنفيذي الوظائف يزيد من إمكانية اتخاذه لقرارات في سبيل تحقيق أو حماية مصالح الشخصية وحرمان المساهمين من تحقيق مصالحهم، فضلا على أن الجمع بين الوظيفتين تشكك في مدى استقلالية المجلس بقدر ما تمنحه دور مؤثر في توجيه المدير العام نحو خدمة المساهمين وأصحاب المصالح، وهو ما يضعف دور المجلس وفعاليتها في الرقابة على

المديرين، مما ينعكس سلبا على أداء المؤسسة⁽¹²⁾. وهو ما أكده أحد الباحثين أين اعتبر أن الشركات التي تفصل بين وظيفتي المدير التنفيذي ورئيس مجلس الإدارة تتمتع بأداء رقابي فعال وخاصة في ظل ارتفاع نسبة الأعضاء الخارجيين في تركيبة مجلس الإدارة وسرعة معدل دوران المدير التنفيذي في منصب رئيس مجلس الإدارة وعدم تجذره في ذلك المنصب، وفعالية الأداء الرقابي تنعكس بدورها إيجابا على أدائها المالي، وهذا الأخير يفوق الأداء المالي للشركات التي تجمع بين الوظيفتين، وذلك وفقا لمجموعة من المؤشرات هي العائد على الملكية، العائد على الاستثمار وهامش الربح الصافي⁽¹³⁾.

كما يجب أيضا مراعاة عنصر النوعية من خلال ضرورة امتلاك أعضاء مجلس الإدارة المهارات والكفاءات التي تؤهلهم للتعامل مع الجوانب المختلفة للنشاط، ومن خلال المهارات والكفاءات التي تؤهلهم للتعامل مع الجوانب المختلفة للنشاط وكذا قدرتهم على اتخاذ القرارات الرشيدة، فضلا على قدرتهم من متابعة ومساءلة إدارة المؤسسة أمام المساهمين، كما أن حوكمة المؤسسات تركز على الأداء التنافسي لأعضاء مجلس الإدارة، وأهمية التزامهم بأعلى مستويات الإدارة المعتمدة على الثقة بحيث يمكنهم من ضمان خلق الثروة والاستدامة الطويلة الأجل للمؤسسة⁽¹⁴⁾.

2-1-3. دور لجان مجلس الإدارة: تتجلى أفضل ممارسة لمفهوم الرقابة على أداء المؤسسات في دور لجان مجلس الإدارة كلجنة التدقيق ولجنة التعيينات ولجنة المكافآت، إذ تعتبر أحد أهم دعائم تحقيق مفهوم حوكمة المؤسسات، فتكوين هذه اللجان بتركيبة تضم أغلبيتها أعضاء مستقلين من خارج المؤسسة وتفعيل دورها ينعكس إيجابا على أداء المؤسسات.

أ. دور لجنة التدقيق: عرفت لجنة التدقيق بأنها «لجنة منبثقة عن مجلس إدارة المؤسسة تقتصر عضويتها على الأعضاء غير التنفيذيين أو غالبيتها من الأعضاء غير التنفيذيين من ذوي الخبرة والكفاءة، ومسؤوليتها يجب أن تشمل مراجعة المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة داخل الشركة والاجتماع بالمدقق الخارجي ومناقشته في نتيجة عملية التدقيق، وأيضا التأكيد على ملاءمة نظم الرقابة المالية بالشركة»⁽¹⁵⁾. فلجنة التدقيق تقوم بدور محوري في تطوير التقارير المالية من خلال التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه بفاعلية، وتفحص أوجه القصور الجوهرية التي أشار إليها المدقق الخارجي في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية، إضافة إلى تقديم أي توصيات لمجلس الإدارة من شأنها تفعيل هذا النظام وتطويره بما يحقق أغراض المؤسسة ويحمي مصالح المساهمين والمستثمرين بكفاءة عالية، وعليه تتجلى أهمية لجنة التدقيق من خلال المنافع المتوقعة منها التي يمكن أن تقدمها إلى جميع الأطراف مثل مجلس الإدارة، المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، المساهمين وأصحاب المصالح. فهي تعتبر أداة مفيدة في مراقبة أداء الشركة وتسيير نشاطها، وبالتالي آلية رقابية بيد المساهمين على الإدارة⁽¹⁶⁾.

ب. دور لجنة التعيينات والمكافآت: عرفت لجنة المكافآت بأنه لجنة صغيرة منبثقة عن مجلس الإدارة تكون من أعضاء غالبيتهم غير تنفيذيين مستقلين، تعمل هذه اللجنة على وضع سياسات واضحة للتعويضات ومكافآت أعضاء مجلس الإدارة وكبار التنفيذيين من الإدارة العليا، وهذا بعد قيام لجنة التعيينات بترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين المستقلين وكبار المديرين التنفيذيين بناء على توافر نظام رسمي يتصف بالشفافية، ولها في هذه المهمة أن تستعين بخدمات المستشارين من ذوي الخبرة في القيام بمسؤولياتها وذلك حسب الحاجة لذلك، إذ يجب أن تكون نظرة هذه اللجنة شاملة تركز على مراجعة هيكل المكافآت الموجود بالمؤسسة على مختلف المستويات الإدارية ولجميع الموظفين وبشكل يتناسب مع إستراتيجية المؤسسة طويلة الأجل وثقافتها، وأن ترتبط هذه المكافآت بالأداء بما يؤدي في الأخير إلى زيادة ثروة المساهمين⁽¹⁷⁾.

وتعتمد لجنة المكافآت أسلوب المكافآت كعامل محفز للمديرين للعمل لصالح المساهمين، إذ أن امتلاك الإدارة لجزء من رأس مال المؤسسة سيحفزها أكثر نحو اختيار الأنشطة التي تعظم ربحيتها، وبالتالي فمصلحة الإدارة في هذه الحالة تتمثل في العائد الذي ستحصل عليه في شكل توزيعات أرباح، وكذا ما سيترتب على تلك التوزيعات من ردود فعل إيجابية عند المتعاملين في سوق الأوراق المالية التي ستنعكس بدورها على أسعار أسهم المؤسسة⁽¹⁸⁾.

ولكي يتمكن مجلس الإدارة من الرقابة والمتابعة لنشاط الإدارة التنفيذية يجب وضع هيكل تنظيمي يوضح خطوط السلطة والمسؤولية وقنوات الاتصال، مع ضرورة تصميم نظام فعال للرقابة الداخلية يوضح مهام الرقابة المالية والإدارية وإجراءات الضبط الداخلي، وكذا أساليب مراجعة الأداء وتقييم المخاطر بأنواعها المالية والتشغيلية ومخاطر الأعمال والمخاطر الطارئة، إضافة إلى نظم محاسبية ومالية فعالة قادرة على توفير المعلومات المالية المناسبة لإعداد التقارير الداخلية والخارجية، كما تتم عادة الاستعانة بتقارير لجان التدقيق وقسم التدقيق الداخلي وكذا أعمال وتقارير المدقق الخارجي الذي يتوجب على مجلس الإدارة أن يوفر له عنصر الاستقلالية⁽¹⁹⁾.

2-2- الإفصاح والشفافية كألية رقابية داخلية للحكومة:

عرف الإفصاح المحاسبي على أنه "عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الداخلية والخارجية، وهذه الأخيرة ليست لها سلطة الإطلاع على دفاتر وسجلات للشركة"⁽²⁰⁾. وبناء على هذا التعريف تفصح المؤسسة عن معلومات تستفيد منها وتستخدمها أطراف من داخل المؤسسة ومن خارجها، فالإفصاح يمكن أن يستخدم للرقابة على المؤسسة من داخلها أو من خارجها بما يسمح بالحد من ممارسات السلوك الانتهازي للإدارة والتقليل من التعارض بين هذه الأطراف، وهذا ما تسعى الحكومة لتحقيقه، فيمكن استخدام الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية في تشغيل عمليات الرقابة المباشرة على المسير، فعلى سبيل المثال تستخدم المعلومات المفصح عنها من طرف مجلس الإدارة لقياس الأداء الفعلي ومقارنته بالحدود المستهدفة لمنح الحوافز للمسيرين، أو حتى في قرارات تعيينهم وعزلهم، ومن ناحية أخرى فإن الإفصاح المحاسبي يمثل المصدر الأساسي لقياس مؤشرات الأداء المالي والتشغيلي للمؤسسة وتفسيرها وتحديد الانحرافات الإيجابية والسلبية وكذا تحديد مراكز المسؤولية⁽²¹⁾.

وترتكز حوكمة المؤسسات على جوانب أساسية ترتبط بضرورة توفير إفصاح عادل وكافي وفي التوقيت المناسب لكافة الأمور الجوهرية المرتبطة بالمؤسسات، والتي تشمل المركز المالي، الأداء والملكية. وعندما تكون المعلومات متاحة لكل المستثمرين تصبح عمليات تقييم الاستثمار فاعلة وذات كفاءة وتساهم بشكل دقيق في تحديد القيمة السوقية العادلة لأسهم المؤسسات، وبالتالي يعمل الإفصاح والشفافية بناء على توفر هذه القواعد والأسس السليمة البعيدة عن المضاربة على خلق الثقة بين المستثمرين المحتملين وإقناعهم بدعم مشروعات المؤسسة وهم على يقين بأن أموالهم سوف يتم استخدامها بحكمة، كما تحقق إمكانية مساءلة إدارة المؤسسة عن تصرفاتها وقراراتها باعتبارها مسؤولة عن الإفصاح وتحمل مجلس الإدارة المسؤولية الكاملة عن تصرفاته، فالإفصاح يمكن أن يكون أداة قوية للتأثير على سلوك الشركات وحماية المستثمرين⁽²²⁾.

وفي نفس السياق يمكن القول بأن نظم الإفصاح القوية تساعد على جذب رؤوس الأموال والحفاظ على الثقة في أسواق رأس المال، وعلى النقيض فإن ضعف الإفصاح والممارسات غير الشفافة يمكن أن يساهم في انتشار السلوكيات غير الأخلاقية وفي التأثير على نزاهة السوق وبتكلفة ضخمة ليست بالنسبة للمؤسسة ومساهميها فحسب بل للاقتصاد ككل، ويطلب المساهمون والمستثمرون الحصول على معلومات منتظمة بدرجة عالية من المصدقية والقابلية للمقارنة مع المعلومات الأخرى المناظرة وبدرجة التفصيل والوضوح الكافية التي تمكنهم من تقييم مدى كفاءة الإدارة ومن اتخاذ قرارات رشيدة مستندة إلى المعلومات الكافية، فعدم كفاية هذه الأخيرة وعدم وضوحها تعوق قدرة الأسواق على العمل، كما أنها قد تسفر عن ارتفاع تكلفة رأس المال وعن سوء تخصيص مواردها المختلفة⁽²³⁾.

2-3- التديق الداخلي كآلية رقابية داخلية للحوكمة:

أصدر معهد المدققين الداخليين بتاريخ 29 جوان 1999 تعريفه لوظيفة التديق الداخلي بما يتناسب مع التطور التاريخي الذي لحق بهذه الوظيفة، حيث اعتبر أن التديق الداخلي بأنه «نشاط تأكيدي واستشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، كما يساعدها على تحقيق أهدافها من خلال منهج منظم وصارم (منضبط) لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر، الرقابة الداخلية وحوكمة المؤسسات»⁽²⁴⁾. فتعريف معهد المدققين الداخليين يتضمن جملة من الخصائص التي يمكن أن تساهم في دعم وتفعيل حوكمة المؤسسات. نذكر منها:

2-3-1. التديق الداخلي نشاط: حيث يوصف التديق الداخلي بأنه نشاط وليس وظيفة، حيث يمكن القيام به من طرف موظفين من داخل المؤسسة مستقلون عن الأنشطة التي يقومون بتدقيقها ويتبعون إداريا لأعلى مستوى في الهيكل التنظيمي للمؤسسة مثل مجلس الإدارة أو لجنة التديق، كما توجد إمكانية ممارسة التديق الداخلي من أطراف والاستفادة من الخبرات العالية المتوفرة لدى مكاتب التديق الخارجي واستثمارها في تخفيض التكاليف والمحافظة على جودة العمل المنجز في نفس الوقت؛

2-3-2. الطبيعة التأكيدية للتديق الداخلي: وتشير إلى دور التديق الداخلي في تقديم ضمانات وتأكيدات موضوعية ومعقولة بخصوص نظم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وتماشى المؤسسة مع معايير الحوكمة والمتطلبات الإدارية الحديثة الأخرى؛

2-3-3. الطبيعة الاستشارية للتديق الداخلي: حيث تستفيد الإدارة من الخدمات الاستشارية للتديق الداخلي من خلال التحليلات والاقتراحات التي تساعدها على اتخاذ القرارات، وأن هذه الخدمات تم الاتفاق مسبقا حول طبيعتها ونطاقها، والتي تهدف إلى خلق القيمة المضافة وتحسين سيرورات الحوكمة، إدارة المخاطر، والرقابة الداخلية دون أن يتحمل المدقق الداخلي أية مسؤولية إدارية ومن أمثلة هذه الخدمات: تدريب وتحفيز العاملين، تقديم النصائح والمشورة... الخ؛

2-3-4. التديق الداخلي نشاط مستقل: وتعني الاستقلالية التحرر من القيود التي تحد قدرة نشاط التديق الداخلي على تنفيذ مسؤولياته بطريقة غير متحيزة. وهذا ما يتطلب ابتعاد المدققين الداخليين عن تدقيق وتقييم الأنشطة أو الوظائف التي كانت سابقا تخضع لمسؤوليتهم، وكذا من خلال ارتباط التديق الداخلي بمستوى إداري في قمة الهيكل التنظيمي للمؤسسة (الإدارة العليا أو لجنة التديق) لأن ذلك يمكنه من الحصول على تعاون الجهات الخاضعة للتديق، كما أن اتصاله بهذا المستوى في المؤسسة يعزز من فعالية عمله لما يتيح من فرص تطبيق التوصيات والاقتراحات التي يتضمنها تقريره.

2-3-5. التديق الداخلي الموضوعي: والموضوعية هي موقف ذهني غير متحيز يسمح للمدقق الداخلي بإنجاز مهامه بطريقة يقتنع فيها بنتائج عمله، وأنه لم يقم بأي تسويات أو تنازلات جوهرية وتقتضي الموضوعية أن المدقق الداخلي لا يخضع أحكامه المتعلقة بالتديق لأحكام الآخرين، كما أن الموضوعية تقتضي أن يقوم بتنفيذ أعمال التديق الداخلي أشخاص مهنيين ذوي خبرة وكفاءة عالية، وفي المقابل فإن غياب الموضوعية يفقد التديق الداخلي معناه والهدف الذي أنشئ من أجله.

2-3-6. التديق الداخلي نشاط شامل: إذ لم يعد يقتصر على الجوانب المالية والمحاسبية فقط، وإنما تعدى ذلك لتصبح الجوانب الإستراتيجية، التشغيلية والإدارية من صميم عمله واهتماماته.

2-3-7. التديق الداخلي يركز على منهجية صارمة ومنظمة: والتي تعتبر بمثابة سيرورة منطقية ومنظمة لمجموعة من المراحل، تسمح للمدقق الداخلي بتجميع المعطيات وتحليلها وتقييمها ثم تحرير التقرير النهائي الذي يحتوي على التوصيات اللازمة من أجل معالجة نقاط الضعف وتدعيم نقاط القوة ومن خلال هذه المنهجية يستعمل تقنيات ومؤشرات ومرجعيات خاصة، يطلق على المراحل السابقة بمهمة التديق الداخلي.

و يساهم التديق الداخلي في دعم حوكمة المؤسسات من خلال العمل على تعزيز القيم والقواعد الأخلاقية في المؤسسة، وهنا تتجلى أهمية الميثاق الأخلاقي في كونه يساهم في تحسين العلاقات الاجتماعية بالمؤسسة، كما أنه يساعد المدقق الداخلي على أن

يكون خارج كل شبهة وأن يتصرف في كل الظروف كنموذج للمتطلبات الأخلاقية، وهذا ما يوجب على المدقق الداخلي أن يلتزم في عمله بمبادئ سلوكية عالية (نزاهة، موضوعية، سرية وكفاءة) لكي يتمكن من تحمل مسؤولياته بمجدارة، إضافة إلى تنسيق الأنشطة بين مجلس الإدارة والمدققين الخارجيين والإدارة وضمان إيصال المعلومات لهذه الأطراف⁽²⁵⁾.

وفي هذا السياق أشار التعريف الحديث الصادر عن معهد المدققين الداخليين سنة 1999 أن الدور المنشود للتدقيق الداخلي يكمن في مساهمة هذه الوظيفة في تقديم التوصيات اللازمة للإدارة العليا أو لمجلس الإدارة أو لجنة التدقيق فيما إذا كانت المؤسسة تسير باتجاه تحقيق أهدافها أو أن هناك مخاطر وعوائق تواجه المؤسسة. فمساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في دعم حوكمة المؤسسات من خلال التوصيات التي تقدمها للإدارة العليا والتي تتجلى في التقييم المستقل لنظام الرقابة الداخلية وتقديم التقارير المناسبة بخصوص بذلك، المساهمة في تصميم نظام الرقابة الداخلية، تقييم كفاءة العمليات والإجراءات الإدارية، تحليل المخاطر وتقديم التأكيدات بخصوص تلافيتها وتسهيل قيام الأطراف المختلفة بالتقييم الذاتي للمخاطر ونظم الرقابة. فضلا على تقديمها توصيات إلى لجنة التدقيق تشمل أساسا تأكيدات بخصوص سير نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، التقييم الموضوعي والمستقل بخصوص الممارسات المحاسبية وطرق إعداد التقارير المالية، التحليل الموضوعي للمخاطر المتعلقة بالعمليات المحاسبية والرقابية وتوصيات تتعلق بعمليات التحقيق الخاصة بالتلاعب والاحتيال وأية تحقيقات أخرى⁽²⁶⁾.

وما دامت الحوكمة تتعلق بشكل رئيسي بالعلاقات بين الأطراف المختلفة التي تساهم في تحقيق أهداف المؤسسة، فهي بالتالي تؤكد على أهمية إدارة العلاقة بين المدقق الداخلي وبين مجلس الإدارة ولجنة التدقيق. فعلاقة التدقيق مع مجلس الإدارة لا تكون علاقة مباشرة في أغلب الأحيان وإنما تكون من خلال لجنة التدقيق التابعة لمجلس الإدارة، أما في حالة عدم وجود لجنة التدقيق فإن مجلس الإدارة يجب عليه أن يضطلع بالمهام التي تكفل تحقيق استقلالية وكفاءة نشاط التدقيق الداخلي⁽²⁷⁾.

وتتولى لجنة التدقيق عدة مهام ومسؤوليات فيما يخص بالتدقيق الداخلي منها: التأكد من أن وظيفة التدقيق الداخلي تعمل بفعالية كوحدة مستقلة داخل المؤسسة وأن رئيس قسم التدقيق الداخلي لديه الحرية الكافية للاتصال بلجنة التدقيق، التأكد من أن تقارير التدقيق الداخلي توجه إلى المستوى الإداري المناسب مع إمكانية مناقشة المدققين الداخليين بخصوص محتوى تقاريرهم والتحقق من كفاية الموارد المخصصة لقسم التدقيق الداخلي لضمان قيام المدققين الداخليين بالمهام الموكلة إليهم، وانطلاقا من هذا الارتباط الوثيق بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق فإن تفعيل العلاقات التنظيمية بينهما تعتبر من أهم محاور رفع كفاءة المدققين الداخليين وبوجه خاص إذا ما أخذت هذه العلاقة طابعا رسميا من حيث إشراف لجنة التدقيق على تخطيط أعمال إدارة التدقيق الداخلي وتوجيه تلك الإدارة لتقاريرها إلى لجنة التدقيق⁽²⁸⁾.

إضافة إلى كل ما سبق يمكن للمدقق الداخلي المساهمة في التطبيق الجيد لحوكمة المؤسسات من خلال تخفيض حالة عدم تماثل المعلومات، فهو يعتبر آلية رقابية في المؤسسة وملزم بتقديم معلومات إلى المسيرين ذات مصداقية وملائمة لمساعدتهم لاتخاذ قرارات إستراتيجية تمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها وذلك من خلال الدور الذي تؤديه لجنة التدقيق في مراقبة هذه المعلومات وضمان تداولها بكل شفافية، وبالتالي يعتمد دور التدقيق الداخلي في تخفيض حالة عدم تماثل المعلومات على إنشاء لجنة التدقيق أو عن طريق ارتباطه بمجلس الإدارة، فلجنة التدقيق تضمن مصداقية تقرير المدقق الداخلي الذي يرفع إلى الإدارة العليا والذي من خلاله يعلم الإدارة عن مدى فاعلية وفعالية نظام الرقابة الداخلية⁽²⁹⁾.

فدور المدقق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية يهدف إلى الحصول على تأكيد من أن النظام يعمل بشكل جيد، ومن ثم فإن عرض تقييمه على الإدارة العليا أو لجنة التدقيق يجعله مشاركا أساسيا في تطوير نظام الرقابة الداخلية وذلك في إطار وظيفته الاستشارية، فضلا على أن قيام المدقق الداخلي بتقييم الإجراءات الرقابية بمنح الإجراءات المزيد من القوة والقدرة على ضمان

حسن استخدام المؤسسة لمواردها المتاحة لتحقيق أهدافها المسطرة، كما أن وجود نظام فعال ومتمين للرقابة الداخلية ضروري لضمان بقاء واستمرار المؤسسة في خضم المنافسة الحادة التي تميز بيئة الأعمال⁽³⁰⁾.

كما يلعب التدقيق الداخلي دور هام في التعامل مع المخاطر، وقد أشار معهد المدققين الداخليين إلى أن تقييم إدارة المخاطر يعتبر من ضمن اختصاصات المدقق الداخلي، إذ تقع عليه مسؤولية تقييم فعالية عملية إدارة المخاطر والمساهمة في تحسينها وذلك من خلال خدمات التأكيد والاستشارة.

وفي هذا الصدد نص المعيار 2010.C1 على "عند قبول مهمة استشارية يجب على مسؤول التدقيق الداخلي أن يأخذ بعين الاعتبار إمكانية تحسين إدارة المخاطر وإضافة قيمة وتحسين عمليات المؤسسة، ويجب إدراج المهام الاستشارية التي تم قبولها ضمن خطة التدقيق". إذ يتجلى الدور الاستشاري للمدقق الداخلي في عملية إدارة المخاطر في بعض النقاط الجوهرية أهمها⁽³¹⁾: العمل كمنسق ومرشد للمديرين والموظفين خلال عمليات إدارة المخاطر كجزء من التقييم الذاتي، العمل كجزء من فريق عمل لمساعدة الإدارة بالخبرات الفنية اللازمة والعمل كمركز خبرة لإدارة المخاطر وتقديم الدعم في إنشاء نظام إدارة المخاطر.

إضافة إلى ما سبق اعتبرت لجنة **COSO** أن التدقيق الداخلي يمثل آلية أساسية في تسيير المخاطر، فهو يعمل على توفير تأكيد معقول وموضوعي لمجلس الإدارة والإدارة العليا حول فعالية أنشطة إدارة مخاطر المؤسسة، وأن مخاطر الأعمال الأساسية يتم إدارتها بشكل ملائم. إذ يتضمن هذا الدور التأكيد⁽³²⁾: توفير تأكيد حول عمليات إدارة المخاطر، توفير تأكيد بأن عمليات إدارة المخاطر قد تم تقييمها بشكل جيد، تقييم نظام الإبلاغ والاتصال حول المخاطر الأساسية واختبار ومراجعة إدارة المخاطر الأساسية.

وفي الأخير يمكن القول أن فعالية عملية إدارة المخاطر لها أثر على قيمة المؤسسة وتنافسيتها فهذه العملية تتطلب التعامل مع المخاطر الحالية والمستقبلية من أجل التقليل من آثارها السلبية بما يؤدي إلى بث الثقة والطمأنينة لدى المساهمين وأصحاب المصالح، وهذا انطلاقاً من جملة من المهام منها⁽³³⁾: وضع سياسة وإستراتيجية إدارة المخاطر، التعاون على المستوى الإستراتيجي والتشغيلي فيما يخص إدارة المخاطر، إعداد التقارير عن المخاطر وتقديمها لمجلس الإدارة وأصحاب المصالح، اكتشاف وتحليل المخاطر الخاصة بكل نشاط اقتصادي من حيث طبيعته، مسبباته وعلاقته بالأخطار الأخرى، قياس درجة الخطورة واحتمال حدوث الحادث وتقرير حجم الخسارة واختيار أنسب وسيلة لإدارة المخاطر حسب درجات الأمان والتكلفة المناسبة.

إلا أن الاستفادة من الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي مرتبطة بمدى جودة أنشطته والتي تعكس فعالية إدارة وتنظيم هذه الوظيفة بالمؤسسة، إذ أن العنصر الأساسي في المفهوم الحديث للتدقيق الداخلي هو الاستقلال والذي يعتبر أمر ضروري لتحقيق فاعليته ويتحقق بصفة أساسية في قوة الوضع التنظيمي والدعم الممنوح له من طرف الإدارة. وقد نص المعيار 1110 (الاستقلال التنظيمي) أن على مدير التدقيق الداخلي أن يتصل بمستوى إداري داخل الشركة يسمح لنشاط التدقيق الداخلي الاضطلاع بمسؤولياته⁽³⁴⁾.

كما يقتضي التنظيم الجيد للعمل داخل قسم التدقيق ضرورة توفره على مجموعة من الوسائل الخاصة به والتي يساهم وجودها في ضبط العمل وتسهيل المهام، ومن هذه الوسائل نذكر: وثيقة التدقيق، خطة التدقيق التي تتصف بالمرونة تبعاً للأحداث غير المتوقعة المحتملة الحدوث، دليل التدقيق، ملفات التدقيق وأوراق العمل.

إضافة إلى ما سبق فالدور الجوهرية الذي يلعبه المدقق الداخلي يفرض عليه الانتقاء الجيد للمدققين الداخليين للعمل في القسم، ويعتبر عاملاً الكفاءة والبراعة المهنية (المعياران 1200 و1210) من الصفات الأساسية المطلوب توفرها في المدقق الداخلي للقيام بمهامه، كما أنه مطالب أيضاً بالعمل على تحسين معرفته ومهاراته والكفاءات الأخرى من خلال التطوير المهني المستمر (المعيار 1230). كما يحتم عليه كذلك التحلي بمجموعة من الصفات والمهارات التي تكسبه كفاءة أكبر وتمنح المصدقية لأنشطته، وفي

هذا المجال اقترح أحد الباحثين مجموعة من المهارات أهمها⁽³⁵⁾: استخدام تكنولوجيا المعلومات، قواعد البيانات، التحكم في الطرق الإحصائية، الإجراءات والمبادئ المحاسبية، القوانين والتشريعات، فهم مبادئ أنظمة الإدارة البيئية وأنظمة إدارة الجودة، التفكير المنطقي، القدرة على تفهم وتحليل المشاكل، الربط بين القرائن للاستنتاج، تحليل المعلومات المحاسبية والمالية، استخدام طرق التقييم غير المالية في عمل التدقيق، الملاحظة والتفكير النقدي، تقبل الأفكار، تطوير القدرة على إصدار الأحكام، النزاهة والاستقامة، الذكاء، الانفتاح والمرونة، الإبداع، تحمل المسؤولية، تحمل الضغوط، إدارة الوقت، الاستماع والتواصل، العمل كفريق، التعلم من الآخرين، التأثير والتحفيز، القيادة والمساعدة، حل الصراعات، فهم طبيعة عمل المؤسسة وشبكات الاتصال، تسويق خدمات التدقيق، إدارة الجودة الشاملة، معرفة ثقافة المؤسسة والتكوين الاستراتيجي للموارد البشرية لقسم التدقيق الداخلي.

المحور الثاني: الدراسة الميدانية للدور الرقابي للآليات الداخلية للحكومة

1- إجراءات الدراسة:

نتناول في هذا العنصر منهج الدراسة، مجتمع الدراسة وعينتها، متغيرات الدراسة والأدوات المستخدمة في قياس هذه المتغيرات.

1-1- مجتمع وعينة الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من المؤسسات العمومية الاقتصادية بولاية سكيكدة (مهما كان نشاطها) التي تتوافر على الفئات التالية: أعضاء مجلس الإدارة داخليين وخارجيين، مدققين داخليين، مديرين تنفيذيين كانوا أعضاء سابقين في مجلس الإدارة ورؤساء مصلحة المحاسبة والمالية، حيث اتبعنا أسلوب الحصر الشامل من خلال بتوزيع الاستبيانات على الفئات المذكورة سابقا.

أما عينة الدراسة فهي عبارة عن الاستبيانات المسترجعة من الفئات السالفة الذكر والصالحة للتحليل، والتي بلغ عددها 51 استبيان. وفيما يتعلق بالاستبيانات الموزعة فبلغ عددها 69 حيث تم استرجاعها 61 منها، وبعد فحصها تم استبعاد 10 استبيانات وذلك لعدم اكتمال الإجابات فيها أو لتكرار الإجابة على نفس العبارة، ليصل عدد الاستبيانات الصالحة للتحليل إلى 51 استبيان. كما هو موضح في الجدول رقم (01).

الجدول 01: عدد الاستبيانات الموزعة والمستلمة والصالحة للتحليل

69	عدد الاستبيانات الموزعة
61	عدد الاستبيانات المستلمة
51	عدد الاستبيانات الصالحة للتحليل
%88.40	نسبة الاستبيانات المستلمة إلى الموزعة
%836.0	نسبة الاستبيانات الصالحة للتحليل إلى المستلمة
%73.91	نسبة الاستبيانات الصالحة للتحليل إلى الموزعة

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الاستبيانات الموزعة والمسترجعة

1-2- صدق وثبات أداة الدراسة: من أجل اختبار صدق أداة الدراسة تم عرض الاستبيان على مختصين من أكاديميين ومهنيين لتحكيمه، واختباره على عينة تجريبية من مجتمع الدراسة، وقد قمنا بإجراء التعديلات اللازمة بناء على مقترحاتهم. كما تم اختبار ثبات أداة القياس باستخدام معامل ألفا كرونباخ لكل محور من محاور الدراسة وعلى محاور الدراسة مجتمعة، كما هو مبين في الجدول رقم (02).

الجدول 02: نتائج معامل ألفا كرونباخ لمحاور الاستبيان

معامل ألفا كرونباخ	محاور الاستبيان
0.876	مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة
0.899	دور الإفصاح والشفافية
0.831	دور التدقيق الداخلي
0.882	التطبيق الكلي للآليات الداخلية للرقابة

المصدر: من إعداد الباحث بناء نتائج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول رقم (02) بأن معامل ألفا كرونباخ بشكل عام بلغ 0.882 وهي قيمة ثبات عالية، وتعني أنه لو تم توزيع الاستبيان مرة أخرى على نفس مجتمع الدراسة فهناك احتمال 0.88 للحصول على نفس النتائج. هذا وقد تراوحت قيم معاملات ألفا كرونباخ بين 0.831 لدور التدقيق الداخلي وبين 0.899 لدور الإفصاح والشفافية، كما يظهر الجدول رقم (02) أن قيم معامل الثبات ألفا كرونباخ لكل محور من محاور الدراسة كبيرة جدا وقريبة من الواحد الصحيح، وبالتالي فهذه النتيجة تعني أن الاستبيان تتمتع بثبات ومصداقية عالية جدا ويمكن الاعتماد عليها في التطبيق الميداني للدراسة.

1-3- المعالجة الإحصائية: قمنا بعد جمع البيانات من أفراد عينة الدراسة بتحليلها باستخدام حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، حيث تم استخدام عدد من الأساليب الإحصائية المناسبة لطبيعة هذه الدراسة، وهي كالآتي:

- معامل ألفا كرونباخ لحساب درجة ثبات أداة الدراسة؛
- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتحليل عبارات الآليات الداخلية للرقابة؛
- اختبار **one sample T-test** عند مستوى معنوية 0.05 للحكم على صحة فرضيات الدراسة.

2- تحليل نتائج الاستبيان واختبار فرضيات الدراسة:

سنقوم في هذا العنصر بعرض نتائج تحليل الآليات الداخلية للرقابة (مجلس الإدارة، الإفصاح والشفافية والتدقيق الداخلي) باستخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، إضافة إلى اختبار فرضيات الدراسة باستخدام اختبار **T-Test**. حيث ترفض فرضية العدم وتقبل الفرضية البديلة إذا كان مستوى المعنوية لاختبار **T-Test** أقل من مستوى المعنوية 0.05.

1-2- تحليل عبارات الآليات الداخلية للرقابة: تم حساب كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجمالي كل محور، مع تحديد درجة الموافقة لكل محور. كما هو موضح في الجدول رقم (3).

الجدول 03: نتائج الآليات الداخلية للرقابة

الآليات الداخلية للرقابة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة	3.58	0.68	موافق
دور الإفصاح والشفافية	3.65	0.74	موافق
دور التدقيق الداخلي	3.68	0.92	موافق
إجمالي الآليات الداخلية للرقابة	3.63	0.78	موافق

المصدر: من إعداد الباحث بناء نتائج SPSS

يتبين من خلال الجدول رقم (3) أن متوسط إجابات أفراد العينة المبحوثين حول الآليات الداخلية للرقابة بلغ 3.63 وهو يقع ضمن مجال الموافقة، مما يعني أن أغلب أفراد عينة الدراسة توافق على أن الآليات الداخلية للرقابة تساهم في تفعيل الحوكمة في المؤسسات محل الدراسة، وتمثل في دور التدقيق بدرجة أولى، ثم دور الإفصاح والشفافية بدرجة ثانية، وأخيرا مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة بدرجة ثالثة، كما يشير الانحراف المعياري والبالغ 0.78 لإجمالي الآليات الداخلية للرقابة إلى وجود اتفاق وانسجام في آراء أفراد عينة الدراسة حول إجابات أسئلة الاستبيان.

وقد بلغ متوسط إجابات أفراد العينة المبحوثين حول مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة قيمة 3.58 وهو يقع ضمن مجال الموافقة، مما يعني أن أغلب أفراد عينة الدراسة توافق على أن مجلس الإدارة يلتزم بأداء المهام والمسؤوليات الموكلة إليه والتي تسهم في تفعيل الحوكمة في المؤسسات عينة الدراسة. وتشمل هذه المهام: المشاركة في تحديد الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، التأكد من سلامة التقارير المالية وضمان للمساهمين حق الاطلاع عليها بما يمكنهم من تقييم واضح لنشاط المؤسسة، الالتزام بأداء المهام المفوضة له من قبل الجمعية العامة، والحرص على تمثيل المؤسسة في علاقاتها مع الغير، إتباع معايير واضحة وشفافة في تحديد وتوزيع مكافآت أعضاء مجلس الإدارة وبالتناسب مع الأنشطة والمهام الموكلة إليهم، كما أن الفصل بين منصب المدير العام ومنصب رئيس مجلس الإدارة واحتواء تركيبته على أعضاء خارجيين وكذا حجمه الذي لا يتجاوز في المؤسسات عينة الدراسة ثمانية أعضاء، جعل منه مجلس متوازن يتميز أعضاؤه بالخبرة والكفاءة والنوعية، وبالتالي قدرة هذا المجلس على ممارسة سلطات الرقابة بكل استقلالية ونزاهة. أما متوسط إجابات أفراد العينة المبحوثين حول دور الإفصاح والشفافية بلغ 3.65 وهو يقع ضمن مجال الموافقة، مما يعني أن أغلب أفراد عينة الدراسة توافق على أن الإفصاح والشفافية يلعب دور جوهري في تفعيل الحوكمة في المؤسسات عينة الدراسة وتشمل جوانب الإفصاح والشفافية: أهداف المؤسسة ونتائجها المالية والتشغيلية، القرارات المتعلقة بسياسة توزيع الأرباح، تمكين المساهمين من الحصول على معلومات إضافية زيادة على المعلومات المتاحة للجميع، أسماء أعضاء مجلس الإدارة، وظائفهم ومكافآتهم، التغيرات الجوهرية في هيكل رأسمالها والإفصاح عن المعلومات التي تخص الموظفين، في حين أن هناك نقص وغياب في بعض مؤسسات عينة الدراسة للإفصاح عن المواضيع التي تخص بعض أصحاب المصالح من دائنين، زبائن، موردين، مستهلكين والمجتمع المحلي في تقريرها السنوي. وهذا في ظل عدم وجود قوانين ملزمة بهذا النوع من الإفصاح، فالمؤسسات عينة الدراسة تكتفي بالإفصاح لأغراض ضريبية وأغراض أخرى التي تقيدتها القوانين والعقوبات المفروضة عليها في حالة عدم الالتزام بذلك، ثم الإفصاح لخدمة أطراف محددة فقط على غرار المساهمين، الموظفين والدولة.

في حين أن متوسط إجابات أفراد العينة المبحوثين حول دور التدقيق الداخلي بلغ قيمة 3.75 وهو يقع ضمن مجال الموافقة، مما يعني أن أغلب أفراد عينة الدراسة توافق على أن التدقيق الداخلي له دور رقابي مهم في تفعيل الحوكمة في المؤسسات عينة الدراسة، ويمكن ملاحظة هذا الدور من خلال الخصائص التالية: تطبيق المدقق الداخلي للمعايير المهنية الواجبة لأداء عمله، تمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية والموضوعية والنزاهة والسرية، مواصفات قسم التدقيق الداخلي ومهام المدقق الداخلي.

فبالنسبة للفقرات الخاصة بتطبيق المدقق الداخلي للمعايير المهنية الواجبة لأداء عمله، فقددر وسطها الحسابي 3.71 وهو يقع ضمن مجال الموافقة، وهذا ما يدل على أن أفراد عينة الدراسة موافقون على أن المدقق الداخلي يمتلك المعرفة الكافية بالمعايير المهنية، وأنه يتلقى التدريب والتعليم المستمر على المعايير المهنية الواجبة لأداء عمله، كما أنه يلتزم ببذل العناية المهنية الواجبة عند قيامه بإجراءات التحليل اللازمة.

أما فيما يخص الفقرات المتعلقة بتمتع المدقق الداخلي بقواعد السلوك المهني من استقلالية وموضوعية، نزاهة وسرية فقددر وسطها الحسابي 3.65 وهو يقع ضمن مجال الموافقة، مما يدل على أن أفراد عينة الدراسة موافقون أن المدقق الداخلي يتمتع بقواعد السلوك المهني عند أدائه لمهامه.

في حين أن العبارات الخاصة بمواصفات قسم التدقيق الداخلي فبلغ وسطها الحسابي 3.66 وهو يقع ضمن مجال الموافقة، مما يعني أن أفراد عينة الدراسة موافقون على أن قسم التدقيق الداخلي يتوفر على الإمكانيات المادية والمالية والوسائل التقنية والأساليب الحديثة للقيام بعمله على أكمل وجه، وأنه يوجد في هذا القسم دليل مكتوب للسياسات والإجراءات معتمد من قبل مجلس الإدارة يوضح كيفية عمل الموظفين، كما يتم عقد اجتماعات دورية لقسم التدقيق الداخلي للاضطلاع على مدى أدائه لمهامه، في حين يجمع أغلب أفراد عينة الدراسة حول عدم كفاية عدد موظفي قسم التدقيق الداخلي لتنفيذ عمليات التدقيق في المؤسسة. وفيما يرتبط بالعبارات المتعلقة بمهام التدقيق الداخلي فقدر وسطها الحسابي 3.72 وهو يقع ضمن مجال الموافقة، وهذا يدل على أن التدقيق الداخلي يساهم في: تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية، تحديد مواطن الخطر وإعلام الإدارة عنها والعمل على إدارة المخاطر وجعلها ضمن المستوى المقبول، اكتشاف الأخطاء وحالات الغش والتلاعب والاختلاس، الحد من عدم تماثل المعلومات من خلال توفير معلومات ذات جودة.

2-2- اختبار فرضيات الدراسة: لاختبار فرضيات الدراسة الفرعية والرئيسية تم استخدام اختبار one sample T-test عند مستوى معنوية 0.05، حيث تقبل الفرضيات العدمية للدراسة إذا كان مستوى الدلالة لهذا الاختبار أكبر من مستوى الدلالة النظرية 0.05، وفي حالة العكس نقبل الفرضيات البديلة الفرعية والرئيسية للدراسة، وقد تم تلخيص نتائج اختبار فرضيات الدراسة في الجدول رقم (4).

الجدول 04: نتائج اختبار فرضيات الدراسة

الآليات الداخلية للرقابة	المتوسط الحسابي	قيمة T المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة	رفض أو قبول فرضية العدم
مهام مجلس الإدارة	3.58	37.31	50	00	رفض
دور الإفصاح والشفافية	3.65	34.86	50	00	رفض
دور التدقيق الداخلي	3.68	37.98	50	00	رفض
إجمالي الآليات الداخلية للرقابة	3.63	34.86	50	00	رفض

المصدر: من إعداد الباحث بناء نتائج SPSS

بالنسبة للفرضية العدمية الفرعية الأولى فتتص على أنه "لا يساهم مجلس الإدارة كآلية رقابية داخلية في تفعيل الحوكمة في المؤسسات عينة الدراسة". ونلاحظ من خلال الجدول رقم (04) أن مستوى الدلالة 0.00 أقل من 0.05 مما يعني رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تقول بأن مجلس الإدارة كآلية رقابية داخلية يساهم في تفعيل الحوكمة في المؤسسات عينة الدراسة.

أما الفرضية العدمية الفرعية الثانية تنص على أنه "لا يساهم الإفصاح والشفافية كآلية رقابية داخلية في تفعيل الحوكمة في المؤسسات عينة الدراسة". ويتضح من نتائج الجدول رقم (04) أن مستوى الدلالة 0.00 أقل من 0.05 مما يعني رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تقول بأن الإفصاح والشفافية كآلية رقابية داخلية يساهم في تفعيل الحوكمة في المؤسسات عينة الدراسة.

في حين الفرضية الفرعية العدمية الثالثة تنص على أنه "لا يساهم التدقيق الداخلي كآلية رقابية داخلية في تفعيل الحوكمة في المؤسسات عينة الدراسة". وتبرز نتائج الجدول رقم (04) أن مستوى الدلالة 0.00 أقل من 0.05 مما يعني رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تقول بأن التدقيق الداخلي كآلية رقابية داخلية يساهم في تفعيل الحوكمة في المؤسسات عينة الدراسة.

وبالنسبة للفرضية العدمية الأساسية تنص على أنه "لا تساهم الآليات الداخلية للرقابة في تفعيل الحوكمة في المؤسسات عينة الدراسة". وتبين نتائج الجدول رقم (04) أن مستوى الدلالة 0.00 أقل من 0.05 مما يعني رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تقول بأن الآليات الداخلية للرقابة مجتمعة تساهم في تفعيل الحوكمة في المؤسسات عينة الدراسة.

النتائج والاقتراحات

كشفت الدراسة مجموعة من النتائج يمكن تلخيص أهمها في النقاط التالية:

- يلتزم مجلس الإدارة في المؤسسات عينة الدراسة بأداء المهام الموكلة إليه، التي يحددها القانون التجاري الجزائري ووفق ما تقتضيه مصلحة هذه المؤسسات؛

- يتكون حجم مجلس الإدارة في المؤسسات عينة الدراسة من عدد لا يتجاوز ثمانية أعضاء وتحتوي تركيبته على أعضاء خارجيين (أغلبهم مسيري مؤسسات) ذوي كفاءة وخبرة عالية في التسيير، إضافة إلى الفصل بين منصب المدير العام ومنصب رئيس مجلس.

كلها خصائص تمكن مجلس الإدارة من القيام بعمله بكفاءة ونزاهة وتمنحه الاستقلالية في ممارسة سلطات الرقابة؛

- تتوفر بعض مؤسسات عينة الدراسة على لجنة التدقيق الداخلي فقط، في حين لا تتوفر جميع المؤسسات عينة الدراسة على لجنتي التعيينات والمكافآت؛

- يتم منح وتوزيع مكافآت لأعضاء مجلس الإدارة تتناسب مع المهام الموكلة إليهم وبناء على معايير واضحة وشفافة؛

- يساهم مجلس الإدارة كآلية رقابية داخلية في تفعيل حوكمة المؤسسات عينة الدراسة؛

- يشمل الإفصاح والشفافية في المؤسسات عينة الدراسة الجوانب التالية: أهداف المؤسسة ونتائجها المالية والتشغيلية، القرارات المتعلقة بسياسة توزيع الأرباح، تمكين المساهمين من الحصول على معلومات إضافية زيادة على المعلومات المتاحة للجميع، أسماء

أعضاء مجلس الإدارة ووظائفهم ومكافآتهم، التغيرات الجوهرية في هيكل رأسمالها والإفصاح عن المعلومات التي تخص الموظفين؛

- تحمل المؤسسات عينة الدراسة الإفصاح عن المعلومات والمواضيع التي تخص باقي أصحاب المصالح من غير المساهمين والموظفين والدولة؛

- يقتصر إفصاح المؤسسات عينة الدراسة على جميع المعلومات المحددة بموجب قوانين وخدمة لأغراض معينة ضريبية بدرجة كبيرة، أي أنها تركز على الإفصاح الإلزامي وتحمل الإفصاح الاختياري؛

- يساهم الإفصاح والشفافية كآلية رقابية داخلية في تفعيل حوكمة المؤسسات عينة الدراسة؛

- يطبق المدقق الداخلي في المؤسسات عينة الدراسة المعايير المهنية الواجبة لأداء عمله، كما أنه يتمتع بالاستقلالية التنظيمية وفي أداء مهامه وفي كتابة تقريره، إضافة إلى أنه يلتزم بقواعد السلوك المهني أثناء أدائه لمهامه؛

- يتوفر قسم التدقيق الداخلي على الإمكانيات المادية والمالية لأداء مهام التدقيق لجميع وظائف المؤسسات عينة الدراسة، إلا أن هذه الأخيرة لا تتوفر على الموارد البشرية الكافية لأداء هذه المهام، مما يحد من فعالية وظيفة التدقيق الداخلي؛

- يعمل المدقق الداخلي على تحقيق التوافق والانسجام بين الأهداف المتعلقة بالإجراءات الرقابية وبين أهداف المؤسسة؛

- يساهم التدقيق الداخلي كآلية رقابية داخلية في تفعيل حوكمة المؤسسات عينة الدراسة.

في ضوء النتائج السابقة يمكن أن نقدم الاقتراحات التالية:

- قيام الجهات الرقابية على المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية بتشجيع تلك المؤسسات على تطبيق نظام حوكمة خاص بها وحثها على إصدار دليل بالمبادئ الأساسية التي تحكم هذا النظام، والسعي لتخصيص قسم خاص بالحوكمة في هذه المؤسسات؛
- تفعيل دور مجلس الإدارة أكثر في المؤسسات عينة الدراسة من خلال إنشاء أقسام خاصة بلجان مجلس الإدارة: التدقيق، التعيينات والمكافآت وتفعيل دورها وإعطائها مزيد من الإفصاح والشفافية خاصة فيما يتعلق بمكافآت أعضاء مجلس الإدارة، سعياً منها لوضع الضوابط الرقابية الكفيلة بتفعيل حوكمة المؤسسات عينة الدراسة؛
- تأسيس لجنة التدقيق في المؤسسات عينة الدراسة تكون غالبية أعضائها خارجيين مستقلين تمنح لها صلاحيات تعيين مدير التدقيق الداخلي بالمؤسسة، المصادقة على ميثاق التدقيق الداخلي وخطط التدقيق السنوية والتنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي؛
- حرص المؤسسات عينة الدراسة على تطبيق العدل والمساواة بين الموظفين مع القيام بدورات تكوينية وبرامج توعية لهم حول مبادئ حوكمة المؤسسات؛
- وضع قوانين وتشريعات خاصة تحت المؤسسات عينة الدراسة على إعطاء عناية خاصة وإبداء مسؤوليتها تجاه المجتمع والبيئة التي تعمل فيها؛
- سعي المؤسسات عينة الدراسة إلى تلبية احتياجات ورغبات أصحاب المصالح بصفة متوازنة، على اعتبار أنها سلسلة من التعاقدات بين عدة أطراف ولا تقتصر هذه العلاقة فقط على المساهمين، الموظفين والدولة؛
- توفير الإمكانيات البشرية التي تساعد المدقق الداخلي في أداء مهامه، مع منحه استقلالية أكبر وتوفير الحصانة والحماية له من أي ضغط ومن أي جهة، وهذا لتسهيل قيامه بمهامه الرقابية بكل حياد ونزاهة وشفافية، بما يساهم في تفعيل حوكمة المؤسسات؛
- تبيين دور المدقق الداخلي داخل المؤسسات عينة الدراسة على اعتبار مساهمته الفعالة في: تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية، الكشف عن الانحرافات والأخطار المتوقعة وتعزيز الثقافة الأخلاقية.

الهوامش والمراجع

1. Peter and others, **earnings management and corporate governance: The role of the board and the audit committee**, journal of corporate Finance, vol 9, 2003, p295.
2. محمد مطر، عبد الناصر نور، مدى التزام الشركات المساهمة العامة الأردنية بمبادئ الحوكمة المؤسسية: دراسة تحليلية مقارنة بين القطاعين المصرفي والصناعي، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 3، العدد 1، 2007، ص51.
3. أحمد حلمي جمعه، أخلاقيات مهنة المحاسبة والتحكم المؤسسي، الأردن، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2015، ص25.
- 4- David Carassus et Nathalie Gardes, **Audit légal et gouvernance d'entreprise: une lecture théorique de leurs relations**, conférence internationale de l'enseignement et de la recherche en comptabilité, bordeaux, France, 29-30 septembre, 2005, p16.
5. Ziani Abd elhak, **le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de gouvernance d'Enterprise (cas entreprises algériennes)**, thèse de doctorat en science économique, université Abou Bekr Belkaid de Tlemcen, 2014, p98.
6. Jinarat, **The Impact of good governance on organization performance after the Asian crisis in Thailand**, Asia pacific Business Review, 2003, pp21-25.
7. محمد علي مؤيد الفضل، العلاقة بين حوكمة الشركات وجودة الإفصاح المحاسبي في ضوء نظرية الوكالة، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، مصر، 2015، ص6-7.
8. شرقي مهدي، عمل ودور مجالس الإدارة (حالة المؤسسات الجزائرية)، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، تخصص تسيير الموارد البشرية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان-الجزائر، 2006، ص129.

9. محمد مطر محمد، عبد الناصر نور، مرجع سابق، ص53.
10. Rebeiz and Salameh, **Relationship Between governance structure and financial performance in construction**, Journal Management in Engineering, N22, 2006, pp20-26.
11. محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص61.
12. حمادي نبيل، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية: دراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2012/2011، ص91.
13. Rechner and Dalton, **CEO Duality and organizational performance: A longitudinal analysis**, the journal of finance, n60, 2005, pp1461-1493.
14. كاروجور جاتاما ، بدء حوكمة الشركات في إفريقيا مع التركيز على كينيا، دليل أسس حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرون، غرفة التجارة الأمريكية، واشنطن، الولايات المتحدة الأمريكية، 2003، صص306-307.
15. أحمد حسين دحدوح، دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات (دراسة ميدانية)، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، سوريا، المجلد 24، العدد الأول، 2008، ص257.
16. عوض بن سلامة الرحيلي، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات: حالة السعودية، مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، المجلد 22، العدد 01، 2008، ص179.
17. Lebégue Daniel, **Gouvernance d'entreprise**, édition village mondiale, Paris, France, 2006, pp82-83.
18. محمد مؤيد الفضل، العلاقة بين الحوكمة المؤسسية وقيمة الشركة: دراسة حالة الأردن، مجلة آفاق اقتصادية، مركز البحوث والتوثيق، الإمارات العربية المتحدة، المجلد 28، العدد 112، 2007، ص28.
19. محمد عطية مطر، أثر النظم المحاسبية والمعايير المهنية في تعزيز فاعلية وكفاءة نظم حوكمة الشركات المساهمة العامة الأردنية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، الأردن، المجلد 36، العدد (2)، 2009، ص446.
20. زغدار أحمد، سفير أحمد، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، العدد 07، 2010، ص84.
21. Shuli Ingrid, **Earnings management and the quality of the financial reporting**, **Economies and Business**, vol.8, Issue 2, 2011, pp45-48.
22. محمد عيد بلبع، حوكمة الشركات ودورها في مواجهة الاختلالات الإدارية والمالية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، مصر، 2016، ص282.
23. محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري (دراسة مقارنة)، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص59.
24. Bertin Elisabeth, **Audit interne- Enjeux et pratiques à L'international**, Eyrolles édition d'organisation, Paris, France, 2007, pp20-21.
- 25- خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، دار الورق للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2011، صص115-117.
26. Dana Hermanson, Larry Rittenberg, **Internal Auditing and organizational governance**, The Institute of Internal Auditors, Research foundation, Florida, U.S.A, 2003, pp32-33.
27. أحمد حسين دحدوح، دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات في سوريا (دراسة ميدانية)، مجلة إربد للبحوث والدراسات، الأردن، المجلد الحادي عشر، العدد الأول، 2007، صص262-263.
28. سامح رياض أحمد، دور لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير المالية (دراسة تطبيقية على شركات الأدوية المصرية)، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الأردن، المجلد 07، العدد 01، 2011، صص52-53.
29. عبدي نعيمة، دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسة: دراسة حالة الجزائر، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير، تخصص مالية المؤسسة، قسم علوم التسيير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، 2008، صص151-152.
30. كفوس نوال، مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بمتطلبات الرقابة الداخلية وأثر ذلك على أدائها المالي، رسالة ماجستير تخصص محاسبة، كلية الدراسات العليا، الجامعة الأردنية، 2010، ص66.

31. مزياني نور الدين، دراسة نظرية تحليلية لدور التدقيق الداخلي في عملية حوكمة الشركات، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، العدد 04، ديسمبر 2010، ص13.
- 32- Ziani Abd elhak, Op.Cit, p160.
- 33 -The Institute of internal auditors, IIA position paper: **the Role of internal auditing in Enterprise – wide RISK management**, USA, 2009, p13.
34. خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن **IIA**، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، الطبعة الأولى، 2014، ص264.
35. Douglas F.Prawitt, **Managing Internal Audit Function**, IIA Research Foundation, Florida, USA, 2003, pp23-26.