الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة د . الطاهر مولاي سعيدة

كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر

في العلوم الإقتصادية – تخصص : حوكمة المنظمات

بعنوان

تأثير آليات الحوكمة على عملية المراجعة في المؤسسة الإستشفائية العامةفي"الحساسنة"والمؤسسة الخاصة "المغيث"في عين الحجر

إعداد الطالبة :

رحيم حفيظة

تحت إشراف :

أ.عيشور ذهبية

أعضاء لجنة المناقشة:

الأستاذ	**رئيسا**
الأستاذ	**مشرفا**
الأستاذ	**ممتحنا**
الأستاذ	**ممتحنا**

السنة الجامعية:2014 - 2015

إهـــــــــــــــداء

إلى أبي وأمي العزيزان اللذين

يدعموننني دائما بالدعوات والتشجيع المتواصل

والى جدتي وجدي العزيزين

والى إخوتي

والى عماتي وأعمامي

وخالتي وخلايا

والى كل العائلة والى كل أصدقائي وصديقات والى كل من ساندني في كل مسيرتي

الدراسية والى كل من يعريف حفيظة والى استاذة المشرفة عيشور ذهبية والى

كل الأساتذة

جامعة مولاي طاهر بسعيدة وطلبة السنة الثانية حوكمة المنظمات .

التشـــــــــكرات

نحمدك الله و نستعينك و نستهديك و نستغفرك ونصلي على

سيدنا محمد

أفضل صلاة و أتم تسليم فاللهم صل و سلم عليه و على صحبه أجمعين أما بعد:...

فإنطلاقا من إيماني أنه من لا يشكر الله لا يشكر الناس، فإني أتقدم بخالص الشكر

و الامتنان للأستاذة الفاضلة عيشور ذهبية على ما قدمه من إرشادات و نصائح في أثناء

إنجاز هذا العمل, كما أتقدم بجزيل الشكر إلى أساتذة الكلية الذين لم يبخلوا عنا

مساعداتهم، و أتوجه بالشكر و العرفان إلى كل عمال مؤسسة الإستشفائية بالحساسنة

والمغيث عل كل المجهودات المبذولة وعلى مساعدتي .

كما أشكر كل من ساهم و ساعد بصغيرة و كبيرة في إنجاز هذه الرسالة

و إخراجها إلى النور.

الفهرس

الإهداء و التشكرات.....i–ii

الملخص.....I

الفهرس.....III

قائمة الجداول.....VI

قائمة الأشكال.....VIII

قائمة الملاحق.....IX

المقدمة العامة.....أ

الإشكالية.....ب

فرضيات الدراسة .....ب

أهداف الدراسة .....ت

أهمية الدراسة .....ت

حدود الدراسة .....ث

تقسيمات الدراسة.....ث

صعوبات الدراسة .....ث

الدراسات السابقة.....ج

الفصل الأول:حوكمة المنظمات

تمهيد.....01

المبحث الأول:أسس الحوكمة ومبرراتها.....02

المطلب الأول:مبررات الحوكمة ومراحل تطورها 03
المطلب الثاني :مفهوم الحوكمة 06
المطلب الثالث:أهمية الحوكمة 07
المطلب الرابع:خصائص ومزايا حوكمة الشركات.....08
المبحث الثاني :مبادئ الحوكمة ومحدداتها.....11
المطلب الأول:المعايير الأساسية للحوكمة.....11
المطلب الثاني :مبادئ الحوكمة 13
المطلب الثالث:محددات الحوكمة وآلياتها 22
المبحث الثالث:سمات وأبعاد الحوكمة وحتمية تطبيقها 29
المطلب الأول:سمات الحوكمة 30
المطلب الثاني :أبعاد ومجالات الحوكمة 32
المطلب الثالث:أدوات الحوكمة ووسائلها 33
المطلب الرابع:حتمية تطبيق الحوكمة 33
خلاصة الفصل الأول.....35

الفصل الثاني :الإطار المفاهيمي للمراجعة

تمهيد 36
المبحث الأول:مفاهيم عامة حول المراجعة.....36
المطلب الأول:نبذة تاريخية حول تطور مفهوم المراجعة 37
المطلب الثاني :تعريف المراجعة 38
المطلب الثالث:أنواع المراجعة.....39

المطلب الرابع:وظائف المراجعة.....42

المبحث الثاني :عمل لجنة المراجعة 43

المطلب الأول:أهمية لجنة المراجعة.....44

المطلب الثاني:مسؤوليات لجنة المراجعة 44

المطلب الثالث:دور لجنة المراجعة وتطورها.....45

المطلب الرابع :لجان المراجعة كأداة من أدوات الحوكمة الشركات.....47

المبحث الثالث:المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية 50

المطلب الأول:المراجعة الداخلية.....51

المطلب الثاني:المراجعة الخارجية.....52

المطلب الثالث:التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية 53

المطلب الرابع :دور لجان المراجعة في إعداد التقارير المالية 56

خلاصة الفصل الثاني 59

الفصل الثالث:دراسة تطبيقية لحالة المؤسسة الإستشفائية العمومية والخاصة بعين الحجر والحساسنة

تمهيد.....60

المبحث الأول:تقديم المؤسستين 61

المطلب الأول:تعريف المؤسستين.....62

المطلب الثاني:أقسام وخدمات المؤسسة العمومية للصحة الجوارية "الحساسنة ".....63

المطلب الثالث: عروض وخدمات المؤسسة الإستشفائية الخاصة "المغيث".....65

المطلب الرابع :الهيكل التنظيمي للمؤسستين 71

المبحث الثاني :حوكمة الشركات ودورها في تفعيل عملية المراجعة في المؤسستين 73
المطلب الأول:عمل كل مؤسسة 74
المطلب الثاني: معاملات المؤسستين مع مختلف الأطراف.....75
المطلب الثالث: مراحل تطور عملية المراجعة في المؤسستين.....76
المطلب الرابع : طريقة شراء السلع ومرورها بعملية المراجعة في المؤسستين 78
المبحث الثالث:المقارنة بين المؤسستين 81
المطلب الأول:المقارنة بين عمل كل مؤسسة 82
المطلب الثاني :المقارنة المعاملات التي تقوم بها كلا المؤسستين 83
المطلب الثالث:مقارنة في مراحل تطور عملية المراجعة في المؤسستين 84
المطلب الرابع:مقارنة عملية الشراء ومدى خضوعها للمراجعة في المؤسستين.....85
خلاصة الفصل الثالث.....86
الخاتمة 87
النتائج والتوصيات 89
قائمة المراجع والمصادر.....92
الملاحق 9

الملخص بالعربية :

لقد بينت الدراسة انه رغم اختلاف في تعريف ومفهوم الحوكمة المؤسسات إلا أن هناك شبه إجماع حول الأسباب والظروف التي نادت بأهمية تبني هذا المفهوم وتطبيقه على ارض الواقع وأشارت الدراسة إلى أن العديد من الدول المتقدمة سارعت في تبني هذا المفهوم بعد الانهيارات التي حصلت لبعض الشركات العالمية الكبرى والحالات المماثلة في غيرها من الدول رغبة منها في تحسين الأداء المالي والإداري للشركات ومنع وقوع المزيد من تلك الأزمات المالية المماثلة وقد أشارت الدراسة إلى أن تطبيق قواعد جديدة للجان المراجعة في الشركات سوف يساهم ايجابيا في الرقابة والمراجعة على هذا النوع من الشركات الأمر الذي يعكس على دعم وتفعيل مفهوم الحوكمة الشرفي في بيئة الأعمال الجزائرية.

Résumé:

L'étude a montré que, malgré la différence dans la définition et le concept des institutions de gouvernance, mais il est presque un consensus sur les causes et les circonstances qui ont appelé à l'importance d'adopter ce concept et de l'appliquer sur le sol et l'étude a souligné que de nombreux pays développés ont été prompts à adopter ce concept après les glissements de terrain qui ont eu lieu à certaines des grandes entreprises internationaleset des cas similaires dans d'autres le désir d'améliorer la performance administrative et financière des entreprises et de prévenir plus de ces crises financières des états similaires L'étude a souligné que les nouvelles règles pour les comités de vérification dans l'application d'entreprise contribueront de manière positive dans la surveillance et l'examen de la nature des entreprises qui reflète le soutienet opérationnaliser le concept de gouvernance dans l'environnement de

The study showed that despite the difference in the definition and concept of governance institutions, but there is almost a consensus about the causes and circumstances that called for the importance of adopting this concept and apply it to the ground and the study pointed out that many developed countries were quick to embrace this concept after the landslides that occurred to some of the major international companiesand similar cases in other desire to improve the administrative and financial performance of the companies and to prevent more of these financial crises similar states The study pointed out that the new rules for audit committees in corporate application will contribute positively in the oversight and review of the kind of companies which reflects the supportand operationalize the concept of governance in the Algerian honorary business environment.

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
(1-1)	التطور التاريخي لمفهوم الحوكمة	4
(1-2)	خصائص الحوكمة	9
(1-3)	مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية	21
(1-4)	الإفصاحات المرتبطة بأداء المؤسسة	24
(1-5)	المحددات الداخلية والخارجية للحوكمة	28
(2-6)	الإطار المقترح لتفعيل دور لجان المراجعة في حوكمة المنظمات	49
	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الإستشفائية للصحة الجوارية بالحساسنة	71
(2-8)	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الإستشفائية الخاصة "المغيث"	72
(2-9)	خطوات عملية المراجعة القوائم المالية	58

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
(2-1)	التمييز بين المراجعة الداخلية والخارجية	55
(3-2)	توزع المصالح في المؤسسة الإستشفائية للصحة الجوارية الحساسنة	64
(3-3)	توزع العمال في المؤسسة الإستشفائية للصحة الجوارية بالحساسنة	69

مقدمة

مقدمة عامة

لقد تزايد الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات في السنوات الأخيرة خاصة في ظل الانهيارات التي تعرضت لها العديد من كبرى الشركات والذي ترتب عنه حدوث أزمة ثقة عالمية في القوائم المالية للشركات بسبب ضعف الشفافية والإفصاح المحاسبي لذا سارعت الكثير من الدول والمنظمات العالمية إلى تبني مفهوم حوكمة الشركات في محاولة منها إصلاح وضع الشركات وتعزيز الإفصاح والشفافية ومنع وقوع المزيد من الأزمات المالية مستقبلا وانطلاقا من هذه الخلفية تهدف هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على مفهوم حوكمة الشركات من ناحية النظرية والتطبيقية والتعرف على أسباب ودوافع انتشار هذا المفهوم في السنوات الأخيرة في الدول المتقدمة مع بحث ومناقشة دور لجان المراجعة كأحد دعائم هذا المفهوم الجديد بالتركيز على المؤسسات محل الدراسة وإسقاط مختلف المفاهيم النظرية على الجوانب التطبيقية في هذه المؤسسات .

لذا شهد العالم العديد من التطورات والتي فرضت على اغلب المؤسسات أن تأخذ بعين الاعتبار هذه التغيرات وان تحاول أن تواكبها من اجل أن تضمن الحصول على ما ترغب إلى تحقيقه بإضافة إلى مجمل الأحداث التي ساهمت بشكل كبير في تغير طريقة عمل العديد من المؤسسات وذلك محاولة منها أن تواكب مختلف الأحداث التي تحصل والتي ساهمت في بعض الأحيان في تأثير عليها سلبيا وعلى قرارات التي تتخذها ،ومن بين الوظائف التي تعتمد عليها مجمل المؤسسات هي عملية المراجعة والتي تقوم بها المؤسسة بصفة دورية وذلك لمساعدتها على كشف مختلف الأخطاء والتلاعبات التي قد تنجم عن المراجعين سواء المراجعين الداخليين أو المراجعين الخارجيين والذين يعملون بطريقة متكاملة من اجل إعداد مختلف التقارير المالية والمحاسبية لهذه المؤسسة ولضمان المؤسسة للأداء الجيد إلا أن المراجعين قد يقومون بعملية التضليل والغش في عملية المراجعة وذلك من اجل تحقيق منفعتهم الخاصة على حساب منفعة المساهمين في المؤسسة لذا دعت الضرورة على المؤسسة أن تقوم بالبحث وتبني مفهوم يسهم بطريقة مباشرة في حل و الكشف مختلف التلاعبات التي يقوم بها المراجعين وان أي مؤسسة تقوم بتبني هذا المفهوم سوف تضمن مدى شفافية وإفصاح قوائمها المالية والمحاسبية وكذا تضمن حقوق المساهمين وكذا حقوق أصحاب المصالح وبالتالي تضمن البقاء والاستمرارية في جو قد يسوده المنافسة وكذا انتشار مختلف الأساليب الغير الأخلاقية.

الإشكالية

تسعى المنظمات العامة إلى البقاء والاستمرارية والوصول إلى الريادة وذلك عن طريق الاهتمام بعملية المراجعة وكل مايخصها وذلك لتحسين الأداء وتطويره وكذا تبني نظام الحوكمة الذي من شأنه أن يضمن ويؤثر من خلال آلياته على عملية المراجعة والتي تساعد الأطراف المعنية على اتخاذ القرارات المناسبة وفي هذا الاتجاه تساعد الأطراف المعنية على اتخاذ القرارات المناسبة وفي هذا الاتجاه نحاول من خلال هذه الدراسة الإجابة على التساؤل التالي:

ما مدى تأثير آليات الحوكمة على ضمان وضبط عملية المراجعة الجيدة في المؤسسات الإقتصادية ؟

هذا التساول يقودنا إلى طرح الأسئلة الفرعية التالية :

1) ما المقصود بالحوكمة وفيما تتجلى أهميتها في المؤسسة ؟
2) ماهي أهم المبادئ التي نادت بها الحوكمة ؟
3) ماهي المراجعة وفيما تكمن اهميتها ؟
4) ما هي وظائفها ومسؤولياتها وكذا أنواعها؟
5) كيف تعتمد الحوكمة على أداء المراجعين؟
6) هل لجنة المراجعة هي أداة من أدوات الحوكمة ؟

الفرضيات

كإجابة قبلية لمختلف التساؤلات السابقة يمكن طرح الفرضيات التالية :

1) تلعب المراجعة دورا مهما في الكشف عن مختلف الأوضاع في المؤسسة وذلك عن طريق التقارير المالية والمحاسبية بطريقة دورية
2) تقوم الحوكمة على تفعيل وتدعيم عملية المراجعة وذلك من خلال مختلف الآليات التي تتبعها سواء الآليات الداخلية أو الآليات الخارجية
3) إن المراجعة هي أداة من أدوات الحوكمة والتي تساعد على ضمان والالتزام بالإفصاح والشفافية في مختلف التقارير المالية والتي أثبتت في اغلب الهيئات الدولية

اهداف الدراسة

- ✓ الدور الكبير الذي تلعبه عملية المراجعة في حماية أموال من التلاعبات المالية التي يقوم بها المسيريين وذلك من اجل ضمان مصداقية وصحة القوائم المالية .
- ✓ التعرف على مختلف المعايير وآليات المراجعة التي تضمن السهر على تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسات
- ✓ إبراز مدى مصداقية وشفافية المعلومات التي تقدم و علاقتها مع الحوكمة

أهمية الدراسة

تستمد هذه الدراسة أهميتها نظرا لتزايد الاهتمام بمفهوم الحوكمة خاصة في الدول المتقدمة على غرار الدول النامية التي لازالت تصارع من اجل إيجاد مفهوم ملخص وواضح لها أي أنها لازلت في بداياتها ،لقد حضيت الحوكمة بالمكانة الكبيرة خاصة في الشركات الأمريكية التي تعرضت للعديد من الانهيارات بسبب عدم صحة قوائمها المالية التي كانت تعكس صورة خاطئة عن وضعيتها الحقيقية لذا بادرت العديد من الدول في الآونة الأخيرة في شتى أنحاء العالم إلى تبني هذا المفهوم وتوسيع نطاقه إلى أعلى درجة ممكنة من اجل أن تتفهمه كل المؤسسات التي تسعى إلى تطبيق الحوكمة حيث زادت الثقة في تفعيل عملية المراجعة مختلف المنظمات للأعمالها عن طريق العمل بمبادئ الحوكمة التي تضمن السلوك الأخلاقي والانضباط والشفافية وذلك من اجل مصداقية القوائم المالية من اجل الحفاظ على حقوق المساهمين والأطراف الأخرى التي تتعامل مع الشركة .

حدود الدراسة

تهتم دراستي في توضيح بعد المراجعة في ظل الحوكمة ،ولقد قمنا بإجراء دراسة حالة في مؤسسة الإستشفائية للصحة الجوارية بالحساسنة والمؤسسة الإستشفائية الخاصة "المغيث"،حيث حاولت من خلاله التعرف على كيفية المراجعة في المؤسستين وكيفية إعداد وفحص القوائم المالية .

تقسيمات البحث

لقد قمت بتقسيم هذا البحث إلى ثلاثة فصول تتمثل فيما يلي :

تناولت في الفصل الأول إلى الأسباب الرئيسية لتبلور مفهوم الحوكمة ،ثم في الفصل الثاني تطرقت إلى وظيفة المراجعة،بالإضافة إلى الفصل الثالث والذي تضمن الفصل التطبيقي في دراسة حالة المؤسستين المؤسسة الإستشفائية للصحة الجوارية بالحساسنة والمؤسسة الإستشفائية الخاصة "المغيث" بعين الحجر ،وذلك بهدف تسليط الضوء على المفاهيم خاصة بالحوكمة ومدى تأثير عملية المراجعة في هذين المؤسستين .

صعوبات الدراسة

واجهتني العديد من الصعوبات أثناء البحث:

- الافتقار إلى الكتب والمراجع التي تناولت هذا الموضوع ،مما جعلتني استعين بقدر كبير على المقالات والمجلات والملتقيات
- صعوبة الحصول على كافة المعلومات التي احتجت إليها والوثائق اللازمة وكذا صعوبة فهم العمال المؤسستين بموضوع الحوكمة نظرا لعدم تداوله كثيرا ونظرا لأنه مصطلح جديد في بداية النشأة

الدراسات السابقة

يمكن توضيح بعض الدراسات التي لها علاقة بموضوع بحثنا كمايلي:

1}دراسة knapp (1987):

تناولت تلك الدراسة العوامل التي تؤثر على مدى قيام لجان المراجعة بدورها في تحقيق استغلال المراجع والحد من الضغوط مجلس الإدارة عليه ،وقد تمت الدراسة من خلال عينة من 170 مفردة من أعضاء لجان المراجعة ولقد انتهت الدراسة بوجود عدة سمات يجب أن تتوفر في لجان المراجعة وكذا المراجع الخارجي (الاستقلالية ،الحيادية) ومن أهم السمات وجود أعضاء ذوي خبرة في مكاتب المراجعة الكبيرة ووجود أعضاء مديرين في شركات أخرى ليست تابعة أكثر من مديري قليلي الخبرة والإفتقار إلى التوازن في الهيكل التمويلي للشركة واحتياجاتها إلى إعادة الهيكلة ووجود رأي مختلفة في معايير الأداء المهني.

2}دراسة Lawrence (1993):

عرفت هذه الدراسة بمدخل أكثر شمولية بعد وضع نموذج لقياس فعالية لجان المراجعة وفي هذه الدراسة تم إرسال 90 استبانة للشركاء في المكاتب المراجعة أو المراجع المسؤول عن عملية مراجعة وكذلك مديري أقسام المراجعة الداخلية والمديرين المحليين المرتبطين بعمل لجان المراجعة وذلك في بيئة المؤسسات الأمريكية ولقد خلصت هذه الدراسة إلى أن فعالية لجان المراجعة ثلاثة منها يعتمد على أساس تنظيمي بينما ثلاثة أخرى تعتمد على أساس التقدير الشخصي .

3}محمد الفيومي (1994):

استهدفت هذه الدراسة اقتراح تطبيق فكرة لجنة المراجعة بمصر نظرا للمنافع التي تحققت نتيجة تطبيقها على الشركات بولايات المتحدة والمملكة المتحدة وكندا ،ولقد توصلت تلك الدراسة الى حتمية تطبيق فكرة لجان المراجعة بالشركات بمصر نظرا للمنافع المتحققة من تشغيل تلك لجان وأوصت الدراسة بعدة توصيات أهمها مايتعلق بشروط تشكيلها واختصاصاتها وعلاقاتها بالجهات المعنية .

4}دراسة فايزة يونس (1996):

استهدفت هذه الدراسة إلقاء الضوء على مساهمة لجان المراجعة ودراسة مدى حاجة النسبة المصرية في الوقت الحاضر لأداة تدعيم إدارة المراجعة وشركات المساهمة لزيادة مصداقية القوائم المالية بالنسبة للمستفيدين منها.

ولقد خلصت الدراسة إلى إن وجود لجان المراجعة بشركات المساهمة المصرية سوف يؤدي الى مساعدة مجلس الإدارة للقيام بمهامه بكفاءة واقتدار بما سيتتبعه من تحسين مركز للشركة المالي كما أن هناك شبه إجماع لأراء المراجعين الداخليين على إن فكرة تشكيل لجان المراجعة بشركات المساهمة سوف يدعم استقلاليتهم وزيادة كفاءة وفعالية إدارة مجلس الإدارة.

5}دراسة عماد الدين عساف(2001):

استهدفت هذه الدراسة وضع مقترح لتفعيل دور لجان المراجعة في بيئة الأعمال المصرية وذلك من خلال مدخل التكوين المقترح بما يحقق مصداقية المعلومات والتقارير والقوائم المالية السرية والدفترية .

ولقد توصلت الدراسة الى صياغة إطار مقترح لتكوين لجان المراجعة الفعالة ويرتكز هذا الإطار المقترح على عدة محاور هي :طبيعة عمل اللجنة ،المتطلبات التشريعية والتنظيمية ،فعالية اللجنة مهام اللجنة ،المخصصات المالية لأعضاء اللجنة ،كيفية صياغة تقرير اللجنة السنوي أو الفترى .

6}دراسة Peter & Julie(2009):

استهدفت هذه الدراسة استقصاء العلاقة بين وجود لجان المراجعة والتحسين في الربحية المنظمة لعينة من المنظمات الأسترالية وذلك قبل تطبيق المتطلبات الإجبارية للجان المراجعة في 2003 وأظهرت النتائج أن وجود لجان المراجعة يحد من التلاعب في الأرباح.

تقويم الباحث لنتائج الدراسات السابقة :

يلاحظ على الدراسات السابقة أنها تناولت بعض الزوايا لجان المراجعة أو الحوكمة ولقد انتهيت ببعض الملاحظات على تلك الدراسات و أوجزتها فيما يلي:

- ✓ لقد ركزت الدراسة الأولى على العوامل التي تؤثر على مدى قيام لجان المراجعة بدورها ولخصت انه يجب أن تتوافر بعض السمات في المراجع الخارجي ولقد تناست السمات التي يجب أن تتوافر في المراجع الداخلي من اجل أن يكمل كليهما بعض.
- ✓ لقد ركزت الدراسة الثانية على ستة أسس التي توضح مدى فعالية لجان المراجعة منها أسس تنظيمية ومنها أسس حسب التقدير الشخصي والتي موجودة غالبا في الشركات الأمريكية.
- ✓ ركزت الدراسة الثالثة الى تبني لجان المراجعة كفكرة في البداية وذلك لتشجيع على تطبيقها لمالها من منافع الى أنها يجب أن تكون وفقا لمجموعة من الشروط .
- ✓ ركزت الدراسة الرابعة على أن وجود لجان المراجعة سوف يساعد مجلس الإدارة ومؤسسات المساهمة على مصداقية القوائم المالية وان تشكل مثل هذه اللجان سوف يزيد من كفاءة وفعالية إدارة مجلس الإدارة.
- ✓ ركزت الدراسة الخامسة هذه الدراسة على تفعيل دور المراجعة في بيئة الأعمال وذلك وفقا لمدخل تكويني مقترح بما يضمن مصداقية المعلومات والتقارير المالية .
- ✓ ركزت الدراسة السادسة على أن وجود لجان المراجعة سوف يساهم في زيادة ربحية المنظمة ويحد من التلاعبات المالية.

وفي ضوء ما سبق سوف أركز بصفة أساسية على أهمية المراجعة ولجانها كآلية من آليات الحوكمة ودورها الفاعل في إحكام حلقات الرقابة وضبط الأداء وبالتالي تحقيق مزايا جمة للشركات مع إبراز دور لجان المراجعة ومسؤولياتها في تحسين جودة التقارير المالية في بيئة الأعمال الجزائرية .

الفصل
الأول

تمهيد:

لقد حظيت الحوكمة الشركات بأهمية بالغة في العديد من المؤسسات والمنظمات سواء على المستوى المحلي أو الدولي خاصة بعد سلسلة الأحداث والأزمات المالية المختلفة التي حدثت في الكثير من الشركات الضخمة من بينها أزمة جنوب شرق آسيا في 1997 وكذا دون ان ننسى أزمة شركة"انرون" التي كانت تمثل ميزانيتها ميزانية دولة كاملة في الولايات المتحدة الأمريكية في 2001 وكذا شركة "وولد كوم" الأمريكية في 2002 كل هذه الأحداث بينت إن هناك مجموعة من المشاكل لابد من التدخل من اجل حلها بطريقة فعالة إذ استدعت ضرورة التدخل وتبني مفهوم الحوكمة من اجل ضبط ومراقبة ومراجعة مختلف القوائم المالية والمحاسبية وذلك لحماية المساهمين من مختلف الإنتهازات والتلاعبات التي كانوا يتعرضون لها من قبل المسيرين.

المبحث الأول:أسس الحوكمة ومبرراتها

المطلب الأول:مبررات الحوكمة ومراحل تطورها

لقد تعاظمت في الآونة الأخيرة أهمية حوكمة الشركات بشكل كبير لتحقيق التنمية الاقتصادية وتوفير الحصانة القانونية وتعزيز الرفاهية الاجتماعية للشعوب، إذ برزت هذه الأهمية بعد الأزمة المالية الأسيوية 1997 – 1998 التي أظهرت فشل حوكمة الشركات، وما تلاها من انهيارات لكبريات الشركات في العالم (التميمي، 2008: 74). فعلى الصعيد الاقتصادي أخذت تتنامى أهمية القواعد السليمة لحوكمة الشركات، وهو الأمر بشدة، إذ أشار إلى أهمية حوكمة الشركات في تحقيق التنمية الاقتصادية وتجنب الوقوع Winklerالذي أكده في معية الأزمات المالية وذلك من خلال ترسيخ عدد من معايير الأداء، بما يعمل على تدعيم الأسس الاقتصادية في الأسواق وكشف حالات التلاعب والفساد والرشوة وسوء الإدارة، بما يؤدي إلى كسب ثقة المعاملين في هذه الأسواق والعمل على استقرارها والحد من التقلبات الشديدة فيها، وبالتالي تحقيق التقدم الاقتصادي المنشود (Winkler, 1999: 18.)

ولحوكمة الشركات أهمية بالنسبة للشركات المساهمة، إذ شهدت المحاسبة في بداية الألفية الثانية أزمة (حيث كانت أسهمها تباع في بداية عام 2000 بما يزيد عن 90 دولار Enronفضائح مالية بدأتها شركة (Specialللسهم الواحد وقد استخدمت الشركة بما يعرف بمصطلح الوحدات ذات الأغراض الخاصة ( ) بهدف الوصول إلى سوق المال والاحتماء من المخاطر، وترتب على ذلك انخفاض Purpose Entities ( ) بتحمل التزامات اكبر بإصدار أسهم إضافية مما جعل انخفاض Enronقيمة الأصول الأمر الذي جعل شركة في قيمة أسهم الشركة وفي نهاية عام 2001 أفصحت الشركة عن خسائر في الربع الثالث وعلى أثرها انخفضت

قيمة السهم إلى 33 دولار وتوالت خسارة الشركة إذ أعلنت الشركة عن خسارة بلغت 600 مليون دولار وفي نهاية السنة تقدمت الشركة بإجراءات الإفلاس (الدوغجي، 2009: 14).

وقد حدثت سلسلة من حالات الفشل المالي وفشل التدقيق، إذ شملت شركات (Health South) والتي ترجع ونتيجة لذلك تم الاهتمام بحوكمة الشركات وتشريع قانون (Tyco و World Com و) عام 2002 الذي صمم لبناء السوق المالي (شرويدر وآخرون، 2006: 131). Oxley اوكسلي (وفي الجانب المحاسبي والرقابي فتتجسد أهمية حوكمة الشركات بما يأتي (ميخائيل، 2005: 83):

1. محاربة الفساد المالي والإداري في الشركات وعدم السماح بوجوده أو عودته مرة أخرى.
2. تحقيق ضمان النزاهة والحيادية والاستقامة لكافة العاملين في الشركة ابتداءاً من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين حتى أدنى مستوى للعاملين فيها.
3. تحقيق الاستفادة القصوى من نظم المحاسبة والرقابة الداخلية، وتحقيق فاعلية الإنفاق وربط الإنفاق بالإنتاج.
4. تحقيق قدر كاف من الإفصاح والشفافية في الكشوفات المالية.
5. ضمان أعلى قدر من الفاعلية لمراقبي الحسابات الخارجيين، والتأكد من كونهم على درجة عالية من الاستقلالية وعدم خضوعهم لأية ضغوط من مجلس الإدارة أو من المديرين التنفيذيين.

ويرى الباحثان بان النقاط أعلاه شخصت الحاجة إلى الاهتمام والتأكيد على كفاءة العمليات التشغيلية، وتطبيق القوانين والتعليمات والقواعد وإصدار المعايير والمبادئ الواجب إتباعها لغرض زيادة الثقة بالتقارير والقوائم المالية، فضلاً عن تخفيض مخاطر الشركات وكلفة رأس المال وإصدار تشريعات وقوانين الحوكمة الشركات.

وتلعب حوكمة الشركات دوراً مهما في تحقيق مجموعة من الأهداف التي يمكن إيجازها بالاتي (النواس، 2008: 243):

1. حماية حقوق المساهمين: وذلك من خلال الاحتفاظ بسجلات لتثبيت ملكيتهم بالأسهم والشفافية بالمعلومات وتقديمها في الوقت المناسب، فضلاً عن ضمان حقوق المساهم بما في ذلك حق انتخاب أعضاء مجلس الإدارة والحصول على حصة من الأرباح السنوية.
2. تحقيق العدالة: وتعني الاعتراف بحقوق جميع الأطراف ذات المصالح بالشركة وبالشكل الذي يضمن تحقيق العدالة والمساواة بين المساهمين سواء كانوا داخل أو خارج الشركة.
3. حماية مصالح الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالشركة: وهذا ما يتطلب زرع روح الانتماء والولاء للمتعاملين مع الشركة وفي مقدمة ذلك العاملين بها.
4. توفير المعلومات ودعم سلامة قنوات الاتصال: أن توفير المعلومات المفيدة ذات الحقائق المتمثلة بالدقة والملائمة لجميع الأطراف ذات العلاقة بعمل الشركة كل ذلك يعكس سلامة وصحة التحكم المؤسسي

في الشركة فضلاً عن سلامة أنظمة الرقابة الداخلية والخارجية وتطبيق القواعد والقوانين كلها تدعم حوكمة الشركات وبما ينعكس في سلامة أداء الشركة.

ويمكن إضافة النقطة التالية أيضا (البشير، 2006:3):

5. ستراتيجية الشركة: تنتهج الشركات مجموعة من الإستراتيجيات التي تستهدف من ورائها البقاء ضمن دائرة المنافسة وتحقيق الميزة التنافسية من خلال إضافة قيمة لها في القطاع أو السوق الذي تعمل به. إذ يتم من خلالها تحديد نقاط القوة والضعف في الشركة وفعاليتها مع الفرص والتهديدات البيئية وباعتماد منهجية التحليل الاستراتيجي.

وتسعى حوكمة الشركات من خلال الأهداف إلى تحقيق ما يلي (OECD,2001:3):

1. تحسين أداء الشركات.

2. وضع الأنظمة الكفيلة بمعالجة الغش وتضارب المصالح والتصرفات غير المقبولة مادياً وأدائيا وأخلاقيا.

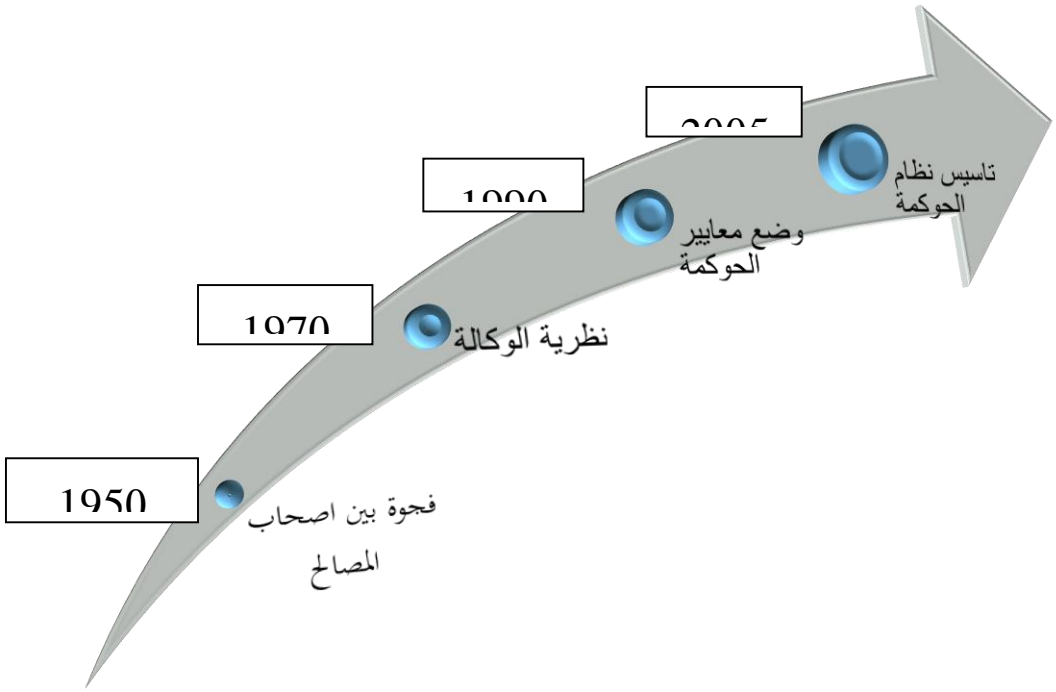
3. وضع أنظمة الرقابة على إدارة الشركات وأعضاء مجلس إدارتها.

4. وضع أنظمة لإدارة الشركة وفقا لهيكل يحدد توزيع كل الحقوق والمسؤوليات فيما بين (المشاركين) مجلس الإدارة والمساهمين.

5. وضع القواعد والإجراءات المتعلقة بسير العمل داخل الشركة لتحقيق أهدافه [1]

[1]: بتول محمد نوري ،دراسة بعنوان حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة ،ملتقى دولي للإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة ،كلية العلوم الإقتصادية والتسيير ،جامعة المستنصرية ، العراق،ص5

الشكل(1):التطور التاريخي لمفهوم الحوكمة



المصدر:من إعداد الطالبة

إن هذه التطورات لمفهوم الحوكمة جاء ضمن سلسلة من العوامل الاقتصادية كلية وأخرى جزئية منها:

1)التوجه إلى اقتصاد السوق استدعى وضع معايير تكفل سلامة أوضاع المؤسسات العمومية

2)متطلبات المؤسسات الاستثمارية العالمية حول تطبيقات الحوكمة حتى تقبل توجيه استثماراتها

3) حدوث حالات الإفلاس والتعثر المالي الناتج عن سوء الإدارة وإساءة استخدام السلطة التي دفع الجمهور العام للضغط على المشرعين لاتخاذ الإجراءات لحماية مصالحه

4)الحاجة إلى اهتمام بجوانب آداب وسلوكيات المهن بما يحقق حماية لمصالح أفراد المجتمع

5)تعدد حملة الأسهم المر الذي يضعف قدراتهم على تبني قواعد مشتركة لتنظيم عمل المؤسسة ومراقبة أدائها

6)حماية حقوق صغار المساهمين والأطراف الأخرى ذات الصلة بالمؤسسة من احتمال تواطؤ كبار المساهمين مع الإدارة لتحقيق مصالحهم الخاصة على حساب الباقي

7)غياب التحديد الواضح لمسؤولية مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين أمام أصحاب المصالح والمساهمين

8) مساهمة العاملين وغيرهم من الأطراف أصحاب المصلحة في نجاح أداء المؤسسة لتحقيق أهدافها على المدى البعيد

9)تشجيع المنشآت على الاستخدام الأمثل لمواردها بأكفأ السبل الممكنة

*وعلى ذلك تهدف قواعد وضوابط الحوكمة إلى تحقيق الشفافية والعدالة ومنح الحق المساءلة إدارة المؤسسة وبالتالي تحقيق الحماية للمساهمين وحملة الوثائق جميعها مع مراعاة مصالح العمل والعمال والحد من استغلال السلطة في غير مصلحة العامة بما يؤدي إلى تنمية الاستثمار وتشجيع تدفقه وتنمية المدخرات وتعظيم الربحية وإتاحة فرصة العمل الجديدة كما إن القواعد تؤكد على أهمية الالتزام بأحكام القانون والعمل على ضمان مراجعة الأداء المالي ووجود هياكل إدارية تمكن من محاسبة الإدارة أمام المساهمين مع تكوين لجنة مراجعة من غير أعضاء مجلس الإدارة التنفيذية تكون لها مهام واختصاصات وصلاحيات عديدة لتحقيق رقابة مستقلة على التنفيذ .[1]

[1] :مرجع سبق ذكره ،ص3

المطلب الثاني: مفهوم الحوكمة

لقد اهتم العديد من الباحثين والكتاب بمفهوم الحوكمة نظرا لأهمية البالغة في الوقت الحالي خاصة بعد سلسلة الفضائح التي تعرض لها العالم فقد اختلفت المفاهيم فان مفهوم الحوكمة لايقتصر على مفهوم واحد وثابت بل يختلف من باحث إلى آخر حسب وجهة نظر كل واحدمنهم ليتعدى مفهوم الحوكمة كل الحدود .

*هي نظام واسع لتطبيق آليات واجراءات محددة ومعروفة تحكم عمل المنظمات وفي ايطار هذه الإجراءات يتم التركيز على تعزيز الثقة بين مختلف الفئات وتبني مفاهيم الشفافية والنزاهة والعدالة والمساءلة والرقابة والموضوعية لتحقيق الأهداف بعيدة المدى.[1]

*هو الطريق الذي يمكن مجلس الإدارة ومدراء وكذلك المدققين في المؤسسة من خلاله تحمل مسؤولياتهم بكل عدالة وشفافية ومواجهة مساءلة حملة الأسهم وأصحاب المصلحة الآخرين بشأن ذلك.[2]

*مفهوم الحوكمة لغويا:

يعتبر اللفظ الحوكمة مستحدثا في قاموس اللغة العربية وهو ما يطلق عليه النحت في اللغة فهو لفظ مستمد من الحكومة وهو ما يعني الانضباط والسيطرة والحكم بكل ماتعني هذه الكلمة من معاني وعليه فان لفظ الحوكمة يتضمن العديد من الجوانب منه :

أ)الحكمة:ما تقتضيه من التوجيه والإرشاد.

ب)الحكم:ماتقتضيه من سيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السلوك.

ت)الاحتكام:ماتقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافة والى خبرات ثم الحصول عليها من خلال التجارب السابقة.

ث)التحاكم:طلب للعدالة خاصة عند انحراف سلطة الإدارة وتلاعبها بمصالح المساهمين.[3]

---

[1] :شارف وهيبة،تاثير راس المال الفكري على إدارة اداء العاملين من منظورحوكمة المؤسسات،كلية علوم اقتصادية،سعيدة،2013،ص44

[2] :بشرى نجم عبد الله،أهمية حوكمة الشركات في مواجهة الفسادالمالي والمحاسبي،دراسة تحليلية للشركات المساهمة،كلية إدارة واقتصاد،جامعة بغداد،ص5

[3] :حسين يرقى، عمر على عبد الصمد،ملتقى واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيله،جامعة المدية وتسمسيلت،ص4

*هي مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة والمتمثلة في المساهمين وحملة الأسهم وأصحاب المصالح والأطراف المرتبطة بالشركة.[1]

*حوكمة الشركات تعنى بأداء الشركات الحديثة والإستخدام الفعال للموارد والقضايا المرتبطة بفصل الملكية عن الحكم وكيفية محاسبة المديرين.[2]

*الحوكمة هي عملية الإشراف على المؤسسة وتتعلق بتحمل المسؤولية الإجمالية وضمان عمل المؤسسة حيث يسهم هذا في تحقيق رسالتها وغايتها وان مواردها تستخدم بحكمة وبصورة فعالة وترتبط الحوكمة بإشراف وضمان وليس بالعمل في حد ذاته وهي تعني ان المؤسسة تدار بطريقة الجيدة.[3]

*الحوكمة هي إخضاع الشركات المساهمة للقوانين الرسمية التي تفرض المراقبة والمتابعة وضمان أن تتسم بيانات تلك الشركات وممارساتها الإدارية والمالية بأقصى درجات إفصاح والشفافية لحماية حقوق المساهمين فيها. [4]

من خلال كل هذه المفاهيم التي توصل اليها العديد من الباحثين والكتاب تبلور مفهوم الحوكمة وتجسد في قالب خاص به يضفي مفهوما جديدا وحديثا على المفاهيم التي تعارفت عليها المؤسسات.

*"الحوكمة هي حالة وعملية في الوقت نفسه وعبارة عن مزيج من هذا وذاك وهي عامل الصحة والحيوية كما أنها نظام مناعة وحماية وتفعيل ونظام يحكم الحركة ويضبط الاتجاه ويحمي يؤمن سلامة كافة التصرفات والنزاهة السلوكيات داخل الشركات ويصنع من اجلها سياج أمان وحاجز حماية فعال" [5]

المطلب الثالث:أهمية الحوكمة

ترجع أهمية الحوكمة الشركات إلى العمل على كفاءة استخدام الموارد وتعظيم قيمة المؤسسة وتدعيم تنافسينها في الأسواق بما تمكنها من جذب مصادر التمويل المحلية والعالمية للتوسع والنمو وأيضا يجعلها قادرة على خلق فرص عمل جديدة مع الحرص على تدعيم الاستقرار الأسواق المالية والأجهزة المصرفية مما يؤدي إلى تحقيق الكفاءة والتنمية الاقتصادية المطلوبة مع انه بالإضافة إلى ما سبق يمكننا أن نوضح أهمية الحوكمة من خلال النقاط التالية: [6]

---

[1] :مركز المديرين ودوره في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات ،الهيئة العمة لسوق المال،ابريل2004،مصر ، طبعة19،ص3

[2] :د:جون سوليفان ، الإطار العام لحوكمة الشركات ، مركز المشروعات الخاصة ،الطبعة 2008، ص3

[3] :ريتشيل بلاكمان،حوكمة المؤسسات، روتس 10امداد المؤسسات بفرص التغيير والمشاركة مؤسسة تيرفند للتنمية ،2006،ص5

[4] كد:اميرفرج يوسف،الحوكمة ومكافحة الفساد، مكتبة الوفاء القانونية ، الإسكندرية ، الطبعة 2001، ص373

[5] :محسن احمد الخضيري ،حوكمة الشركات،مجموعة النيل العربية،القاهرة،الطبعة الأولى ،2005،ص53

[6] :عدنان بن حيدر بن درويش،حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة ،اتحاد المصارف العربية،2007،ص31

- ❖ تأكيد مسؤوليات الإدارة وتعزيز مساءلتها وتحسين الممارسات المحاسبية والمالية والإدارية
- ❖ التأكيد على الشفافية وذلك من شأنه أن يساعد على سرعة اكتشاف التلاعب والغش المالي والفساد الإداري واتخاذ الإجراءات الواجبة بشأنه وعلاج أسبابه وآثاره قبل تفاقمها وتأثيرها على المؤسسة
- ❖ تأكيد مسؤوليات الإدارة وتعزيز مساءلتها وذلك لحماية أصول المؤسسة وحماية حقوق المساهمين وغيرهم من أصحاب المصلحة وتعزيز دورهم في مراقبة اداء المؤسسة
- ❖ تحسين اداء المؤسسة وقيمتها الاقتصادية وقيمة أسهمها وكذا تحسين الممارسات المحاسبية والمالية والإدارية وغيرها.

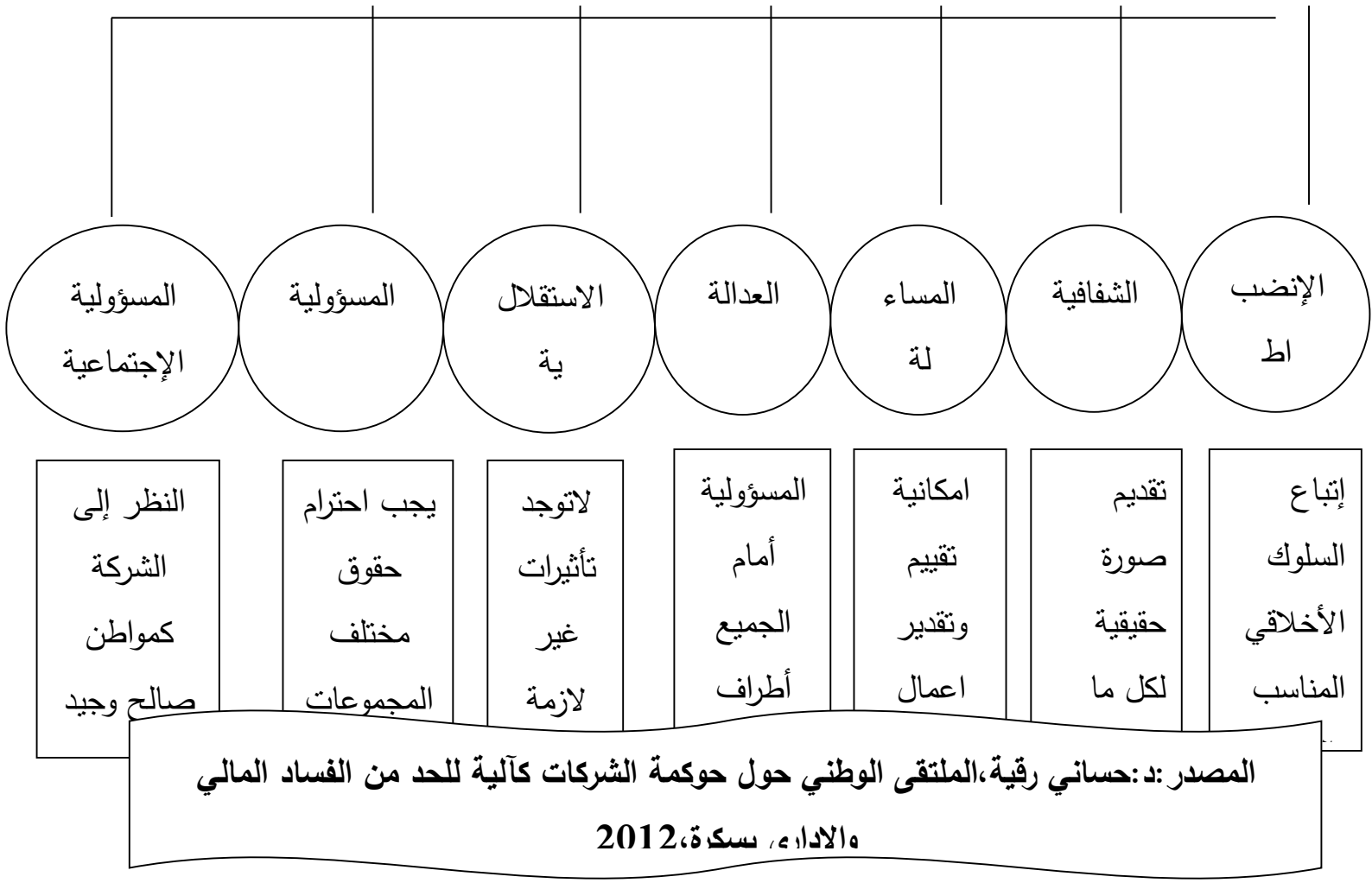
المطلب الرابع :خصائص ومزايا حوكمة الشركات

إن من الضروري لتفعيل نظم الحوكمة أن تتوافر فيها مجموعة من الخصائص التي تمثل السمات لنظم الحوكمة الشركات التي تساعد على تكامل الجوانب الفكرية الخاصة بها كما تساعد على تحقيق أهدافها ومزاياها المتعددة ويمكن أن تتلخص في الخصائص التالية:[1]

1) المسؤولية أمام مختلف الأطراف
2) استقلالية مجلس الإدارة واللجان المختلفة
3) الانضباط الذاتي والالتزام بالقوانين
4) منع المتاجرة بالسلطة والمعلومات الداخلية للوحدة الاقتصادية
5) حماية أصول الوحدة الاقتصادية

[1] :احمد سعيد قطب ،مجلة التكامل بين آليات المحاسبة وغير محاسبة لنظم الحوكمة وأثره على اداء وخفض فجوة توقعات عن قيمةالعادلة للمؤسسة،إسكندرية،2009،ص17

الشكل (2): خصائص الحوكمة



المصدر:د:حساني رقية،الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، بسكرة،2012

مزايا الحوكمة: إن الحوكمة الجيدة تحقق العديد من المزايا للمؤسسة نذكر منها مايلي:[1]

[1] :حساني رقية ،الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري،كلية مالية وبنوك وإدارة أعمال،بسكرة ،2012،ص10-11

- ✓ تحقيق الشفافية والعدالة وحماية حقوق المساهمين في المؤسسة وهذا يتم من خلال إيجاد قواعد وأنظمة وضوابط تهدف لتحقيق الشفافية والعدالة
- ✓ إيجاد ضوابط وقواعد وهياكل إدارية تمنح حق المساءلة وإدارة المؤسسة أمام الجمعية العامة وضمن حقوق المساهمين
- ✓ تنمية الاستثمارات وتدفقها من خلال تعميق ثقة المستثمرين في أسواق المال
- ✓ العمل على الأداء المالي الجيد من خلال محاسبة الإدارة أمام المساهمين
- ✓ العمل على تنمية المدخرات وتعظيم الربحية وإيجاد فرص عمل جديدة
- ✓ فرض الرقابة الجيدة والفاعلة على أداء الوحدات الاقتصادية لتطوير وتحسين القوة التنافسية للوحدات الاقتصادية
- ✓ العمل على محاربة التصرفات الغير مقبولة سواء كانت في الجانب المادي والإداري والأخلاقي
- ✓ توفير فرص العمل جديدة
- ✓ جذب الاستثمارات سواء الأجنبية آو المحلية والحد من هروب رؤوس الأموال الوطنية للخارج
- ✓ الشفافية في إجراءات المحاسبة والمراجعة المالية لتقليل وضبط الفساد في المؤسسة
- ✓ تطوير وتحسين ومساعدة أصحاب القرار مثل: مديرين ومجالس الإدارة على بناء الإستراتيجية متطورة تخدم الكفاءة الإدارية والمالية للمؤسسة.
- ✓ العمل على تحفيز الأيدي العاملة في المؤسسة وتحسين معدلات إنتاجهم وتعميق ثقتهم بالمؤسسة
- ✓ زيادة المعلومات والخبرات والمهارات نتيجة العمل بالحوكمة

المبحث الثاني :مبادئ الحوكمة ومحدداتها

المطلب الأول: المعايير الأساسية للحوكمة

نظرا للإهتمام الكبير المتزايد بمفهوم الحوكمة فقد حرصت العديد من المؤسساتعلى دراسة هذا المفهوم وتحليله ووضع المعايير المحددة لتطبيقه ومن هذه المؤسسات منظمةالتعاون الإقتصادية والتنمية،وبنك التسويات الدولية BISممثلا في لجنة "بازل"ومؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي

وفي الواقع نجد انه كما اختلفت التعويضات المعطاة لمفهوم الحوكمة قد اختلفتكذلك المعايير التي تحكم عملية الحوكمة وذلك من منظور وجههةالنظر التيحكمت كل جهة تضع مفهوما لهذه المعايير كمايلي:

معايير « OECD »في 1999 علما بأنها قد صدرت تعديلا لها في 2004 تتمثل في:[1]

1 »ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات:

يجب أن يتضمن اطار الحوكمة الشركات كلا من تعزيز شفافية الأسواق وكفاءتها كما يجب ان يكون متناسقا مع احكام القانون وان يصيغ بوضوح تقسيم المسؤوليات فيها بين السلطات الإشرافية والتنظمية والتنفيذية المختلفة .

2 » حفظ حقوق المساهمين:

وتشمل نقل ملكية الأسهم واختيار مجلس الإدارة والحصول على عائد في الأرباح ومراجعة القوائم المالية وحق المساهمين في المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة .

3 » المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين:

ويعني المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة وحقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية والتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية وكذلك حمايتهم من اي عمليات استحواذ او دمج مشكوك فيها أومن الإخفاق في المعلومات الداخلية وكذلك حقهم في الإطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين

.

4 » دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة السلطات الإدارة بالمؤسسة:

[1] :محمد حسين يوسف ، بنك الاستثمار القومي ، محددات ومعاييرها ،مصر،2007،ص7

وتشمل احترام حقوقهم القانونية والتعويض عن انتهاك لتلك الحقوق وكذلك آليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على المؤسسة وحصولهم على المعلومات المطلوبة ويقصد بأصحاب المصالح {البنوك، العاملين، وحملة الأسهم، الموردين، العملاء}

5 » الإفصاح والشفافية :

تتناول الإفصاح عن المعلومات الهامة ودور المراقب ومراجع الحسابات والإفصاح عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم،والإفصاح يتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين ويتم إفصاح عن كل تلك المعلومات بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب دون تأخير.

6 » مسؤوليات مجلس الإدارة:

تشمل هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية وكيفية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية.

معايير لجنة "بازل"للرقابة المصرفية والمالية :

وصفت لجنة "بازل" 1999 ارشادات خاصة بالحوكمة في المؤسسات المصرفية والمالية التي تركز على النقاط التالية:[1]

1- قيم الشركة ومواثيق الشرف للتصرفات السليمة وغيرها من المعايير للتصرفات الجيدة والنظم التي يتحقق باستخدامها تطبيق هذه المعايير
2- استراتيجية المؤسسة معدة جيدا والتي بموجبها يمكن قياس نجاحها الكلي ومساهمة الأفراد في ذلك
3- التوزيع السليم للمسؤوليات ومراكز اتخاذ القرار متضمنا تسلسلا وظيفيا للمواصفات المطلوبة من الأفراد للمجلس
4- وضع آلية للتعاون الفعال بين مجلس الإدارة ومدققي الحسابات والإدارة العليا
5- توافر نظام الضبط الداخلي قوي يتضمن مهام التدقيق الداخلي والخارجي وادارة مستقلة
6- مراقبة خاصة لمراكز المخاطر في المواقع التي يتصاعد فيها تضارب المصالح بها في ذلك علاقات العمل مع المقترضين المرتبطين بالمصرف وكبار المساهمين والإدارة العليا أو متخذي القرارات الرئيسية في المؤسسة

[1] :مرجع سبق ذكره،ص8

7- الحوافز المالية والإدارية للإدارة العليا التي تحقق العمل بطريقة سليمة وأيضا بالنسبة للمديرين أو الموظفين سواء كانت في شكل تعويضات أو ترقيات أو عناصر أخرى

8- تدفق المعلومات بشكل مناسب داخليا أو إلى الخارج[1]

معايير مؤسسة التمويل الدولية « IBS »

وضعت للبنك الدولي في2003 موجهات وقواعد ومعايير عامة تراها أساسية لدعم الحوكمة في المؤسسات وتنوعها سواء كانت مالية او غير مالية وذلك على مستويات الأربعة التالية:[2]

1)الممارسات المقبولة للحكم الجيد

2) خطوات إضافية لضمان الحكم الجيد الجديد

3) إسهامات أساسية لتحسين الحكم الجيد محليا

4) القيادة

المطلب الثاني : مبادئ الحوكمة

لقد أصبح الحوكمة الشركات احد المكونات الاقتصاد العالمي والذي تعمل الشركات من خلاله إلى زيادة الاهتمام بهذا المفهوم حيث تجدر الإشارة انه لايوجد أسلوب واحد مناسب لحوكمة الشركات حيث يمكن تطبيقه في مختلف الدول ولكن تختلف كل دولة حسب طبيعتها ونمطها إلا إن هناك أسس أساسية يمكن أن تستند إليها أي نظام حوكمة وهذه المبادئ هي مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية والتي يستند إليها من اجل تصنيف نظام الحوكمة الشركات وتتلخص هذه المبادئ كما يلي:[3]

1''حقوق المساهمين :[4]

ان من اهم ضوابط حوكمة الشركات هو العمل على حماية حقوق المساهمين وبصفة خاصة حقوق الأقلية والتي عادة ماتهدر من خلال سيطرة بعض المساهمين على مجالس ادارات الشركات ومن ثم السيطرة على المؤسسة يستتبعه ذلك من اغفال لحقوق تلك الطائفة فإذا كان تطبيق مفاهيم الحوكمة منوط بضرورة احداث تفعيل كامل

---

[1] :مرجع سبق ذكره ،ص9

[2] :مرجع سبق ذكره ،ص10

[3] :احمد على خضر ، حوكمة الشركات ،دارالفكر الجامعي،الإسكندرية ، طبعة 2012،ص110

[4] :د: محمد ابراهيم موسى، حوكمة الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية ،كلية الحقوق دار الجمعة الجديدة ،مصر،2010،ص48-50

وشامل في المفاهيم الإدارة فان نجاح الإدارة الشركات في حماية حقوق المساهمين يقتضي تفهم القائمين على الإدارة بأنهم يقومون بتلك المهمة بتفويض من المساهمين الأمر الذي يستلزم عدم تجاوز السلطات الممنوحة لهم والتي ترى في القرارات المتخذة وعدم الخلط بين المهام ومسؤوليات أعضاء مجلس افدارة ،فمن المعلوم ان مهام المدير التنفيذي تنحصر في ادارة المؤسسة ،وذلك على خلاف عضو مجلس الإدارة حيث ترتبط به مراقبة الأداء ومحاسبة الإدارة والمساهمة في رسم استراتيجية العمل بالمؤسسة ولاشك ان حسن هذا الأداء يساعد الى حد كبير في تحقيق الأهداف المرجوة ورعاية حقوق المساهمين فحسن اداء المهام المكلف بها كل فريق وتفهم كل فرد لمهامه بل ومعرفته لمهام الآخر يساعد على وضع السياسات والإجراءات اللازمة لضمان حقوق المساهمين .

2''المعاملة المتساوية بين المساهمين:[1]

ينبغي في ايطار حوكمة الشركات أن يضمن معاملة المتساوية لكافة المساهمين بمافيهم مساهمي الأقلية والمساهمين الجانب وينبغي أن تتاح الفرصة لكافة المساهمين في الحصول على تعويض فعال عن انتهاك حقوقهم

أ*ينبغي معاملة كافة المساهمين حملة نفس طبقة الأسهم معاملة متساوية

*في نطاق اي سلسلة رقمية مننفس الطبقة ينبغي ان تكون لهم نفس كافة الحقوق وان يحصلوا على كل المعلومات المتعلقة بكافة السلاسل وطبقات الأسهم قبل ان يقوموا بشراء

*ينبغي حماية مساهمي الأقلية من اساءة الإستغلال التي تم اجرائها لمصلحة المساهمين واصحاب النسب الحاكمة والتي يهم القيام بها سواء شكل مباشر او غير مباشر ينبغي ان تكون هناك وسائل فعالة للإصلاح بشكل فعال

*ينبغي ان يتم الإدلاء بالأصوات عن طريق فارزي الأصوات او المرشحين لهذا الغرض بطريقة يتم الإتفاق عليها مع المستفيد من ملكية الأسهم

* ينبغي الغاء جميع العوائق التي تعرقل عملي التصويت عبر الحدود

*ينبغي ان تسمح عمليات والإجراءات الخاصة باجتماع الجمعية العامة لكافة المساهمين بان يحصلوا على معاملة متساوية وينبغي ان لا تأدي من زيادة صعوبة وزيادة تكلفة الإدلاء بالأصوات بدون مبرر

ب* ينبغي منع التداول بين الداخليين والتداول الصوري والشخصي

[1] :،احمد على حضر ، مرجع سبق ذكره،ص117-118

ت* ينبغي أن يطلب من أعضاء مجلس الإدارة بالشركة أن يفصحوا لمجلس الإدارة عما إذا كانت لهم سواء بشكل مباشر او غير مباشر او بالنيابة عن طرف الثالث أي مصلحة مادية في أي عملية أو موضوع يمس المؤسسة بطرق مباشرة

يجب معاملة جميع المساهمين من ذوي الفئة الواحدة معاملة متساوية بما في ذلك المساهمين الأجانب حيث يجب ان تتاح لهم الفرصة الحصول على تعويض مناسب في حالة التعدي على حقوقهم وتؤكد قواعد حوكمة الشركات على حماية حقوق الأقلية والمساهمين الأجانب مع الإفصاح الكامل عن المعلومات الجوهرية وتؤكد أيضا وضع نظم تمنع العاملين بالشركة بما في ذلك رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة والمديرين من استغلال وظائفهم والمعلومات الداخلية الخاصة بالشركة بحيث يقومون بعمليات تداول أسهم هذه الشركة بناءا على هذه المعلومات ليحققوا منافع شخصية أو ليقللوا من حجم الخسائر في حالة تدهور أداء الشركة

يجب أن يضفي رؤساء الشركات وأعضاء مجلس الإدارة والمديرين تداولهم في صفقات الخاصة بشركاتهم وذلك لتحقيق مبدأ العدالة بين جميع المساهمين [1]

3*دور اصحاب المصالح في حوكمة الشركات :

في ايطار مبادئ التي تم اشارت لها ينبغي في ايطار حوكمة الشركات ان تعترف بحقوق اصحاب المصالح التي ينشئها القانون او تنشأ نتيجة لإتفاقات متبادلة وان يعمل على تشجيع التعاون النشيط بين الشركات واصحاب المصالح في خلق الثروة وفرص العمل واستدامة المنشآت السليمة ماليا

أ*يجب احترام حقوق اصحاب المصالح التي ينشئها القانون اوتكون نتيجة لإتفاقات متبادلة

ت* ينبغي السماح بوضع آليات لتعزيز الأداء من اجل مشاركة العاملين

ث*يجب مشاركة أصحاب المصالح في عملية حوكمة المؤسسات وذلك بسماح لهم في الحصول على معلومات ذات صلة وبالقدر الكافي وفي الوقت المناسب وعلى أساس منظم

ج*ينبغي على أصحاب المصالح والأفراد العاملين وهيئات ممثلة لهم ان تتمكنوا من الاتصال بمجلس الإدارة للإعراب عن اهتمامهم بشأن الممارسات الغير قانونية والغير أخلاقية وعدم انتقاص أو تجاهل حقوقهم

ح*ينبغيان يستكمل إطار حوكمة الشركات بإطار فعال وكفء للإعسار وإطار فعال آخر لتنفيذ حقوق الدائنين

[1] :برصتي القاهرة ،حوكمة الشركات ، الإسكندرية،ص8

يجب أن ينطوي إطار ممارسات حوكمة الشركات على اعتراف بحقوق أصحاب المصلحة كما يراها القانون وان يعمل أيضا على تشجيع التعاون بين أصحاب المصلحة في مجال خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق الاستدامة للمشروعات القائمة على أسس مالية سليمة إن الاتجاه نحو الاهتمام بممارسة حوكمة الشركات هوا يجاد سبل التي تكفل تشجيع أصحاب المصالح في الشركة على الاضطلاع بمستويات الاستثمار التي تتسم بالكفاءة من الناحية الاجتماعية وتوجه نحو رأس المال البشري والمادي للشركة وتعد القدرة التنافسية التي تتمتع بها الشركة ونجاحها في النهاية بمثابة نتيجة لعمل الفريق الذي يجسد الإسهامات المقدمة من مجموعة مختلفة من المصادر الموارد من بينهم :المستثمرون ،العاملون وجهات الاقتراض والموردين لذا ينبغي على الشركة أن تدرك إن إسهامات أصحاب المصالح تشكل موردا بالغ الأهمية والقيمة لبناء القدرة التنافسية وتدعيم مستويات ربحيتها ولهذا فمن مصلحة الشركات في المدى الطويل بناء التعاون فيما بين الأطراف المختلفة من أصحاب المصالح فهي لغرض بناء الثروة ويجب أن تشمل إطار الممارسات حوكمة الشركات على إدراك الحقيقة المتمثلة في أن صالح الشركة إنما يتحقق من خلال الاعتراف بمصالح الأطراف المختلفة وإسهاماتهم في نجاح الشركة [1]

4*الإفصاح والشفافية:[2]

يعد هذا المبدأمن اهم مبادئ الحوكمة لما يمثله من استقرار وشفافية وحماية جميع اطراف المتعاملين وتوفير الإهتمام من خلال توافر الإفصاح المتساوي وفي الوقت المناسب عن المعلومات المادية وغير مادية واهتمت بمسؤولية المراجع الداخلي والخارجي عن المعلومات المفصح عنها وكان من الطبيعي ان تتناول المبادئ الحديثة قابلية للمساءلة والمحاسبة للمراجعيين الداخليين والخارجيين واشارة واجباتهم تجاه المؤسسة وانهم يقومون بممارسة كافة ما تقتضيه العناية والأصول المهنية في عملية المراجعة ولم يشر الى ذلك في النسخة الأولى وتأثير بضوط الأسواق العالمية عقب قضية "انرون" وتغير اشهر قوانين الإفصاح في الأسواق العالمية والتي اشارت الى افصاح والشفافية فيمايلي:

ينبغي في اطار حوكمة الشركات ان يضمن القيام بالإفصاح السليم والصحيح وفي لبوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة والمتعلقة بالشركة والمركز المالي والأداء وحقوق الملكية وحوكمة الشركات

- ينبغي ان يتضمن الإفصاح ولا يقتصر على المعلومات التالية:
  1. النتائج المالية ونتائج عمليات المؤسسة
  2. اهداف المؤسسة
  3. الملكيات الكبرى للأسهم وحقوق التصويت

[1]: OECD principales and annotations oon corporate governance arabiic translation page 24

[2] :د:احمد على خضر ، الإفصاح والشفافية كاحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات ،دار الفكر ،كلية الحقوق، الإسكندرية،طبعة 2012،ص22

4. سياسة مكافأة اعضاء مجلس الإدارة والتنفيذيين الرئيسيين والمعلومات عن اعضاء مجلس الإدارة بما في ذلك مؤهلاتهم وعملية الإختيار المديرين الآخرين في المؤسسة وما اذا كان يتم النظر إليهم باعتبارهم مستقلين
5. العمليات المتصلة بأطراف من المؤسسة
6. عوامل المخاطرة المتوقعة
7. الموضوعات الخاصة بالعاملين واصحاب المصالح الآخرين
8. هياكل الحوكمة وسياساتها وبصفة خاصة ما يحتويه أي نظام او سياسة لحوكمة المؤسسة والعمليات التي يتم تنفيذها بموجبها

- ينبغي اعداد المعلومات والإفصاح عنها طبقا للمستويات النوعية المرتفعة للمحاسبة والإفصاح المالي وغير المالي
- ينبغي القيام بمراجعة خارجية مستقلة بواسطة مراجع مستقل ويكون كفء ومؤهل حتى يمكنه ان يقدم تأكيدات خارجية موضوعية لمجلس الإدارة والمساهمين بان القوائم المالية تمثل بصدق المركز المالي واداء المؤسسة في كافة النواحي المادية والهامة
- ينبغي للمراجعيين الخارجيين ان يكونوا قابلين للمساءلة ومحاسبة امام المساهمين كما ان عليهم واجب اتجاه المؤسسة وهو انهم يقومون بممارسة كافة ماتقتضيه العناية والأصول المهنية في عملية المراجعة.[1]
- ينبغي في قنوات بث المعلومات ان توفر فرصة متساوية وفي التوقيت المناسب مع كفاءة التكلفة لمستخدمي المعلومات ذات الصلة
- ينبغي استكمال اطار حوكمة الشركات بمنهج فعال يتناول ويشجع على تقديم التحليلات او المشورة عن طريق المحللين والسماسرة ووكالات التقييم والتصنيف غيرها والمتعلقة بالقرارات التي يتخذها المستثمرين بعيدا عن أي تعارض هام في المصلحة وقد يؤدي الى الإضرار بنزاهة مايقومون به من تحليل او مايقدمونه من مشورة

المقصود بالإفصاح "هو اتصال المؤسسة بالعالم الخارجي بالوسائل المختلفة للكشف المعلومات الهامة للمستثمرين والمساهمين وسوق المال وغيرهم من اصحاب المصالح المختلفة بطريقة تسمح بتنبؤ بمقدرة المؤسسة على الأرباح وسداد التزاماتها والإفصاح في الشركات وسوق المال يعني:

- ✓ اشهار كافة الحقائق عن الشركة
- ✓ اظهار جميع البيانات والمعلومات

[1] :د:احمد على خضر ،مرجع سبق ذكره،ص24

- ✓ توفير كافة المعلومات سواء الدورية اوغير الدورية ومالية وغير المالية لجميع الأطراف وسوق المال

الشفافية هي عبارة "توفير المؤسسة للبيانات الحالية و مالية بصورة حقيقية عن المركز المالي للمؤسسة وكذلك العمليات الأخرى بالشركة حتى يمكن توقع النشاط الحالي والمستقبلي للمؤسسة مع مراعاة حق المؤسسة في حجب البيانات التي من شأنها الإضرار بعمليات المؤسسة فالشفافية في الشركات وسوق المال تعني :[1]

- ✓ عدم جحم المعلومات
- ✓ توصيل المعلومات للكافة وبدقة وفي الوقت المناسب وبالقدر الكافي ويقصد بتوصيل معلومات النقل المحدد لوقائع معينة يتم الحصول عليها من مصادر مختلفة

ان مبدأ الإفصاح والشفافية هو توفير الشركات للمعلومات والتقارير التي تمكن الأشخاص والمؤسسات والهيئات من معرفة المركز المالي الحقيقي وكذلك المعلومات الجوهرية عن عمليات المؤسسة التي قد يكون من شأنها الإضرار بمصالح المؤسسة واصحاب المصلحة والأطراف بالمؤسسة والذي على اساسه يمكنهم تحديد موقفهم من المؤسسة حاليا ومستقبلا مع احتفاظ بالمؤسسة بحقها في حجب ما تراه ضروريا منها لعدم الإضرار بالمؤسسة والمركزها المالي ومصلحة الأطراف اصحاب الصلة خاصة الشركاء والمساهمين

حيث يجب ان تتوفر المعلومات المفصح عنها :

- ✓ ان تكون معلومات حقيقية وصادقة
- ✓ ان تكون تتميز بالدقة والوضوح
- ✓ يجب ان يكون توقيت الإفصاح عن المعلومات مناسبا
- ✓ عدم تعارض تلك المعلومات مع السرية التي تؤثر في المنافسة
- ✓ ان يكون الإفصاح قد صدر للكافة بإستخدام أي من الوسائل المختلفة

5)مجلس الإدارة :[2]

[1] :احمد على خضر، مرجع سبق ذكره، ص53

[2] :د:معراج عبد القادر هواري ،الحوكمة المؤسسية في قطاع البنكي والمالي ودورها في إرساء قواعد الشفافية ،كلية العلوم الاقتصادية ،الأغواط ،ص5

ينبغي على حوكمة المؤسسة أن تؤمن قيادة استراتيجية للمؤسسة ورقابة فعلية للتسيير من قبل مجلس الإدارة، وكذلك مسؤولية وأمانة مجلس الإدارة تجاه الشركات ومساهمين

وقد بينت المبادئ العالمية المذكورة للحوكمة بأن أعضاء مجلس الإدارة يضطلعون بنوعين من الواجبات عند قيامهم بعملهم وهما :

*واجب العناية اللازمة:

ويتطلب أن يكون مجلس الإدارة يقظا وحذرا وأن يبذل الجهد والحرص والعناية اللازمة في اتخاذ القرار، وأن يتوفر في الشركة إجراءات وأنظمة كافية وسليمة. وأن تكون الشركة ملتزمة بالقوانين والأنظمة والتعليمات الموضوعة.

*واجب الإخلاص في العمل :

ويشمل ذلك المعاملة المتساوية للمساهمين والمعاملات مع الأطراف ذات المصالح ووضع سياسات ملائمة للرواتب والمكافآت وغير ذلك.

وتدعو هذه المبادئ إلى تدريب وتثقيف أعضاء مجلس الإدارة وأن يكون لديهم خبرات ومهارات عند شغلهم عضويتهم من أجل تحسين أداء المجلس.

ولقد تم تطوير ممارسات وآليات عمل لضمان قيام مجلس الإدارة بإصدار أحكام موضوعية مستقلة، خصوصا وقد تطورت الرقابة في الأسواق المالية، كما شهد العالم انهيارات عديدة ناجمة عن عدم استقلالية وموضوعية قرارات مجلس الإدارة.

ومن أهم هذه الآليات إيجاد أعضاء مستقلين (غير تنفيذيين) في مجالس الإدارة.

ومن المعروف أن هنالك مدرستين للرقابة والاشراف على إدارة الشركة وهما:[1]

المدرسة الأولى: وتدعو إلى تشكيل مجلس إشرافي مستقل أو (لجنة رقابة مستقلة) تنتخب من المساهمين وتقوم بالرقابة بشكل مستقل عن الإدارة التنفيذية للشركة. هذا بجانب مجلس الإدارة المنتخب من المساهمين. وهذه المدرسة متبعة في بعض دول العالم مثل ألمانيا.

المدرسة الثانية: تدعو إلى تشكيل مجلس إدارة واحد يشمل أعضاء مستقلين بجانب الأعضاء التنفيذيين في المجلس، وهذه الآلية هي السائدة في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا.

[1] :د:معراج عبد القادر هواري ، مرجع سبق ذكره،ص6

وليس هناك اتفاق كامل على تعريف العضو المستقل في مجلس الإدارة في البلدان المختلفة، فمنهم من يعرفه بالشخص غير المدير أو الموظف في الشركة أو في شركة تابعة لها أو لدى أي فرد آخر له علاقة (في رأي مجلس الإدارة) تتداخل مع ممارسة العضو غير التنفيذي حكمه المستقل عند تحمله مسؤوليته كعضو في مجلس الإدارة.

ليس جديدا أن البيانات المالية للشركة هي مسؤولية مجلس الإدارة بما في ذلك تحديد المكافآت والحوافز. إن وجود أعضاء مستقلين في مجلس الإدارة سوف يساهم في الحكم المستقل على هذه البيانات.غير انه ينبغي على مجلس الإدارة من أجل القيام بواجباته ومسؤولياته على أحسن وجه وانسجاما مع مبادئ الحوكمة أن ينشئ لجانا متعددة منبثقة عنه تكون مستقلة. وأن يحدد عدد أعضائها ومواصفاتهم وأهدافها وطريقة عملها، وأن يعطيها صلاحيات مناسبة للقيام بعملها، علما بأن إعطاء صلاحيات للجان لا يعفي مجلس الإدارة من المسؤولية.

ومن أهم هذه اللجان هي لجنة التدقيق ولجنة الرواتب والمكافآت.وتشرف لجنة التدقيق على مدى فعالية التدقيق الداخلي والخارجي في الشركة، وعلى العلاقة مع المدقق الخارجي ومدى عمله، ولها واجبات أخرى أما لجنة الرواتب والمكافآت فهي تحدد الرواتب والمكافآت والحوافز لأعضاء الإدارة وفقا لأسس موضوعة مسبقا، والإفصاح عن المبالغ المدفوعة للأعضاء في التقرير السنوي لمجلس الإدارة. [1]

6* الإطار الفعال لحوكمة الشركات:[2]

على رغم من وجود مبادئ حوكمة الشكات منذ1999الا انه لم يستطع حماية الأسواق من خطر التلاعب في الشركات ومن الحفاظ على أموال المساهمين فقد عانت العديد من الإقتصاديات العملاقة من انهيارات مالية ومحاسبية والتي أدت إلى العديد من الأزمات الاقتصادية والاجتماعية في العالم مما أدى إلى نشوء أزمة ثقة بين المستثمرين المر الذي دفع بعض الحكومات إلى إلزامية تطبيق مبادئ الحوكمة وذلك من خلال إصدار قوانين وقواعد تشريعية ملزمة وقواعد منظمة وخاصة بتنظيم الشركات وسوق المالي والمحاسبي فالقانون هو ضمان الأمان الرئيسي لضمان حوكمة جيدة للشركات وذلك في ضوء اختلافات النظم السياسية والاقتصادية

أ*ينبغي أن يشجع الإطار حوكمة الشركات على الشفافية الأسواق وكفاءتها وان تتوافق مع حكم القانون ويحدد توزيع السلطات والمسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية

ب*ينبغي أن تأثير على الأداء الاقتصادي الشامل ونزاهة الأسواق والحوافز التي يخلقها للمشاركين في السوق وتشجيع قيام أسواق تتميز بالشفافية والفعالية

---

[1] :د:معراج عبد القادر هواري ،مرجع سبق ذكره،ص7

[2] : ،احمد علي خضر ،مرجع سبق ذكره ،ص134-136

ت*ينبغيان تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تأثر في الممارسات حوكمة الشركات في نطاق اختصاص تشريعي ما محددا بشكل واضح مع ضمان خدمة المصلحة العامة

*ينبغي أن تكون لدى الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية السلطة والنزاهة والموارد للقيام بواجباتهم بطريقة متخصصة وموضوعية وينبغي أن تكون القرارات في الوقت المناسب وشفافية ومع توفير الشرح التام لها.

إن ضمان وجود ايطار فعال لحوكمة الشركات ذو تأثير في الأداء الاقتصادي الشامل والمتطلبات القانونية والتنظيمية في نطاق اختصاص تشريعي وتوزيع المسؤوليات بين الجهات ذات العلاقة في نطاق اختصاص تشريعي واضح وفي خدمة المصلحة العامة لدى الجهات المختلفة ونزاهة والسلطة وموارد للقيام بواجباتهم.

مبادئ منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية OECD

الشكل (3)المصدر:الحوكمة والإصلاح المالي والإداري ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ،أعمال المؤتمرات،القاهرة،

لكي تتمكن الشركة والدول من الإستفادة من مزايا تطبيق مفهوم الحوكمة الشركات يجب أن تتوافر مجموعة من المحددات والعوامل الأساسية التي تضمن التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات [1]

أولا:الآليات الداخلية

تنصب آليات حوكمة المؤسسات الداخلية على أنشطة المؤسسة واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهدافها ويمكن تصنيف الآليات الداخلية إلى:

أ}مجلس الإدارة:

هو المحور الأساسي التي تركز عليه الحوكمة الجيدة فبدون مجلس إدارة فعال يضمن للمستثمرين في المؤسسة بان أصول التي تم توفريها يجري استخدامها من جانب مديري الشركة ووكلائهم لتحقيق أغراض الشركة وبالتالي تحقيق قيمة أفضل للمستثمرين كما يضمن لهم عدم ضياع أو إساءة استخدام رأس المال بل يستخدم لتحسين الأداء الاقتصادي للمؤسسة

ومن هنا فان مجلس الإدارة مجموعة من

الأدوار والمسؤوليات التي يقوم بها مع أصحاب المصالح ،ويمكن تقسيم الأدوار إلى :[2]

1)المسؤولية القانونية:تشمل مايلي

*رعاية مصالح واهتمامات حملة الأسهم داخل المؤسسة

*اختيار وتقسيم العضو المنتدب

*تقسيم لأداء المالي

2)مسؤولية توفير الموارد :

يعتبر توفير الموارد للمؤسسة من احد وظائف مجلس الإدارة وذلك من خلال علاقات أعضاء مجلس الإدارة مع المنظمات الأخرى ، إضافة إلى ذلك الاستغلال الأمثل لهذه الموارد وتخصيصها والمحافظة عليها .

[1] :بهاء الدين سمير علام،اثر الآليات الداخلية لحوكمة الشركات عاى الأداء المالي للشركات ،مصر ،2009،القاهرة ،ص25

[2] :بهاء الدين سمير علام ،مرجع سبق ذكره،ص26

3)مسؤوليات علاقة الوكالة :

وهي تقوم على الرقابة والتحكم في الإدارة إذا لزم الأمر حتى يتم التأكد أن قرارات إدارة تتخذ من اجل مصلحة حملة الأسهم وليست للمصالح الشخصية للإدارة العليا.

على الرغم من أن مجلس الإدارة يعتبر آلية جيدة لحوكمة المؤسسات إلا انه في الواقع العملي آلية يوجه إليها عدة انتقادات بسبب:[1]

- قد يكون أعضاء مجلس الإدارة من العملين بإدارة المؤسسة ،والتي من المفترض ان يقوم المجلس بمراقبة أدائهم.
- قد يكون العضو المنتدب هو نفسه رئيس مجلس الإدارة
- التدخل القوي للإدارة في تعيين اعضاء مجلس الإدارة
- سيطرة بعض الأعضاء على عمليات اتخاذ القرارات بالمؤسسة
- عدم الإفصاح وتعمد حجب المعلومات عن بعض الأعضاء

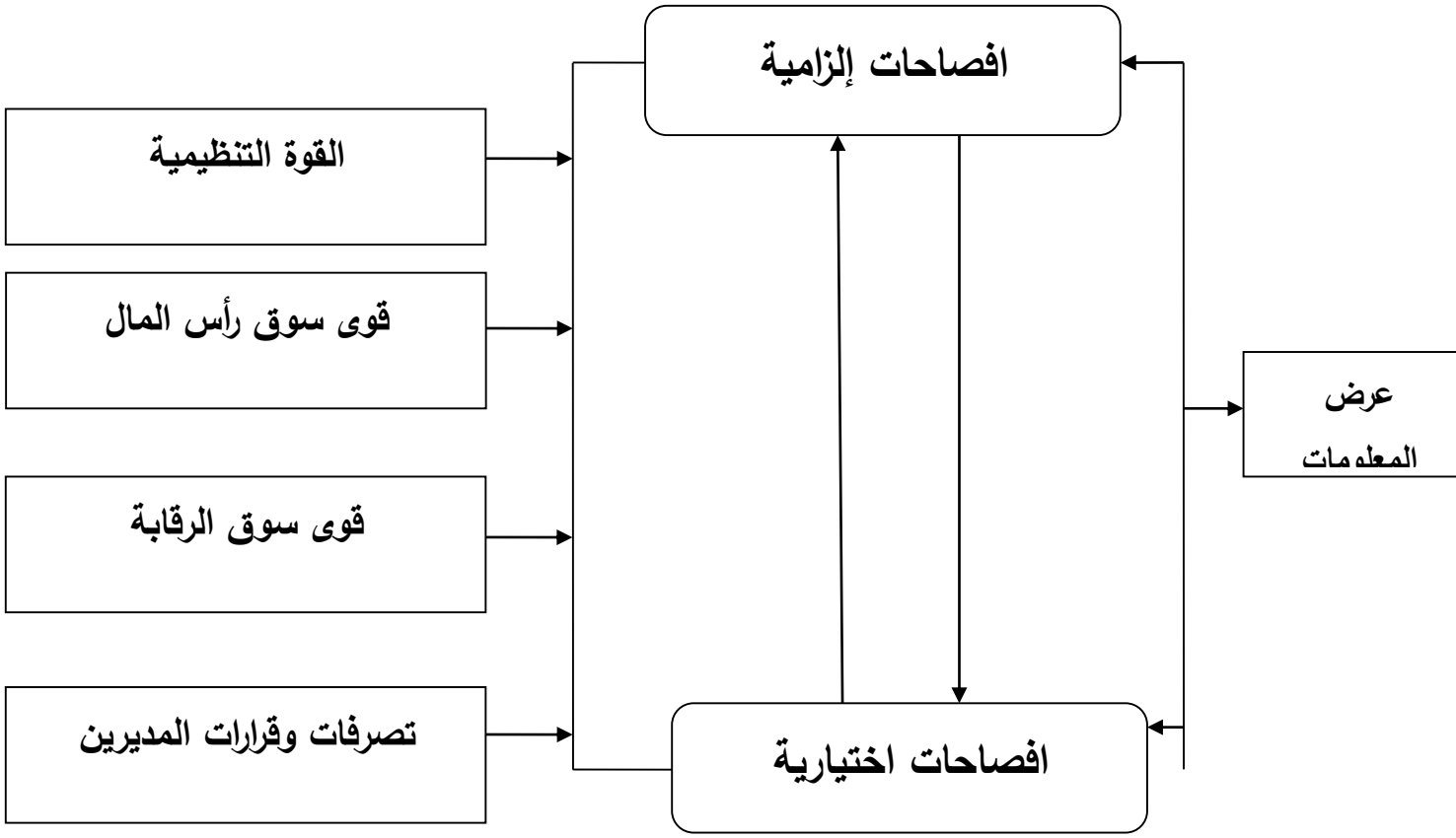
ب}لوائح المؤسسات :

إن عرض مختلف المعلومات الخاصة بالمؤسسة سواء كانت مالية أو غير مالية يعتبر أمرا هاما من اجل تفعيل سوق رأس المال، وهي تعتبر مفيدة أيضا لأصحاب المصالح على غرار المستثمرين

تستخدم المؤسسات مجموعتين من الإفصاح ،افصاحات إلزامية وأخرى اختيارية من اجل إعلام الأطراف المهتمة بالقضايا المرتبطة بأداء المؤسسة

[1] :بهاء الدين سمير علام ،مرجع سبق ذكره،ص27

كما هو موضح في الشكل التالي :



الشكل (4):المصدر:د:امين السيد لطفي ، المراجعة وحوكمة الشركات ،2010،ص9

تتضمن التقارير المالية والإلزامية القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها ومناقشات وتحليلات الإدارة بالإضافة إلى أية نماذج تنظيمية أخرى بهدف توفير معلومات لاتخاذ القرارات الاقتصادية إضافة إلى مساعدة المستثمرين والدائنين على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية باعتبار إن توقع التدفقات النقدية يؤثر على مقدرة المؤسسة على سداد الفائدة وتوزيعات الأرباح

كما أن هذه التقارير ليست مقصورة على قوائم المالية فحسب بل على القوائم الغير مالية أيضا التي تهدف إلى توفير معلومات ترتبط بتخفيض الموارد الاقتصادية للمنشأة والالتزامات على تلك الموارد بالإضافة إلى المعاملات والأحداث التي تغير من تلك الموارد

ثانيا:الآليات الخارجية [1]

تتمثل في الحكومة الخارجية بالرقابة التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على المؤسسة والضغوط التي تمارسها المنظمات المهنية.

أ}السوق كأحد آليات الرقابة على المؤسسات :

إذا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح فسوف تفشل منافسة المؤسسات التي تعمل في نفس الصناعة

وفي حالة فشل الآليات الداخلية للحوكمة المؤسسات أي وجود فجوة بين القيمة الفعلية للمنظمة والقيمة المتوقعة يكون هناك حافز للأطراف الخارجية لمحاولة الإستحواذ على هذا المؤسسات والعمل على رفع من قيمتها مما يؤدي إلى انخفاض الفجوة بين القيمة المتوقعة والقيمة الفعلية ومحاولة السيطرة على تخوف المديرين من فقدان مراكزهم مما يدفعهم إلى إهدار موارد المنظمة وتعظيم مكاسبهم الحالية بأي طريقة والتالي تعمل هذه الآلية على المحافظة على مختلف الموارد المؤسسة وتعظيم أرباح المستثمرين

ب}التشريع والقوانين:

إن النظم القانونية والتشريعات المطبقة لحماية حقوق المستثمرين تعتبر آلية جيدة لحوكمة المؤسسات وذلك من خلال وضع مجموعة من القواعد والضوابط التي تهدف إلى حماية اموال المستثمرين سواء كانوا مساهمين أومن استعمال الإدارة لهذا الأموال أو استغلال كبار المساهمين لأموال الأقلية من حملة الأسهم .

[1] :عباس محمد التميمي،بحث بعنوان آليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد الملي والإداري ،ص16

ت}المؤسسات المالية :

تعتبر آلية مكملة للآليات الأخرى في حماية مصالح أصحاب المصالح في المؤسسة فعلة سبيل المثال تمارس لجنة "بازل" ضغوطات هائلة على البنوك من اجل ممارسة الحوكمة فيها وذلك من خلال إصدار مجموعة من المبادئ:[1]

- يجب أن يكون أعضاء مجلس الإدارة على درجة عالية من التأهيل العلمي والعملي من اجل إعطاء الحكم السليم
- يجب على أعضاء مجلس الإدارة التأكد من التزام جميع الموظفين بالسلوك الأخلاقي للأجور داخل البنك
- يجب أن يدار البنك بواسطة أسس تتم بالشفافية

إن جميع هذه المبادئ تصب في هدف واحد وهو حماية الحقوق لمختلف الأطراف عن طريق الشفافية والنزاهة في مراجعة مختلف المعلومات للتأكد من صحتها وحسن استغلالها بغية تحقيق الأهداف المسطرة

إضافة إلى منظمة الشفافية الدولية TIالتي تأسست في1993 وهي منظمة غير حكومية متواجدة في برلين تمارس ضغوطات على الحكومات والدول بغية تحقيق الشفافية والتخلص من المالي والإداري

فعدم وجود الشفافية تعني تحمل المستثمرين تكاليف اضافة لعدم توفر المعلومات والحصول عليها قد يكون مكلفا ،اضافة الى انتشار الفساد في المؤسسات يؤدي الى رفع التكاليف وبالتالي هدر واستنزاف الموارد

فالشفافية تمكن من إعطاء رؤية واضحة وحقيقية لمختلف أصحاب المصالح عن سلامة الأداء ومدى الالتزام باللوائح ،كما أنها توفر البيانات الحقيقية السليمة عن الموارد المتاحة وما استغل منها اضافة الى تمكن المؤسسة من التخطيط للموارد المستقبلية وعلى هذا الأساس جاءت منظمة الشفافية الدولية لمراقبة الفساد على مستوى الدول.[2]

محددات حوكمة الشركات

بالنظرة السطحية إلى هذه المحددات قد تتبين لنا انها بمثابة قيود على الحوكمة تطبيقها ولكنها بعد ذلك تبين لنا انها الواقع هي بمثابة ضوابط لضمان فعالية تطبيق الحوكمة وهي :

[1] :د:محمد مصطفى سليمان ،حوكمة الشركات ودور اعضاء مجلس المديرين التنفيذيين،ص263

[2] :د:بلعوج بولعيد ،مقال بعنوان تأثير الشفافية في جذب الإستثمارات الأجنبية المباشرة ،قسنطينة،ص4

1)المحددات الخارجية:[1]

الأنظمة والتشريعات والأجهزة الرقابية، معايير المحاسبة ،معايير المراجعة والمؤسسات المالية ، الأسواق

تتمثل في المناخ العام للاستثمار في الدولة وتشمل على: القوانين الشركة ونشاط الاقتصادي مثل : قوانين سوق المال وشركات وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية وإطلاق كفاءة القطاع المالي في توفير التمويل اللازم للمشروعات وكذا درجة التنافس في الأسواق السلع وعناصر الإنتاج وكفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية في إحكام الرقابة على الشركات والجمعيات المهنية التي تصغ ميثاق شرف العاملين في السوق مثل المراجعين والمحاسبين والمحامين والشركات العاملة في سوق الأوراق المالية وغيرها والشركة الخاصة وترجع الأهمية المحددات الخارجية لكون وجودها يضمن تنفيذ القواعد والقوانين التي تضمن حسن سير الحسن لإدارة الشركة وتقلل تعارض بين العائد الاجتماعي للشركة والعائد الخاص لها .

2)المحددات الداخلية:[2]

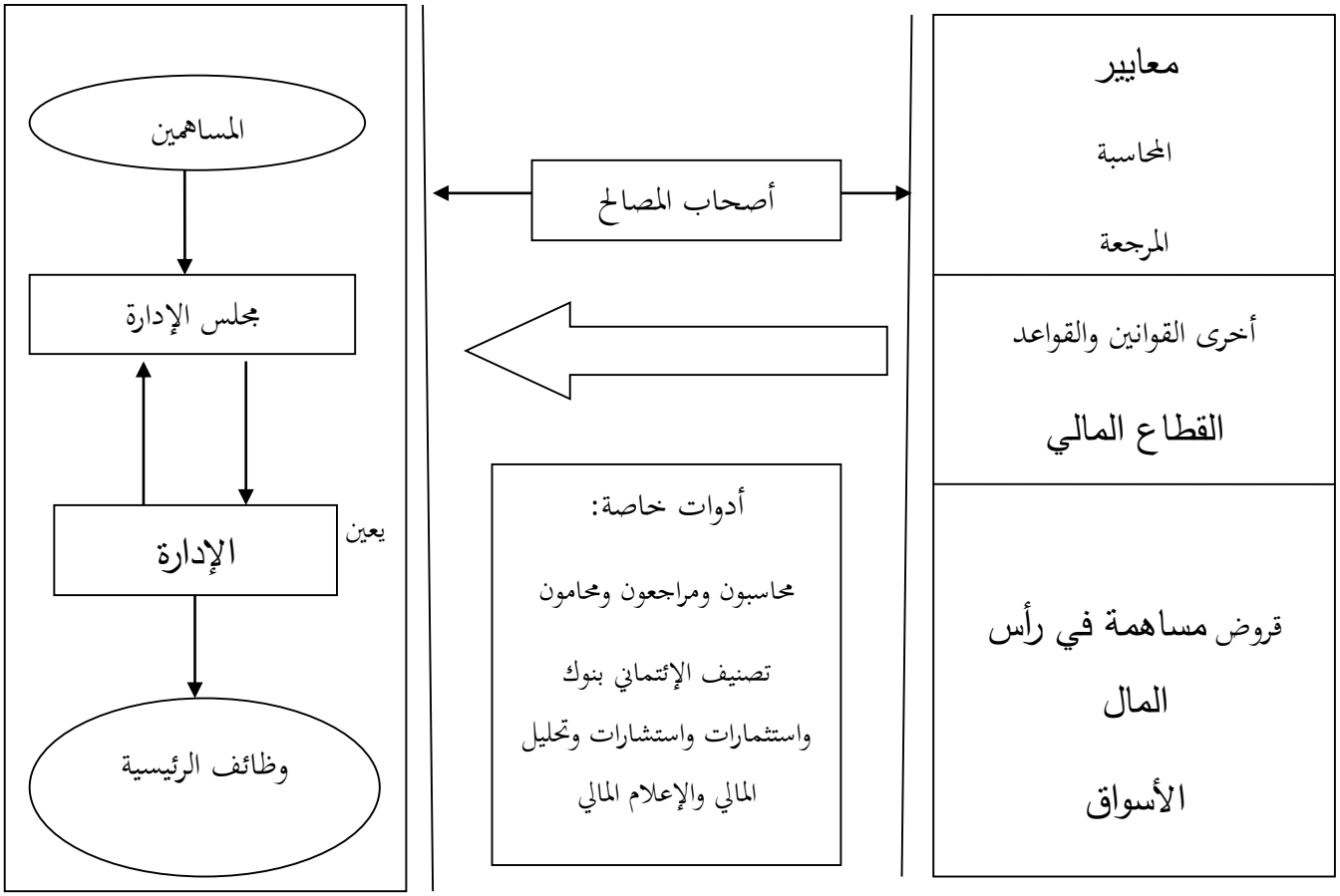
المساهمين ،مجلس الإدارة والمديرين ،اصحاب المصالح ، المراجعة ،طرق الإفصاح المحاسبي

وهي أيضا الأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الأطراف الثلاثة والرئيسية وهي: الجمعية العامة ، مجلس الإدارة ، المديرين التنفيذين وترجع أهميتهم إلى أن وجودها يقلل من تعارض المصالح هذه الأطراف.

[1] : ابراهيم سيد احمد،حوكمة الشركات ومسؤولية الشركات عبر الوطنية ،ص200

[2] :شريفي عمر،ملتقى العلمي الدولي الأزمة المالية والإقتصادية والحوكمة العالمية ،جامعة سطيف ،2009،ص5

التنظيمية الخاصة المحددات الخارجية المحددات الداخلية



المطلب الرابع:ركائز حوكمة الشركات [1]

الشكل (5):المصدر:شريفي عمر،ملتقى الدولي الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية ،جامعة سطيف 2009ص6

[1] :هوام جمعة ،مداخلة حوكمة الشركات كنظام للرقابة على الشركات التأمين التكافلي ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية ،عنابة ،2011،ص12

إن حوكمة المؤسسات ترتكز على مجموعة من الركائز من اجل الحرص على تطبيقها بالشكل الجيد وتتمثل في:

1) السلوك الأخلاقي:

ضمان الالتزام السلوكي من خلال الالتزام بالأخلاق الحميدة وقواعد السلوك المهني الرشيد وكذا التوازن في تحقيق مصالح الأطراف المرتبطة بالمؤسسة والشفافية عند تقديم المعلومات والقيام بالمسؤولية الاجتماعية

2) الرقابة والمساءلة:

وذلك من خلال تفعيل إدارة أصحاب المصلحة في إنجاح المؤسسة وأطراف رقابية عامة

مثل: هيئة سوق المال، مصلحة الشركات، البورصة، البنك المركزي في حالة البنوك التجارية

الأطراف الرقابية المباشرة:المساهمون، مجلس الإدارة، العملاء، المستهلكون، المودعون ،المقرضون

الأطراف الأخرى: الموردين، العملاء، المستهلكين ،المودعين،المقرضين

3) إدارة المخاطر:

وضع نظام إدارة المخاطر والإفصاح وتوصيل المخاطر إلى المستخدمين وأصحاب المصلحة

المبحث الثالث:سمات وأبعاد الحوكمة وحتمية تطبيقها

المطلب الأول:سمات الحوكمة

يتسم نظام الحوكمة الشركات بمجموعة من السمات العملية من الجانبيه القانوني والإقتصادي يسعى الى تحقيقها في المؤسسة اثناء ادائها لدورها الإجتماعي بصورة عامة ترتكز معظمها على تنظيم المؤسسة بالقدر الذي يضمن التزامها ببنود عقدها وبالقوانين التي تنظم عملها هذا مايضفي نوعا من الإستقرار والذي ينعكس ايجابيا على تحسين البيئة الإقتصادية فتقل فيها مخاطر الخروج من الأحكام القانونية ومن اهم السمات النظام القانوني لحوكمة الشركات يمكن تحديدها فيما يلي:

1)حوكمة الشركات وسيلة للرقابة:

إن من أهم ظهور حوكمة الشركات هي الانهيارات المالية التي تعرضت لها كبريات الشركات والمصارف العالمية والتي أثرت بصورة كبيرة على الإقتصادات التي وقعت فيها لذا دعي إلى ضرورة تشكيل مباشر للجنة "كادبري"1991 لمراجعة أسباب ماحصل وتدعيم الثقة في أسواق الأوراق المالية وكذلك الحال لقانون "ساربنس اوكسلي" الذي جاء كردة فعل سريعة على الانهيارات التي تعرضت لها الشركات الكبرى وكذا "أزمة شرق آسيا" في 1997 إن كل هذه الأسباب دعت إلى ظهور الحوكمة نظرا لكثرة الأزمات المالية وحالات الإفلاس في دول متعددة وفي فترة زمنية واحدة إن أول ماتسعى إليه الحوكمة هو علاج أسبابها من خلال تعزيز الرقابة الشاملة على الشركات في أدائها لنشاطها وضمان القيام بأعمالها وفق أحكام عقدها والقانون وبالقدر الذي لايؤدي إلى إلحاق الضرر

بأصحاب المصالح فيها وذلك لتنمية وحماية الاقتصاد الوطني بصورة عامة يجب التركيز في إطار الحوكمة الشركات على صياغة التشكيل القانوني لمجالس إدارة الشركات وعلى هيئة لجان تنظيمية تشكل بمجموعها مجلس إدارة المؤسسة لذا يجب صياغة غايات رقابية بوضوح التوجه الخاص لحوكمة الشركات حيث يتم تشكيل هيئات رقابية متخصصة وفعالة تلتزم بتقديم تقارير دورية لمجلس إدارة المؤسسة.[1]

إما في مايتعلق بوسائل تحقيق تلك الرقابة فهي متنوعة في حوكمة الشركات ولها مراحل مختلفة للتعامل مع المؤسسة ابتداءا من تأسيسها حتى نهاية نشاطها الأمر الذي جعل الاعتماد ينصب على وسائل متعددة لتحقيق تكامل نظرية الرقابة على المؤسسة والتي تمثلت بقوانين مختلفة أهمها:

- قوانين أسواق الأوراق المالية التي تحكم تداول أسهم الشركات ومسؤولية الضمان المفروض توفره فيها
- قوانين الشركات التي تتبنى وضع نظام إداري ورقابي للمؤسسة تسعى من خلاله لضمان قيام المؤسسة بواجبها القانوني والاقتصادي لحماية المتعاملين معها.
- قوانين الإفلاس التي تدعم البيئة التجارية عموما وتحفظ من خلالها المقدار اللازم من الذمة المالية للمؤسسة باعتبارها ضمانا عاما للدائنين.
- قوانين الاستثمار في حالة دخول استثمار الأجنبي إلى الأراضي الوطنية على هيئة الشركات أن تقوم بالتعاقد للقيام بأعمال معينة.

وعليه إن هذه القوانين تعتمد في استكمال نظرية الرقابة في النظام القانوني للحوكمة

2)حوكمة الشركات وسيلة لحماية الشركاء:[2]

إن أول من يتحمل الخسارة وإفلاس واضطراب الأعمال في المؤسسة هم الشركاء والذين يتشكلون من مجموعة من المساهمين في الذمة المالية للمؤسسة فان اغلب الانهيارات المالية كانت بسبب الغش والاحتيال من جانب الإدارة وتفضيل مصلحتهم على مصلحة الشركة والمساهمين لذا فان حوكمة الشركات من خلال مبادئها قد اهتمت بحماية المساهمين وذلك من خلال وضع التشريعات وضمانات الكفيلة بحماية حقوقه من الآثار السلبية لتعارض المصالح مع ادارة المؤسسة حيث تجدر الإشارة إن الحقوق الأساسية للمساهم في عقد المؤسسة بصورة عامة وتتمثل في:

- الحق في الملكية وما سيتتبعه من سلطات

---

[1] :د:عمار حبيب جهلول،النظام القانوني لحوكمة الشركات ،زين الحقوقية والأدبية،دار نيبور ،العراق ،الطبعة،ص55

[2] :عمار حبيب جهلولي،مرجع سبق ذكره،ص60

- حق المشاركة في اتخاذ القرار و الرقابة على تنفيذه
- الحق في الرقابة على إدارة المؤسسة وكيفية ادعائها
- حق الشكوى والتقاضي للجهات الإدارية أو اللجوء للقضاء

من خلال تفعيل النصوص القانونية وبنود الشركة يسعى النظام القانوني لحوكمة هو ضمان الحصول المساهم على حقوقه وحمايتها من الاستغلال وتحقق له وسيلة وضمانات تختلف باختلاف النظم القانونية المطبقة لحوكمة الشركات

- المرحلة الأولى :لضمان حقوق المساهمين في حوكمة الشركات بنظرية الفصل بين الملكية والإدارة وذلك من خلال تعيين مدراء مستقلين لاتربطهم أية مصلحة في المؤسسة وتعيين مدير المؤسسة يكون من ضمن مالكي أغلبية الأسهم فيها .
- المرحلة الثانية:هي الضامنة لحقوق الشركاء ضمن قواعد الحوكمة فإنها تمثل ضمان لحقهم في الإطلاع على نشاط المؤسسة عن طريق واجب الإفصاح والشفافية والتي تكون في الوقت المناسب عن جميع المسائل التي تخص المركز المالي والقانوني للمؤسسة ومدى التزامها بحوكمة الشركات.
- المرحلة الثالثة:ضمان حقوق الشركاء فتتحقق بالاعتماد على الرقابة المستقلة على نشاطات المؤسسة التي يكون فيها الهيئات الرقابية مستقلة وله دورا هاما في تحقيق الحماية اللازمة لحقوق الشركاء

3)حوكمة الشركات وسيلة لجذب الاستثمار:[1]

إن الحوافز المالية {أسعار الفائدة} وتخفيضات الضريبية وغيرها من التسهيلات الأخرى لم تعد هي العوامل الوحيدة في جذب الاستثمار بل هناك عوامل أخرى تشكل حدا فاصلا في وجهة رأس المال الأجنبي يتعلق بالبيئة السياسية والاقتصادية والقانونية وكذا النظام القانوني لحوكمة الشركات والذي لايقتصر فقط على التشريعات التي تنظم الصيغة القانونية لتأسيس إدارة وعمل الشركات وإنما تضمن من باب آخر توفير البيئة المستقرة والقانونية لجذب الاستثمار ورأس المال الأجنبي وذلك عن طريق نفاذها إلى بقية القوانين الاقتصادية لاسيما القوانين الاستثمار وقوانين الأسواق المالية والإفلاسات التي كبدت المستثمرين خسائر فادحة في فترة زمنية واحدة وذلك نتيجة إن هذه الدول كانت تتمتع بسياسات اقتصادية وقانونية مستقرة مثل:الولايات المتحدة الأمريكية ،بريطانيا ،اليابان ،ألمانيا

[1] :عمار حبيب جهلولي، مرجع سبق ذكره ،ص67

لذا دعت الضرورة إلى الالتزام الدولة بتطبيق مبادئ والنظام القانوني لحوكمة الشركات باعتبارها الأسلوب الأمثل لحماية ممتلكاتهم والحد من سوء الإدارة وبذلك أصبحت الحوكمة الشركات تمثل ركنا أساسيا في قرار الاستثماري المباشر وغير المباشر من خلال الميزات التالية:

- ✓ تضمن الحوكمة إدارة الشركات بشكل يضمن عدم تعرض الأموال المستثمرين للاحتيال وسوء الإدارة من خلال الهيكلية القانونية التي تدار بها المؤسسات
- ✓ تعتمد حوكمة على أسلوب الإفصاح والشفافية في التعامل مع المستثمرين في جميع المراحل العمل الاستثماري وذلك لإحاطتهم علما بأسلوب إدارة ورقابة استثمار أموالهم وإمكانية تحويلها إلى الوجهة الملائمة
- ✓ تساهم حوكمة الشركات في خلق بيئة أعمال مستقرة من خلال تعاملها وبمستوى واحد مع القوانين الاقتصادية المختلفة والمتعلقة بالحفاظ على الملكية وتنفيذ العقود والرقابة عليها وتطبيق الإجراءات الخاصة بإشهار الإفلاس.

المطلب الثاني:أبعاد ومجالات الحوكمة

من خلال ماسبق من تعريفات الحوكمة نستخلص أن الحوكمة لها عدة مفاهيم وبالتالي هناك أبعاد متعددة يمكن التعبير عنها كما يلي:[1]

1- البعد الإشرافي:

يتعلق بتدعيم وتفعيل الدور الإشرافي لمجلس الإدارة على أداء الإدارة التنفيذية والأطراف ذات المصلحة ومن بينهم أقلية المساهمين

2- البعد الرقابي:

يتعلق بتدعيم وتفعيل الرقابة سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي للمؤسسة فعلى المستوى الداخلي فان تدعيم وتفعيل الرقابة يتناول تفعيل نظم الرقابة الداخلية ونظم إدارة الخطر ،أما على المستوى الخارجي يتناول القوانين واللوائح وقواعد التسجيل في البورصة وإتاحة الفرصة لحملة الأسهم والأطراف ذات المصلحة في الرقابة فضلا عن توسيع نطاق مسؤوليات المراجع الخارجي ودعم الاستقلالية .

[1] :احمد محمود خليل الأسطل،رسالة ماجستر،دور البيانات التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية في ضوء آليات الحوكمة دراسة للشركات الصناعية المدرجة في سوق الأوراق المالية ،جامعة الإسلامية ،غزة ،2010

3- البعد الأخلاقي:[1]

يتعلق بخلق وتحسين البيئة الرقابية بما تشمله من قواعد أخلاقية ونزاهة وأمانة ونشر ثقافة الحوكمة على المستوى إدارات الشركات وبيئة الأعمال بصفة عامة .

4- الاتصال وحفظ التوازن :

يتعلق بتصميم وتنظيم العلاقات بين المؤسسة ممثلة في مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية من جهة والأطراف الخارجية سواء الأطراف الخارجية ذات الصلة أو الجهات الإشرافية والرقابية أو التنظيمية من جهة أخرى حيث يجب أن يحكم الإخلاص العلاقة بين إدارة المؤسسة وحملة الأسهم بينما يجب أن تحكم العدالة علاقة المؤسسة بالعمالة ويجب أن يحكم التوافق الوطني علاقات المؤسسة بالمنظمات الأهلية كما يجب أن يحكم الالتزام علاقة المؤسسة بالهيئات والمنظمات الحكومية.

5- البعد الإستراتيجي:

صياغة استراتيجيات أعمال وتشجيع على التفكير الإستراتيجي والتطلع إلى مستقبل استنادا على دراسة متأنية ومعلومات كافية عن أدائها الماضي والحاضر وكذلك دراسة عوامل البيئة الخارجية وتقدير تأثيراتها المختلفة استنادا على معلومات كافية عن عوامل بيئة الداخلية ومدى تبادل التأثير فيها بينها

6- المساءلة:

الإفصاح عن أنشطة وأداء المؤسسة والعرض أمام المساهمين وغيرهم ممن يحق لهم قانونيا مساءلة المؤسسة

7- الإفصاح والشفافية:

يتعلق ليس فقط بالمعلومات اللازمة لترشيد قرارات كافة الأطراف ذات المصلحة على مستوى المؤسسة بل يتسع المفهوم ليشمل الإفصاح ضمن التقارير العامة عن المؤشرات الدالة على الالتزام بمبادئ الحوكمة .

المطلب الثالث:أدوات الحوكمة ووسائلها[2]

حتى يتم تطبيق قواعد الحوكمة وتحقيق أهدافها بشكل فعال لابد من توافر الآتي:

1. إحساس رئيس وأعضاء مجلس الإدارة بحجم المسؤولية الملقاة على عاتقهم وحمايتها
2. وجود هيكل تنظيمي يحدد الواجبات ومسؤوليات في المؤسسة بشكل دقيق ومتوازن

[1] :احمد محمود خليل الأسطل،مرجع سبق ذكره،ص36

[2] :فيصل محمود الشواورة ،قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والرقابة ،ملتقى الشركات المساهمة العامة الأردنية ،مجلة جامعة دمشق ،مجلد23،الأردن،2009

3. توفير نظم محاسبية ومالية فعالة تضمن تشغيل عملية اتخاذ القرار الإداري بكفاءة عالية
4. إيجاد مدونة أخلاق أو ميثاق يتميز بالنزاهة والموضوعية
5. توفير بيئة الاقتصادية والاجتماعية والقانونية تتصف بكل مقومات الكفاءة والصدق والعدالة
6. الالتزام بالمعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق لضمان عملية المقارنة وتحقيق الرقابة وتسهيلها

المطلب الرابع:حتمية الحوكمة الشركات[1]

رغم ما في الحوكمة الشركات من فوائد واضحة للشركات والدول إلا أن السرعة الشديدة التي تتسم بها العولمة جعلت الحاجة إليها عاجلة وهذا يتطلب من الشركات ومن الحكومات إدخال تعديلات أساسية فعلى الشركات أن تغير من طريقة عملها بينما ينبغي على الحكومات تأسيس وصيانة إطار المؤسسي مناسب حيث ستعم الفوضى ما لم تكن هناك قواعد وهياكل ملزمة وفي ظل الفوضى تصبح الشركات عبارة عن رأسمالية الملاهي وتصبح الاستثمارات مجرد مراهنات تراهن فيها على إن الناس سيوفون بوعودهم وان الشركات لاتقول إلا الحق وان العاملين فيها سيحصلون على أجورهم وان شركات ستفي بديونها

الحاجة وأسباب إلى الحوكمة الشركات :

- الفصل بين الملكية والإدارة
- الفصل بين المسؤوليات كل من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذين
- مسائلة كل من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذين
- الحاجة لمعالجة الخلل في الهياكل المالية
- التوجه نحو إدارة المخاطر المالية والتشغيلية
- الحاجة إلى الإفصاح المحاسبي العادل

1 : ولهي بوعلام ،المساهمة العلمية لتفعيل الحوكمة الضريبية لضبط الأداء المالي والمحاسبي للشركات ،المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حاكمة الشركات والمسؤولية الاجتماعية ،جامعة المسيلة ،الجزائر ،2013

- التوجه نحو إرساء قواعد الشفافية المالية
- توسيع دائرة مراقبة الداء التشغيلي والإستراتيجي
- الحد من تعرض الشركات من الحصول على تمويل من قبل جانب اكبر عدد من المستثمرين المحليين والأجانب

خاتمة الفصل الأول:

تعد الحوكمة الشركات من أهم المفاهيم الضرورية واللازمة لأداء أي شركة لوظائفها على أكمل وجه وبطريقة المناسبة التي تضمن الحماية كل الأطراف المعنية في المؤسسة دون وجود أي تلاعب أو غش أو تحايل من قبل هذه الأطراف والتي لها صلة مباشرة مع الشركة فهي المرآة العاكسة للوضعية التي عليها هذه المنظمة لذا من خلال تطبيق أي شركة لمبادئ وقواعد وآليات التي نادت بها الحوكمة فهي قد تضمن بذلك حصولها وبلوغها إلى كل ماتبتغيه وفي هذا الفصل تم تسليط الضوء على مختلف الجوانب التي تخص الحوكمة وأهمية تطبيقها وكذا مختلف المبادئ والمحددات التي شجعت على تطبيقها.

الفصل
الثاني

تمهيد:

من أهم الأسباب التي أدت إلى تطور المراجعة وخروجها كنشاط رئيسي لايمكن الاستغناء عنه زيادة الحاجة إلى خدمات التي يقدمها المراجع بواسطة المراجعة فالهدف من المراجعة يتمثل في التحقق من مدى صحة البيانات المحاسبية والمالية المقدمة من طرف الشركة ومستوى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي ومدى تطبيق الإجراءات الموضوعة من طرف إدارتها لتفادي الخلط ومختلف الأخطاء المحاسبية والوقوف وراء حالات الغش والتلاعب بأملاكها

وكأي شعبة من شعب العلوم الاجتماعية فالمراجعة علم له مجموعات من الفرضيات والتي تعتبر كأساس لتلبية الهدف الذي وضعت من اجله كما تعتمد على عجلة من المعايير التي توجه وتعطي الإطار العام الذي تمارس فيه مهامه بإضافة إلى ذلك فإنها تعمل على توجيه المراجع أثناء قيامه بواجبه

المبحث الأول:مفاهيم عامة حول المراجعة

إن ظهور المراجعة وبلوغها هذا المستوى من التطور كان أمرا حتميا بسبب كبر حجم المؤسسات وتشعب وظائفها مع الشركات وتداخل الفروع الأمر الذي زاد من صعوبة مراقبة ملاك الشركة لتسييرها من جانب التدفقات الحقيقية والمالية .

المطلب الأول: نبذة تاريخية حول تطور مفهوم المراجعة [1]

تقديم نبذة تاريخية حول المراجعة وتطوير مفهومها عبر العصور حيث تستمد مهنة المراجعة نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته والتأكد من مطابقة البيانات في الواقع ولقد ظهرت هذه الحاجة لدى الحكام القدامى حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونانيين كانت تستخدم المراجعة للتأكد من صحة الحسابات العامة .

1)قبل 1500ميلادي:

كان المدقق{المراجع }،وقتها يستمع إلى القيود المثبتة في الدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها نجدauditing"مشتقة من الكلمة اللاتينية " audireوهكذا "ومعناها "يستمع"إلا إن مهنة المراجعة كلمة التدقيق "

[1] :عزوز ميلود ،دور المراجعة في تقييم اداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الإقتصادية ،رسالة ماجستير في اقتصاد وتسيير المؤسسات ،بسكرة ،2007ص3

في تلك الحقبة 'كانت تقتصر على الحكام والمشروعات العائلية والتي كانت تهتم خاصة بجرد المخزون السلعي حيث تكون هذه العملية متكررة عدة مرات في الفترة الواحدة والهدف منها هو الوصول الى الدقة لمنع أي تلاعب أو غش للدفاتر'

2)الفترة الممتدة مابين 1500- 1850:

لعل أهم ما يميز هذه الفترة بزوغ بوادر ظهور الثورة الصناعية التي أحدثت تغيرا جذريا في كل المجالات حيث ظهر الانفصال الفعلي لملكية الشركة عن الإدارة وزيادة الحاجة للمراجعة والمراجعين كما تتميز هذه الفترة بظهور تطبيق واستعمال نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي حتى ولو لم تكن بصورة متطورة كما هو مستعمل حاليا وظهور نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع

3)الفترة الممتدة مابين 1850- 1905:

بعد ظهور الثورة الصناعية حصل تغيير شامل للمجتمع بالتالي ظهرت الحاجة الى تكوين وحدات الإقتصادية ومن هنا بدأ الاهتمام المحاسبة بتسجيل عمليات الوحدة الإقتصادية وليس الاهتمام بتسجيل عمليات صاحب الوحدة فبعد هذه التطورات أصبح مجال مفتوحا أمام المراجعة لتصبح كمهنة لايستهان بها.

4)الفترة الممتدة مابين 1905 الى يومنا هذا :

ما ميز هذه الفترة هي ظهور كبرى الشركات ذات فروع وتباعد وانتشار جغرافي عن الإدارة والمركز الرئيسي ،ادى الى الحاجة الضرورية لمعرفة مايتم من معاملات في الفروع التابعة والتأكد من ان العمل يتم وفق السياسات والقواعد الموضوعية بواسطة المركز الرئيسي،وبالتالي تحتاج الإدارة الى الاطمئنان على سلامة العمل في تلك الفروع عن طريق إيجاد نظام للمراجعة الداخلية يغطي فروع المنشآت المنتشرة ويساعد الإدارة في ضمان فرض رقابتها على تلك الفروع

كما تميزت هذه الفترة أيضا بالمنشآت المالية الكبيرة كالبنوك وشركات التأمين وما يتطلبه ذلك التنوع من المنشآت الى المراجعة المستمرة ودقيقة أولا بأول وقبل حدوث العمليات للتأكد من سلامتها ودقتها فان الأمر يحتاج الى تخصيص إدارة مستقلة للمراجعة للتأكد من سلامة العمليات خصوصا وان الوقوع في أية أخطاء أو تلاعب في مثل هذه المنشآت يؤثر على سمعتها.

يتضح من خلال هذه النبذة التاريخية للتطوير السريع لمهنة المراجعة يعود للعوامل التالية:

- زيادة حجم المشروعات من حيث العمل فيها ونشاطاتها
- تفويض السلطات للغير اقتصاديا
- ظهور الشركات الأموال مما أدى الى فصل الملكية عن الإدارة
- صدور بعض القوانين والتشريعات كقانون الضرائب والسوق المالية وغيرها مما أدى الى توظيف المدققين وازدياد الطلب على خدماتهم

والتي بدورها أدت الى العولمة التدقيق حيث أصبحت تلك المكاتب تنشأ التكتلات حيث وصلت سنة 2002الى ستة مؤسسات وبعدها الى خمسة مؤسسات مفلسة حسب "Arthur Andersen"[1]

المطلب الثاني:تعريف المراجعة

إن الدراسة التطورات التاريخية لعملية المراجعة يلاحظ انه كان ينظر للمراجعة على أنها وسيلة لاكتشاف الأخطاء والغش والتزوير الموجود في الدفاتر والسجلات ،وان مهمة المراجع كانت قاصرة على تعقب هذه الأخطاء والغش واكتشافهما ولكن سرعان ما تغيرت النظرة للمراجعة وأهدافها وتطورت مهمة المراجع أصبح لزاما عليه أن يقوم بمراجعة انتقاديه حساباتها على البيانات المحاسبية ،وعلى صحة ودقة تلك البيانات ودرجة الاعتماد عليها وعلى مدى دلالة القوائم المالية عن نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي .

عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية المراجعة على أنها:"عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات عن مدى صحة العمليات"[1]*

والأحداث الإقتصادية للتأكد من درجة التطابق مع المعايير الموضوعية وكذلك توصيل النتائج الى الأطراف المعنية "[2]

ويتضح من هذا التعريف أن المراجعة هي عملية منظمة تهدف الى مايلي:

- التأكد من مدى تطابق القوائم المالية مع المعايير المحددة
- جمع وتقييم أدلة الإثبات
- تكوين رأى عن نتائج الفحص
- توصيل وإبلاغ هذا الرأي الى الأطراف المعنية من خلال تقرير المراجعة

[1] :عزوز ميلود،مرجع سبق ذكره،ص4- 5

[2] :منصور حامد محمود ،اساسيات المراجعة ،كلية التجارة ، جامعة القاهرة ،دار العربية للتوزيع والنشر ،1998،ص5

المراجعة هي عملية تجميع وتقويم أدلة الإثبات وتحديد وإعداد التقارير عن مدى التوافق بين المعلومات ومعايير 2*"محددة

مقدما ويجب أن تتم هذه العملية بواسطة شخص فني مستقل ومحايد"[1]

طبقا لما ورد بنشرة معايير المراجعة رقم (22)، التي أصدرتها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيان المراجعة هي:"أن 3*

يحصل المراجع على مستوى اللازم من المعلومات عن نشاط المشروع الذي يمكنه من تخطيط وأداء عملية الفحص طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها ،وهذا المستوى من المعلومات يجب أن يمكنه من فهم الأحداث والعمليات والممارسات التي قد يكون لها في رأيه تأثير ملموس على القوائم المالية وعلى الفحص أو على تقرير المراجعة من منطلق مساهمة تلك المعلومات في تقدير الخطر الملازم وخطر الرقابة وفي تحديد التوقيت ونطاق إجراءات المراجعة"[2]

"هي التدقيق وبصورة رئيسية وفحص المعلومات والبيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة 4*بعض

النظر عن هدفها وحجمها وشكلها القانوني "[3]

المراجعة هي إبداء رأي مهني محايد حول عدالة عرض القوائم المالية والمعايير المحاسبية المطبقة، ويتطلب ذلك 5*"تخطيط

تنفيذ عملية المراجعة وفقا للمعايير الفنية المحددة ،ويشمل ذلك تنفيذ اختبارات المراجعة على العينة وذلك للحصول على أدلة الإثبات كافية لتأييد القيم المعروضة بالقوائم المالية والإيضاحات المتممة لها ولتقييم السياسات المحاسبية المطبقة في المؤسسة "[4]

6*عرفها كل من"BONNAULT ET GERMOND"

المراجعة هي اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية "و

---

[1] :د:حاتم محمد الشيشيني ،مدخل معاصر اساسيات المراجعة ،المكتبة العصرية ،كلية التجارة ،جامعة طنطا،الطبعة 2009،ص15

[2] :د:احمد صلاح عطية ،مشاكل المراجعة في اسواق المال ،كلية التجارة ،جامعة الزقازيق،2003،ص13

[3] :هادي التميمي ،مدخل الى التدقيق ،دار وائل للنشر ،الطبعة الثانية ،عمان الأردن،2004،ص20

[4] :حوكمة الشركات واسواق العربية ،المنظمة العربية للتنمية الإدارية بحوث واوراق عمل المؤتمرات ،مصر ،2007،ص80

ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، في الصورة الصادقة على الموجدات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة."[1]

"المراجعة هي عملية منظمة لتجميع الأدلة والقرائن الكافية والمقنعة وتقييمها بطريقة موضوعية بواسطة شخص مؤهل ومستقل لإبداء رايه الفني المحايد عن مدى تمثيل وتطابق المعلومات المتعلقة بالشركة للواقع بدرجة معقولة في ضوء المعايير المحددة وتبليغ هذا الرأي للمهتمين بشؤون الشركة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات "[2]

المطلب الثالث:أنواع المراجعة

تعتبر المراجعة النظم المعلوماتية من بين أهم الوسائل المقومة لهذه النظم وعلى وجه الخصوص نظام المعلومات المحاسبية الذي يراد منه توليد المعلومات ذات مصداقة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة وملائمة لاتخاذ القرارات ،لذلك بات من الضروري على المؤسسة الاقتصادية العمل بنوع معين من المراجعة يناسب شكلها وحجمها وطبيعة نشاطها من جهة أخرى.

1) من حيث النطاق عملية المراجعة:نوعين هما

- المراجعة الكاملة:

لقد عرفت عملية المراجعة قديما وحتى الوقت الحالي تتم بفحص جميع العمليات المقيدة بالدفاتر والسجلات والحسابات الخالية من الأخطاء والتلاعبات والذي كان يعرف في المشاريع الصغيرة ونتيجة للتطور الحاصل أصبح من الصعوبة القيام بالمراجعة والتدقيق نظرا للجهد والوقت والتكلفة مما أدى إلى ضرورة التحول إلى التدقيق الكامل والاختياري والذي يساعد على زيادة الاهتمام بالمشاريع والأنظمة الرقابية الداخلية وأدواتها وذلك لتحقيق نظام رقابي متين ومدى عدالة القوائم المالية ومدى دلالتها للمراكز المالية ونتيجة الأعمال ورأي الفني المحايد.

- المراجعة الجزئية:[3]

هي العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين كفحص الحسابات والمخازن وذلك للتأكد منها يهدف هذا النوع إلى الحصول على مختلف التقارير عن المراحل التي

[1] :مسعود صديقي ، المراجعة وتدقيق الحسابات ،ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون،الجزائر ،الطبعة 2003،ص9

[2] :د:خنشور جمال ،دور لجان مراجعة الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات ،كلية العلوم الإقتصادية كلية بسكرة ،2012ص22

[3] :خوجة فاطمة ،دور المراجعة في تدنية المخاطر الجبائية مذكرة ماجستار تخصص محاسبة وجباية ،2012،ص33

مربها للحصول على نتائج التي تم التوصل لها حيث يجب على المدقق فيه الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوبة منه ليحمي نفسه من تقصير في الأداء .

2) من حيث حتمية القيام بعملية المراجعة:

- المراجعة الإلزامية:

تحتوي على عنصر الجبر والإلزام من حيث جزاء المخالفين لأحكامها حيث تتم عملية المراجعة وفقا لقواعد وإجراءات على المراجع أن يؤدي عمله بالطريقة التي يراها مناسبة ولا تخالف الأحكام القانونية

والضرورية كما انه لايجب وضع قيود وحدود على المراجع أثناء تأديته لواجباته حتى ولو كانت هذه القوانين التنظيمية للمؤسسة والتي تكون في صورة قرارات صادرة من قبل الجمعية العامة للمساهمين حيث تعتبر هذه القيود كأنها لم تكن في مواجهة المراجع الذي يعتبر مسؤولا إذا ما رضخ لهذه القيود .

- المراجعة الاختيارية:

هذا النوع يرجع القيام به إلى أصحاب المؤسسة أنفسهم والى غيرهم من أصحاب المصلحة فيها أي إن عملية تعيين المراجع في المؤسسات وشركات الأشخاص والفردية يرجع إلى أصحاب المؤسسة

3) من حيث القيام بعملية المراجعة:تنقسم إلى قسمين[1]

- المراجعة الداخلية:

تقوم بهذه العملية مصلحة داخل المؤسسة لها حرية التصرف فالمراجعة الداخلية تطول مهام التقييم والرقابة والتحقيق والتطابق أن عمل المراجع الداخلي دائم لأنه ينفذ من مصلحة دائمة في المؤسسة فهي تسعى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف:

*التأكد من السير الحسن لإجراءات الرقابة الداخلية

*التحقق من صحة المعلومات واحترامها للقوانين

*انسجام العمليات واحترامها للقوانين

*فعالية نظام الرقابة الداخلية

- المراجعة الخارجية:

[1] :خوجة فاطمة ،مرجع سبق ذكره،ص35

تتم هذه من قبل مراجع خارجي لاينتمي للمؤسسة أي يكون مستقلا عن إدارتها لتتبلور مهامه في إبداء الرأي عن صحة وسلامة القوائم المالية والمعلومات المحاسبية الموجودة داخل المؤسسة .

4) من حيث وقت عملية التدقيق:هناك نوعين هما

- التدقيق النهائي:

أي بداية مراجعة والتدقيق في نهاية السنة المالية للمؤسسة بعد أن تكون قد أقفلت القيود وأجريت القوائم المالية واعدت حيث يتميز هذا النوع بأنه لايمكن إجراء أي تعديل على البيانات لأنه قد تمت إقفال دفاتر وترصيد كل الحسابات

- التدقيق المستمر:

أي إن عملية المراجعة والتدقيق تكون بصفة دائمة ومستمرة حيث يقوم المدقق بزيارة المؤسسة لفترات متعددة خلال السنة المالية لفحص الدفاتر والسجلات بإضافة إلى التدقيق النهائي الذي يقام في نهاية كل سنة مالية يتم هذا النوع وفق برنامج يختاره المدقق حسب دراسته وتقيمه للأنظمة الرقابية الداخلية

5) هناك أنواع أخرى من المراجعة :[1]

- المراجعة المالية:

تتعلق بفحص أنظمة الرقابة الداخلية وسجلات ومستندات المحاسبية وذلك لإعطاء رأي مستقل لمعرفة المركز المالي الحقيقي للمشروع وإظهار مختلف الحسابات الختامية للنتائج الفعلية له.

- المراجعة العمليات:

يهتم هذا بالنواحي التسيرية في مختلف نشاطات المؤسسة حيث يدرس مدى نجاعة تطبيق السياسات الإدارة وتزويد متخذي القرار بمختلف المعلومات في مختلف المستويات التنظيمية وذلك من اجل ترقية وتطوير المؤسسة أي أن المراجع يتعدى عمله النواحي المالية ليشمل جميع العمليات التي هو بصدد دراستها حيث يركز على المراجعة كفاءة والفعالية النقاط التالية:

*تقييم الهيكل التنظيمي للمؤسسة ككل وأقسامها

[1] :خوجة فاطمة ،مرجع سبق ذكره،ص36

*اختيار خطط وسياسات منهجية

*تقييم مدى كفاءة الموارد البشرية وموارد المستخدمين العمليات

- المراجعة الجبائية :

هي التي تقوم بها المؤسسة بذاتها من اجل التسيير الجبائي الخاص بها وذلك عبارة عن فحص انتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة أما تكلف بها جهة خارجية أو جهة داخلية ،تكون المراجعة الداخلية بالإشراك مع مستشار جبائي يعمل عليه وهذا من اجل تسيير الخطر للمؤسسة اذيكتفي المراجع هنا بمراجعة القوائم المالية للمؤسسة وتركيز كبير على الناحية الجبائية

- المراجعة الاجتماعية:

يتم التأكد من أن المؤسسة قد حققت أهدافها الخاصة والأهداف العامة تجاه البلد الموجودة فيه وهي عبارة عن فرصة وتقييم الأداء الاجتماعي ومساهمته للمشروعات في الرفاهية العامة للمجتمع.

المطلب الرابع:وظائف المراجعة

لقد تطورت واجبات ووظائف لجنة المراجعة والمراجعين وذلك للاستجابة إلى التغيرات التي حدثت في بيئة الأعمال ويمكن تلخيص وظائف المراجعة كمايلي :

1. المراجعون الداخلين:[1]

يعتبرون من أهم الأطراف المشاركة في حوكمة الشركات فلقد كشفت التقارير العديد من المنشآت التي تتولى عناية المراجعين الداخليين وتحديد نطاق إشرافهم على الإجراءات المالية والتشغيلية ومراجعة دقة السجلات المالية وتطبيق التحسينات مع الرقابة الداخلية لضمان التوافق مع اللوائح المحاسبية واكتشاف الغش وان كانت بعض المنشآت لاتهتم بوجود نظام المراجعة الداخلية ولكن الكثير منها خاصة الشركات الكبيرة لديها مراجعون داخلين لتعزيز محاسبتها وكفاءة رقابتها الداخلية إذ أولئك الذين اكتشفوا مبدئيا الغش المالي في "وولد كوم"كنوا المراجعين داخليين لنفس المؤسسة

2. المراجعون الخارجين:

[1] :جون نوفسنجر ،حوكمة الشركة والأطراف الراصدة والمشاركة ،دار المريخ للنشر ،كلية التجارة المملكة العربية السعودية ،ص53

هم محاسبون من خارج المؤسسة يقومون بمراجعة القوائم المالية للمؤسسة وإجراءات إعدادها ووظيفتهم هي الشهادة بعدالة تلك القوائم وإنها تمثل جوهريا حالة المؤسسة وغالبا ما يقوم المراجع الخارجي بتقييم النظام

والإجراءات التي يستخدمها المراجع الداخلي ليرى إذا كان الاعتماد على التقارير المعدة داخليا عند إجرائهم أعمال مراجعتهم

ولقيام المراجعين الخارجيين بأعمالهم فإنهم:[1]

- يجرون مقابلات شخصية مع العاملين لتقدير جودة نظام المراجعة الداخلي
- إجراءات ملاحظاتهم الشخصية على الأصول الشركة مثل:مستويات المخزون
- مراجعة عينة من أرصدة الميزانية العمومية
- التأكد من سلامة أرصدة عملاء المؤسسة لفحص دقة الأصول والالتزامات قصيرة الأجل
- القيام بتحليل القوائم المالية ومقارنة النسب المالية للمؤسسة من فترة لأخرى وبعد إتمام مراجعتهم يعدون تقريرا في هذا الصدد

إن المراجعون الداخلين يفترضون أنهم مستقلون عن المؤسسة بسبب وظيفتهم في فحص القوائم المالية المعينة فهم مكلفون بضمان دقة المعلومات المالية لحساب المساهمين حيث من الضروري وضع رؤية الإستراتيجية للمراجعة الخارجية ليستعين بها الأعضاء المنتمون للمهنة في رصد حوكمة المؤسسة .

المبحث الثاني:عمل لجنة المراجعة

إن وجود لجنة المراجعة داخل كل شركة يختارها مجلس الإدارة من بين أعضاءها غير التنفيذيين (3على الأقل) ويرأسها احد أعضاء المجلس على أن تقوم اللجنة بأعمالها بصفة مستقلة عن إدارة الشركة ،تقوم لجنة المراجعة بفحص ومراجعة السياسات المحاسبية المطبقة والتغيرات الناتجة عن تطبيق المعايير الجديدة وكذا وظيفة المراجعة الداخلية وإجراءات إعداد القوائم المالية الدورية والموازنات التقديرية إذ أن لجنة المراجعة تتمتع بكافة الصلاحيات التي تمكنها من تقييم كفاءة المدير المالي وكل ما يتعلق بالمراجع الخارجي على أن تقدم تقرير ربع سنوي عما تم انجازه من مهام في ضوء صلاحيتها وتوصياتها[2]

المطلب الأول:أهمية لجنة المراجعة

[1] :جون نوفسنجر ،مرجع سبق ذكرره،ص54

[2] :حوكمة الشركات واسواق العربية ،المنظمة العربية للتنمية والإدارية واعمال المؤتمرات ،بحوث واوراق ،شرم الشيخ ،مصر ،2007،ص179

- لمساعدة مجلس الإدارة على الوفاء بمسؤولياتها الإشرافية فان الاتجاه يتزايد الاعتماد على لجنة مراجعة وهي مجموعة فرعية من اعضاء مجلس والتولي القيام باستعراض واشرف مستقل للعمليات التي تقوم بها الشركة لتوفير البيانات المالية ونظم رد وتعيين المراجعين الخارجيين المستقلين للشركة ومع انه لايتوقع من لجنة المراجعة أن تحل محل مجموعتين المسئولتين بصفة أساسية من إعداد القوائم المالية للشركة والإدارة المالية والمراجعون الخارجيين فان اللجنة باعتبارها امتداد لكامل هيئة مجلس الإدارة يجب أن تعمل مع هاتيين المجموعتين للتأكد من وجود نظام سليم يعمل بشكل جيد لإعداد تقارير المالية حيث تبرز أهمية لجان المراجعة في :

انه يجب على مجلس الإدارة أن يقوم بجمع قدر هائل من المعلومات التي يقوم بهضمها ثم العمل بمقتضاها حتى يتحقق له الإشراف بدرجة كافية على إدارة الشركة ومن ثم فان تفويض المهام المعقدة إلى لجان متخصصة يمكن مجلس الإدارة من التركيز بكفاءة من النواحي المتفرقة من العمل

وبصفة خاصة فان الإشراف الفعال على عملية إعداد التقارير المالية يتطلب وجود أعضاء مجلس الإدارة لديهم قدر كبير من الدراية والمعرفة بالأمور المحاسبية والمالية كما يتطلب اعضاء مجلس الإدارة لديهم الوقت الكافي للتركيز على عملية ترتكز بطبيعتها على النظر في التفاصيل القوائم المالية للشركة وأخيرا فإنها تتطلب اعضاء مجلس إدارة مستقلين يحتمل أن يكونوا أكثر موضوعية عند تقييم مدى كفاية الإفصاح المالي ولجنة المراجعة التي تتكون من اعضاء مجلس الإدارة مستقلين يمتلكون المهارات المالية والمحاسبية ولديهم الرغبة في تخصيص الوقت اللازم تعتبر في مكان أفضل من مجلس الإدارة بكامل هيئته من ناحية الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية .[1]

المطلب الثاني:مسؤوليات ومهام لجنة المراجعة

تتولى لجنة المراجعة العديد من المسؤوليات نذكر منها التالية :[2]

1) الإشراف على إدارة المراجعة الداخلية في الشركة من اجل التحقق من مدى فاعليتها تنفيذ الأعمال والمهمات التي حددها المجلس
2) دراسة نظام الرقابة الداخلية ووضع تقرير مكتوب عن رأيها وتوصياتها من شأنه
3) دراسة تقارير المراجعة الداخلية ومتابعة تنفيذ الإجراءات التصحيحية للملحوظات الواردة فيها

[1] :هولي وجيسون،مركز المشروعات الخاصة ، دور لجنة المراجعة في حوكمة الشركات ،غرفة التجارة الأمريكية ،واشنطن ص208

[2] :شركة البابطين للطاقة والاتصالات ،نظام حوكمة الشركات ،ص66

4) التوصية للمجلس بتعيين المحاسبين القانونيين وفصلهم وتحديد أتعابهم ويراعى عند التوصية بالتعيين التأكد من استقلاليتهم

5) متابعة أعمال المحاسبيين القانونيين واعتماد أي عمل خارج نطاق أعمال المراجعة التي يكلفون بها أثناء قيامهم بأعمال المراجعة

6) دراسة خطة المراجعة مع المحاسب القانوني وإبداء ملحوظاته عليها

7) دراسة ملاحظات المحاسب القانوني على القوائم المالية ومتابعة ماتم في شأنها

8) دراسة القوائم المالية أولية وسنوية قبل عرضها على مجلس الإدارة وإبداء الرأي والتوصية في شأنها

9) دراسة السياسات المحاسبية المتبعة وإبداء الرأي والتوصل للمجلس في شأنها

تتولى الجنة المراجعة مهمة الإشراف والرقابة على أعمال المحاسبية والتدقيق في الشركة بما في ذلك مايلي:[1]

1)مناقشة الأمور المتعلقة بترشيح مدقق الحسابات الخارجي و التأكد من استفائه للشروط الواردة في التشريعات النافذة وعدم وجود مايؤثر على استقلاليته.

2)بحث كل مايتعلق بعمل المراجع الحسابات الخارجي بما في ذلك ملاحظاته واقتراحاته ومتابعة مدى استجابة إدارة الشركة لها و تقديم التوصيات بشأنها لمجلس الإدارة

3)مراجعة مراسلات الشركة مع المراجع الخارجي وتقييم مايرد فيها من إبداء الملاحظات والتوصيات بشأنها إلى مجلس الإدارة

4) متابعة مدى تقيد الشركة والتزامها بتطبيق أحكام التشريعات النافذة ومتطلبات الجهات الرقابية

5)دراسة التقارير الدورية قبل عرضها على مجلس الإدارة وتقديم التوصيات بشأنها مع التركيز على مايلي:

- أي تغيير في سياسات المحاسبية المتبعة
- أي تغيير يطرأ على حسابات الشركة جراء عمليات المراجعة أو نتيجة لمقترحات المراجع الخارجي

6)دراسة خطة العمل للمراجعة الخارجية والتأكد من ان الشركة توفر للمراجع كافة التسهيلات الضرورية للقيام بعمله

7)دراسة وتقييم إجراءات الرقابة والمراجعة الداخلية

8)اطلاع على تقييم المراجع الخارجي لإجراءات الرقابة والمراجعة الداخلية

[1] :دليل قواعد حوكمة الشركات المساهمة ،هيئة الأوراق المالية،الشركات المدرجة في بورصة عمان ،ص14

9)اطلاع على تقارير ومراجعة الداخلية لاسيما تلك المتعلقة بأي مخالفات تظهر نتيجة لعمل المراجع الداخلي

10)توصية مجلس الإدارة فيما يتعلق بالأمور المرتبطة بإجراءات الرقابة ومراجعة الداخلية والخارجية

11)التأكد من عدم وجود أي تضارب في المصالح قد ينجم عن قيام الشركة ببعض الصفقات أو إبرام العقود أو الدخول في المشروعات مع الأطراف ذوي العلاقة

12)مراجعة تعاملات الأطراف ذوي العلاقة مع الشركة والتوصية بشأنها مجلس الإدارة قبل إبرامها

13) أي أمور أخرى يقررها مجلس الإدارة

المطلب الثالث:دور لجنة المراجعة وتطوره

تشير البحوث والدراسات إلى أن مفهوم اللجان وما يترتب عليه من مسؤوليات تعرض إلى تطور دراماتيكي كبير منذ ظهوره لأول مرة منذ أكثر من نصف قرن فقد أشارت (BIRkETT 1986) أن مصطلح لجان المراجعة بدأ في الظهور في أواخر الثمانينات 1930عندما شجعت بورصة الأوراق المالية (SEC) وبورصة بنيويورك للأوراق المالية (NYSE) على إنشاء لجان مراجعة بعد حودث حالة انهيار الشركة (MCKESSON 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 (المعتاز HIGSON 2002)

وربما تكون الولايات المتحدة الأمريكية من أوائل الدول التي بادرت بإنشاء لجان المراجعة حيث أصدرت هيئة تداول الأوراق المالية (SEC)1982 قرار بتكوين لجان المراجعة في الشركات المساهمة لعملية المساهمين والمستثمرين وفي 1976 أوصت لجنة "كونجرس" الأمريكي بضرورة إنشاء لجان للمراجعة في الشركات المساهمة 1976اصدرت بورصة نيويورك الأوراق المالية (NYSE) عددا من التوصيات كان أهمها التزام الشركات المسجلة لديها بتكوين لجان للمراجعة ،كما صدر لاحقا الذي يحدد العلاقة بين لجنة المراجعة والمحاسب القانوني.

أما تشكيل لجان المراجعة في مملكة متحدة فيرجع إلى 1991عندما تم تشكيل لجنة "كاد بوري"والتي أوصت في نهاية 1992 بتكوين لجان مراجعة في الشركات المساهمة خلال العاميين القادمتين وربما دوافع وأسباب إنشاء لجان المراجعة في المملكة المتحدة لاتختلف كثيرا عن أمريكا نتيجة إفلاس العديد من الشركات ومطالبة المساهمين والمستثمرين بتقارير مالية غير مضللة ورغبة غير مضللة ورغبة مجالس الإدارة الشركات في تنفيذ سياسات الشركات في ظل رقابة فعالة ونادت عدة جهات في بريطانيا مثل "بنك انجلترا "1987 وإنشاء لجان مراجعة في شركات المساهمة(بودي 2003)

وإما في كندا فقد نشأت الضغوط لتكوين لجان المراجعة بعد حالات الانهيار والإفلاس التي واكبت عقد الستينات ومن ذلك إفلاس الشركة (ATLANTIC ACCEPTANCE CORPORATION LIMTED)
1965والذي وصف بكونه اكبر الأحداث في تاريخ المحاسبة في كندا
"creen1994،collier1996"وقد تفاقم الأمر في كندا 1984عندما أعلن عن خبر انهيار بنكين من اكبر البنوك الكندية وهما (NORTHLANDBANK)و(CANADIAN CONMERCIAL BANK)مما دعي معهد المحاسبين القانونيين الكندي "cica"إلى تكوين لجنة ماكدونالد ليتم حث على سبل تطوير الرقابة على الشركات الكندية والتي قدمت تعزيزها 1988والذي أكد على أهمية تكوين لجان المراجعة لتقوية بيئة الرقابة الداخلية للشركات (MACDONALD CONMISSION)1988 (المعتاز 2002higson)

المطلب الرابع: لجان المراجعة كأداة من أدوات حوكمة الشركات

تلعب لجان المراجعة دورا حيويا في مجال دعم استقلال مراقب ومراجع الحسابات ومن ثم دعم الدور الحوكمي لمراجعة الحسابات

1)ضوابط تشكيل لجان المراجعة من منظور حوكمة الشركات استقرار رأي معظم الكتاب على ضرورة توافر مجموعة من الضوابط الخاصة بتشكيل لجنة المراجعة في أي الشركة من تؤدي هذه اللجنة أعمالها بكفاءة أو بفعالية ويمكن بلورة تلك الضوابط على النحو التالي :[1]

- التحديد الواضح لسلطات ومسؤوليات اللجنة :

ينبغي تحديد سلطات ومسؤوليات لجنة المراجعة بصورة تفصيلية وواضحة وكتابية حتى يمكن لهذه اللجنة أن تقوم بأعمالها بكفاءة وحتى لايحدث تداخل وتعارض بين اللجنة وبين بعض الأجهزة التنفيذية بالشركة أو البنك .

[1] :خنشور جمال ،ملتقى الوطني دور لجان المراجعة الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات ،جامعة العلوم الإقتصادية والتجارية ، بسكرة ،2012،ص14

- توافر وتكامل الخبرة والمهارة في اعضاء لجنة المراجعة :

من الأمور المتفق عليها أن أعضاء لجنة المراجعة يجب أن يكونوا من غير التنفيذيين والذين ينتمون بالخبرة والمهارة والقدرة على متابعة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية ومدى الالتزام بإجراءات هذه النظم ومن ناحية أخرى يجب أن يتوفر في أعضاء لجنة المراجعة القدرة على فهم بعض أمور المحاسبة والمراجعة والإدارة المالية التي تعرض عليهم ويجب أن يكونوا على دراية ببعض المفاهيم البسيطة لعملية إعداد التقارير والقوائم المالية بالإضافة إلى ذلك يجب أن يكون أعضاء لجنة المراجعة على دراية بطبيعة نشاط الشركة والمجال الذي تعمل فيه

- تحديد العدد الملائم لأعضاء لجنة المراجعة :

من الضروري تحديد عدد أعضاء لجنة المراجعة بحيث يكفي هذا العدد لتحقيق مزيج من الخبرات والقدرات التي تمكن اللجنة من تحقيق أهدافها مع مراعاة عدم زيادة عدد أعضاء اللجنة بصورة قد تمنع من اتخاذ القرارات بصورة سريعة وفعالة وعدم انخفاض عدد أعضاء اللجنة بصورة تحد من أدلة اللجنة لأعمالها بكفاءة وفعالية قد لوحظ في خارج أن عدد أعضاء لجنة مراجعة الأمثل يتراوح بين ثلاثة أعضاء وخمسة أعضاء

- استقلال لجنة المراجعة تنظيمها :

لجنة مراجعة بمثابة إحدى اللجان التي يشكلها وتقدم تقاريرها ونتائج أعمال مجلس الإدارة وهي عبارة عن حلقة وصل بين الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة التي تدخل في اختصاصها وقد استقر الرأي على ضرورة عدم قيام أعضاء لجنة المراجعة بأي عمل من أعمال إدارة التنفيذية وذلك لتحقيق الموضوعية والاستقلال في أداء اللجنة لأعمالها

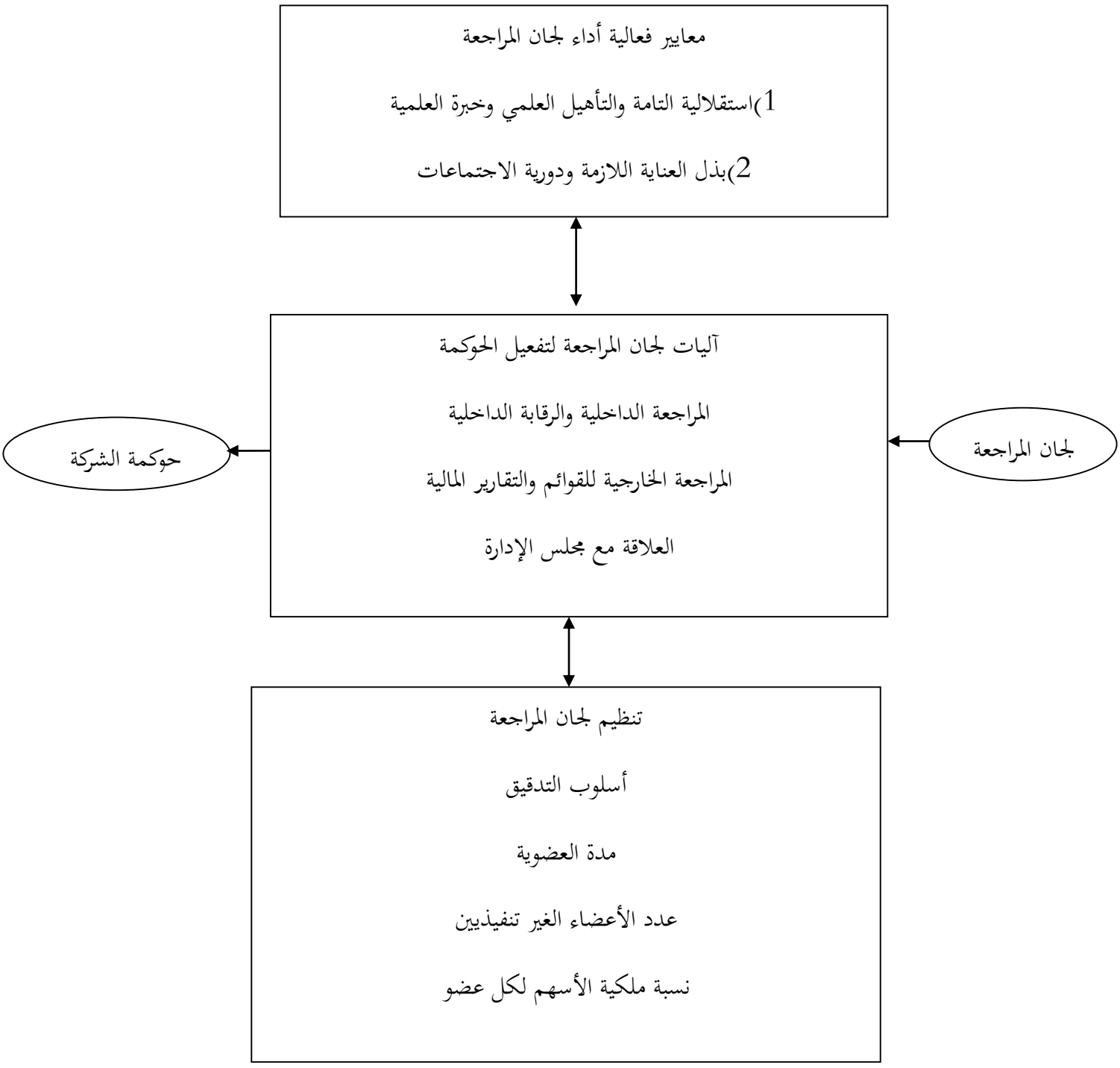
- إدراك لجنة المراجعة لدورها في حوكمة الشركات :

يتعين على أعضاء لجنة المراجعة أن تدرك جيدا دورها الإيجابي في حوكمة الشركات من خلال مايلي:

- ✓ تدعيم دور الإفصاح المحاسبي وغير المحاسبي في مساعدة أصحاب المصلحة في الشركات على مراقبة الإدارة
- ✓ تدعيم دور مراجعة الحسابات في زيادة درجة الثقة في القوائم المالية للشركات

- ✓ تدعيم دور مراجعة الداخلية في صدق القوائم المالية من جهة وضمان التزام إدارة الشركة بالقوانين اللوائح ذات الصلة [1]

الشكل (6):يوضح الإطار المقترح لدور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات



المصدر:عيد بن حامد الشمري ،دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات المساهمة بمملكة العربية السعودية ،كلية اقتصاد،2010،ص9

- **الاعتماد المتبادل والمتداخل بين الحوكمة وأداء المراجعين**

إن تقرير المراجعة يعتبر عنصرا جوهريا في النظام المالي للشركة ومن ثم فانه يعتبر احد عناصر حجر الزاوية لحوكمة الشركات ان دور المراجعين يتمثل في التقرير للمساهمين والمستخدمين الآخرين عما إذا كانت القوائم المالية للشركة تعطي الصورة صادقة وعادلة ام لاعن المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية كما أن عملية المراجعة يتم تصميمها لتوفير تأكيد معقول بأنها تلك القوائم المالية التي تخلو من التحريفات المادية وعلى الرغم من وجود خلط وتشويش وسوء فهم بمسؤوليات المديرين والمراجعين عن القوائم المالية فان كفاءة هيكل حوكمة الشركات تعتمد على مدى كبير على نجاح في عملية الاتصال التي يلعب فيها المراجع دورا هاما

فقد تطلعت الدراسات البحثية إلى دراسة تأثير هيكل الحوكمة للشركة على أداء المراجعين لمهامهم حيث فحصت دراسة في (2000)كيف أن المراجعين يأخذون في حساباتهم آليات حوكمة الشركات والرقابة عند تخطيطهم عملية المراجعة فقد أوضح أن مراجعة الشركة ذات مجلس إدارة ولجان مراجعة مستقلة تجعل المراجعين يدركون بان هناك مخاطر مراجعة منخفضة أن تلك النتائج توفر بعد نظر عن اثر حوكمة الشركات ونظم رقابة الإدارة باعتبارها عنصرين من أكثر العناصر أهمية داخل الشركة عند التخطيط لعملية المراجعة

وقد ذهب بعض المؤلفين إلى أفكار ابعد وذلك لأنهم اخذوا العوامل البيئية والاجتماعية في حسبانهم عن طريق تركيز هم بشكل موسع على مصالح أصحاب المصالحة BAKER AND OWSENالتركيز "2002 والمجتمع منهم "

قد ناقشا أن دور المراجعة يجب تعزيزه من اجل زيادة الرقابة على الشركات لمصلحة أصحاب المصلحة وان جوهر تلك الفكرة يتمثل في انه إذا كان المراجعون الخارجين يهتمون بالتقرير إلى المساهمين فان التوقع الطبيعي يتمثل في تركيز انتباههم بشكل أكثر وأوسع الاستجابة إلى الطلبات المتزايدة من الأطراف المهمة الأخرى وذلك قد يتطلب إحداث تغيرات في نطاق عمليات المراجعة المتعلقة بجوانب التقرير والرقابة الداخلية للشركات .[1]

[1] :السيد احمد لطفي ،المراجعة وحوكمة الشركات ،دار جامعة الإسكندرية ،الطبعة الأولى ،2010،ص234

المبحث الثالث:المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

المطلب الأول:المراجعة الداخلية

المراجعة الداخلية:

هي فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف مدير الشركة قصد مراقبة سير العمليات بها هونشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية الشركة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى وهدف من هذا النشاط الدوري هو التدقيق فيما اذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية في كون أن المعلومات صادقة والعمليات شرعية وتنظيمات فعالة وواضحة ومناسبة ويمكن للمراجعين المستقلين أن يحصلوا على التراخيص من مجمع المراجعين الداخليين ويطلق عليهم عندئذ مراجعين مؤهلين

ويمكن القول أن مراجعة الداخلية هي عبارة عن نشاط مستقل داخل الشركة يهدف إلى التأكد من دقة وفاعلية الأنظمة والتعليمات والإجراءات المطابقة داخلها وتزويد الإدارة بتقارير عن أي انحرافات ونقاط ضعف إضافة إلى ذلك فان هناك معايير معينة يجب توافرها في إدارة مراجعة الداخلية بالشركة أهمها:

الاستقلال التنظيمي، الموضوعية، التأهيل المهني للمراجعين الداخليين وبذل العناية المهنية اللازمة، الرقابة النوعية (مراقبة جودة عملية مراجعة بالشركة)

ويمكن تقسيمها إلى قسمين وليس بالضرورة في هذا المجال وهما :

- المراجعة الداخلية المالية:وتتضمن أعمال المراجعة الداخلية المالية للبيانات التالية والمعلومات المالية ذات العلاقة:
  - مراجعة البيانات المالية يعطي تأكيدا معقولا فيما اذا كانت البيانات المالية المدققة تظهر بصورة عادلة للوضع المالي ونتائج العمليات وبيان التدفقات النقدية وفقا للمعايير المتعارف عليها
  - مراجعة المعلومات المالية ذات العلاقة وتتضمن مايلي :عرض المعلومات المالية وفقا لأسس معينة أو قائمة ،كون أن الشركة قد تقيدت بمتطلبات أداء مالية محددة ونظام الضبط الداخلي المتعلق بالتقرير المالي أو المتعلق بالمحافظة على الموجودات هو مصمم بشكل ملائم وقد تم تنفيذه لتحقيق أهداف الضبط
- المراجعة الداخلية للأداء :

يكون من طرف جهة مستقلة عن الشركة وذلك من اجل تقديم معلومات أكثر مصداقية لتسهيل مبدأ المساءلة العامة وتسهيل اتخاذ القرارات من قبل الجهات التي تتحمل مسؤولية الإشراف واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة .

ويتضمن هذا النوع من التدقيق الأداء الاقتصادي الرشيد والفعالية وبرامج الاتفاق وهي:

- ✓ تحديد المراجعة الداخلية للاقتصاد الرشيد والفعالية :إذا كانت الشركة موضع المراجعة تحصل على مواردها وتحافظ عليها وتستعملها بصورة اقتصادية وفعالة .
- ✓ مراجعة الداخلية في البرامج:تقييم فيما إذا كانت أهداف البرنامج الجديد سليمة وملائمة

المراجعة الداخلية أن يقوم المراجع الحسابات بطريقة منطقية منظمة بوضع برنامج للعمل يساعده في القيام بالعمل مساعدون على مستوى من التأهيل المناسب ،ويبنى على أساس فحص المستندات والسجلات وحسابات المشروع فحصا انتقاديا {أي ينظر في كل عملية يقوم بها المشروع وما يسفر من أثار بصورة الناقد والفاحص حيث انه لم يشارك فيها ومعرفته بما يحدث يأتي من مستندات وسجلات معروض عليه}هذا الفحص يمكنه من أن يطمئن من أن التقارير المالية وما تحتويه من معلومات محاسبية تتمثل في نتيجة المشروع ومكانته المالية وقدرته على الوفاء بالتزاماته .[1]

المطلب الثاني:المراجعة الخارجية

تدل بصفة عامة على التحقق في البيانات باعتبارها نتائج لمسار إنتاج المعلومات حيث تعمل كرقابة على حسابات الشركة وطريقة تحضير هذه الحسابات كما تعتبر الأداة الرئيسية المستقلة والمادية والتي تهدف إلى فحص القوائم المالية في الشركة وعليه فان مراجعة الحسابات الخارجية ليست عملية فحص البيانات الخارجية فقط وإنما وضع اختيارات لمدى صحة السجلات المحاسبية في الشركة حيث يقوم بها المدقق مستقل يعبر برأي موضوعي على مدى إنصاف تقديم إفصاح البيانات الخارجية حيث تساهم مراجعة الخارجية في حوكمة الشركات من خلال دورها الذي تلعبه خاصة في النواحي الاقتصادية والاجتماعية وعدة نواحي أخرى منها:

1) **الناحية الاقتصادية**:تؤدي المراجعة الخارجية إلى زيادة الثقة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية للشركات التي يتم إعدادها لكافة الأطراف ذات المصلحة في الشركة
2) **الناحية الاجتماعية**:خدمة المجتمع انطلاقا من حاجة المساهمين وكافة الأطراف التي لها مصالح بالشركة وذلك لمعرفة مدى التزام الشركة بالقوانين واللوائح من خلال.

[1] :عبد الفتاح محمد الصحف ،الرقابة والمراجعة الداخلية ،دار الجامعة الجديدة للنشر ،2001،الإسكندرية ،مصر ،ص229

- التحقق من مدى كفاءتها في استغلال الموارد المتاحة للشركة
- مراعاة مصالح المساهمين ومصالح كافة الأطراف الأخرى ذات المصلحة

3)**النواحي الأخرى** :تشمل مساهمة المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات نواحي أخرى :

- محاولة حل مشكل عدم تماثل المعلومات بين الملاك والإدارة
- تقييم مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بالشركات المقيدة بالبورصة[1]

المطلب الثالث:التكامل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

لكل نشاط إنساني قواعده ومنهجيته ،ولنظام المراقبة الداخلية في المؤسسة شروط مثالية ينبغي توفرها ،كما للنظام المحاسبي السليم شروط قصد إعداد القوائم المحاسبية كما للمراجعة سواء كانت الداخلية أم الخارجية شروط يجب إتباعها في مراقبة مختلف الوظائف وتدقيق الحسابات وعليه فان مراعاة كل ذلك سينعكس ايجابيا على مدى صدق المعلومات المحاسبية وسيزيد درجة الاعتماد عليها بقوة

غير أن الواقع عكس ذلك في المؤسسات إذ أن تقارير المراجعة لاتخلو من الملاحظات الشكلية والموضوعية ،وفي هذا الإطار تورد مجموعة من الأمثلة مأخوذة من الميدان لو اخذ بها داخليا لتحسين التسيير وتغير الوضع تغييرا ايجابيا :

- حيث نقرأ في تقرير حول نظام المراقبة الداخلية المحاسبي الملاحظات التالية:[2]
  - إن المحاسبة لم تمسك حسب المعايير المعمول بها، إن القيود المحاسبية تسجيل مباشرة على بطاقات تمثل دفتر الأستاذ
  - ليس هناك يوميات مساعدة ولا اليومية العامة الإجبارية
  - إن دفتر الأستاذ لايضمن الأرصدة لمرحلة العائدة للدورات السابقة
  - ليس هناك موازين مراجعة عامة وشهرية وفصلية
- ونقرأ حول نظام المخزونات نقاط الضعف التالية:
  - إن بعض بطاقات جرد لا تتضمن إلا الكميات
  - إن بطاقات جرد البضائع غير واقعية
  - إن بعض بطاقات الجرد يتضمن أخطاء حسابية

[1] :قمان عمر ،ملتقى الوطني،دور الحوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري ،بسكرة ،2012،ص10

[2] :محمد بوتين ،المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ،جامعة بن عكنون ،الجزائر ،ديوان المطبوعات الجامعية ،ص21

- إن طريقة المتبعة في مسك بطاقات الجرد لا تسمح باستخراج الفروق

وعليه فان خلاصة التقرير المذكورة كانت:"وحسب ما أشير إليه من عيوب فانه يتعذر علينا القيام بالمرحلة الثانية من مهمتنا والتي كان من المفروض أن تكون في فحص الحسابات والمصادقة عليها "أي رفض مواصلة المهمة

- كما نقرأ في تقرير حول فحص حسابات شركة وطنية تجارية كبيرة في ذلك الوقت أهم النتائج التي توصلت إليها فرقة المراجعين التابعة للشركة الوطنية للمحاسبة آنذاك

- عدم كفاية المحاسبة العامة على النتائج "وعليه وبالإضافة إلى عيوب نظام المراقبة الداخلية التي تجلت في عمل المرحلة الأولى فإننا لا يمكننا المصادقة على مدى شرعية وصدق الحسابات المدروسة "

يجدر بنا التذكير على أن المعلومات المحاسبية والمالية كانت ، وما تزال غير موثوق فيها لدى الكثير من مؤسساتنا، مما يثقل كاهل متخذي القرارات في مختلف المستويات كما تصعب مهمة مصلحة الضرائب عند فحصها لتلك الحسابات بهدف فرض الضرائب والرسوم عليها ،بإضافة إلى تضليل كل راغب في التعامل معها حالة اعتماده على بياناتها ،لذا جاءت الحوكمة من اجل ضبط هذه الأخطاء وحد من وقوعها وتفاديها قد المستطاع بالنسبة للمؤسسة وذلك من خلال تطبيق مختلف المبادئ وآليات التي شجعت ونادت للمؤسسة بضرورة تطبيقها وذلك من اجل نجاح المؤسسة .[1]

وعليه وفي ظل الإصلاحات الحالية والتغيرات المستقبلية التي ستواجه المؤسسة ،لابد من إدخال تغييرات عميقة في التنظيم وأنظمة المراقبة الداخلية ،وإعطاء المراجعة بأنواعها المكان اللائق بها وهذا من اجل التطور والقدرة على مواجهة المنافسة الحادة والعمل على البقاء على اقل في ظل محيط اليوم

إن المراجعة الداخلية والخارجية متكاملتان، إذ تعتمد الثانية إلى حد كبير على الأولى فتسهل أو تصعب مهمة المراجع الخارجي بمدى جودة أو عدم جودة نظام المراقبة الداخلية ومدى جدية وكفاءة الساهرين على مدى تطبيقه ،والمراجعة الخارجية مكمل لابد منه للمراجعة الداخلية لما لاستقلالية وموضوعية المراجع الخارجي بتعبير آخر أن القيام بالمهمة على مايرام كمحترف من طرف الخارجي ،والشعور المهني المراجع الداخلي ويقينه بان الكل يراقب ومراقب وحرصه الدائم من جهته على تفادي بل القضاء ،على النقائض والانحرافات التي مافتئ يقف عليها المراجع الخارجي ،يؤدي ما في ذلك شك ، إلى تحسين التسيير وبالتالي إنجاح المؤسسة وازدهار ولتأكد من النتائج المباشرة وغير المباشرة لتكامل المراجعتين .

[1] :محمد بوتين مرجع سبق ذكره،ص22

التمييز بين المراجعة الداخلية والخارجية

البيان	المراجع الخارجي	المراجع الداخلي
1)الهدف أو الأهداف	1- الهدف الرئيسي: خدمة طرف الثالث(الملاك)عن طريق إبداء الرأي في سلامة وصدق ممثل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الأعمال والمركز المالي 2-الهدف الثانوي: اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير والقوائم المالية	الهدف الرئيسي:خدمة الإدارة، عن طريق التأكد من أن نظام المعلومات المحاسبية كفء ويقدم بيانات سليمة ودقيقة الإدارة، وبذلك ينصب الهدف الرئيسي على اكتشاف ومنع الأخطاء والغش والانحراف عن السياسات الموضوعة
2)نوعية من يقوم بالمراجعة	شخص مهني مستقل من خارج المشروع يعين بواسطة الملاك	موظف من داخل الهيكل التنظيمي للمشروع ويعين بواسطة الإدارة
3)درجة الاستقلال في أداء العمل وإبداء الرأي	يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي	يتمتع باستقلال جزئي ،فهو مستقل عن بعض الإدارات ولكنه يخدع رغبات وحاجات الإدارات الأخرى
4)المسؤولية	مسؤول أمام الملاك،ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني عن القوائم المالية إليهم	مسؤول أمام الإدارة ومن ثم يقدم تقرير بنتائج الفحص والدراسة إلى المستويات الإدارية العليا
5)نطاق العمل	يحدد ذلك أمر التعيين والعرف السائدة ومعايير المراجعة المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة لأعمال المراجعة الخارجية	تحدد الإدارة نطاق عمل المراجع الداخلي فيقدر المسؤوليات التي تعهد بها الإدارة للمراجع الداخلي ،يكون نطاق عمله
6)توقيت الأداء	يتم الفحص غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية وقد يكون في	يتم الفحص بصورة مستمرة على مدار أيام السنة

	بعض الأحيان على فترات منقطعة خلال السنة	

الجدول رقم (1):التمييز بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

المصدر :محمد التهامي ،المراجعة وتدقيق الحسابات ،ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون،الجزائر ،الطبعة 2003،ص35- 34

المطلب الرابع:دور لجنة المراجعة في إعداد التقارير المالية

اتفقت الآراء المتعلقة بدور لجنة المراجعة في إعداد التقارير المالية وفق مفهوم حوكمة الشركات على إن وظيفة لجنة المراجعة بالنسبة لإعداد التقارير المالية هي وظيفة إشرافية ورقابية ولا يدخل في دور لجنة المراجعة قيامها بإعداد القوائم المالية والاضطلاع باتخاذ القرارات الفعلية فيما يخص إعداد هذه القوائم إذ أن تلك هي مسئولية الإدارة المالية وجهاز المراجعة الداخلية والمراجعين الخارجين وقد حددت تلك الآراء والتوصيات مجموعة من خطوط العريضة للدور الذي يجب أن تقوم به لجنة المراجعة عند إشرافها على عملية إعداد التقارير المالية وهي:

1) استعراض نتائج المراجعة الداخلية والخارجية بما في ذلك أية ملاحظات يتضمنها رأي المراجع الخارجي وكذلك أية إجابات على تلك الملاحظات من الإدارة إلى جانب النظر في التوصيات التي يقدمها المراجع الخارجي
2) استعراض القوائم المالية وكافة التقارير التي يقدمها المراجع الخارجي المستقل فيما يتعلق بهذه القوائم وكذلك أية خلافات ملموسة بين الإدارة والمراجع الخارجي تكون قد نشأت من إعداد القوائم المالية
3) النظر في أي تغيرات ملموسة بشان مبادئ وممارسات المراجع والمحاسبة المستخدمة عند إعداد القوائم المالية للشركة أو أي ممارسة لاختيار مثير للشك ثم استخدامه في إعداد تلك القوائم
4) تقييم أهداف المنشأة من إعداد التقارير الداخلية والخارجية وان تحدد مدى الوفاء بتلك الأهداف وينبغي على لجان المراجعة أن تحصل على تأكيدات بشان استكمال وسلامة الشاملة البيانات المقدمة في القوائم المالية
5) فهم وتقييم نوعية الإيرادات التي تظهر في قائمة الدخل

6) توجيه أسئلة قاسية وإنشاء قاعدة لتلقي الأخبار الطيبة والسيئة على الفور وبالكامل وينبغي أن تركز توقعات اللجنة من المراجعين الداخليين وعلى التحليل السريع والمتضمن لأية المخاطر لا تتناولها الإدارة بتقدير كامل يوجه إلى الإدارة واللجنة[1]

7) استعراض القوائم المالية السنوية في الوقت المناسب قبل عرضها على مجلس الإدارة وينبغي على أعضاء لجنة المراجعة أن يعملوا مع الإدارة والمراجعين كي يفهموا التقديرات والقرارات المحاسبية المهمة

8) أن تضمن أن نظام الشركة لإعداد التقارير المالية يعطي لأولئك الذين في داخل الشركة وخارجها فكرة واضحة عن الأداء وينبغي على لجنة المراجعة أن تستخدم وان تفهم المعلومات التي تقدمها الإدارة عن المؤشرات الأداء الرئيسية للمنشأة

9) أن تعمل على تقييم المخاطر التي تنشأ عن الضغوط المفرطة على الإدارة والإعداد التقارير وقد تنشأ هذه الضغوط من توقعات المحللين أو من خطط مكافأة المسئولين التنفيذي ناو الظروف التنظيمية أو قد تكون نتيجة لما سبق من توقعات واحتمال حدوث خسارة صافية في الفترة الجارية

ومن الواضح انه لكي تكون لجنة المراجعة فعالة في إشراف إعداد التقارير المالية فإنها لايمكن أن تعمل في فراغ ونظرا لأن لجنة المراجعة تعتمد على المعلومات التي تقدم إليها من الإدارة المالية العليا وموظفي المراجعة الداخلية والمراجعين الخارجين للقيام بمسئولياتها فان من المهم أن تقوم اللجنة بخلق حوار مفتوح وحر وصريح ومنتظم مع كل من أولئك المشاركين في العمل الواقع فان المحاسبة المالية وعملية إعداد التقارير المالية ذات الجودة العالية والتي هي الهدف النهائي للعملية كلها لايمكن أن تنتج إلا من الاتصالات الفعالة بين أولئك المشاركين فيها والمجموعة التي سيكون للجنة المراجعة في معظم الوقت اتصال منظم بها هي الإدارة المالية المسئولية على أن توفر للجنة المراجعة تفسيرا للقوائم والأرقام التي تتضمنها هذه القوائم وينبغي أن تبحث الإدارة مع لجنة المراجعة أيضا أية تغيرات في المبادئ المحاسبية وسياسات إعداد التقارير المالية عن السنوات السابقة في الموازنة والأرقام الفعلية في أي حساب معين .[2]

- **الممارسات الخاطئة الشائعة في المراجعة**

هناك العديد من الممارسات الخاطئة التي قام بها بعض المراجعون إما الخطأ في تطبيق معايير المراجعة أو لتواطئهم مع المسئولين بالشركات في إخفاء الممارسات محاسبية خاطئة ذات تأثير جوهري على القوائم المالية للشركة ومن أمثلتها :[3]

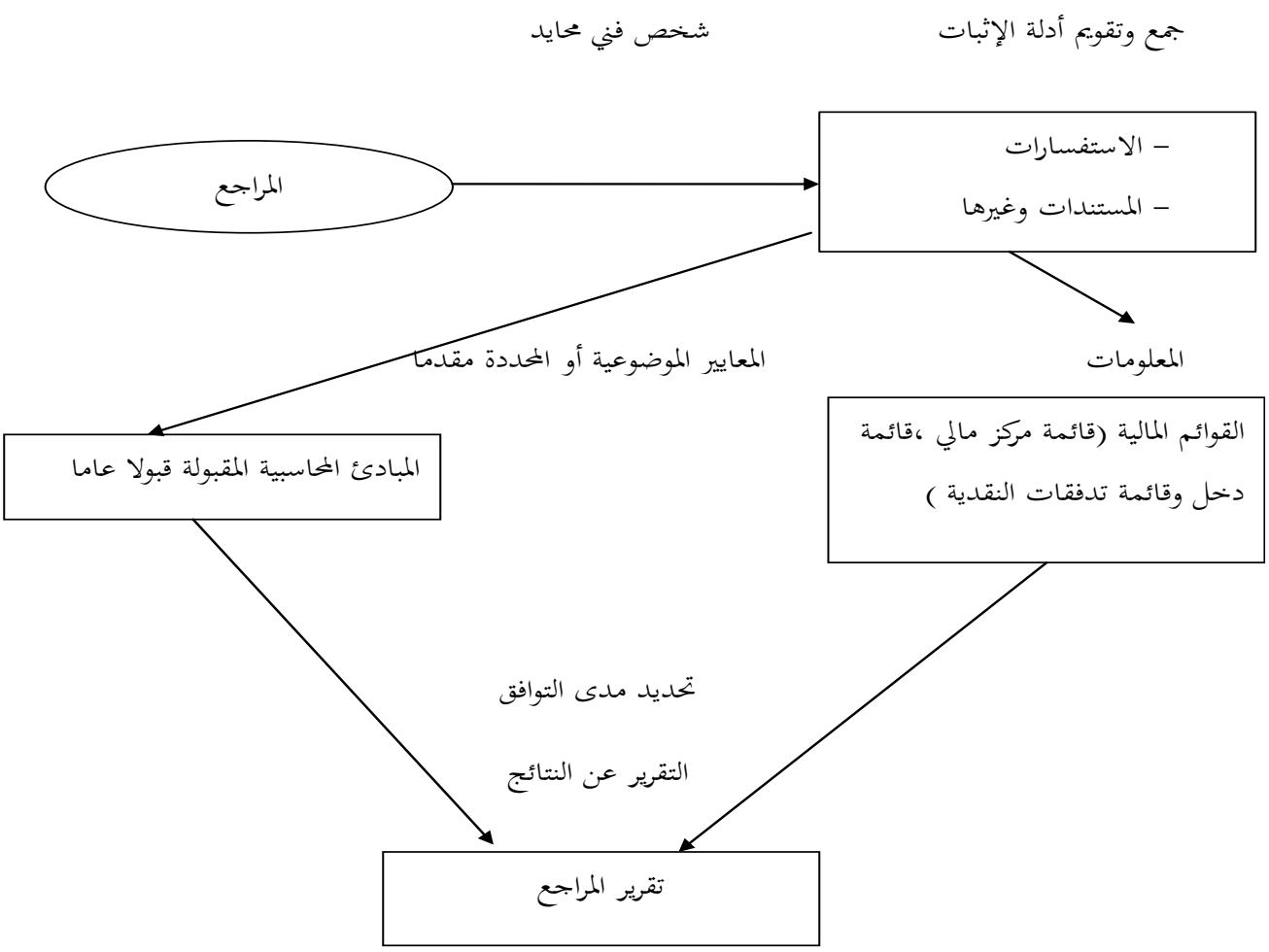
[1] :الحوكمة والإصلاح المالي والإداري ،المنظمة العربية للتنمية الإدارية ،اعمال المؤتمرات ،بحوث واوراق عمل ، القاهرة ،ص49

[2] :الحوكمة والإصلاح المالي والإداري ،مرجع سبق ذكره ،ص50

[3] :بلعادي عمار ،ملتقى الدولي الأول ،دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية والإفصاح ،أم البواقي ،2010،ص11

1) إبداء رأي غير متحفظ عن القوائم المالية على الرغم من علم المراجع بممارسات الإدارة الخاطئة في المحاسبة والإفصاح
2) عدم بذل العناية المهنية الواجبة في تخطيط عملية المراجعة وتقييم المخاطر إعداد برنامج المراجعة
3) عدم بذل العناية المهنية الواجبة في الحصول على أدلة الإثبات المناسبة والكافية لتأييد رأي المراجع حول القوائم المالية بما في ذلك عدم الحصول على التحقق من إقرارات الإدارة الكتابية أو الشفهية
4) عدم بذل العناية المهنية الواجبة في المراجعة المعاملات غير العادية والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة
5) عدم تعديل نطاق المراجعة للاستجابة للمؤشرات التي تشير إلى وجود مخالفات أو ممارسات محاسبية خاطئة
6) عدم الحفاظ على استقلالية المراجع وتعامله على أسهم الشركة محل المراجعة
7) عدم كفاية إجراءات المراجعة المتعلقة بنقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية
8) عدم كفاية إجراءات الإشراف على الجدد
9) عدم كفاية إجراءات مصادقة حسابات المدينين
10) عدم كفاية الاتصال مع المراجع السابق وفق لمعايير المراجعة
11) عدم كفاية الإشراف على مساعدي المراجع

الشكل رقم (9):خطوات عملية مراجعة القوائم المالية



المصدر :حاتم محمد الشيشيني،"أساسيات المراجعة" ،الطبعة الأولى ،المكتبة العصرية ،جمهورية مصر،المنصورة ،2007،ص18

فشل المراجعة :

ويحدث ذلك عندما يصدر المراجع تقريرا خاطئا أو نتيجة لعدم تطبيق متطلبات معايير المراجعة المحلية والدولية وكمثال قد يعين المراجع مساعدين غير أكفاء لأداء مهام المراجعة مما يؤدي إلى عدم اكتشاف تحريفات ذات أهمية نسبية عالية ،وكان من الممكن اكتشاف هذه التحريفات في حالة وجود مراجعين أكفاء

ويتفق معظم المهنيين في مجال المحاسبة والمراجعة على انه في معظم الحالات فشل المراجعة في كشف عن التحريفات الجوهرية وإصدار تقرير خاطئ للمراجعة فانه يثار الشك حول ما إذا كان المراجع قد مارس العناية المهنية المعتادة فإذا فشل المراجع في بذل هذه العناية يحدث فشل المراجعة ،وفي هذه الحالات يجيز للأطراف التي حدث لها خسائر لو ضرر من جراء عدم بذل المراجع العناية للحصول على تعويض عن بعض أو كل الخسائر التي لحقت بهم من المراجع حدوث فشل المراجعة[1]

[1] :حوكمة الشركات وأسواق العربية ،منظمة العربية للتنمية الإدارية بحوث وأوراق عمل مؤتمر متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية ،شرم الشيخ ،مصر ،2007،ص66

خاتمة الفصل الثاني:

وفي الأخير يمكننا القول بان حوكمة الشركات تسعى للحفاظ على حقوق المساهمين وجميع الأطراف وتعظيم ثرواتهم بشكل عادل وكذلك دعم ومساندة مسؤوليات أعضاء مجلس الإدارة

لذا فان لجان المراجعة الحسابات باعتبارها آلية من آليات حوكمة الشركات لها دور محوريا في الارتقاء بجودة التقارير والقوائم المالية فهي منوط بها للتأكد من تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وكذا تقييم الرقابة الداخلية وحل المنازعات التي تنشأ بين الإدارة والمراجع الخارجي وللقيام بهذه المهام يتعين أن يراعى تشكيل لجان المراجعة من كافة التخصصات اللازمة سواء محاسبيين ومحللين الماليين لضمان جودة التقارير والقوائم المالية وكذا لضمان صحتها وشفافيتها ومدى عكسها للصورة الحقيقية للشركة ووضعها المالي.

الفصل
التطبيقي

تمهيد:

بعد التعرض لأهم المفاهيم النظرية للحوكمة الشركات ومدى مساهمة آلياتها الداخلية والخارجية في دعم عملية المراجعة في المؤسسات يأتي هذا الفصل لتناول الدراسة الميدانية لموضوع البحث وتحديد واقع الجزائر بصفة عامة والمؤسسات ولاية سعيدة بصفة خاصة من فعالية الشركة وتحقيق الحوكمة الشركات وما مدى التوافق بين ماتم تقديمه في الفصول النظرية والممارسة على ارض الواقع ولتحقيق ذلك سوف نتناول في هذا الفصل على النقاط التالية :

- **تقديم كلا الشركتيين سواء الشركة العامة أو الشركة الخاصة**
- **التأكد من تشخيص مختلف المقابلات ودراستها في كلتا المؤسستين**

وقد حاولت أن انهج الدراسة الميدانية وذلك من خلال اسقاط مختلف المفاهيم على الشركتين وكذا بطرح بعض الأسئلة وذلك بهدف الحصول على المعلومات اكثر دقة وموضوعية فاعتمدت في دراستي المتواضعة على المعطيات المرتبطة بالمكان والعنصر البشري للدراسة التطبيقية

1/مكان الدراسة :

ليس من السهل على الباحث الحصول على المعلومات التي يرغب بها فهو لايجد أبواب مفتوحة أمامه فلا يخفى على احدكم العلاقة التي تربط المؤسسات الجزائرية والجامعة وكذا انغلاقها وعدم تعاونها لذا تم اختيار كل من المؤسسة الإستشفائية الخاصة "المغيث" بعين الحجر والمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالحساسنة على أساس :

1) **إن الدراسة حاولت أن تجد العلاقة بين المؤسسة الخاصة والعامة**
2) **وكذا حاولت أن أقارن بمدى تطبيق أسس و مبادئ الحوكمة ودرجة الاختلاف بين المؤسسة العامة والمؤسسة الخاصة**

2/العنصر البشري:

وجهنا اهتمامنا إلى كل عمال الشركة الخاصة والعامة بدون استثناء والى كل الإطارات العليا والمسيرين بحكم مراكزهم ومسؤوليتهم من اجل الحصول على كافة المعلومات المتعلقة بموضوع دراستي

3/أدوات الدراسة :

من بين الأدوات والوسائل التي استعملتها في دراستي الميدانية فقد لجأت إلى طريقة المقابلات المتعددة والملاحظات مع إطارات المؤسستين محل الدراسة

المبحث الأول: تقديم المؤسستين

باعتبار الجزائر أصبحت تحتل مكانة بارزة في قطاع الصحة حيث يرجع الفضل في ذلك إلى مختلف المجهودات المبذولة من قبل المؤسسات الساهرة على تلبية متطلبات ورغبات المواطنين وذلك حرصا منها على سلامتهم فهي تسعى جاهدة إلى مسايرة مختلف التطورات التي يشهدها هذا القطاع وخاصة في السنوات الأخيرة وذلك بفعل التكنولوجيا المعتمدة وكذا الخبرة الأطباء ودراسات التي أجريت مؤخرا وكذا التغيرات التي يشهدها العالم الاقتصادي الذي يؤثر على مكانتها لذا حتم على مثل هذه الشركات الصحية على ضرورة اتخاذ الإجراءات من شأنها تقييم وتحكيم مختلف القرارات وإيجاد الأرضية المناسبة لمراجعة مختلف الأساليب التي تم انتهاجها لذا في هذا الإطار اجتهدت للبحث والقيام بتربص في شركتين خاصة وعامة وذلك من اجل حل مختلف الملابسات والاختلافات في هذا الجانب وذلك من خلال التطرق إلى مختلف الأعمال التي تقوم بها الشركتين وهي موضحة في هذا الجانب التطبيقي وقد ركزت في دراسة على عملية المراجعة ومدى الحرص على تطبيقها وعلى مختلف المعلومات المقدمة وذلك باعتبارها موضوع مذكرتي .

حيث قمت بطرح مجموعة من الأسئلة من اجل الحصول على المعلومات التي أريدها من خلال إجراء المقابلة فكانت كما يلي :

- ❖ كيف تكون المراجعة في المؤسسة ؟
- ❖ كيف تكون عملية المراجعة الداخلية والخارجية؟
- ❖ كم مرة تقوم المؤسسة بإجراء الإجتماعات ؟
- ❖ كيف تطورت عملية المراجعة في المؤسسة ؟
- ❖ من يقوم بعملية المراجعة في المؤسسة ؟
- ❖ ما هي الأخطاء التي قامت بها المؤسسة أثناء عملية المراجعة ؟

❖ ما هي الوثائق التي تعتمد عليها المؤسسة في عملية المراجعة ؟

المطلب الأول: التعريف بالمؤسستين

أولا:المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالحساسنة

تعريف المؤسسة:

هي هيئة عمومية ذات طابع إداري خدماتي أشأت سنة 1981 كقطاع صحي مرتبة من الدرجة الثانية الصنف'ب' وتم بعد ذلك تحويلها "إلى مؤسسة العمومية للصحة الجوارية الصنف ب"بموجب مرسوم تنفيذي 140/07 المؤرخ في 19ماي 2007 المتضمن (إنشاء ،تسيير ،تنظيم) تنظيم المؤسسات العمومية الإستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها،تقع في إقليم بلدية الحساسنة ولاية سعيدة تتكون من عيادات متعددة الخدمات.

دورها:

هي مؤسسة ذات طابع خدماتي تقدم علاجات عامة مثل {الفحوصات الطبية اليومية والمناوبات الليلية للأطباء والممرضين }وتوجد بها مصالح الولادة التي تعمل على مدار الأسبوع ليلا ونهارا وكذلك قاعات العلاج الممتدة على التراب كل المناطق التابعة للإقليم المؤسسة.

ثانيا :المؤسسة الإستشفائية الخاصة "المغيث"

انشات عام 2003،وتم افتتاح العيادة في 28جويلية 2003من قبل الرئيس الجمهورية السيد "عبد العزيز بوتفليقة "،وقد تم تحديثها تدريجيا وتوسعت لتصبح عام 2007مستشفى تضم 77سريرا من اجل الجراحة الطبية

شعار المؤسسة "المركز....يضع تحت تصرفكم جميع المختصين والطاقم الطبي وجميع الموظفين العيادة الطبية والجراحية –المغيث – عين الحجر ولاية سعيدة "

المطلب الثاني:أقسام وخدمات المؤسسة العمومية للصحة الجوارية

مؤسسة الإستشفائية بالحساسنة تنقسم إلى قسمين :دائرة الحساسنة ودائرة أولاد إبراهيم كل دائرة فيها ثلاثة بلديات (دائرة الحساسنة فيها دائرة الحساسنة ،المعمورة ،عين السخونة)،بلدية أولاد إبراهيم بلديتين (بلدية تيرسين

،بلدية عين السلطان)كل بلدية فيها وحدات صحية ووحدات صحية في وزارة الصحة وكذا قاعة متعددة الخدمات وقاعة العلاج .

وتنقسم المؤسسة إلى مصالح وكذا إلى وحدات صحية (مصلحة العلم الوبائي، والطب الوقائي،ومصلحة طب العمل)

ويوجد هناك 22وحدة علاجية و22قاعة علاج و9عيادات متعددة الخدمات

عدد الأطباء العامين 43، جراحة الأسنان 17،الصيدليين 6،الأطباء المختصين 6، الشبه طبيين 26

عدد الزبائن

- الزبائن الخاصة بالفحوصات الطبية العامة في السنة 580688 شخص
- الحالات الإستعجالات 57535شخص
- الحالات لدى المختصين 160206شخص
- عند مصالح التوليد (الولادات 693ولادة)
- الفحوصات الطبية في مصلحة التوليد 2608في الإستعجالات الطبية
- فحوصات الأشعة 9930
- فحوصات المخبر 103723
- جراحة الأسنان (الفحوصات العامة 6254،العلاجات 20161)
- نزع الأسنان 14185

تعتمد المؤسسة في الحصول على مختلف السلع والمتمثلة في الأدوية من قبل شركة "PSG"الموجودة في ولاية وهران

تتوزع المصالح كما يلي حسب الجدول التالي:

بلدية الحساسنة	هناك ثلاثة عيادات متعددة الخدمات فيها (مصلحة التوليد،مصلحة الاستعجالات الطبية والعيادة متعددة الخدمات مصلحة التوليد واستعجالات الطبية لكنها غير نشطة) اثنان قاعة العلاج حاسي الغوثي وسواني عبد القادر
المعمورة	عيادة متعددة الخدمات (قاعة العلاج سيدي يوسف)
السخونة	عيادة متعددة الخدمات بها مصلحة التوليد ونقطة الاستعجالات الطبية) اثنان قاعات العلاج (زراڤت وقاعة العلاج زاوية)
دائرة أولاد إبراهيم	عيادتين متعددة الخدمات ومصلحة تصفية الدم (مصلحة الولادة ومصلحة نقطة الحراسة الطبية ،وقاعة العلاج فيها رايس ڤرزيف،عيون البرانيس،توت،مولاي مصطفى ،أولاد علي،سيدي مخلوف)
بلدية تيرسين	عيادة متعددة الخدمات فيها(مصلحة التوليد ونقطة الحراسة الطبية ،قاعة العلاج ،تاڤدورة ،تاورويت ،لوسيط طواهري ،معرض)
بلدية عين السلطان	عيادة متعددة الخدمات وقاعة العلاج (تيفريت ،ڤروج زحزاح ،بوشيخي ميلود ،سيدي ميمون ،ڤريندة

المصدر:الجدول رقم(2): من اعداد الطالبة

المطلب الثالث :عروض وخدمات المؤسسة الإستشفائية الخاصة " المغيث "

العروض والخدمات المقدمة:

- خدمة الإستشارات الطبية والتخصصات الجراحية
- خدمة الطب الداخلي

- قسم الجراحة والعيادات الخارجية
- خدمة المستشفى بعد العملية الجراحية (الجراحة العامة، الرعاية المتخصصة)
- قسم التخذير قبل العملية
- قسم الأشعة والتصوير الطبقي
- قسم الماسح الضوئي
- قسم المختبر الطبي
- قسم مركز غسيل الكلى
- خدمة الطوارئ الطبية والجراحية
- مركز إعادة التأهيل (في طور الإنجاز)
- خدمة الأمومة ، وجراحة أمراض النساء والتوليد

بفضل فريق طبي متعدد الاستخدامات عيادتنا تقدم مجموعة متنوعة من المهارات سواء في مجال الطب العام (الطب الداخلي،والجراحة العامة والمتخصصة ، المشورة الطبية ، التخصصات الجراحية)

الترحيب والقبول:يتم ترحيب حار لجميع المرضى دون تمييز

شروط القبول:

يبلغ عن وقت الحضور 'إلا في حالة الطوارئ' يرجى الحضور إلى مضيفة الاستقبال لاستكمال الأوراق في مكتب المدخلات المقدمة

الوثائق المطلوبة:

- بطاقة التعريف الوطنية
- السجلات الطبية الخاصة بالمريض (الملف)اذا كان لديك بالفعل ،او خطاب توصية من الطبيب

شكليات الخروج:

يتم تحديد تاريخ خروج المريض من قبل الطبيب ،من الساعة 9:30الى الساعة 12:30وبعد الانتهاء من الملاحظات تنقل إلى مكتب الخاص بالخروج

إذا كان الخروج ضد مشورة الطبيب ،سيتطلب من المريض التوقيع على بيان الإفراج عن مسؤولية المؤسسة

خدمة الطب الداخلي :

لقبول الطب الداخلي ،يجب على المريض الحصول على تقرير إلى الطبيب الأول المنظم قبل أن يتم توجيهها إلى متخصص ويتم مراقبة المريض منذ إقامته حتى خروجه مع الأخذ برعاية خاصة وشخصية تعطي للمريض أثناء وبعد إقامته بالمستشفى حتى الشفاء التام

قسم الجراحة المتخصصة:

المريض يجب أن يقدم تقريرا إلى الطبيب لإبداء الرأي عند استخدام المخذر ويجب الموافقة المريض وتوقيعه

أنواع الجراحة :

- جراحة الأحشاء
- جراحة تحصي الحويصلي
- جراحة الحجارة في القنوات الصفراوية الرئيسية
- جراحة كيس في الكبد
- جراحة استئصال المعدة
- جراحة المعي (المسران)
- جراحة التهاب الزائدة الدودية الحادة
- جراحة فتح البطن في حالات الطوارئ
- جراحة الدولي في الأطراف السفلى
- جراحة الغدة الدرقية

خدمة المستشفى بعد العملية الجراحية :

بناء على طلب من الأطباء في المجال العام مع الأخذ باعتمادات : رصد وعلاج أمراض الكلى،ارتفاع ضغط الدم وخاصة عند النساء الحوامل ،الأمراض الإستعجالية (حصي المرارة ،مرض السكري ...)

الرعاية المكثفة:

تتطلب بعض العمليات الجراحية إقامة مابعد الجراحة،والتي تختلف من اكثر من خمسة ليالي حسب شدة الحالة ،مع ذلك تتحمل أي رسوم إضافية للمريض ،وبمجرد أن المبلغ الإجمالي (تكاليف الجراحة)مقبولة من قبل المريض أو عائلة المريض ويجب تقديم كل الخدمات للمريض قبل التسجيل .

الصور :

- الراديو التقليدي
- الماسح الضوئي أو الأشعة الطبقية

جناح الأمومة، طب النساء، التوليد:

إن الحوامل وبناءا على طلبها توضع تحت المراقبة والعلاج الطبي خلال الأسابيع الأولى من الحمل

توجد غرفة ولادة مجهزة مع اثنين من جداول التسليم، وجدول التدفئة حديثي الولادة وحاضنة، وهي غرفة مكيفة ومجهزة بالإضافة إلى ترتيب السوائل الطبية

ويساعد طبيب النساء : دائما النساء الحامل ويستخدم في الكثير من الأحيان مهارات طبيب الأطفال بموجب اتفاقية مع المؤسسة.

مركز غسيل الكلى المتكامل وأمراض الكلى :

طب الكلى:

وهي متوفرة عند الطلب لتحديد المواقع مع دعم وإشراف وعلاج أمراض الكلى وارتفاع ضغط الدم وخصوصا بين النساء الحوامل ،والأمراض الغذائية

غسيل الكلى :

تخصيص كل الموارد البشرية والفنية

المركز المجهز:

- محطة معالجة المياه حوالي 16مولد
- 9مولدات

- خزان مياه بسعة 15000لتر
- تعيين والتوليد 100
- يراقب أمراض الكلى من قبل فريق من الفنيين والممرضين ذوي الخبرة للإدارة الفعالة لكل مريض

مرض غسيل الكلى في المستشفى :

يقع في الطابق الأرضي للفندق يحرص على خدمة غسيل الكلى التي تم إنشاؤها بجد للراحة المثلى ، خلال الأربعة ساعات اللازمة لعلاج غسيل الكلى ،والمريض لديه الفرصة لمشاهدة التلفزيون من سريره وتلقي المكالمات الهاتفية ويمكن أن تؤخذ وجبات الطعام إلى غرفته خلال دورية غسيل الكلى .

عدد الزبائن المؤسسة في الشهر:

يختلف عدد الزبائن حسب كل من الفحص وإجراء التحاليل وكذا اجراء العمليات وكذا اجراء التصوير الطبقي ،حيث ان المؤسسة ليست لديها عدد محدد يختلف عدد الزبائن فيها حسب الحالات المرضية وكذا حسب الضرورة والإحتياجات

عدد الموردين :حوالي 20مورد يتعامل مع المؤسسة

عدد العمال :يقدر عدد العمال في المؤسسة 40 عامل بما فيهم الأطباء والممرضين والإداريين .

المطلب الرابع:الهيكل التنظيمي للمؤسستين

أولا:الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية "الحساسنة"

يخضع تنظيمه لأحكام القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 20ديسمبر 2009والمتضمن التنظيم الداخلي للمؤسسات العمومية للصحة الجوارية ويشمل تنظيم المؤسسة الداخلي الموضوع تحت سلطة المدير أربع:

المديريات:

المديرية الفرعية للموارد البشرية – المديرية الفرعية للمصالح الصحية – المديرية الفرعية للمالية والوسائل المديرية الفرعية لصيانة التجهيزات الطبية والتجهيزات المرافقة.

يشرف على المؤسسة مدير يعينه مدراء مساعدون ،والمديرية الفرعية للموارد البشرية تتكون من مكتبيين ومكتب تسيير الموارد البشرية والمنازعات ومكتب التكوين ،وتسهر هذه المديرية على التسيير ومتابعة المسار المهني والتوزيع الجديد والعقلاني للموارد البشرية وتكوينها والنزاعات المهنية وتنظيم العلاقات بين الأفراد .

التركيبة البشرية:

تتألف التركيبة البشرية للمؤسسة من أسلاك متباينة ،يبلغ العدد الإجمالي للمستخدمين في المؤسسة 540عملا مقسمون كمايلي:

1/**السلك الطبي**:يشمل الأطباء الأخصائيين، والعاملين وجرحى الأسنان والصيادلة

2/**السلك الشبه الطبي**:ويشمل المستخدمين الشبه طبيين بمختلف اختصاصاتهم

3/السلك المشتركة:ويشمل الأعوان الإداريين والتقنيين

السلك	العدد	النسبة
السلك الطبي	**92**	**%17.03**
السلك الشبه الطبي	**248**	**%45.92**
الإداريون والتقنيون	**200**	**%37.03**

الجدول رقم(3): من اعداد الطالبة ،يوضح توزيع العمال

هياكل التسيير:

تعتمد إدارة المؤسسة في أداء مهامها على هياكل وهيئات تنفيذية واستشارية وهي كما يلي :

1/المجلس الإداري:

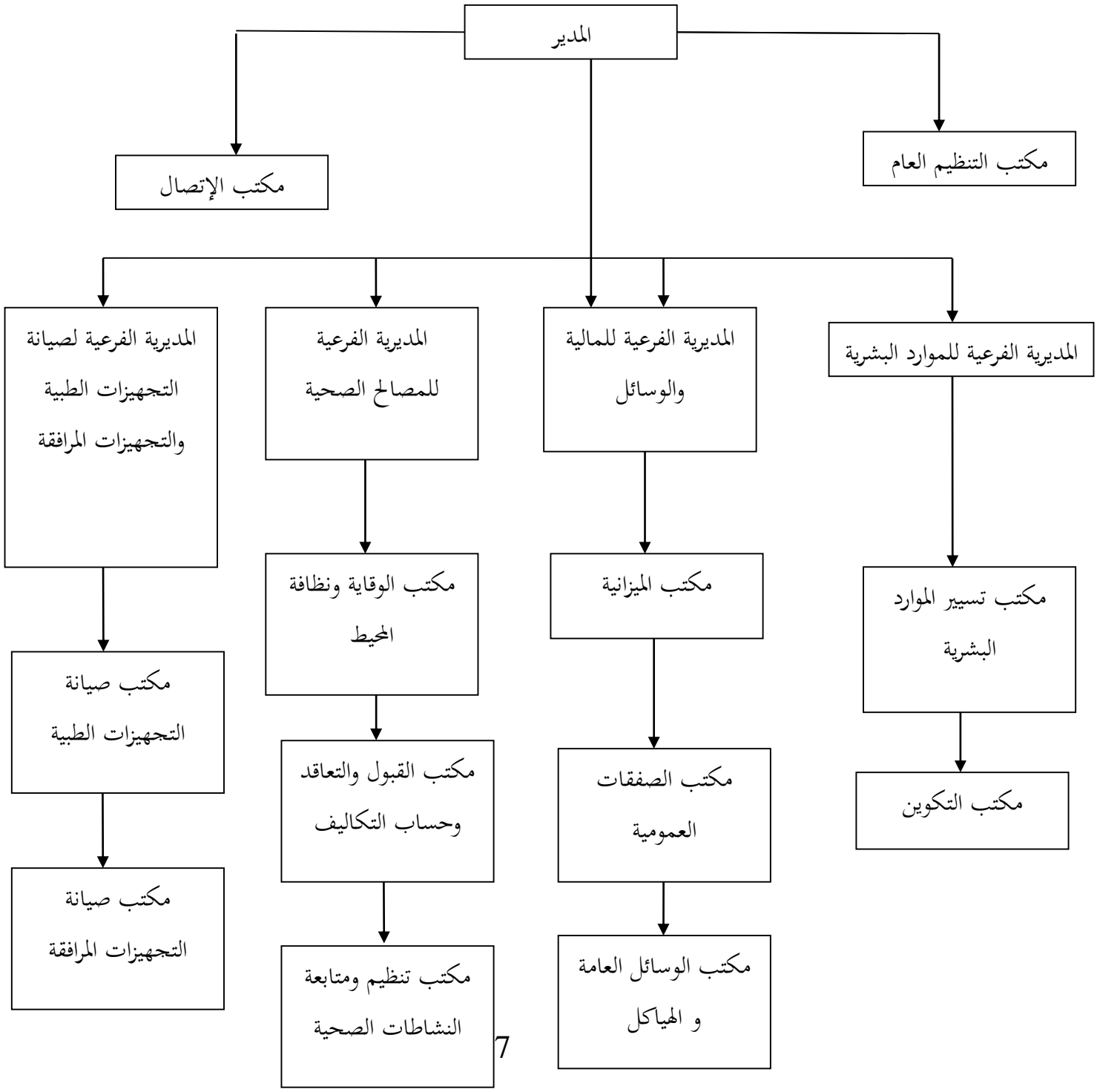
أنشئ بموجب المرسوم التنفيذي رقم 466/79المؤرخ في 2ديسمبر 1997المتعلق بتنظيم وتسيير القطاعات الصحية ويضم معظم الشركاء الاجتماعيون (الضمان الاجتماعي ،المجلس البلدي ،الجمعيات المنتفعين ،ممثلي العمال....)

2/**المجلس الطبي:**

نص عليه الباب الثالث من المرسوم المذكور أعلاه، حيث يضم كل الأطباء ورؤساء المصالح ويهتم بمعالجة كل القضايا التقنية التي تطرح عليه

حسب أحكام المادة 22من المرسوم التنفيذي رقم 07-140المؤرخ في 2 جمادي الأول عام 1428 الموافق 19 ماي 2007 الذي يحدد التنظيم الداخلي للمؤسسة كمايلي

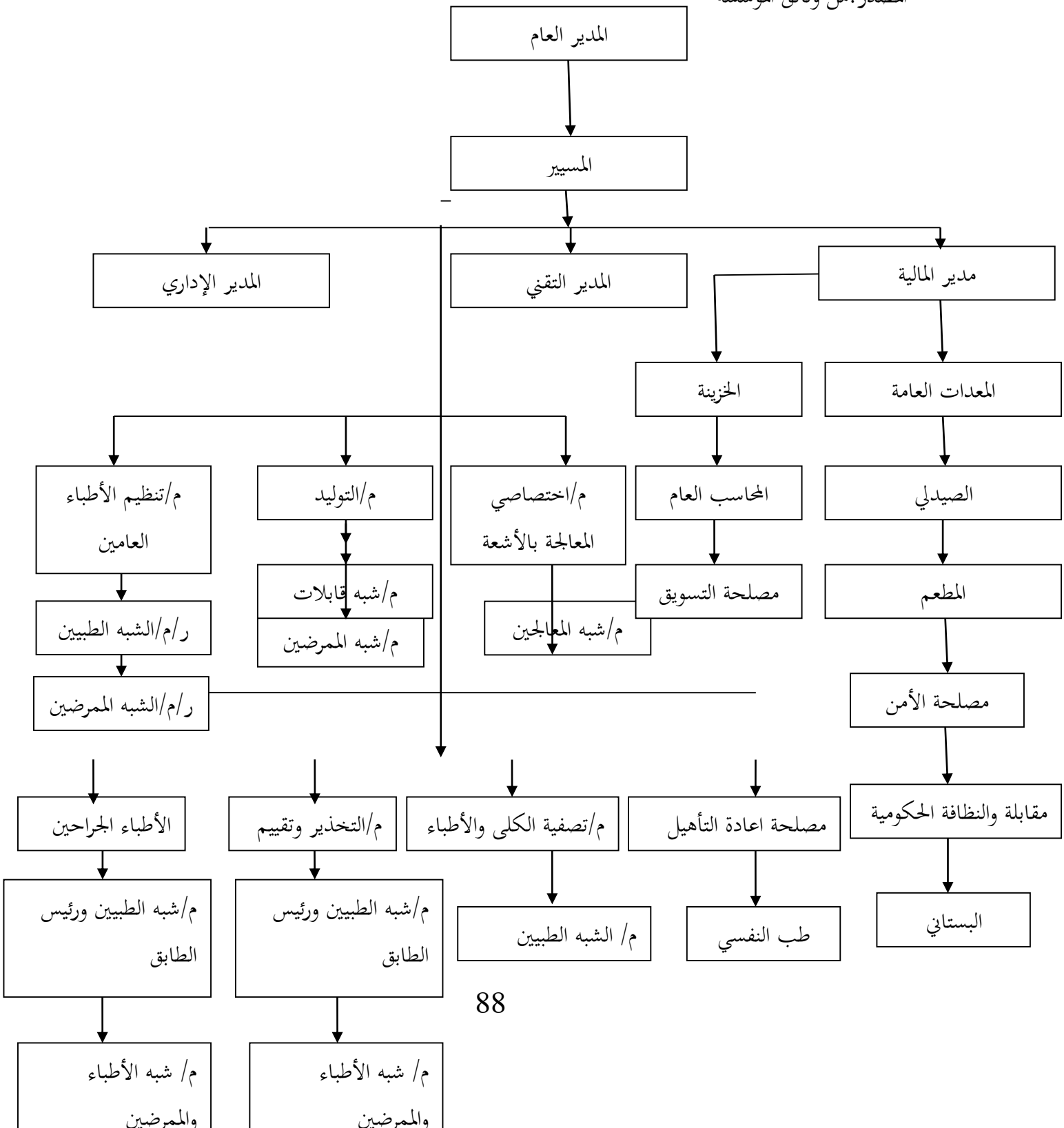
الشكل رقم (7):الهيكل التنظيمي للمؤسسة الجوارية للصحة الجوارية بالحساسنة



المصدر: من الوثائق المؤسسة الخاصة

ثانيا:الشكل رقم(8):الهيكل التنظيمي للمؤسسة الإستشفائية الخاصة "المغيث"

المصدر:من وثائق المؤسسة



المؤسسة موزعة خدمات التي تقدمها على :الإدارة ، الإستقبال ، التصوير الطبقي المحوري

الطابق السفلي : التصوير بالأشعة الصينية – الإستعجالات – فضاء العمليات – ومصلحة تصفية الدم

الطابق الأول: مصلحة أمراض النساء والتوليد ومابعد الجراحة النساء والرجال

الطابق الثاني : مصلحة مابعد العملية الجراحية للنساء والرجال

الطابق الثالث:مصلحة إعادة التأهيل

المصالح:

1)الإستعجالات الطبية :

وجراحة والعناية المركزة وطب النساء والتوليد

2)الجراحة :

العامة والصدرية والجهاز البولي ،الأطفال ، جراحة النساء والتوليد وتقويم العظام وجراحة الأعصاب والدماغ والعمود الفقري والأذن والأنف والحنجرة

3)الإستكشاف الوظيفي:

التصوير الطبقي المحوري وبالأشعة الصينية والموجات فوق الضوئية ،والراديو التقليدي والتحاليل البيولوجية

4)الخدمات :

مصلحة الإستقبال، مصلحة السكرتارية ،ومديرية ومصلحة خدمات الأطباء ومصلحة الأشعة الصينية ومصلحة الطب العظام ومصلحة تصفية الدم

المبحث الثاني :حوكمة الشركات ودورها في تفعيل عملية المراجعة في مؤسستين

تشكل حوكمة الشركات أهم الموضوعات التي تستقطب اهتمام الجزائر في الوضع الراهن، حيث أصبحت أولوية وطنية وإستراتيجية، يعود للحاجة الماسة والمتنامية لشركاتنا قصد توطيد قدراتها التنافسية الداخلية للفوز

برهانات وتحديات سوق مفتوح ومتطورة، وسوف نتطرق في هذا المبحث إلي دراسة واقع الحوكمة داخل شركة المؤسسة الإستشفائية للصحة الجوارية بالحساسنة والمؤسسة الخاصة "المغيث "بعين الحجر ، وذلك من اجل معرفة مدى تأثير آليات الحوكمة على عملية المراجعة سواء المراجعة الداخلية أو المراجعة الخارجية .

المطلب الأول:عمل كل مؤسسة

أولا:المؤسسة الإستشفائية للصحة الجوارية بالحساسنة

إن عمل المؤسسة يكون بعقد اجتماعات داخل المؤسسة في كل ثلاثة أشهر وشهرين والذي يقام من خلال مجلس الإدارة والخزينة العامة بعد الاتفاق على قرار معين أو مشروع معين يتم تحويل المالي عليه من قبل المدير الولائي للصحة والذي يكون من خلال رسالة بإضافة إلى جدول التحويلات والذي يحتوي على طلب تحويل الأرصدة بعد الإمضاء عليه ،ثم يوضع مقرر المشروع والذي يقوم بمراجعته من قبل المراقب المالي بإضافة إلى كشف الالتزام والذي يقسم إلى ثلاثة نسخ ،نسخة الأولى لدى المراقب المالي ،النسخة الثانية لدى مصلحة الاقتصادية ،والنسخة الثالثة لدى أمين الخزينة والتي يتم المصادقة عليها وتحويل أرصدتها إلى النفقات والتي تكون من باب إلى باب وتكون على المستوى المحلي أما من الباب إلى العنوان فتكون وفقا للقرار الوزاري والذي يقوم بمراجعة القرار الوزاري يكون تابع إلى وزارة المالية والتي تكن موحدة في جميع التراب الوطني حسب الوثيقة المؤسسة رقم ().

التعليق : تقوم المؤسسة المعنية بدراسة بوضع اجتماعات كل ثلاثة أشهر وذلك من اجل مناقشة مختلف الآراء والقرارات الخاصة بأي مشروع تريد الموافقة عليه وذلك يناقش من قبل المعنيين بالأمر في الأخير يتم المصادقة عليه في حالة الموافقة.

ثانيا:المؤسسة الإستشفائية الخاصة "المغيث"

تتكون المؤسسة من مجلس إدارة والذي يتكون من أربعة مساهمين يجرون مجموعة من الاجتماعات كل ثلاثة أشهر و المؤسسة هي ذات طابع خاص ذا مسؤولية محدودة ،وأعضاءها هم (رئيس مجلس الإدارة ،ممثلي عن الإدارة اثنين ،ممثلي الأطباء)حيث يقومون بإبداء أرائهم حول مختلف المواضيع التي تتعلق بالمؤسسة ومراجعة كافة الأعمال المتعلقة بها إذا وجدت نقاط ايجابية فيها يدعمون هذا القرار ويشجعون على ضرورة تطبيقه لأنه في صالح المؤسسة

،أما إذا وجدت نقاط سلبية يحاولون التخلص منها ومراجعة أسبابها والاستفادة منها قدر المستطاع وعدم تكراراها لأن اغلب أراء أعضاء المؤسسة وبما فيهم المدير يرى أن المؤسسة التي تقع في الأخطاء وتكرار حدوثها تمثل لهم نقطة فشل وضعف وقد تؤدي بمؤسستهم إلى الفشل والانحلال لذا يسعون جاهدين إلى تحقيق أعلى درجات النجاح في المستقبل وعلى المدى الطويل .

التعليق: إن المؤسسة المغيث لديه مجلس ادارة يقوم بعقد الإجتماعات من اجل الموافقة على أي قرارات تتعلق بالمؤسسة

المطلب الثاني:معاملات المؤسستين مع الأطراف التعامل

أولا:المؤسسة الإستشفائية للصحة الجوارية بالحساسنة

بالنسبة للمؤسسة الإدارة المركزية هي (الوصية)والتي تكون تابعة إلى المديرية الولائية للصحة الجوارية حيث ان الميزانية فيها تكون محددة وفقا للقرار الوزاري وهذا القرار الوزاري يكون محدد خارج مصالح (القرار الوزاري المشترك)وذلك وفق مؤرخ وزاري ولائي واجتماع مجلس الإدارة وكذا مساهمة الدولة والإيرادات والضمان الإجتماعي ومساهمات الزبائن حيث يعطي المؤرخ الوزاري في وثيقة المؤسسة رقم()،يوضح ان الميزانية يوضح فيها ان الإيرادات تعطى حسب النفقات سواء (نفقات المستخدمين ، نفقات التسيير والرواتب ، نفقات الدواء والإدارة)وذلك حسب تقرير من عند الوالي يتكون من مجموعة من الأعضاء والتي تتكون من {15عضوا} ويحدده الوالي عبر قرار محلي والذي قد يتكون من (رئيس مجلس الشعبي ومدير الولائي للصحة ومراقب المالي وممثل للضمان الإجتماعي ،وممثل للمستخدمين وممثل للنقابة وممثل للأطباء ،وممثل للشبه الطبيين ومدير المؤسسة) والذي يمنح له الصوت الاستشاري .

التعليق: وعليه يتم تطبيق قواعد وآليات الحوكمة سواء كانت الداخلية أو الخارجية وذلك من خلال مرور أي قرار تتخذه المؤسسة بعدة مراحل وتكون وفقا للشفافية ومصداقية كل الأعضاء المعنية باتخاذ هذا القرار .

ثانيا :المؤسسة الإستشفائية الخاصة "المغيث"

المؤسسة هي مؤسسة تابعة لمديرية الصحة الولائية بسعيدة لديها العديد من التعاملات مع المؤسسات الأخرى والتي تساعدها في تلبية مختلف الاحتياجات من الأدوية ومن بين المؤسسات (PSH) والمواد الصيدلية في وهران (LAMS) هي مؤسسة خاصة ببيع الأدوية والضمادات الطبية ،وكذا (LMD)هي مؤسسة خاصة ببيع مواد

التنظيف وكذا هناك مؤسسات خاصة ببيع مختلف المواد وكذا صيدليين والمؤسسات التي تقوم ببيع مختلف الآلات والمعدات الطبية والغير طبية.

التعليق : ان هذه المؤسسة تعتمد على العديد من المؤسسات لتمويلها بمختلف الاحتياجات الطبية والغير طبية.

المطلب الثالث :مراحل وتطور عملية المراجعة في المؤسستين

أولا: المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالحساسنة

بعد عقد الاجتماع تأتي مرحلة التي يتم الإشارة فيها للمراقب المالي تحت إشراف المدير والتي يتم فيها توجيه كل الوثائق الخاصة بالميزانية إلى الوالي الذي يقوم بمراجعتها والتدقيق فيها في حالة وجود أي أخطاء إذا كانت كل الوثائق اللازمة سليمة يقوم الوالي بتصديق عليها وإمضاءها وهنا يبرز دور المراجعة الخارجية في هذه المرحلة .

التعليق : تتم المراجعة الخارجية للوثائق والميزانية من قبل الوالي وذلك من اجل ضمان صحتها وخلوها من أية أخطاء مالية وتجاوزات قانونية

في حالة وجود أخطاء يقوم بمداولة القرار وتأجيله من اجل إعادة النظر فيه ثم بعد ذلك يقوم رئيس مجلس الإدارة بإمضاء عليه وإرساله إلى المراقب المالي للمرة الثانية من اجل ان يقوم بمراجعته وتقييم النفقات ومدى توافقها مع الإيرادات والذي يكون من خلال المحاسب التابع الى مصلحة الإقتصادية والمنشآت والتجهيزات والذي يقوم بإعداد وثيقة الأخذ بالحساب وهذه الوثيقة تكون مرقمة وتحتوي على مختلف الإعتمادات المالية للنفقات وكذا الميزانية الأولية التي تكون في بداية كل سنة في تاريخ 200N/01/01بإضافة الى الميزانية الإضافية والتي تكون في أواخر السنة المالية 200N/11/11.

التعليق : تقوم المؤسسة الإستشفائية بالحساسنة بالمراجعة للمرة الثالثة ويكون ذلك من خلال المحاسب والذي يقوم بإعداد الوثيقة الأخذ بالحساب والتي تتضمن مختلف العناوين والأبواب التي تحتويها الميزانية المعدة مسبقا

في حالة وجود أخطاء تصحح قبل التصديق عليها والموافقة من قبل المراقب المالي التابع للمؤسسة وهنا تقوم المؤسسة بإعداد الميزانية وفقا للمصالح التابعة لها سواء (مصلحة الصيدلية ، مصلحة المخازن ، مصلحة العتاد والحظيرة)بعد توزيعها على المصالح يقوم المراقب المالي بفتح الإعتمادات المالية وكذا سندات الطلب اواتفاقيات وكذا كشف الالتزام حيث يقوم المراقب المالي بمراجعة مختلف الإعتمادات

المالية التي وضعت مسبقا حيث يجب للنفقات ان توضع حسب الإعتمادات أي لاتتجاوزها وذلك حسب (كشف الالتزام أو الاتفاقية أو سند الطلب أو الفاتورة الشكلية)

التعليق :يقوم المراقب المالي بإعداد الإعتمادات المالية لهذه المؤسسة من خلال النفقات التي تم الإشارة عليها في المؤرخ الوزاري حسب وثائق المؤسسة والتي تكون تتناسب مع كشف الإلتزام والفاتورة وسند الطلب والإتفاقية

ثانيا:المؤسسة الإستشفائية الخاصة "المغيث"

ان المؤسسة تقوم بتطوير عملية المراجعة من خلال التطوير في المصالح وكذا التطوير في المحيط الخارجي ومنافسيها وعلى هذا الأساس تقوم المؤسسة بتطوير عملية المراجعة بصفة مستمرة

حيث تقوم المؤسسة بعملية المراجعة عن طريق المحاسب وذلك من خلال مراجعة مختلف الفواتير التي تمر على مصلحة المحاسبة والمالية وكذا مراجعة مختلف التقارير المالية وذلك من قبل المدقق الداخلي بعد حصوله على مختلف التقارير التي تكشف عن الوضعية المالية والحالية للمؤسسة وإذا وجدت أخطاء من قبل كل من المحاسب والمدقق الداخلي يتم معالجتها ومراجعتها من اجل إعادة تصحيح مختلف الأخطاء عن طريق الوثائق اللازمة والتي تعتمد عليها المؤسسة من اجل إعداد ميزانيتها السنوية وذلك بطريقة آنية وذلك من خلال شرح الخطأ والمراجعة السبب في حدوثه وتفاديه قدر المستطاع .

إذا وجدت أخطاء في المؤسسة تقوم بمعالجتها قبل إعداد التقارير المالية وذلك من خلال المراجعة التي يقوم بها المحاسب من اجل معالجة الخطأ قبل تفاقمه ولا يمكن إخفاء أية تقارير حيث إن عملية المراجعة تكون بطريقة موضوعية وشفافة .

التعليق: تقوم المؤسسة بمعالجة مختلف التقارير المالية وذلك من اجل اكتشاف الأخطاء وتصحيحها من قبل المدقق الخارجي بمساعدة من المحاسب المؤسسة.

تكون عملية المراجعة في المؤسسة مرة في السنة وذلك عند القيام بعملية إعداد الميزانية السنوية من قبل كل من المحاسب والمدقق الداخلي ان المؤسسة لا تعتمد على عملية المراجعة فقط في التقارير المالية بل تكون المراجعة أيضا في طريقة القيام بالعمل وتقييم أدائهم والتي تكون خاصة بعمل العاملين في المؤسسة كل شهر او مرتين في الشهر وذلك من خلال المراقبة والمراجعة مختلف الأعمال في المصالح .

التعليق : تعتمد المؤسسة على المراجعة بشكل مستمر وكبير وليس فقط في إعداد التقارير المالية بل وعلى المراجعة وتقييم عمل العاملين في المؤسسة .

تعتمد المؤسسة بشكل كبير في عملها وقيامها بعملية المراجعة بنوعين من المراجعة ومنها :

❖ **المراجعة الداخلية:**

تكون عملية المراجعة الداخلية من خلال المحاسب والمدقق الداخلي وذلك من اجل إعداد مختلف التقارير المالية التي توضح الوضعية الحالية للمؤسسة وكذا تقوم بإعداد الميزانية السنوية .

❖ **المراجعة الخارجية:**

تكون المراجعة الخارجية من قبل مصلحة الضرائب وذلك من اجل مراجعة الوضعية المالية للمؤسسة وفرض الضريبة اللازمة عليها وتكون هذه العملية كل أربع سنوات وتكون أيضا المراجعة الخارجية من قبل طرف الثاني والمتمثل في الضمان الإجتماعي والتي تكون بصفة شهرية من قبل مصلحة الصحة الولائية والتي تقوم بمراقبة الأطباء ومدى كفاءتهم وكذا تضع لجنة تابعة للصحة والنظافة والتي تقوم بعملية المراجعة والمراقبة الأطباء ومدى نظافة المؤسسة وذلك لضمان صحة وسلامة المواطنين .

التعليق : تعتمد المؤسسة على نوعين من المراجعة ، المراجعة الداخلية والتي تكون من قبل المحاسب والمدقق الداخلي ،وكذا المراجعة الخارجية والتي تكون من قبل مصلحة الضرائب وكذا مصلحة الضمان الإجتماعي .

إعداد التقارير المالية :

يقوم كل من المحاسب والمدقق الداخلي بمساعدة من رئيس مجلس الإدارة بإعداد مختلف التقارير المالية وكذا الميزانية مسحوبة بمجموعة من الوثائق المؤسسة وفي الأخير يرجع الرأي الى المدقق الداخلي والذي يقوم بمراجعة مدى صحة كافة هذه التقارير ثم يقوم بالتصديق عليها والموافقة عليها

التعليق : إن إعداد التقارير المالية في هذه المؤسسة يعتمد في إعداد على كل من المحاسب والمدقق الداخلي بمساعدة من رئيس مجلس الإدارة وفي الأخير يرجع القرار الأخير الى المدقق الداخلي والذي يقوم بمراجعته وموافقة عليه والتصديق عليه.

المطلب الرابع :طريقة شراء السلع ومرورها بعملية المراجعة في المؤسستين

أولا:المؤسسة العمومية للصحة الجوارية "الحساسنة "

عند دخول السلع سواء الأدوية أو الأغذية يقوم المحاسب بإعداد فاتورة تسجل في الأمانة العامة (السكرتارية)ثم ترجع إلى مصلحة المحاسبة وذلك من اجل تقيدها في السجلات الرسمية للمؤسسة والتي توجد فيها نوعين من السجلات (السجل الكبير ، والجريدة السجل)،السجل الكبير من الوثائق المؤسسة رقم () ،ومن ثم يقوم المحاسب بمراجعة إذا دخلت السلع إلى المخازن وإدراجها ومن ثم تعود الفاتورة والتي تكون وفقا للمصلحة الخاصة بها سواء كانت التابعة لمصلحة (الصيدلية ،حظيرة السيارات ،مصلحة العتاد) وكذا مصلحة الوسائل العامة أو إلى الأمين المخزن (التغذية ،مواد التنظيف المنزلي)

التعليق: تسجل المؤسسة كل العمليات دخول البضاعة إلى المخازن وفقا لسجلين خاصين بمختلف العمليات التي تقوم بها.

بعد تسجيل مختلف العمليات تضع خدمات تأكيدية ويوضع ختم المصلحة وكذا يتم جرد ووضع في سجل والذي يوضح فيه رقم المستهلك وذلك لا يتجاوز بالنسبة للمؤسسة 500دينار جزائري بالنسبة للأدوات والعتاد وبعد ذلك تقوم المصالح بإعداد فواتير لمصلحة المالية من اجل مراجعتها وكشف أي الأخطاء وتصحيحها بإضافة إلى وثيقة كشف الالتزام التي نضعها معها إذا تم التأكد من سلامة هذه القيود يتم وضع عليها ختم الخاص بالمصلحة ثم وضعها لدى المدير المؤسسة هو الآمر بالصرف والذي يقوم بإمضاء عليها ثم ووضعها في حوالة والتي يتم ذكر فيها جميع المعلومات بدءا من هوية الممون واسمه وعنوانه ورقم حسابه مع ذكر رقم الفاتورة وتاريخها ومبلغ الفاتورة بالأرقام والحروف .

التعليق : يقوم المدير بمراجعة وتأكد من سلامة البضاعة التي تدخل إلى المخازن من اجل مراقبة مدى سلامتها وخلوها من أية عيوب قد تأثر على سلامة وصحة المرضى .

يتم إرسال كل من الحوالة وكذا الفاتورة إلى السيد أمين الخزينة مع كشف الالتزام وأمين المخزن يكون تابع إلى الخزينة المالية وتكون هذين الوثيقتين مؤشر عليهما من قبل المراقب المالي من اجل الدفع

التعليق : يقوم المراقب المالي بتأشير للأمين الخزينة على وثيقة الفاتورة والحوالة والتي تكون مسحوبة مع كشف الالتزام الخاص بالمؤسسة .

المورد عند القيام ببيع أية بضاعة يقوم بالإشارة على الضريبة المفروضة على البضاعة (TVA) والتي تكون مسجلة في الفاتورة حيث يقوم أمين الخزينة بوضع دفعة خاصة بها وتوضيحها وإرسالها إلى المؤسسة .

إن المؤسسة من خلال المراحل التي تمر بها من اجل إعداد الميزانية وكذا من خلال دخول البضاعة إلى المخازن فإنها تقوم بالمراجعة الداخلية بصفة دورية في السنة ومنتظمة حيث تكون المراجعة المحاسبية في المؤسسة الإستشفائية العمومية بالحساسنة تكون كل ثلاثة أشهر حيث يقوم فيها بإعداد ودراسة الحالة المالية للمؤسسة ويتم الإشارة إليها من قبل المدير ومن قبل أمين الخزينة من خلال المراجعة من يتم إعداد الرواتب والأجور الخاصة بكل المصالح (مصلحة السكرتارية والمراكز الصحية ،مصلحة الصيدلية ،مصلحة الاقتصادية والمنشآت والتجهيزات والوسائل العامة ومصلحة خلية الإعلام الآلي)

التعليق : تساعد عملية المراجعة في هذه المؤسسة على كشف أية تجاوزات وأخطاء مالية عند إعداد الميزانية وذلك من اجل صرف مرتبات مختلف الموظفين

عند الموافقة على أي مشروع يقوم المراقب الحسابات بمراجعة الميزانية عن طريق اجتماع مع كل من المدير والمحاسب من اجل وضع الميزانية المناسبة والتي تكون وفقا للقرار الوزاري الممنوح للمؤسسة حيث يقوم بإعداد تقرير من اجل الحصول على الموافقة النهائية والذي يتضمن عشرة نسخ والتي توجه إلى الأمانة العامة (السكرتارية) وأمين العام وكذا رئيس مجلس الإدارة والمدير والذين يقومون بمراجعة محتواها ثم التوقيع على الميزانية الخاصة بهذا المشروع وذلك بدورها توجه للمديرية الولائية من اجل أن يقوم الأمين العام بتوقيع عليها حيث توجه نسخة إلى المديرية الولائية للمصلحة المالية ونسخة في المؤسسة والتي يكون مؤشر عليها من قبل الوالي وكذا المراقب المالي مع جميع الوثائق (سواء كشف الالتزام والأخذ بالحساب تحت رقم واحد) ونسخة أخرى إلى أمين الخزينة والذي يقوم بإعادة النظر من قبل المراقب المالي والذي يقوم بتأشير عليها ثم يرجعها الى المؤسسة التي تقوم بعملية وضع النفقات وكذا سند الطلب والاتفاقية وثم الفاتورة الشكلية مع الإرفاق بمحضر استشارة وكذا رقم المالي وبعد إرجاعه إلى المراقب المالي ويتم الموافقة عليها من خلال كشف الالتزام والرقم والسنة والرصيد الإئتمان وكذا المبالغ العملية وزيادة الرصيد الجديد مع ذكر دائما العنوان والمادة والباب .

التعليق: عند قيام المؤسسة بمشروع فإنها تقوم بعملية المراجعة من اجل التأكد من سلامة الوضعية المالية لهذه المؤسسة ومدى قدرتها المالية على تحمل مصاريف هذا المشروع.

بعد الموافقة من قبل المراجع الداخلي يتصل المورد في حالة احتياج المؤسسة الى بضاعة أو سلعة يتم تقديم سند الاستلام مع السلعة مع احترام أسعار ونوعية السلع المراد الحصول عليها والتي يستلمها المكلف بالمصالح :

- مصلحة أمين المخزن

- مصلحة الصيدلية
- مصلحة كمية ونوعية (والتي تقوم بعملية مراجعة والمراقبة)

ومن ثم يتم استلام الفاتورة النهائية من طرف المورد والتي يتم تسجيلها في الأمانة العامة (السكرتارية)ثم الى المدير الذي يقوم بمراجعتها ووضع أية ملاحظة ثم توجه الى مصلحة المحاسبة والتي تقوم بمراجعتها ثم ترجع الى مصلحة الخاصة بها من اجل وضع تحت الخدمة ثم تعود الى مصلحة المحاسبة من اجل وضعها في السجلات المحاسبية ثم الى مصلحة المالية التي تقوم بمراجعة الميزانية لسند الطلب واتفاقية مع الفاتورة والتي تكون من خلال السعر الموجود في الفاتورة والذي يتم التأشير إليه من قبل المراقب المالي إذا كانت العملية صحيحة يتم وضع له حوالة تمضى من طرف المدير حيث تحتوي الحوالة على (اسم المورد ،رقم الفاتورة ،رقم الرصيد والباب الذي يتم الصرف منه)والذي يوجه إلى الأمين الخزينة التابعة الى بلدية الحساسنة من اجل صرف المبلغ وتبقى الحوالة لديه حيث تقوم بوضع كشف رصيد والمتابعة والنفقات تصنيف فيها حسب كل مادة في الميزانية والتي يتم فتح أرصدتها.

التعليق : يتم التركيز في المؤسسة على عملية المراجعة في كل مراحل والعمليات التي تقوم بها المؤسسة الإستشفائية العمومية بالحساسنة ولايمكن الإستغناء عنها وبذلك فان المؤسسة تبقى مختلف قواعد وآليات ومبادئ التي تركز عليها الحوكمة.

ثانيا :المؤسسة الإستشفائية الخاصة "المغيث"

تقوم المؤسسة بعملية الشراء عن طريق حصولها على وصل استلام بإضافة الى الفاتورة وذلك من اجل دخول السلعة الى المخزن حيث يتم تسجيل في الوثائق التخزين حسب كل منتوج أي ان كل منتوج لديه وثيقة خاصة به وإضافة المخزون القديم الى المخزون الذي دخل الى المخازن في نهاية كل شهر ثم يقوم المحاسب بإعداد التقرير بدخول وخروج المخزون مرة كل أسبوع أي كل أسبوع مدة أربع أسابيع في الشهر حسب الوثائق المؤسسة وذلك من اجل مراجعة كافة العمليات التي تم فيها دخول وخروج هذا المخزون وذلك لمعرفة الفرق بينهما وتكون المراجعة في هذه المرة في مراحلها الأولى بالنسبة للمؤسسة وذلك من خلال تقديم المحاسب لتقرير شهري الأولي والذي يحتوي على مختلف العمليات خاصة بفرق المخزون والذي يتم حسابه في هذه المؤسسة من خلال الفرق بين مخزون بداية المدة ونهاية المدة هذا فيما يخص المنتوج والذي تكون فيها عملية المراجعة على هذا الأساس .

وكذا تكون عملية المراجعة كمرحلة ثانية فيه مراجعة الميزانية المؤسسة ومقارنة الأصول وخصوم المؤسسة والتي يجب ان تكون متوازنة حسب وثائق المؤسسة وكذا تعتمد المؤسسة على جدول حسابات النتائج .

وتكون المراجعة كمرحلة ثالثة من قبل مصلحة الضمان الإجتماعي والتي تقدم لها الميزانية بإضافة الاستثمارات والتي تتمثل في المنشورات المؤسسة والاستثمارات المباعة خلال السنة والتي توضح فيها (الإهتلاكات والمؤونات وفوائض القيمة والاحتياطات المؤسسة حسب وثائق المؤسسة)

أما عملية المراجعة كمرحلة رابعة تكون عن طريق مصلحة الضرائب والتي يتم توضيح فيها الرسم على النشاط المهني والذي يكون على أساس رقم الأعمال المصرح به حسب الوثائق خاصة بالمؤسسة.

التعليق : إن المؤسسة تقوم بمرور بعدة مراحل في عملية المراجعة وذلك من اجل الحصول على كافة المعلومات التي تحتاجها مختلف المصالح والأطراف التي تتعامل بها .

المبحث الثالث:المقارنة بين المؤسستين

من خلال المقابلة التي أجريتها داخل شركتين مع مختلف إطارات، والمسيرين، ومديري دوائر فيما يخص حوكمة الشركات فكانت إجابتهم أنه ليس لهم أدني فكرة عن حوكمة الشركات ولا رسالة ولا رؤية التي تعبر عن مفهوم الحوكمة الشركات، وإنما توجد مجموعة من الإجراءات واضحة معالم ودقيقة وشفافة تضمن اتخاذ قرارات فعالة لمناهضة الفساد، وعدم التحيز في المعلومات، حيث أن هذه الإجراءات تتطلب الإفصاح والشفافية بدرجة عالية في كل عمليات التي تقوم بها من (البيع، الشراء، و التوزيع، وكذلك التسيير داخل الشركة، .....،)ويوجد كذلك آليات رقابة ومراجعة وذلك لضمان صحة المعلومات التي تحصل عليها من قبل المؤسسة والتي تتميز بالكفاءة العالية .

إن الإجراءات التي سبق الإشارة إليها والتي تتطلب المراجعة وتطبيق آليات الحوكمة والتي تعتبر من مبادئ الحوكمة وهذا ما يبين بصورة كافية على وجود حوكمة داخل الشركتين والتي تضمن درجة مناسبة من الشفافية والإفصاح، ووضوح هياكل الإدارية داخل الشركة وهذا مايساعد مدقيقي الحسابات على تقييم أوضاع الشركة ومدي مصداقية الأرقام في الميزانية وجدول حسابات النتائج وشفافيتها ، وبالتالي تحقيق حوكمة واتخاذ القرار المناسب فيها .

المطلب الأول:المقارنة بين عمل كل المؤسستين

أولا: المؤسسة الإستشفائية للصحة الجوارية بالحساسنة

بالنسبة للمؤسسة الإستشفائية للصحة العمومية فان عمل وعقد الاجتماعات يكون فيها كل شهرين أو ثلاثة أشهر من خلال المجلس الإدارة والخزينة العامة بعد الاتفاق على قرار معين ،وتكون الميزانية وفقا للقرار الوزاري

والذي يعين قانونيا الميزانية المقدمة للمؤسسة والتي لايمكن تجاوزها حيث تكون متوازن في كل من الأصول والخصوم ،أما عدد أعضاء مجلس الإدارة يتكون من 15 عضو.

ثانيا:المؤسسة الإستشفائية الخاصة "المغيث"

بالنسبة للمؤسسة الخاصة فتقوم بعقد اجتماعاتها مع المساهمون الأربعة والتي تكون كل ثلاثة أشهر ،كما أنها تعتمد في إعداد ميزانيتها على القرار الوزاري ويتكون عدد أعضاء مجلس الإدارة من أربعة أعضاء .

التعليق : مقارنة مع عمل كلا المؤسستين فان المؤسسة الإستشفائية للصحة العمومية عملها تقريبا يتوافق مع عمل المؤسسة الخاصة كليهما يقوم بالقيام بالاجتماعات كل شهرين على الأقل وثلاثة أشهر على الأكثر وان إعداد الميزانية يعتمد على المقرر الوزاري في كلا المؤسستين والذي يحدد كل من مبلغ الأصول والخصوم والذي يجب أن تتساوى في كل ميزانية معدة سنويا .

المطلب الثاني :المقارنة بين كل المعاملات التي تقوم بها كلا المؤسستين

أولا:المؤسسة الإستشفائية للصحة الجوارية بالحساسنة

تتعامل المؤسسة مع كل من رئيس مجلس الشعبي والمدير الولائي للصحة العمومية والمراقب المالي وكذا ممثل عن الضمان الإجتماعي وممثل نقابة العمال وكذا ممثل عن نقابة الأطباء وشبه طبيين ومدير المؤسسة وذلك من إعداد الميزانية التي تلبي احتياجات مختلف الأطراف واتخاذ القرار المناسب بإضافة إلى تعاملها مع العديد من المؤسسات الأخرى .

ثانيا :المؤسسة الإستشفائية الخاصة "المغيث"

تتعامل المؤسسة مع العديد من المؤسسات وذلك بهدف تدعيمها بكل ما تحتاجه من أدوية ومعدات طبية وغير طبية.

التعليق : من خلال الملاحظة والدراسة نرى أن المؤسسة العمومية تتعامل مع العديد من الأطراف من اجل اتخاذ القرارات نظرا لأن المؤسسة العمومية تعتمد على المراجعة بشكل كبير أما فيما يخص المؤسسة الخاصة تعتمد بشكل خاص على تعاملها مع المؤسسات الخاصة الخارجية والتي توضح لنا تعاملاتها مع الأطراف الخارجية وبذلك يوضح لنا أن المؤسستين تعتمدان بشكل كبير على الأطراف الخارجية المتعددة وتعتمدان على عملية المراجعة بدرجات متفاوتة.

المطلب الثالث:المقارنة في مراحل تطور عملية المراجعة في المؤسستين

أولا:المؤسسة الإستشفائية للصحة الجوارية بالحساسنة

- بعد قيام المؤسسة بسلسلة من الإجتماعات واتفاق يتم الإشارة للمراقب المالي تحت إشراف المدير مع كل الوثائق سالفة الذكر بالإضافة إلى الميزانية السنوية والتي تعتبر كمرحلة أولى من المراجعة
- أما المرحلة الثانية يقوم رئيس مجلس الإدارة بإمضاء عليه وإرساله للمراقب المالي للمرة الثانية من اجل مراجعته واطلاع عليه عن قرب ثم يرسلها إلى مصلحة المحاسبة
- أما المرحلة الثالثة تراجع من قبل المحاسب الذي يقوم بإعداد وثيقة الأخذ بالحساب (كشف الالتزام)
- أما المرحلة الرابعة يتم فيها توزيع الإعتمادات حسب كل مصلحة ووفقا للميزانية المعدة التي تكون حسب القرار الوزاري .

ثانيا :المؤسسة الإستشفائية الخاصة "المغيث"

تقوم المؤسسة بتطوير عملية المراجعة ومراحلها على أساس تطوير المحيط الخارجي والتنافسي والذي هو في تغير مستمر وتعتمد بشكل كبير على عملية المراجعة من قبل المحاسب في مراجعة مختلف الفواتير وإعداد التقارير المالية من قبله إلى المدقق الداخلي الذي يقوم بمراجعتها .

التعليق : إن المراجعة في المؤسسة العامة تبقى كما هي على غرار المراجعة في المؤسسة الخاصة تعتمد على المحيط التنافسي الذي تعمل فيه والمراحل التي تمر بها المؤسسة العامة في المراجعة مختلف تقاريرها المالية هي مراحل مفروضة عليها قانونيا أما في المؤسسة الخاصة فتعتمد على المعاملات والمصالح المرتبطة بها.

المقارنة بين المراجعة الداخلية والخارجية في المؤسستين

أولا: المؤسسة الإستشفائية للصحة الجوارية

المراجعة الداخلية: تكون في المؤسسة من قبل المحاسب والمراقب المالي وذلك من اجل إعداد التقارير المالية

المراجعة الخارجية:تكون من قبل العديد من الأطراف من قبل الوالي والمراقب المالي والخزينة العامة وكذا مصلحة الضرائب

ثانيا:المؤسسة الإستشفائية الخاصة "المغيث"

المراجعة الداخلية : تكون في المؤسسة من قبل المحاسب ورئيس مجلس الإدارة والمدقق الداخلي لإعداد التقارير المالية

المراجعة الخارجية : تكون من قبل مصلحة الضرائب ومصلحة الضمان الإجتماعي ولجنة مراقبة مدى كفاءة الأطباء ونظافة المستشفي.

التعليق : إن المؤسستين تعتمدان على عملية المراجعة الداخلية والخارجية بدرجات مختلفة ،فالمؤسسة العمومية تركز على المراجعة الداخلية والخارجية في نفس الوقت وذلك لضمان السير الحسن لعملها واتخاذ القرارات المناسبة ،أما المؤسسة الخاصة فتعتمد على المراجعة الداخلية أكثر مقارنة مع المراجعة الخارجية وذلك سعيا منها على الحفاظ وسرية المعلومات الخاصة بها من اجل تفادي تسربها إلى المنافسين والذين يستغلون فرصة خضوعها إلى أي خطأ.

المطلب الرابع:مقارنة عملية الشراء ومدى خضوعها للمراجعة في المؤسستين

أولا: المؤسسة الإستشفائية للصحة الجوارية بالحساسنة

إن عملية الشراء في المؤسسة العمة تمر بعديد من المراحل فهي تقوم بالدخول السلع وتسجيلها في السجلين الكبيرين سواء(السجل الكبير أو سجل الجريدة حسب الملاحق)وذلك من اجل إعداد الفاتورة وتسجيل مختلف العمليات والمراحل الشراء ومراجعتها بهدف إعداد التقارير المالية.

ثانيا:المؤسسة الإستشفائية الخاصة "المغيث"

تقوم المؤسسة الخاصة بعملية الشراء وحصولها على وصل الاستلام وذلك من اجل تدوين دخول السلع وخروجها إلى المخازن ومختلف التعاملات وذلك من اجل إعداد تقرير خاص بدخول وخروج السلع

التعليق: إن المؤسسة العامة تركز على عملية المراجعة فكل خطوة أو مرحلة تقوم بها وذلك من خلال العديد من المراحل في مختلف الأعمال ،وتأكد المؤسسة الخاصة على عملية المراجعة بشكل كبير عند دخول السلع إلى المخازن وخروجها وذلك من اجل إعداد التقرير المناسب للمدقق الداخلي .

فمن خلال معالجتي لجوانب هذا الموضوع في فصوله الثلاثة توصلت إلى النتائج الخاصة باختبار الفرضيات و كانت كما يلي:

اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى :

تلعب المراجعة دورا مهما في الكشف عن مختلف الأوضاع في المؤسستين وذلك عن طريق التقارير المالية والمحاسبية المعدة بطريقة دورية سواء كانت المراجعة داخلية أو مراجعة خارجية .

الفرضية الثانية :

تقوم الحوكمة على تفعيل وتدعيم عملية المراجعة من خلال الآليات التي تتبعها سواء الآليات الداخلية أو الآليات الخارجية وذلك لتقييم نظام الرقابة في المؤسسة .

الفرضية الثالثة :

إن المراجعة هي أداة من أدوات الحوكمة التي تساعد على ضمان والالتزام بالإفصاح والشفافية في مختلف التقارير المالية التي أثبتت في اغلب الهيئات الدولية حيث تساعد المراجعة على إعطاء نصائح لمتخذي القرار في المؤسسة بالاتخاذ القرارات الصحيحة .

خاتمة الفصل الثالث :

من خلال هذه الدراسة الميدانية الخاصة بالمؤسستين والتي تمثلت في المؤسسة العمومية والإستشفائية للصحة الجوارية

– فرع الحساسنة – والمؤسسة الإستشفائية الخاصة "المغيث" – عين الحجر– نجد أن المؤسستين تولي اهتمام كبير بوظيفة المراجعة لكن بدرجات مختلفة فان المؤسسة الخاصة تركز على نوعين من المراجعة سواء المراجعة الداخلية أو المراجعة الخارجية أما المؤسسة الخاصة تستعين أكثر بالمراجعة الداخلية ،لأن المدقق الداخلي بالنسبة لها يتمتع بالشفافية والمصداقية في إعداد التقارير المالية إلا انه يستعين في قراره بكل من المحاسب ورئيس مجلس الإدارة أي انه غير مستقل في إبداء رأيه المحايد ،إلا برغم من أهمية الوظيفة المراجعة إلا أنها لا تقوم بتبني نظام الحوكمة فان كلا المؤسستين تتبنى مبدأ واحد وتركز عليه وهو ضرورة الشفافية والمصداقية المراجع والمدقق في إصدار مختلف التقارير المالية ،لذا يجب على المؤسسة الخاصة أن تستعين بالمدقق الخارجي من اجل إبداء رأي محايد وذلك لمساعدة المؤسسة على محاربة مختلف التجاوزات التي تواجه المؤسستين بصفة مستمرة رغم خوفها على تسرب المعلومات الخاصة بها وذلك رغبة من المؤسستين لتحقيق أهدافهما.

الخاتمة

إن الحوكمة أصبحت من الراهنات التي تسعى المؤسسات الوصول إليها بشتى الطرق وذلك لتفادي وجود أي قصور اوخلل في وضعيتها المالية والمحاسبية و من اجل اقتصار الوقت والجهد وكذا تفادي الوقوع في الأخطاء قدر الإمكان ،فمن خلال تبني اغلب المؤسسات الحوكمة سوف توفر على نفسها عناء الدخول في مشاكل قد تحول دون تقدمها وازدهارها في المستقبل وعلى المدى الطويل لذا أصبحت المنظمات واعية بضرورة تبني هذا المفهوم وتطبيقه على ارض الواقع ،فالجزائر ودول العالم الثالث تسعى جاهدة إلى تطبيق الحوكمة في اغلب مؤسساتها وذلك من اجل مواكبة مختلف التغيرات الحاصلة في العالم اليوم وبذلك تضمن لها مكانة في ظل المنافسة الشديدة وذلك من خلال عكس صورتها الحقيقية ووضعيتها المالية وذلك من بمساعدة من المبادئ والآليات التي جاءت بها الحوكمة .

حيث تمنح المؤسسات أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها وحقوقها وخصوصا مع كبر حجمها وتشعبها وزيادة منافسيها وذلك ضمانا على بقائها واستمرارها هذا ما أدى بالمسؤولين إلى ضرورة وضع نظام الرقابة والمراجعة سواء الداخلية أو الخارجية فعالة والتي هي كفيلة بعناية حقوق هذه المؤسسات ومجوداتها من شتى أعمال التلاعب والإهمال وبذلك تضمن السير الحسن لعملياتها وسلامة الوثائق المالية والمحاسبية من حالات الأخطاء والغش والتزوير لذا جاءت الحوكمة من خلال مجمل مبادئها وآلياتها الداخلية والخارجية وكذا تقسيم مختلف الوظائف وتعديد المسؤوليات وذلك من اجل ضمان نظام المحاسبي سليم وعناصر بشرية مؤهلة بكل مقومات الإفصاح والشفافية وذلك وفقا لأدوات رقابية ملائمة وذلك من اجل اتخاذ القرار المناسب .

ومن خلال هذا البحث حاولت إبراز وتسليط الضوء على الجوانب العامة والمتعلقة بموضوع المراجعة سواء الداخلية أو الخارجية والتي تعتبر جد ضرورية في كل المؤسسات وكيفية تأثير آليات الحوكمة سواء الداخلية أو الخارجية على عملية المراجعة كونها تتضمن كل المقاييس والأدوات التي تضمن لمختلف الأطراف التعامل لتحقيق أهدافهم وذلك من خلال حماية أصولهم ضد الأخطار وضمان دقة البيانات المحاسبية والمالية بحيث يمكن الاعتماد عليها لضمان السياسات الموضوعية من خلال إعداد التقارير المالية ودورية عن النتائج الأنشطة.

وكذا تناولت دور لجان المراجعة ومسؤولياتهم في المراجعة الداخلية والخارجية وذلك باعتماد على مبادئ الحوكمة وآلياتها الداخلية والخارجية وتسعى جاهدة إلى تطوير مختلف الإجراءات التي يجب إتباعها وكذلك طبيعة المعلومات المالية والمحاسبية التي يجب الحصول عليها وإعطاء الرأي الفني المحايد وذلك من اجل تحسين هذا النظام وتطويره إن لزم الأمر ذلك .

آفاق الدراسة :

نظرا للظروف المحيطة بالعمل والتي حالت دون التعمق أكثر والإلمام بكل ما له علاقة بالموضوع سواء من حيث الوقت أو المراجع وحجم البحث وكذا قصد التحكم في الموضوع فقد اقتصر عملي على عموميات الحوكمة دون الخوض في العوامل التي تؤثر على تطبيقها كأثر القانونية للشركات في تطبيق مبادئ الحوكمة وعليه يمكن الإشارة إلى المواضيع التالية والتي يمكن أن تكون مواضيع للبحث في المستقبل :

- مدى فعالية تطبيق الحوكمة في الشركات الجزائرية خاصة في ظل عدم توفر سوق المال.
- تحديات تطبيق الحوكمة في ظل أزمة الثقة التي تسببت فيها الأزمات العالمية الراهنة .

النتائج والتوصيات

بعد ما تناول البحث لمختلف الجوانب المتعلقة بكل من الحوكمة الشركات ودور المراجعة الداخلية والخارجية كآلية لتطبيق حوكمة الشركات ومن ثم قياس مدى التزام المؤسستين سواء المؤسسة العمومية للصحة الجوارية في الحساسنة والمؤسسة الإستشفائية الخاصة "المغيث" في عين الحجر وقد توصلت إلى النتائج التالية :

1)تمثل حوكمة الشركات الكيفية التي تدار بها الشركات وتراقب من طرف جميع الأطراف ذات العلاقة بالشركة وبتالي تعتبر الأداة التي تضمن كفاءة ادارة المؤسسة في استغلالها لمواردها ودراسة المخاطر وهو ما يعتبر كمؤشر عن تحقيق الشركة لأهدافها بالدرجة الأولى وأهداف الأطراف ذات العلاقة بها .

2)تعاني المؤسستين بعض النقائص في تطبيق مبادئ الحوكمة الشركات وبالتالي جعلت أصحاب المصالح غير مطمئنين فيما يخص تسيير الشركتين خاصة الشركة الخاصة مقارنة مع المؤسسة العمومية .

3)تمثل المراجعة الداخلية والخارجية من أهم آليات تطبيق حوكمة الشركات التي نادت بها العديد من المنظمات والهيئات الدولية لذا يجب على المؤسستين الاهتمام بالتكوين الأشخاص المناسبين لتلك المهمة وكذا تخصيص ظروف وبيئة العمل المناسبة لذلك ودراسة مختلف المشاكل والمخاطر التي تعاني منها المؤسستين وطريقة التعامل معها وأخيرا اتخاذ القرار والإجراءات التصحيحية المناسبة ومنها ضمان تحقيق هدف المؤسستين ألا وهو الإستمرارية

4)ملاحظة أن المؤسسة العامة تعتمد على كلا نوعين من المراجعة سواء المراجعة الداخلية أو المراجعة الخارجية بينما المؤسسة الخاصة تركز على المراجعة الداخلية وذلك بهدف إعداد مختلف التقارير المالية والمحاسبية

5)إن تبني هذين المؤسستين لمفهوم الحوكمة من خلال الأعمال التي يقومون بها والتي تتضمن المبادئ التي حرصت الحوكمة على تطبيقها وذلك دون الشعور ومعرفة أن هذه المبادئ هي مبادئ الحوكمة فكلا المؤسستين تعتبرانها مفاهيم عادية ومتعارف عليها بنسبة لهما .

6)اعتبار المؤسسة الخاصة أي خطأ في إعداد التقارير المالية هو كنقطة فشل بالنبسة إليها لذا فهي لاتسمح بوجود أي خطأ فهو يعتبر بالنسبة إليها كمنعرج لبداية الإنحلال والإنتهاء .

التوصيات:

بناءا على ماتوصلت إليه في الدراسة أوصي بمايلي:

1)ضرورة العمل على إنشاء مركز خاص بالحوكمة يتولى كل مايتعلق بتفعيل تطبيق مفهوم الحوكمة في الجزائر والذي يتكون من مجموعة من المشاركين والممثلين الذين يسعون إلى نشر هذا المفهوم وتأكيد على أهميته ونتائجه الإيجابية التي تترتب على الأخذ به على مستوى القطاعين سواء القطاع العام أو القطاع الخاص .

2)ضرورة الإسراع في مراجعة الأنظمة واللوائح خاصة بتنظيم الشركات وتطويرها بما يتلاءم مع المتطلبات الفترة الحالية ومستقبلية بما يعزز الإفصاح والشفافية في البيانات المالية .

3)ضرورة إيجاد آلية واضحة ومحددة للإشراف والمتابعة وتنفيذ الضوابط الجديدة لتشكيل لجان المراجعة في الشركات المساهمة حتى لاينتهي بها الأمر كسابقتها .

4)التأكيد على التعاون بين كل من المراجع الداخلي والخارجي الأمر الذي يعزز من الرقابة على هذه الشركات

5)ضرورة إدخال مفهوم الحوكمة الشركات في خطط المناهج الدراسية في أقسام المحاسبة والجامعات مع التركيز على عقد ورشات العمل والندوات والحالات العملية للشرح الجوانب التطبيق لهذا المفهوم في الشركات الجزائرية

6)ضرورة استقلالية المراجع الخارجي وذلك من اجل إبداء رأي فني محايد وبطريقة موضوعية لعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة ووضعها المالي.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المراجع

الكتب:

- احمد على حضر ،حوكمة الشركات ،إسكندرية، الطبعة 2012
- محمد إبراهيم موسى ،حوكمة الشركات المقيدة بسوق الوراق المالية ،مصر،الطبعة 2010
- أمير فرج يوسف،الحوكمة ومكافحة الفساد، الإسكندرية ، الطبعة 2001
- محسن احمد الخضيري ،حوكمة الشركات ، القاهرة ،2005
- حاتم محمد الشيشيني ،اساسيات المراجعة ،الطبعة الأولى ،المكتبة العصرية للنشر والتوزيع ،جمهورية مصر،المنصورة ،2007،ص18
- عدنان بن حيدر بن درويش ،حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة ،2007
- احمد على خضر ،الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات ،الإسكندرية ،الطبعة 2012
- الحوكمة والإصلاح المالي والإداري المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، القاهرة ،الطبعة 2009
- بهاء الدين سمير علام ،اثر الآليات الداخلية لحوكمة الشركات على الأداء المالي للشركات ،القاهرة ،الطبعة 2009
- أمين السيد لطفي ،المراجعة وحوكمة الشركة ،الطبعة 2010
- محمد مصطفى سليمان ،حوكمة الشركات ودور أعضاء مجلس المدريين التنفيذيين
- إبراهيم سيد احمد ،حوكمة الشركات ومسؤولية الشركات عبر الوطنية
- عمار حبيب جهلول ، النظام القانوني لحوكمة الشركات ،العراق
- منصور حامد محمود ،أساسيات المراجعة ، القاهرة ، الطبعة 1998
- احمد صلاح عطية،مشاكل المراجعة في أسواق المال، مصر،الطبعة 2003
- حاتم محمد الشيشيني ،مدخل المعاصر أساسيات المراجعة ، القاهرة ،الطبعة 2009
- هادي التميمي ،مدخل إلى التدقيق ، الأردن ، الطبعة 2004
- مسعود الصديقي ، المراجعة والتدقيق الحسابات ، الجزائر ، الطبعة 2003
- جون نوفسنجر، حوكمة الشركات والأطراف الراصدة ، السعودية
- حوكمة الشركات والأسواق العربية ، المنظمة العربية للتنمية ،مصر ، الطبعة 2007
- السيد احمد لطفي ،المراجعة وحوكمة الشركات ، الطبعة 2010

- عبد الفتاح محمد الصحف ،الرقابة والمراجعة الداخلية ، مصر، الطبعة 2004
- محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق ، الجزائر
- محمد التهامي ، المراجعة والتدقيق الحسابات ، الجزائر ، الطبعة 2003
- الحوكمة والإصلاح المالي والإداري ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، القاهرة
- حوكمة الشركات والأسواق العربية ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ،بحوث واوراق ومؤتمر المتطلبات الحوكمة الشركات والأسواق المال العربية ،شرم الشيخ ، مصر ،الطبعة 2007

الملتقيات

- ✓ بتول محمد نوري ،حوكمة الشركات ودورها في تخفيض نظرية الوكالة ، العراق
- ✓ حسين يرقى ،واقع الحوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها ، المدية
- ✓ جون سوليفان ،مركز المشروعات الخاصة ،الإطار العام لحوكمة الشركات ،الطبعة 2008
- ✓ ريتشل بلاكمان ،روتس (10)،إمداد المؤسسات بفرص التغيير ومشاركة المؤسسة تيرفند للتنمية
- ✓ حساني رقية ،ملتقى حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري ،بسكرة ،2012
- ✓ محمد حسين يوسف ،بنك الاستثمار القومي ،ملتقى محددات ومعايير ،مصر،2007
- ✓ ملتقى برصتي القاهرة،حوكمة الشركات ،الإسكندرية
- ✓ Principales and annotations incorporât gouvernance Oced،arabictranstation
- ✓ فيصل محمود الشواوة ،ملتقى الشركات المساهمة العامة الأردنية وقواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والرقابة ،الأردن ،2009
- ✓ ولهي بوعلام ،المساهمة العلمية لتفعيل الحوكمة الضريبية لضبط الأداء المالي والمحاسبي للشركات ،مسيلة 2013
- ✓ ملتقى دليل قواعد حوكمة الشركات المساهمة ،هيئة الوراق المالية للشركات المدرجة في بورصة عمان
- ✓ خنشور جمال ،ملتقى الوطني لدور لجان المراجعة الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات ،بسكرة ،2012
- ✓ قمان عمر،ملتقى دور الحوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابة الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري،بسكرة ،2012

✓ بلعادي عمار ،دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الإفصاح والشفافية ،أم البواقي ،2010

المذكرات الماجستير :

- بشرى نجم عبد الله ،أهمية حوكمة الشركات في مواجهة الفساد المالي والمحاسبي ، بغداد
- بشارف وهيبة ،تأثير رأس المال الفكري على إدارة أداء العاملين من منظور حوكمة المؤسسات ،سعيدة ،2013
- معراج عبد القادر الهواري ،الحوكمة المؤسسية في قطاع البنكي والمالي ودورها في إرشاد قواعد الشفافية ،الأغواط
- عباس محمد التميمي ،آليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري
- احمد محمود خليل الأسطل ،دور البيانات التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية في ضوء آليات الحوكمة ودراسة الشركات الصناعية المدرجة في الأسواق الأوراق المالية ،غزة ،2010
- عزوز ميلود ،دور المراجعة في تقييم الداء النظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية ،بسكرة ،2007
- خنشور جمال ،دور لجان المراجعة الحسابات في تفعيل الحوكمة الشركات ،بسكرة ،2012
- خوجة فاطمة ،دور المراجعة في تدنية المخاطر الجبائية ،2012
- عيد بن حامد الشمري ،دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات المساهمة ،السعودية ،2010

المقلات :

- بلعوج بولعيد ،تأثير الشفافية في جذب الإستثمارات الأجنبية المباشرة ،قسنطينة

المداخلات:

- هوام جمعة ،حوكمة الشركات كنظام للرقابة على الشركات التأمين التكافلي ،عنابة ،2011

المجلات:

- مركز المديرين ودوره في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات ، الهيئة العامة للسوق المال ،مصر ، الطبعة 19،2004
- احمد سعيد قطب ،التكامل بين آليات المحاسبية وغير محاسبية لنظم الحوكمة وأثره على أداء خفض توقعات عن قيمة العادلة للمؤسسة ،الإسكندرية،2009
- كنان نده،مبادئ حوكمة الشركات في سورية ،2010

- هولي وجيسون،مركز المشروعات الخاصة ،دور لجنة المراجعة في حوكمة الشركات
- شركة البابطين للطاقة والاتصالات ،نظام حوكمة الشركات ،مصر

الملاحق