

المراجعة الداخلية كآلية لتطبيق الحوكمة في شركات المساهمة الجزائرية دراسة حالة
مجمع صيدال

*L' Audit Interne comme mécanisme d' application de la
gouvernance dans les sociétés par actions en Algérie - Etude de cas
Groupe Saidal –*

د. مسعود صديقي - جامعة ورقلة
أ. لخضر أوصيف - جامعة المسيلة

ملخص	Résumé
<p>تسعى هذه الدراسة إلى إبراز دور وظيفة المراجعة الداخلية وكيفية مساهمتها كآلية رقابية إدارية لتطبيق قواعد حوكمة الشركات في ظل المجهودات الرامية إلى تطوير وتحسين تسيير الشركات الجزائرية. فقصد تدعيم الجانب النظري من الدراسة قمنا باستعراض الأدبيات التي تناولت المفاهيم والمبادئ النظرية للمراجعة الداخلية وحوكمة الشركات، وفيما يخص الجانب التطبيقي وللقوف على الواقع الجزائري قمنا بدراسة حالة شركة صيدال قصد تشخيص وضعيتها ومحاولة تعميمها على باقي الشركات الجزائرية.</p> <p>الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات، المراجعة الداخلية، آليات الرقابة، الأطراف الفاعلة في حوكمة الشركات، أصحاب المصالح.</p>	<p>Cette étude vise à souligner le rôle de la fonction du l' Audit interne et sa contribution comme mécanisme de contrôle administratif dans afin d'appliquer les règles de gouvernance des sociétés en présence des efforts visant à développer et améliorer la gestion des sociétés algériennes. Dans le but de renforcer le coté théorique de cette étude nous avons fait un survol de la littérature concernant les concepts, les principes théoriques du l' Audit interne et de la gouvernance des sociétés. Concernant le côté pratique et pour aboutir à la réalité en Algérie, nous avons exposé et analysé le cas de la compagnie Saidal afin de tirer un diagnostique de son état et d'essayer de le généraliser sur le reste des sociétés algériennes.</p> <p>Les mots-clés : Gouvernance des Sociétés, l' Audit Interne, Mécanismes de Contrôle, les Parties Influentes à la Gouvernance des Sociétés, Parties prenantes.</p>

تمهيد

ساهمت الفضائح المالية التي حدثت للعديد من الشركات في العالم إلى الدفع بمفهوم جديد إلى الظهور وهو مفهوم حوكمة الشركات، التي جاءت لتؤكد على أهمية استخدام التطبيقات المثلى لممارسة الرقابة والإشراف الفعال على الشركات، وتمثل بذلك الحل المناسب لمعالجة أسباب الانهيار وأزمة الثقة التي طال تأثيرها على أغلب المعاملات في الأسواق العالمية، والتي كان من أهم مسبباتها الرئيسية التظليل المحاسبي وضعف مستوى الرقابة الداخلية، مما أدى إلى فقدان الثقة في إدارات ومجالس إدارات الشركات والأنظمة الرقابية والمحاسبية المتبعة في تلك الشركات، الأمر الذي كان له تأثيره على مدى إقبال المستثمرين للاستثمار في تلك الشركات.

ونحاول من خلال هذا المقال الإجابة على الإشكالية التالية: ما مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات الجزائرية؟ من خلال النقاط التالية:

1. الإطار النظري لحوكمة الشركات

1.1 ظهور فكرة الحوكمة

عند تتبع مصطلح كلمة الحوكمة " Governance " نجد أن أصلها يرجع إلى الكلمة اللاتينية " Gubernator " المشتقة من الفعل " Gubernare " بمعنى يقود (1) ، فدور " Gubernator " قائد السفينة هو مراقبة وتوجيه مسار السفينة، ومنه فإن مصطلح الحوكمة " Governance " يعني ممارسة السلطة وإعطاء التوجيهات وتأكيد الرقابة(2). وفيما يخص مصطلح حوكمة الشركات " corporate governance "، فإنه بالرجوع و البحث في الأدبيات الاقتصادية نجد أن هذا المصطلح قد تأسس على فرضية تعارض المصالح بين أصحاب الشركات ومسيريه(3) ، ويعتبر كل من G.Means و A.Berle من أوائل من تناول موضوع فصل الملكية عن الإدارة في الشركات عندما أكدا في كتاب " The Modern Corporation and Private Property " على ضرورة وجود آليات للرقابة على الشركات لحل مشكلة تعارض المصالح التي تضر بالشركة ككل(4).

2.1 تعريف حوكمة الشركات

- تعريف منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية : OECD

حوكمة الشركات « هي ذلك النظام الذي يتم من خلاله توجيه وإدارة شركات الأعمال، ويحدد هيكل الحوكمة الحقوق والمسؤوليات بين مختلف الأطراف ذات الصلة بنشاط الشركة مثل: مجلس الإدارة، المساهمين وأصحاب المصالح، كما يحدد قواعد وإجراءات اتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون الشركة »(5).

- تعريف لجنة كادبوري (Cadbury) :

عرفت لجنة Cadbury ببريطانيا سنة 1992 حوكمة الشركات « بأنها النظام الذي بمقتضاه يتم توجيه الشركات و الرقابة عليها »(6).

- تعريف معهد المراجعين الداخليين الأمريكيين : IIA

حوكمة الشركات « هي تلك العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير إشراف على إدارة مخاطر الشركة و التأكيد على كفاية ضوابط الرقابة الداخلية لانجاز الأهداف والمحافظة على قيم الشركة »(7).

ومنه يمكن تعريف حوكمة الشركات على أنها مجموعة من القواعد التي تستخدم في الرقابة على الشركة وتوجيه مجلس إدارتها، كما يؤدي تطبيقها إلى التقليل من حالات الغش وتجنب الصراع والتصرف الغير مقبول في الشركات.

3.1 الأطراف المرتبطة بحوكمة الشركات

هناك أربعة أطراف رئيسية مرتبطة بحوكمة الشركات وهي(8):

- **المساهمون**: يقدم المساهمون رأس المال للشركة مقابل الحصول على الأرباح وزيادة قيمة الشركة؛

- **مجلس الإدارة:** يمثل المصالح الأساسية للمساهمين وبعض الأطراف الأخرى أحيانا، حيث يقوم باختيار الإدارة وتقديم التوجيهات العامة للمديرين التنفيذيين ويشرف على أداء الإدارة؛
- **الإدارة العليا:** وهي مسئولة عن الإدارة اليومية للعمل في الشركة وتقديم التقارير لمجلس الإدارة، ومسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وقيمة الأسهم لصالح المساهمين؛
- **أصحاب المصالح:** وهم كل الأطراف التي تتعامل مع الشركة ولها مصلحة معها مثل : الموظفين و الموردین و الدائنين ... الخ.

4.1 أسباب الاهتمام بحوكمة الشركات

- يرجع الاهتمام بحوكمة الشركات إلى الأسباب التالية⁽⁹⁾:
- انفصال الملكية عن الإدارة؛
- إيجاد الهيكل الذي يحدد من خلاله وسائل تحقيق أهداف الشركة ومتابعة أداءها؛
- مراجعة وتعديل القوانين التي تتحكم في أداء الشركات، بحيث تتحول مسؤولية الرقابة إلى كلا الطرفين وهما مجلس إدارة الشركة والمساهمون؛
- الخلط بين المهام والمسؤوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين ومهام مجلس الإدارة ومسؤوليات أعضائه؛
- ضرورة تقييم أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة؛
- حاجة الشركات إلى ضرورة الحصول على تمويل من جانب عدد أكبر من المستثمرين المحليين والأجانب؛

5.1 مبادئ حوكمة الشركات التي وضعتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)

تهدف مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى مساعدة الدول الأعضاء والغير أعضاء في المنظمة، من خلال جهودها المبذولة لتقويم وتحسين الإطار القانوني والمؤسسي والتشريعي لإدارة الشركات فيها؛ والأطراف الأخرى التي تشترك في عملية تطوير مبادئ حوكمة الشركات، حيث قامت المنظمة بوضع خمسة مبادئ سنة 1999، وتتمثل هذه المبادئ في⁽¹⁰⁾:

- **حقوق المساهمين**
ينبغي أن يكفل إطار حوكمة الشركات حماية حقوق المساهمين⁽¹¹⁾ :
 - تشمل الحقوق الأساسية للمساهمين على ما يلي : تأمين أساليب تسجيل الملكية، نقل أو تحويل ملكية الأسهم، الحصول على المعلومات الخاصة بالشركة في الوقت المناسب وبصفة منتظمة، المشاركة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين، انتخاب أعضاء مجلس الإدارة، الحصول على حصص من أرباح الشركة؛
 - للمساهمين الحق في المشاركة والحصول على معلومات كافية عن القرارات المتعلقة بالتغيرات الأساسية في الشركة ومن بينها: التعديلات في النظام الأساسي

أو في غيرها من الوثائق الأساسية للشركة، طرح أسهم إضافية، أية تعاملات مالية غير عادية قد تسفر عن بيع الشركة؛

- المعاملة المتكافئة للمساهمين

ينص المبدأ الثاني على أنه يجب أن يكفل إطار حوكمة الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين كصغار المساهمين والمساهمين الأجانب، كما ينبغي أن تتاح الفرصة لكافة المساهمين في الحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم بحيث (12):

- يجب أن يعامل المساهمون المنتمون إلى نفس الفئة معاملة متكافئة؛

- يجب منع تداول الأسهم بصورة لا تتسم بالإفصاح أو الشفافية؛

- دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات

ينص المبدأ الثالث على أنه ينبغي في إطار حوكمة الشركات الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح كما يرسبها القانون، وأن يتم تشجيع العمل على التعاون بين الشركات وبين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة و فرص العمل وتحقيق ديمومة المشاريع القائمة على أسس مالية سليمة، وذلك من خلال (13):

- العمل في إطار حوكمة الشركات على تأكيد احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون؛

- أن يحمي القانون حقوق أصحاب المصالح من خلال الحصول على تعويضات في حالة انتهاك حقوقهم؛

- الإفصاح و الشفافية

ينص هذا المبدأ على ضرورة الإفصاح الدقيق و في الوقت المناسب بشأن كافة المسائل المتعلقة بنشاط الشركة، ومن بينها الوضع المالي للشركة، الأداء، الملكية وأسلوب ممارسة السلطة فيها من خلال (14):

- وجوب أن يشتمل الإفصاح على: النتائج المالية و التشغيلية للشركة، أهداف الشركة، عوامل المخاطرة المنتظرة، المرتبات والمزايا الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين؛

- ينبغي إعداد ومراجعة المعلومات وكذا الإفصاح عنها بأسلوب يتفق مع معايير الجودة المحاسبية والمالية؛

- يجب القيام بعملية مراجعة سنوية عن طريق مراجع خارجي مستقل، للتأكد من مدى مصداقية وشفافية القوائم المالية وهل تعبر بصدق عن وضعية الشركة؛

- مسؤوليات مجلس الإدارة

ينص هذا المبدأ على أنه يجب أن يتيح إطار حوكمة الشركات الخطوط الإستراتيجية لتوجيه الشركات وأن يتم التكفل بالمتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وأن تضمن مسائلة مجلس الإدارة من قبل الشركة والمساهمين بحيث يجب (15) :

- أن يضطلع مجلس الإدارة بمجموعة من الوظائف الأساسية مثل: مراجعة و توجيه إستراتيجية الشركة، اختيار المسؤولين التنفيذيين وتقرير المرتبات والمزايا الممنوحة لهم، الإشراف على عملية الإفصاح والاتصالات، ضمان سلامة التقارير المالية والمحاسبية للشركة؛
- أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس توفير كامل للمعلومات، وسلامة القواعد المطبقة لتحقيق مصالح الشركة؛

2. ماهية المراجعة الداخلية

1.2 التطور التاريخي للمراجعة الداخلية

في عام 1941 تم نشر كتاب عن المراجعة الداخلية بعنوان المراجعة الداخلية الحديثة Modern Internal Auditing، كما تم تأسيس معهد المراجعين الداخليين (IIA) Institute of Internal Auditors بالولايات المتحدة الأمريكية، ويعتبر هذين الحدثين بمثابة علامة على نشأة المراجعة الداخلية كمهنة، وقد تزايد عدد أعضاء معهد المراجعين الداخليين من 24 عضو في عام 1941 إلى ما يزيد عن 40000 عضو في مختلف دول العالم⁽¹⁶⁾.

عام 1947 تم إصدار أول قائمة تتضمن مسؤوليات المراجعة الداخلية، وفي عام 1957 تم إصدار أول قائمة معدلة للمراجعة الداخلية. كما تم في عام 1964 اعتماد دليل لتعريف المراجعة الداخلية، وقد قام المعهد ببذل جهود فعالة على صعيد التطور المهني للمراجعة الداخلية، حيث قام بتشكيل لجان عام 1974 لدراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية. التي انتهت من أعمالها وقدمت تقريرا بنتائج دراستها عام 1977، وتم التصديق النهائي على هذه المعايير في المؤتمر الدولي السابع والثلاثين عام 1978 في مدينة سان فرانسيسكو⁽¹⁷⁾ (San Francisco).

2.2 تعريف المراجعة الداخلية

لقد تعددت تعاريف المراجعة الداخلية بين المعاهد العلمية والمتخصصين في مجال المراجعة والتي نذكر منها :

- تعريف المعهد الفرنسي للمراجعة و الرقابة الداخلية : IFACI

« المراجعة الداخلية في الشركة، وظيفة مسئولة عن مراجعة دورية للوسائل (الإمكانيات) الموجودة تحت تصرف الإدارة والمسيرين على جميع المستويات، من أجل إدارة ومراقبة الشركة. هذه الوظيفة تؤمن من طرف مصلحة تابعة للإدارة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى، ومن أهدافها الرئيسية في إطار المراجعة الدورية التحقق من أن الإجراءات تشمل ضمانات كافية، المعلومات صحيحة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة والهياكل واضحة ومناسبة »⁽¹⁸⁾.

- تعريف معهد المراجعين الداخليين الأمريكيين: IIA

« المراجعة الداخلية هي نشاط تأكيدي استشاري وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للشركة وتحسين عملياتها، وهو يساعد الشركة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين عمليات إدارة الخطر، الرقابة والحوكمة »⁽¹⁹⁾.

3.2 خصائص المراجعة الداخلية

تتميز المراجعة الداخلية بالخصائص التالية :

- وظيفة تقييم مستقلة

تعني أن يكون المراجع الداخلي مستقلا عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها، وأن يتبع إداريا أعلى مستويات الهيكل التنظيمي في الشركة مثل لجنة المراجعة المنبثقة عن مجلس الإدارة⁽²⁰⁾.

- وظيفة استشارية

حيث تعمل على تزويد إدارة ومجلس إدارة الشركة بالتحليلات والدراسات والاستشارات والاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب⁽²¹⁾.

- وظيفة تأكيدية

بناء على نتائج تقدير المخاطر، تعمل المراجعة الداخلية على تقييم كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية، حيث تطمئن الإدارة بأن المخاطر المرتبطة بنشاط الشركة مفهومة ويتم التعامل معها بشكل مناسب⁽²²⁾.

- وظيفة موضوعية

وتعني أن يقوم المراجع الداخلي بأداء عمله دون تحيز إلى أي طرف قد تكون له مصلحة في نتائج عملية المراجعة، أي أنه على المراجع الداخلي أن يمارس التجرد والعدالة في جمع وتقييم أدلة الإثبات وتقييم النتائج، فالموضوعية تعتبر خاصية أساسية للمراجعة الداخلية، فهي تسمح للمراجع بأن يوفر كل من خدمات التأكد والنشاط الاستشاري إلى مجلس الإدارة والأطراف ذات المصلحة بالشركة⁽²³⁾.

4.2 أنواع المراجعة الداخلية

هناك أنواع للمراجعة الداخلية نذكر منها:

- المراجعة المالية Financial Audit

هذا النوع من المراجعة يشمل إجراء فحص شامل لسجلات وتقارير الإدارة المالية، وذلك من أجل التحقق من أن الأصول والخصوم مسجلة بطريقة صحيحة في الميزانية، وأن جميع الأرباح والخسائر تم تقييمها بشكل سليم. كما تشمل التأكد من سلامة المركز المالي للشركة وفحص التحليل المالي للتدفقات النقدية، وأن تسجيل المعاملات المالية يتم وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة عموما⁽²⁴⁾.

- المراجعة التشغيلية (مراجعة العمليات) Operational Audit

تتضمن مراجعة العمليات إجراء فحص شامل للإدارة التشغيلية وإجراءات وضوابط الرقابة الداخلية، وجودة تنفيذ المسؤوليات المرتبطة بوظائف الشركة،

مع التركيز على أن أموال وموارد الشركة تستخدم بشكل كفاء فعال. و تشمل
المراجعة التشغيلية دراسة المسائل المتعلقة بما يلي (25) :

- التأكد من مدى ملائمة النظم الإدارية والرقابية والممارسات التي تهدف إلى
السيطرة والمحافظة على الأصول؛

- التأكد من سلامة استخدام أموال وموارد الشركة بشكل كفاء وفعال؛
- التأكد من مدى كفاية وفعالية الأنشطة والبرامج والعمليات التشغيلية بالشركة؛

- مراجعة نظم المعلومات **Information Systems Audit**

هذه المراجعة تشمل ما إذا كانت نظم المعلومات توفر القدر الكافي لحماية
أصول الشركة، والحفاظ على سلامة وأمن البيانات و النظم، والقدرة على ضبطها
وتصحيحها في الوقت المناسب. وتشمل مراجعة نظام المعلومات ما يلي (26):

- فحص النظم القائمة أو الجديدة قبل التنفيذ وبعده، وذلك لضمان أمنها وأنها تلبى
احتياجات المستخدمين؛

- فحص نوعية التكنولوجيا لضمان فعالية الرقابة الداخلية التي تم وضعها؛

- مراجعة الالتزام **Compliance Audit**

تتضمن هذه المراجعة إجراء فحص لمختلف البرامج والسياسات والقوانين
والأنظمة والعقود التي يجب الالتزام بها وإتباعها من أجل الحفاظ على المبادئ
التوجيهية المقررة في الشركة، ويترتب على مراجعة الالتزام ما يلي (27):

- جمع المعلومات عن القوانين والأنظمة وغيرها من متطلبات الالتزام؛
- فهم حدود المراجعة في الكشف عن الأعمال غير القانونية وسوء المعاملة؛

- تقييم المخاطر التي يمكن أن تحدث جراء الأعمال غير القانونية؛
- على المراجع تصميم وأداء إجراءات لتقييم المخاطر التي من شأنها أن تكشف عن
الأعمال الغير قانونية؛

- مراجعة الأداء **Performance Audit**

نظام الرقابة الداخلية، وأن العمليات أو البرامج يجري تنفيذها وفقا للأهداف والخطط
المسطرة في برنامج المراجعة (28).

- مراجعة الإدارة **Management Audit**

الغرض من هذه المراجعة هو فحص وتقييم الأعمال والمسائل الإدارية، فالنتائج
المتوقعة من هذه المراجعة هي إبداء الرأي في القضايا الإستراتيجية وإعطاء الحلول
والتوصيات (29).

5.2 الدور الجديد للمراجعة الداخلية

يتمثل الدور الجديد للمراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات فيما يلي (30) :

- وجود وظيفة مراجعة داخلية فاعلة يرفع من مستوى ثقة المستثمرين بقدرة الشركة
على تحقيق الأهداف التي تخطط للوصول إليها؛

- تعزز المراجعة الداخلية من زيادة قدرة المساهمين على مساهمة مجلس إدارة
الشركة؛

- يقوم المراجعون الداخليون عن طريق الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية والعدالة، من خلال ضمان دقة ونزاهة التقارير المالية التي ينشرها مجلس الإدارة؛
- تقوم وظيفة المراجعة الداخلية ضمن مهام عملها بالتحقق من وجود نظام رقابة داخلية فعال من ناحية التصميم ومن الناحية العملية، مما يجعل إدارة الشركة أكثر قدرة على تحقيق أهدافها ولديها قائمة بالمخاطر التي تعمل على إدارتها؛
- بما أن حوكمة الشركات تعنى برعاية المصالح الخاصة بما يسمى بالمنفعين stakeholders في الشركة، فإن إدارة المراجعة الداخلية الفعالة تسهم في رعاية المصالح طالما أنها تعمل على مساندة الأنشطة المختلفة في الشركة على تحقيق أهدافها؛

3. نظرة عن واقع تطبيق المراجعة الداخلية و حوكمة الشركات في الجزائر

1.3 الإطار القانوني للمراجعة الداخلية

- تنص المادة 40 من القانون 01/88 على أنه « يتعين على الشركات الاقتصادية العمومية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية خاصة بالرقابة في الشركة وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها »⁽³¹⁾.
- تنص المادة 40 من القانون 01/91 على « أن الشركات الاقتصادية العمومية مدعوة لإقامة وتدعيم نظم داخلية لمراجعة حسابات الشركات وتحسين طرق أدائها بشكل ملحوظ »⁽³²⁾.

2.3 ظروف إعداد دليل حوكمة الشركات في الجزائر⁽³³⁾

انعقد بالجزائر العاصمة أول ملتقى دولي حول حوكمة الشركات في شهر جويلية من سنة 2007، وقد شكل هذا الملتقى فرصة مواتية لتلاقي جميع الأطراف الفاعلة في عالم الأعمال، وحدد لهذا الأخير هدف جوهرى يتمثل في تحسين الفهم الموحد لمصطلح وإشكالية حوكمة الشركات من زاوية الممارسة في الواقع وسبل تطوير الأداء ببلورة الوعي بأهمية حوكمة الشركات في تعزيز تنافسية الشركات في الجزائر و كذا الاستفادة من التجارب الدولية. ومن خلال فعاليات هذا الملتقى تبلورت فكرة إعداد دليل لحوكمة الشركات أطلق عليه اسم " ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر" كأول توصية وخطوة عملية تتخذ.

وقد تفاعلت جهود كل من جمعية حلقة العمل والتفكير حول المؤسسة ومنتدى رؤساء المؤسسات مع الفكرة، بترجمتها إلى مشروع ومن ثم ضمان تنفيذه بواسطة إنشاء فريق عمل متجانس ومتعدد التمثيل، مما أدى بالسلطات العمومية ممثلة في وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة إلى دعم المشروع عن طريق قبول رعاية الملف وتكليف أحد إطاراتها السامية للمشاركة الفعلية في فوج العمل المكلف بتحرير هذا الميثاق و كذا تسخير الدعم المادي، كما شاركت في المبادرة مجموعة من الهيئات

و المؤسسات الدولية المقيمة بالجزائر مثل: مؤسسة التمويل الدولية و المنتدى الدولي لحوكمة الشركات وكذا برنامج ميدا لتطوير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة. ويعتبر هذا الميثاق ثمرة لسلسلة من الجهود التي قادها فريق العمل المذكور سابقا بين الفترة الممتدة من نوفمبر 2007 إلى نوفمبر 2008، ففي غضون هذه الفترة الزمنية تمكن فريق العمل بأن يقيس وبعمق حالة الاستعجال لتبني ميثاق لحوكمة الشركات في الجزائر، وكذا الحاجة إلى إدراجه ضمن السياق الدولي المتميز بتبادل الخبرات، فقد شكلت مبادئ حوكمة الشركات المعتمدة من طرف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ضمن إصدارها لعام 2004 أهم المراجع التي اعتمد عليها فريق العمل في صياغة و تحرير دليل حوكمة الشركات في الجزائر، مع أخذه بعين الاعتبار لخصوصيات الشركات الجزائرية.

3.3 المبادئ الأساسية لحوكمة الشركات في الجزائر

تقوم حوكمة الشركات في الجزائر على المبادئ التالية⁽³⁴⁾:

- **الإصاف:** ويقصد به كل الحقوق والواجبات الخاصة بالأطراف الشريكة، وكذا الامتيازات والالتزامات المرتبطة بهم التي يجب أن توزع بصورة منصفة؛
- **الشفافية:** أن تكون كل الحقوق والواجبات، وكذا الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة عنها واضحة وصريحة؛
- **المساءلة:** حيث تكون مسؤولية كل طرف محددة على حدى، بواسطة أهداف محدد وغير متقاسمة؛
- **المحاسبة:** تعني أن كل طرف شريك يكون محاسبا أمام طرف آخر عن الشيء الذي هو مسئول عنه؛

4. الدراسة الميدانية

1.4 نشأة و تطور مجمع صيدال

لقد مرت نشأة و تطور مجمع صيدال بأربعة مراحل يمكن إيرادها فيما يلي⁽³⁵⁾:

- **المرحلة الأولى (1969 - 1981):** تميزت هذه المرحلة بما يلي :
 - تم إنشاء الصيدلية المركزية الجزائرية PCA سنة 1969 وفقا لمرسوم رئاسي، يمنح للدولة بموجبه حق احتكار استيراد وتصنيع وتسويق المنتجات الصيدلانية ذات الاستخدام الإنساني؛
 - في إطار إنتاج هذه المواد أنشئت وحدة تابعة لتصنيعها سنة 1971 بالحراش، ثم أنشئت وحدتي بيوتيك BIOTIC و فارمال FARMAL فيما بعد؛
- **المرحلة الثانية (1982- 1988):** تميزت هذه المرحلة بما يلي :
 - تمت إعادة هيكلة الصيدلية المركزية الجزائرية PCA، وتأسست على إثرها المؤسسة الوطنية للإنتاج الصيدلاني ENPP وفقا للقرار 82/ 161 المؤرخ في 24 أبريل 1982، مع منح الاستقلالية للوحدات المتواجدة في الجزائر العاصمة؛

- تمثلت مهمة المؤسسة الوطنية للإنتاج الصيدلاني ENPP في ضمان إنتاج و توزيع الأدوية والمستحضرات الطبية، بهدف تموين السوق الجزائرية بطريقة كافية ومنتظمة؛
- تم إعداد مشروع مركب لإنتاج المضادات الحيوية ANTIBIOTIQUE بالمدينة وظهرت على إثر هذا المشروع المؤسسة الوطنية لصناعة الكيمائية SNIC سنة 1986؛

- تم تغيير اسم المؤسسة الوطنية للإنتاج الصيدلاني سنة 1985 ليصبح اسمها صيدال SAIDAL، وفي سنة 1988 اندمج مركب المضادات الحيوية بالمدينة التابع للشركة الوطنية للصناعات الكيمائية SNIC بمؤسسة صيدال؛

- **المرحلة الثالثة (1989 - 1997)**: تميزت هذه المرحلة بما يلي:
- في ظل تنفيذ الإصلاحات الاقتصادية و إعادة هيكلة الشركات العمومية أصبحت شركة صيدال سنة 1989 شركة عمومية اقتصادية لها استقلالية في التسيير (ذاتي)؛

- سنة 1993 تم إدخال تغييرات على مستوى القانون الأساسي لشركة صيدال، مما سمح لها بالمشاركة في كل العمليات الصناعية والتجارية المرتبطة بموضوعها الاجتماعي من خلال إنشاء فروع جديدة تابعة لها؛

- **المرحلة الرابعة (1998 - 2008)**: أهم الأحداث التي ميزت هذه المرحلة هي :
- في نهاية سنة 1997 تبنت الشركة برنامج إصلاح هيكلي، تحولت من خلاله إلى مجمع صناعي (شركة ذات أسهم SPA) في فيفري 1998، و تم تسميته بمجمع صيدال GROUP SAIDAL، حيث يتكون هذا المجمع من ثلاث فروع هي: فرع فارمال FARMAL، فرع بيوتيك BIOTIC، فرع أنتيبويوتيك ANTIBIOTICAL. وكان هدفها هو تلبية احتياجات السوق المحلية الجزائرية؛
احتياجات السوق المحلية الجزائرية؛

4.2 تنظيم المراجعة الداخلية داخل مجمع صيدال

نظرا لكبر حجم مجمع صيدال وتنوع فروع و وحداته وتوزيعها عبر عدة مناطق جغرافية من التراب الوطني، فقد اعتمدت مديرية المراجعة والتحليل والتركيب الموجودة على مستوى المديرية العامة بحسين داي بالجزائر العاصمة على نمط المراجعة الداخلية المختلطة للتنسيق مع فروعها في عملية التسيير، حيث يوجد في كل فرع مديرية للمراجعة الداخلية، ويرجع هذا التنظيم إلى: استقلالية الفروع من الناحية التسييرية والمالية، وتخصص كل فرع في إنتاج منتجات معينة. وتتكون كل مديرية مراجعة من فروع المجمع من: مدير المراجعة الداخلية، رئيس المهام، مراجعين أوليين، مراجعين مبتدئين.

4.3 إعداد الاستبيان

يتكون الاستبيان الذي قمنا بإعداده من تسعة عشر سؤالا، استعمل فيها الطالب الأسئلة المغلقة لمساعدة المستقصى على التركيز وتسهيل الإجابة من خلال الاختيار

بين البدائل المطروحة، فقد تمت صياغة هذه الأسئلة بالاعتماد على مقياس ليكارت *likert Scale* المكون من خمسة أوزان، وحتى يتسنى لنا تحديد آراء العينة المبحوثة حول الأسئلة التي تناولها الاستبيان، قمنا بتقسيم هذا الأخير إلى محورين، المحور الأول: تتعلق أسئلته بمدى مساهمة استقلالية و موضوعية وكفاءة المراجعين الداخليين في حوكمة الشركات ومدى مساهمة إدارة المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات من خلال إدارة المخاطر وتقويم نظام الرقابة الداخلية بمجمع صيدال، أما المحور الثاني من الاستبيان فتمحورت أسئلته حول مساهمة المراجعة الداخلية في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات.

4.4 الأدوات المستخدمة في تحليل الاستبيان

تمت عملية تحليل البيانات واستخلاص النتائج من خلال تطبيق الأدوات الإحصائية المناسبة لطبيعة البيانات، ونوع العينة، وأهداف الدراسة وذلك باستخدام:
- برنامج (EXCEL) لمعالجة البيانات في شكل جداول ورسومات بيانية، حتى تسهل علينا عملية الملاحظة والتحليل؛

- برامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS Statistical Package for Social Sciences حتى يتسنى لنا حساب: التكرارات، النسب المئوية، المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية ... الخ؛

5.4 التحليل الإحصائي للمتغيرات الديمغرافية

تتكون عينة الدراسة من أربعة فئات: الفئة الأولى هي فئة المراجعين الداخليين المبتدئين، الفئة الثانية هي فئة المراجعين الداخليين الأوليين، الفئة الثالثة هي فئة رؤساء المهام، وأخيرا الفئة الرابعة وهي فئة مدراء أقسام المراجعة الداخلية. حيث قمنا بتوزيع 100 استمارة، وبعد استعادة الاستمارات الموزعة قمنا بعملية فرزها وتبويبها فتحصلنا على النتائج المبينة في الجدولين التاليين:

جدول رقم (01): توزيع الاستثمارات
الموزعة على أفراد العينة

البيان	العدد	النسبة
الاستثمارات الصالحة للتحليل	56	56 %
الاستثمارات المفقودة أو المهملة	20	20 %
الاستثمارات الملغاة (غير كاملة في الإجابة أو الواردة بعد الأجل)	24	24 %
مجموع الاستثمارات الموزعة	100	100 %

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج
الاستبيان

جدول رقم (02): توزيع عينة الدراسة
حسب متغير الوظيفة

المركز الوظيفي	التكرار	النسبة
مراجع داخلي مبتدئ	18	32.14 %
مراجع داخلي أولي	30	53.58 %
رئيس مهتمة	04	07.14 %
مدير قسم المراجعة الداخلية	04	07.14 %
المجموع	56	100 %

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج
الاستبيان

6.4 التحليل الإحصائي لآراء عينة الدراسة

- قمنا بحساب الوسط الفرضي من خلال تقسيم مجموع بدائل الإجابة على عددها،
و بما أننا استعملنا مقياس « ليكرت » الخماسي في بناء الاستبيان فإن :
- عدد البدائل (عدد الإجابات المقترحة وفق مقياس ليكرت) = 5
- مجموع بدائل = $15=1+2+3+4+5$
- المتوسط الحسابي الفرضي المطلق = مجموع بدائل ÷ عدد البدائل = $15 \div 5 = 3$
- تم تحديد طبيعة كل سؤال عند التحليل من حيث كونه ايجابيا أو سلبيا عن طريق تحديد الفئة التي تقع ضمنها قيمة المتوسط الحسابي من خلال حساب :
- حدود الفئات : تم حساب الحدود الدنيا والقصى للفئات عن طريق حساب المدى = $5 - 1 = 4$
- طول الفئة : طول الفئة = $0.8 = 5/4$
- نضيف النتيجة بالتدرج ابتداء من الفئة الأولى إلى غاية الفئة الخامسة، فينتج لدينا:

- الفئة الأولى : [1-1.8] تمثل الإجابة لا أوافق تماما.
 - الفئة الثانية : [1.81-2.6] تمثل الإجابة لا أوافق.
 - الفئة الثالثة : [2.61-3.4] تمثل الإجابة محايد.
 - الفئة الرابعة : [3.41-4.2] تمثل الإجابة أوافق.
 - الفئة الخامسة : [4.21-5] تمثل الإجابة أوافق تماما.
- بعد تفرغ البيانات الموجودة بالاستمارات المسترجعة والقابلة للتحليل تم الحصول على النتائج التالية :
- جدول رقم (03): نتائج آراء عينة الدراسة حول مساهمة استقلالية وموضوعية وكفاءة المراجع الداخلي في حوكمة الشركات.

01- بالنسبة للسؤال الأول

- أ- جاءت الإجابات عن الجزء " أ " من السؤال الأول بأوافق بنسبة 62.51 % و بمتوسط حسابي قدره 3.46 يتجه نحو الاتفاق، وانحراف معياري بلغت قيمته 0.811. مما يدل على أن ارتباط المراجع الداخلي بلجنة المراجعة يزيد من استقلاليته عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها داخل الشركة.
- ب- جاءت الإجابات عن الجزء " ب " من السؤال الأول بأوافق بنسبة 57.53 % و بمتوسط حسابي قدره 3.74 يتجه نحو الاتفاق، وانحراف معياري بلغت قيمته 0.637. مما يدل على أن استقلال المراجع الداخلي عند أداء وظيفته من خلال تحديد نطاق عمله و تدخله يرفع من أدائه ويجعله أكثر موضوعية و غير متحيز إلى أي طرف قد تكون له مصلحة في نتائج عملية المراجعة وإعداد التقارير.

ج- جاءت الإجابات عن الجزء " ج " من السؤال الأول بأوافق تماما بنسبة 57.53 %، و بمتوسط حسابي قدره 4.32 يتجه نحو الاتفاق التام، وانحراف معياري بلغت قيمته 0.615. مما يدل على أن ابتعاد المراجع الداخلي عن التحيز وتجنبه لتعارض المصالح يساعده أكثر على تطبيق مبادئ الحوكمة التي تركز على الإنصاف والمعاملة المتكافئة للمساهمين في كافة المجالات

02- بالنسبة للسؤال الثاني

أ - جاءت الإجابات عن الجزء " أ " من السؤال الثاني بأوافق بنسبة 52.61 %، و بمتوسط حسابي قدره 4.28 يتجه نحو الاتفاق، وانحراف معياري بلغت قيمته 0.646. مما يدل على أن توفر المراجع الداخلي على تكوين و مستوى تعليمي جيد يساعده على فهم قواعد حوكمة الشركات و تطبيقها بشكل سليم.

ب- جاءت الإجابات عن الجزء " ب " من السؤال الثاني بأوافق بنسبة 58.92 %، و بمتوسط حسابي قدره 3.51 يتجه نحو الاتفاق، وانحراف معياري بلغت قيمته 0.801. مما يدل على أن توفر المراجع الداخلي على خبرة مهنية ومعرفة ودراسة كافية بعمليات وإجراءات شركة صيدال يساعده على تكييف هذه الأخيرة مع قواعد حوكمة الشركات.

ج- جاءت الإجابات عن الجزء " ج " من السؤال الثاني بأوافق بنسبة 48.2 %، و بمتوسط حسابي قدره 3.43 يتجه نحو الاتفاق، وانحراف معياري بلغت قيمته 0.828. مما يدل على أن إجراء دورات تدريبية للمراجعين الداخليين بصورة مستمرة يمكنهم من التكيف بسرعة مع متطلبات ومحددات تطبيق حوكمة الشركات و مع وما تمليه عليهم البيئة التي تنشط فيها شركة صيدال.

د- جاءت الإجابات عن الجزء " د " من السؤال الثاني بأوافق بنسبة 41.1 %، و بمتوسط حسابي قدره 3.45 يتجه نحو الاتفاق، وانحراف معياري بلغت قيمته 0.821. مما يدل على وجود عدد لا بأس به من المراجعين الداخليين بالشركة، الذين لديهم اطلاع و معرفة مقبولة عن معايير المراجعة الدولية ومعايير المحاسبة الدولية، خاصة عند شروع الجزائر في تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، فمسألة الاطلاع على المعايير الدولية مهمة جدا لأنها تؤدي إلى توفير قواعد عمل واضحة ومحددة تسهل أمر المساءلة عن مدى صحة العمليات التي يتم القيام بها أو إجراؤها في الشركة، باعتبار المساءلة ركيزة أساسية لتطبيق قواعد حوكمة الشركات.

هـ- جاءت الإجابات عن الجزء " هـ " من السؤال الثاني بأوافق بنسبة 44.6 %، و بمتوسط حسابي قدره 3.54 يتجه نحو الاتفاق، وانحراف معياري بلغت قيمته 0.787. مما يدل على توفر المراجعين الداخليين لشركة صيدال على اطلاع ومعرفة مقبولة عن: مفاهيم ومبادئ وأهداف حوكمة الشركات.

جدول رقم (04) : نتائج آراء عينة الدراسة حول مساهمة المراجعة الداخلية في حوكمة الشركة.

03- جاءت الإجابات عن السؤال الثالث بأوافق بنسبة 48.21 % وموافق تماما بنسبة 44.65 %، وبمتوسط حسابي قدره 3.71 يتجه نحو الاتفاق، وانحراف معياري بلغت قيمته 0.715. مما يدل على أن إدارة المراجعة الداخلية تقوم بدور فعال في إدارة المخاطر من خلال تحديد وتقويم المجالات الهامة التي تكون عرضة للمخاطر داخل فروع و وحدات مجمع صيدال.

04- جاءت الإجابات عن السؤال الرابع بأوافق تماما بنسبة 51.8 % وموافق بنسبة 39.3 %، و بمتوسط حسابي قدره 4.38 يتجه نحو الاتفاق التام، وانحراف معياري بلغت قيمته 0.578. مما يدل على أن إدارة المراجعة الداخلية تقوم بدور فعال من خلال إخضاع نظم الرقابة الداخلية لعمليات تقويم دورية والعمل على تحديد المشاكل التي تظهر بها ومتابعة تصحيحها و تقديم الحلول المناسبة لها.

05- جاءت الإجابات عن السؤال الخامس بأوافق بنسبة 58.9 % وموافق تماما بنسبة 39.3 %، وبمتوسط حسابي قدره 3.62 يتجه نحو الاتفاق، وانحراف معياري بلغت قيمته 0.701. مما يدل على أن إدارة المراجعة الداخلية تقوم بدور فعال لتطوير نظم الرقابة الداخلية بما يواكب التطور الحاصل في عمليات وأنشطة شركة صيدال.

جدول رقم (05) : نتائج آراء عينة الدراسة حول مساهمة المراجعة الداخلية في ضمان حقوق المساهمين.

06- جاءت الإجابات عن السؤال السادس بلا أوافق بنسبة 55.4 %، و بمتوسط حسابي قدره 2.36 يتجه نحو عدم الاتفاق، وانحراف معياري بلغت قيمته 1.196. مما يدل على أنه لا يسمح للمراجعين الداخليين بالتدخل في بعض شؤون و مجالات شركة صيدال كونها تقع خارج نطاق أعمالهم مثل: ضمان حق المساهمين في إبداء آرائهم حول تعيين أعضاء مجلس الإدارة.

07- جاءت الإجابات عن السؤال السابع بأوافق بنسبة 44.6 % وموافق تماما بنسبة 25.1 %، وبمتوسط حسابي قدره 3.48 يتجه نحو الاتفاق، وانحراف معياري بلغت قيمته 0.816. مما يدل على أن المراجعة الداخلية تساهم بقدر كبير في ضمان حق المساهمين في المشاركة والحصول على معلومات كافية وفي التوقيت المناسب عن القرارات المتعلقة بالتغيرات الأساسية في الشركة مثل: (التعديلات في النظام الأساسي أو في غيرها من الوثائق الأساسية للشركة، طرح أسهم إضافية، أية تعاملات مالية غير عادية قد تسفر عن إفلاس أو بيع الشركة).

08- جاءت الإجابات عن السؤال الثامن بلا أوافق بنسبة 48.2 %، وبمتوسط حسابي قدره 2.21 يتجه نحو عدم الاتفاق، وانحراف معياري بلغت قيمته 1.275. مما يدل على أنه لا يسمح للمراجعين الداخليين بالتدخل في ضمان حق المساهمين

في التصويت بصفة شخصية أو بالإنابة، بل يعتبر من صلاحيات مجلس إدارة مجمع صيدال.

جدول رقم (06): نتائج آراء عينة الدراسة حول مساهمة المراجعة الداخلية في ضمان المعاملة المتكافئة للمساهمين.

09- جاءت الإجابات عن السؤال التاسع بأوافق تماما بنسبة 46.4 % و موافق تماما بنسبة 30.04 %، و بمتوسط حسابي قدره 3.43 يتجه نحو الاتفاق، وانحراف معياري بلغت قيمته 0.828. مما يدل على أن المراجعة الداخلية تساهم في ضمان المعاملة المتكافئة للمساهمين (كبار أو صغار حملة الأسهم) فيما يخص الاطلاع على التقارير المالية للشركة حال صدورها.

10- جاءت الإجابات عن السؤال العاشر بأوافق بنسبة 35.7 % و موافق تماما بنسبة 32.14 %، و بمتوسط حسابي قدره 3.66 يتجه نحو الاتفاق، وانحراف معياري بلغت قيمته 0.726. مما يدل على أن المراجعة الداخلية تعمل على ضمان المعاملة المتكافئة للمساهمين المنتمين إلى نفس الفئة، ومنع تداول الأسهم بصورة لا تتسم بالإفصاح أو الشفافية.

11- جاءت الإجابات عن السؤال الحادي عشر بلا أوافق بنسبة 41.1 % ولا أوافق تماما بنسبة 35.7 %، و بمتوسط حسابي قدره 2.23 يتجه نحو عدم الاتفاق، وانحراف معياري بلغت قيمته 1.253. مما يدل على أنه لا يسمح للمراجعين الداخليين بالتدخل لضمان المعاملة المتكافئة لكافة المساهمين من خلال التكفل بالعمليات والإجراءات المتعلقة بالإبلاغ عن الاجتماعات العامة للمساهمين، بل يعتبر من صلاحيات مجلس إدارة الشركة.

جدول رقم (07): نتائج آراء عينة الدراسة حول مساهمة المراجعة الداخلية في ضمان الإفصاح و الشفافية.

12- جاءت الإجابات عن السؤال الثاني عشر بأوافق تماما بنسبة 51.8 % و موافق بنسبة 32.14 %، و بمتوسط حسابي قدره 4.38 يتجه نحو الاتفاق التام، وانحراف معياري بلغت قيمته 0.578. مما يدل على أن المراجعة الداخلية تضمن المستوى الكافي من الإفصاح عن طريق مراجعة التقارير المالية السنوية أو المرحلية والتأكد من احتوائها على: تقرير مجلس الإدارة، تقرير محافظ الحسابات، الميزانية السنوية والحسابات الختامية الأخرى... الخ.

13- جاءت الإجابات عن السؤال الثالث عشر بأوافق بنسبة 48.21 % و أوافق تماما بنسبة 39.3 %، و بمتوسط حسابي قدره 3.71 يتجه نحو الاتفاق، وانحراف معياري بلغت قيمته 0.715. مما يدل على أن المراجعة الداخلية تساهم في تحقيق مستوى كافي من الإفصاح، من خلال ضمان العدالة في وصول المعلومات الواردة

في التقارير المالية أو أي معلومات إضافية إلى حملة الأسهم و أصحاب المصالح بشركة صيدال لتزويدهم بما يساعدهم في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية المستقبلية.

14- جاءت الإجابات عن السؤال الرابع عشرًا بأوافق تمامًا بنسبة 50.0 % وموافق بنسبة 32.1 %، وبمتوسط حسابي قدره 4.23 يتجه نحو الاتفاق التام، وانحراف معياري بلغت قيمته 0.721. مما يدل على أن المراجعة الداخلية تساهم في ضمان إعداد ومراجعة المعلومات وكذا الإفصاح عنها بأسلوب يتلاءم مع معايير المراجعة و المحاسبة المتفق عليها.

جدول رقم (08) : نتائج آراء عينة الدراسة حول مساعدة المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة في تسهيل مهامه و مسؤولياته.

15- جاءت الإجابة عن السؤال الخامس عشرًا بلا أوافق بنسبة 62.51 %، و بمتوسط حسابي قدره 2.04 يتجه نحو عدم الاتفاق، وانحراف معياري بلغت قيمته 1.367. مما يدل على أنه لا يسمح للمراجعين الداخليين بمراجعة إستراتيجية مجلس الإدارة لمعرفة توجهاتها نحو تعظيم قيمة الشركة من خلال تعظيم قيمة حملة الأسهم وحماية مصالحهم، إذ لا يقوم مجلس الإدارة بنشر إستراتيجيته الخاصة ولا يسمح بوصول المراجعين الداخليين إليها، بل كل ما يحاسب عليه من طرف المساهمين هو النتائج التي يحققها.

16- جاءت الإجابة عن السؤال السادس عشرًا بأوافق بنسبة 53.57 %، وبمتوسط حسابي قدره 3.41 يتجه نحو الاتفاق، وانحراف معياري بلغت قيمته 0.794. مما يدل على أن مجلس الإدارة يعتمد بدرجة كبيرة على المراجعين فيما يخص التقييم الموضوعي لشؤون ومصالح الشركة، والحرص على ضمان سلامة ونزاهة التقارير المالية والمحاسبية للشركة، من خلال ربط مديرية المراجعة بمجلس الإدارة مباشرة، وجعلها تعمل بصفة مستقلة عن الإدارة التنفيذية.

17- جاءت الإجابة عن السؤال السابع عشرًا بأوافق بنسبة 62.5 %، و بمتوسط حسابي قدره 3.59 يتجه نحو الاتفاق، وانحراف معياري بلغت قيمته 0.811. مما يدل على الدور الكبير للمراجعين الداخليين في مساعدة مجلس الإدارة على مراجعة هيكل التعويضات والحوافز وتقرير المرتبات والمزايا الممنوحة للعمال والموظفين بمجمع صيدال.

جدول رقم (09) : نتائج آراء عينة الدراسة حول دور المراجعة الداخلية في تفعيل دور أصحاب المصالح.

18- جاءت الإجابة عن السؤال الثامن عشرًا بأوافق بنسبة 57.53 %، و بمتوسط حسابي قدره 3.74 يتجه نحو الاتفاق، وانحراف معياري بلغت قيمته 0.637. مما يدل على أن المراجعة الداخلية تساهم في العمل على تأكيد احترام حقوق أصحاب المصالح كما يرسبها القانون، وذلك من خلال تأكيد حقهم في معرفة الوضعية المالية للشركة والتأكد من سلامتها عن طريق الاطلاع على التقارير المالية التي تنشرها.

19- جاءت الإجابة عن السؤال التاسع عشر بأوافق بنسبة 64.29 %، وبمتوسط حسابي قدره 3.70 يتجه نحو الاتفاق، وبانحراف معياري بلغت قيمته 0.698، مما يدل على أن المراجعة الداخلية تساهم فعلا في العمل على إيجاد وتوفير آليات لمشاركة أصحاب المصالح في تحسين مستويات الأداء لمجمع صيدال، من خلال تزويدهم بالمعلومات المتعلقة بذلك.

خلاصة

تمثل حوكمة الشركات النقاء الممارسات والإجراءات السليمة لإدارة الشركات، حيث تعمل هذه الإجراءات والممارسات بموجب معايير وقواعد تحكمها بصورة ملزمة، وتهدف من خلال عملها إلى التقليل من تعارض المصالح بين المساهمين وأصحاب المصالح وكل من له علاقة مع الشركة، وبسبب تنوع الآليات الرقابة لحوكمة الشركات وتعدد مصادرها، فإن تنفيذها يتطلب وضع إطار شامل لها، يأخذ بعين الاعتبار جميع مصالح المساهمين وأصحاب المصالح في شركات المساهمة، فكل طرف من هذه الأطراف يؤدي دورا مهما في عملية الحوكمة.

عرض نتائج الدراسة

- ظهرت حوكمة الشركات بسبب انفصال الملكية عن الإدارة وعجز نظرية الوكالة عن الرقابة على إدارات الشركات وحماية حقوق المساهمين تعظيم مصالحهم، من خلال حالات الفشل والإفلاس التي شهدتها العديد من الشركات في العالم؛

- يتوقف دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات في الجزائر على ضرورة توافر الفهم المشترك لدى المراجعين الداخليين والأطراف المستفيدة من حوكمة الشركة لكي يفهموا قيمة نشاطها يضيف قيمة للشركة ويحمي حقوقهم ومصالحهم بها؛

- انطلاقا من كون المراجعة الداخلية أحد الآليات المهمة لتفعيل حوكمة الشركات، فقد تغير الدور التقليدي للمراجع الداخلي وتجاوز عملية تحديد مخاطر نظام الرقابة الداخلية، ليصل إلى القيام بدور استشاري كبير في الشركات، وأصبح المراجع الداخلي مطالبا بأن يكون لديه عدد من المهارات الفنية لتساعده في فهم الخطط وأسس بناء البرامج وتؤهله للعمل على تقديم التوصيات اللازمة لمجلس الإدارة؛

- تختلف أدوات الرقابة على الشركات ولكنها تشترك مع بعضها في أهمية وظيفة المراجعة الداخلية ودورها في مساندة مجلس الإدارة ولجنة المراجعة والمراجعين الخارجيين، لذا من الضروري إعادة تنظيم هذه الوظيفة في الجزائر وفقا للمعايير الدولية الحديثة وتعزيز استقلاليتها داخل الشركات ودعمها بالإطارات المكونة والمؤهلة لكي تقوم بدورها على أكمل وجه؛

اقتراحات

- الاقتداء بالممارسات والتطبيقات الدولية فيما يخص مساهمة المراجعة الداخلية في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، من خلال إصدار قوانين وتشريعات تلزم شركات المساهمة الجزائرية على إنشاء لجان للمراجعة، لتدعيم استقلالية المراجعين الداخليين أثناء تأديتهم لأعمالهم و واجباتهم؛
- إلزام الشركات الجزائرية على العمل بالقواعد الأساسية لحوكمة الشركات التي تتلخص في الشفافية والمساءلة والمسؤولية والإنصاف، والإفصاح عن مدى العمل بها في التقارير السنوية؛ مع فرض عقوبات على كل من يخالف التطبيق السليم لهذه القواعد؛
- منح تسهيلات للعاملين في شركات المساهمة الجزائرية وتشجيعهم على شراء أسهم من الشركات التي يعملون فيها، وذلك لتحويلهم من مجرد عاملين في هذه الشركات إلى مالكين لجزء من رأس مالها، حتى يتولد لديهم ولاء للشركة وحوافز ايجابية للعمل على تحقيق مصالحها والمحافظة على إستمراريتها؛
- إخضاع المراجعين الداخليين بالشركات الجزائرية إلى عملية تقويم مستمرة لتحديد نقاط القوة والضعف في عملهم، والعمل على تطوير خبراتهم ومساعدتهم في الاطلاع على أساليب المراجعة الحديثة المتبعة في الدول المتقدمة؛
- استحداث معاهد متخصصة في المراجعة الداخلية في الجزائر، لتدريب و تأهيل المراجعين الداخليين، وتطوير مهاراتهم وتحديث الطرق والأساليب التي يستخدموها في عملية المراجعة، عن طريق تبادل الخبرات مع المعاهد الدولية المتخصصة في نفس المجال؛

المراجع والإحالات

- ¹ Maurice **BASLE**, Evaluation des politiques et gouvernance a différents niveaux de gouvernement, économique de Bretagne, université de rennes, Rennes, n° 2, 2000, P. 17.
- ² Housseem **RACHDI**, La Gouvernance Bancaire: un survey de littérature, Université El Manar, Tunis, P.03, date de consultation, 02/01/2009, 10h30 , <http://blog.b3b.ch/wp-content/uploads/la-gouvernance-bancaire-un-survey-de-litterature.pdf>
- ³ Alain **BEITON**, Antoine **CAZORLA**, Dictionnaire des science économiques, Armande Coline, Paris, 2^{ème} édition, 2007, P. 252.
- ⁴ Claude **BOURQUI**, Corporate governance Reveu de l'expert-comptable suisse, Genève, 2002, P.1125.
- ⁵ -عبد القادر بريش، قواعد تطبيق الحوكمة في المنظومة المصرفية مع الإشارة إلى حالة الجزائر، مجلة الإصلاحات الاقتصادية و الاندماج في الاقتصاد العالمي، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، العدد الأول، 2006، ص 03.
- ⁶ Adrian **CADBURY**, Report of the financial aspects of corporate governance, Burgess Science Press, First published, London, December 1992, P.04. date of consultation 02/02/2009, 17h23, <http://www.cg.org.cn/theory/zlyz/cadbury.pdf>
- ⁷ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان، 2006، ص42.
- ⁸ شهيرة عبد الشهيد، قواعد إدارة الشركات تصبح سعياً دولياً : ماذا يمكن عمله في مصر؟ مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن، سبتمبر 2001، ص 05.
- ⁹ عوض بن سلامة الرحيلي، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات: حالة السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد و الإدارة، جدة، العدد الأول، 2008، ص ص 184-185.
- ¹⁰ جون سوليفان و آخرون، حوكمة الشركات في القرن الواحد و العشرين، ترجمة سمير كرم، مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن، 2003، ص 145.

¹¹ L'Organisation de Coopération et de développement Economique, Principe de Gouvernement D'entreprise de L'OCDE, Paris, 2004, PP.19-20.

¹² جون سوليفان و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص149.

¹³ طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات: شركات قطاع عام وخاص ومصارف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 45.

¹⁴ جون سوليفان و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص150.

¹⁵ Principe de Gouvernement D'entreprise de L'OCDE, Op.cit.,PP.25-26

¹⁶ أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص95.

¹⁷ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التدقيق، دار الوراق للنشر و التوزيع، عمان، طر، 2006، ص31. [يتصرف]

¹⁸ Sourour AMMAR, Le Rôle de l'Auditeur Interne dans le Processus de Gouvernance de l'Entreprise à Travers l'Evaluation du Contrôle Interne, Institut des Hautes Etudes Commerciales de Sfax, Sfax, 2007, P.03. date of consultation, 26/03/2009. 21h36. http://cermat.iae.univ-tours.fr/IMG/pdf/Communication_S.AMMAR.pdf.

¹⁹ Eustache EBONDO, Audit Interne et Gouvernance d'Entreprise : Lectures Théoriques et Enjeux Pratiques, Euromed- Marseille Ecole de Management, Marseille, P.02. date de consultation 25/03/2009, 17h50. http://cermat.iae.univ-tours.fr/IMG/pdf/Communication_Eustache_Ebondo_Wa_Mandzila.pdf.

²⁰ خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص34.

²¹ المرجع السابق، ص36.

²² المرجع السابق، ص 44.

²³ أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص463.

²⁴ Rajkumar SADUKIA, Manual On Internal Auditing, P. 12. date of consultation, 28/03/2009, 11h10. www.carajkumarradukia.com/handbook/hbintaudit.doc

²⁵ Ibid., P.13.

²⁶ Ibid., P. 19.

²⁷ Rajkumar S.Adukia, Op.Cit., P. 20.

<http://www.sfsu.edu/~audit/Typesofaudits.html>, date of consultation 01/04/2009, 14h12.28

²⁹ <http://mansid.wordpress.com/types-of-internal-audit>, date of consultation 02/04/2009, 16h30.

³⁰ سليمان الهتلان، حوكمة الشركات تدعم الاقتصاد الوطني .. والمراجعة الداخلية تحقق الأهداف، المجلة الالكترونية الاقتصادية، الرياض، العدد 5698، 2009، ص ص 03-04.] http://www.aleqt.com/2009/05/18/article_229937.html [بتصرف] للمزيد من الاطلاع أنظر :

³¹ صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص 247.

³² نفس المرجع و الصفحة سابقا

³³ وزارة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، الجزائر، 2009، ص 13. [يتصرف]

للمزيد من الإطلاع أنظر : <http://www.algeriacorporategovernance.org/download/Code-ara.rar>

³⁴ المرجع السابق، ص 66.

³⁵ Groupe Saidal, La Notice d'Information, 1999, Alger, P. 13.

الملاحق

جدول رقم (03): نتائج آراء عينة الدراسة حول مساهمة استقلالية و موضوعية وكفاءة المراجع الداخلي في حوكمة الشركات.

الترتيب	المؤشر الاحتراف المعياري	المؤشر المتوسط الحسابي	الإجابات					العبارة
			لا توافق تماما	لا توافق	محايد	وافق	وافق تماما	
01	0.687	3.84	-	-	-	-	-	تساهم استقلالية و موضوعية المراجع الداخلي في حوكمة الشركات من خلال :
03	0.811	3.46	-	-	60	35	15	أ ارتباط المراجع الداخلي بلجنة المراجعة.
02	637.0	74.3	30	-	30	30	20	ب استقلال المراجع الداخلي عند أداء وظيفته من خلال تحديد نطاق أو مجال عمله و تدخله.
01	0.615	4.32	-	-	30	23	30	ج ابتعاد المراجع الداخلي عن التحيز و تجنبه لتعارض المصالح.
20	7760.	463.	-	-	-	-	-	02 تساهم كفاءة المراجع الداخلي في حوكمة الشركات من خلال :
01	0.646	4.28	-	60	15	35	-	أ توفر المراجع الداخلي على تكوين و مستوى تعليمي جيد.
30	0180.	.513	-	-	05	33	18	ب توفر المراجع الداخلي على خبرة مهنية و معرفة و دراية بعمليات و اجراءات الشركة.
50	2880.	33.4	-	-	40	27	25	ج إجراء دورات تدريبية للمراجعين الداخليين بصورة مستمرة.

المراجعة الداخلية كآلية لتطبيق الحوكمة في شركات المساهمة الجزائرية دراسة حالة مجمع صيدال
د.مسعود صديقي/ أ.لخضر أوصيف

			-	-	7.1	48.2	44.6	النسبة المنوية		
40	2180.	54.3	70	04	70	23	15	التكرار	توفر المراجعين الداخليين على إطلاع و معرفة و دراية مقبولة عن : معايير المراجعة الدولية، معايير المحاسبة الدولية، القوانين والتعليمات الصادرة عن الجهات المتخصصة في هذا المجال.	د
			12.5	7.1	12.5	41.1	26.78	النسبة المنوية		
20	0.787	.543	-	10	60	25	15	التكرار	توفر المراجعين الداخليين على إطلاع و معرفة و إلمام كافي عن : مفاهيم حوكمة الشركات، مبادئها و أهدافها.	هـ
			-	17.85	10.71	44.6	26.78	النسبة المنوية		

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS

جدول رقم (04) : نتائج آراء عينة الدراسة حول مساهمة المراجعة الداخلية في حوكمة الشركة.

المؤشرات الإحصائية			الإجابات					العبارة		
الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	لا توافق تماما	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق تماما			
02	0.715	3.71	2	-	2	27	25	التكرار	تقوم إدارة المراجعة الداخلية بدور فعال في إدارة المخاطر من خلال تحديد و تقويم المجالات الهامة التي تكون عرضة للمخاطر داخل الشركة.	03
			3.57	-	3.57	48.21	44.65	النسبة المنوية		
01	0.578	4.38	-	1	2	22	31	التكرار	تعمل إدارة المراجعة الداخلية على إخضاع نظم الرقابة الداخلية لعمليات تقويم دورية والعمل على تحديد المشاكل التي تظهر بها و متابعتها تصحيحها.	04
			-	81.	3.57	39.3	55.35	النسبة المنوية		
03	0.701	3.62	-	1	-	33	22	التكرار	تعمل إدارة المراجعة الداخلية على تطوير نظم الرقابة الداخلية بما يواكب التطور الحاصل في عمليات وأنشطة الشركة.	05
			-	81.	-	58.9	39.3	النسبة المنوية		

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS

جدول رقم (05) : نتائج آراء عينة الدراسة حول مساهمة المراجعة الداخلية في ضمان حقوق المساهمين.

المؤشرات الإحصائية			الإجابات					العبارة	
الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	لا توافق تماما	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق تماما		
			-	31	14	11	-	التكرار	تساهم المراجعة الداخلية في

المراجعة الداخلية كآلية لتطبيق الحوكمة في شركات المساهمة الجزائرية دراسة حالة مجمع صيدال
د.مسعود صديقي/ الأخضر أوصيف

02	1.196	2.36	-	55.4	25.0	19.6	-	النسبة المئوية	ضمان حق المساهمين في إيداء أرائهم حول تعيين أعضاء مجلس الإدارة.	06
01	0.816	3.48	-	13	4	25	14	التكرار	تساهم المراجعة الداخلية في ضمان حق المساهمين في المشاركة والحصول على معلومات كافية و في التوقيت المناسب عن القرارات المتعلقة بالتفسيحات الأساسية في الشركة مثل : (التعديلات في النظام الأساسي أو في غيرها من الوثائق الأساسية للشركة، طرح أسهم إضافية، أية تعاملات مالية غير عادية قد تؤدي إلى فلاس أو بيع الشركة).	07
			-	23.2	7.1	44.6	125.	النسبة المئوية		
03	1.275	2.21	-	27	8	21	-	التكرار	تساهم المراجعة الداخلية في ضمان حق المساهمين في التصويت بصفة شخصية أو بالإتابة، كما يجب أن يغطي نفس الأسوزن للأصوات المختلفة، سواء كانت حضورية أو بالإتابة.	08
			-	48.2	14.3	37.5	-	النسبة المئوية		

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS

جدول رقم (06): نتائج آراء عينة الدراسة حول مساهمة المراجعة الداخلية في ضمان المعاملة المتكافئة للمساهمين.

المؤشرات الإحصائية			الإجابات					العبارة		
الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	لا توافق تماما	لا توافق	محايد	وافق	وافق تماما	التكرار	النسبة المئوية	
02	0.828	3.43	70	20	40	26	17	التكرار	تعامل المراجعة الداخلية على ضمان المعاملة المتكافئة للمساهمين (كبار أو صغار حملة الأسهم) فيما يخص الاطلاع على التقارير المالية للشركة حال صدورها.	09
01	0.726	3.66	50	13	10	20	17	التكرار	تعامل المراجعة الداخلية على ضمان المعاملة المتكافئة للمساهمين المنتمين إلى نفس الفئة، و منع تداول الأسهم بصورة لا تتسم بالإفصاح أو الشفافية.	10
			8.9	23.2	1.8	35.7	30.4	النسبة المئوية		
03	1.253	2.23	20	23	6	7	-	التكرار	تعامل المراجعة الداخلية على ضمان المعاملة المتكافئة لكافة المساهمين من خلال التفاعل بالعمليات والإجراءات المتعلقة بالإبلاغ عن الاجتماعات العامة للمساهمين.	11
			35.7	41.1	10.7	12.5	-	النسبة المئوية		

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS

جدول رقم (07): نتائج آراء عينة الدراسة حول مساهمة المراجعة الداخلية في ضمان الإفصاح و الشفافية.

المؤشرات الإحصائية			الإجابات					العبارة	
الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	لا توافق تماما	لا توافق	محايد	وافق	وافق تماما	التكرار	النسبة المئوية
			-	02	07	18	29	التكرار	تضمن المراجعة الداخلية المستوى الكافي من
			-	3.56	12.5	32.1	51.8	النسبة	

المراجعة الداخلية كآلية لتطبيق الحوكمة في شركات المساهمة الجزائرية دراسة حالة مجمع صيدال
د. مسعود صديقي / الأخضر أوصيف

01	0.578	4.38				4		المنوية	الإفصاح عن طريق مراجعة التقارير المالية السنوية أو المرحلية والتأكد من احتوائها على: (تقرير مجلس الإدارة، تقرير محافظ الحسابات، الميزانية السنوية والحسابات الختامية الأخرى...).	12
03	0.715	3.71	-	04	03	27	22	التكرار	تضمن المراجعة الداخلية العدالة في الإفصاح عن القوائم المالية من خلال ضمان وصول المعلومات الواردة في التقارير المالية أو أية معلومات إضافية إلى كافة المساهمين وأصحاب المصالح بالشركة.	13
			-	47.1	355.	48.2	39.3	النسبة		
						1		المنوية		
02	0.721	4.23	-	30	07	18	28	التكرار	تضمن المراجعة الداخلية إعداد و مراجعة المعلومات وكذا الإفصاح عنها بأسلوب يتلاءم مع معايير المراجعة المتفق عليها.	14
			-	5.4	12.5	32.1	50.0	النسبة		
								المنوية		

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS
جدول رقم (08) : نتائج آراء عينة الدراسة حول مساعدة المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة في تسهيل مهامه ومسؤولياته.

الترتيب	المؤشر الإحصائي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي		الإجابات			العبارة	الترتيب
			لا أوافق تماما	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق تماما		
03	.3671	2.04	-	35	10	11	-	التكرار	15
			-	62.51	17.85	19.64	-	النسبة	
								المنوية	
02	0.794	3.41	-	-	8	30	18	التكرار	16
			-	-	14.29	57.53	14.32	النسبة	
								المنوية	
01	0.811	3.59	05	08	6	35	15	التكرار	17
			06.67	10.67	10.72	62.5	26.78	النسبة	
								المنوية	

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS

جدول رقم (09) : نتائج آراء عينة الدراسة حول دور المراجعة الداخلية في تفعيل دور أصحاب المصالح.

الترتيب	المؤشر الإحصائي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي		الإجابات			العبارة	الترتيب
			لا أوافق تماما	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق تماما		
01	0.637	3.74	-	08	30	30	15	التكرار	18
			-	14.28	5.37	57	26.7	النسبة	
								المنوية	
			-	-	09	36	11	التكرار	19

المراجعة الداخلية كآلية لتطبيق الحوكمة في شركات المساهمة الجزائرية دراسة حالة مجمع صيدال
د.مسعود صديقي/ أ.لخضر أوصيف

02	0.698	3.70								توفير اليات لمشاركة أصحاب المصالح في تحسين مستويات الأداء للشركة، من خلال تزويدهم بالمعلومات المتعلقة بذلك.
----	-------	------	--	--	--	--	--	--	--	---

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS