جامعة الدكتور الطاهر مولاي –سعيدة –
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية
قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير

تخصص: حكامة المنظمات

بعنوان:

# المراجعة كمدخل لتطبيق حوكمة الشركات

## دراسة حالة مؤسسة الإسمنت بالحساسنة – سعيدة -

من إعداد الطلبة:
- يوسف محمد
- حاجي فريدة

تحت إشراف :
-أ. شيخي عائشة

أعضاء لجنة المناقشة

الأستاذ: .....رئيسا

الأستاذ: .....مشرفا

الأستاذ: .....ممتحنا

الأستاذ: .....ممتحنا

.....

السنة الجامعية: 2014 -2015

# الإهداء

بسم الله الرحمان الرحيم" ربي اوزعني أن اشكر نعمتك التي انعمت على وعلى والدي وان اعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين".

أهدي ثمرة جهدي هذا للحبيب المصطفى الى سيد الخلق إلى الصادق الأمين سيدنا رسول الله صلى الله عليه وعلى اله وصحبه، إلى الذين قال فيهم الرحمان إخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا" ، إلى من حاكت سعادتي بخيوط منسوجة بقلبها الى من علمني كيف أرتقي سلم الحياة بحكمة وصبر ، الى من سرنا في هذه الدنيا بين القلوب المحبة الى أصدقائي واخوتي في الله وجميع من عرفتهم من بعيد ومن قريب الى كل من ساعدنا في سبيل اتمام هذا العمل.

# الإهداء

ربي نحمدك حمدا يليق بجلال وجهك العظيم و سلطانك انه لا يسعني في هذا المقام الاّ ان اهدي ثمرة جهدي الى الذي رباني على الفضيلة والأخلاق وشملني بالعطف والحنان وكان ورع الأمان حتمي به من نائبات الزمان وتحمل عبئ الحياة حتى لا أحس بالحرمان

"ابي العزيز حفظه الله واطال في عمره "

إلى التي جعل الله الجنة تحت اقدامها ,ريحانة حياتي وبهجتها التي غمرتني بعطفها وانارت لي درب الحياة بحبها الروح ونبع الحنان "امي العزيزة الغالية حفظها الله و اطال عمرها "

إلى من جمعتهم معي ظلمة الرحم ,الى كل من يعيش في كل وجودهم املي اخواتي واخوتي الأعزاء

إلى من كان سندي وتوأم روحي زوجي الحبيب "عبد الجبار".

إلى شموع قلبي نوال-أسماء-عبد القادر-اسامة-بلال-محمد-سعاد-فتيحة

إلى من جمعني بهم مشعل العلم... الى كل من يعرف "فريدة"

إلى كل من علموني ان العلم سلاح والاخلاق ذخيرته

إلى كل هؤلاء اهدي هذا العمل المتواضع.

# تشكرات

الشكر الأول والأخير للجليل رب العرش العظيم ,العلم فوق كل عليم,الذي مهد لنا السبيل وهدا لما فيه الهدى و الخير للجميع ,وفتح لنا الاذهان والعقول فله الحمد حتى يرضى اعترافا بالفضل وتقديرا للجميل أتوجه بجزيل الشكر و الامتنان الى الأستاذة الفاضلة " **شيخي عائشة**" التي تحملت عناء الاشراق والتوجيه النصائح القيمة خلال انجاز هدا العمل المتواضع.

كما أتقدم بالشكر والعرفان إلى كل من ساعدني في إتمام هدا العمل و خاصة "عمال **شركة الاسمنت الحساسنة** "ولاية سعيدة" على كل ما بذلوه من جهد في سبيل تسهيل عملنا.

وفي الأخير ارجو من الله سبحانه وتعالى ان يجعله من صلاح الاعمال التي ينتفع بها وان يكتبنا من الذين يجعلون من العلم مسكن ومن العمل وسيلة ومن النجاح ثمرة تضيئ على الأجيال الفهم.

**الملخص** : ملخص المراجعة كمدخل لتطبيق حوكمة الشركات

**دراسة حالة المؤسسة" شركة الاسمنت"** :

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور المراجعة وآلياتها في مساهمة و تفعيل تطبيق حوكمة الشركات مع دراسة احدى المؤسسات الوطنية,حيث سيتم تركيز الإهتمام في هذه المذكرة على دور كل من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ولجنة المراجعة في تطبيق حوكمة الشركات و بعد استعراض المفاهيم النظرية الخاصة بالحوكمة للمؤسسات ومحدداتهاو آلياتها ,تأتي الدراسة الميدانية لمحاولة إبراز دور المراجعة في المؤسسات باعتبارها ركن أساسي لإقامة نظام حوكمة المؤسسات

**الكلمات المفتاحية** : حوكمة الشركات,المراجعة الداخلية,المراجعة الخارجية,لجان المراجعة

**Resumè :**

**Cette étude vise à connaitre le role de l' audit et ses mécanismes dans leffor**

**Con senti en matiére de promotion de la gouvernance des entreprises , avec un intérét particulier accordé à l étude d' un cas relatif à l' une des entreprise nationales ,ou sera concentrée notre attention a travers ce mémoire sur dun coté , l' audit interne et de l autre , l' audit externe ainsi que le comite d' audit de l entreprise . après le passage en revue des concepts théoriques de la gouvernance des entreprises ses fondements déterminants ses mécanismes,vienda role d l' audit au sein des ertreprises étant lun des principaux piliers contribuant à la mise en place en d' un systéme de gouvernance des entreprises.**

**Mots clès :gouvernnance d'entreprise,audite interne,audite externe,comitèd'audite**.

# الفهرس


| العناوين | الصفحة |
| --- | --- |
| **الاهداء** | **ب – ت** |
| **الشكر** | **ث** |
| **الملخص** | **ج – ح** |
| **قائمة المحتويات** | **خ – ر** |
| **قائمة الأشكال** | **ز** |
| **قائمة الجداول** | **س** |
| **قائمة الملاحق** | **ش** |
| **المقدمة العامة** | **ص – ظ** |
| **الفصل الأول : حوكمة الشركات** | **01** |
| **مقدمة الفصل** | **02** |
| **المبحث الأول : ماهية الحوكمة** | **03** |
| **المطلب الأول** : نشأة مفهوم الحوكمة | **03** |
| **المطلب الثاني** : أهمية حوكمة المؤسسات والهدف منها | **08** |
| **المطلب الثالث** : الأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة | **10** |
| **المبحث الثاني : الإطار النظري لحوكمة الشركات** | **14** |
| **المطلب الأول** : نظرية الوكالة | **14** |

| | |
|---|---|
| **المطلب الثاني** : نظرية حقوق الملكية | **17** |
| **المطلب الثالث** : نظرية التجذر | **17** |
| **المبحث الثالث : أساسيات الحوكمة** | **19** |
| **المطلب الأول** : مبادئ الحوكمة | **19** |
| **المطلب الثاني** : محددات الحوكمة وآلياتها | **21** |
| **المطلب الثالث** : نماذج حوكمة المؤسسات | **24** |
| **خلاصة الفصل** | **27** |
| **الفصل الثاني : دور المراجعة في تطبيق خوكمة الشركات** | **28** |
| **مقدمة الفصل** | **29** |
| **المبحث الأول : مفاهيم أولية حول المراجعة** | **30** |
| **المطلب الأول** : مفهوم المراجعة وأهدافها | **30** |
| **المطلب الثاني** : أهمية المراجعة | **34** |
| **المطلب الثالث** : فروض المراجعة | **34** |
| **المبحث الثاني : إسهامات المراجعة في تفعيل تطبيق حوكمة الشركات** | **36** |
| **المطلب الأول** : دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات | **36** |
| **المطلب الثاني** : دور المراجعة الخارجية في تطبيق حوكمة الشركات | **37** |
| **المطلب الثالث** : التكامل بين المراجعة الداخلية و الخارجية في مجال تطبيق الحوكمة | **38** |
| **المبحث الثالث : إسهامات لجان المراجعة في تفعيل تطبيق الحوكمة** | **40** |

| | |
|---|---|
| **المطلب الأول** : التطور التاريخي للجان المراجعة و تعريفها | **40** |
| **المطلب الثاني** : مهام لجان المراجعة | **41** |
| **المطلب الثالث** : دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات | **44** |
| **خلاصة الفصل** | **46** |
| **الفصل الثالث : الدراسة التطبيقية بشركة الإسمنت بالحساسنة – سعيدة** | **47** |
| **تمهيد** | **48** |
| **المبحث الأول : نبذة تعريفية عن شركة الحساسنة بسعيدة** | **49** |
| **المطلب الأول** : نشأة و تطور الشركة | **49** |
| **المطلب الثاني** : الهيكل التنظيمي | **51** |
| **المطلب الثالث** : مديرية المالية و المحاسبة | **53** |
| **المبحث الثاني : مكونات و منهجية الدراسة التطبيقية** | **55** |
| **المطلب الأول** : عينة مجتمع الدراسة | **55** |
| **المطلب الثاني** : حدود و صعوبة الدراسة | **55** |
| **المطلب الثالث** : أدوات الدراسة | **56** |
| **المبحث الثالث : تحليل و تفريغ مخرجات برنامج spss** | **57** |
| **المطلب الأول** : صدق و ثبات العينة | **57** |
| **المطلب الثاني** : تحليل البيانات الديموغرافية | **57** |
| **المطلب الثالث** : تحليل وتفريغ البيانات الوصفية | **59** |
| **المطلب الرابع** : خلاصة النتائج | **76** |

| | |
|---|---|
| خلاصة الفصل | 77 |
| الخاتمة العامة | 79 – 78 |
| قائمة المراجع | 80 |
| الملاحق | 84 |

**فهرس الجداول و الاشكال**

**أولا قائمة الاشكال :**


| رقم الشكل | عنوان الشكل | الصفحة |
|---|---|---|
| 1 – 1 | اطراف حوكمة المؤسسات | 12 |
| 1 – 2 | الأطراف المعنية بتطبيق مبادئ الحوكمة | 13 |
| 1 – 3 | مشاكل نظرية الوكالة | 15 |
| 1 – 4 | المحددات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات | 22 |
| 1 – 5 | آليات حوكمة المؤسسات | 23 |
| 2 – 6 | علاقة لجنة المراجعة بالجهزة الرقابية على الشركة | 41 |
| 3 – 7 | مراحل عملية إنتاج الإسمنت | 51 |
| 3 – 8 | الهيكل التنظيمي لشركة الإسمنت(SCIS)بولاية سعيدة | 52 |
| 3 – 9 | الهيكل التنظيمي لمديرية المالية و المحاسبة | 55 |

**ثانيا: قائمة الجداول :**


| رقم الجدول | عنوان الجدول | الصفحة |
|---|---|---|
| 2 – 1 | التطور التاريخي لاهداف المراجعة ومدى الفحص واهمية الرقابة الداخلية | 33 |
| 2 – 2 | المقارنة بين المراجعة الداخلية والخارجية | 39 |
| 2 – 3 | موجز لمهام لجنة المراجعة | 43 |
| 3 – 4 | مكونات مادة الاسمنت | 50 |
| 3 – 5 | تحليل نتائج الاستبيان لمحور الحوكمة الشركات | 70 |
| 3 – 6 | نتائج اختبار الفرضيات لمحور حوكمة الشركات | 71 |
| 3 – 7 | تحليل نتائج الاستبيان لمحور المراجعة | 72 |
| 3 – 8 | نتائج اختبار الفرضيات لمحور المراجعة | 73 |

**قائمة الملاحق :**


| رقم الملحق | عنوان الملحق | الصفحة |
|---|---|---|
| **01** | استمارة البحث | **85** |

**مقدمة**

حدثت خلال العقود الماضية انهيارات مالية وفضائح إدارية و افلاسات لشركات كبرى , وذلك نتيجة للممارسات و الضعف الذي تخلل القوانين والتشريعات التي تحكم ممارسة الأعمال والأنشطة التجارية ,والتي أدت الى حدوث الكثير من حالات الإخلال و الفشل المالي للعديد من الشركات الرائدة والعملاقة في العديد من دول العالم كالولايات المتحدة الأمريكية ودول شرق اسيا وروسيا وكشركة انرون وشركة وولد كوم ,مما أدى إلى تأثر اقتصاديات الدول التي تنتمي اليها وتكبد المساهمين فيها خسائر فادحة .

وفي ظل هذا الواقع كانت النتيجة المنطقية لحدوث حالات الإهيارات المالية والإحفاقات,يحيث سارعت كثير من المؤسسات الدولية وبورصات الأوراق المالية و المنظمات المهنية في العديد من الدول ,بوضع مجموعة من القوانين و الضوابط و الأعراق والأنظمة و المبادئ الأخلاقية للرقابة المالية وغير المالية على إدارة الشركة , وذلك لحماية المستثمرين و الأطراف ذات علاقة في التلاعب المالي والفساد الإداري وتعزيز الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية المحتواة في القوائم المالية المعلنة ,التي يحتاج اليها مستخدموها وخاصة المستثمرون المتعاملون في سوق الأوراق المالية , وقد سميت هذه المجموعة من الضوابط والمبادئ "بحوكمة الشركات"ويعد المصطلح أسلوب الإدارة الرشيدة.

هذه الانهيارات أدت إلى بحث عن آليات و مبادىء للحوكمة اذ تحتاج هذه الأخيرة الى العديد من الاليات والأدوات للتطبيق الجيد لها,سواءا داخل المؤسسة كمجلس الإدارة, لجان المراجعة ,المراجعة الداخلية أو خارجها كالمراجعة الخارجية وكذا الأنظمة والقوانين التي تنظم عمل المؤسسات بها يضمن تطبيق مبادئها.

إن المراجعة تؤدي دور مهم في أساسيات الحوكمة,فالحوكمة ترتبط بمشكلة الوكالة وانفصال الملكية عن الإدارة,و من المعروف أن التقارير المالية القابلة للمراجعة خاصة الخارجية في حل مشكلة الوكالة.وتأكيدا على ذلك فقد اشارت إرشادات الحوكمة الى أهمية التقارير و المعلومات المالية والشفافية كأحد مقومات الحوكمة الجيدة.

## 1) إشكالية الدراسة :

في ظل هذه الظروف والمتغيرات ولتحقيق اهداف هذه الدراسة ,فإن الإشكالية التي نسعى الى طرحها هي كالأتي:

" ما مدى مساهمة ممارسات المراجعة في تطبيق حوكمة المؤسسات ؟ "

وللإجابة عن هذا السؤال ,يتطلب من البحث و الإجابة عن عدد من التساؤلات الجزئية التالية :

1. ما مفهوم الحوكمة ؟و ما آليات تطبيقها ؟
2. ماهي مختلف أدوار المراجعة الواجب توافرها للتمكن من التطبيق السليم والجيد لحوكمة المؤسسات ؟

3. كيف تساهم اليات المراجعة في تفعيل تطبيق الحوكمة في المؤسسات؟

**2) فروض الدراسة :**

لكي تتمكن من حل ومناقشة هذه الإشكالية نقوم بالاعتماد على الفرضيات الاتية :

- تحتل مبادئ حوكمة الشركات و ممارساتها أهمية كبيرة,خاصة بعد الأزمات المالية حيث تمنح المؤسسات مختلف المبادئ والقواعد التي تسمح بإدارتها بشكل جيد و بالتالي تزيد من مصداقيتها و كفاءتها .
- يتزايد تطور مهنة المراجعة وممارستها بمرور الوقت في تحسين تطبيق حوكمة المؤسسات بشكل سليم.
- تطبق مؤسسة الاسمنت الحساسنة بسعيدة حوكمة الشركات من منطلق الإطارات
- تساهم المراجعة في تطبيق حوكمة الشركات بمؤسسة الاسمنت
- وجود تأثير ذو دلالة إحصائية بين المراجعة وحوكمة الشركات في مؤسسة الاسمنت

**3) مميزات إختيار الموضوع :**

توجد عدة أسباب دفعتنا لاختيار هذا الموضوع دون غيره من المواضيع الاقتصادية الأخرى ,نذكر منها على الخصوص :

- ملائمة هذا الموضوع مع تخصصنا الدراسي.
- الحداثة النسبية لهذا المجال من الإدارة في المؤسسات ما يتوجب تسليط الضوء عليها.
- أهمية هذا الموضوع في ظل الفترة التي يمر بها الاقتصاد العالمي والوطني ,من تحول وانفتاح على السواق العالمية ,مما يفرض زيادة الالتزام بتطبيق قواعد ومبادئ الحوكمة للنهوض بالاقتصاديات.
- نقص البحوث في هذا المجال في المكاتب الجزائرية ومحاولة لفت انتباه الباحثين الجزائريين في اثراء موضوع الدراسة على بيئة الاعمال الجزائرية.
- انتشار ظاهرة الفساد بمختلف اشكاله وما ينجر عنها من انهيار الشركات العملاقة بسبب القصور في تطبيق مفاهيم حوكمة الشركات .

**4) أهمية الدراسة :**

ظهر أهمية هذه الدراسة من خلال تناولنا موضوعا معاصرا ,حيث تزايد الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات في السنوات الأخيرة ,باعتباره يساهم في عدة جوانب اقتصادية والمتمثلة في رفع مستوى الكفاءة الإقتصادية لما لها من أهمية في المساعدة على استقرارالاسواق المالية ورفع مستوى الشفافية في تلك الشركات ,كذلك سنحاول إبراز الدور الهام للمراجعة في تفعيل مبادئ الحوكمة وفق أسس ومفاهيم جديدة ,الامر الذي يؤدي الى التقليل من المخاطر التي تتعرض لها المؤسسات و يؤدي الى تدمير الاقتصاديات القومية بشكل خطير,وعليه فان تفعيل مبادئ الحوكمة ,والبدء بتطبيق قواعدها ,يعمل على تطويرأداء المؤسسات ,مما ينعكس إيجابيا على قرارات المستثمرين والقطاع المالي,وحركة سوق الأوراق المالية ,وبالتالي تنشيط الاقتصاد.

**5) أهداف الدراسة :**

تتمثل الأهداف المتوخاة في البحث في :

- القاء الضوء على مفهوم حوكمة الشركات ,و التعرف على أسباب ودوافع اتتشار هذا المفهوم في الدول المتقدمة.
- التعرف على إيجابيات ومزايا حوكمة الشركات .
- بحث ومناقشة دور المراجعة كأحد أبرز دعائم تحقيق مفهوم الحوكمة .
- بيان علاقة المراجعة بتطبيقات الحوكمة و مساهماتهافي تفعيلهاو تجسيدها.

### 6) الدراسات السابقة :

من خلال المسح المكتبي الذي قمنا به يمكن توضيح بعض الدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع كما يلي:

1) هيدوب ليلى ريمة (المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات ),مذكرة ماستر ,دراسة المؤسسة الوطنية لأشغال في الأبارENTP, تخصص دراسات المحاسبية و جبائية معمقة ' جامعة ورقلة 2009, حيث تمثلت الإشكالية الرئيسية في مدى مساهمة المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات, وتمت مناقشة الدراسة من خلال ثلاثة فصول ,حيث اهتم الفصل الأول بالمفاهيم الأساسية للحوكمة الشركات و الفصل الثاني بأثر المراجعة و تطبيقها على تفعيل حوكمة الشركات, وأما الفصل الثالث فهو دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال في الأبار حيث تم الوقوف على التنظيم و سير عمليات المراجعة الداخلية و الخارجية ومدى فاعليتها في المؤسسة.
2) عمر على عبد الصمد( دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات ) مذكرة ماجستير , تخصص مالية ومحاسبة , جامعة المدية 2008 -2009, تدور الإشكالية حول كيفية الإستفادة من المراجعة الداخلية كأداة لتطبيق حوكمة الشركات ,و تم مناقشة الدراسة في أربعة فصول أساسية بحيث نتاول الفصل الأول التأصيل العلمي و العملي لحوكمة و الفصل الثاني الإطار العام المراجعة الداخلية و الفصل الثالث إسهامات و الأدوار التي تلعبها المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات, وأما الفصل الأخير فكان دراسة ميدانية لتحليل أراء المهنيين و الأكاديميين فيما يخص المجالات التي تساهم بها المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات.

### 7) حدود الدراسة :

تهتم هذه الدراسة بتبيان دور المراجعة في تفعيل حوكمة المؤسسات وبالأخص فيما يتعلق بالاليات الثلاث وهي المراجعة الداخلية , المراجعة الخارجية ,لجان المراجعة و سيتم عرض مختلف هذه الاليات ,ثم التركيز على دور كل منهما في تفعيل الحوكمة ,في إطار التمهيد للدراسة الميدانية ,التي سنحاول من خلال دراسة المؤسسة الوطنية **"شركة الاسمنت"**باعتبارها أحد أهم المؤسسات الوطنية و معرفة مدى وجود هذه الاليات و مدى تطبيقها لهذه المبادئ و القواعد.

### 8) منهجية الدراسة و أهميتها :

في ضوء طبيعة الدراسة والأهداف التي نسعى الى تحقيقها فإن منهج الدراسة سيكون وصفيا تحليليا لكونه من اكثر المناهج استخداما في العلوم الإنسانية و الإجتماعية ,كما سنعتمد على المنهج الاستنباطي وذلك بالرجوع الى الدراسات السابقة من الدوريات والرسائل العلمية,والكتب المتعلقة بحوكمة الشركات ,وعلاقتها بالمراجعة .

أما الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا فيه على منهج دراسة الحالة لإسقاط مجمل ما تم التطرق اليه في الجانب النظري للدراسة على الشركة محل الدراسة وهي "**شركة الاسمنت**".

**9) تقسيمات الدراسة :**

محاولة منا لانجاز هذا البحث ,الإجابة عن الأسئلة المطروحة ,مع اختيار صحة الفرضيات المقترحة , فقد ارتاينا تقييم هذا المبحث إلى ثلاثة فصول وهي :

**الفصل الأول** : "ماهية حوكمة الشركات "سنتناول في البداية كفصل تمهيدي ,مختلف المفاهيم المتعلقة بحوكمة الشركات , و النظريات و المقاربات التي تناولتها وذلك لوضعها ضمن اطار واضح المعالم بتحديد المبادئ التي تقوم عليها ,محدداتها والاليات التي تسمح بتحقيق حوكمة جيدة للشركات ,وفي الأخير سنتطرق لتطبيقات الحوكمة في عينة من البلدان من العالم.

**الفصل الثاني** : "دور المراجعة على تطبيق حوكمة المؤسسات" اذ تم الدراسة فيه مختلف الأدوار التي تقوم بها المراجعة,ومن خلاله حاولنا تبيين اهم المجالات التي تتساهم بها في تطبيق حوكمة المؤسسات ,كما تناونا المراجعة الداخلية و الخارجية واثرها على الحوكمة وكذا الجان للمراجعة في تفعيل حوكمة الشركات.

**الفصل الثالث** : "دراسة حالة المؤسسة (شركة الاسمنت)" حيث سيتم التعريف بالشركة محل الدراسة من حيث نشأتها والوقوف على الصفة القانونية لها ,ثم التعريف بمهاها والتنظيم المعتمد في مديرية المالية و المحاسبة و التحليل و التفريغ للبيانات الإستبيان بإستعمال برنامج الحزم الإحصائية SPSS

**مقدمة :**

حضي مفهوم حوكمة الشركات باهتمام من منظمات الأعمال العامة والخاصةفي كثير من دول العالم ,بعد الأحداث التي مرّ بها الإقتصاد العالمي خلال عقد التسعينات من القرن الماضي مع انفجار الأزمة المالية الاسيوية عام 1997 و تعرض عدد من الشركات العالمية من بينها الشركات الأميركية وافلاس 216 شركة عالمية نتيجة عجزها عن سداد التزاماتها ,فضلا عن ما شهده العالم عام 2002 من انهيار عدد من الشركات العالمية العملاقة لأسباب متعددة من من الغشّ والتضليل والعبث والأخطاء المحاسبية فضلا عن تدني أخلاق المهنة وأخلاق إدارات الشركات ,ومكاتب التدقيق العالمية .

كما تلعب حوكمة المؤسسات دورا مهما في التأكيد من الالتزام بالسياسات والإجراءات الرقابية والمحاسبية على أداء الشركات ، و لمنع حدوث مثل هذه الأزمات والحد منها في أقل تقدير,ازداد الاهتمام بصياغة مفهوم حوكمة الشركات,ووضع مجموعة من الآليات تجعل الحوكمة تكسب دورا فعالا في المؤسسات ,ولإظهار الموضوع بشكل أوضح ارتاينا تقسيم هذا الفصل الى ثلاثة مباحث كمايلي:

ماهية الحوكمة اذ سنتناول في هذا المبحث الأسباب الرئيسية التي أدت الى الاهتمام بمفهوم الحوكمة

المبحث الأول: حوكمة الشركات وكذا بعض المفاهيم لها

المبحث الثاني :لإطار الفكري لحوكمة المؤسسات من نظرية الوكالة ونظرية حقوق الملكية وكذا نظرية حقوق الملكية وكذا نظرية التجذر بالإضافة الى نظرية أصحاب الملكية ونظرية تكاليف الصفقات.

أما المبحث الثالث والأخير نتطرق الى أساسيات الحوكمة بما جاءت به من مبادئ ومحددات وآليات عملها وكذا مختلف النماذج لها.

## المبحث الأول: ماهية الحوكمة

بعد أصدرت الو.م.أ مصطلح الخوصصة لمعظم دول العالم بدا مصطلح جديد في غزو العالم وهو ما يطلق عليه مصطلح حوكمة الشركات ,وبدأ البنك وصندوق النقد الدوليين في قياس مدى الالتزام للأسواق المالية العالمية لهذا المصطلح من خلال عدة معايير ثمّ وضعها في إطار برنامج الإصلاح الاقتصادي التي تطبقها العديد من دول العالم.[1]

### المطلب الأول : نشأة مفهوم حوكمة المؤسسات[2]

تجدر الإشارة قبل البدء في الموضوع الى كثرة المصطلحات و المفاهيم المتعلقة بالحوكمة فهناك من يراه على أنها الحاكمية ,الإدارة الرشيدة ,الحكم الراشد أو الجيد أو الصالح. ويقصد بها "عملية قيادة شيء ما",أما في القرن الرابع عشر فقد كان (gouverment) يمثل مرادف أو مصطلح الحوكمة ، و استعملت كلمة الحوكمة لتشير الى سلطة الدولة وتسلسلها الهرمي أما الحوكمة فتشيد الى كيفية إدارة الشؤون العامة بالشكل الصحيح بصرف النظر عن مسالة السلطة ولأنها أي الحوكمة ارتبطت بمفهوم التسيير أكثر من السلطة ,فقد انتقلت على هذا الأساس هذه الكلمة الى العالم الأنجلوسكسوني وتحديدا الولايات المتحدة الأمريكية ومع بداية التسعينات يعاود هذا المصطلح الظهور في ميدان مختلف وهو المؤسسة تحت اسم حوكمة المؤسسات وفي عام 1976 قام كل من Meckling et jenson " بالاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وإبراز أهمية في الحد أو من التقليل من المشاكل التي تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة التي مثلتها نظرية الوكالة، و ذلك من خلال مجموعة من الدراسات العلمية والعملية التي اعدّت على أهمية الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات وأثرها على زيادة ثقة المستثمرين. في أعضاء المجلس إدارة الشركات، وبالتالي قدرة الدول على جذب مستثمرين جدد سواء محليين او أجانب وما يترتب عن ذلك من اقتصاديات تلك الدول.

وقد ظهرت الحاجة الى الحوكمة في العديد من الإقتصاديات المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية خاصة في أعقاب الإنهيارات الإقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها عدد من دول شرق اسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في عقد التسعينات حتى القرن العشرين وكذلك ما شهده الإقتصاد الأمريكي ومؤخرا من انهيارات مالية ومحاسبية خلال عام2002وتزايدت أهمية الحوكمة نتيجة لإتجاه كثير من دول العالم الى التحول الى النظم الإقتصادية الرأسمالية التي تعتمد فيها بدرجة كبيرة على الشركات الخاصة لتحقيق

معدّلات مرتفعة ومتواصلة من النمو الاقتصادي .وقد أدى اتساع حجم تلك المشروعات الى انفصال الملكية عن الإدارة وشرعت تلك المشروعات في البحث عن مصادر للتمويل اقل تكلفة من المصادر المصرفية ,فاتجهت الى أسواق المال وساعد على ذلك مما شهده العالم من تحرير الأسواق المالية فتزايدت انتقالات رؤوس الأموال عبر الحدود بشكل غير مسبوق ودفع اتساع حجم الشركات وانفصال الملكية عن الإدارة الى ضعف آليات الرقابة الى تصرفات المديرين ووقوع كثير من أزمات مالية من أبرزها دول جنوب شرق اسيا في أواخر التسعينات, ثمّ توالت بعد ذلك الأزمات ولعل من أبرزها شركتي انرون وولد كوم في الو.م.أ عام 2001 وقد دفع العالم إلى الاهتمام بمفهوم الحوكمة .

---

[1] د.علاء فرحان طالب ، " **الحوكمة المؤسسية و الأداء المالي الإستراتيجي للمصارف** " ، الطبعة الأولى ، دار الصفاء للنشر و التوزيع ، عمان ، 2011 ، ص 23

[2] د. محمد مصطفى سليمان ، " **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي و الإداري** " ، الطبعة الأولى ، الدار الجامعية ، مصر ، 2006 ، ص 15 – 16

**أولا: أصل كلمة الحوكمة**

يعتبر مصطلح الحوكمة حديث الإستعمال في اللغة العربية و يعود استخدامه في بداية سنة 2000 والتي تعني قيادة السفينة kubernao باللغة اليونانية و Gouvernance باللغة الإنجليزية وGouverment حيث استخرج هذا اللفظ في القرن 13م في اللغة الفرنسية القديمة كمرادف لمصطلح الحوكمة والتي تعني فن أو طريقة الحكم، ثم استخدامه كمصطلح قانوني في اللغة الفرنسية سنة 1478 ويقصد بها العمل أو طريقة الإدارة، حيث اخذت Gouvernance الى الإنجليزية وأعطى ميلاد لكلمة الحوكمة سنة 1990 من قبل الإقتصاديين وعلماء السياسة والمؤسسات الدولية.

"gouvernance corporate ومن خلال هذا الرصد للتطور التاريخي فإنّه لم يتم التوصّل الى مرادف المصطلح باللّغة العربية الاّ انّه بعد العديد من المحاولات والمشاورات مع عدد من الخبراء للغة العربية والإقتصاديين والقانونيين المهتمين بهذا الموضوع تمّ اقتراح مصطلح حوكمة المؤسسات، حكامة، حكومة المؤسسات، إنّ حوكمة المؤسسات تكون الأقرب الى المفهوم باللغة الانجليزية التي تنطبق على معاني الرقابة والحكم، كما تمّ اقتراحه من قبل الأمين العام لمجمع اللغة العربية وقد استحسنه عدد من المتخصصين في اللغة العربية بالجامعة الامريكية بالقاهرة امّا المصطلح المستعمل على مستوى الخطابات فهو الحكم الراشد

**ثانيا : الأسباب التي ادّت للاهتمام بالحوكمة و الفضائح المالية**

**أ – أسباب الإهتمام بالحوكمة :**

1. تقويم أداء الإدارة العليا بالمنشئات وتعزيز المساءلة.
2. توفير الحوافز لمجلس الإدارة والإدارة التنفيذية المنشئات بما يمكن تحقيق الأهداف العامة المنشأة ومساهميها.
3. مراجعة وتعديل قوانين الحوكمة لأداء المنشآت، بحيث تتحول مسؤولية الرقابة الى كل من مجلس الإدارة والمساهمين وممثلين في الجمعية العمومية.
4. مساهمة العاملين وغيرهم من الأطراف الأصحاب المصلحة في نجاح أداء المنشأة لتحقيق أهدافها على المدى الطويل.
5. ضمان الحصول على معاملة عادلة لجميع المساهمين بما يضمن حقهم المتكافئ في ممارسة الرقابة على أداء المنشأة.
6. تشجيع المنشآت على الاستخدام الأمثل لمواردها بكل السبل الممكنة.
7. توفير إطار عام لتحقيق التكامل والتناسق بين اهداف المنشاة ووسائل تحقيق تلك الأهداف.
8. وفير إطار واضح لها وكل من الجمعية العمومية ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين بما يضمن عدم حدوث لبس او تداخل او غموض بين اختصاصات هذه الأطراف.
9. تحقيق نوع من التكامل بين المنشاة والبيئة المحيطة من حيث الجوانب القانونية والاجتماعية السائدة.
10. توفير إطار يساعد في تحديد سبل الزيادة ووعي المسؤولين وأصحاب المصلحة بأساليب ممارسة السلطة وتحمّل المسؤولية

**ب – الفضائح المالية :**

أدت الإنهيارات المالية و الفضائح بالمؤسسات العملاقة في العديد من الدول ,و لقد لعبت الشركات العالمية التي أفلست دورا مهما في الإهتمام بالحوكمة ,حيث تبين أن أهم أحد الأسباب التي دعت المنظمات بالإهتمام بنظام الحوكمة هو إنهيار أكبر شركات العالم :

**1 – الشركات المتعثرة و الحوكمة :**

- **إنهيار شركة وولدكوم:**[1]

بدأت الشركة نشاطها في مدينة جاكسون عام 1979 تحت مسمى شركات الخدمات المحدودة للإتصالات للمسافات البعيدة ,و في 1983 إندمجت مع مؤسسات متميزة ,و تحولت إلى شركة مساهمة في البورصة و في عام 1990 تحولت إلى شركة الإتصالات العالمية و في 1992 إستحوذت على شركة MCI للإتصالات ,مما أدى إلى إرتفاع أسهمها في البورصة و في 2002 إنهارت الأسعار و قد تم اتهامها من طرف محكمة نيويورك الو.م.أ بإخفاء تكلفة قدرها 4مليارات دولار ممادفع الشركة الى اعلان إفلاسها و تعد من أكبر فضائح المحاسبية و كان المسؤول التنفيذي للشركة هو مسؤول عن تزييف الحقائق المالية و تضليل المساهمين

- **إنهيار شركة إنرون :**

تعد من أكبر الشركات بمجال الغاز و الطاقة ,إنهارت عام 2001 نتيجة لعوامل منها إنعدام أخلاقيات المهنة و التلاعب و إظهار القوائم المالية بشكل يخدم المصالح الخاصة و تلاعب بالتقارير المالية من خلال رشوة المدققين و المراجعين و تزييف الحقائق

**2 – الأزمات المالية و الحوكمة :**

من أهم الأزمات الإقتصادية التي لها علاقة بالحوكمة مايلي :

- أزمة الكساد 1929 : تعد أزمة عالمية إقتصادية شهدتها أمريكا أدت إلى توقف معامل الإنتاج ،نتج عنها تشرد العائلات ، تدهور الصحة و الأوضاع المعيشية للسكان و أسباب هذه الأزمة إنهيار بورصة وولستريت أو ما يسمى بالخميس الأسود ذلك بسبب التهافت على بيع الأسهم إذ أصبح لا يعكس قيمته و عدم التوازن بين العرض و الطلب و أصبح العرض يفوق الطلب مما جعل قيمة السهم تهبط و بالتالى ترتب ديون لا يمكن سدادها
- الأزمة المالية العالمية 2008 : إ وحدث في الأسواق المالية العالمية في هذه السنة يعتبر بحق أزمة مالية غير مسبوقة حيث أصبح الأمر يزداد سوءا مع تفشي أزمة الرهن العقاري في أوت 2007 ،حيث أن هذه القروض تم تسويقها إلى عدد كبير من المؤسسات المالية في شكل سندات معقدة مما أدى إلى إفلاس البنوك و إنهيار الأسهم و كان هذا له آثار وخيمة على الإقتصاد العالمي و الأمريكي . [2]

[1] د.ظهر شاهر القشي ، "إنهيار بعض الشركات العالمية و أثرها في البيئة المحاسبية" ، **المجلة العربية للإدارة** ، جامعة الدول العربية ، العدد 02 ، 2005 ، ص 25

[2] حسين عبدالجليل آل غزوي ،حوكمة الشركات و أثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المالية ، مذكرة ماجستير في المحاسبة ، الأكاديمية العربية ، الدنيمارك ، 2010،ص 28

**ثالثا : تعريف حوكمة الشركات[1]**

على المستوى العالمي لا يوجد تعريف موحد لمفهوم حوكمة الشركات ويرجع ذلك الى تدخله في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للشركات وفيما يلي مجموعة من التعاريف المتعلقة بهذا المفهوم.

**مفهوم الحوكمة :**

**لغة :**

يعتبر لفظ الحوكمة مستحدث في قاموس اللغة العربية، فهو لفظ مستمد من الحكومة، و هو ما يعني الانضباط والسيطرة والحكم بما تعني هذه الكلمة من معاني ، وعليه فإنّ لفظ الحوكمة يتضمن العديد من الجوانب منه :

**الحكمة:** ما تقضيه من التوجيه والإرشاد

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

**الاحتكام:** وما يقتضيه الرجوع الى مرجعيات أخلاقية وثقافية والى خبرات تمّ الحصول عليها من خلال تجارب

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

**مفهوم حوكمة الشركات اصطلاحا :**

تعرف الحوكمة على انّها ذلك الإطار الذي تمارس فيه الشركات وجودها، وتركز الحوكمة على العلاقات فيما بين الموظفين وأعضاء مجلس الإدارة، والمساهمين وأصحاب المصالح وكيفية التعامل بين هذه الأطراف في الاشراف على عمليات الشركة .

عام 1992 وصفت تقرير لجنة الأبعاد المالية لحوكمة الشركات Cadbury حوكمة الشركات "بانّها نظام بمقتضاه تدار الشركات وتراقب"

- وقد عرف معهد المدققين الداخليين في مجلة «IIA» والصادرة عنه «Tome At. The Top» حوكمة الشركات "بانّها العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من اجل توفير على إدارة ومراقبة مخاطر الشركات والتأكيد على كفاية الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيمة الشركة من خلال أداء الحوكمة فيها.

ويمكن ان تعرف بأنّها «عبارة عن مجموعة من القواعد والإجراءات التي تحدد صنع القرار، ومراقبة ورصد العمليات داخل الشركة .

- وعرفت منظمة(OECD) مفهوم حوكمة الشركات 1998 بانّه "النظام الذي يوجّه ويضبط أعمال الشركة، حيث يصف ويوزّع الحقوق والواجبات بين مختلف الأطراف في الشركات مثل مجلس الإدارة، الإدارة، المساهمين وذوي العلاقة ويضع القواعدوالاجراءات اللازمة لاتخاذ القرارات الخاصة بشؤون الشركة، كما يضع الأهداف والاستراتيجيات اللازمة لتحقيقها وأسس المتابعة لتقييم ومراقبة الأداء

[1] هيدوب ليلى ريمة ، المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات ، مذكرة ماستر في العلوم التجارية ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2012 ، ص 14

ومن خلال ما سبق يمكننا تعريف الحوكمة على انّه (عملية يتم من خلالها تحديد القواعد وتنظيم الممارسات السليمة للرقابة على القائمين على إدارة الشركة بما يحفظ حقوق المساهمين ويضمن مستوى ملائم من الشفافية والافصاح ويضبط العلاقة بين مجلس الإدارة من جهة وأطراف أصحاب المصالح من جهة أخرى .

يساعد مفهوم حوكمة الشركات في القضاء على التعارض وتحقيق الانسجام والتوازن بين مصالح الفئات المختلفة المهتمة بالشركة داخليا وخارجيا، والحد من سيطرة الإدارة والسلطات الواسعة للفئات الأخرى خاصة المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح.

**المفهوم المحاسبي للحوكمة**

يشير المفهوم المحاسبي للحوكمة الى توفير مقومات حماية أموال المستثمرين وحصولهم على العوائد المناسبة وضمان عدم استخدام أموالهم في مجالات او استثمارات غير امنة وعدم الاستغلال من قبل الإدارة او المديرين لتحقيق منافع خاصة، ويتم ذلك من خلال مجموعة من الإجراءات والضوابط والمعايير المحاسبية.

–وتركز هذه النظرة على تحقيق النظرة على تحقيق الشفافية وتوسيع نطاق الإفصاح عن البيانات المحاسبية والقوائم المالية ومزايا المديرين وتطبيق معايير المحاسبية المتعارف عليها دوليا

**المفهوم القانوني للحوكمة :**

يشير الى الاطار التشريعي والقواعد القانونية التي تحمي مصالح الأطراف ذوي العلاقة بالشركة، وتناولها كتاب قانون على انها اطار متكامل من القواعد القانونية الحاكمة لإدارة شؤون المشروعات والمنظمات في مواجهة الأطراف المستفيدة ,وبذلك يهتم القانونيون بالقواعد القانونية والنواحي الإجرائية التي توفر ضمانات الحماية لحقوق الأطراف ذوي العلاقة او المستفيدين من نشأة الشركة وبقاءها ونموها .

**رابعا: خصائص حوكمة المؤسسات[1]**

انطلاقا من التعاريف السابقة لحوكمة المؤسسات فانّ مصطلح الحوكمة يشير الى الخصائص التالية

**الانضباط** : أي اتّباع سلوك أخلاقي مناسب وصحيح

**الشفافية** : تقديم صورة حقيقية لما يحدث.

**الاستقلالية** : أي لا يوجد تاثيرات او ضغوطات غير لازمة للعمل.

**المساءلة** : أي إمكانية تقديم وتقييم اعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.

**المسؤولية** : أي وجود مسؤولية امام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المنشاة .

**العدالة** : أي يجب احترام جميع حقوق المجموعات (أصحاب المصلحة في المنشاة

**المسؤولية الاجتماعية** : أي النظر الى الشركة كمواطن جيد.

[1] د. عبدلرزاق بن زاوي ، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري ،جامعة بسكرة ، 2012 ، ص 9

**المطلب الثاني : أهمية حوكمة المؤسسات والهدف منها**

**أولا : أهمية الحوكمة من الناحية الإقتصادية و المحاسبية و الرقابية :**[1]

تنبع أهمية حوكمة المؤسسات من دورها الأساسي في تحقيق التنمية الإقتصادية وتجنب وقوع الأزمات المالية من خلال ترسيخ عدد من المبادئ والأسس الإقتصادية في الأسواق والتي تسعى الى كشف الغش والتلاعب والفساد وسوء الإدارة و تتضح أهمية الحوكمة فيما يلي:

**1. من الناحية الإقتصادية :**

تتمثل في تحديد طريقة النشاط الإقتصادي، ولها تأثير قوي في تخطيط الأعمال و النشاط الإستثماري و خفظ تكاليف المعاملات التي تكمن في تكاليف التنظيم و إدارة الأعمال و تشمل تكاليف المعاملات في مايلي :

-تكلفة بيع وشراء السلع والخدمات والحصول على التمويل ورأس المال

-تكلفة ضمان وتنفيذ حقوق الملكية والحصول على المعلومات بشأن الاعمال وفرص الشراكة.

-تكلفة تكوين المؤسسات وتنظيمها.

-تكلفة نقل واستيراد وتصدير السلع والالتزام باللوائح والتمثيل الحكومي.

**2. من الناحية القانونية :**

يهتم القانونيون بمبادئ واليات حوكمة المؤسسات كونها تعمل على الوفاء بحقوق كافة الأطراف التي تشمل حملة الأسهم، مجلس الإدارة ، المديرين التنفيذيين ، العاملين ، المقرضين ، وأصحاب المصالح وغيرهم ...الخ.

من هذا المنطق فإنّ المؤسسة تعمل بمثابة العمود الفقري لمبادئ وآليات الحوكمة التي تعمل على ضبط العلاقة بقوانين وقرارات محددة من بين الأطراف المنتمية للمؤسسة وتتداخل قواعد حوكمة المؤسسات بعدد من قوانين المؤسسات، أسواق المال ،البنوك ,المحاسبة والمراجعة, الاحتكار ,منع الضرائب ,كما تعمل على تنفيذ العقود بطريقة فعالة, وبهذا الصدد اقترحت مؤسسة التمويل الدولية في2002 بأن يتم اصدار بنود تشريعية لحوكمة المؤسسات (code of corporate gouvernance) تتضمن أسواق المال والمؤسسات و رغم اختلاف هذه القوانين والأنظمة الأساسية، المرتبطة بحوكمة المؤسسات، الّا أن الأنظمة القانونية تعدّ عاملا أساسيا لضمان تطبيق جيد لقواعد الحوكمة وفضلا عن أهمية الإفصاح والشفافية والمراجعة والمحاسبة.

**3. من الناحية المحاسبية والرقابية :**

الأمر الذي يفوق أهمية مدى كفاءة المناخ التنظيمي والرقابي وأنّ أهمية دور أجهزة الإشراف في متابعة الأسواق تزداد من خلال التركيز على ثلاثة عوامل : الإفصاح، الشفافية، المعايير المحاسبية السليمة وسعيا لضمان المزيد من الإنضباط أصدرت الو م أ تشريع

[1] صديقي خضرة ، التأهيل النظري لماهية حوكمة الشركات و العوائد المحققة من جراء تبنيها ، المؤتمر الوطني الثاني حول متطلبات إرصاء مبادئ حوكمة الشركات في إدارة الميزانية العامة للدولة ، جامعة البويرة ، يومي 30 - 2010/10/.31 .

جديد اطلق عليه « sarbanes Oxley » ينصح عن أهمية انتهاج آليات دورية وسريعة لضمان الحصول على الإفصاح والشفافية المطلوبة، كما يدعو الى تشكيل لجان مستقلين لمتابعة أعمال مراجعة الحسابات والقوائم المالية بحياد تام, كما يشير أيضا إلى إنشاء جهاز متابعة ومراقبة أداء المؤسسات المحاسبية والمراجعة وضمان كفاءة أداء المؤسسات المحاسبية والمراجعة وضمان كفاءة أداء مهامها

**ثانيا أهمية الحوكمة بالنسبة للمؤسسات** : و تتمثل فيمايلي : [1]

- تكمن في رفع الكفاءة الإقتصادية للمؤسسة من خلال وضع أسس العلاقة بين مديري المؤسسة والمساهمين ومجلس الإدارة.
- تعمل على وضع الإطار التنظيمي الذي يمكن من خلاله تحديد أهداف المؤسسة وسبل تحقيقها من خلال توفير الحوافز المناسبة لأعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية لكي يعملها على تحقيق أهداف المؤسسة التي تراعي مصالح المساهمين.
- تؤدي على الإنفتاح على أسواق المال العالمية وجذب قاعدة عريضة من المستثمرين خاصة الأجانب.
- زيادة ثقة المستثمرين.

**ثالثا أهمية الحوكمة للمساهمين** :

- تساعد في ضمان الحقوق لكافة المساهمين مثل حق التصويت، في المشاركة في اتخاذ القرارات الخاصة بتغيرات جوهرية قد تؤثر على أداء المؤسسة في المستقبل.
- الإفصاح عن أداء المؤسسة والوضع المالي والقرارات الجوهرية المتخذة من قبل الإدارة العليا يساعد المساهمين على تحديد المخاطر المترتبة على الاستثمار في هذه المؤسسات.

**رابعا : الهدف من حوكمة المؤسسات**

تلعب حوكمة المؤسسات دورا مهما في تحقيق مجموعة من الأهداف التي يمكن إنجازها كالاتي :

**1) حماية حقوق المساهمين :**

وذلك من خلال الاحتفاظ بسجلات لتثبيت ملكيتهم لأسهم والشفافية المتعلقة بالمعلومات وتقديمها في الوقت المناسب ,فضلا عن ضمان حقوق المساهم في ذلك حق انتخاب أعضاء مجلس الإدارة والحصول على حصة من الأرباح السنوية .

[1] نواس رافد عبيد ، أثر حوكمة الشركات على جودة أداء مراقبالحسابات، مجلة العلوم الإقتصاديةو الإدارية ،جامعة بغداد ،العدد، 50 ، 2000 ،ص23

**2) تحقيق العدالة :**

وتعني الاعتراف بحقوق الأطراف ذات المصالح بالمؤسسة بالشكل الذي يضمن تحقيق العدالة والمساواة بين المساهمين سوءا كانوا داخل او خارج المؤسسة.

**3) حماية مصالح الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالمؤسسة :**

وهذا ما يتطلب زرع روح الانتماء والولاء للمتعاملين مع المؤسسة وفي مقدمة ذلك العملين بها.

**4)توفير المعلومات ودعم سلامة قنوات الاتصال :**[2]

إن توفّر المعلومات المفيدة ذات الحقائق المتمثلة بالدّقة والملائمة لجميع الأطراف ذات العلاقة بعمل المؤسسة كل ذلك يعكس سلامة وصحة التحكم المؤسسي في المؤسسة فضلا عن سلامة أنظمة الرقابة الداخلية والخارجية وتطبيق القواعد والقوانين كلها تدعم حوكمة المؤسسات وبما ينعكس في سلامة أداء المؤسسة ، تسعى حوكمة المؤسسات من خلال الأهداف الى تحقيق مايلي :

1-وضع الأنظمة الكفيلة بمعالجة الغشّ وتضارب المصالح والتصرفات غير المقبولة ماديا وأدائيا وأخلاقيا.

2-وضع أنظمة الرقابة على إدارة الشركات وأعضاء مجلس إدارتها.

3-وضع أنظمة إدارة الشركة وفقا لهيكل يحدد توزيع كل الحقوق والمسؤوليات فيما بين المشاركين ,مجلس الإدارة والمساهمين.

4-وضع القواعد والإجراءات المتعلقة بسير العمل داخل المؤسسة لتحقيق أهدافها.

**المطلب الثالث : الأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة**

تضم عملية الحوكمة عدّة اطراف تتمثّل فيمايلي :[1]

**أولا : النظام العام**

يشمل الضوابط والأحكام والقوانين والأعراف والمبادئ الراسخة والمستقّرة في أعماق المجتمع وجذوره وكذا مؤسساته

**ثانيا : الدولة**

الدولة ككيان إداري له وظائفه وهيكله الإداري وبنيانه التنظيمي ومؤسساته الفاعلة ووحداته المتفاعلة والتي تعتمد كل منها على الأخرى تتمثل مؤسسات الدولة في سلطاتها الثلاث :

**السلطة التشريعية** : وما تسنّه من تشريعات وقوانين.

**السلطة التنفيذية** : وما تقوم به من أعمال وعملية تنفيذية.

**السلطة القضائية** : وما تصدره من أحكام وما تعمل على تحقيقه من عدالة.

[1] محسن أحمد خضيري ، حوكمة الشركات ، الطبعة الأولى ، مجموعة النيل العربية ، القاهرة ، 2005 ، ص 167 - 169

**ثالثا : الأفراد العاملين والمتعاملين**

هم أصحاب الاهتمام وأصحاب العلاقة المباشرة وغير المباشرة بالشركة وهم يتمثلون في :

1) **المساهمين** : وهم أطراف التي تقوم بتقديم رأس مال للمؤسسة عن طريق ملكيتهم للأسهم، وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لإستثماراتهم وأيضا تعظيم قيمة المؤسسة على المدى الطويل، وهم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين تتراوح ملكية الأسهم بين نوعين من الهيكلة.

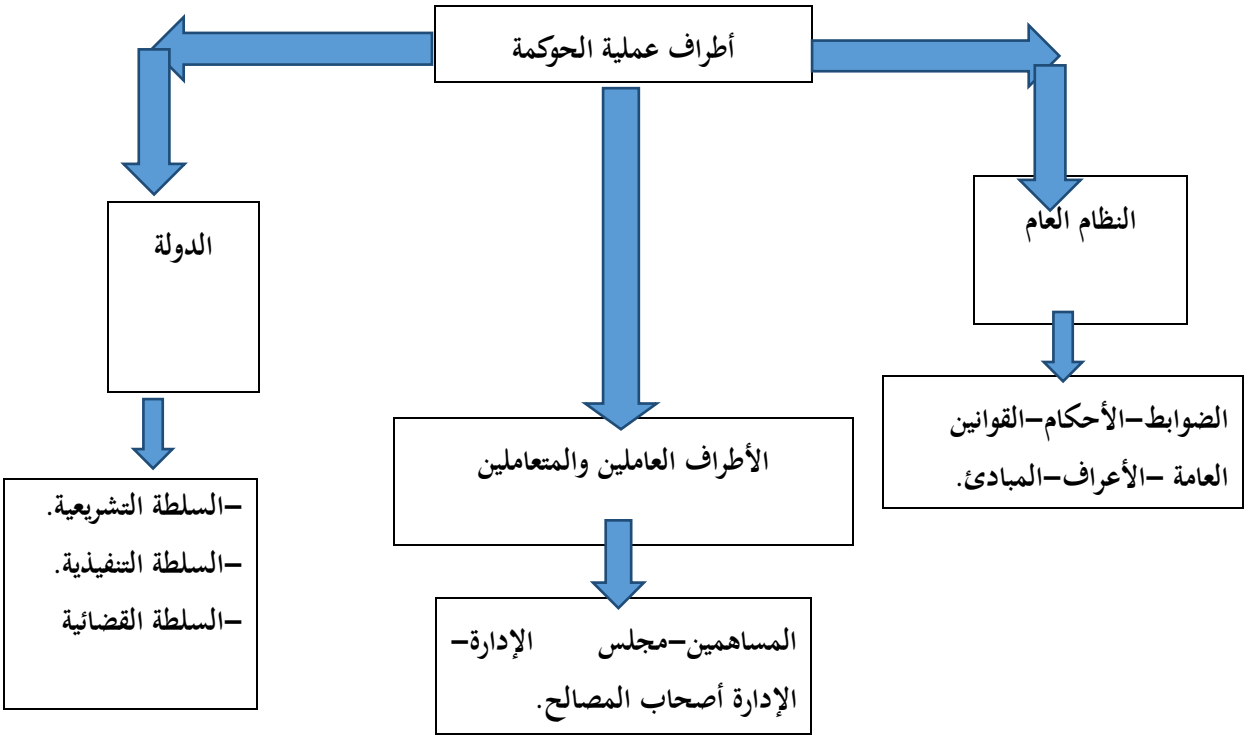
2) **مجلس الإدارة** : وهم من يمثلون المساهمين وأيضا الأطراف الاخرى مثل أصحاب المصالح ومجلس الإدارة يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة بالإضافة الى الرقابة على أداءهم يقوم مجلس الإدارة برسم الخطة العامة للمؤسسة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين ، و يتكون مجلس الإدارة من :

- **رئيس مجلس الإدارة** : يكون لرئيس مجلس الإدارة دور محوري في خلق ظروف مناسبة للأعضاء وضمان فاعلية أعمال المجلس.
- **أعضاء تنفيذيين** : وهم الأعضاء الذين يكونون من خلال الشركة أي يعملون بها.
- **أعضاء غير تنفيذيين** : هم عبارة عن الأعضاء المستقلين والذين هم خارج المؤسسة ولديهم مصالح بداخلها .

3) **الإدارة:** وهي الإدارة المسؤولة عن الإدارة الفعلية للمؤسسة وتقديم التقارير الخاصة بأداء الى مجلس الإدارة تعتبر هي المسؤولة في تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة الى مسؤوليتها اتجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

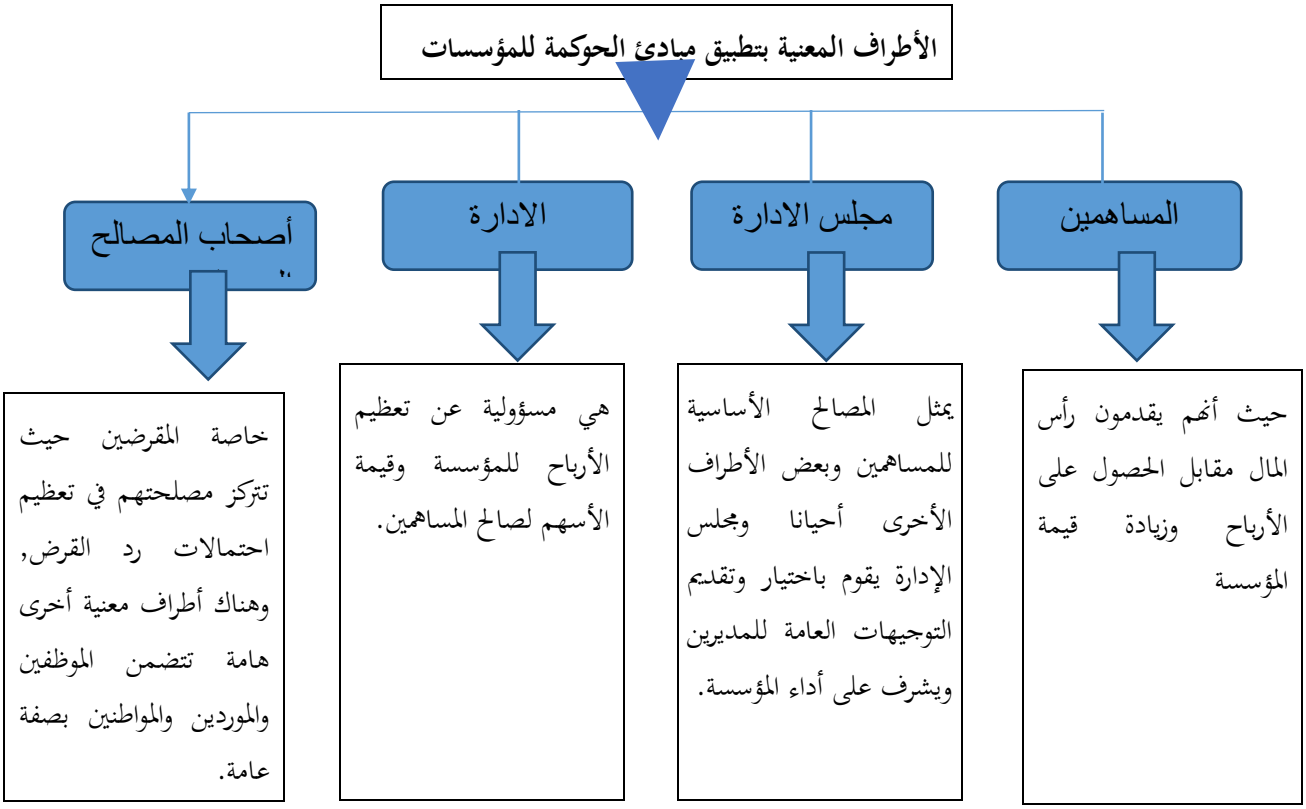
4) **أصحاب المصالح:** مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل المؤسسة مثل الدائنين والموردين ويجب على هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح وتعاملات مع الشركة و يمكن تلخيص أطراف عملية الحوكمة في الشكل التالي :

**الشكل رقم 1– 1** : أطراف حوكمة المؤسسات




**المصدر** : من إعداد الطالبين بناءا على معلومات سابقة.

**الشكل رقم 2 – 1** : الأطراف المعنية بتطبيق مبادئ الحوكمة




**المرجع** : غلاب فاتح "تطوّر وظيفة التدقيق في مجال حوكمة المؤسسات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة –دراسة لبعض المؤسسات الصناعية"مذكرة ماجستير تخصص إدارة الأعمال الاستراتيجية للتنمية المستدامة –جامعة سطيف 2011–ص 10.

## المبحث الثاني : الإطار الفكري لحوكمة المؤسسات

النظريات المؤسسية تعتبر المرجع الرئيسي لحوكمة المؤسسات وهذه التيارات النظرية تعرف أيضا بأنها التعاقدية لأنها تعتبر المؤسسة لمجموعة عقود (المساهمين، أرباب العمل، الموظفين، والشركات، العملاء) حيث تهدف الى تنظيم وتوزيع السلطة واتّخاذ القرار ، إنّ المقاربات المؤسستية الأكثر أهمية هما نظرية حقوق الملكية ونظرية الوكالة اللتان ترتبطان فيما بينهما ، تهتم نظرية حقوق الملكية (الأقدم) بالبيئة المؤسستية للمؤسسة. أما نظرية الوكالة فهي تهتّم بمجال التنظيم والترتيبات في المؤسسة .[1]

### المطلب الأول : نظرية الوكالة

أدّى انفصال الملكية عن الإدارة في شركات المساهمة الى تشتّت الملكية وتوزيعها على عدد كبير من حملة الأسهم بعضهم أو الغالبية العظمى منهم من يملكون عدد قليل من الأسهم وقلّة قليلة منهم تملك عدد كبيرا من الأسهم الامر الذّي يترتب عليه ضعف قدرة الملاك على التحكّم في تصرّفات الدارة بالإضافة الى وجود قلة من حملة الأسهم لهم اليد العليا في توجيه سير هذه المؤسسة و يعتبر jansen et makeling من الأوائل الذين تطرقوا لنظرية الوكالة لهذا المصطلح فعرّفوها على انّها "تعاقد من عدّة أطراف وفيه المالك أو الأصيل (الموكّل) يوّكل أو يفوّض أطراف آخرين (موكّلين) من أجل تنفيذ المهام بالتفويض لتصبح لهم صلطة القرار فهي عقد يلزم بموجبه شخص أو عدّة أشخاص (الموّكل المساهم) شخص آخر الوكيل أو المسير من أجل قيام الاعمال باسمه، بما يؤدّي الى تفويض (الموكّل الرئيسي) جزء من سلطة اتّخاذ القرار للوكيل .[2]

#### أولا : فروض الوكالة

ترتكز نظرية الوكالة على مجموعة من الفرضيات الأساسية من أهمّها :

1) إنّ أطراف الوكالة (أصلاء ووكلاء) يتمتّعون بالرشد نسبيا وعلى تعظيم منافعهم الذاتية
2) إنّ اهداف الأصيل والوكيل غير متوافقة تماما وانّ هناك قدرا من التعارض في المنافع بينهما
3) إنّه بالرّغم من وجود تعارض في اهداف الوكلاء والاصلاء فانّ هناك حاجة مشتركة للطرفين في بقاء العلاقة او المنشاة قوية في مواجهة المنشآت الأخرى.
4) عدم تماثل المعلومات بين الأصيل والوكيل ,حيث الأخير يمتلك الخبرة والسيطرة العلمية على المعلومات المحاسبية ممّا يعظم دالة منفعة على حساب الأصيل
5) يترتّب على ما سبق ضرورة توافر قدر من اللامركزية للوكيل ليمكنه من اتّخاذ بعض القرارات والقيام ببعض الاعمال دون الرجوع للأصيل.
6) إنّ الأصيل لديه الرغبة في تعميم عقود الوكالة تلزم الوكيل بالسلوك التعاوني الذي يعظّم منفعة طرق الوكالة ويحول دون تصرّف الوكيل على نحو يضرّ بمصالح الأصيل.

---

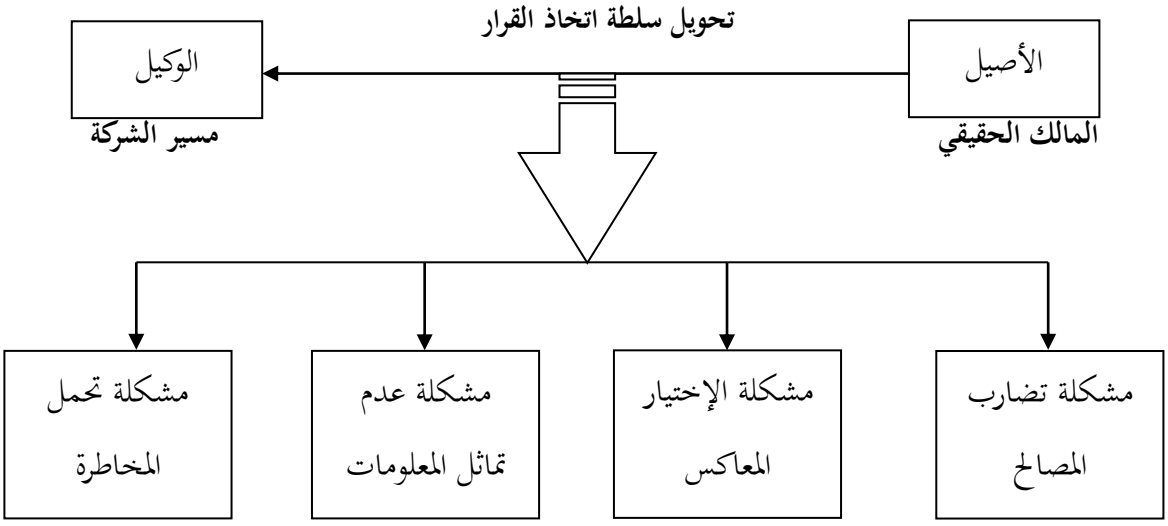
[1] هيدوب ليلى ريمة ، مرج سبق ذكره ، ص 04

[2] padila alexander, « Agency theory ;evolution and Austri economics »2006 www.Mises.org/ journal/scolar/padila6pdf.p5

**ثانيا : مشاكل الوكالة**

تعدّ نظرية الوكالة تعبير للعلاقة التعاقدية بين مجموعتين تتضارب أهدافها بين كل من المالكين والوكلاء(المدراء) وتهدف نظرية الوكالة الى صياغة العلاقة بين هذه المجاميع بهدف جمع تصرفّات الوكيل تنصب في تعظيم ثروة المالكين ,ومن خلال هذه العلاقة تنشأ العديد من المشاكل ,لعدم وجود عقود كاملة والشّكل الآتي يوّضح ذلك :

**الشكل رقم 3 – 1 : مشاكل الوكالة**




**المصدر** : من إعداد الطالبين

**1) مشكلة الاختيار العكسي أو المتناقض : (Selection adverce )** [1]

إذا كانت نظرية الوكالة تدرس العلاقة بين مسيّر , ومساهم أيّ المشاكل التي يمكن أن تنشأ عن العقد المبرم وأساليب حلّها ,فإنّ النظرة الجديدة تدرس العلاقة مسيّرا و مستثمرا محتمل وفي هذه الحالة تختلف المعلومات والخبرات بين الطرفين أي أنّ المعلومات الموجودة عند المسيّرين تكون غير متاحة للمستثمرين المحتملين وهذا ما يعبّر عنه بالاختيار المعاكس أوالعكسي وهذه المشكلة تظهر نتيجة قدرة الوكيل على إخفاء بعض المعلومات أو إعطاء معلومات خاطئة أو مضللة ,في هذه الحالة لا يمكن للوكيل فيها ملاحظة أداء الوكيل بصورة مباشرة والتحقّق من نتائج القرارات المختلفة

**2) مشكلة الخطر المعنوي : (hazard moral)**

وهي تظهر نتيجة عدم التأكّد من أنّ المسير سيلتزم بالعقد الذي وقعه ,حيث لا يوجد أي ضمان بأن الوكيل سيعمل على تحقيق مصالح الموكّل وتحقيق الأهداف التي وضعها .

[1] د.بتول محمد نوري, د.علي سليمان دراسة ،"حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة" ، رسالة ماجستير ، بغداد ، 2009 ، ص 3

**3) مشكلة عدم تماثل المعلومات : (Asymetric hnformation)**

يتوافر بطبيعة الحال للوكيل (وهو الإدارة) كلّ المعلومات المتاحة عن المنشأة من واقع معايشته اليومية لها ,ويستخدم الوكيل هذه المعلومات لتحقيق مصلحته الشّخصية حتى لو تعارضت مع مصلحة الأصيل ,ومن الممكن أن يفصح الأصيل عن بعض هذه المعلومات ويخفي البعض الآخر أو يقدّم المعلومات بطريقة تجعل الأصيل يقيم مجهوداته في أفضل صورة ممكنة أو في وضع أفضل ممّا لو توافرت كل المعلومات للأصيل.

**4) مشكلة تضارب المصالح**

إنّ كل من الأصيل والوكيل شخصا يتميّز بالتّصرف الرشيد ويقصد كلا منهم يعمل على تنظيم منفعته المتوقّعة اذ يعدّ ذلك بمثابة هدف يفسّر تصرّفات كل منهما فالمالكون سوق يعملون من أجل تعظيم ثروتهم وتحقيق مصالحهم الذاتية بشكل متفرّد بالعائد المالي المتوقّع الذي سيتولّد من استثماراتهم في الشركة بواسطة المدراء,أمّا المدراء فسوف يعملون على تحقيق مصالحهم الذاتية بتعظيم عائدهم وكذلك بعدم بذل جهد أو ماتسمّى بوقت الرّاحة ولو كان ذلك على حساب المالكين .

**ثالثا : أنواع تكاليف الوكالة**

توجد ثلاثة أنواع من تكاليف الوكالة ألا وهي حسب (Jansen et makeling) :

1- **تكاليف الإشراف** : يلتزم بها الرئيس من أجل تأمين الرقابة على نشاطات المديرين لكشف إمكانية منع تصرفات في غير مصالحه أثناء إدارته للمؤسسة.

2- **تكاليف الإلتزام** : وهي تنتج عن الدعم والتحفيز الذي يتحصّل عليه العميل من أجل بناء الثقة التي تعتبر الأساس.

3- **التكاليف المتبقية أو الفرصة الضائعة** : تنتج عن التعارض المستمد للمصالح بين المتعاقدين المصالح وبين المتعاقدين في علاقة الوكالة وتتمثّل كذلك في الأثر السلبي على أسعار الأسهم وسندات المؤسسة والذي ينشأ من احتمالات اتّخاذ القرارات من قبل العميل لا تتّفق مع مصالح الرئيس[1]

[1] حفيظ هاجر كلتوم ، المراجعة الداخلية كآلية لتفعيل مبادئ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية ، مذكّرة ماستر ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2013 -2014 .ص11- 12

**المطلب الثاني : نظرية حقوق الملكية**

يبنى على أساسها حق الملكية و تحليل حوكمة المؤسسات و هي نظرية قانون المؤسسات و الإلتزامات تحدد الفصل بين حقوق المكونات في ثلاث مكونات : الحق في إستخدام الممتلكات ، الحق في جمع الثمار ، الحق في بيع الممتلكات أو تدميرها و يوفر كل مكون للمالك قدرا من السلطة و تأكد أهمية حقوق الملكية و حماية إرادة المالك في تصرف في أملاكه:

و حسب تحليل Parrat هناك أربعة أنواع لملكية المؤسسة و هي : [1]

- الملكية الموحدة في المؤسسة الرأسمالية ، المالك يملك أي لايوجد فصل بين حقوق الملكية و حقوق إتخاذ القرار
- الملكية المنفصلة في المؤسسة حيث المساهم يملك ( يتلقى الأرباح و لديه القدرة على بيع أسهمه و يوكل المدير لتسيير المؤسسة )
- الملكية المنفصلة و الجماعية في المؤسسة العمومية يمتلكها مجموعة موظفين بينما حق جمع الثمار و حق إستخدام الممتلكات تمتلكها الدولة
- ملكية جماعية موحدة في مؤسسة تعاونية و جماعية لايوجد مالك حقيقي

**المطلب الثالث : نظرية التجذّر La théorie l'enracinement**

تفترض نظرية التجذّر أنّ الفاعلين في المؤسّسة يطوّرون استراتيجياتهم للحفاظ على مكانتهم بالمؤسسة والعمل على حرمان المتنافسين المحتملين من الدخول اليها ,هذا ما يسمح بالرفع من سلطتهم ومساحة ادارتهم لما يجري بالمؤسسة وينتج تجذّر المديرين كرد فعل عن الرقابة الداخلية والخارجية الموجّهة اليهم حيث من الشروط الضرورية لفعالية الرقابة الممارسة على المديرين بهدف حماية مصالح المساهمين وباقي الأطراف لديها [2]

**كفاءة المراقبين** : تعني بذلك القدرة على امتلاك وحيازة المعلومات ومعرفة خاصة وجيّدة بالبيئة وبباقي الفاعلين ومعالجة

**تحفيز المراقبين** : ركّزت لكل من نظرية الوكالة ونظرية تكلفة الصفقات على التصرّف الانتهازي للمراقبين.

**استقلالية المراقبين** : حيث وضعت نظرية التجذّر علامة استفسار عن العلاقات القائمة بين المديرين والمراقبين وفقا **لـ** (fama et jensen) فانّ الرقابة الفعّالة على المديرين تمرّ بأربعة مراحل وهي:

1. التدريب والتعليم المتعلّق بالاقتراحات المقدّمة من قبل استعمال الموارد .
2. الموافقة المتصلة باختيار مبادرات وخيارات القرارات.
3. تهيئة تنفيذ القرارات الموافق عليها.
4. الرقابة من حلال قياس أداء الوكلاء.

إذا حوكمة المؤسسات جاءت كرد فعل للمساهمين من أجل الحد من التصرّفات الانتهازية للمسيّرين وفرض رقابة تحمي المصالح المشتركة للجميع والتحافظ على استمرارية المؤسسة وهذا ما جعلها ذات اهميّة بالنسبة للمدراء والمساهمين .

---

[1] MBOUNA . M.N.these doctorate ,analyser la participation des usagers à la gouvernance du systéme de santè ,une perspective de la théoirie des partie ,université jean moulin Lyon ,frame ,2010,p83

[2] بن عيشي بشير ودبلة فاتح ، "حوكمة المؤسسات كأداة لضمان صدق المعلومات والأنظمة المحاسبية وأثرها على مستوى أداء الأسواق " ، ص 03 ، متاح على الموقع Islamfimgo-forum .net/t2009-topic ، أطلع علي في 10-12-2013.

وفي الأخير نجد بالذكر الى أنّ هناك نظريتين أخريين جاءت بهما الحوكمة ألا وهما نظرية أصحاب المصالح وكذا نظرية تكاليف الصفقات إذ أنّ هذه الأخيرة هي النظريات الأولى التي فسّرت تكاليف الصفقات وتطرّقت اليها,وأطلق على أسباب إخفاء هذه النظرية في العلاقات الاقتصادية تعبير تكلفة الصفقة الذي تعود الى الباحث "أوليفر ويليمسون" سنة 1975 اذ صنّفت التكاليف الى ثلاث فئات :[1]

1. **تكاليف البحث والعولمة**
2. **تكاليف التفاوض واتخاذ القرار**
3. **تكاليف المراقبة والتنفيذ :**

أمّا نظرية أصحاب المصالح فهي نظرية إدارية ومعيارية في أخلاقيات المنظّمة اذ تعطي مجموعة الفرضيات التي تشير الى أنّ مسيري المؤسسة لديهم التزامات أخلاقية تجاه أصحاب المصالح,فالهدف الأساسي من هذه النظرية توسيع صورة التي تعتمد عليها المؤسسة حول دور ومسؤولية المسيرين لتعظيم الربح.[2]

[1] صديقي خضرة ، مرجع سبق ذكره ، ص 04

[2] طارق عبد العال ، شركات قطاع عام وخاص ومصادق (المفاهيم-المبادئ-المتطلبات-التجارب) ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2008 ، ص 72.

## المبحث الثالث : أساسيات الحوكمة

حوكمة المؤسسات تقوم على مجموعة من المبادئ التي تمثّل دعامات أساسية لها ونظرا لأهميتها حرصت العديد من المؤسسات الدولية على وضع معايير محدّده يتمّ من حلالها الالتزام بها وانتهاجها لتطبيق الحوكمة ,وفي هذا المبحث سيتمّ استعراض بعض مبادئ الحوكمة وكذا محدّداتها وآلياتها الداخلية والخارجية لها بالإضافة الى نماذجها المنتهجة وفقا لما جاءت به الحوكمة المؤسساتية

### المطلب الأوّل : مبادئ حوكمة الشركات

ظهرت نظرية الحوكمة نتاج تطوير العديد من نظريات الإدارة مثل نظرية حقوق الملكية ونظرية تكاليف المعاملات وعلى وجه الخصوص نظرية الوكالة، كما ترتكز هذه النظرية أساسا على فرضية تعارض المصالح بين المساهمين والإدارة والأطراف الأخرى ذات المصالح.

ويقصد بمبادئ حوكمة الشركات مجموعة القواعد والإجراءات والنظم التي تحقّق أفضل حماية وتوازن بين مصالح مسيري الشركة والمساهمين فيها، وأصحاب المصالح الأخرى المرتبطة بها وبالتالي تحقيق أهداف الحوكمة ككل

في اجتماعها الوزاري لدول المنظمة ب 26-27 ماي 1999 OECD حيث اقترحت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مجموعة من المبادئ والقواعد، كما تمّت مراجعة هذه المبادئ سنة 2004 وتعترف منظّمة التعاون الاقتصادي والتنمية بانّه لا يوجد نموذج وحيد لحوكمة الشركات يتناسب جميع البلدان كما أنّ المبادئ غير ملزمة فقد أدمجت في قوانين العديد من البلدان، وقد قسمت المنظمة مبادئ الحوكمة الى ستة مبادئ وأقسام وهي: [1]

1. **ضمان وجود أساس لإطار فعّال لحوكمة الشركات** : ينبغي أن يشجّع إطار حوكمة الشركات على شفافية وكفاءة الأسواق **أن** يكون متوافقا على حكم القانون وأن يحدّد بوضع توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية.
2. **حقوق المساهمين** : تؤكّد القواعد الموضوعة على أنّ المساهمين يتمتّعون بالملكية الآمنة والحق في المعرفة الكاملة للمعلومات وحق التصويت والمشاركة في القرارات الخاصّة بالتغييرات الجوهرية في الشركة مثل بيع أو تعديل أصول الشركة، ويتضمّن هذا الاندماج مع الشركات الأخرى وإصدار أسهم جديدة، يجب أن تكون الأسواق ذات كفاءة وشفافية، ويجب أن يوازن المساهمين ما بين تكلفة وفوائد ممارسة حقوقهم في التصويت.
3. **المعاملة المتساوية للمساهمين** : يجب معاملة المساهمين من ذات الفئة الواحدة معاملة متساوية بما في ذلك الأجانب ويجب أن تتاح لهم فرصة الحصول على تعويض مناسب جراء التعدّي على حقوقهم، وتؤكّد القواعد على حماية حقوق الأقلية والمساهمين الأجانب مع الإفصاح الكامل من المعلومات الجوهرية، وكذا تجنّب استغلال المعلومات بالشركات والتداول على أساسها ممنوع، ويجب أن يفصح أصحاب مجالس الإدارة ورؤساء الشركات في أي مصالح مادية لهم في الصفقات الخاصّة بالشركات.
4. **دور أصحاب المصالح** : بحقوقهم وهم يمثلون عادة OECD بالإضافة الى الاعتراف بحقوق المساهمين فقد اعترفت أطراف معنية هامة تحدّد كيفية عمل الشركات وكيفية اتخادها لقراراتها ولهذا يجب أن تضمن في إطار قواعد حوكمة الشركات حماية حقوقهم واحترامها بالقانون.

[1] OCDE principle and annotation on corporate gouvernance ,Arabic translation p9-36

5. **الإفصاح والشفافية** : الجوهرية المتعلقة بالشركة بما في ذلك الوضع المالي وأداء الملكية وإدارة الشركة بما في ذلك مجلس الإدارة ومكافآتهم. وتحدّد الخطوط العامة أيضا انّ المراجعة المالية السنوية يجب أن يقوم بها مراقب الحسابات الخارجي تبعا لمستوى عالي جدّا من معايير الإفصاح المحاسبي والمالي وغير المالي وكذا نشر المعلومات بطريقة عادلة للوصول الى المعلومات التي تهم المستثمرين وذلك بعدالة وفي الوقت المناسب وبتكلفة مناسبة.
6. **مسؤولية مجلس الإدارة**: تحدّد الخطوط العامّة لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بالتفصيل وظيفة مجلس الإدارة في الإدارة وحماية الشركة والمساهمين وأصحاب المنظمة بها .ويجب ان يضمن الاطار العام لحوكمة الشركات إعطاء التوجيه الاستراتيجي للشركة والمتابعة الفعّالة للإدارة من قبل مجلس الإدارة ومسؤولية المجلس أمام الشركة والمساهمين وأصحاب المصلحة ويتضمن الجوانب المتعلقة باستراتيجية الشركات و المخاطر والتعويضات التنفيذية والأداء بالإضافة الى نظم المحاسبة واعداد التقارير .ويجب أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس من المعرفة التامة وبحسن النية ويجب أن يبذلوا كل جهودهم لصالح الشركة والمساهمين فيها, كما يجب أن يضمن مجلس الإدارة أيضا الالتزام بالقوانين التي يمكن تطبيقها مع أخذ مصالح المتعاملين مع الشركة في الاعتبار وأخيرا يجب أن يكون المجلس قادرا على الحكم بموضوعية على شؤون الشركة بعيدا عن الإدارة .

وقد أصدرت لجنة بازل بدورها تقريرا عن تعزيز الحوكمة في البنوك سنة 1999 ثمّ نسخة معدّلة منه سنة 2005 وفي فبراير 2006 أصدرت نسخة حديثة عن الحوكمة في البنوك تتضمن مبادئ لا تختلف كثيرا عن المبادئ المذكورة سابقا.

ويتضح في مبادئ حوكمة الشركات أنّ هذه الأخيرة ترتكز على ركائز أساسية وهي السلوك الأخلاقي بما يتضمّن عدالة ومسؤولية وشفافية, والرقابة والمساءلة وإدارة المخاطر.[1]

**مبادئ لجنة بازل** :

وضعت لجنة بازل عام 1999 إرشادات خاصة بالحوكمة في المؤسسات المصرفية والمالية وهي ترتكز على النقاط التالية :[2]

- قيم المؤسسة ومواثيق الشرف للمتصرفات السليمة وغيرها من المعايير للتصرفات الجيدة التي يتحقق باستخدامها تطبيق هذه المعايير.
- استراتيجية للمؤسسة المعدة جيدا والتي بموجبها يمكن قياس نجاحها الكلي ومساهمة الأفراد في ذلك.
- التوزيع السليم للمسؤوليات ومراكز اتخاذ القرار متضمنا تسلسلا وظيفيا للموافقات المطلوبة من الأفراد لمجلس الإدارة.
- وضع آليات للتعاون الفعّال بين مجلس الإدارة ومراجع الحسابات والإدارة العليا.
- توافر نظام ضبط داخلي قوي يتضمّن مهام التدقيق الداخلي والخارجي وإدارة منتظمة للمخاطر عن خطوط العمل مع مراعاة تناسب السلطات مع المسؤوليات.
- مراقبة خاصة لمراكز المخاطر في المواقع التي يتصاعد فيها تضارب المصالح.
- الحوافز المالية والإدارية العليا التي تحقّق العمل بطريقة سليمة وأيضا بالنسبة للمديرين أو الموظفين سواء كانت في شكل تعويضات أو ترقيات أو عناصر أخرى.
- تتدفق المعلومات بشكل مناسب داخليا أو خارجيا.

---

[1] أ.د/سليمان قاصر ، أ.ربيعة بن زيد "دور الحوكمة في إدارة المخاطر الصكوك الإسلامية" المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات " ، جامعة حسيبة بن بو علي ، الشلف ، يومي 19-20 نوفمبر 2013

[2] طالب فاتح غلاب ، دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والافصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، 2010-2011. ص 14

**مبادئ مؤسسة التمويل الدولية :**

وضعت مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي في عام 2003 موجهات وقواعد ومبادئ عامة تراها أساسية لدعم حوكمة المؤسسات على تنوعها ,سوآءا كانت مالية أو غير مالية وذلك على أربع مستويات كالتالي :[1]

- الممارسات المقبولة للحكم الراشد.
- خطوات إضافية لضمان الحكم الجيد الجديد.
- اسهامات أساسية لتحسين الحكم الجيد محليا.
- القيادة.

إن تنطبق مبادئ حوكمة المؤسسات يؤدي الى تحقيق مايلي:

- طمأنة المساهمين على الحصول على عوائد الاستثمار.
- تمكن المساهمين من جعل المديرين يعيدون إليهم بعض الأرباح.
- تأكد المستثمرين أن المديرون لن يهدروا المال الذي يستثمرونه في المؤسسة.
- التأكد من ان الشركة لا تستثمر مشاريع فاشلة ، و لهذا يجب أن تتميّز مبادئ حوكمة المؤسسات بمايلي (2)
- القدرة على توفير الضمان من خلال قيام الوكيل بتقييم القرارات
- أساس العقد الذي تمّ ابرامه مع المالك بين الوكيل والمالك (المساهمين)
- ضمان استمرار تدفّق رأس المال والذي يعتبر أحد المؤشرات لنجاح المؤسسة.
- القدرة على حماية مصالح المساهمين والحد من التلاعب المالي والإداري ومواجهة التحايل والخداع الذي تتعرض له أموال المؤسسة.

**المطلب الثاني : محددات حوكمة الشركات و آلياتها**

**أولا : محددات الحوكمة :**

هناك اتفاق على أنّ التطبيق الجيد لحوكمة الشركات من عدمه يتوقّف على مدى توافر مستوى جودة مجموعتين من المحددات, المحددات الداخلية والمحددات الخارجية, انظر الشكل 04 أدناه كما يتم التفصيل فيهما كالآتي :

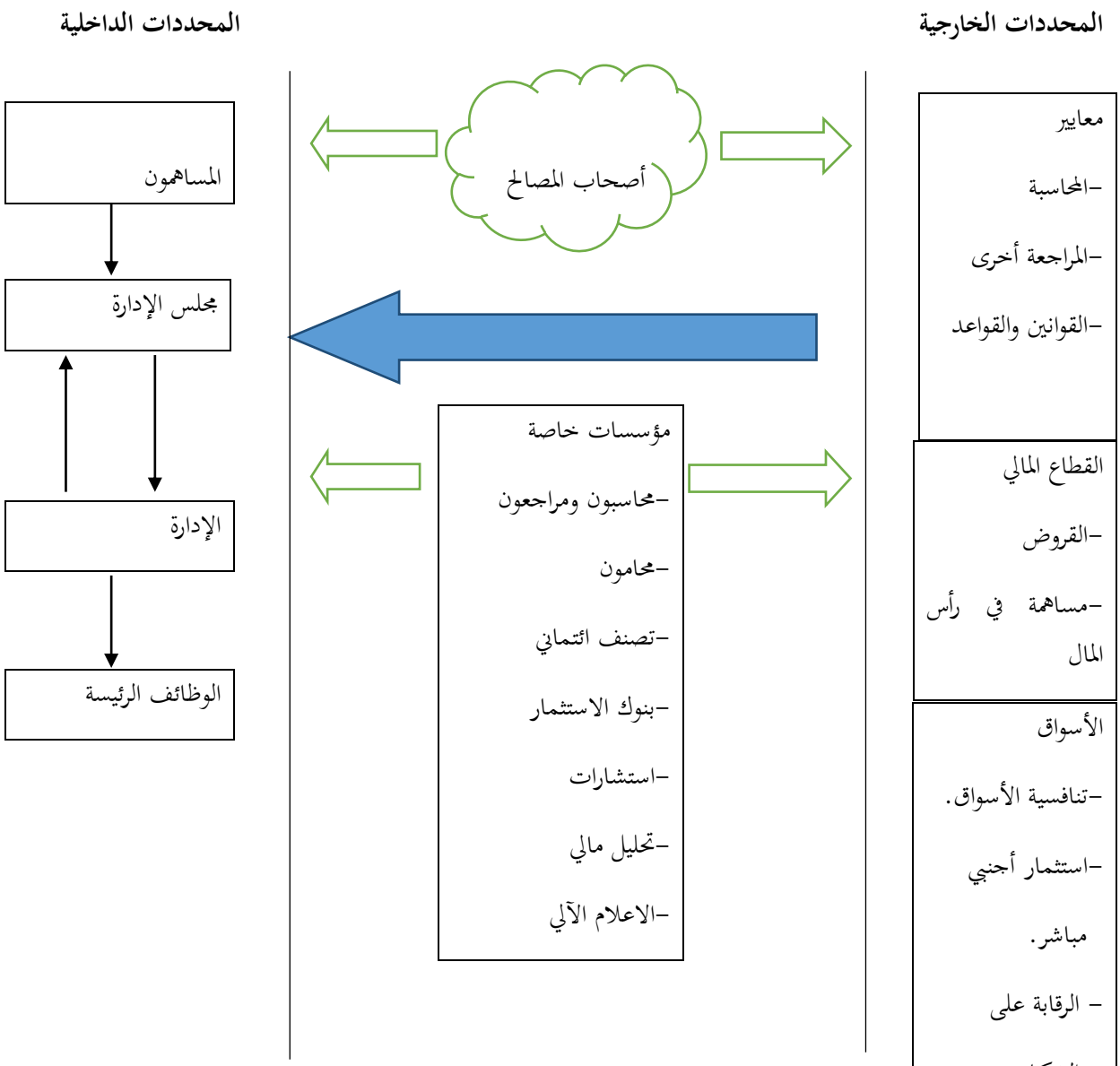
1 – **المحددات الخارجية** تشير الى المناخ العام في للاستثمار في الدولة، والذي يشمل على سبيل المثال القوانين المنظمة للنشاط الإقتصادي (قوانين سوق المال, وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الإحتكارية والإخلاص وكفاءة القطاع المالي البنوك وسوق المال في توفير التمويل اللازم للمشروعات ,ودرجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج ,وكفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية لهيئة سوق المال والبورصة ) في أحكام الرقابة على المؤسسات ,وذلك فضلا عن بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بالكفاءة مثال الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف العاملين في السوق ,مثل المراجعين والمحاسبين والمحامين والمؤسسات العاملة

[1] فؤاد شاكر ، "الحكم الجيد في المصارف والمؤسسات المالية العربية حسب المعايير العالمية " ،المؤتمر الصرفي العربي تحت عنوان الشراكة بين العمل المصرفي والاستثمار من أجل التنمية 2005 ، ص 04.

في سوق الأوراق المالية وغيرها, بالإضافة الى المؤسسات الخاصة للمهن الحرّة مثل مكاتب المحاماة والمراجعة والتصنيف الائتماني والإستشارات المالية والإستثمارية ,وترجع أهمية المحددات الخارجية الى أنّ وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة المؤسسة والتي تقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي والفائدة الخاصة.

**2 – المحددات الداخلية** : تشير الى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل المؤسسة الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والتي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى الى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة [1]

**الشكل رقم 4 – 1 : المحددات الداخلية و الخارجية**




**المصدر** : د.محمد ياسين غادر " محددات الحوكمة و معاييرها " المؤتمر العلمي الدولي عولمة الإدارة في عصر المعرفة

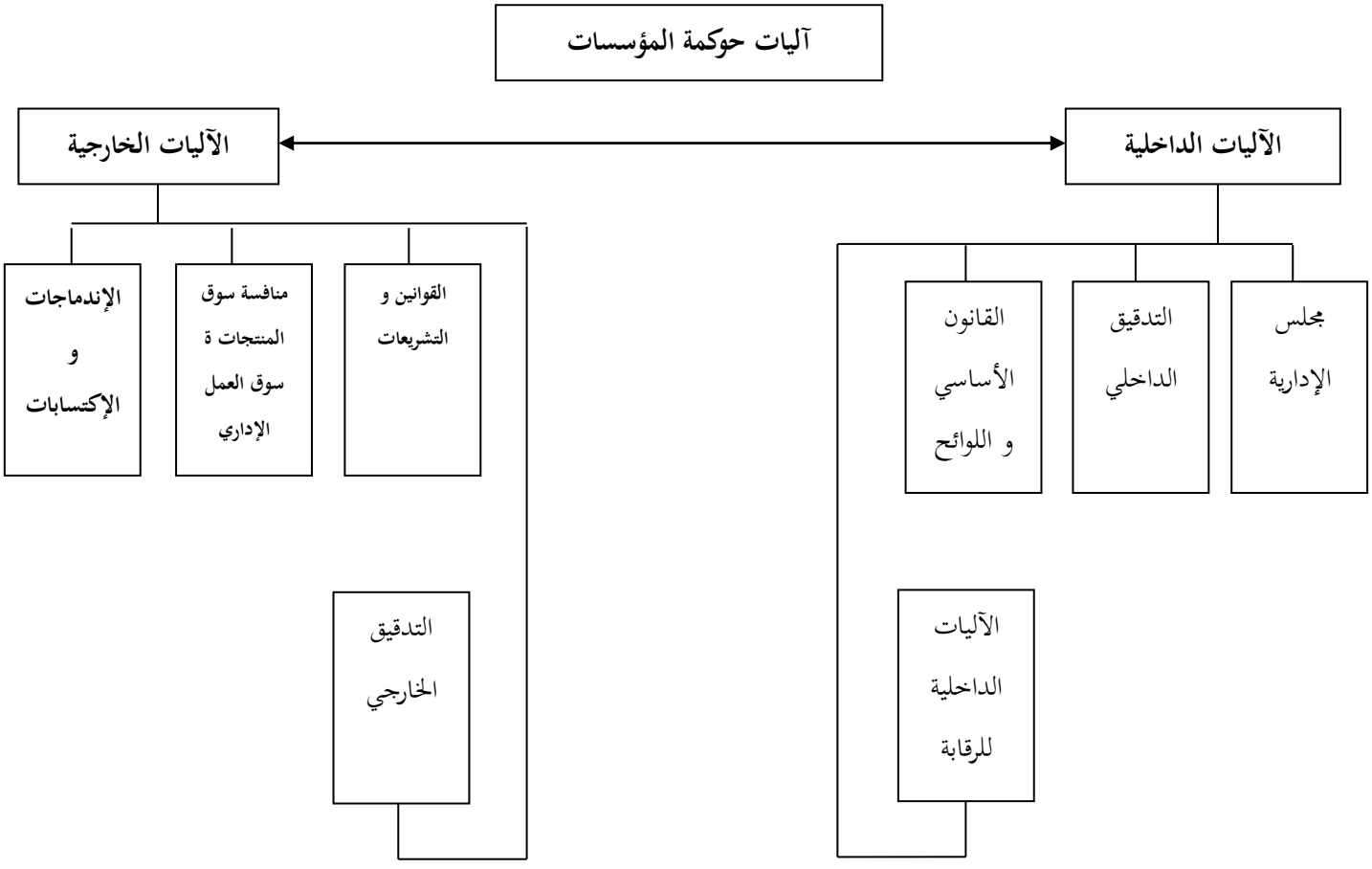
[1] FAWZY .S(april 2003)Assesment of corporate gouvernance in ejypte-working. Paper no 82Ejypt the egyptiancenter for Economic studies pp 3-4.

**ثانيا : آليات الحوكمة**

تشير آليات الحوكمة الى الطرق، الأساليب التي تستخدم للتعامل مع مشاكل الوكالة التي تنشأ بين الإدارة وحملة الأسهم وبين الأقلية والأغلبية لهم.

هناك العديد من الأهداف لآليات الحوكمة منها التأكد من عدم انتهاك حقوق الأقلية من حملة الأسهم ومراقبة أداء المديرين كما تؤثر آليات الحوكمة على مستوى إفصاح الإدارة عن المعلومات للأسهم فهذه الآليات تكفل عدم الإفصاح عن أي معلومات أو بيانات غير صحيحة وكذا حصول المستثمرين على عوائد مناسبة لاستثماراتهم كما تهدف الى التقليل من أوجه القصور التي تنشأ عن المخاطر الأخلاقية وسوء الاختيار ، إنّ متطلبات تطبيق الحوكمة دعت الى وجود حزمة من آليات بالشكل الذي يلائم ظروف المؤسسات ,وبيئة العمل الخاصة بها, وكذلك نظام الحوكمة المطبق داخل الاقتصاد الكلي ,وبالنظر لمبادئ ومحددات الحوكمة فإنّ هناك شبه اجماع على تصنيف آليات حوكمة المؤسسات الى فئتين.[1]

**الشكل رقم 5 – 1 : يوضّح آليات حوكمة المؤسسات**




**المصدر** : من إعداد الطالبين إستنادا إلى معلومات سابقة

[1] هيدوب ليلى ريمة ، مرجع سبق ذكره ، ص 27 – 30

بالنظر للآليات السابقة يتضح أنّها تضمنت مجموعة من الآليات التي يتم استخدامها لتنفيذ مبادئ الحوكمة المحاسبي فهناك :

**1- الآليات القانونية** : وهي تختص تطوير النظام بما يتضمن توفير الإطار القانوني الملائم لتحقيق أهداف حوكمة المؤسسات.

**2- الآليات القانونية** : لتحقيق حوكمة المؤسسات مثل التحديد الدقيق لمسؤوليات الهيئات المختلفة المسؤولة عن الاشراف و الرقابة.

**3- الآليات التنظيمية** : والتي تختص بتطوير الهيكل التنظيمي للمؤسسة بالشكل الذي يحقق أهداف الحوكمة مثل التحديد الواضح لاختصاصات مجلس الإدارة واللجان المختلفة

**4-الآليات المحاسبية** : تختص بوجود نظام فعال لإدارة التقارير المالية يتسم بالشفافية ويوفر المعلومات المتاحة والتي يمكن الاعتماد عليها بصورة متكافئة من جميع المستخدمين في اتخاذ القرارات المختلفة ، يحدد السجلات المحاسبية التي يجب امساكها والقوائم المالية التي يجب نشرها من الممكن أن تؤدي الى التفعيل للآليات المحاسبية المتعلقة باعداد التقارير المالي وبما يحقق الإفصاح والشفافية من أجل الوفاء بمتطلبات هذا القانون.

**المطلب الثالث : نماذج الحوكمة للمؤسسات**

**أولا : النموذج الأنجلو سكسوني:**

ويسمى أيضا نموذج الحوكمة الموجه بالأسواق أو النموذج المساهم أو النموذج المشتت ، إن هذا النموذج يرتكز أساسا على السوق المالية أين تلعب قوانين هذه الأخيرة والهيئات والمنظمات لها دورا مهما في حماية مصالح المساهمين خاصة الأقلية ولهذا تحتل مسألة كفاءة السوق المالية محورا هاما في هذا النموذج وبالتالي فالمسيرين يخشون من الإشارات السعرية التي تبعتها سوق الأوراق المالية ، إنّ هذا النموذج من الحوكمة يعمل على رفع قيمة الأسهم كهدف وحيد للمؤسسة لذا يعتبر حملة الأسهم هم الفئة الوحيدة ذات المصلحة التي تسعى الشركة لتحقيق مصالحهم والفئة الوحيدة التي لديها قدرة التأثير على قرارات الإدارة خاصة وأنّ الإدارة مهمتها الأساسية تعظيم ثروة حملة الأسهم.

**مميزاته** : يتميز هذا النموذج بالمميزات التالية :

- ✓ رأس المال وحقوق التصويت مشتتة بين عدد كبير من المساهمين.
- ✓ غياب المساهمات المتقاطعة.
- ✓ اعتماد الشركات على السوق في تدبير احتياجاتها التمويلية.
- ✓ مكافأة الإدارة التنفيذية ترتبط بالأداء ومقدار النجاح المحقق.
- ✓ رفع قيمة الأسهم.
- ✓ وجود عدد كبير من الشركات المدرجة في البورصة(السوق المالي).
- ✓ وجود مخاطر تضارب المصالح بين المساهمين والمديرين.
- ✓ مجلس إدارة أحادي أين تكون الوظائف الإدارية ووظائف الرقابة غير منفصلة .

**إيجابياته :**

- ✓ استقلالية أعضاء مجلس الإدارة في مراقبة ومراجعة سلوك الإدارة والمديرين.
- ✓ الإفصاح عن المعلومات بمصداقية وبطريقة عادلة.
- ✓ تققيم أداء الإدارة بموضوعية وحماية حقوق المساهمين.
- ✓ تعتبر أكثر النماذج قابلية للمساءلة والمحاسبة وأقل عرضة للفساد.
- ✓ من أكثر النماذج المشجعة لأسواق رأس المال ذات السيولة.

**سلبياته :**

- ➢ وضع سياسات واستراتيجيات قصيرة المدى
- ➢ اهمال مصالح الأطراف ذات المصلحة بالمؤسسة .
- ➢ حدوث صراعات بين المديرين والمالكين لتعارض أهداف كل طرف.
- ➢ التغيير المستمر في هيكلة الملكية وهذا ما يؤدي الى اضعاف استقرار الشركة.
- ➢ الإدارة من منظور هذا النموذج هي وكيل لحملة الأسهم ووظيفتها الأولى هي تعظيم ثروة حملة الأسهم لذا فانّ مقياس نجاح الشركات في هذا النموذج هو مقدار للأرباح المحقق على الأموال المستثمرة.

**ثانيا : النموذج الياباني (الألماني)**

وسمي أيضا نموذج الحوكمة الموجه بالشبكات نموذج الوساطة المالية للبنوك,نموذج أصحاب المصالح إنّ هذا النموذج يهتم بمختلف أصحاب المصالح ويتم تطبيقه في معظم دول أوربا بخلاف بريطانيا بالإضافة اليابان تلعب البنوك دورا مهما في التمويل بالإضافة إلى دورها الرقابي ولكن ليس بنفس حجم الأسواق المالية في النظام السابق ، إنّ الملكية المركّزة بهذا النموذج تجعل السيطرة على المؤسسة في يد عدد صغير من الأفراد والعائلات أو المديرين التنفيذيين حيث يمارس الداخليين سيطرتهم من خلال امتلاك معظم أسهم المؤسسة أو معظم حقوق التصويت والقيام بإدارة المؤسسة بالتمثيل المباشر في مجلس الإدارة.

**مميزاته** :يتميز النموذج البياني بمايلي :

- ➢ هيكل إدارة ثنائي لمجلس الإدارة ,مجلس الاشراف.
- ➢ عدد الشركات المدرجة في البورصة (السوق المالي) ضعيف مقارنة بنموذج السوق.
- ➢ التركزالقوي في الملكية وفي حقوق التصويت .
- ➢ وجود مخاطر تضارب المصالح المساهمي للأغلبة والأقلية.
- ➢ علاقة نظام التعويض بمستويات الأداء لا معنى لها وخاصة في اليابان.
- ➢ عدم استقلالية مجلس الإدارة .
- ➢ ضعف الدور الرقابي للأسواق المالية.
- ➢ الملكية المتبادلة للمؤسسات.

**ثالثا : نماذج الحوكمة في شركات الدول الأجنبية**

- **نموذج الولايات المتحدة الامريكية :**

إنّ التطورات التي شهدتها سوق المال في الو.م.أ ووجود هيئات رقابية فعالة تعمل على مراقبته وتشرف على شفافية البيانات والمعلومات التي تصدرها الشركات التي تعمل بها و بالإضافة « sec » exchangecommision securities إلى التطورات التي وصلت اليها مهنة المحاسبة والتدقيق كل هذا أدى الى زيادة الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات والزامها بالتطبيق السليم خاصة المسجل لدى البورصات ، وفي أواخر سنة 1989 بدأ الصندوق يعمل جنبا الى جنب مع لجنة مراقبة العمليات للبورصة الامريكية وادّت هذه العلامة الى الإصلاحات التي تعرضت لها لها مكافآت تنفيذية سنة 1992 التي قام الصندوق بتحديدها ,استقلال المجلس,القيادة, عمليات المجلس,التنفيذ,خصائص المدير كمفرد وحقوق حملة الأسهم ، ومنذ ذلك الحين تمّ تكوين عدّة لجان في "وم أ" منها وصدرت عدّة التقارير المالية 1989 وتقوية مهنة المدقق المستقل لتحسين فعالية لجان المحاسبة للشركات وكذا بعض القوانين عام 30-07-2002 الذي جاء رسميا بعنوان واسم القانون و الذي عليه أحيانا بشكل غير رسمي « Sarlance oxley 2002 » بقانون مسؤولية الشركة باعتباره ممثل لحوكمة جيدة لمهنة ومنشآت المحاسبة والتدقيق بالإضافة الى الإفصاح « **Crporate reponsibility** » وكشف جرائم جديدة مرتبطة بالغش ,زيادة العقوبات الجنائية عن الانتهاكات الجوهرية لقوانين الأوراق المالية وخلق مجلس اشرافي قوي على المراجع

**رابعا : نماذج الحوكمة في شركات الدول العربية**

- **حوكمة المؤسسات في الجزائر:**

يعتبر موضوع حوكمة الشركات في أهم الموضوعات التي ستقطب اهتمام الجزائر في ظل الواقع الراهن حيث أصبح أولوية وإستراتيجية وطنية ومرد ذلك يعود للحاجة الماسة والمتنامية للمؤسسلت الجزائرية,قصد توطيد قدراتها التنافسية الداخلية للفوز بالرهانات والتحديات للأسواق ونتيجة لذلك قامت سنة 2009 بإطلاق إصدار تحت عنوان "ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية" حيث عرف هذا الميثاق بأنّه عبارة عن فلسفة تسييرية ومجموعة من التدابير العلمية الكفيلة في آن واحد لضمان استدامة وتنافسية بواسطة تعريف حقوق وواجبات الأطراف الفاعلة في المؤسسة وتقاسم الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة على ذلك وهذا نتيجة لتفاعل الجمعيات واتحادات الاعمال الجزائرية بمبادرة لإكتشاف الطرق الذي تهيئ تشجيع الحوكمة الجيدة في مجمع الأعمال بغيابه جذب الاستثمار الأجنبي المباشر ولقيادة هذه العملية قام أصحاب المصالح في القطاعين العام والخاص 2007 بانشاء مجموعة عمل لحوكمة الشركات الوطنية في الجزائر عن إصدار قانون حوكمة الشركات الجزائرية إذ قام هذا القانون بمساعدة كل من المنتدى العالمي لحوكمة الشركات ومؤسسة التمويل الدولية وهذا ما وضع بتطبيق حوكمة الشركات في الجزائر[1]

[1] المؤسسة في الجزائر ، ميثاق الحكم الراشد ، الجزائر ، إصدار 2002 ص 14

**خلاصة الفصل :**

بعد دراستنا لهذا الفصل نظريا يمكن أن نستنتج مايلي :

1- ظهرت حوكمة المؤسسات كمصطلح جديد وزاد الإهتمام بها بعد سلسلة الانهيارات التي ضربت أكبر الشركات العالمية وكذا الأزمات المالية ,حيث ساهمت هذه الظروف والعوامل في وضع مجموعة من المبادئ التي تعتبر الدليل العلمي للمؤسسات لإسترشاد بها في التطبيق السليم لمفهوم الحوكمة.

2- بإضافة الى المبادئ والقواعد التي تقوم عليها الحوكمة لتفعيلها في مختلف المؤسسات فإنّها تحتاج الى مجموعة من الآليات التي تضمن الاستغلال الأمثل للموارد داخل المؤسسة وتحقيق الأهداف المطلوبة والمرغوبة .

3- تمثل الحوكمة سبيل ونظام الأمثل لتحقيق الإدارة الرشيدة في التسيير وقيادة الشركات نحو النمو والاستمرارية

4- كما أنّ تطبيقات الحوكمة تختلف من دولة الى أخرى حسب الظروف البيئية وبيئة الأعمال لكل دولة ,كما لاحظنا بأنّ الجزائر توجّه نحو تهيئة بيئتها لتطبيق حوكمة المؤسسات باعتبارها نظام يعمل على ضبط بيئة الأعمال.

**مقدّمة الفصل :**

قبل ظهور الثورة الصناعية كانت المؤسسات صغيرة نسبيا ,حيث كانت مملوكة للأفراد أو شركات أشخاص تتوفر لديهم رؤوس أموال محدودة نسبيا ,وبظهور الثورة الصناعية في القرن 19 التاسع عشر, ظهرت شركات الأموال القادرة على توفير رؤوس أموال ضخمة بتوسيع دائرة الملكية ,هذا التغيير أدى الى التوسع الكبير في الأنشطة الإقتصادية وازدياد حجم المؤسسات وانتشارها جغرافيا إضافة الى انفصال الملكية عن الإدارة مما زاد في أهمية الدور الذي تلعبه وظيفة المراجعة في عملية الضبط المالي لهذه الأنشطة ,ونتيجة لهذه التغيرات ظهرت حاجة إدارة المؤسسات الى أنظمة رقابية داخلية مما جعلها تعتمد بشكل كافي على وظيفة المراجعة الداخلية واعطاءها الأهمية الكبيرة لمساعدتها في القيام بوظائفها بكفاءة وفعالية , وبسبب انفصال الملكية عن الإدارة احتاجت أيضا الى وسيلة أخرى محايدة وهي المراجعة الخارجية لطمأنة الملاك المساهمين بانّ القوائم المالية المعلنة تمثل بعدالة المركز المالي ونتيجة النشاط للشركة ، أصبحت الحاجة ملحة لدعم حوكمة الشركات، باعتبار المراجعة من الآليات المحورية التي تقوم عليها الحوكمة ,وخاصة من خلال آليات رئيسية والتي تتمثل في المراجعة الداخلية ,المراجعة الخارجية, لجان المراجعة ,ولإلمام أكثر بمساهمات المراجعة الداعمة لحوكمة الشركات ارتأينا لتقسيم الفصل كمايلي:

المبحث الأول: الطبعة الأوّلية للمراجعة ,بتناول مفهومها وأنواعها وأهميتها والفروض التي يعتمد عليها في مهنة المراجعة.

المبحث الثاني : اسهامات المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات.

المبحث الثالث : دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات.

## المبحث الأوّل : الطبيعة الأوّلية للمراجعة

إنّ ظهور الثورة الصناعية أثر كبير على الأنشطة الإقتصادية من حيث تنظيمها وعملها, حيث ظهر هذا من خلال انفصال الملكية عن الإدارة عكس ما كان سابقا, وبالتالي لم يعد للمالك أي دخل في المؤسسة من ناحية التسيير والمراقبة, مما جعله لا يتطلّع بشكل مباشر وكاف على واقع المؤسسة الحقيقي وكذا وجهة رأس مال المساهم به في المؤسسة ,ومنه أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر محايد يطلع من خلاله المتعاملين على حالة المؤسسة وفي نفس الوقت يقدّم الارشادات للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء والتلاعبات التي قد تحدث وهذا عن طريق المراجعة, وكمدخل لهذا الميدان سنتعرض من خلال هذا المبحث الى مفهوم المراجعة، أهدافها والفروض التي تقوم عليها

### المطلب الأوّل : مفهوم المراجعة وأهدافها

**أوّلا – التطوّر التاريخي للمراجعة :**[1]

انّ المتتبع لأثر المراجعة عبر التاريخ يدرك بأنّ هذه الأخيرة جاءت نتيجة الحاجة الماسة لها بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو الجماعات او أصحاب المال والحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل ,الدفع والاحتفاظ بالمواد في المخازن نيابة عنهم فانّ المراجعة ترجع الى حكومات قدماء المصريين واليونان الذين استخدموا المراجعين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة وكان المراجع وقتها يستمع الى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل ومعناها audire مشتقة من الكلمة auditتلاعبات والغش والأخطاء ,وبالتالي صحت المراجعة حيث أنّ القدامى المصريين كانوا يقومون بتعيين شخصين لتسجيل الأموال الأميرية الواردة ويقوم شخص آخر بعملية التدقيق لمّا قام به هؤلاء الأشخاص من تسجيل, كما كان قدامى اليونان يعينون موظف للتدقيق وحفظ سلامة الحسابات العامة بعد الانتهاء من عملية التسجيل ,امّا الرومان فقاموا بوضع نظام يفصل بين الشخص المسؤول عن المصروفات والشخص المسؤول عن المقبوضات ، و كان او مما ذكرنا أي قبل اليونان والرومان والفراعنة قد كان هناك دور للتدقيق على مطلع نور سيدنا يوسف عليه السلام لما كان امينا على خزائن مصر.

❖ **الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500 ميلادية:**

في أواخر هذه الفترة كانت المحاسبة تقتصر على سلطات الدولة والمشروعات الهائلة التي كانت تهتم خاصة بجرد المخزون السلعي، حيث تكون هذه العملية متكررة عدّة مرات في الفترة الواحدة. والهدف منها هو الوصول الى الدّقة أي منع أي تلاعب او غش بالدفاتر كما تميّزت هذه الفترة باستماع الشخص الذي يقوم بهذه العملية للحسابات التي كانت تتلى عليه واستعمال تجربته لمعرفة مدى دقّة ما كان يسمعه فهذه العملية يستعملها ملاك الأراضي حتى يراقبوا أعمالهم الفلاحية.

❖ **الفترة ما بين 1500–1850:**

تميّزت هذه الفترة للثورة الصناعية، ولعلّ ما يمكن استخلاصه فعلا هو انفصال الملكية عن الإدارة للمؤسسة وزيادة الحاجة للمراجعين ، كما تمّ تطبيق واستعمال نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي حتى لو لم تكن بصورة متطوّرة كما هو مستعمل حاليا، وظهور نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع.

[1] محي الدين محمود عمر "مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية " مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، 2007 2008 ص 5-6

❖ **الفترة ما بين 1850–1905:**

انّ النمو الاقتصادي الكبير الذي شهدته هذه الفترة خاصة بعد انطلاق الثورة الصناعية في المملكة المتحدة والانفصال التام والنهائي بين المملكة والإدارة، وظهور الحاجة لمالكي المؤسسات والمشاريع لمن يحافظ على أموالهم خاصة بعد ظهور قانون الشركات البريطانية سنة 1962 الذي أقرّ ضرورة استعمال مراجعي الحسابات لمراجعة شركات المساهمة فبعد كل هذه التطورات أصبح المجال مفتوحا للمراجعة حتى تبرز كمهنة ونشاط مهم لا يستهان به خاصة بعد تدعيمها بقوانين أمّا بالنسبة لأهداف المراجعة في نهاية هذه الفترة يمكن اجمالها كمايلي :

- اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر والسجلات المحاسبية.
- اكتشاف الأخطاء الفنية والاخطاء المتعلقة بتطبيق المبادئ المحاسبية

❖ **الفترة ما بين 1905 الى يومنا هذا:**

ظهور الشركات الكبرى والاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية من طرف المراجع اعتمادا كبيرا في عملية المراجعة وكذا الاعتماد على المراجعة الاختيارية (الإحصائية) كما أصبح الهدف الأساسي لها هو ابداء الرأي الفني والمحايد حول القوائم المالية ومدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة والنتائج المسجلة.

**ثانيا – مفهوم المراجعة :**

إنّ إعطاء مفهوم عام للمراجعة هو عبارة عن الإحاطة بها ومعرفة حدودها وقد تعدّت التعاريف حولها وتناولها من عدّة جوانب.

- **تعاريف المراجعة:**

**تعريف guy bénédict et rené karavel :**

هي فحص انتقادي يسمح بالتأكّد من المعلومات المقدّمة من طرف المؤسسة و المراجعة المالية هي الفحص الذي يتّخذه المهني المستقل والخارجي عن المؤسسة من أجل التصريح برأي ولصحة ومصداقية الحسابات السنوية اذ يجب أن تعطي صورة صادقة لنتيجة عمليات السنة المالية الماضية ,بالإضافة الى الحالة المالية لأصول المؤسسة في نهاية السنة المالية, فالمراجعة المالية تهدف الى المصداقية على الحسابات السنوية للمؤسسة [1]

**تعريف Bethoux R kremper R :**

المراجعة هي فحص المعلومات من طرف شخص شريطة أن يكون هو الذي حضّرها أو استعملها بهدف زيادة المنفعة –المعلومات المستعملة [2]

- **أنواع المراجعة:** يمكن تصنيف المراجعة الى عدّة تصنيفات يتضمّن أنواع مختلفة لها وبصفة عامة نميز مايلي و يمكن تقسيم المراجعة حسب مجالها الى:[3]

**1) –من حيث النطاق** تنقسم الىك

**1– المراجعة الكاملة:** هي مراجعة تخول للمراجع إطار غير محدود للعمل الذي يؤدّيه ولا يعني هذا فحص كل عملية تمّت خلال فترة محاسبية معينة

**2–المراجعة الجزئية:** و يقصد بها تلك التي يقتصد فيها عمل المراجع على بعض العمليات المعينة أي أنّ الجهة التي تحدد العمليات المعينة أي أن الجهة التي تعينه هي التي تحدّد العمليات المطلوبة مراجعتها

[1] Bénédict-g et K arvel .R –Evaluation du contrôle interne ;foucher ;paris ;1990 ;p07

[2] Bethouxe R,Kremper F,et Boisson M,l'audite danst seucteure puplic chet ,1986 p21

[3] ألفين أريفر وجيمس لويك ترجمة محمد عبد القادر الدسيطي و أحمد حامد حجاج "المراجعة مدخل متكامل ",دار المريخ للنشر ,الرياض ، 2002.ص 16-19.

**2) –من حيث الوقت** : و تنقسم إلى :

1- **المراجعة المستمرة:** وهي المراجعة التي يتم فيها تتبع الحسابات للمؤسسة أولا بأوّل خلال السنة عن طريق فترات دورية يتردّد فيها المراجع على المؤسسة من وقت لآخر

**2- المراجعة النهائية:** يقصد بها أنّ هذه المراجعة بعد انتهاء السنة المالية، واعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، يستعمل هذا النوع عادة في المؤسسات صغيرة الحجم ولا تعدد فيها العمليات بصورة كبيرة لتخفيض احتمالات التلاعب وتعديل البيانات والأرقام وعدم احداث ارتباك في العمل داخل المؤسسة.

**:3) من حيث درجة الالتزام** :

**1-** المراجعة الإلزامية: وهي المراجعة التي تلتزم بها المؤسسة وفقا لأحكام القوانين (قوانين الشركات التجارية ,أو الضرائب.

**2-** المراجعة الاختيارية: انّ هذا النوع يرجع قرار القيام بها الى أصحاب المؤسسة أعضاء مجلس الإدارة في هذا النوع لا يوجد إلزام قانوني يحتم القيام بها

**4) –من حيث الشمول والمسؤولية في التنفيذ**

**1- المراجعة العادية:** تهتم بفحص البيانات المثبتة بالسجلات والدفاتر والتأكد من جهة القوائم المالية. ومدى تمثيلها لتتجه الأعمال والمركز المالي وابداء الرأي, للمراجع الفني المحايد حول ذلك.

**2- المراجعة لغرض معين:** يهدف هذا النوع الى البحث عن حقائق معينة والوصول الى نتائج معينة, والمراجع هنا هو المسؤول عن كل اهمال أو تقصير ينشاعن عدم تنفيذه للشروط المتفق عليها في العقد.

**5) من حيث القائم بالمراجعة**

**1- من حيث القائم بالمراجعة:** هذه المراجعة تقوم بها هيئة مستقلة عن المؤسسة ولا تخضع لإشراف الإدارة حيث تطبقها هذه الأخيرة على أساس القانون الأساسي لها وكذلك بقانون الشركات المعمول بها.

**2- المراجعة الداخلية:** تقوم بها هيئة داخلية أو مراجعين تابعين للمؤسسة وهي أحد عناصر الرقابة الداخلية بحيث تهدف الاشراف على تقديم البيانات اللازمة للإدارة لاستخدامها في التخطيط اتخاذ القرار.

**ثالثا – أهداف المراجعة** :

لقد صاحب تطوّر مهنة المراجعة تطورا ملحوظا في أهدافها ومدى التحقق والفحص وكذلك درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية ويتمثل ذلك في العرض التالي : [1]

1. **قبل عام 1900**:كان الهدف من المراجعة اكتشاف التلاعب والاختلاس والأخطاء ولذلك كانت المراجعة التفصيلية ولا يوجد أي نظام للرقابة الداخلية
2. **في عام 1905حتى 1940**:كان الهدف من المراجعة تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته بالإضافة الى اكتشاف الأخطاء وبذلك بدأ الاهتمام بالرقابة الداخلية.
3. **في عام 1940 حتى 1960**:كان الهدف من المراجعة تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته التحوّل نحو المراجعة الاختيارية التي تعتمد على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية.

[1] 6) أحمد حلمي جمعة المدخل الحديث لتدقيق الحسابات "، الطبعة الثانية ، دارالعفاء للنشر والتوزيعة ، عمان – الأردن ، 2005 ، ص 06

4. **مند عام 1960 الى الآن:** أضيف أهداف عديدة للمراجعة منها :

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققتها من أهداف، ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول الى الأهداف المحدّدة.
- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة الى ما كان مستهدفا منها.
- القضاء على الاسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط.
- تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع.

و ما هو جديد بالذكر أنّ تطوّر أهداف التدقيق يرجع الى القضاء الإنجليزي ولعلّ العبارة المشهورة للقاضي lopase عام 1896 و التي وصف فيها المراجع بأنّه "كلب حراسة وليس كلب ذا حاسة شمّ قوية لاقتفاء آثار المجرمين".[1]

وتشير هذه العبارة الى أنّ الهدف الرئيسي للمراجعة ليس اكتشاف الغش والأخطاء وانما تظهير هذه الأخطاء عند قيام المدقّق بمهمته.

**الجدول رقم 1 – 2 : يوضّح التطوّر التاريخي لأهداف المراجعة ومدى الفحص وأهمية الرقابة الداخلية.**

| أهمية الرقابة الداخلية | مدى الفحص | الهدف من عملية المراجعة | الفترة |
|---|---|---|---|
| عدم الاعتراف بها | بالتفصيل | اكتشاف التلاعب والاختلاص | **قبل 1500م** |
| عدم الاعتراف بها | بالتفصيل | – اكتشاف التلاعب والاختلاص | **1850–1500** |
| عدم الاعتراف بها | بعض الاختيارات ولكن الهدف الأساسي هو التدقيق التفصيلي | – اكتشاف التلاعب والاختلاص<br>–اكتشاف الأخطاء الكتابية | **1905–1850** |
| اعتراف سطحي | بالتفصيل والتدقيق الاختياري | –تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي.<br>– اكتشاف الأخطاء الكتابية. | **1933–1905** |
| بداية في الاهتمام | تدقيق اختياري | –تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي | **1940–1933** |
| اهتمام وتركيز قوي | تدقيق اختياري | – تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي | **1960–1940** |

المرجع : أحمد حلمي جمعة "المدخل الحديث لتدقيق الحسابات" دار القضاء للنشر والتوزيع.عمان الأردن 2005 ص 8-9

[1] طالب فاتح غلاب ، مرجع سبق ذكر ، ص 44-50

**المطلب الثاني : أهمية المراجعة**

ترجع أهمية المراجعة الى مستخدمي البيانات المحاسبية أو المستفيدين منها, وكلما كبر حجم المؤسسة وزاد عدد مستخدمي البيانات محاسبية كلما أصبحت مهمة المراجعة أكثر صعوبة نظرا للتدقيق استخدام لهذه البيانات في اتخاذ القرارات ويتمثل دور المراجع.
التي تنتج من النظام المحاسبي لمصلحة مستخدمي هذه البيانات لترشيد أحكامهم وقراراتهم ويمكن وصف هذه القيمة بالرقابة والثقة عموما فأهمية عملية المراجعة وآثارها على سلوك مستخدمي المعلومات في اتخاذهم لقراراتهم تتضح من خلال الآتي:

1-تخفيض مقدار عدم التأكّد لدى مستخدمي المعلومات عن طريق تزويدهم بالمعلومات الكافية وبالتالي تجنبهم مخاطر اتخاذ القرارات.

2-يستلزم اتخاذ قرار معيّن ,وذلك من خلال المعلومات ذات القيمة التي يحصلون عليها من تقرير المراجعة والتي ترتبط بتحقيق أهداف معيّنة .

3-تكون باعثا ودافعا لاتخاذ موقف مناسب يؤدي الى تجنب النتائج غير المرغوب فيها من ناحية أخرى فكون المدقّق عضو في التنظيم وهو مكتب التدقيق فانّه يمثل دورا في الاتصال في التنظيم، ويرمي هذا النوع في الاتصال ويسمى الاتصال الموجه الى الداخل التحقيق الأهداف التالية:

أ- خلق الوعي لدى المدققين بأهداف مكاتب التدقيق.
ب- تعليم المدققين التطورات الهامة، والتي تؤثر على مكاتب التدقيق.
ت- زيادة فاعلية المدققين كقائمين بالاتصال في المجتمع.
ث- اشباع رغبات المدققين في الاطلاع على كل ما يجري في مكتب التدقيق.

**المطلب الثالث : ظروف المراجعة**

تمثل الفروض في أي مجال للمعرفة نقطة بداية لأي تفكير منظم بغية التوصّل الى نتائج تساهم في وضع اطار عام للنظرية التي تحكم المجال, وتتمثل الفروض للمراجعة فيمايلي :

1) **قابلية البيانات للفحص**: من الملاحظ أنّ هذا الفرض مرتبط بوجود مهنة المراجعة فاذا لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص , فلا مبرر لوجود هذه المهنة وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية والمتمثلة في:

- **الملائمة:** يعني ملائمة المعلومات المحاسبية للاحتياجات المستخدمين المحتملين وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.
- **القابلية للفحص:** معنى أنّ شخصان أو أكثر، بفحص المعلومات نفسها فانّهما لابد أن يصلا الى النتائج نفسها التي يجب التوصل اليها.
- **البعد عن التحيّز** أي تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية
- **القابلية للقياس الكمي** وهي خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية فالقياس الكمي يضيف منفعة تحويل المعلومات الى معلومات أكثر فائدة.[1]

[1] هيدوب ليلى ريمة ، مرجع سبق ذكره ، ص 44 – 47

2) **عدم وجود تعارض حتمي بين كل من مراقب الحسابات والإدارة :**

التي قام بفحصها وأبدى رأيه حولها في اتخاذ مجموعة من القرارات كما توجب وجود نوع من التكامل والتعاون بين الإدارة والمراجع الخارجي يقدّر الإمكان الشيء الذي يسرع ويساعد عملية المراجعة.

3) **خلو القوائم المالية وأيّة معلومات أخرى تقدّم للفحص من أيّة أخطاء غير عادية أو تواطئية :**

نجد أنّ هذا الفرض ضروري مثل الفروض السابقة ,في جعل عملية المراجعة اقتصادية وعملية, فعدم وجود هذا الفرض يتطلّب من مراقب الحسابات عند اعداد برنامج المراقبة ان يوسع من اختياراته وأن يستقصي وراء كل شيء بالرغم من عدم وجود ما يؤكّد أنّه سوق يكتشف الأخطاء.

4) **وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث أخطاء :**

يبني هذا الفرض أساسا وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد(يحذف) احتمال حدوث الخطأ مما يعمل على جعل المراجعة الاقتصادية من حيث امكان استخدام المراجعة الاختيارية بدلا من المراجعة الشاملة التفصيلية.

5) **التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي الى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال :**

تعتبر المبادئ المحاسبية المتعارف عليها "المعيار "الذي يستخدم على مدى سلامة تمثيل القوائم المالية نتائج الأعمال والمركز المالي. ويعني هذا الفرض أنّ مراقبي الحسابات يسترشدون بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة المواقف المعينة وفي الوقت نفسه تكون لهم سندا لتعضيد آرائهم.

6) **العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل**

في هذا الفرض أنّ المراجع التي اتضح له انّ إدارة المشروع رشيدة في تصرّفاتها وأنّ الرقابة الداخلية سليمة ووفق إجراءات سليمة يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل الاّ اذا وجد دليل على عكس ذلك فاذا اتضح له انّ إدارة المشروع تميل الى التلاعب في قيم الأصول وأنّ الرقابة الداخلية ضعيفة فانّه يجب أن يأخذ ذلك في الاعتبار ويكون في الحرص منها في السنوات القادمة وعليها كذلك ,بذل المزيد من العناية المهنية لكشف مواطن الضعف في الإجراءات ونظام الرقابة الداخلية المفروض, أيضا فانّه يدون هذا الفرض لتصبح عملية المراجعة مستحيلة ,ان لم تكن غير ممكنة,

7) **مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط**

يشير في هذا الفرض الى أنّ المراجع يقوم بعمله كمراجع حسابات وذلك وفقا لما يوضحه العقد المبرم مع المؤسسة وأن يقتصر عمله على المهمة الموكّلة اليه ,كما يشير هذا الفرض الى استقلالية المراجع في أداء عمله والتي تمثل له سندا في أداء عمله فلكي يتمكّن المراجع من تأكيد مصداقية الوثائق المالية والمحاسبية للزبائن يجب أن يعمل بكل استقلالية وحيادية فهو ليس خادع لرقابة إدارة المؤسسة وما يمنحه استقلالية معتبرة.

8) **يفرض المركز المهني للمراجع التزامات تتناسب مع هذا المركز**

بناءا على هذا الفرض يمكن تحديد المفهوم المهني للعناية من المراجع عند مزاولته لعمله ويكون هذا الفرض مع الفروض السابقة أساسا قويّا لتحديد مسؤولية المراجع سوآءا كان داخليا وخارجيا ملزم بالقيام بعّدة عمليات رقابة بالمؤسسة مما يسمح تحديد المخاطر وإعطاء حكم على الاحتمالات الملاحظة.

## المبحث الثاني : إسهامات المراجعة في تفعيل تطبيق حوكمة المؤسسات

التطور الذي شهده النشاط الاقتصادي ألزم على المؤسسة أن تواكب هذا الحكم والذي انبثقت عنه عدّة وظائف أخرى يصعب عليها التحكم فيها جميعا، كما تعدّدت الأطراف المتعاملة مع المؤسسة، هذا ما دفع هذه الأخيرة الى إيجاد وسيلة تضبط وتقيّم وتحمي ممتلكاتها من الضياع، وكذا نضمن لها الاستمرار لتحقيق الأهداف المسطّرة مسبّقا وبالتالي تنظيم شامل لطرق أداء العمل والاشراف عليه وتوجيهه ومراجعته ومحاسبة القائمين بالأعمال لضمان صحة التنفيذ والتطبيق.

### المطلب الأوّل : دور وأثر المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة المؤسسات

**أولا – مفهوم المراجعة الداخلية :**

من الناحية الوظيفية هي نشاط تقييمي مستقل داخل المؤسسة بغرض فحص وتحقيق النواحي المحاسبية المالية كأساس لخدمة [1] كما تعرف على أنّها وظيفة داخلية تابعة لإدارة المؤسسة لتعبّر عن نشاط داخلي لرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية لتقييم النظام مع ما تتطلبه الإدارة على حسن استخدام الموارد بما تحقق الكفاية الإنتاجية القصوى[2].

**كما عرّفت الشركة الوطنية للمحاسبة** (SNC): بأنّها وظيفة مستقلّة داخل المؤسسة من أجل التقييم الدوري لمختلف نشاطاتها وهذا لحساب الإدارة العامة أو مجلس الإدارة، مع تقديم نصائح من أجل تحسين وظيفة التسيير فيها وخلق القيمة المضافة.

–هذه التعاريف كانت قبل ظهور مصطلح الحوكمة المؤسساتية وتطوّر هذا المفهوم بغرض تقديم صورة جديدة للمهنة وبيان أثرها على تفعيل ودعم مفهوم حوكمة المؤسسات تكتسب المراجعة الداخلية مصداقيتها كمهنة من ثقة الجهات المستفيدة منها في جودة أداء المراجعين الداخليين الذين ينتمون اليها, وفي التأكد الموضوعي الذي توفّره بشأن إدارة المخاطر والرقابة, و بذلك يتضح مدى تأثّر وتأثير المراجعة على الحوكمة, حيث من متطلبات وجود الحوكمة في المؤسسة يجب وجود إدارة المراجعة الداخلية لتقوم بمراجعة داخل المؤسسة والتأكد من مدى ملاءمتها لقواعد ومبادئ الحوكمة[3]

**ثانيا – دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات:**

لقد تحوّلت المراجعة الداخلية في كونها أداة للرقابة الداخلية لتصبح أوسع وأشمل من هذا المفهوم التقليدي، فلم تعد قاصرة فقط على المراجعة المنتظمة لكفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية وانّما امتد دورها ليشمل أيضا التعريف بالمخاطر التي تتعرض لها المؤسسة وتقديم الاستشارات اللازمة لمجلس الإدارة و الإدارة العليا و لجنة المراجعة والمراجع الخارجي في هذا الخصوص. [4]

ان تطوير دور المراجعة الداخلية والوظائف التي تؤديها ,يتم خلال تطوير مجموعة من المعايير للمراجعة الداخلية في ضوء متطلبات حوكمة المؤسسات و إدارة ذات كفاءة فاعلة لخلق قيمة مضافة للمؤسسة من خلال التحقق من وضع القيم والأهداف وتحقيقها بحيث تكون الإدارات مهيأة وقادرة على الإفصاح وعلى نشاطاتها وأفعالها وقراراتها مطابقة للأهداف المحددة و يتمثل دورها فيما يلي :

---

[1] عبد الفتاح الصحن "أصول المراجعة الداخلية والخارجية"مؤسسة شباب الجامعة الاسكندرية 1989 ص 19

[2] عبد الفتاح الصحن"الرقابة والمراجعة الداخلية" الدار الجامعة الإسكندرية 2004 ص 215

[3] عشماوي محمد عبد الفتاح "نموذج مقترح لتفعيل حوكمة المؤسسات في إطار المعايير الدولية للمراجعة" المؤتمر العربي الأوّل حول المراجعة الداخلية في اطار حوكمة المؤسسات" مصر 2005 ص 11.

[4] إبراهيم إسحاق نسمان "دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة"، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة وتمويل ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2009 ص 50.

-تقويم نوعية الأداء المنفذ على مستوى المسؤوليات التي كلّف العاملون القيام بها.

-تقديم التوصيات المناسبة لتحسين عمليات المؤسسة وتطويرها.

-التحقق من الحفاظ على قيمة المؤسسة وتطويرها.

-التحقق من المساءلة اذ تكون الأفعال والقرارات المتخذة قابلة للفحص عن طريق المراجعة الداخلية.

-التحقق من الحفاظ على قيمة المؤسسة عن طريق تحديد المناطق أو العمليات أو البرامج التي يجب مراجعتها وتقويمها أثناء المراجعة.

**ثالثا – دور المراجعة الداخلية على إدارة المخاطر في ظل الحوكمة:**

تعتبر المراجعة الداخلية مفتاح أساسي من مفاتيح حوكمة الشركات لذا بادر معهد المدققين الداخليين بتطوير معايير وميثاق أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي لمواجهة المتغيرات البيئية الجديدة التي حصلت نتيجة الانهيارات المالية في مختلف دول العالم ،كما تقوم المراجعة الداخلية بإضافة قيمة للمؤسسة والعمل على تحقيق أهدافها من خلال تقديم تأكيد معقول على أنّ مخاطر المؤسسة تدار بفعالية وكذا من خلال التحسينات التي تقدمها في مجال إدارة المخاطر فوظيفة المراجعة الداخلية قد اتسع نطاقها من دورها التقليدي وهو المراجعة المالية الى المراجعة الإدارية ثم الى التركيز على إضافة قيمة المؤسسة متمثلة في مراجعة إدارة المخاطر وتطبيق مدخل المراجعة على أساس المخاطر وهذا ما يؤدي الى طمأنة المساهمين والأطراف الأخرى صاحبة المصلحة على أنّ المخاطر التي تواجه مصالحهم مفهومه من جانب ممثلهم وأنّ الإدارة تقوم بالتصدي لها بشكل منهجي منظم حيث على المراجعين الداخليين يجب أن يهتموا بالمخاطر الرئيسية المؤثرة على الأهداف أو العمليات أو الموارد الاّ انّ إجراءات التوكيد وحدها حتى عندما تؤدي بالعناية واليقظة المهنية الواجبة ,لا تضمن التعرّف على كل المخاطر الهامة.[1]

**المطلب الثاني: دور المراجعة الخارجية في تطبيق حوكمة المؤسسات**

**أولا – المراجعة الخارجية:**

إنّ هذه المراجعة تقوم بها هيئة مستقلة عن المؤسسة ولا تخضع لإشراف الإدارة حيث تطبقها هذه الأخيرة على أساس القانون الأساسي لها وكذلك قانون الشركات المعمول بها وتمثل فحص انتقادي مستقل وموضوعي و محايد للحسابات المؤسسة و قوائمها المالية و التقارير الإدارية و البيانات و الوضع المالي للمؤسسة

تمثل المراجعة الخارجية حجز الزاوية لحوكمة جيّدة في المؤسسات اذ يساعد المراجعون الخارجيون للمؤسسات على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات فيها ويغرسون الثقة بين أصحاب المصالح والمواطنين بشكل عام ويؤكد معهد المراجعين الداخليين في الو.م.أ أن دور المراجع الخارجي يعزز مسؤوليات الحوكمة في الاشراف والتبصر بالحكمة ,إلاّ أنّها تفيد في إكتشاف ومنع الفساد الاداري والمالي كما تساعد متخذي القرارات بتزويدهم بتقويم مستقل للبرامج والسياسات والعمليات والنتائج كما أنّها تحدد الاتجاهات والتحديات التي توجهها المؤسسة[2].

[1] شدري معمر سعاد"دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية ،مذكرة شهادة ماجستير في علوم التسيير ، جامعة بومرداس. 2009 ص 3.

[2] ألفين أريفر وجيمس لويك ، مرجع سبق ذكره ، ص 16

**ثانيا – دور المراجعة الخارجية في تفعيل الحوكمة :**

المراجعة الخارجية هي عملية منظّمة تنطوي على تجميع وتقويم موضوعي للأدلة المتعلّقة بالمعلومات المقدمة عن أحداث وتصرفات اقتصادية وذلك للتحقق من درجة توافق هذه المعلومات والمعايير الموضوعية مع توصيل النتائج للمستخدمين , و قد زادت حاجة متّخذي القرار اليها للتأكّد من مدى ملائمة ومصداقية المعلومات المقدّمة اليهم .فلها القدرة على تحقيق الشفافية و النزاهة اتجاه القوائم المالية و التقارير الإدارية للمؤسسة فهي تضمن و تأكد على أن ما ينشر يمثل الوضع الحقيقي للمؤسسة و انه ليس هنالك مايجري إخفائه عن المساهمين و أطراف المصلحة و فهي تعبر عن الإفصاح المحاسبي و المالي بصورة شاملة و شفافة وتعتبر العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية تقليد قديم عرف بظهور النوعين الاّ أنّه زادت أهمية العلاقة مع زيادة متطلبات حوكمة المؤسسات ففي بيئة الأعمال الحديثة قد أصبح دورها أكثر تكامل و ما زاد أهمية العلاقة بينهما ,

**المطلب الثالث : التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**

يعتبر التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية الغاية الأساسية الممكنة من تحقيق الكفاءة الإدارية عن طريق الضخ المتوالي للمعلومات ذات المصداقية للإدارة بغية اتخاذ القرارات في الوقت والمكان المناسبين وتحقيق مستويات أعلى في الرشادة في القرارات المتخذة من قبل مستعملي المعلومات المصادق عليها من قبل المراجع حيث تناول شوقي عطية الله التكامل النوعي بين المراجعة في الآتي "انّ وجود نوعين من المرجعة وتعاون كامل بين المتراجعين الداخلية والخارجية أمر ضروري لابد من تحقيقه الاّ أنّه يجب الاحتفاظ دائما باستقلال كل منهما".كما يعتبر التكامل على أنّه نطاق عمل كل من المراجع الداخلي والخارجي المتمثل في الفحص المحاسبي للسجلات المالية للتأكد من خلوها من الأخطاء والغش وما يرتبط بها من الفحص لأنظمة الرقابة الداخلية فانّ مهمة كل منهما مكملة للآخر من خلال ما تقدم ندرك الآتي : [1]

–انّ أعمال التنسيق والتعاون بين المراجعين تمكن من منع الازدواج وتكرار العمل.

–انّ تجنب تكرار العمل يوفر الوقت لتركيز عملية المراجعة الداخلية أو الخارجية في بنود أخرى مما يسمح من الفحص المؤدي الى النتائج الصادقة والسليمة و كذا تقليل النفقات.

–انّ التكامل الإيجابي يؤدي الى تبادل المنافع والمصالح بين الاثنين.

–انّ عملية التنسيق والتعاون بين الاثنين لابد أن لا تفقد خاصية الاستقلال لكلي المراجعة, باعتبار أنّ المراجعة الداخلية الوقت الكافي لتقييم نظام الرقابة الداخلية وكذا تقييم مستويات النشاط في جميع الأقسام وبالخصوص المعلومات المالية المراد فحصها والتعليق عليها, وجب على المراجع الخارجي التركيز عليها من خلال تقييمها ثم التقرير على ضوء هذا التقييم فيما يرتبط بمنهجية أسلوب العمل وكذا حجم الاحتياجات ومواطنها وطبعتها[2].

كما يلاحظ درجة التكامل بينهما في تأدية مهمة كل من المراجعة الداخلية و الخارجية و هذا ما يوضحه الجدول التالي:

[1] شوقي عطا الله 'المراجعة أداة لمتابعة الخطة في المشروعات ' ، العدد الثامن ، مجلة المحاسبة و الإدارة والتأمين,مصر 1967 ص 118.

[2] طالب ,محي الدين محمود عمر "مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية "مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، 2008–2007 ص 35–36.

**جدول 2 – 2 : المقارنة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**

| وجه المقارنة | المراجعة الداخلية | المراجعة الخارجية |
|---|---|---|
| الأهداف | - الإدارة الجيدة<br>- الرقابة على المخاطر | مدى عدالة القوائم المالية |
| تطابق العمل | - الإتساق<br>- النظم العامة | القوائم المالية و النظم المالية و التقرير السنوي و قوائم الدخل و المركز المالي |
| الإستقلال | - يتبط بالعمليات و الموقع في الهيكل التنظيمي | الإستقلال عن الشركة |
| التأهيل | - أطراف ذوي تأهيل علمي و عملي | تأهيل في مجال المراجعة و المراجعة |
| المنهجية | - المراجعة قائمة على نظم و المخاطرة<br>- أعمال التأكيد و تقديم المشورة | تقديم رأي محايد |
| التقارير | - تقارير ذات هيكل شامل إلى الإدارة و لجنة المراجعة | تقارير موحدة و موجزة إلى المساهمين و المستخدمين للقوائم المالية |
| المعايير | - معايير معهد المراجعين الدخليين أو أي مراجع أخرى | معايير المراجعة |

**المصدر** : مخائيل أشرف حنا ، أهمية دور معايير المراجعة و أطرافها لظمان فاعلية حوكمة الشركة ، المؤتمر الخامس لحوكمة الشركات و أبعادها المحاسبية و الإدارية و الإقتصادية جامعة الإسكندرية ، كلية التجارة ، 2005

## المبحث الثالث: إسهامات لجان المراجعة في تفعيل حوكمة المؤسسات.

تلعب المؤسسات دوراً كبيرا في عملية التطوير الاقتصادي، حيث تستحوذ على مدخلات وثروات العديد من المستثمرين، لذلك أصبح من الضروري أن يتم ضبط أداء إدارات تلك المؤسسات وفقا لإطار عام من الممارسات والإجراءات السليمة التي تناسب طبيعة مسؤولياتها ، و من هنا تبرز أهمية و دور لجان المراجعة كجهة رقابية و إشرافية هدفها التأكد من أن جميع الضوابط والآليات للمراجعة الداخلية والخارجية تتم على قدر كبير من الكفاءة والفاعلية من أجل تعزيز الثقة في البيانات المالية التي تنشرها المؤسسات ، و لعل حالات التلاعب والغش في التقارير المالية كانت من أهم الأسباب التي دفعت الشركات والبنوك إلى تشكيل لجان مراجعة خاصة في أعقاب انهيارات و الإخفاقات المالية في كبرى الشركات ، و بالتالي يمكن القول إن المحافظة على استقلال مدقق الحسابات الخارجي هي الأساس في نشأة فكرة و جود لجان المراجعة لكي تعمل كحلقة وصل للتنسيق بين عمل مدقق الحسابات الخارجي و الإدارة بصورة تؤدي إلى دعم استقلال مدقق الحسابات و زيادة جودته و فاعليته لعملية التدقيق و هيكل الرقابة الداخلية.

### المطلب الأول: التطور التاريخي للجان المراجعة وتعريفها.

#### 1- تطور مفهوم اللجان المراجعة:

أكدت معظم الدراسات والمراجع خاصة لحوكمة الشركات إن لم يكن جميعها على ضرورة وجود لجان للمراجعة في الوحدات الاقتصادية التي تسعى إلى تطبيق الحوكمة، بل أشارت إلى أن وجود لجان للمراجعة يمثل أحد العوامل الرئيسية لتقييم مستويات الحوكمة المطبقة لذا يتم التطرق إلى أهم العوامل التي ساعدت على إنشاء لجان المراجعة، مع إبراز مختلف التعاريف لها.

#### 2- نشأة لجان المراجعة:

تشير البحوث والدراسات إلى أن مفهوم لجان مراجعه وما يترتب عليه من مسؤوليات تعرض إلى تطور دراماتيكي كبير منذ ظهوره لأول مرة منذ أكثر من نصف قرن.

-إن مصطلح لجان المراجعة بدأ في الظهور في أواخر الثلاثينيات 1930 عندما شجعت بورصة الأوراق المالية (SEC) وكذلك بورصة نيويورك للأوراق المالية (NYSE) على إنشاء لجان المراجعة بعد حدوث حالة انهيار شركة ( MC Kesson and robbins) ، كما تشير إلى أن فكرة إنشاء لجان المراجعة قد ارتبط في معظم الدول بحدوث حالات إفلاس غير متوقعة في الشركات نتيجة سوء التصرف ، و ربما تكون الولايات المتحدة الأمريكية من أوائل الدول التي بادرت بإنشاء لجان المراجعة حيث أصدرت هيئة تداول الأوراق المالية SEC 1972 قرار بتكوين لجان مراجعة في الشركات المساهمة لحماية المساهمين والمستثمرين عام 1976 أوحت لجنة الكونجرس الأمريكي بضرورة إنشاء لجان المراجعة في الشركات المساهمة وفي 1976 أصدرت بورصة نيويورك للأوراق المالية NYSE عددا من التوصيات أهمها إلزام الشركات المسجلة لديها بتكوين لجان المراجعة أما تشكيل لجان المراجعة في المملكة المتحدة فيرجع عام 1991 عندما تم تشكيل لجنة كاد بوري (cadbury) والتي أوصت في نهاية 1992 بتكوين لجان المراجعة في الشركات المساهمة خلال العامين القادمين، وربما دوافع وأسباب إنشاء لجان المراجعة في المملكة المتحدة لا تختلف كثيراً عن أمريكا نتيجة إفلاس العديد من الشركات.[1] المساهمين والمستثمرين بتقارير مالية غير مضللة ورغبة مجالس الإدارة

[1] the effectiveness of the role of the audit committees in supporting the mechanisms of internal and external audit, p 16-17

للشركات في تنفيذ سياسات الشركة في ظل رقابة فعالة، ونادت عدة جهات في بريطانيا مثل بنك إنجلترا عام 1987 بإنشاء لجان مراجعة في الشركات المساهمة.[1]

**3- التعريف للجنة المراجعة:**

لا يوجد مفهوم موحد للجان المراجعة نظرا لأن مهامها ومسؤولياتها ودورها قد تختلف من شركة إلى أخرى إلا أنه يمكننا استعراض بعض التعاريف والمفاهيم لها على النحو التالي:

**الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين (the canadian institute of chareted 1992 ):**

عرفت لجنة المراجعة بأنها لجنة مكونة من مدراء الشركة الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة. وتعد لجنة المراجعة كحلقة وصل بين المراجعين ومجلس الإدارة، وتتلخص نشاطاتها في مراجعة ترشيح المراجع الخارجية، ونطاق ونتائج المراجعة وكذلك الرقابة الداخلية للشركة وجميع المعلومات المالية المعدة للنشر.

إن لجان المراجعة تسعى في الفحص إلى الحفاظ على حقوق المساهمين، وتعظيم ثرواتهم بشكل عادل وكذلك دعم ومساندة مسؤوليات أعضاء مجلس الإدارة. وهذا ما تسعى إليه حوكمة الشركات. كما إن لجنة المراجعة تقوم بفحص وتقويم أعمال الإدارة المراجعة الداخلية والمراجع الخارجية، والتحقق من استجابة إدارة الشركة لملاحظات مراقب الحسابات وهيئة سوق المال.[2]

وفي هذه التعاريف يمكن أن نستنتج خصائص لجنة المراجعة:

- لجنة مكونة من عدد من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين.
- يتوافر لدى أعضاءها معارف وخبرة جيدة في مجال المحاسبة المالية والمراجعة.
- يتحلى مهامها بمراجعة عمليات إعداد التقارير المالية وفحص عمليات المراجعة الداخلية والخارجية ومراجعة الالتزام بالقواعد الأخلاقية وترتيبات الحوكمة.
- أداة مفيدة في مراقبة أداء الشركة وتسيير نشاطها.
- أداة رقابية بين المساهمين على الإدارة.

**المطلب الثاني: مهام لجان المراجعة.**

بصفة عامة يجب على لجان المراجعة مايلي:

- فهم مسؤوليات وتعهدات الإدارة.
- فهم وتقييم مدى ملائمة اختيار الإدارة للمبادئ والسياسات المحاسبية الهامة.
- فهم قرارات الإدارة والتقديرات المحاسبية المطبقة في إعداد التقارير المالية.
- فهم واستيعاب المعلومات التي ترد من المراجعيين الخارجيين بشأن المسؤوليات المسندة إليهم بموجب المعايير المحاسبية.
- التشاور مع كل من الإدارة و المراجعيين الخارجيين حول القوائم المالية.
- مراجعة النشرات الخاصة بالأرباح والقوائم المالية قبل الإصدار.

[1] عوض بن سلامة الرحيلي: "لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات" ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، السعودية ، مجلد 22 العدد1 ، 2008 ، ص (179-218).

[2] د.مجدي محمد سامي "دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بنية الأعمال المصرية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية ، العدد 2،المجلد 46 ، 2009، ص 25-26.

**أ- مهام اللجنة في مجال علاقة المؤسسة بالمراجع الخارجي والداخلي:**

إن وظيفة المراجعة الداخلية، إذا تمت صياغتها وتطبيقها بصورة فعالة، يمكن أن يكون لها أثر إيجابي على المناخ الرقابي داخل الشركة والتصميم والتطبيق الفعال لنظمها، ويمكن لقسم إدارة المراجعة الداخلية، في إطار التكليفات المسندة إليه أن يزود لجنة المراجعة بوسائل المتابعة إذا كانت نظم الرقابة المسندة إليه تتسم بالدقة وتعمل بصورة جيدة وكافية لمواجهة المخاطر ، يقوم كل من قسم إدارة المراجعة الداخلية وكذا الخارجية بتنفيذ الخطة الشاملة لإجراء المراجعة في الشركة، في حين أن كل منهما له مسؤولياته الخاصة به، فإنه يجب على لجنة المراجعة أن تتأكد من أن عمل كل منهما يتمم عمل الآخر، والتنسيق فيما بين مجهوداتهم الخاصة بالمراجعة. ووجود حلقة إتصال بينهما. فبينما يكون المراجع الخارجي مسؤول عن إجراء مراجعة الحسابات وإصدار تقريره عن القوائم المالية للشرطة، يتولى المراجع الداخلي مراقبة أداء عمليات الرقابة الداخلية بالشركة ويجب على المراجع الخارجي أن يتعرف على أنشطة المراجعة الداخلية نظراً لأهمية دوره وتأثيره على عمل لجنة المراجعة، فهذه الأخيرة يجب أن يكون لها دور في تعيين مديراً و قسم إدارة المراجعة الداخلية، وترقيته أو الاستغناء عنه والمساعدة في تحديد مؤهلاته وتبعيته الإدارية التنظيمية، وذلك لضمان اتصاله بكافة المسؤولين في مجلس الإدارة و المؤسسة، وتشارك اللجنة في تحديد مكافآته. كما تشارك في وضع مهام المراجعة الداخلية، وأهدافه، وإقرارها لضمان قيامه بدوره في عملية المراقبة بشكل صحيح.

**ب- المهام الأخرى للجنة المراجعة:**

يمكن للجنة المراجعة أن تتحقق من سلامة الإفصاح والبحث عن أي حقائق ينبغي الإفصاح عنها ومراجعة ما يصدر عن المؤسسة من معلومات حالية تقدم للجهات المختلفة أو الجمهور أو المساهمين إذ يجب على لجان المراجعة النظر في القوائم المالية وبالتالي النظر في السياسات المحاسبية المختلفة، وتقديم المجالات التي استخدمت فيها التقديرات المحاسبية، وكذلك النظر في القوائم المالية عندما تكون غير عادلة أو مختلفة جوهريا عن الفترة المحاسبية السابقة.[1] ، و الجدول التالي يوضح موجز عن مهام لجنة المراجعة :

[1] طارق عبد العال: مرجع سبق ذكره، ص 174

**الجدول رقم 3 –2 : يوضح موجز لمهام لجنة المراجعة.**

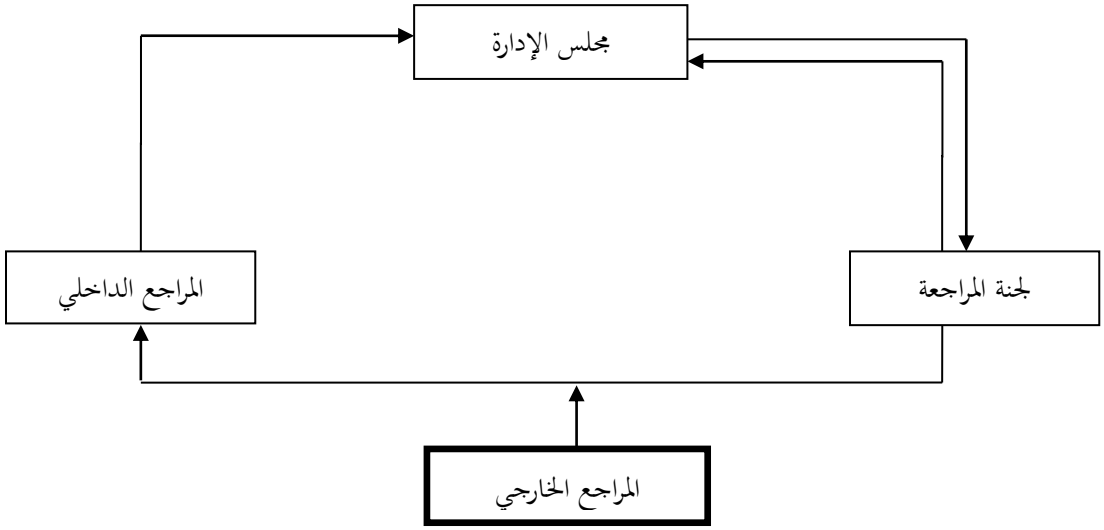
| | |
|---|---|
| **1–الإشراف المالي:** | – مراقبة الوضع المالي للشركة، والتحقق من سلامة ومصداقية القوائم المالية.<br>– تقييم مدى ملائمة الأساليب المحاسبية المتبعة بالشركة.<br>– مراقبة أية تصريحات رسمية تتعلق بالأداء المالي للشركة. |
| **2– المراجعة الداخلية وعمليات الرقابة الداخلية:** | – تقييم كفاية وملائمة نظام الرقابة الداخلية، وإدارة المراجعة الداخلية، وإدارة المخاطر.<br>– مراجعة خطط وتقارير المراجعة الداخلية.<br>– الحفاظ على / وحماية أصول الشركة على طريق التعرف وفهم بيئة المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها الشركة وتحديد الكيفية التي يمكن أن يتم التعامل بها مع تلك المخاطر.<br>– تقييم مدى الالتزام باللوائح والقوانيين. |
| **3–ترشيح المراجع الخارجي ومتابعة أدائه:** | – قيام اللجنة بترشيح مراجع خارجي لمجلس الإدارة وذلك ليحصل المجلس على موافقة الجمعية العامة عليه.<br>– التوصية بتعيين، إعادة التعيين، عزل المراجع الخارجي.<br>– التوصية بتحديد مكافأة المراجع الخارجي.<br>– الاتصال الدائم بالمراجع الخارجي وفحص التقارير الصادرة عنه.<br>– مراجعة ومراقبة استقلالية المراجع الخارجي.<br>– وضع وتنفيذ سياسة حول مشاركة المراجع الخارجي في تقديم خدمات لا تتعلق بالمراجعة.<br>– الاتصال الدائم بين مجلس الإدارة والإدارة، والمراجع الخارجي، والمراجع الداخلي و المراجعيين الداخليين لمناقشة تلك الأمور. |
| **4–الالتزام ومكافحة غسيل الأموال:** | – تقييم نتائج التغييرات التي تطرأ على الإطار القانوني والتنظيمي لنظم الرقابة داخل الشركة.<br>– ضمان الالتزام بالسياسات والإجراءات الداخلية.<br>ضمان الالتزام بتطبيق برنامج سياسة لمكافحة غسيل الأموال. |
| **5–إدارة المخاطر:** | – تحديد مدى قابلية الشركة للتعرض للمخاطر المختلفة بشكل عام.<br>– ضمان تحديد كافة المخاطر التي قد يواجهها النشاط والتحقق من وجود نظام مناسب لإدارتها.<br>– بالنسبة للبنوك، تحليل مستلزمات رأس المال الحالية والمستقبلية المتعلقة بأهدافه. |

**المصدر:** هيدوب ليلى ريمة ، المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات ، مذكرة ماستر في العلوم التجارية ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2012

**المطلب الثالث: دور لجنة المراجعة في تفعيل الحوكمة.**

[1]تأتي عملية المراجعة في إطار تفعيل دور مجال المصالح لضمان فعالية حوكمة الشركات، حيث يتعين على الشركات من أجل الحصول على قوائم مالية على درجة في الشفافية والمصداقية والإفصاح وان تقوم بتفعيل عمليات المراجعة. والمعلومات المالية للشركة من خلال منظومة متكاملة متمثلة في لجنة المراجعة ومجلس الإدارة والمدققين الداخليين والخارجيين و حينما تتواجد الحوكمة القوية الواعدة المدركة لمهامها ومسؤوليات تتوافر نزاهة البيانات المالية، في حين عندما يسمح للمديرين التصرف بحرية مطلقة دون قيود رقابية أو ضوابط تنظيمية تزداد حالات الغش والتلاعبات في البيانات المالية. لذلك كان من الضروري وجود آليات رقابية داخلية وخارجية على أعمال المديرين، ورسم العلاقة بين الأطراف المشاركة في الحوكمة والتي تتمثل في كل من مجلس الإدارة، لجنة المراجعة والمدققين الداخليين و الخارجيين لكي تتفاعل الرقابة ثم حماية مصالح الشركة و الأطراف ذوي العلاقة بها ، و من هنا يأتي دور لجنة المراجعة كونها أحد دعائم الحوكمة من خلال ما تلعبه من دور في مراقبة الإدارة والإشراف على عمليات التدقيق الداخلي والخارجي، وكذلك التحقق من كفاية نظم الرقابة الداخلية وتنفيذه بفاعلية والشكل يوضح ذلك :

**الشكل رقم 6 – 2 : علاقة لجنة المراجعة بالأجهزة الرقابية على الشركة.**




**المصدر**: عوض بن سلامة الرحيلي، لجان المراجعة كأحد الدعائم لحوكمة الشركات، حالة السعودية، ص 197.

إن لجنة المراجعة تلعب دوراً مهما لضمان الرقابة على العمليات التي تستخدمها إدارة الشركة والمدققيين الداخليين والخارجيين، بما يحقق جودة التقارير المالية والتي بدورها تساعد على تطبيق معايير الحوكمة والوصول إلى الأهداف المحددة ،و عليه يمكن القول بأن لجان المراجعة تعد من أهم أدوات الرقابة في الشركات، كما تعتبر أحد أهم الدعائم لتحقيق مفهوم الحوكمة حيث تعمل كحلقة وصل بين مجلس الإدارة وكل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي وقد أكدت بعض الدراسات والبحوث على أهمية العلاقة بين لجنة المراجعة والمراجع الداخلي والخارجي ودورها في تعزيز الرقابة على الشركة.[2]

[1] إياد سعيد محمود العوصي"مدى فعالية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي ، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2012 ، ص48-49.

[2] عمر إقبال توفيق المشهداني "تدقيق التحكم المؤسسي لحوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق" حلبة أداء المؤسسات الجزائرية ، العدد 2 ، 2013، ص 240.

و كخلاصة يمكن القول أن لمجلس الإدارة دور في تفعيل حوكمة الشركات لأنه يعتبر أكثر آليات حوكمة المؤسسات أهمية لأنه يمثل قمة إطار الحوكمة، فالوظيفة الأساسية له هي تقليل التكاليف الناشئة عن الفصل في الملكية وسلطة اتخاذ القرار.

**خلاصة الفصل :**

كان محور هذا الفصل محاولة إبراز مدى مساهمة المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات ومن خلال ما سبق نستنتج أن:

1. المراجعة عملية منظمة لها خصائصها وفروضها تعمل على تجميع وتقويم موضوعي للأدلة المتعلقة بأحداث وتصرفات اقتصادية من أجل التأكد من درجة التوافق بين هذه المعلومات، والمعايير الموضوعة مع توصيل النتائج للمستخدمين وذوي الاهتمام.
2. تؤكد مظاهر الحوكمة للمؤسسات على إضفاء ثقة أكبر على مصداقية القوائم المالية من خلال التأكيد على جودة خدمات المراجعة وتطبيقها، وهذا ما أدى بالعديد من الدول من أجل تنظيم أكثر لمؤسساتها إلى إدراج عدد من اللجان إلى مجلس الإدارة من أجل التخفيض من المسؤوليات الملقاة على عاتق هذا الأخير والتي حالت دون قيامه بواجباته على أكمل صورة، وأهم هذه اللجان لجنة المراجعة قصد إضفاء الاستقلالية أكبر للمراجع الخارجي ستنعكس في الأخير على جودة تطبيق أداء مجلس الإدارة ومن ثم جودة تطبيقات لخدمات المراجعة وفي الأخير على حوكمة المؤسسات.

**تمهيد الفصل:**

لكون حوكمة الشركات تمثل نظاما جديدا يعكس أهم القواعد والمبادئ التي توجه السلوك الإداري وموارد المؤسسات ،نحو بناء استراتيجية فعالة تحقيق الأهداف والنمو في اعمالها وأنشطتها ،تسعى العديد من المؤسسات الى تبني هذا النظام وتجسيده في سلوك ادارتها ومصالحها وتجسيد مبادئ ونظم الحوكمة ،وخاصة جانب المراجعة التي تمثل الية مهم و عنصر رئيسي في تفعيل مبادئ و نظم حوكمة الشركات ،باعتبار انها تضم المراجعة الداخلية التي تكمن أهميتها في توطيد النظم الرقابية الداخلية و التأكد من إجراءات عملها و فاعلية دورها في تدقيق المعلومات و المخرجات الصادرة عنها ،كما تضم لجنة المراجعة المنوط عملها في تحسين نزاهة القوائم المالية و الإفصاح المحاسبي و كشف الاضرار التي قد تلحق بالمساهمين والتحقق من استقلالية المراجعين الداخلين ،و المراجعة الخارجية التي تأكد وتعزز من مصداقية و عدالة التقارير المالية الصادرة عن نظام المراجعة بصفة عامة في المؤسسات

ولمعرفة العلاقة واسهامات المراجعة في تطبيق حوكمة الشركات، قمنا بدراسة التطبيقية في مؤسسة الاسمنت بدائرة الحساسنة التابعة لولاية سعيدة، لبيان رؤيا واتجاهات اراء موظفيها من الاطارات والإطارات السامية اتجاه تطبيق الحوكمة الشركات في المؤسسة، واسهامات المراجعة الداخلية ودور لجنة المراجعة والمراجعة الخارجية في تفعيل وتحقيق مبادئ الحوكمة

ولهذا الغرض تم اعتماد على استمارة استبيان كأداة رئيسية في جمع المعلومات من عينة مجتمع الدراسة، بحيث تم توزيعها بصورة مباشرة باليد واشراف عليها وشرح لأفراد العينة المفردات والمفاهيم المتعلقة بها للحصول على إجابات صحيحة ومحققة وموضوعية اتجاه الموضوع الاستبيان

وقد تم تقسيم هذا الفصل كما يلي:

المبحث الأول: نبذة عن شركة الإسمنت (SCIS)

المبحث الثاني: مكونات ومنهجية الدراسة التطبيقية

المبحث الثالث: تفريغ وتحليل مخرجات برنامج spss

## المبحث الأول: نبذة عن شركة الإسمنت (SCIS)

### المطلب الأول: نشأة وتطور الشركة

أوكل مشروع انجاز مصنع الإسمنت بسعيدة إلى الشركة الوطنية لمواد البناء (SNMC) في سنة 1974، وذلك بغية تجسيده في دائرة الحساسنة، وبعد دراسة تكلفة هذا المشروع والتي بلغت حوالي 652 مليار دينار جزائري، قامت الشركة الوطنية لمواد البناء (SNMC) في سنة 1975 بإبرام عقود دولية مع شركات أجنبية، وذلك بغية الانطلاق في عملية البناء، حيث تمثلت هذه الشركات الأجنبية في:

- ✓ الشركات اليابانية (KAWASAKI) المتخصصة في مجال البناء، والتي أوكلت لها مهمة بناء المصنع ومتابعة الأعمال.
- ✓ الشركة الايطالية (ACEC) المتخصصة في انجاز المعدات الكهربائية.

حيث أنه مباشرة بعد الانتهاء من عملية بناء المصنع وتجهيزه بمختلف المعدات، انطلقت العملية الإنتاجية وذلك في سنة 1979، بحيث كان الفاتح من أفريل 1979 تاريخ خروج أول كيس.

وقد تم إنشاء شركة الإسمنت ومشتقاته للغرب (E.R.C.O) بموجب القرار التنفيذي رقم 324/82 المؤرخ في 30 أكتوبر 1982، حيث تضمنت كل من:

- مصنع بني صاف.
- مصنع زهانة.
- مصنع سعيدة (مركب الاسمنت والجير).
- وحدة الجبس بوهران.
- الوحدات التجارية (SODAMAC) على مستوى الغرب.

وخلال سنة 1991 انقسم مركب الاسمنت والجير بسعيدة إلى وحدتين:

- ❖ وحدة الاسمنت.
- ❖ وحدة الجير.

وفي تاريخ 28 ديسمبر 1997 استقرت كل من الوحدتين بقانون خاص، وذلك على شكل شركات مساهمة برأسمال قدره 1.050.000.000دج، وهي عبارة عن فروع (FILIALE) تابعة لمجمع (E.R.C.O)، حيث يسيرها مدير عام ويرأس مجلس إدارتها. وقد تم مؤخرا ضم جميع شركات الإسمنت ومشتقاته بالجزائر تحت وصاية المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر (G.I.C.A) ابتداء من الفاتح يناير 2010

### 2-الموقع الجغرافي لشركة الإسمنت (SCIS):

تقع شركة الاسمنت (SCIS) بولاية سعيدة، وبالضبط ببلدية الحساسنة حيث تبعد عن هذه الأخيرة ب3 كلم، وبحوالي 20 كلم عن ولاية سعيدة.

تمتلك شركة الاسمنت (SCIS) منطقتين للاستغلال:

- **منطقة الكلس**: تقع على بعد 1500 م عن الشركة، حيث يقدر احتياطي الكلس بـ 140مليون طن وتبلغ الاحتياجات السنوية من هذه المادة حوالي 521700 طن.
- **منطقة الطين**: يقع على بعد 25 كلم عن الشركة، وبالتحديد بدائرة عين الحجر، حيث يقدر احتياطي الطين بـ 20 مليون طن، وتبلغ الاحتياجات السنوية من هذه المادة 173900طن.

حيث تبلغ المساحة الكلية للشركة حوالي 23 هكتار مقسمة كالآتي:

- 08 هكتارات مبنية.
- 11 هكتار للاستغلال (التفريغ).
- 04 هكتار مساحة خضراء.

**3-نشاط الشركة:**

يتمثل نشاط المؤسسة في إنتاج مادة الاسمنت من نوع CPJ 42.5 KG F/Mm2 حيث تتكون هذه المادة من المركبات التالية:

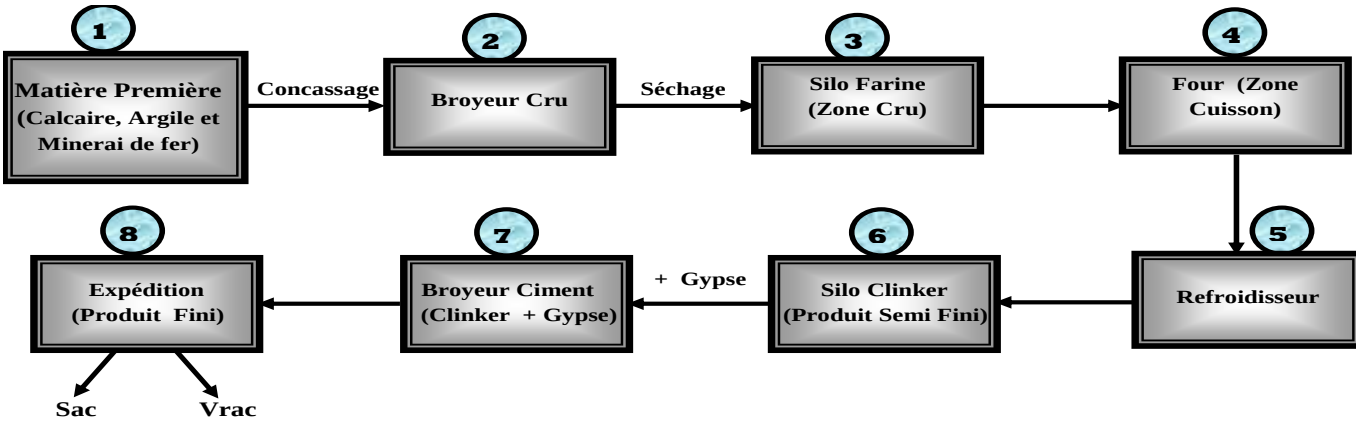
**الجدول رقم 4 – 3 : مكونات مادة الاسمنت**

| المادة | الكلس | الطين | الجبس | Minerai de fer |
|---|---|---|---|---|
| النسبة | من 75% إلى 80% | من20% إلى 25% | 5% | 1% |

**المصدر: شركة الإسمنت(SCIS)بولاية سعيدة**

حيث تمر العملية الإنتاجية لمادة الاسمنت بالمراحل التالية:

**الشكل رقم 7 – 3 : مراحل عملية إنتاج الإسمنت**




**المصدر: شركة الإسمنت(SCIS) بولاية سعيدة**

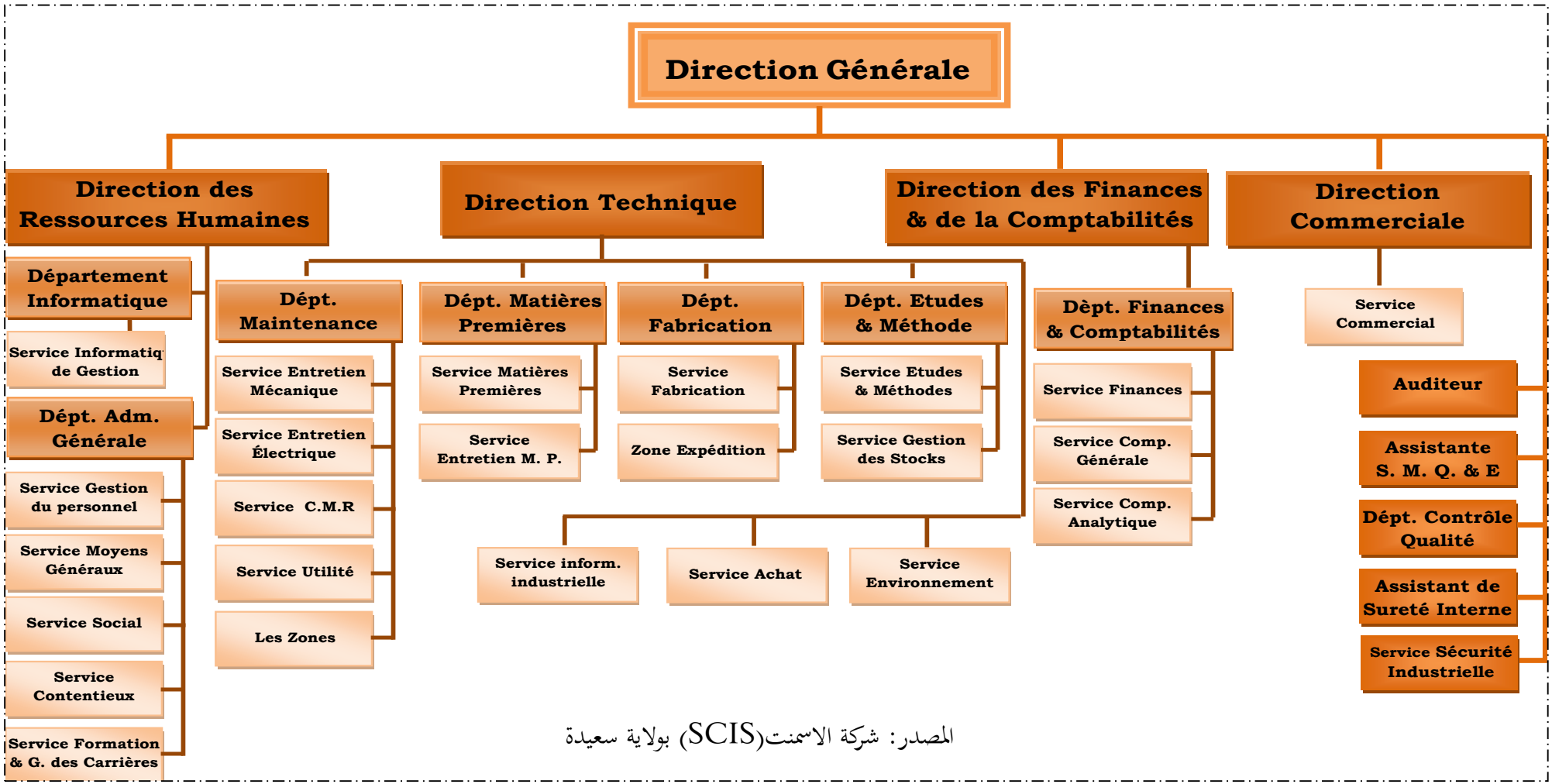
- **عدد العمال:** يقدر عدد العمال بحوالي 380 عامل.

**المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي**

يعتبر الهيكل التنظيمي للمؤسسة مصدر للمعلومات الأساسية، حيث يساعد الجهات المختصة والعمال داخل المؤسسة والأطراف الخارجية على فهم طبيعة نشاط المؤسسة والوظائف المسندة لكل طرف داخل المؤسسة، كما يساعد على تنظيم الوظائف وتناسقها، وبالتالي فإن القائمين على شركة الإسمنت (SCIS) يسعون إلى الاهتمام بهذا الهيكل من خلال تعديله وتكييفه متى دعت الحاجة إلى ذلك.

ويمكن توضيح الهيكل التنظيمي لشركة الإسمنت (SCIS)وفق الشكل الآتي:

الشكل رقم 8 – 3 : الهيكل التنظيمي لشركة الإسمنت(SCIS)بولاية سعيدة




المصدر: شركة الاسمنت(SCIS) بولاية سعيدة

حيث نجد أن أهم التقسيمات التي يتضمنها الهيكل التنظيمي تتجسد في المديريات الآتية:

- ❖ المديرية التجارية.
- ❖ المديرية التقنية.
- ❖ مديرية المحاسبة والمالية.
- ❖ مديرية الموارد البشرية.
- ❖ تجدر الإشارة إلى أن المؤسسة تسير من طرف المدير العام والذي بدوره يرأس مجلس إدارتها، ويساعده في ذلك المديريات السالفة الذكر.

حيث تتمثل مهام المديريات السابقة فيما يلي:

- **المديرية التجارية**: تتمثل مهمتها الرئيسية في صنع السياسات التجارية للمؤسسة، والسعي من أجل بلوغ الأهداف التجارية المرسومة.

– **المديرية التقنية**: تتركز مهمتها الرئيسية في السهر على تطوير الإنتاج، إعداد البحوث والدراسات ومراقبة ومتابعة العملية الإنتاجية.

– **مديرية المحاسبة والمالية**: تتمحور مهمتها الرئيسية في تجميع العمليات المالية والمحاسبية وتصنيفها وتبويبها، وإعداد القوائم المالية.

– **مديرية الموارد البشرية**: تتمثل مهمتها الرئيسية في تسيير الموارد البشرية، وكذلك السعي إلى استقطاب يد عاملة مؤهلة، وكذا الرفع من مستوى العاملين سواء بالتدريب أو التكوين أو التحفيز وكذلك توفير بيئة عمل أفضل.

**المطلب الثالث: مديرية المالية والمحاسبية:**

تتكون هذه المديرية من عدة مصالح ولها مهام ومسؤوليات متعددة ،وتشمل المصالح التالية:

- دائرة المالية والمحاسبية
- مصلحة المالية
- مصلحة المحاسبة العامة
- مصلحة المحاسبة التحليلية

وتشرف هذه المديرية على عدة مهام متعلقة بالمراجعة ,وخاصة في المجال المحاسبي والمالي وتدقيق الحسابات والفواتير والعمليات في أنشطة واعمال المؤسسة ,وتبويب المعلومات المحاسبية والمالية وتصنيفها ,واعداد القوائم المالية وبناء على المقابلة الشخصية

في هذه المصالح مع بعض موظفين, وحصولنا على إجابات المتعلقة بأنظمة المراجعة والرقابة المعتمدة في ادرة شؤون الشركة تم الوصول الى الاستنتاجات التالية:

- تقيد المديرية عمليات وأنشطة الشركة في دفتر اليومية ودفتر أستاذ ويتم تحويلها الى الميزانيات ,وتجري كل العمليات باستعمال نظام الإعلام الألى
- تعتمد إدارة الشركة في تسيير وضبط أمورها واعمالها المالية والمحاسبية على النظام المحاسبي الجديد الذي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية والإعلان المالي IAS/IFRS والذي تم تطبيقه سنة2010 وتم إصداره في الجريدة الرسمية
- الاعتماد على تقرير محافظ الحسابات (المدقق الخارجي) في مراجعة الدفاتر والبيانات والمنشورات القوائم المالية ,ولكن ليس بصور ة دورية وحضوره ليس مبرمج بشكل كافي بحيث أنه يقدم توجيهات وإرشادات شفهية عند قيامه بالمراجعة والتدقيق في المصالح الى الموظفين عن الإشكالات والأخطاء الموجود في الوثائق والدفاتر وتصحيحها بشكل مباشر لتكون ملائمة للمعايير المحاسبية المعتمدة
- تتعامل الشركة مع الزبائن بصورة مباشرة بحيث تعتمد على المقابلة الشخصية للزبون وحضوره الى مصلحة مباشرة لإتمام إجراءات البيع والمصلحة المسؤولة عن ذلك هي المصلحة التجارية

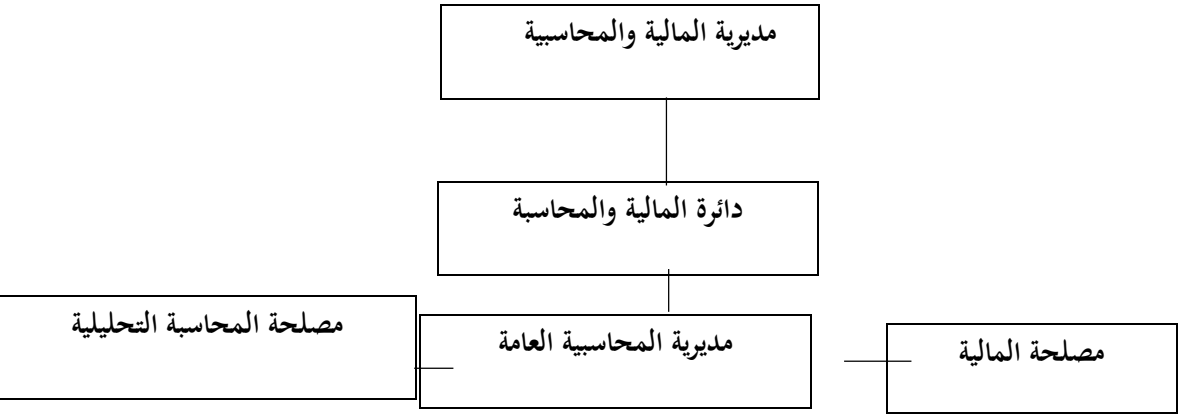
- إجتماعات مجلس الإدارة تبلغ 6إجتماعات سنويا لمراجعة السياسات وخطط الشركة والإشكالات المتعلقة بالتسيير العام للشركة

- المعاملات المالية في المؤسسة تتم عن طريق النقد والشيكات البنكية ويتم المراجعة وتسوية الحسابات والشؤون المالية في الشركة مع البنك الخارجي الجزائري

من الملاحظ نجد أن الشركة اعتمدت على عدة مصالح من ناحية هذا الجانب ,وهذا يبن ويدل على ان المؤسسة حريصة وراغبة في تحقيق مستوى عال من الشفافية والنزاهة والمساءلة اتجاه كل العمليات, و حرصا منها على حماية أصول و ممتلكات الشركة من الاختلاسات و المخالفات الإدارية و الاستغلال الشخصي و التعسفي لها ,و كبح كل ما يمكنه تهديد استقرار و وضع الشركة ,ضبطت أنظمة المراجعة الداخلية بالمعايير المحاسبية الدولية و الإعلان المالي و على توجيهات و تدقيق المراجع الخارجي و اجتماعات مجلس الإدارة و لجنة المراجعة ,لسيطرة و تحقيق المراجعة التامة لما يجري من أعمال و أنشطة و كل ما يتعلق بالأمور المالية و التعاقدية في الشركة

ونجد الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبية يوضح هذه المصالح كما يلي:

**– شكل رقم 9 – 3 : الهيكل التنظيمي لمديرية المالية و المحاسبة**




**– المصدر**: وثائق المؤسسة

**المبحث الثاني: مكونات ومنهجية الدراسة التطبيقية**

نستعرض في هذا المبحث عناصر الدراسة المتمثلة في المجتمع والجزء المحل الدراسة والمتمثل في العينة بإضافة الى توضيح حدود الدراسة والمشاكل والصعوبات التي اعترضت السير الحسن لها:

**المطلب الأول: عينة مجتمع الدراسة**

عند اختيارنا للعينة الدراسة حاولنا وضع المؤهل العلمي كشرط أساسي وتحديدها في إطارات والإطارات السامية بحيث شملت موظفي مكاتب ومصالح الإدارية في المؤسسة وكان الغرض منه تحقق من فهم أفراد العينة الدراسة لمفردات ومفاهيم المتعلقة بأسئلة الاستبيان وهذا من أجل الحصول على إجابات موضوعية وواعية اتجاه الموضوع بحيث شمل 55 فرد من مجتمع الدراسة

**المطلب الثاني: حدود وصعوبات الدراسة**

- الحدود المكانية: الغرض من الدراسة هو استبيان اراه واتجاهات إطارات شركة الاسمنت حول علاقة المراجعة وتطبيق حوكمة الشركات في الحدود الجغرافية للمؤسسة الاسمنت بدائرة الحساسنة ولاية سعيدة
- الحدود البشرية: شملت هذه الدراسة الإطارات والإطارات السامية العاملة في مكاتب ومصالح الإدارية في مؤسسة الإسمنت بالحساسنة لولاية سعيدة
- الحدود الموضوعية: اعتمدت هذه الدراسة على محورين هما المراجعة كمحور مستقل ب 13 سؤال وزعت بين المراجعة الداخلية ب 6 أسئلة و4 أسئلة بما يخص لجنة المراجعة و3أسئلة للمراجعة الخارجية وهذه تمثل أليات المراجعة بصفة عامة والمحور التابع هو حوكمة الشركات ب8أسئلة

- صعوبات الدراسة: رغم أهمية الموضوع في نشاط وعمل المؤسسات ورغم سعي الطالب الى تحصيل النتائج بموضوعية لم تخلو هذه الدراسة من الصعوبات التالية:

1) صعوبة الحصول على أفراد لديهم إطلاع جيد على مفردات ومفاهيم الموضوع
2) حداثة الموضوع وغياب واقع المؤسساتي عن تطبيقه واطلاع عليه
3) ضيق الوقت المخصص لإنجاز الدراسة وحاجة الطالب الى وقت أطول
4) رفض بعض المؤسسات التعامل واستقبال الطالب ومساعدته في انجاز بحثه

**المطلب الثالث: أدوات الدراسة**

وتم إعتماد على الطريقة التحليلية الوصفية ,وذلك بإستخدام مجموعة من الأدوات من أجل تحصيل وجمع المعلومات ،وبهدف الوصول الى النتائج والتحليلات المناسبة لإشكالية المطروحة وتمثلت هذه الأدوات في المقابلة وتم إجرائها مع بعض موظفي مديرية المالية والمحاسبة وبعض المسؤولين في مؤسسة الإسمنت بالحساسنة من أجل استجوابهم بشأن آليات المراجعة المعتمدة في إدارة الشركة والعمليات التي تتولها هذه المديرية والمعايير المعتمدة وأنظمة المستخدمة في تنفيذ المراجعة وتحقيق مهامها و كما تم اعتماد عل الملاحظة خلال الزيارة الميدانية التي قمنا بها للمؤسسة الإسمنت بالحساسنة بحيث تفقدنا مختلف المصالح والمديريات ووقفنا على سير أعمال المراجعة وكذلك عمليات التي تجري في مديرية المالية والمحاسبة وهذا مكننا من معرفة والوقوف على حسن لتنفيذ القيام بأعمال في هذه المصالح و كذلك تم اعتماد و إعداد استمارة الاستبيان حول الدراسة بحيث شمل محورين الحوكمة والمراجعة بمجموع أسئلة بلغت 21سؤال حول المفاهيم المتعلقة بمفاهيم آليات المراجعة و مساهماتها في تطبيق حوكمة الشركات و كذا الخصائص و النتائج المترتبة عن تطبيق الحوكمة و أراء و موافقات إطارات الشركة اتجاه هذا الأسلوب في الإدارة.

## المبحث الثالث : تحليل و تفريغ مخرجات برنامج spss

### المطلب الأول: صدق وثبات العينة

**Statistiques de fiabilité**

| Alpha de Cronbach | Nombre d'éléments |
|---|---|
| .935 | 21 |

**Récapitulatif de traitement des observations**

| | | N | % |
|---|---|---|---|
| Observations | Valide | 55 | 100.0 |
| | Exclus[a] | 0 | .0 |
| | Total | 55 | 100.0 |

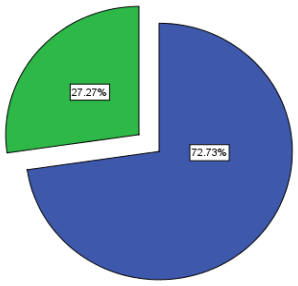
a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

**تعليق:**

تم توزيع استمارة مكونة من 21 سؤال على عينة قدرها 55 مفردة و قد اتضح من خلال النتائج الإحصائية لاختبار الثبات أن قيمة معامل الثبات أكبر من(0,60) ، و هذا يعني أن المقاييس المستخدمة تتمتع بالثبات أيضا كما تتمتع بالصلاحية .

**–المطلب الثاني : تحليل البيانات الديموغرافية :**

**أ–الجنس:**




**الجنس**

| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | ذكر | 40 | 72.7 | 72.7 | 72.7 |
| | أنثى | 15 | 27.3 | 27.3 | 100.0 |
| | Total | 55 | 100.0 | 100.0 | |

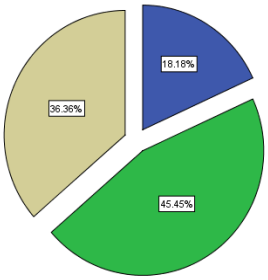
**التعليق:**

من خلال النتائج نجد أن الفئة الغالبة من الذكور أي ما نسبته 72.7 %وهذا بسبب المداولات الليلية وموقع المؤسسة ونظام العمل في نوعية الإنتاج والآلات والوسائل المستخدمة

**ب–السن:**

**السن**

| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | أقل من 30 سنة | 10 | 18.2 | 18.2 | 18.2 |
| | ما بين 30 و 40 سنة | 25 | 45.5 | 45.5 | 63.6 |
| | أكثر من 40 سنة | 20 | 36.4 | 36.4 | 100.0 |
| | Total | 55 | 100.0 | 100.0 | |



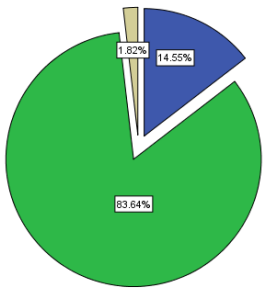

**التعليق:**

من خلال النتائج الدراسة نجد ان غالبية عمال المؤسسة تتراوح اعمارهم بين 30و 40 سنة حيث ان هذه النسبة مثلت ما يقارب 45.5 % وهذا دلالة على ان غالبية الفئة العمرية لمجتمع الدراسة من الفئة المتوسطة.

**ج –الشهادة العلمية:**

**الشهادة العلمية**

| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | ثانوي | 8 | 14.5 | 14.5 | 14.5 |
| | جامعي | 46 | 83.6 | 83.6 | 98.2 |
| | أخرى | 1 | 1.8 | 1.8 | 100.0 |
| | Total | 55 | 100.0 | 100.0 | |



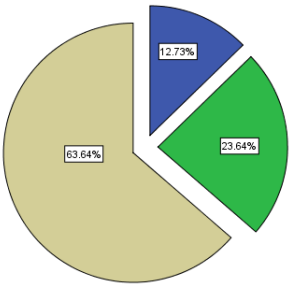

**التعليق:**

أظهرت نتائج الدراسة بالنسبة لتوزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي كما هو موضح في الجدول علاه ان ما نسبته 83.0% من عينة الدراسة ذات التأهيل الجامعي وهذا يدل على اعتماد المؤسسة على الكفاءات العلمية

## د–الأقدمية:

الأقدمية

| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | من 1 إلى5 سنوات | 7 | 12.7 | 12.7 | 12.7 |
| | من 6 إلى 10 سنوات | 13 | 23.6 | 23.6 | 36.4 |
| | أكثر من 10 سنوات | 35 | 63.6 | 63.6 | 100.0 |
| | Total | 55 | 100.0 | 100.0 | |




**التعليق:**

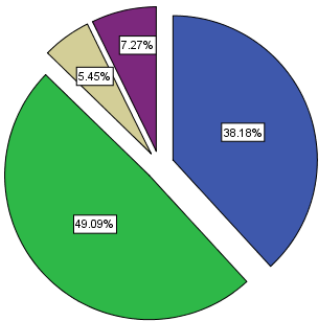
من خلال نتائج تحليل الاقدمية في العمل بالنسبة لعينة الدراسة نلاحظ ان ان ما نسبته 63.6% تتمتع بخبرة أكثر من 10 سنوات وهذا يدل على ان عينة الدراسة تتمتع بالخبرة جيدة.

## – المطلب الثالث : تحليل وتفريغ البيانات الوصفية

Q1

Q1

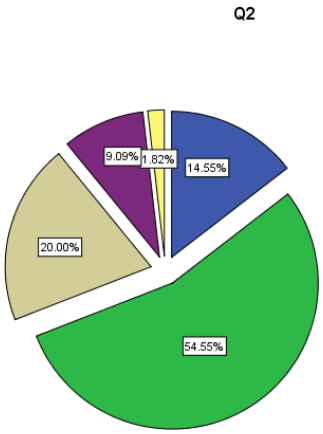
| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | أوافق بشدة | 21 | 38.2 | 38.2 | 38.2 |
| | أوافق | 27 | 49.1 | 49.1 | 87.3 |
| | محايد | 3 | 5.5 | 5.5 | 92.7 |
| | غير موافق | 4 | 7.3 | 7.3 | 100.0 |
| | Total | 55 | 100.0 | 100.0 | |




**التعليق:** من النتائج الموضحة في الجدول والشكل أعلاه تبين لنا بأن هنالك اجماع على ان تطبيق حوكمة تنمي ثقة المساهم في المؤسسة ويرفع من انتاجيتها حيث قدرت النتائج بما نسبته38. 2% موافق بشدة وما نسبته 49.1 %موافق وهذا يمثل اتجاه إيجابي وتوافقي فيما يخص هذا الجانب

Q2

| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | أوافق بشدة | 8 | 14.5 | 14.5 | 14.5 |
| | أوافق | 30 | 54.5 | 54.5 | 69.1 |
| | محايد | 11 | 20.0 | 20.0 | 89.1 |
| | غير موافق | 5 | 9.1 | 9.1 | 98.2 |
| | غير موافق بشدة | 1 | 1.8 | 1.8 | 100.0 |
| | Total | 55 | 100.0 | 100.0 | |

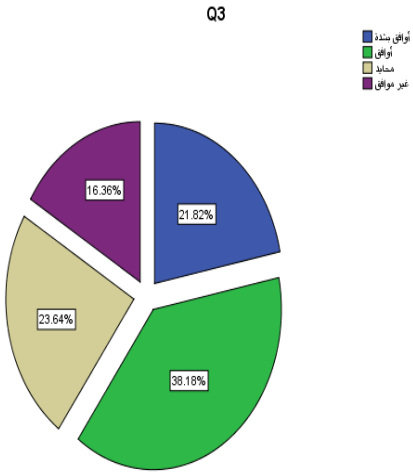



**التعليق:**

وجدنا ان الغالبية من افراد العينة توافق ب 54.5%و14.5% توافق بشدة على ان تطبيق الحوكمة يحقق الثقة في المعلومات الوارد في القوائم المالية المنشورة وما نسبته20.% كان رايها محايد و ما نسبته 9.1 % كان رأيها غير موافق

Q3

| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | أوافق بشدة | 12 | 21.8 | 21.8 | 21.8 |
| | أوافق | 21 | 38.2 | 38.2 | 60.0 |
| | محايد | 13 | 23.6 | 23.6 | 83.6 |
| | غير موافق | 9 | 16.4 | 16.4 | 100.0 |
| | Total | 55 | 100.0 | 100.0 | |

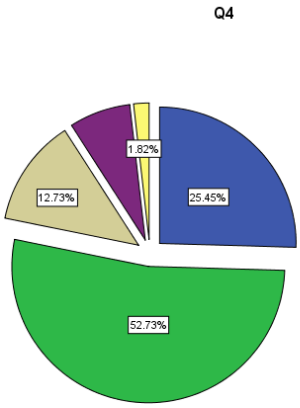



**التعليق:**

من خلال الجدول والشكل اعلاه نجد ان اجابات كانت 21.8 %و38.2 % بين موافق وموافق بشدة وهذا يمثل رأي الغالبية من العينة و 23.6%كان رأيها محايد و16.4%كانت غير موافق بشدة

Q4

| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | أوافق بشدة | 14 | 25.5 | 25.5 | 25.5 |
| | أوافق | 29 | 52.7 | 52.7 | 78.2 |
| | محايد | 7 | 12.7 | 12.7 | 90.9 |
| | غير موافق | 4 | 7.3 | 7.3 | 98.2 |
| | غير موافق بشدة | 1 | 1.8 | 1.8 | 100.0 |
| | Total | 55 | 100.0 | 100.0 | |

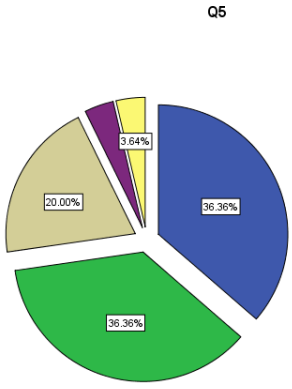



**التعليق:**

أما فما يخص الفقرة التي تشير الى ان تطبيق الحوكمة يعزز ثقافة الالتزام بالقوانين والمبادئ المعمول بها فكانت اجابات العينة ب 52.7% و 25.5%بين أوافق بشدة واوافق وهذا يبن ان الغالبية من افراد العينة توافق على هذا الجانب و12.7%كان رايه محايد اتجاه هذا الجانب

Q5

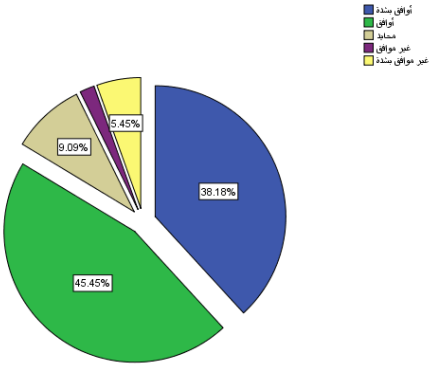
| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | أوافق بشدة | 20 | 36.4 | 36.4 | 36.4 |
| | أوافق | 20 | 36.4 | 36.4 | 72.7 |
| | محايد | 11 | 20.0 | 20.0 | 92.7 |
| | غير موافق | 2 | 3.6 | 3.6 | 96.4 |
| | غير موافق بشدة | 2 | 3.6 | 3.6 | 100.0 |
| | Total | 55 | 100.0 | 100.0 | |




**التعليق:**

قدرت نسبة أوافق بشدة 36.4%و36.4% أوافق وهذا يمثل اجمالي اتجاه الغالبية حول اتفاق ان من العوامل المساعدة على التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة اعداد الإجراءات والتشريعات الخاصة بالمؤسسة لتكون مناسبة لتطبيق الحوكمة و كانت النسبة المحايدة 20%

Q6



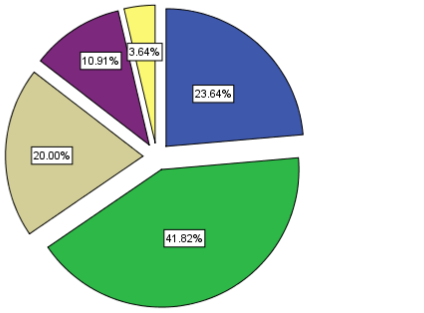

Q6

| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | أوافق بشدة | 21 | 38.2 | 38.2 | 38.2 |
| | أوافق | 25 | 45.5 | 45.5 | 83.6 |
| | محايد | 5 | 9.1 | 9.1 | 92.7 |
| | غير موافق | 1 | 1.8 | 1.8 | 94.5 |
| | غير موافق بشدة | 3 | 5.5 | 5.5 | 100.0 |
| | Total | 55 | 100.0 | 100.0 | |

**التعليق:**

قدرت اجابات الافراد العينة بما نسبته 45.5% و38.2% بين موافق بشدة وموافق وهذا يدل على ان الغالبية من افراد العينة تري بان توزيع السلطات والواجبات في المؤسسة بشكل مناسب من العوامل المساهمة في التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة

Q7



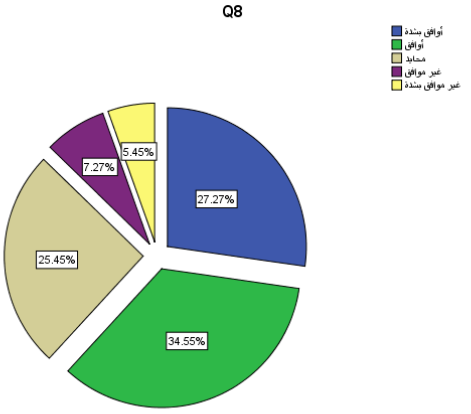

Q7

| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | |
| Valide | أوافق بشدة | 13 | 23.6 | 23.6 | 23.6 |
| | أوافق | 23 | 41.8 | 41.8 | 65.5 |
| | محايد | 11 | 20.0 | 20.0 | 85.5 |
| | غير موافق | 6 | 10.9 | 10.9 | 96.4 |
| | غير موافق بشدة | 2 | 3.6 | 3.6 | 100.0 |
| | Total | 55 | 100.0 | 100.0 | |

**التعليق:** أما من يري بأن من العوامل المساهمة في تطبيق مبادئ الحوكمة هو اتسام المراجعة الداخلية بالفعالية والاستقلالية فكانت إجابات العينة بنسبة 41.8% أوافق و23.6%اوافق بشدة وهذا يعكس اتجاه الغالبية نحو تأكيد هذا الجانب وقدرت نسبة الفئة المحايدة ب 20%

**Q8**

| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | بشدة أوافق | 15 | 27.3 | 27.3 | 27.3 |
| | أوافق | 19 | 34.5 | 34.5 | 61.8 |
| | محايد | 14 | 25.5 | 25.5 | 87.3 |
| | موافق غير | 4 | 7.3 | 7.3 | 94.5 |
| | بشدة موافق غير | 3 | 5.5 | 5.5 | 100.0 |
| | Total | 55 | 100.0 | 100.0 | |

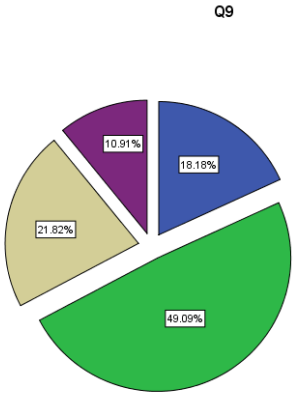



**التعليق :**

من خلال الجدول والشكل أعلاه ونص الفقرة التالية الاعتماد على المراجعة الخارجية في تعزيز نزاهة التقارير المالية من العوامل المساهمة في تطبيق مبادئ الحوكمة وجدنا ما نسبته 34.5%و27.3% بين موافق وموافق بشدة وما نسبته 25.5 %محايد ونسبة غير موافق قدرت ب 7.3%

**Q9**

| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | أوافق بشدة | 10 | 18.2 | 18.2 | 18.2 |
| | أوافق | 27 | 49.1 | 49.1 | 67.3 |
| | محايد | 12 | 21.8 | 21.8 | 89.1 |
| | غير موافق | 6 | 10.9 | 10.9 | 100.0 |
| | Total | 55 | 100.0 | 100.0 | |

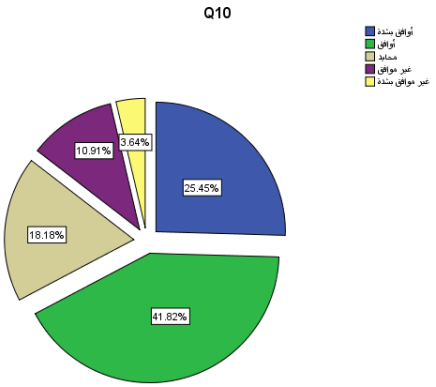



**التعليق:**

حسب هذه النتيجة الموضحة في الجدول أعلاه وجدنا ان الغالبية من افراد العينة والتي قدرت نسبتها 49.1%و18.2%بين موافق بشدة وموافق تري بان نظام المراجعة الداخلية وكل الإجراءات التي يشملها يمثل عنصر مساهم في تطبيق حوكمة الشركات و21.8%و10.9 %تراوحت إجاباتهم بيم المحايدة والغير الموافقة

**Q10**

| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | أوافق بشدة | 14 | 25.5 | 25.5 | 25.5 |
| | أوافق | 23 | 41.8 | 41.8 | 67.3 |
| | محايد | 10 | 18.2 | 18.2 | 85.5 |
| | غير موافق | 6 | 10.9 | 10.9 | 96.4 |
| | غير موافق بشدة | 2 | 3.6 | 3.6 | 100.0 |
| | Total | 55 | 100.0 | 100.0 | |

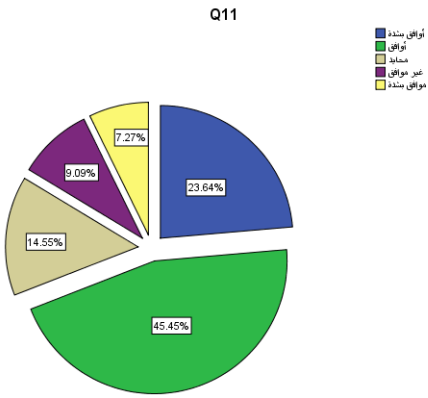



**التعليق:**

من خلال الجدول والشكلين السابقين توضح لنا ان ما نسبته 41.8%و25.5 %من الافراد العينة تري ان المراجعة الداخلية تساهم في تطبيق الحوكمة ي من خلال فحص الإجراءات من قبل المدقق الداخلي للتأكد من مطابقتها للسياسات والقوانين واللوائح والنظم وما نسبته 18.2%كان رأيهم محايد وما نسبته 10,9 %غير موافقة

**Q11**

| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | أوافق بشدة | 13 | 23.6 | 23.6 | 23.6 |
| | أوافق | 25 | 45.5 | 45.5 | 69.1 |
| | محايد | 8 | 14.5 | 14.5 | 83.6 |
| | غير موافق | 5 | 9.1 | 9.1 | 92.7 |
| | غير موافق بشدة | 4 | 7.3 | 7.3 | 100.0 |
| | Total | 55 | 100.0 | 100.0 | |

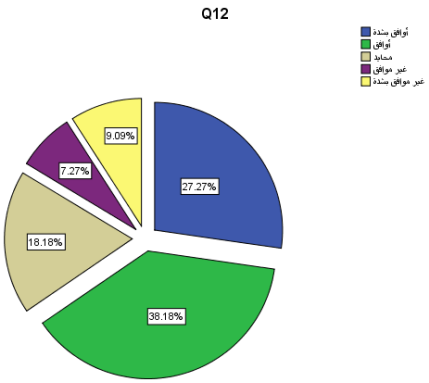



**التعليق:**

من خلال النتائج المبينة في الجدول والشكل الموضح أعلاه الذي تضمن الفقرة التي تنص على ان تقوم ادارة المراجعة بتقييم نظام الرقابة الداخلية يعتبر عنصر مساهمة في تطبيق مبادئ حوكمة كانت اجابات بنسب ة45.5 %أوافق و23.6 % أوافق بشدة وهذا يعكس اجمالي راي افراد العينة و14.5%كان رأيها محايد وما نسبته 9,1 %وكانت غير موافقة على هذا الجانب

**Q12**

| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | أوافق بشدة | 15 | 27.3 | 27.3 | 27.3 |
| | أوافق | 21 | 38.2 | 38.2 | 65.5 |
| | محايد | 10 | 18.2 | 18.2 | 83.6 |
| | غير موافق | 4 | 7.3 | 7.3 | 90.9 |
| | غير موافق بشدة | 5 | 9.1 | 9.1 | 100.0 |
| | Total | 55 | 100.0 | 100.0 | |

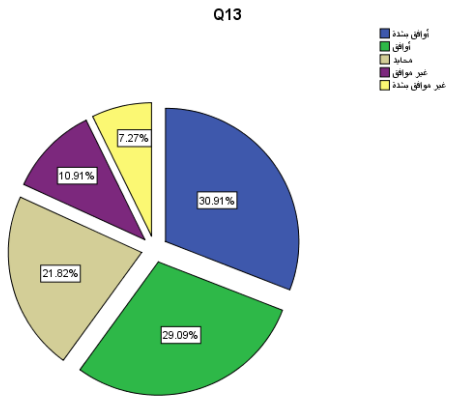



**التعليق:**

كانت النتائج بنسبة 38.2 %و27.3%بين موافق بشدة وموافق اتجاه تقديم المراجع الداخلي التقارير لمجلس الإدارة لجنة المراجعة عن مدى التزام المؤسسة بتطبيق مبادئ الحوكمةو18.2%و7,3%كانت اجاباتهم محايدة وغير موافق اتجاه هذا الجانب

**Q13**

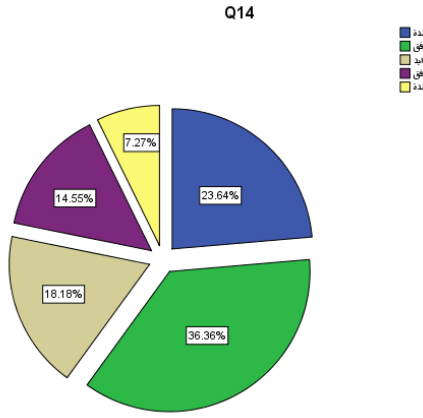
| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | أوافق بشدة | 17 | 30.9 | 30.9 | 30.9 |
| | أوافق | 16 | 29.1 | 29.1 | 60.0 |
| | محايد | 12 | 21.8 | 21.8 | 81.8 |
| | غير موافق | 6 | 10.9 | 10.9 | 92.7 |
| | غير موافق بشدة | 4 | 7.3 | 7.3 | 100.0 |
| | Total | 55 | 100.0 | 100.0 | |




**التعليق:**

حسب النتائج وجدنا ما نسبته 29.1% و 30.9%بين موافق بشدة وموافق نري بأن اخذ بتوصيات المراجع الداخلي في كافة النواحي المالية والمحاسبية والإدارية تعكس إسهام المراجعة الداخلية في تطبيق الحوكمة

Q14



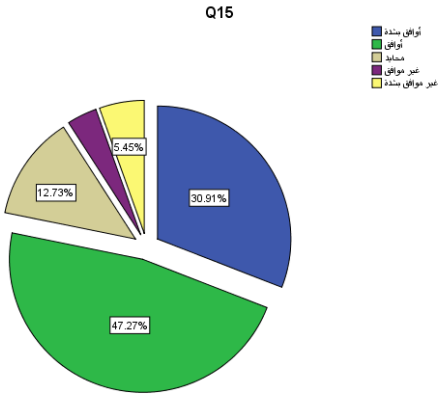

**Q14**

| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | أوافق بشدة | 13 | 23.6 | 23.6 | 23.6 |
| | أوافق | 20 | 36.4 | 36.4 | 60.0 |
| | محايد | 10 | 18.2 | 18.2 | 78.2 |
| | غير موافق | 8 | 14.5 | 14.5 | 92.7 |
| | غير موافق بشدة | 4 | 7.3 | 7.3 | 100.0 |
| | Total | 55 | 100.0 | 100.0 | |

**التعليق:**

من نتائج المبينة في الجدول والشكل أعلاه نلاحظ بان الغالبية من افراد العينة بنسبة 23.6%و 36.4% بين موافق بشدة وموافق على ان نشاط المراجعة الداخلية يتولى مراقبة وتقييم المخاطر في المؤسسة وكانت النسبة المحايدة 18.2%والنسبة الغير الموافقة 14.5%

Q15



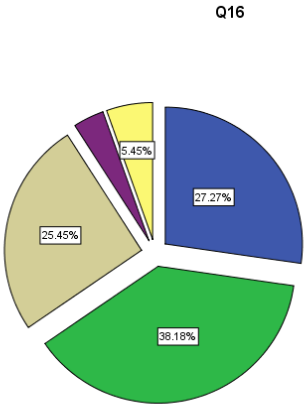

**Q15**

| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | أوافق بشدة | 17 | 30.9 | 30.9 | 30.9 |
| | أوافق | 26 | 47.3 | 47.3 | 78.2 |
| | محايد | 7 | 12.7 | 12.7 | 90.9 |
| | غير موافق | 2 | 3.6 | 3.6 | 94.5 |
| | غير موافق بشدة | 3 | 5.5 | 5.5 | 100.0 |
| | Total | 55 | 100.0 | 100.0 | |

**التعليق:**

من الجدول والشكل السابقين تبين لنا ان ما نسبته 30.9% توافق بشدة وما نسبته 47.3% توافق بأن لجنة المراجعة تساهم في تحسين نزاهة القوائم المالية والافصاح المحاسبي و هذا يمثل اتجاه الغالبية و كان تقدير اتجاه المحايد مانسبته12.7%

Q16



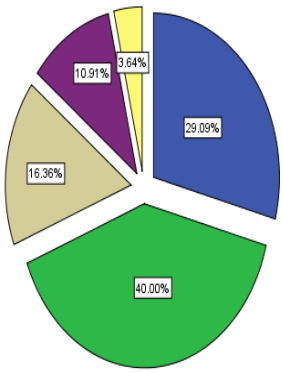

**Q16**

| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | أوافق بشدة | 15 | 27.3 | 27.3 | 27.3 |
| | أوافق | 21 | 38.2 | 38.2 | 65.5 |
| | محايد | 14 | 25.5 | 25.5 | 90.9 |
| | غير موافق | 2 | 3.6 | 3.6 | 94.5 |
| | غير موافق بشدة | 3 | 5.5 | 5.5 | 100.0 |
| | Total | 55 | 100.0 | 100.0 | |

**التعليق:**

حسب النتائج المبينة في الجدول والشكل أعلاه نجد أن قيام لجنة المراجعة بالكشف عن أي ضرر قد يلحق بحملة الأسهم يبن دور لجنة المراجعة في تطبيق مبادىء حوكمة وافق على هذا الجانب ما نسبته 38.2 % و27.3%بين موافق بشدة وموافق و25%محايد

Q17



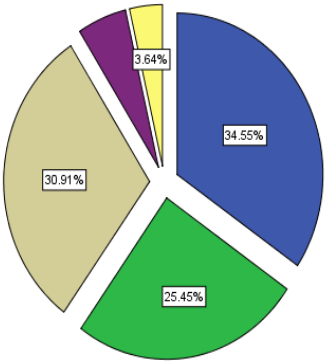

**Q17**

| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | أوافق بشدة | 16 | 29.1 | 29.1 | 29.1 |
| | أوافق | 22 | 40.0 | 40.0 | 69.1 |
| | محايد | 9 | 16.4 | 16.4 | 85.5 |
| | غير موافق | 6 | 10.9 | 10.9 | 96.4 |
| | غير موافق بشدة | 2 | 3.6 | 3.6 | 100.0 |
| | Total | 55 | 100.0 | 100.0 | |

**التعليق :**

كانت النتائج بنسبة 40% أوافق و 29.1% أوافق بشدة وهذا يدل على أن هنالك توافق اتجاه قيام لجنة المراجعة بفحص خطة عملها لتفعيل مبادئ حوكمة المؤسسات وما نسبته 16.4% محايد و 10.9 % غير موافقة بشأن هذا الجانب

Q18



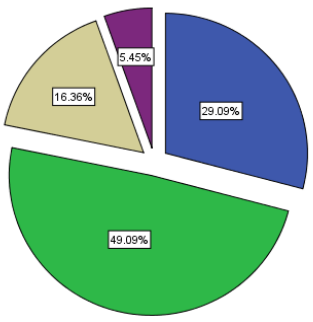
Q18

| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | أوافق بشدة | 19 | 34.5 | 34.5 | 34.5 |
| | أوافق | 14 | 25.5 | 25.5 | 60.0 |
| | محايد | 17 | 30.9 | 30.9 | 90.9 |
| | غير موافق | 3 | 5.5 | 5.5 | 96.4 |
| | غير موافق بشدة | 2 | 3.6 | 3.6 | 100.0 |
| | Total | 55 | 100.0 | 100.0 | |

**التعليق:**

من خلال ماوضحناه في الشكل والجدول السابقين نلاحظ أن ما نسبته 34.5%و25.5% من موافق وموافق بشدة على أن لجنة المراجعة تقوم بالتحقق من استقلالية المراجعين وما نسبته 30.9%محايد ولكن نجد أن الغالبية تأكد وتدعم هذا الطرح

Q19



Q19

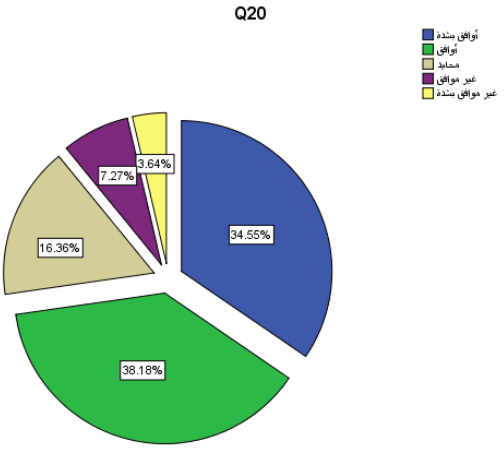
| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | أوافق بشدة | 16 | 29.1 | 29.1 | 29.1 |
| | أوافق | 27 | 49.1 | 49.1 | 78.2 |
| | محايد | 9 | 16.4 | 16.4 | 94.5 |
| | غير موافق | 3 | 5.5 | 5.5 | 100.0 |
| | Total | 55 | 100.0 | 100.0 | |

**التعليق:**

من خلال الشكل والجدول تبين أن ما نسبته49.1% و29.1% من الأفراد العينة توافق وتوافق بشدة على التوالي بان المراجعة الخارجية في مؤسسة الإسمنت لها دور في مساعدة على تحسين الكشوفات المالية وبالتالي توجه المستجوبين إيجابي.

**Q20**

| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | أوافق بشدة | 19 | 34.5 | 34.5 | 34.5 |
| | أوافق | 21 | 38.2 | 38.2 | 72.7 |
| | محايد | 9 | 16.4 | 16.4 | 89.1 |
| | غير موافق | 4 | 7.3 | 7.3 | 96.4 |
| | غير موافق بشدة | 2 | 3.6 | 3.6 | 100.0 |
| | Total | 55 | 100.0 | 100.0 | |

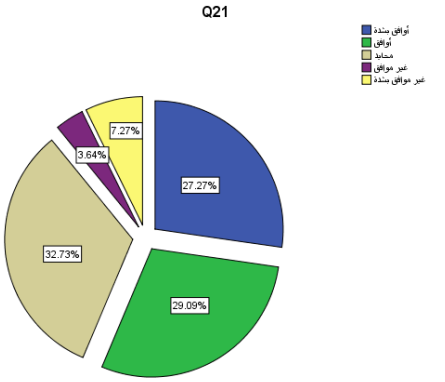



**التعليق:**

وافق ما نسبت 34.5% و38.2 %بين موافق بشدة وموافق على ان المراجعة الخارجية تساعد المؤسسة في تحقيق المساءلة والنزاهة وغرس الثقة وهو ما يبرز دور المراجعة الخارجية في تحقيق مبادئ الحوكمة

**Q21**

| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | أوافق بشدة | 15 | 27.3 | 27.3 | 27.3 |
| | أوافق | 16 | 29.1 | 29.1 | 56.4 |
| | محايد | 18 | 32.7 | 32.7 | 89.1 |
| | غير موافق | 2 | 3.6 | 3.6 | 92.7 |
| | غير موافق بشدة | 4 | 7.3 | 7.3 | 100.0 |
| | Total | 55 | 100.0 | 100.0 | |




**التعليق:**

كانت الغالبية من الافرادالعينة بنسبة 27.3%و29.1% موافق وموافقة بشدة على ان المراجعة الخارجية تعتمد على المراجعة الداخلية كمصدر للرقابة وذلك اثناء تقييم النظام الرقابي الداخلي وما نسبته 32.7 % تحايد في ذلك

**تحليل فقرات المحاور:**

**الجدول رقم: 5-3نتائج الاستبيان لمحور الحوكمة :**

| المحور الأول: حوكمة الشركات | | | | |
|---|---|---|---|---|
| الرقم | عبارات السؤال | المتوسط الحسابي | الإنحراف المعياري | الدرجة |
| 01 | تنمي ثقة المساهم في المؤسسة وترفع إنتاجيتها | 4.18 | .841 | عالية جدا |
| 02 | يحقق الثقة في المعلومات المالية الوارد في القوائم المالية المنشورة | 3.71 | .896 | عالية |
| 03 | يوفر المعلومات العادلة والشفافة لكافة الاطراف المتعاملة مع المؤسسة | 3.65 | 1.004 | عالية |
| 04 | تعزيز ثقافة الالتزام بالقوانين والمبادئ المعمول بها | 3.93 | .920 | عالية |
| 05 | مرهون بإعداد الإجراءات والتشريعات الخاصة بالمؤسسة لتكون مناسبة لتطبيق مبادئ الحوكمة | 3.98 | 1.027 | عالية |
| 06 | متعلقة بتوزيع السلطات والواجبات في المؤسسة بشكل مناسب | 4.09 | 1.023 | عالية جدا |
| 07 | متعلقة باستقلالية وفاعلية المراجعة الداخلية في المؤسسة | 3.71 | 1.066 | عالية |
| 08 | متعلقة بالإعتماد على المراجعة الخارجية في تعزيز نزاهة التقارير المالية | 3.71 | 1.117 | عالية |

المصدر: من إعداد الطالبين باعتماد على مخرجات spss

**تعليق:**

حسب نتائج المحور الأول كان المتوسط الحسابي للفقرة الأول هو 4.18 والانحراف المعياري 0,84 وهذا يدل على أن الأغلبية من العينة توافق اتجاه هذا الجانب أما الفقرة الثانية فكان متوسطها الحساب ي3.71و انحراف المعياري. 0.895و كذا متوسط الحسابي للفقرة الثالث حيث كان 3.93و انحراف المعياري ب 1.004 وهذا يبن اتجاه التوافقي لآراء افراد العينة وبالملاحظة العامة للنتائج نجد ان هنالك اتجاه ايجابي وتوافقي للفقرات بحيث كان متوسطها جميعا يفوق متوسط أداة القياس (3) وقيم انحرافات المعيارية كانت ضعيفة وهذا يأكد ان إجابات كانت متقاربة ومتشابه الى حد ما ومن خلال الجدول الموضح أعلاه تبين لنا أن متوسطات محور الحوكمة تتراوح ما بين(3.65و4.18) ويلاحظ بشكل عام أن جميع المتوسطات كانت قيمها تفوق الوسط الفرضي (3) وهذا

يشير الى ان الإجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على جميع العبارات وأن هذه النتيجة تثبت صحة الفرضية (1): القائمة على ان مؤسسة الاسمنت بالحساسنة تطبق حوكمة الشركات وهذا ما يؤكده اختبار الفرضيات:

H0= لا تطبق شركة الاسمنت بالحساسنة حوكمة الشركات

H1= تطبق شركة الاسمنت بالحساسنة حوكمة الشركات

**الجدول رقم: 6-3نتائج اختبار الفرضيات لمحور الحوكمة**

| المحاور | متوسط الفقرات | قيمة t المحسوبة | قيمة t المجدولة | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|---|
| حوكمة الشركات | 3.87 | 23.025 | 1.67 | 0.000 |

المصدر: من إعداد الطالبين باعتماد على مخرجات spss

**التعليق:**

يتضح من خلال بيانات الجدول أعلاه ان قيمة Tالمحسوبة هي 23.025 وهي أكبر من Tالمجدولة التي بلغت 1.67 و هذا ما تأكده قيمة مستوي الدلالة البالغة صفر و هي أقل من 5 % وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار الفرضية ومن خلال النتائج فقد تم قبول الفرضية البديلة والتي تنص على ان شركة الاسمنت بالحساسنة بسعيدة تطبق حوكمة الشركات

**الجدول رقم: 7-3 نتائج الاستبيان لمحور المراجعة**

| المحور الثاني : المراجعة | | | | |
|---|---|---|---|---|
| الرقم | عبارات السؤال | المتوسط الحسابي | الإنحراف المعياري | الدرجة |
| 09 | يشمل نظام المراجعة الداخلية كل الإجراءات للتأكد من القيام بتطبيق مبادئ الحوكمة | 3.75 | .886 | عالية |
| 10 | يتم فحص الإجراءات من قبل المدقق الداخلي للتأكد من مطابقتها للسياسات والقوانين واللوائح والنظم | 3.75 | 1.075 | عالية |
| 11 | تقوم إدارة المراجعة الداخلية بتقييم نظام الرقابة الداخلية و كذا ضمان الشفافية و الوضوح في التقارير المالية | 3.69 | 1.153 | عالية |
| 12 | يقدم المراجع الداخلي التقارير إلي مجلس الإدارة ولجنة المراجعة عن مدى إلتزام المؤسسة بتطبيق مبادئ الحوكمة | 3.67 | 1.218 | عالية |
| 13 | يؤخذ بتوصيات المراجع الداخلي في كافة النواحي المالية والمحاسبية والإدارية | 3.65 | 1.236 | عالية |
| | نشاط المراجعة الداخلية يتولى مراقبة وتقييم المخاطر في المؤسسة | 3.55 | 1.214 | عالية |
| 15 | تساهم لجنة المراجعة في تحسين نزاهة القوائم المالية والإفصاح المحاسبي | 3.95 | 1.044 | عالية |
| 16 | تقوم لجنة المراجعة بالكشف عن أي ضرر قد يلحق بحملة الأسهم | 3.78 | 1.066 | عالية |
| 17 | تقوم لجنة المراجعة بفحص خطة عملها لتفعيل مبادئ الحوكمة | 3.80 | 1.095 | عالية |
| 18 | تقوم لجنة المراجعة بالتحقق من استقلالية المراجعين الداخليين وكذا ما إذا كانت أشطه التدقيق تتم وفق المعايير التدقيق | 3.82 | 1.090 | عالية |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 19 | الاعتماد على المراجعة الخارجية (مراجع خارجي مستقل وكفئ) له دور مهم في المساعدة على تحسين الكشوفات المالية | 4.02 | .828 | عالية جدا |
| 20 | تساعد المراجعة الخارجية المؤسسة في تحقيق المساءلة والنزاهة وغرس الثقة | 3.93 | 1.069 | عالية |
| 21 | تأخذ المراجعة الخارجية وظيفة المراجعة الداخلية بعين الإعتبار كمصدر للرقابة وذلك أثناء تقييمه لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة | 3.75 | 1.092 | عالية |

المصدر: من إعداد الطالبين باعتماد على مخرجات spss

**التعليق:**

حسب النتائج نلاحظ أن جميع متوسطات الفقرات في محور المراجعة تفوق متوسط أداة القياس (3) وهذا يدل على توافق واجماع أراء أفراد العينة اتجاه محتوى ومضمون الذي تناولته فقرات هذا المحور كما أن قيم الانحرافات المعيارية التي تشير الى مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي لجميع الفقرات المستخدمة وهذه القيم منخفضة وتدل على ان إجابات كانت متقاربة ومتوافقة ومن خلال الجدول الموضح أعلاه تبين لنا أن متوسطات محور الحوكمة تتراوح ما بين(3.55و4.02) ويلاحظ بشكل عام أن جميع المتوسطات تفوق الوسط الفرضي (3) وهذا يشير الى ان استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على جميع العبارات وأن هذه النتيجة تثبت صحة الفرضية (2) القائمة على ان الراجعة تساهم في تطبيق حوكمة الشركات في مؤسسة الاسمنت بالحساسنة و هذا ما يؤكده اختبار الفرضيات :

H0= لا تساهم المراجعة في تطبيق حوكمة الشركات في مؤسسة الاسمنت بالحساسنة

H1= تساهم المراجعة في تطبيق حوكمة فالشركات في مؤسسة الاسمنت بالحساسنة

**الجدول رقم: 8-3نتائج اختبار الفرضيات لمحور المراجعة**

| المحاور | متوسط الفقرات | قيمة t المحسوبة | قيمة t المجدولة | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|---|
| حوكمة المراجعة | 3.77 | 20.831 | 1.67 | 0.000 |

المصدر: من إعداد الطالبين باعتماد على مخرجات spss

**التعليق:**

من خلال البيانات المسجلة في الجدول أعلاه نجد أن قيمةTالمحسوبة قدرت ب 20.831 وهي أكبر من قيمة Tالمجدولة1.67 وقيمة(sig) البالغة صفر وهي أقل من 5 % ومن خلال هذه النتائج يمكن قبول الفرضية البديلة والتي تنص على أن المراجعة تساهم في تطبيق حوكة الشركات في مؤسسة الاسمنت بالحساسنة بولاية سعيدة

**معامل الارتباط :**

حساب معامل الارتباط: بين محاور الدراسة لمعرفة وجود العلاقة بينهما ونوع هذه العلاقة إن وجدت

**Corrélations**

| | | AX1 | AX2 |
|---|---|---|---|
| AX1 | Corrélation de Pearson | 1 | .633** |
| | Sig. (bilatérale) | | .000 |
| | N | 55 | 55 |
| AX2 | Corrélation de Pearson | .633** | 1 |
| | Sig. (bilatérale) | .000 | |
| | N | 55 | 55 |

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

**التعليق:**

نلاحظ من الجدول اعلاه ان العلاقة بين محوري الدراسة هي علاقة طردية وهذا ما تفسره قيمة معامل الارتباط بين المراجعة و حوكمة الشركات هي r= 0,633 وذات دلالة إحصائية (اقل من او تساوي0.001 وهذا ما نلاحظه من خلالSig = 0.000

**الانحدار الخطي البسيط:**

الفرضيات: لإيجاد معادلة الانحدار سننطلق من الفرضيات التالية:

H0 : لا يوجد تأثير للمراجعة على تطبيق حوكمة الشركات

H1 : يوجد تأثير للمراجعة على تطبيق حوكمة الشركات

**ANOVA[a]**

| Modèle | | Somme des carrés | Ddl | Moyenne des carrés | D | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | Régression | 10.195 | 1 | 10.195 | 35.527 | .000[b] |
| | Résidu | 15.210 | 53 | .287 | | |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| Total | 25.405 | 54 | | | |

a. Variable dépendante : AX1

**Coefficients[a]**

| Modèle | | Coefficients non standardizes | | Coefficients standardisés | T | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | A | Erreur standard | Bêta | | |
| 1 | (Constante) | 1.825 | .351 | | 5.202 | .000 |
| | AX2 | .542 | .091 | .633 | 5.960 | .000 |

a. Variable dépendante : AX1

**التعليق:**

من خلال الجدول أعلاه يمكن استخراج معادلة الانحدار حسب الصيغة التالية:

$$Y = a + bx$$

حيث أن:

X : المراجعة

Y : حوكمة الشركات

A و b : ثوابت

$$Y= 0.880 + 0.633x$$

بما أن معامل b= 0.633 فيمكن القول إنه يوجد تأثير المراجعة على الحوكمة وبما أن مستوى الدلالة المحسوبة تساوي 0,000 والذي هو أقل من مستوى الدلالة المعتمد الذي يساوي 0,05 فإننا نقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه يوجد تأثير للمراجعة على تطبيق حوكمة الشركات في مؤسسة الإسمنت، وبالتالي فإن المراجعة تساهم وتؤثر في تطبيق حوكمة الشركات بمؤسسة الاسمنت بسعيدة

**المطلب الرابع : خلاصة النتائج**

نلاحظ مما سبق أن الدراسة الميدانية ممثلة في استمارة استبيان ,شملت عينة من مجتمع الدراسة من إطارات شركة الإسمنت على اختلاف أعمارهم ومؤهلاتهم وخبراتهم ,وخلصت هذه الدراسة إلى:

- الغالبية من عينة الدراسة ترى وتوافق على ان تطبيق حوكمة الشركات من شأنه أن ينمي ثقة المساهم في المؤسسة وإنتاجيتها، ,ويحقق ثقة في المعلومات المالية المنشورة في القوائم المالية
- كما ترى الغالبية من عينة الدراسة أن تطبيق حوكمة الشركات، يحقق ويوفر معلومات عادلة وشفافة لكافة الأطراف المتعاملة مع المؤسسة ويعزز ويدعم ثقافة الالتزام بالقوانين واللوائح والمبادئ المعمول بها
- ووافقت الغالبية من عينة الدراسة على أن من العوامل المساعدة على تطبيق الحوكمة وإعداد الإجراءات والتشريعات الخاصة بالمؤسسة، لتكون مناسبة لتطبيق حوكمة الشركات وكذلك توزيع السلطات والواجبات بشكل المناسب في المؤسسة وتأكيد استقلالية المراجعة الداخلية والاعتماد على المراجعة الخارجية في تعزيز نزاهة وشفافية القوائم والتقارير المالية
- أما عن العناصر التي تعكس اسهامات المراجعة الداخلية في تطبيق مبادئ الحوكمة, فقد أجمعت عينة الدراسة على أن شمولية نظام المراجعة الداخلية لكل الإجراءات التأكد من القيام المؤسسة بتطبيق مبادئ الحوكمة وقيام بفحص الإجراءات من قبل المدقق الداخلي للتأكد من السياسات والقوانين واللوائح والنظم يعكس اسهامات المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات
- كما تري وتوافق الأغلبية من عينة الدراسة على أن من إسهامات المراجعة في تطبيق مبادئ الحوكمة يكمن في تقديم المراجع الداخلي للتقارير الى مجلس الإدارة ولجنة المراجعة عن مدى التزام المؤسسة بتطبيق الحوكمة في المؤسسة ,وأخذ بتوصيات المراجع الداخلي في كل النواحي المالية والمحاسبية والإدارية ,وقيام المراجعة الداخلية بتولي مراقبة وتقييم المخاطر في المؤسسة
- واتجهت أغلبية عينة الدراسة الى الموافقة على أن ما يبرز دور لجنة المراجعة في تحقيق مبادئ الحوكمة في المؤسسة بكون ويكمن في تحسين نزاهة القوائم المالية والإفصاح المحاسبي ,ودورها في الكشف عن أي ضرر قد يلحق بالمساهمين وقيام لجنة المراجعة بفحص خطة عملها لتفعيل مبادئ الحوكمة ,وتأكد من استقلالية المراجعين الداخليين وكذا إذا ما كان التدقيق في المؤسسة يتم وفق المعايير المهنية المعتمدة
- أما عن راي أفراد عينة الدراسة حول العناصر التي تبرز دور المراجعة الخارجية في تعزيز تطبيق مبادئ الحوكمة فقد أجمعت على أن الإعتماد على المراجعة الخارجية في تحسين الكشوفات المالية ومساعدتها لمؤسسة في تحقيق المساءلة والنزاهة وغرس الثقة وأخذ المراجعة الداخلية كمصدر للمعلومات في قيامها بعملها يبرز هذا الدور ويأكد عليه

**خلاصة الفصل:**

من خلال الدراسة الميدانية ومحاولة معرفة مدى تأثير المراجعة وآلياتها على تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في إدارة نشاط المؤسسات الاقتصادية ,اتضح أن إطارات وإطارات السامية في مؤسسة الاسمنت بحساسنة ومن خلال النتائج المتوصل اليها عن طريق إجاباتهم فقد اكدت الدراسة بأن المراجعة وآلياتها تمثل مدخلا مهما ورئيسيا في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات ,بإعتبار أن تطبيق المراجعة يتجسد من خلال أطر وأنظمة المراجعة الداخلية التي تعمل على ضمان شمولية النظام الداخلي لكل الإجراءات التأكد من تطبيق مبادئ الحوكمة ,و اعتماد على تقرير المدقق الداخلي في كافة النواحي المالية و المحاسبية و الإدارية و أخذ بتوصياته في تقرير المخاطر المحتملة في المؤسسة وبإضافة الى تأكيدهم على دور لجنة المراجعة في حماية حقوق المساهمين و سهر على مصالحهم و تحقيق و تحسين نزاهة القوائم المالية و الإفصاح المحاسبي وتحقق من استقلالية المراجعة الداخلية في عملها ,و كما كان هنالك اجماع على دور المراجعة الخارجية في تحقيق المساءلة و النزاهة و غرس الثقة و تحسين الكشوفات المالية و قدرتها على تقديم ضمان خارجي موضوعي اتجاه حقيقة الوضع المالي للمؤسسة

وبالتالي فإن تطبيق المراجعة وآلياتها في المؤسسة الإسمنت بشكل المناسب ,وضبط الإجراءات واللوائح والقوانين ضمن ما تحدد آليات وعناصر المراجعة يمثل مدخل لتطبيق وتفعيل مبادئ وأسس حوكمة الشركات ,وهذا من شأنه أن يحقق ويعزز الشفافية والنزاهة والمساءلة والمسؤولية والرقابة والسلوك الأخلاقي في المؤسسة ويوفر نظام المعلومات المالية والغير مالية التي تساعد الشركة في الحصول على التمويل وإدارة المخاطر وتضمن تعظيم قيمة أسهم الشركة واستمرارية في أجل الطويل

**الخاتمة العامة:**

تمثل حوكمة الشركات البيئة المناسبة والمستقرة للأعمال ،وهي في غاية الأهمية بالنسبة للشركات التي تعمل للوصول الى مكانة في الاقتصاد الوطني المحلى وحتى العالمي ،كما أصبحت الحوكمة منهج ونظام يحقق الثقة في الاقتصاد ،وبين ويأكد على وجود قوانين وسياسات عادلة وشفافة وقواعد لحماية كل الأطراف المتعاملة والمتعاقدة مع المؤسسات ،وتطبيقها يعد مؤشر على إلتزام المؤسسات لقواعد الإدارة الرشيدة والشفافية والمحاسبة وضبطها لإجراءات المراجعة و حسن تطبيقها لألياتها المتمثلة في المراجعة الداخلية و لجنة المراجعة و المراجعة الخارجية ،التي تسهم و تعزز تطبيق و تفعيل مبادئ الحوكمة الرامية الى تحقيق النزاهة و الشفافية و العدالة و المساءلة و المسؤولية في أعمال و أنشطة المؤسسات الاقتصادية

ومن المؤكد ان تبني هذا النظام وتطبيقه من شأنه أن يدعم ويعمل على تحسين وزيادة فعالية وكفاءة الإدارة في إظهار الشفافية والمحاسبة وتحسين الأداء المالي والتشغيلي للمؤسسة والحفاظ على السمعة الإقتصادية وحماية حقوق المساهمين، ووضع الاستراتيجية الإستثمارية السليمة والتزام بالسلوكيات الأخلاقية والممارسات المهنية السليمة والآمنة مع الالتزام بالقوانين واللوائح والضوابط الرقابية والإشرافية

**النتائج:**

- تتمحور ملاحظتنا حول ما درسناه نظريا وميدانيا إذا وجدنا أن هنالك غياب وتأخر نسبي في فهم و اطلاع وتطبيق مبادئ حوكمة الشركات بالمفهوم الصحيح بالرغم من وجود بعض المؤشرات التي توجب الإهتمام بهذا المفهوم الحديث
- إدراك العديد من مدراء المؤسسات على ضرورة جعل حوكمة الشركات منهجا تطبيقيا يعمل به في مجال تسيير إدارة شؤون الشركات وإيصال مفهومه ومحتواه الى كل موظف
- تعزيز التقارير بإجراء التدقيق السنوي للحسابات الشركة بواسطة مدقق مستقل ومؤهل وذلك بهدف تقديم ضمان خارجي وموضوعي للمجلس والمساهمين يفيد بأن القوائم المالية تمثل بالفعل المركز المالي للشركة وأداءها في جميع المجالات المهنية
- يتطلب تنفيذ وتحقيق مبادئ الحوكمة توافر ووجود أطر وتنظيم الإداري واشرافي متكامل يجمع بين مجلس الإدارة ولجنة المراجعة وإدارة المراجعة الداخلية ومراجع خارجي مستقل
- تعتبر حوكمة الشركات النظام الذي تدار به المؤسسات وتراقب من طرف أصحاب المصالح والعلاقة مع المؤسسة وهي تضمن الكفاءة والإدارة الرشيدة في استغلال الموارد وكفاءات المؤسسة
- توصلنا من خلال الدراسة الميدانية لشركة الاسمنت بالحساسنة لولاية سعيدة بأن المؤسسة تطبق مبادئ وأسس حوكمة الشركات من خلال تفعيل وتجسيد آليات المراجعة

- إن تفعيل آليات المراجعة سيؤدي بدور الى تفعيل أسلوب حوكمة الشركات من خلال القيام بعملية الربط بين مجلس الإدارة والمراجع الخارجي والمراجع الداخلي ولجنة المراجعة وتحقيق التناسق التام في الأدوار وتأكيد استقلاليتهم في تنفيذ مهامهم

- هنالك دور مهم وجديد للمراجع الداخلي فيما يتعلق بإدارة المخاطر من خلال قيامه بفحص ومراقبة المخاطر المحتملة الداخلية منها والخارجية والتي يمكن أن تهدد وضع المؤسسة وتؤثر في حسن تنفيذها لأعمال والعمليات المتعلقة بقطاع نشاطها
- تساهم المراجعة وحسن تنفيذها بكل آلياتها في تطبيق وتفعيل مبادئ حوكمة الشركات وهو ما يحقق النزاهة والعدالة والمساءلة والمسؤولية

**الاقتراحات والتوصيات**

بناء على الدراسة النظرية والميدانية والنتائج المتحصل عليها ندرج التوصيات التالية:

- إعتماد نظام حوكمة الشركات كمنهج أساسي لتحقيق الكفاءة والفاعلية في إدارة الشركة وتسيير أنشطتها بصفة عامة
- ضرورة توعية العاملين والموظفين والمدراء بمبادئ حوكمة الشركات وإبراز دورها في تحقيق النزاهة والعدالة والشفافية وحماية حقوق جميع الأطراف المتعاملة والمتعاقدة مع المؤسسة
- تفعيل وتعزيز نظم وأسس الرقابة والمراجعة في مصالح المؤسسة بطريقة تسمح بتحقيق السيطرة والشفافية في تنفيذ وتقييم أعمال المؤسسة
- ضرورة إعادة تنظيم آليات المراجعة في المؤسسات بما يتوافق مع المعايير المهنية الدولية ويضمن تحقيق الإستقلالية والموضوعية في تنفيذ مهامها
- ضرورة إلزام شركات المساهمة بتحقيق مبادئ حوكمة الشركات و تكوين لجان المراجعة في كل المؤسسات

# قائمة المراجع

- **مراجع باللغة العربية :**

**أولا – كتب :**


1) د.علاء فرحان طالب ، " الحوكمة المؤسسية و الأداء المالي الإستراتيجي للمصارف " ، الطبعة الأولى ، دار الصفاء للنشر و التوزيع ، عمان ، 2011
2) د. محمد مصطفى سليمان ، " دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي و الإداري " ، الطبعة الأولى ، الدار الجامعية ، مصر ، 2006
3) محسن أحمد خضيري ، حوكمة الشركات ، الطبعة الأولى ، مجموعة النيل العربية ، القاهرة ، 2005
4) طارق عبد العال ، شركات قطاع عام وخاص ومصادق (المفاهيم–المبادئ–المتطلبات–التجارب) ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2008
5) ألفين أريفر وجيمس لويك ترجمة محمد عبد القادر الدسيطي و أحمد حامد حجاج "المراجعة مدخل متكامل "،دار المريخ للنشر ،الرياض ، 2002
6) أحمد حلمي جمعة المدخل الحديث لتدقيق الحسابات "، الطبعة الثانية ، دارالعفاء للنشر والتوزيعة ، عمان – الأردن ، 2005
7) عبد الفتاح الصحن "أصول المراجعة الداخلية والخارجية"مؤسسة شباب الجامعة الاسكندرية 1989
8) عبد الفتاح الصحن"الرقابة والمراجعة الداخلية" الدار الجامعة الإسكندرية 2004
9) شوقي عطا الله 'المراجعة أداة لمتابعة الخطة في المشروعات ' ، العدد الثامن ، مجلة المحاسبة و الإدارة والتأمين،مصر 1967


**ثانيا : المذكرات :**


1) حسين عبدالجليل آل غزوي ،حوكمة الشركات و أثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المالية ، مذكرة ماجستير في المحاسبة ، الأكاديمية العربية ، الدنيمارك ، 2010
2) هيدوب ليلى ريمة ، المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات ، مذكرة ماستر في العلوم التجارية ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، **2012**
3) د.بتول محمد نوري، د.علي سليمان دراسة ،"حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة" ، رسالة ماجستير ، بغداد ، 2009
4) حفيظ هاجر كلتوم ، المراجعة الداخلية كآلية لتفعيل مبادئ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية ، مذكّرة ماستر ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2013 -2014 .ص11- 12
5) طالب فاتح غلاب ، دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والافصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، 2010-2011

6) محي الدين محمود عمر "مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية " مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، 2007 2008

7) إبراهيم إسحاق نسمان "دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة"، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة وتمويل ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2009

8) شدري معمر سعاد"دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية ،مذكرة شهادة ماجستير في علوم التسيير ، جامعة بومرداس. 2009

9) طالب ،محي الدين محمود عمر "مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية "مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، 2007-2008

10)إياد سعيد محمود العوصي"مدى فعالية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي ، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2012

**ثالثا – مقالات** :

1) د.ظهر شاهر القشي ، "إنهيار بعض الشركات العالمية و أثرها في البيئة المحاسبية" ، المجلة العربية للإدارة ، جامعة الدول العربية ، العدد 02 ، 2005

2) نواس رافد عبيد ، أثر حوكمة الشركات على جودة أداء مراقبالحسابات، مجلة العلوم الإقتصاديةو الإدارية ،جامعة بغداد ،العدد، 50 ، 2000

3) عمر إقبال توفيق المشهداني "تدقيق التحكم المؤسسي لحوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق" حلبة أداء المؤسسات الجزائرية ، العدد 2 ، 2013

**رابعا – الملتقيات** :

1) د. عبدلرزاق بن زاوي ، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري ،جامعة بسكرة ، 2012

2) صديقي خضرة ، التأهيل النظري لماهية حوكمة الشركات و العوائد المحققة من جراء تبنيها ، المؤتمر الوطني الثاني حول متطلبات إرصاء مبادئ حوكمة الشركات في إدارة الميزانية العامة للدولة ، جامعة البويرة ، يومي 30 2010/10/.31 ص 04.

3) أ.د/سليمان قاصر ، أ.ربيعة بن زيد "دور الحوكمة في إدارة المخاطر الصكوك الإسلامية" المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات " ، جامعة حسيبة بن بو علي ، الشلف ، يومي 19-20 نوفمبر 2013

4) فؤاد شاكر ، "الحكم الجيد في المصارف والمؤسسات المالية العربية حسب المعايير العالمية " ،المؤتمر الصرفي العربي تحت عنوان الشراكة بين العمل المصرفي والاستثمار من أجل التنمية 2005

5) المؤسسة في الجزائر ، ميثاق الحكم الراشد ، الجزائر ، إصدار 2002

6) عشماوي محمد عبد الفتاح "نموذج مقترج لتفعيل حوكمة المؤسسات في إطار المعايير الدولية للمراجعة" المؤتمر العربي الأوّل حول المراجعة الداخلية في اطار حوكمة المؤسسات" مصر 2005

7) عوض بن سلامة الرحيلي: "لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات" ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، السعودية ، مجلد 22 العدد1 ، 2008

8) د.مجدي محمد سامي "دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بنية الأعمال المصرية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية ، العدد 2،المجلد 46 ، 2009، ص 25-26.

**خامسا – مواقع إلكترونية :**

1) بن عيشي بشير ودبلة فاتح ، "حوكمة المؤسسات كأداة لضمان صدق المعلومات والأنظمة المحاسبية وأثرها على مستوى أداء الأسواق " ، ص 03 ، متاح على الموقع Islamfimgo-forum .net/t2009-topic ، أطلع علي في 10-12-2013.

- **مراجع باللغة الأجنبية :**

1) padila alexander, « Agency theory ;evolution and Austri economics »2006 www.Mises.org/ journal/scolar/padila6pdf.p5
2) MBOUNA . M.N.these doctorate ,analyser la participation des usagers à la gouvernance du systéme de santè ,une perspective de la théoirie des partie ,université jean moulin Lyon ,frame ,2010,p83
3) OCDE principle and annotation on corporate gouvernance ,Arabic translation
4) FAWZY. S(april 2003)Assesment of corporate gouvernance in ejypte working. Paper no 82Ejypt the egyptiancenter for Economic studiespp3-4.
5) Bénédict-g et K arvel .R –Evaluation du contrôle interne ;foucher ;paris ;1990
6) Bethouxe R,Kremper F,et Boisson M,l'audite danst seucteure puplic chet ,1986
7) the effectiveness of the role of the audit committees in supporting the mechanisms of internal and external audit

**الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الدكتور مولاي الطاهر – سعيدة

كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير

**إستمارة إستبيان في إطار التحضير لإعداد مذكرة ماستر**

**تخصص :** حكامة المنظمات

# المراجعة كمدخل لتطبيق حوكمة الشركات

**تحية طيبة و بعد :**

أرجوا منكم التكرم بالإجابة على فقرات الإستبيان المرفقة و ذلك بوضع علامة ( X ) في الخانة التي تعبر عن رأيك

## أولا – البيانات الشخصية :

**1- الجنس :** ذكر ☐ أنثى ☐

**2- السن :** أقل من 30 سنة ☐ ما بين 30 و40 سنة ☐ أكثر من 40 سنة ☐

**3-الشهادة العلمية:** ثانوي ☐ جامعي ☐ اخري ☐

**5-الأقدمية:** من 1 إلى 5 سنوات ☐ من 6 إلى 10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات ☐

## ثانيا : أسئلة الإستبيان

| الرقم | عبارات الاستبيان | أوافق بشدة | أوافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| **المحور الأول: حوكمة الشركات** | | | | | | |
| **في رأيك هل ترى بأن تطبيق حوكمة المؤسسات:** | | | | | | |
| **01** | **تنمي ثقة المساهم في المؤسسة و انتاجيتها** | | | | | |
| **02** | **يحقق الثقة في المعلومات المالية الوارد في القوائم المالية المنشورة** | | | | | |
| **03** | **يوفر المعلومات العادلة والشفافة لكافة الاطراف المتعاملة مع المؤسسة** | | | | | |
| **04** | **تعزيز ثقافة الالتزام بالقوانين والمبادئ المعمول بها** | | | | | |
| **05** | **مرهونة بإعداد الإجراءات والتشريعات الخاصة بالمؤسسة لتكون مناسبة لتطبيق مبادئ الحوكمة** | | | | | |
| **06** | **متعلقة بتوزيع السلطات والواجبات في المؤسسة بشكل مناسب** | | | | | |
| **07** | **متعلقة بإستقلالية وفاعلية المراجعة الداخلية في المؤسسة** | | | | | |
| **08** | **متعلقة بالإعتماد على المراجعة الخارجية في تعزيز نزاهة التقارير المالية** | | | | | |

| الرقم | عبارات الاستبيان | أوافق بشدة | أوافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| **المحور الثاني: المراجعة** | | | | | | |
| **هل ترى بأن العناصر التالية تعكس الإسهامات المراجعة في تطبيق مبادئ الحوكمة** | | | | | | |
| **09** | **يشمل نظام المراجعة الداخلية كل إجراءات للتأكد من القيام بتطبيق مبادئ الحوكمة** | | | | | |
| **10** | **يتم الفحص الإجراءات من قبل المدقق الداخلي للتأكد من مطابقتها للسياسات والقوانين واللوائح والنظم** | | | | | |
| **11** | **أن تقوم المراجعة الداخلية بتقييم نظام الرقابة الداخلية وكذا ضمان الشفافية والوضوح في التقارير المالية** | | | | | |
| **12** | **أن يقدم المراجع الداخلي التقارير الي مجلس الإدارة ولجنة المراجعة عن مدى التزام المؤسسة بتطبيق مبادئ الحوكمة** | | | | | |
| **13** | **يؤخذ بتوصيات المراجع الداخلي في كافة النواحي المالية والمحاسبية والإدارية** | | | | | |
| **14** | **نشاط المراجعة الداخلية يتولى مراقبة وتقييم المخاطر في المؤسسة** | | | | | |
| **15** | **تساهم لجنة المراجعة في تحسين نزاهة القوائم المالية والإفصاح المحاسبي** | | | | | |
| **16** | **تقوم لجنة المراجعة بالكشف عن أي ضرر قد يلحق بحملة الأسهم** | | | | | |
| **17** | **أن تقوم لجنة المراجعة بفحص خطة عملها لتفعيل مبادئ الحوكمة** | | | | | |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 18 | أن تقوم لجنة المراجعة بالتحقق من استقلالية المراجعين الداخليين وتقديم أي اقتراحات من شأنها تأكيد استقلاليتهم | | | | | |
| 19 | الإعتماد على المراجعة الخارجية له دور مهم في المساعدة على تحسين الكشوفات المالية | | | | | |
| 20 | المراجعة الخارجية ( مراجع كفئ و مستقل ) تساعد المؤسسة في تحقيق المساءلة والنزاهة وغرس الثقة | | | | | |
| 21 | أن تأخذ المراجعة الخارجية وظيفة المراجعة الداخلية بعين الإعتبار كمصدر للرقابة وذلك أثناء تقييمه لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة | | | | | |

**شكرا على حسن تعاونكم**