وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد الشريف مساعدية
سوق أهراس

Université Mohamed Chérif Messadia
Souk Ahras
Mohamed Chérif Messadia University
Souk-Ahras

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

القسم: علوم التسيير

السنة الجامعية: 2023/2022

مذكرة

ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر

دور الرقابة المالية في تفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية

– دراسة ميدانية بمؤسسة أشغال الطرقات ETRS-

الشعبة

علوم التسيير

التخصص

مالية مؤسسة

من إعداد

ثلايجية ميساء و جناوي كوثر درين

لجنة المناقشة

الرئيس : عز الدين فؤاد	أستاذ محاضر – أ –	جامعة محمد الشريف مساعدية
المشرف : أولاد زاوي عبد الرحمان	أستاذ التعليم العالي	جامعة محمد الشريف مساعدية
الممتحن : بن بوزيد سليمان	أستاذ محاضر – أ –	جامعة محمد الشريف مساعدية

السنة الجامعية: 2023/2022

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وعرفان

قال الرسول صلى الله عليه وسلم: "اللهم إني أعوذ بك من علم لا ينفع ومن قلب لا يخشع ومن نفس لا تشبع ومن دعاء لا يسمع".

الحمد لله الذي وفقنا لهذا العمل المتواضع الذي أمل أن يكون عونا صائب لكل طالب.

أتقدم بجزيل الشكر للأستاذ الدكتور الفاضل المشرف " أولاد زاوي عبد الرحمن" على حرصه وإشرافه المتميز على هذا البحث.

كما لا يفوتنا أن نتقدم أيضا بالشكر إلى جميع أساتذة "قسم علوم التسيير" على مساعدتهم القيمة فشكرا جزيلا لكل من أهذانا بيد العون من قريب أو من بعيد.

لكل هؤلاء اللهم قدرنا على رد الجميل.

إهداء

إلى من علمني العطاء بدون انتظار، إلى من أحمل اسمه بكل افتخار، ستبقى كلماتك نجوم أهتدي بها اليوم والغد وإلى الأبد والدي العزيز "ثلايجية حفناوي" رحمه الله.

إلى سندي و مسندي و اتكائي و قوتي و ملكي و مملكتي و ضلعي الثابت الذي لا يميل، شمسي و قمري الى أغلى الحبايب أمي " بلحواس نجاة ".

ميساء

إهداء

الحمد و الشكر لله سبحانه و تعالى الذي ما تم الجهد و لا ختم السعي إلا بفضله

أهدي ثمرة تعبي هذا الجهد والعمل المتواضع إلى من قال في شأنهما الله عزوجل:

" و قضى ربك أن لا تعبدوا إلا إياه و بالوالدين إحسانا "

إلى التي تظلّ الأقلام عاجزة عن تقديم الشكر الذي يليق بها ، إلى من ساندتني و خطت معي خطواتي ، و يسرت لي الصعاب

إلى التي كانت سبب في وقوفي في هذا المكان أمي العزيزة

أطال الله عمرها و قدرني على رد جزء من جميلها

"زعلان بدر البدور"

إلى من لو كتبت لانتهى الحبر، و امتلأت الصحف ، ولم أنتهي ، فأي كلمة تعبر عن شوقي

إلى روح والدي الطاهرة تغمده الله برحمته و أدخله فسيح جناته

" جناوي بوعلام"

و إلى من عرفت معنى الحياة معهم **" إخوتي "**

درين

الملخص

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي تلعبه الرقابة المالية في حكومة المؤسسات عن طريق تفعيل هذه الأخيرة في المؤسسات الاقتصادية، وتم تركيز في الدراسة على أنواع الرقابة المالية وأساليبها والهيئات القائمة عليها بالإضافة إلى المفاهيم الخاصة بحكومة المؤسسات، مبادئها ودور لجان المراجعة في تفعيلها.

بعد التطرق إلى الجانب النظري ولتحقيق أهداف الدراسة والإجابة عن تساؤلاتها تأتي الدراسة الميدانية في محاولة لإبراز واقع الرقابة المالية والحكومة المؤسسية في المؤسسة العمومية الاقتصادية أشغال الطرقات–سوق أهراس– وقد تم استخدام المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، كما تم الاعتماد على مقابلة مع أعوان المؤسسة محل الدراسة مكونة من محورين وفقا لما تم تداوله في الفصلين السابقين، وتم استخدام القوائم المالية للمؤسسة للفترة الممتدة (2020-2022) من خلال التحليل بواسطة النسب المالية.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى وجود علاقة وثيقة الصلة بين تطبيق مبادئ الحكومة والرقابة المالية إذ تعتبران وجهان لعملة واحدة يؤثر ويتأثر بالآخر، كما أن تحليل القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة يكشف عن المركز المالي للمؤسسة ويحدد نقاط قوة وضعف، وبالتالي الرقابة عليها من خلال معرفة الانحرافات وتصحيحها.

كما توصلت الدراسة أيضا إلى أنه بالرغم من تعدد الأجهزة الرقابية إلا أنه يوجد نقص في فعالية الرقابة على مؤسسة أشغال الطرقات، حيث تتم الرقابة إلا من طرف محافظ الحسابات ومجلس الإدارة.

الكلمات المفتاحية: الرقابة المالية، حوكمة المؤسسات، لجان المراجعة، هيئات الرقابة.

Abstract :

This memorandum attempts to highlight the role that financial control plays in the corporate government by activating the latter in economic institutions. The study focused on the types of financial control, its methods and the bodies based on it, in addition to the concepts of corporate governance, its principles and the role of audit committees in activating it.

After addressing the theoretical aspect and achieving the objectives of the study and answering its questions, the field study comes in an attempt to highlight the reality of financial control and institutional government in the public economic institution of road works - Souk Aras - and the descriptive and analytical approach was used, and an interview was conducted with the employees of the institution under study It is composed of two axes, according to what was discussed in the previous two quarters, and the financial statements of the institution for the period (2020-2022) were relied upon in the analysis by means of financial ratios.

This study concluded that there is a close relationship between the application of the principles of government and financial control, as they are two sides of one coin that affect the other, and the analysis of the financial statements of the institution under study reveals the financial position of the institution and identifies strengths and weaknesses, and thus control them by knowing the deviations and correcting them.

The study also concluded that despite the multiplicity of control agencies, there is a lack of effective control over the Road Works Corporation, except by the accounts governor and the board of directors.

Key words: Financial oversight, corporate governance, audit committees, oversight bodies.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات :

العنوان	الصفحة
البسملة	–
شكر و عرفان	–
الاهداء	–
فهرس المحتويات	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
قائمة الملاحق	
المقدمة العامة	07-01
الفصل الأول: الاطار النظري للرقابة المالية	
تمهيد	09
المبحث الأول: الأطر المعرفية للرقابة المالية	10
المطلب الأول: مدخل مفاهيمي حول الرقابة المالية	10
1. نشأة الرقابة المالية و مفهومها	10
2. أنواع الرقابة المالية	13
المطلب الثاني: تقييم الرقابة المالية	20
1. أهمية و أهداف الرقابة المالية	22
2. أدوات الرقابة المالية	27
المطلب الثالث: خطوات و أساليب تنفيذ الرقابة المالية	27
1. خطوات الرقابة المالية	32
2. أساليب تنفيذ الرقابة المالية	32
المبحث الثاني: الهيئات المكلفة بالرقابة المالية	33
المطلب الأول: رقابة المفتشية العامة	33
1. مفهوم المفتشية العامة	33
2. الدور الرقابي للمفتشية العامة	33
المطلب الثاني: رقابة محافظ الحسابات	34

1. الضمانات المقررة لمحافظ الحسابات في سبيل الرقابة على المؤسسة العمومية الاقتصادية	35
2. مضمون رقابة محافظ الحسابات	35
المطلب الثالث: رقابة مجلس المراقبة	37
المطلب الرابع: رقابة مجلس المحاسبة	38
1. صلاحيات مجلس المحاسبة	39
2. مهام مجلس المحاسبة	41
المطلب الخامس: رقابة برلمانية(سياسية)	43
1. الرقابة السابقة	43
2. الرقابة الآنية	45
3. الرقابة البعدية	46
خلاصة الفصل الأول	48
الفصل الثاني: الاطار النظري لحوكمة المؤسسات	
تمهيد	50
المبحث الأول: ماهية الحوكمة المؤسسية	51
المطلب الأول: نشأة الحوكمة و مفهومها	51
1. نشأة الحوكمة المؤسسية	51
2. مفهوم حوكمة المؤسسات	54
المطلب الثاني: مبادئ الحوكمة و أطرافها	57
1. مبادئ الحوكمة	57
2. الأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة	63
المطلب الثالث: أهمية الحوكمة و أهدافها	65
1. أهمية الحوكمة	65
2. أهداف الحوكمة	67
المطلب الرابع: آليات و محددات الحوكمة	68
1. آليات تطبيق الحوكمة	68
2. محددات الحوكمة	70

المبحث الثاني: علاقة حوكمة الشركات بالرقابة المالية	72
المطلب الأول: مفهوم و أهمية انشاء لجان المراجعة	72
المطلب الثاني: مهام لجان المراجعة	74
المطلب الثالث: أهمية لجان المراجعة في حوكمة الشركات	74
خلاصة	76
الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة أشغال الطرقات–سوق أهراس–	
تمهيد	78
المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة أشغال الطرقات	79
المطلب الأول: نبذة تاريخية عن المؤسسة	79
المطلب الثاني: هيكلها و مهام مصالحها	81
المبحث الثاني: الدراسة التحليلية	84
المطلب الاول: التحليل بواسطة النسب المالية	84
المطلب الثاني: تحليل المقابلة	96
المطلب الثالث: التعليق على تقارير محافظ الحسابات	104
خلاصة الفصل الثالث	106
الخاتمة العامة	111–108
قائمة المراجع	–
الملاحق	–

قائمة الجداول:

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
(1-1)	أهم النسب المالية و دلالتها	24
(1-3)	الميزانية المالية المختصرة لسنة 2020	84
(2-3)	الميزانية المالية المختصرة لسنة 2021	85
(3-3)	الميزانية المالية المختصرة لسنة 2022	87
4-3	حساب نسبة السيولة العامة خلال الفترة(2020-2022)	88
5-3	حساب نسبة السيولة المختصرة خلال الفترة(2020-2022)	89
6-3	حساب نسبة السيولة الفورية خلال الفترة(2020-2022)	89
7-3	حساب نسب التمويل الدائم خلال الفترة(2020-2022)	90
8-3	حساب نسبة التمويل الخاص خلال الفترة(2020-2022)	90
9-3	حساب نسبة الاستقلالية المالية خلال الفترة(2020-2022)	91
10-3	حساب نسبة التمويل الخارجي للأصول خلال الفترة (2020-2022)	91
11-3	حساب معدل دوران الأصول خلال الفترة(2020-2022)	92
12-3	حساب معدل دوران العملاء و الموردين خلال الفترة (2020-2022)	93
13-3	نسب الربحية خلال الفترة(2020-2022)	94
14-3	حساب نسبة اجمالي الديون خلال الفترة(2020-2022)	95
15-3	حساب نسب المردودية خلال الفترة(2020-2022)	95

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
(1-1)	الرقابة المالية من حيث توقيت حدوثها	15
(1-2)	الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات	64
(2-2)	آليات تطبيق الحوكمة	69
(3-2)	المحددات الأساسية لتطبيق مفهوم الحوكمة	70
(4-2)	أهمية انشاء لجان المراجعة	73
(1-3)	الهيكل التنظيمي لمؤسسة أشغال الطرقات	83
(2-3)	التمثيل البياني للميزانية المالية المختصرة لسنة 2020	84
(3-3)	التمثيل البياني للميزانية المالية المختصرة لسنة 2021	86
(4-3)	التمثيل البياني للميزانية المالية المختصرة لسنة 2022	87

المقدمة العامة

المقدمة العامة:

إن الاستخدام الفعال للأموال يشكل إحدى الدعامات الأساسية من أجل حسن إدارة تلك الأموال، وفعالية القرارات الإدارية الصادرة عن السلطات المختصة، ولتحقيق هذا الهدف يتطلب وجود هيئات للرقابة المالية يكفل القانون استقلالها، وذلك من أجل ضمان الإستخدام الأمثل للأموال العامة.

إن الرقابة ضرورية في كل زمان ومكان وخاصة في الظروف والأزمات العصيبة، وذلك لدورها الفاعل في تمكين المجتمع من تجاوز تلك الظروف بحيث تزيد من قدرته على الصمود في مواجهة تلك التحديات، ولقد مارست الحضارات القديمة الرقابة المالية على مر التاريخ وذلك بصور وأشكال وأساليب متعددة، ومع الزمن تطورت هذه الممارسة من رقابة تقليدية تهتم بمدى التزام بالنظم والقوانين والتقاليد بهدف الحد من الأخطاء، إلى رقابة شاملة تضم رقابة الكفاءة والفاعلية، حيث أصبحت الحاجة إلى جهاز رقابي أمر ضروري،كما يجب الحفاظ على المال العام بشتى الطرق والوسائل لذا يجب على المشرع مراقبتها رقابة صارمة، والرقابة المالية في المفهوم الحديث هي مجموعة العمليات الملزمة لمتابعة أعمال تنفيذ الخطط كالسياسات الموضوعة بقصد التعرف على الانحرافات ومعالجتها في الوقت المناسب، إضافة إلى المحافظة على المال العام من عمليات الاختلاس أو الضياع أو سوء الاستعمال، كما أن أهمية الرقابة المالية لا تقل عن أهمية الرقابة في الجوانب الوظيفية الأخرى داخل أي منظمة أو منشأة ولا يكتفي بالرقابة على كمية وجودة الإنتاج، والشراء والتخزين وعلى الأفراد والتسويق ما لم يكن هناك أيضا نشاط رقابي فاعل يحكم التصرفات المالية، لضمان سير الأمور كما يجب ولغاية الوصول إلى أهداف المنظمة.

ولعل ما أفرزته الأزمات والمتغيرات الاقتصادية المعاصرة من سيطرة لغة المال على مختلف التعاملات وكثرة أوجه الفساد والاحتيال والغش، وهو ما أدى إلى انهيار العديد من الشركات العالمية الكبرى نتيجة للتلاعبات بأموال المستثمرين وتحويل الأموال المدخرة إلى قنوات استثمار فاشلة، الأمر الذي نتج عنه جعل سوق المال مكان للسرقة والنهب والسلب من خلال تزوير التقارير المحاسبية، فأصبحت كل الأطراف المرتبطة بالشركات تخاف على مصالحها، بل لا تأمن في إدارة شركتها.

وقد كشفت تلك الأوضاع عن الدور الهام الذي تلعبه لجان المراجعة في إرساء دعائم حوكمة الشركات وتحقيق جودة التقارير والقوائم المالية من خلال القيام بدراسة وتحليل نظام الرقابة الداخلية وتقييمها، والعمل على تفعيل المراجعة الداخلية والخارجية، مما يضمن ذلك اكتشاف كل الصور الشيطانية للتلاعبات المالية في أوقاتها

المناسبة واتخاذ الإجراءات الكفيلة لمعالجة ذلك، ومن ثمة تزويد المستثمرين وأصحاب المصالح بمعلومات تتمتع بالشفافية والمصداقية، وبذلك فهي تمثل حلقة وصل بين مجلس الإدارة والمراجعين والداخليين والخارجيين.

1. الإشكالية:

إن لفظ حوكمة مشابه لكلمة الرقابة أي السيطرة، فالحوكمة لها علاقة كبيرة بالرقابة، حيث هذا النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المؤسسة ومراقبتها من أجل تحقيق أهدافها، والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية والإفصاح وهذا ما سيتم البحث فيه من خلال دراسة حالة لمؤسسة أشغال الطرقات بسوق أهراس للفترة (2020-2022)، بالإعتماد على القوائم المالية لفترة الدراسة وفي هذا السياق تبرز معالم الإشكالية الرئيسية في التساؤل التالي:

كيف تساهم الرقابة المالية في تفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية بصفة عامة وفي مؤسسة أشغال الطرقات سوق أهراس ETRS بصفة خاصة ؟

وتتفرع عن هذه الاشكالية الرئيسية مجموعة من التساؤلات الفرعية التي يمكن صياغتها على النحو التالي:

- فيما تتمثل الأطر العامة لكل من الرقابة المالية والحوكمة المؤسسية ؟
- فيما تكمن أهمية تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية؟
- ما هو دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة المؤسسات ؟
- هل يوجد تطبيق لمفاهيم الرقابة المالية في وسط مؤسسة أشغال الطرقات بسوق أهراس -ETRS-؟
- هل هناك إطار فعال للحوكمة في مؤسسة أشغال الطرقات سوق أهراس -ETRS-؟

2. فرضيات الدراسة:

على ضوء إشكالية الدراسة وأسئلته الفرعية فإنه يتعين الإنطلاق بإجابة مبدئية بناء على الفرضيات البحثية التالية:

☜ نظام الرقابة المالية يعتبر وسيلة وقائية تبعد احتمال وقوع الأخطاء وتتمثل حوكمة الشركات في إدارة شؤون الشركة ومراقبتها من أجل تحقيق أهداف الأطراف المرتبطة بها؛

☜ لحوكمة الشركات أهمية اقتصادية وأخرى قانونية وتتمتع المؤسسة بمختلف مبادئ وقواعد التي تسمح لها بإدارتها بشكل جيد وبالتالي تزيد من مصداقيتها وكفاءتها؛

- تساهم لجان المراجعة مساهمة كبيرة في تحقيق جودة التقارير والقوائم المالية من خلال العمل على مراجعتها وفحصها سنويا ودوريا قيل إحالتها إلى مجلس الإدارة؛
- يوجد تطبيق لمفاهيم الرقابة المالية في وسط مؤسسة أشغال الطرقات سوق أهراس -ETRS؛
- وجود إطار فعال للحوكمة في مؤسسة أشغال الطرقات سوق أهراس-ETRS- .

3. أسباب إختيار الموضوع:

تم العمل على هذا الموضوع انطلاقا من مجموعة من الدوافع الموضوعية والذاتية، حيث تتمثل هذه الأخيرة في الرغبة في دراسة المواضيع الخاصة بالرقابة المالية والحوكمة المؤسسية؛

بينما تتمثل الأسباب الموضوعية بداية في طبيعة التخصص التي تفرض تناول مواضيع تخص مالية المؤسسة بصفة عامة، والرقابة المالية والحوكمة بصفة خاصة، في ظل قلة الدراسات البيداغوجية بخصوص هذا الموضوع، بالإضافة إلى العمل على إثراء المكتبة الجامعية بمواضيع حديثة لم يتم تناولها على مستوى الكلية من خلال الربط بين متغيري الرقابة المالية و الحوكمة المؤسسية.

4. أهمية الموضوع:

تظهر أهمية هذه الدراسة في أنه موضوع معاصر تزايد الاهتمام به في السنوات الأخيرة باعتباره يساهم في عدة جوانب اقتصادية والمتمثلة في رفع مستوى الكفاءة الاقتصادية لما لها من أهمية في المساعدة على استقرار الأسواق المالية ورفع مستوى الشفافية في تلك المؤسسات وهذا ما تجسده الرقابة المالية من خلال دورها في تفعيل مبادئ الحوكمة وفق لأسس ومفاهيم جديدة الأمر الذي يؤدي إلى التقليل من المخاطر التي تتعرض لها المؤسسات.

5. أهداف الدراسة:

تهدف دراسة هذا الموضوع إلى:

- التعرف على الرقابة المالية وإبراز أهميتها وأهدافها؛
- تسليط الضوء على الهيئات الرقابية التي تسخرها الدولة لمراقبة المؤسسات العمومية الاقتصادية؛
- محاولة إبراز أهمية الحوكمة من خلال التطرق مبادئها وأهدافها والأطراف القائم بها ومختلف جوانبها؛
- التطرق لطبيعة العلاقة بين الرقابة المالية وحوكمة المؤسسات وهو الهدف الرئيسي من هذه الدراسة؛

☜ محاولة إثبات الدور الذي تلعبه الرقابة المالية في تفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية وذلك بالنسبة للمؤسسة محل الدراسة.

6. منهج الدراسة وأدواتها:

من أجل دراسة هذا البحث دراسة شاملة وهادفة سيتم الاعتماد على المنهج الوصفي ودراسة حالة من خلال التطرق إلى مفهوم أهم المصطلحات المتعلقة بالبحث وبيان أهميتها وأهدافه، وتحليل الدور الذي تلعبه لجان المراجعة في إرساء دعائم حوكمة الشركات، وتحقيق جودة القوائم، كما سيتم الاعتماد على دراسة الحالة من خلال التعريج على تجربة مؤسسة أشغال الطرقات بسوق أهراس في مجال تجسيد الحوكمة، وقد اعتمدنا في هذه الدراسة الوصفية على المنهج الوصفي ودراسة حالة وعلى استمارة المقابلة كأداة أساسية.

وبذلك تم الاعتماد على أدوات جمع البيانات والمعلومات التالية:

☜ المراجع من الكتب والمجلات والأطروحات والرسائل الجامعية وما أتاحته من أفكار ومعلومات، كانت الأساس في إجراء البحث؛

☜ الملتقيات والندوات؛

☜ القوائم المالية وتقارير محافظ الحسابات الخاصة بالمؤسسة محل الدراسة خلال الفترة الممتدة من (2020-2022).

7. حدود الدراسة:

☜ **الحدود المكانية:** شملت الدراسة التطبيقية مؤسسة أشغال الطرقات بسوق أهراس.

☜ **الحدود الزمانية:** تم الاعتماد على القوائم المالية وتقارير محافظ الحسابات المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة للفترة الممتدة من (2020-2022).

8. الدراسات السابقة:

بناء على عملية المسح المكتبي الورقي والالكتروني أثناء فترة اعداد وتحرير الموضوع، تم التوصل الى بعض الدراسات التي تناولت أحد جوانب هذا الموضوع، ومن بين الدراسات ذات الصلة بموضوع الدراسة نجد:

☜ **الدراسة الأولى : لـ حمادي نبيل،** بعنوان: **" التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات – دراسة حالة مجمع صيدال وحدة الدار البيضاء بالجزائر العاصمة–"** مذكرة ماجستير، مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية والتجارة علوم التسيير، تخصص مالية مؤسسة، جامعة بن بوعلي، الشلف، 2008/2007).

حيث تمثلت الإشكالية الرئيسية لهذه المذكرة في : "كيفية الإستفادة من التدقيق الخارجي كأداة لتطبيق حوكمة المؤسسات "، إذ حاول صاحب المذكرة معالجة الإشكالية في أربعة فصول وتوصل الباحث إلى أن حوكمة الشركات تمثل الكيفية التي تدار بها الشركات وتراقب من طرف جميع الأطراف ذات العلاقة بالشركة وبالتالي فهي تعتبر بمثابة الأداة التي تضمن كفاءة إدارة الشركة في استغلالها لموارد الشركة ودراستها للمخاطر، وهو ما يعتبر كمؤشر عن تحقيق الشركة لأهدافها بالدرجة الأولى وأهداف الأطراف ذات العلاقة بها.

☜ **الدراسة الثانية: لـ عبدي نعيمة " دور اليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات– دراسة حالة الجزائر**" مذكرة ماجستير، تخصص مالية مؤسسة، جامعة ورقلة،2009.

حيث تمثلت الإشكالية الأساسية لهذه المذكرة: " مدى مساهمة آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات ومدى استجابة البيئة الجزائرية مع هذه الآليات في إطار ما يحيط بها من تغيرات، حيث تم تناول هذه الإشكالية ضمن أربعة فصول، تناول الفصل الأول حوكمة المؤسسات–مفاهيم أساسية– تم من خلاله عرض المفاهيم الأولية المرتبطة بالموضوع، في حين تناول الفصل الثاني آليات الرقابة و التطبيقات العالمية للحوكمة حيث خصص هذا الفصل لدراسة آليات الرقابة في ظل التطبيقات العالمية للحوكمة، ثم تناول الفصل الثالث آليات الرقابة مباشرة ودورها في تفعيل حوكمة المؤسسات، ليضم في الأخير الفصل الرابع الدراسة الميدانية والمتمثلة في تقييم خصوصيات الواقع الاقتصادي الجزائري من خلال قياس مدى تطابق آليات الرقابة مع ممارسات الحوكمة لإيجاد النقائص التي من الممكن ملاحظتها في هذه الممارسات.

☜ **الدراسة الثالثة: لـ سعيد خلف، " دور أجهزة الرقابة المباشرة في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات – دراسة حالة استبيان –**" مذكرة ماستر، مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2011.

حيث تمثلت إشكالية الباحث في: "كيف يمكن لأجهزة الرقابة أن تساهم في تجسيد وتكريس مفهوم حوكمة الشركات "، ونجد أن الباحث لخص الدراسة في أن هذه الآليات لازالت تحتاج إلأى المزيد من التطوير بما يخدم الحوكمة المؤسسية حيث أن القوانين والتشريعات التي تنظم عمل هذه الأليات لا تستجيب لمتطلبات حوكمة المؤسسات في الجزائر، بالإضافة إلى أن مختلف الهيئات والمؤسسات والنقابات لا تقوم بدورها كما يجب.

☜ **الدراسة الرابعة : لـ مناد علي " دور حومة الشركات في الأداء المؤسسي–دراسة قياسية حالة S.P.A الجزائر** " أطروحة شهادة الدكتوراه، مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية التسيير والتجارة، تخصص اقتصاد التنمية، جامعة أبي بكر بلقايد، جامعة تلمسان، 2014/2013.

حيث تمثلت الإشكالية الأساسية لدراسة في:" ما هو أثر تبني ممارسات حوكمة الشركات المساهمة العامة الجزائرية على الأداء المؤسسي"، حيث لخص الباحث دراسته إلى مفهوم حوكمة الشركات هو بمثابة نظام شامل يتضمن مقاييس حديثة وملائمة لأداء جيد، ويشمل أساليب رقابية تمنع أي طرف من الأطراف ذات العلاقة بالشركة داخليا أو خارجيا من التأثير سلبا على أنشطة الشركة، وبالتالي ضمان الاستخدام الأمثل لموارد الشركة بما يخدم مصالح جميع الأطراف بطريقة عادلة تحقق دور إيجابيا للشركة بصالح ملاكها والمجتمع ككل.

أما موقع الدراسة من الدراسات السابقة:

كانت الدراسات السابقة منطلقا إلى الدراسة إلا أنه ما يميزها عن تلك الدراسات يكمن في محاولة إيجاد العلاقة التي تربط بين المتغير المستقل الرقابة المالية والمتغير التابع حوكمة المؤسسات الاقتصادية والبحث عن مساهمة الهيئات الرقابية في حماية المال العام، وأهمية دور لجان المراجعة في تفعيل الحوكمة المؤسسية حيث تم إسقاط هذه الدراسة على مؤسسة أشغال الطرقات سوق أهراس -ETRS- للفترة (2020-2022) وذلك باستخدام أدوات التحليل المالي.

9. هيكل الدراسة:

سعيا لإنجاز هذه الدراسة والتوصل إلى النتائج المطلوبة وفقا لمنهجية علمية تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول "فصلين للجانب النظري و فصل للجانب التطبيقي" و يمكن استعراض فصول الدراسة كما يلي:

☜ **الفصل الأول:** الموسوم بعنوان " **الاطار النظري للرقابة المالية**" ، تم تقسيمه الى مبحثين، يتم في الأول تسليط الضوء حول الأطر المعرفية للرقابة المالية ، بينما يتم في المبحث الثاني تم التطرق الهيئات المكلفة بالرقابة.

☜ **الفصل الثاني:** الموسوم بعنوان " **التأصيل النظري لحوكمة المؤسسات**"، وتم بدوره تقسيمه الى مبحثين، يتم في المبحث الأول التفصيل النظري للحوكمة المؤسسية، بينما في المبحث الثاني دراسة العلاقة بين الرقابة المالية وحوكمة المؤسسات.

☜ **الفصل الثالث** : الذي يمثل دراسة حالة لمؤسسة أشغال الطرقات بسوق أهراس، فتم بداية تخصيص المبحث الاول بتقديم عام للمؤسسة محل الدراسة، ومن ثم التحليل المالي للمؤسسة خلال فترة الدراسة، ليتم في الأخير عرض نتائج المقابلة.

10. صعوبات الدراسة:

- عدم كفاية بيانات المؤسسات المدروسة للتعمق أكثر في الموضوع؛
- قلة المراجع عند دراسة بعض المتغيرات خاصة على مستوى المكتبة الجامعية.

الفصل

الأول

الإطار النظري للرقابة المالية

تمهيد:

لقد عرفت الرقابة المالية تطورا كبيرا في مجال العلوم الادارية والمالية من خلال مراقبة المال العام بشكل يسمح بعدم تجاوز القوانين والتنظيمات المتعلقة بصرف المال العمومي، وأصبحت تعد من أهم الدعائم الأساسية للإدارة العامة خاصة في مجال المحاسبي والمالي، وذلك ما أخذت به مختلف المجتمعات من القدم أي منذ نشأة الدولة وملكيتها للمال العام نظرا لأهمية المال العام وحتمية مراقبته أملا في حمايته من مختلف أشكال النهب والتبذير.

وبهذا الصدد تم تقسيم الفصل الى:

- **المبحث الأول**: الأطر المعرفية للرقابة المالية؛
- **المبحث الثاني**: الهيئات المكلفة بالرقابة المالية.

المبحث الأول : الأطر المعرفية للرقابة المالية

تعتبر عملية الرقابة بصفة عامة الاطار العام والشامل والمفهوم الذي يحقق العديد من الأدوات والاساليب الرقابية المختلفة، بهدف التحقق من أن ما تم التخطيط له من أهداف ونتائج قد تحقق بالشكل الملائم والمناسب، في اطار الالتزام بالقواعد والمفاهيم و المعايير العامة والخاصة التي تعمل في نطاقها المؤسسة باعتبار أن ذلك يمثل الهدف العام لعملية الرقابة، سيتم في هذا المبحث التطرق الى بعض المفاهيم المتعلقة بالرقابة مع تسليط الضوء على أنواعها وأهميتها وأهدافها.

المطلب الأول: مدخل مفاهيمي حول الرقابة المالية

1. نشأة الرقابة المالية و مفهومها:

1. 1 نشأة الرقابة المالية:

نشأة الرقابة المالية ترجع إلى نشأة الدولة وتملكها للمال العام وإدارة ونيابة عن الشعب. فقد كان لدى الفراعنة في مصر رقابة تهتم بضبط المحاصيل باعتبارها أهم الأشياء التي يمكن اقتضاء الضرائب منها وكان لدى أثينا أكثر من 300سنة قبل الميلاد مؤسسة مختصة بالرقابة على أموال الدولة.

وقد اتسع نشاط الإدارة العامة وازداد حجم المال العام مع تطور وظيفة الدولة من المحافظة على الأمن الداخلي والخارجي وإقامة العدل إلى التدخل في مختلف نواحي النشاط الاقتصادي. ولما كانت الرقابة لصيقة الصلة بالإدارة وما تقوم به الدولة من رقابة مالية تدور مع المال العام وجودا وعدما، فإن ازدياد حجم المال العام واتساع نشاط الدولة يتطلب المزيد من الرقابة المالية الفعالة التي تكفل المحافظة على هذا المال العام وحمايته وتنميته لسد الحاجات العامة.[1]

وبلغ التطور في مجال الرقابة درجة متقدمة جدا سواء على النطاق المحلي أو الدولي، فأنشأت لهذه الغاية منظمات دولية وإقليمية وأجهزة محلية تهتم كلها بالرقابة المالية وأمثلتها المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (إنتوساي Intosai) وغيرها من المنظمات الإقليمية العربية والإفريقية والآسيوية، وقد وضعت هذه المنظمات

[1] – عوف محمود الكفراوي، **الرقابة المالية النظرية و التطبيق**، الطبعة الثالثة، مطبعة الانتصار، مصر، الاسكندرية، 2005، ص13.

نصب أعينها تنظيم أعمال الرقابة على المال العام وتقديم التوصيات اللازمة لتطوير العمل الرقابي في مختلف الدول.

أما في الجزائر فقد نص المشرع الجزائري كما غيره من الدول، على تشكيل مجلس المحاسبة في دستور1976 وذلك في إطار استكمال تشكيل مؤسسات الدولة في تلك الفترة، وأنشأ ذلك المجلس سنة 1980وخضع قانونه الأساسي لعدة تعديلات كان آخرها سنة 1995م حيث أصبحت مهمته تشمل مراقبة جميع الأموال العمومية مهما كان مصدرها ومهما كان المستفيد منها. [1]

1 .2 . مفهوم الرقابة المالية:

اختلفت وتعددت التعاريف حول الرقابة باختلاف الآراء وزوايا النظر التي يرى بها كل باحث حيث تمثلت بعض التعريفات في:

الاداري هنري فايول عرفها : "بأنها تقوم بالتأكد من أن كل شيء يتم حسب الخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والمبادئ القائمة، وهدف الرقابة هو تشخيص نقاط الضعف والأخطاء وتصحيحها ومنع حدوثها في المستقبل، وتمارس الرقابة على الأشياء والناس والإجراءات ". [2]

عرفها هولدون على انها : " الإشراف والمراجعة من جانب سلطة أعلى لتعرف على كيفية سير العمل داخل المشروع والتأكد من أن الموارد تستخدم وفقا لما هو مخصص لها ".

أما كونتز فقد جمع تعريف الرقابة بأنها :" قياس وتصحيح أداء المرؤوسين بغرض التأكد من أن الأهداف والخطط التي وضعتها المنشأة قد تم تحقيقها ".

ويرى معهد الإدارة العامة بالرياض بأن الرقابة المالية: "هي الرقابة التي تستهدف ضمان سلامة التصرفات المالية على القوانين والقواعد النافذة".

---

[1] – موفق عبد القادر، **الرقابة المالية من منظور الاقتصاد الاسلامي و الاقتصاديات المعاصرة**، أبحاث اقتصادية و ادارية، مجلة كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، العدد الخامس، جوان 2009، ص87.

[2] – موفق عبد القادر، **الرقابة المالية على البلدية في الجزائر دراسة تحليلية و نقدية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، (منشورة)، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2014_2015، ص32.

ويرى آخرون أن الرقابة المالية تعني " مجموعة من الإجراءات التي توضع للتأكد من مطابقة التنفيذ الفعلي للقوانين المحددة وللمطابقة مع ما هو وارد في الموازنة، وتحديد الانحرافات إن وجدت ودراسة أسبابها لعلاج نقاط الضعف التي تسببت فيها وتشجيع نقاط القوة ".[1]

وتعرف منظمة الإنتوساي الرقابة المالية : هي الاستخدام الفعال والمناسب للأموال العامة وتطوير الإدارة المالية لتكون إدارة مالية سليمة، والتنفيذ المنظم لأوجه النشاط الإداري وتبليغ المعلومات إلى السلطات العامة والجمهور من خلال نشر تقارير موضوعية ذات أهداف تعتبر أمرا ضروريا من أجل استقرار الدول وتنميتها لتبقى ضمن الأهداف التي قررتها الأمم المتحدة.[2]

كما تميزت تعاريف الرقابة بثلاث اتجاهات :

☜ **الاتجاه الأول:** ويهتم بالجانب الوظيفي للرقابة ويركز على الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها فهو يهتم بوجود عمليات معينة يلزم توافرها لإمكان تحقيق الرقابة ويتضمن تحديد الأهداف المطلوب الوصول إليها .

☜ **الاتجاه الثاني:** ويهتم بالرقابة من حيث كونها إجراءات ويركز على الخطوات التي تعين إجراؤها للقيام بعملية الرقابة، فلإتمام عملية الرقابة يتطلب الأمر وجود بيانات عن أوجه النشاط المختلف كشرط أساسي للقيام بالرقابة على أن تعد بشكل يمكن الاستفادة بها في متابعة النشاط ومراجعة الأعمال .

☜ **الاتجاه الثالث:** الإشراف والفحص والمراجعة من سلطة لها هذا الحق للتعرف على كيفية سير الأعمال داخل الوحدات وللتأكد من حسن استخدام الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها، ومن أن الموارد تحصل طبقا لأحكام القوانين واللوائح والتعليمات، ولتحقق من تنفيذ هذه الوحدات لأهدافها بكفاء ومن سلامة نتائج الإعمال والمراكز المالية وللكشف عن ما قد يقع من مخالفات وانحرافات وبحث أسباب حدوثها واقتراح

---

[1] – نائل عبد علي النعيزي، **مدى التزام ديوان الرقابة المالية و الادارية في فلسطين بمبادئ الشفافية و المسائلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة و المحاسبة(الانتوساي)**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القيادة و الادارة، (منشورة)، جامعة الأقصى و أكاديمية الادارة و السياسة للدراسات العليا، غزة، فلسطين، 2015، ص12.

[2] – موقع منظمة الانتوساي، المجلة الصادرة عن مجموعة الرقابية للأجهزة العليا، https://www.intosai.org/ar ، أطلع عليه(04مارس 2023).

وسائل العلاج لتفادي تكرارها مستقبلا حفاظا على المال العام ولتحسين معدلات الأداء مستقبلا لتخصيص أمثل للموارد الاقتصادية.[1]

ويمكن تعريف الرقابة على أنها إحدى عناصر العملية الإدارية التي تتضمن جمع البيانات والمعلومات والقيام بعملية تحليلها وفحصها من جهة ومقارنتها بالأهداف والغايات المحددة مسبقا من جهة أخرى، بغية اقتراح وسائل لعلاجها وتفادي تكرارها مستقبلا.

2. أنواع الرقابة المالية:

تتصف الرقابة المالية بالدورية والديمومة، حيث أنها ترافق كل مراحل تحصيل وإنفاق المال العام، وفقا للقنوات التي يمر بها هذا الأخير، حيث تتصف بأنها عملية ديناميكية، وتتنوع أشكالها وتختلف وفقا لمعايير الممارسة المهنية، و بالرغم من اختلاف هذه المعايير الا أنها تستمر وتدور حول المال العام تحصيلا وإنفاقا، وبالتالي فالرقابة المالية تقسم وفقا لعدة اعتبارات كالتالي :

- الرقابة المالية من حيث الزمن؛
- الرقابة المالية من حيث نوعية الانحراف؛
- الرقابة المالية من حيث الجهة التي تمارس الرقابة؛
- الرقابة المالية وفقا لدور الدولة فيها؛
- الرقابة المالية وفقا للنظم المحاسبية و الاقتصادية.

1. 2 . الرقابة المالية من حيث الزمن:

تصنف الرقابة المالية حسب توقيت حدوثها الى ثلاث أنواع كما يلي:

- **الرقابة المالية السابقة (المانعة)**

هي حق يخوله القانون لشخص عام، وهي هنا تحمل معنى الوصاية من جانب الدولة، لفرض قيود تعمل على تحسين توزيع الموارد الاقتصادية وترشيد الانفاق العام، وهذا النوع من الرقابة يتطلب ضرورة الحصول على تراخيص مسبقة للقيام ببعض الأعمال وإقرارها واصدار بعض الأحكام والتعليمات اللازمة لإنجاحها، وبالتالي هذا

[1] – عوف محمد الكفراوي، مرجع سبق ذكره، ص17_18.

النوع من الرقابة يتم قبل القيام بالتصرف، سواء كان هذا التصرف متعلقا بالنفقات أو اجراء الارتباط والتعاقد أو القيود المحاسبية، وذلك بهدف الحيلولة دون وقوع الأخطاء أو اكتشافها قبل وقوعها، ولضمان أن تأتي هذه التصرفات المالية على أكبر قدر من الدقة والصحة وغالبا ما تتم هذه الرقابة من قبل هيئات الرقابة المالية داخل الأجهزة الادارية.

✍ **الرقابة المالية المتزامنة :**

إذا ما كانت الرقابة السابقة رقابة وقائية سابقة للأداء، يتمثل دورها الأساسي في منع وقوع الأخطاء أو تقليلها الى أدنى مستوى ممكن، فإن ذلك لا يعني استحالة وقوع الأخطاء والمخالفات المالية أثناء التنفيذ، والسبب في ذلك انه من الممكن ان تحدث مخالفات مالية لا تتمكن أجهزة الرقابة من اكتشافها او رصدها خاصة تلك الحوادث التي تتميز بعنصر المفاجئة. لذلك فان الحاجة للرقابة المتزامنة مع التنفيذ تعتبر ضرورية في أية منظمة كانت نظرا لاعتبارها رقابة اصلاحية أو علاجية حيث يتم تصحيح المخالفات المالية اذا حدثت أثناء تنفيذ العمل أو بعده مباشرة أو يتم التأكد من أن ما تم انجازه هو بالضبط المطلوب انجازه.

وبذلك يمكن القول بأن الرقابة المالية المتزامنة مع التنفيذ تهدف الى التحقق من أن ما يجري عليه العمل يتم وفقا للخطط الموضوعة والقرارات المتخذة ومتابعة العمل أولا بأول وباستمرار حيث تبدأ هذه الرقابة مع العمل وتراقب مراحل تنفيذه وذلك لتجنب الأخطاء والقصور والاهمال واكتشافها حال وقوعها وقبل استفحالها والتصرف السريع عن طرق وضع الحلول المناسبة لمعالجة أثارها قبل فوات الأوان.

✍ **الرقابة المالية اللاحقة:**

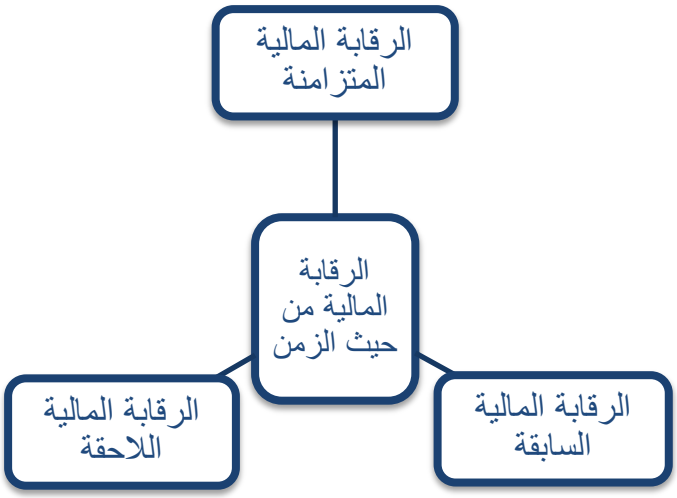
الرقابة المالية اللاحقة تلك التي تتم بعد التنفيذ أو بعد انجاز العمل كله أو كل مرحلة من مراحله واكتمال نتائجه وتنصب هذه الرقابة على مقارنة النتائج الفعلية النهائية بالمعايير الموضوعية المحددة مسبقا لتحديد الاختلافات، أي مراجعة ما تم انجازه، ثم مقارنته مع ما هو مطلوب انجازه وبعد ذلك التعرف على الأخطاء والانحرافات إن وجدت ومعرفة أسبابها و محاولة ايجاد وسائل لتصحيحها في الوقت المناسب، ومن مزايا هذه الرقابة:

☜ تتم هذه الرقابة بعد الصرف أي بعد اتمام العملية المالية فهي تبدأ بعد تحصيل الايرادات وصرف النفقات وبذلك تكون قد اتضحت جميع وقائع هذه العملية ومن ثم تكون ملاحظات هيئة الرقابة على أساس الوقائع؛

☜ لا تعوق العمليات المالية كما تتصف بالشمول والمقدرة على وضع ملاحظات للإصلاح في ضوء مدى تكرار الملاحظات وتأثيرها في أكثر من جهة. وما يمكن أن يعاب على هذا النوع من الرقابة أنها تعتبر في بعض الحالات غير مجدية ذلاك أنها تقع بعد وقوع المخالفة وبالتالي فليس من السهل استعادة الأموال المصروفة بغير وجه حق الى الخزينة العمومية كما أنها قد تتأثر بالرقابة السابقة وقد يكون هناك تكرار للعمليات الرقابية خاصة اذا تولت جهة رقابة واحدة النوعين معاً؛[1]

والشكل التالي يوضح الأنواع الثلاث للرقابة المالية حسب توقيت حدوثها:

الشكل رقم (1-1) : الرقابة المالية من حيث توقيت حدوثها



المصدر: من إعداد الطلبة

[1] – نور الدين سعيدي، **مساهمة الرقابة المالية في ضبط نفقات الجماعات المحلية في الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، (منشورة)، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2020_2021، ص77-78-79.

2 .2. الرقابة المالية من حيث درجة الدورية:

تختلف الرقابة من حيث درجة الدورية في التنفيذ الى رقابة دورية ورقابة مفاجئة ورقابة مستمرة، وفيما يلي توضيح لذلك:

- **الرقابة الدورية:** و هي الرقابة التي تأخذ صفة الدورية في التنفيذ بمعنى أن تكون تلك الرقابة وفق جدول زمني محدد بمواعيد فقد تكون شهرية أو ربع سنوية أو نصف سنوية أو سنوية أو غير ذلك.
- **الرقابة المفاجئة:** وهي الرقابة التي تحدث بصورة مفاجئة ودون أي انذار ويكون الهدف من هذا النوع من الرقابة الكشف عن مدى التزام جهة معينة بالقوانين والتعليمات أو اكتشاف خطأ أو غش لا يمكن أن يكتشف في حالة الرقابة الدورية ومثال ذلك: جرد الصندوق و ذلك للتأكد من أن أمين الصندوق لا يستغل النقد الموجود لأعماله الخاصة خلال الفترة ثم ارجاعه في الوقت المحدد للرقابة الدورية.
- **الرقابة المستمرة:** هي الرقابة التي تكون مستمرة في كل مرحلة من مراحل التنفيذ وذلك المتابعة المستمرة لسيرة العمل. [1]

2 .3. الرقابة المالية من حيث الجهة التي تمارس الرقابة :

هنا نجد نوعين من الرقابة وهما رقابة داخلية ورقابة خارجية

- **الرقابة الداخلية:**

وهي الرقابة التي تتم من داخل السلكة التنفيذية نفسها فهي رقابة ذاتية تمارسها الوحدات القائمة بالتنفيذ ويعتبر من قبيل الرقابة الداخلية:

- ادارة المراجعة على مستوى الوحدة؛
- الرقابة على مستوى المصلحة أو المؤسسة أو الهيئات أو الشركات القابضة؛
- رقابة الوزير التابع له الوحدة أو المصلحة؛
- رقابة وزير الخزانة أو البنك المركزي أو المصالح أو الوحدات؛ [2]

[1] – نائل عبد علي النعيزي، مرجع سبق ذكره، ص19.

[2] – صرارمة عبد الوحيد، **الرقابة على الأموال العمومية حالة الجزائر**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2000، ص77.

- ومن أهداف الرقابة الداخلية ما يلي:
- حماية أصول المشروع من الاختلاس والتلاعب مع المحافظة على حقوق الغير بالمشروع؛
- التأكد من دقة البيانات المحاسبية حتى يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات والقرارات الادارية؛
- رفع مستوى الكفاية الانتاجية؛
- تشجيع الالتزام بالسياسات و القرارات الادارية.

- **الرقابة الخارجية:**

– الرقابة الخارجية هي التي تمارس من قبل جهات رقابية خارجية مستقلة لا تخضع لإدارة المنظمة، وتمارس من قبل الأفراد أو الجماعات أو المنظمات الشعبية أو الحكومية.

– والرقابة الخارجية تمارس كحق من حقوق الملكية أو السيادة، ففي منظمات الأعمال الخاصة تمارس هذه الرقابة بواسطة أصحاب المنظمة أو من يمثلهم كحق من حقوق الملكية، بينما في مؤسسات الاجهاز الاداري فتمارس الرقابة الخارجية بواسطة أجهزة السياسة العامة وحكم كحق طبيعي من حقوق السيادة. [1]

- **الرقابة الذاتية:**

يشكل الفرد أيا كان موقعه العنصر الأساسي والحيوي الذي تدور حوله كافة الأماني بتحقيق الأهداف المسطرة وخاصة منها الأهداف المالية نظرا لما للعنصر المالي أهمية كبيرة وكذلك نظرا لتداخل العنصر المالي في كافة المجالات والقرارات وسريانه داخل أية هيئة أو منظمة، وبذلك فإن الرقابة الذاتية تنبع من داخل الانسان بضرورة حسن استخدام الأموال المتاحة أمامه وبذلك تكون الرقابة الذاتية نابعة من يقظة الضمير وتمثل سلطة داخلية في الانسان، كما أن الرقابة الذاتية قد تنبع أيضا من ضرورة الخضوع للأوامر والتعليمات والقوانين المتعلقة بممارسة أي فرد لمهامه مثل احترام القوانين المتعلقة بالنفقات وتحصيل الايرادات وبذلك لا يتم اتخاذ أي إجراء إلا بعد التأكد من مطابقة ذلك كما هو منصوص عليه في التعليمات والقوانين، أي أن الفرد يمارس رقابة ذاتية على كافة تصرفاته وخاصة منها المالية حتى لا تتعارض مع المصلحة العامة ولكي تنجح الرقابة الذاتية في تحقيق الأداء الجيد لا بد أن تتوفر لدى الفرد:

[1] – محمود عوف الكفراوي، مرجع سبق ذكره، ص34.

- القدرة والمعرفة اللازمتين لتأدية المهمات المطلوبة؛
- وضوح الدور، فقد يكون الفرد حائزا على القدرة والمهارة اللازمة ولكنه في الوقت نفسه لا يعرف دوره في المنظمة وماهي أهدافه. وفي حالة لن تجدي القدرة مهما عظمت ولا الرغبة في الأداء الجيد مهما اشتدت؛[1]

2 .4. الرقابة المالية وفقا لدور الدولة فيها:

وتقسم الرقابة المالية وفقا لدور الدولة فيها الى الأنواع التالية:

- **الرقابة التنفيذية:** والتي تقوم بها أجهزة تابعة للحكومة قصد التحقق من الاستعمال الحسن للأموال العامة، وإن كان يعاب عليها أنها مرتبطة دائما بسياسة الحكومة وأهدافها التي قد تعطي الأولوية للصالح العام. وتعرف أيضا الرقابة التنفيذية على أنها الرقابة التي تقوم بها أجهزة حكومية أيا كان نوعها، بغرض التأكد من حسن استخدام المال العام، وتتمثل هذه الرقابة في مراجعة المستندات، ورقابة الأداء، الداخلية منها والخارجية، السابقة واللاحقة، وقد تتعد الأجهزة القائمة بعملية الرقابة وقد تتبع في اجراءات التنظيم نظاما رأسيا.[2]
- **الرقابة الشعبية:** تعتبر الرقابة الشعبية نوع من أنواع الرقابة الجيدة لضمان حسن ادارة الأموال العامة، اذ نجدها في كثير من دول العالم سببا في اجراء تعديلات وزارية ومحاسبة المتلاعبين بالمال العام، والجدير بالذكر أن هذا النوع من الرقابة يكون أكثر فعالية و تأثيرا، كلما تمتع الفرد بحرية الرأي، وأوجه الرقابة الشعبية متعددة:
  - رقابة الأفراد والمؤسسات؛
  - رقابة من قبل النقابات والمؤتمرات المهنية؛
  - رقابة من قبل أجهزة الإعلام؛ [3]
- **الرقابة التشريعية** : يتمتع البرلمان زيادة على سلطته في وضع وسن القوانين، باختصاص لا يقل أهمية ألا وهو مراقبة الادارة العامة، من حيث مدى التزامها بتطبيق برنامج الحكومة الذي كان قد وافق عليه من قبل،

[1] –عبد المعطي محمد عساف، **مبادئ الادارة: المفاهيم و الاتجاهات الحديثة**، مكتبة المحتسب، عمان، الأردن، 2000، ص 287.

[2] – عوف محمود الكفراوي، مرجع سبق ذكره، ص42.

[3] – عجام ميثم صاحب، سعود علي محمد، **تخطيط المال العام: سياسات تعبئة الموارد و ادارة المصروفات العامة**، الطبعة الأولى، دار الكندي، الأردن،2004، 296.

إضافة الى الاختصاص بالمصادقة على قانون المالية واعتماده في مرحلة اعداد الميزانية فإن رقابته تمتد أيضا أثناء التنفيذ بل وحتى نهاية السنة المالية؛ [1]

5.2. الرقابة المالية وفقا للنظم المحاسبية والاقتصادية:

وتقسم الرقابة المالية وفقا لهذا المعيار الى ثلاث أنواع كما يلي:

✍ **الرقابة المالية المحاسبية(المستندية)**: ويتمثل هذا النوع في الرقابة على السجلات والمستندات المتعلقة بالعمليات المالية التي تقوم بها المنظمة للتأكد من صحتها ومطابقتها لما هو مسجل بالدفاتر وأنها تمت وفقا لقواعد العمل المحددة وفقا للوائح والتعليمات والقوانين الصادرة من مختلف الجهات المسؤولة.

✍ **الرقابة الاقتصادية**: بدأ يظهر هذا النوع من الرقابة بعد الحرب العالمية الثانية بسبب زيادة نطاق الحاجات العامة، وبالتالي زيادة حجم النفقات العامة وعدم قدرة الايرادات العامة على تلبية تمويل تلك النفقات العامة المتزايدة، ولهذا النوع من الرقابة العديد من المصطلحات التي تستخدم للتعبير عنه من الناحية الاقتصادية، منها رقابة الأداء والكفاءة والفاعلية، وهذا النوع يركز على ما يلي:

- وجود أهداف محددة مسبقا يتم على أساسها تقييم ما تم من أعمال وما قدم من خدمات؛
- قياس الأداء الفعلي من خلال ما توفره النظم المحاسبية من معلومات؛
- يجب الأخذ بعين الاعتبار الظروف المحيطة ببيئة القرار؛
- مقارنة الأداء الفعلي بالمستهدف بغية معالجة الانحرافات وتحليلها واتخاذ قرارات بناءة تعمل على الارتقاء المستقبلي للمنظمة؛[2]

✍ **الرقابة الشاملة** : اذا ما كانت أهداف الرقابة المستندية ورقابة الأداء تحقق أهدافا جزئية فقط، فإن الرقابة الشاملة تعني أن محتوى هذه الرقابة شامل وتفصيلي، حيث يتم من خلالها تقييم ما اذا كانت أساليب الرقابة المالية المتبعة قد تم تصميمها وتنفيذها على نحو فعال وما اذا كانت القوائم تعبر عن صحة التصرفات المالية الفعلية؛ [3]

---

[1]- بعلي محمد الصغير، أبو العلا يسري، **المالية العامة**، دار العلوم للنشر و التوزيع، عنابة، الجزائر، 2003، س114.

[2]- نور الدين سعيدي، مرجع سبق ذكره، ص91.

[3]-ألفين أرينز، جيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2002، ص132.

المطلب الثاني: تقييم الرقابة المالية

1. أهمية الرقابة المالية و أهدافها:

1 .1. أهمية الرقابة المالية:

تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها. ومن الأمثلة على هذه الطائف والفئات طائفة المديرين، والمستثمرين الحاليين والمستقبليين والبنوك ورجال المال والاقتصاد والهيئات الحكومية المختلفة، ونقابات العمال وغيرها.

إن إدارة المشروع تعتمد اعتمادا كلياً على البيانات المحاسبية في وضع الخطط، ومراقبة وتقييم والتنفيذ والأداء، ومن هنا تحرص أن تكون تلك البيانات مدققة من قبل هيئة فنية محايدة وكذلك نجد طائفة المستثمرين تعتمد القوائم المالية المدققة عند اتخاذ القرار في توجيه المدخرات والاستثمارات الموجهة التي تحقق لهم أكبر عائد ممكن من اعتبار عنصر الحماية الممكنة.

أما البنوك التجارية والصناعية فتعتمد على القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمشروعات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية منها، كذلك نجد لأجال الاقتصاد يعتمدون هذه القوائم في تقديرهم للدخل القومي وفي التخطيط الاقتصادي.

أما الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة وأجهزة الدولة المختلفة فتعتمد القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، وتحديد الأسعار، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات، إلخ.. كذلك تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح وما شابه.

ومجمل القول أن المحاسبة قد أصبحت علماً اجتماعيا يخدم فئات المجتمع المختلفة، حيث تعتمد تلك الفئات في قراراتها الاقتصادية على البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر أو الظاهرة بالقوائم المالية الصادرة عن المشروعات المختلفة. ولكن لن تتسنى الخدمة الحقيقية إلاً إذا عهدنا إلى هيئة مستقلة أو شخص طبيعي محايد، بفحص تلك البيانات فحصاً انتقادياً منظماً ودقيقاً، وإبداء رأي فني محايد حول مدى صحة تلك البيانات ودرجة

الاعتماد عليها ومدى دلالة القوائم المالية من حيث عدالة تصويرها لوضع المشروع المالي وصحة تبيانها لنتيجة الأعمال من ربح أو خسارة .[1]

✍ أهداف الرقابة المالية :

تطورت أهداف الرقابة المالية تبعا لتطوير دور الدولة والجماعات المحلية من توفير الأمن والحراسة إلى التركيز على التنمية الوطنية والمحلية وتوفير الخدمات للمواطنين، فلم تعد الرقابة المالية تقتصر على التأكد من أن النشاط الممارس يتفق مع أحكام القوانين والأنظمة والتعليمات بل تجاوز ذلك للتأكد من أن النشاط يمارس بأفضل طريقة وبأقل تكلفة ممكنة حتى يمكن المحافظة على المال العام وحمايته من النهب والتبذير، وبذلك يمكن أن نبلور أهم أهداف الرقابة المالية في النقاط التالية:

– التحقق من أن الموارد المالية قد جمعت وتم تحصيلها وفقا للقواعد واللوائح والقوانين المعمول بها وأنه قد تم إيداعها في الحسابات المخصصة لها بالإضافة إلى الكشف عن أي تسيب أو مخالفة في تحصيل تلك الموارد؛

– التحقق من أن الإنفاق قد تم أيضا وفقا لما هو مخصص له وفقا للقوانين واللوائح والتعليمات المحددة، والتأكد من حسن استخدام تلك الأموال دون تبذير أو انحراف والكشف عن كل ما يقع في هذا الصدد من مخالفات متعمدة أو غير متعمدة لإيقافها وعدم تكرارها؛

– متابعة تنفيذ الخطط الموضوعة والتي تهدف إلى تحقيق المصلحة العامة وفقا لما هو مقرر لها وتقييم الأداء للتحقق من مطابقة التنفيذ للخطط الموضوعة والتعرف على مدى تحقيق الأهداف المحددة والكشف عن الانحرافات والممارسات الخاطئة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة والتعرف على فرص تحسين الأداء في المستقبل؛

– التأكد من سلامة الأنظمة والتعليمات والقوانين المالية والتحقق من كفايتها وانسجامها مع الوقت الراهن واكتشاف نواحي الضعف والخلل فيها لاقتراح وسائل العلاج وذلك لتجنب التهرب من الإلتزمات المالية والإعتداء على المال العام دون تشدد في الإجراءات مما قد يعيق عمليات التنفيذ ويجعل من عملية الإدارية المالية عملية مستحيلة؛

[1] – عبد الرؤوف جابر، **الرقابة المالية و المراقب المالي من الناحية النظرية**، دار النهضة العربية لنشر، الطبعة الأولى، بيروت، لبنان،2004، ص21.

– التأكد من أن أنظمة العمل تؤدي إلى أكبر نفع ممكن وبأقل النفقات الممكنة وبأقصر السبل، وتصحيح القرارات الإدارية مما يؤدي إلى حسن سير العمل في كافة مراحل التخطيط والتنفيذ والمتابعة؛

– مراجعة الحسابات الختامية للميزانية والقوائم المالية المختلفة بها للتأكد من صحتها؛

– كشف وتحديد المشاكل والمعوقات والسلبيات قبل وقوعها حتى يمكن تداركها أو كشفها حال وقوعها حتى يمكن معالجتها قبل استفحال آثارها عن طريق إقامة نظام رقابي سليم والتوجيه إلى ما يجب اتخاذه من إجراءات واحتياطات وتحديد الاختصاصات والمسؤوليات وتوضيح الأوامر والسياسات واللوائح المطلوب تنفيذها؛

– كشف وتحديد الممارسات الإبداعية حال وقوعها حتى يمكن رعايتها والمتمثلة أساسا في تحصيل الإيرادات بأكبر وقت والتحكم في النفقات بأكبر قدر ممكن والعمل على تخفيضها؛[1]

2. أدوات الرقابة المالية:

تعتمد الرقابة المالية على مجموعة من الأدوات وتتمثل في:

✍ **رقابة الموازنات:** وهي عبارة عن إجراء المقارنة بين الأرقام الفعلية والأرقام الموجودة في الموازنات التقديرية واكتشاف كافة الانحرافات المتواجدة فيها. ويمكن أن تجري هذه الموازنات على فترات كأن تكون كل شهر أو كل ثلاثة أشهر أو ستة أشهر أو سنة. ومن بينها موازنة التكاليف، موازنة المبيعات، موازنات رأسمالية...الخ.

✍ **النسب المالية:** تعد النسب المالية مؤشرات هامة لأغراض الرقابة المالية على نتائج منظمات الأعمال والحكم على وضعها المالي. وهناك نسب مالية كثيرة تستخدم في التحليل المالي كنسب الربحية، نسب السيولة، نسب المديونية، نسب النشاط...الخ.

✍ **القوائم المالية** :تعد القوائم المالية من بيان الدخل والميزانية العمومية المصدر الأساسي للمعلومات التي تحتاجها إدارة المنظمة لتقييم النتائج وتحقيق الأهداف ومن الجدير بالذكر أن الرقابة على القوائم المالية تأتي من عدة جوانب أهمها المقارنة بين نتائج السنة الحالية ونتائج السنة الماضية في كل بند من بنود بيان الدخل والميزانية؛[2]

[1]– موفق عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص 46-47.

[2]– عبد الباري درة، محفوظ جودة، **أساسيات في علم الإدارة الحديثة**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص290-291.

3. علاقة التحليل المالي بالرقابة المالية :

تركز الرقابة على نتائج نشاط المؤسسة ويوجه الإجراء التصحيحي في حالة وجود أي انحراف نحو تحسين عملية الحصول على الموارد أو على عمليات التحويل نفسيا، ويستمد هذا النوع من الرقابة اسمه(التغذية الراجعة) من استخدام النتائج (نتائج الرقابة) في توجيه العمليات والنشاطات المستقبلية، ومن أهم أساليب الرقابة اللاحقة تحميل البيانات والقوائم المالية وتحميل التكاليف المعيارية، وسنناقشه باختصار.

☜ **تحليل البيانات المالية :**

يعتبر النظام المحاسبي المالي في أي منظمة المصدر الأساسي للمعلومات التي تحتاجها الإدارة لتقييم النتائج والعمليات السابقة، ومن بين أهم البيانات التي تصدرها المنظمة هي تلك المتواجدة في الميزانية وبيان الدخل.

حيث تصف الميزانية الوضع المالي للمنظمة (المعلومات المالية)كما هي في لحظة معينة، والتي غالبا ما تكون في نهاية السنة المالية وهي في غاية الأهمية من حيث المعلومات التي تحتويها، وتبيينها لموقف المنظمة .

أما حساب الدخل تظهر عمليات المنظمة خلال فترة زمنية معينة، عادة ما تكون سنة مالية واحدة، ويبين نتيجة تلك العمليات على شكل أرباح أو خسائر.

إن التحميل الشامل للمعلومات التي تتضمنها الميزانية وقائمة الدخل يمكن الإدارة من التعرف على سلامة ومتانة الوضع المالي للمنظمة وقدرتها على تسديد التزاماتها على المدى القصير والبعيد، ومدى قدرتها على تحقيق الأرباح، وهذا يتطلب استخدام بعض النسب المالية لتحليل المالي ومن أهمها:

✍ **نسب السيولة**: وتقيس مقدرة المنظمة على الوفاء بالتزاماتها المالية قصيرة الأجل، فإذا كانت منخفضة يعني ذلك عدم قدرة المنظمة على تسديد ديونها قصيرة الأجل، واذا كانت مرتفعة فهذا يعني أن المنظمة غير قادرة على استغلال أموالها بشكل مربح، لذلك يفضل أن تكون النسب معقولة؛

✍ **نسب المديونية**: وتوضح مديونية المنظمة على المدى الطويل، أي يبين مقدار مساهمة الديون إلى رأس المال، وهي تعطي مؤشرات دقيقة حول الوضع المالي للمؤسسة على المدى الطويل، كما تبين مقدرتها على تسديد الديون والالتزامات طويلة الأجل؛

✍ **نسب النشاط**: وتقيس كفاءة وفاعلية إدارة المنظمة في إدارة الموجودات ومدى استغلالها لمواردها، وتقيس فاعلية استغلال الموجودات مستوى المبيعات، وتقيس العلاقة بين الموجودات والمبيعات.

✍ **نسب الربحية:** وتستخدم لقياس قدرة المنظمة على توليد الأرباح والكفاءة التشغيلية فيها؛[1]

جدول رقم(1-1): أهم النسب المالية و دلالتها

النوع	النسبة	الصيغة الرياضية	الدلالة
نسب التمويل	نسبة التمويل الدائم	(الأموال الدائمة/الأصول الثابتة)	مدى قدرة الأموال الدائمة في المؤسسة على تغطية أصولها الثابتة.
	التمويل الخاص	(الأموال الخاصة/الأصول الثابتة)	مدى قدرة التمويل الخاص في المؤسسة على تغطية أصولها الثابتة.
	الاستقلالية المالية	(الأموال الخاصة/مجموع الخصوم)	مدى استقلالية المؤسسة في التمويل عن الموارد المالية الخارجية.
	التمويل الخارجي للأصول	(اجمالي الديون/الأصول)	مدى مساهمة التمويل الخارجي ممثلا في إجمالي الديون سواء كانت طويلة، متوسطة أو قصيرة الأجل في تمويل كافة موجودات المؤسسة.
نسب السيولة	السيولة العامة	(الأصول المتداولة/الديون ق أ)	تعتبر هذه النسبة بمثابة إعادة قراءة لرأس المال العامل من أسفل الميزانية، إذ تشير لمدى قدرة الأصول الجارية المتداولة على مواجهة الاستحقاقات قصيرة الاجل.
	السيولة المختصرة	(الأصول المتداولة-المخزونات/ الديون ق أ)	تحسب هذه النسبة كمكملة للنسبة الأولى للتحقق من تغطية الديون قصيرة الأجل بواسطة الحقوق خاصة في المؤسسات ذات المخزون بطيء الدوران .
	السيولة الفورية	(القيم الجاهزة/ الديون ق أ)	قدرة المؤسسة في الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل من خلال سيولتها الجاهزة.
	معدل دوران مجموع	رقم الأعمال/ مجموع الأصول	تستخدم لمعرفة كفاءة الشركة في استخدام

[1] – حسين حريم، **مبادئ الإدارة الحديثة**، الطبعة الثانية، دار حامد لنشر والتوزيع، عمان،2009، ص327ص 328.

نسب النشاط	الأصول		أصولها لتحصيل الإيرادات.
	معدل دوران الأصول الثابتة	رقم الأعمال/ الأصول الثابتة	يتم استخدامها كمؤشر على كفاءة المؤسسة في توليد مبيعات من الأصول الثابتة خصوصا في شركات الصناعية التي تستدعي بناء مصانع أو مباني.
	معدل دوران المخزون	تكلفة المبيعات/ متوسط المخزون	تشير لمدى كفاءة المؤسسة في إدارة مخزونها من خلال عمليات البيع.
	معدل دوران الأصول المتداولة	رقم الأعمال/ الأصول المتداولة	يشير هذا المعدل الى توازن أو عدم توازن أداء نشاط الانتاج مع كفاءة اداء نشاط البيع.
	معدل دوران الذمم المدينة	رقم الأعمال السنوي/ الزبائن+ أوراق القبض	يشير إلى مدى كفاءة السياسة الائتمانية في المؤسسة وترتبط مدى كفاءتها معدل دوران الدائنين.
	فترة التحصيل	360/معدل دوران الزبائن	مكملة لمعدل دوران الذمم المدينة باعتبارها تشير لمتوسط فترة تحصيل مستحقات المؤسسة من العملاء.
	معدل دوران الدائنين	المشتريات السنوية/ الموردين+ أوراق الدفع	يستخدم هذا المؤشر للحكم على كفاءة إدارة المشروع لسداد التزاماته المتداولة.
	فترة الدفع	360/معدل دوران الدائنين	مكملة لمعدل دوران الذمم الدائنة باعتبارها تشير لمتوسط فترة تسديد مستحقات المؤسسة للموردين.
نسب الربحية	نسبة مجمل ربح العمليات	مجمل ربح العمليات/صافي المبيعات	تهدف هذه النسبة إلى إلقاء الضوء على العلاقة بين سعر المنتج وتكاليفه.
	نسبة صافي ربح العمليات	النتيجة التشغيلية/المبيعات	تقيس هذه النسبة كفاءة الإدارة في استخدام مصاريف التشغيل.
	العائد على الموجودات	النتيجة التشغيلية/مجموع الموجودات	تقيس هذه النسبة القوة الايرادية للأصول في الشركة المستثمرة.

	العائد على حقوق المساهمين	صافي الربح بعد الضريبة/صافي حقوق المساهمين	تقيس العائد المالي المتحقق على استثمارات المساهمين في المؤسسة.
نسب المديونية	نسبة المديونية	اجمالي الديون/صافي حقوق المساهمين	أي مدى اعتماد المؤسسة على التمويل الخارجي مقارنة بتمويلها الخاص.
	نسبة اجمالي الديون	اجمالي الديون/اجمالي الموجودات	تقيس هذه النسبة المدى الذي ذهبت إليه المؤسسة في تمويل أصولها من أموال الغير.
	نسبة الديون القصيرة	الديون ق أ/ حقوق الملكية	تقيس المدى الذي ذهبت إليه المؤسسة في تمويل أصولها من حقوق ملكيتها.
نسب	المردودية الاقتصادية	(النتيجة الاقتصادية/الأصول الاقتصادية)	تعبر عن الكفاءة في استعمال الموارد المتاحة لجلب الأرباح بغض النظر عن طريقة التمويل لهذه الموارد.
	المردودية المالية	(النتيجة الصافية/أموال الخاصة)	و تشير لمردودية رأس المال حيث تحدد مستوى مساهمة رأس المال المستثمر في تحقيق النتائج المالية.
	المردودية التجارية	(النتيجة الصافية/ رقم الأعمال)	تمثل نتيجة الربح المحقق لكل وحدة نقدية من المبيعات الصافية.

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على المراجع التالية:

- حليمي حكيمة، **مطبوعة محاضرات في مقياس التسيير المالي**، موجهة للسنة الثالثة مالية المؤسسة، جامعة سوق اهراس،2015/2016، ص ص52- 57.
- مفلح محمد عقل، **مقدمة في الإدارة المالية و التحليل المالي**، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى،2006، ص ص311-330.

المطلب الثالث: خطوات و أساليب تنفيذ الرقابة المالية

لتحقيق الأهداف المرجوة من الرقابة المالية يتم الاعتماد على خطوات تكون بمثابة اقتراحات ناتجة عن ابحاث وتجارب من هيئات مختلفة، حيث اصبحت تعتمد كذلك عل الأساليب والتقنيات الحديثة التي تتميز بالفعالية والاقتصاد في الجهد والوقت، وهذا ما سيتم التطرق اليه في هذا المبحث من خلال ما يلي:

1. خطوات الرقابة المالية:

تمثل الرقابة مجموعة العمليات التي تحدث من اجل تحقيق الفعالية الإدارية المطلوبة والمأمولة، إلا أن هذه العمليات متداخلة ما بين مختلف وظائف الإدارة، وبالأخص وظيفتي التخطيط والرقابة حيث توجد علاقة وطيدة ما بينهما ويعتبران وجهان لعملة واحدة. وبالرغم من هذا التداخل وصعوبة الفصل بينهما فيما يخص العمليات المشتركة، إلا انه يمكن حصر مجموعة من المراحل أو الخطوات التي تتضمنها عملية الرقابة وهي كما يلي:

✍ **تحديد المعايير أو مقاييس الأداء:**

تعتبر عملية وضع المعايير من أهم المراحل في العملية الرقابية، ذلك أن المعايير هي التي تقاس بموجبها الأعمال موضع الرقابة، هذه المعايير هي التي تكشف عن مدى تحقيق الأهداف والسياسات المحددة مسبقا، وعن مدى تطبيق الخطط المرسومة، على أساس أن قياس أداء العمل الذي يتحقق فعال في المشروع سوف يجري بالاستناد إلى هذه المقاييس، كما أن تصحيح كل انحراف أو خطأ قد يقع يتم استنادا إلى تلك المقاييس، ولذلك فإنه من المنطقي أن تكشف هذه المقاييس عن كل نشاطات المشروع وأن تبين تطور مختلف جوانبه.

كما أن معايير الأداء هي في الأصل مرتبطة بوظيفة التخطيط، حيث يحدد المخطط بوضوح المؤشرات والمعايير المحددة التي تعكس مدى كفاءة تحقيق الخطة الموضوعة، ومن ثم يمكن القول أن مرحلة وضع المعايير الرقابية تشكل جزءا أساسيا من عملية التخطيط ذاتها أو من عملية وضع البرامج والسياسات، على أساس أن أولى خطوات هذه العمليات تتمثل في تحديد النتائج أو الأهداف التي توضع من اجلها والتي تعكس بالتالي مدى كفاءة تحقيق كل منها. [1]

[1] – أحمد سويقات، **الرقابة على أعمال الادارة العمومية في الجزائر**، أطروحة دكتوراه في العلوم القانونية، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة بسكرة، الجزائر، 2015/2014، ص46.

ويجب أن تكون المعايير المستخدمة في الرقابة المالية مرنة، أي أن تكون قابلة للتطور والتكيف بما يتلاءم مع التغيرات المفاجئة التي قد تحدث.

كما أن لمقاييس الأداء دور هام في تمكين النظام الرقابي من أداء مهامه بفعالية، فبدون مقاييس الأداء لا نستطيع مقارنة مستوى الأداء الفعلي بالمستوى المعياري المحدد مسبقا على ضوء الأهداف المرغوب تحقيقها، كما انه من المسلم به، أن الرقابة لا توجد إلا حيث توجد أهداف محددة مسبقا، قد تكون في صورة خطة أو سياسة أو معيار أو نمط معين، فاللوائح المالية وقوانين ضبط الميزانية وما تتضمنه من قواعد وضوابط ومعدلات الأداء المعيارية كلها أهداف محددة مسبقا يتم على أساسها تقييم ما تم من أعمال وما قدم من خدمات وعلى أساسها تتم عملية الرقابة. [1]

كما أن هذه المعايير الرقابية هي في ذاتها تختلف فيما بينها داخل المؤسسة الواحدة، حيث يوضع معيار خاص بكل وحدة أو قسم أو فرع حسب نوع العمل الذي يقوم به، لأنه لا يعقل أن يكون معيار واحد شامل لمختلف الأعمال محل الرقابة، أو لمختلف الموظفين والعمال بمختلف درجاتهم في السلم الإداري، وانطلاقا من ذلك فإن المعايير الرقابية تتخذ صورا وأنواعا مختلفة.

- المعايير الكمية؛
- المعايير النوعية؛
- معايير التكلفة؛
- معايير الدخل المحقق؛
- معايير معنوية؛
- معايير زمنية. [2]

[1] – موفق عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص51.

[2] – أحمد سويقات، مرجع سبق ذكره، ص47.

قياس الأداء:

بعد وضع المعايير يتم قياس الأداء ومقارنته مع هذه المعايير لكشف عما إذا كان هناك انحرافات أم لا. [1]

تعتبر هذه المرحلة بمثابة الخطوة الثانية، والتي يتم بمقتضاها قياس مستوى الأداء الفعلي ومعرفة مدى قربه أو بعده عن الأهداف أو المعايير التي تم تحديدها سابقا ، وكما انه من الصعب القيام بمراقبة مختلف الأعمال في غياب وجود هذه المعايير دون القيام بعملية قياس دوري لمستوى الأداء .

وعادة ما يتم قياس الأداء في مراحل متعاقبة ومتعددة من التنفيذ، فقد يكون القياس في مرحلة المدخلات أي قبل بداية التنفيذ وتسمى الرقابة الممارسة عندئذ بالرقابة المانعة أو الوقائية أو السابقة، فمثال قد يمكن تفادي أي تصرف مالي خارج عن الميزانية قبل تنفيذه، كما قد تمارس الرقابة أثناء التنفيذ والتي يطلق عليها عندئذ الرقابة المتزامنة أو المسايرة للتنفيذ، ويجب الإشارة هنا انه من الضروري منذ اللحظة الأولى من التنفيذ الفعلي وعملية القياس أي المقارنة، توقع اتجاهات الأداء وعدم الانتظار حتى يتم التنفيذ وينتهي.

وترجع أهمية ذلك إلى قيمة الرقابة الوقائية أي السابقة وتكاملها مع الرقابة المتزامنة وما لهما من أثر ايجابي على الأداء النهائي، فتوقع اتجاهات الأداء يمكن من الكشف المبكر عن الانحرافات، أما القياس الأخير فيتمثل في قياس المخرجات أي بعد الانتهاء من عملية التنفيذ، ويطلق على هذا النوع الرقابة التصحيحية أو العلاجية أو اللاحقة، وهي رقابة ضرورية الاستكمال العملية الرقابية الشاملة بحيث تتأثر بشكل كبير بمستوى أداء من الأنواع السابقة الرقابة وتقدم المعلومات المتأتية من عملية القياس الناتجة عن ممارسة مختلف أشكال الرقابة بالاعتماد على ما توفره النظم المحاسبية والأساليب الإحصائية والتقارير من بيانات ومعلومات.

كما تلعب المشاهدة الشخصية والمناقشات لغرض التماس المباشر مع المرؤوسين في توفير بيانات مهمة لأخذ فكرة عن الأداء الفعلي أي أن هناك تغذية عكسية في مختلف المراحل وفي مختلف المستويات الإدارية يمكن الاستفادة منها.

[1] – محمد خطاب، **خطوات و مراحل العملية الرقابية بالتفصيل**، موقع أسود البيزنس، https://www.business4lions.com/ ، أطلع عليه بتاريخ 2023/04/10.

وتتطلب مرحلة قياس الأداء الفعلي توفر وسائل ملائمة للقياس من عمال وأنظمة وأجهزة حيث يمكن للحاسوب أن يعمل دورا مهما في تسريع عملية القياس و عرض النتائج بدقة كبيرة لغرض تحقيق فاعلية الرقابة و من ثم اتخاذ القرارات الخاصة بها في المراحل التالية، وهذا ما يزيد من فاعلية العمل الرقابي.[1]

✍ **مقارنة الأداء الفعلي مع المعايير و كشف الانحرافات :**

تعتمد هذه المرحلة من عملية الرقابة المالية على مقارنة بين التوقعات (الأهداف) والنتائج التي تم الحصول عليها بالفعل ، فبعد جمع البيانات ، يتم تحليلها واستنتاجاتها و من الممكن أن تتوافق النتائج مع الأهداف المحددة أو أن هناك اختلافات، نزولية أو تصاعدية .

الانحراف التصاعدي يعني أن النتائج أفضل من المتوقع في هذه الحالة من المستحسن أحيان إعادة صياغة أهداف، على العكس من ذلك إذا كانت الانحرافات سالبة بمعنى إذ كانت أقل من القيم المحسوبة، فيجب تطبيق الإجراءات التصحيحية وتظهر في هذه المرحلة أهمية الحاجة إلى نظام معلومات فعال على درجة عالية من الفعالية مما يمكن من نقل المعلومات إلى كل من يرغب في الحصول عليها، بالإضافة إلى أهمية نوعية وجودة المعلومات من حيث طريقة عرضها وإلى من سوف تقدم ومتى سوف تقدم ومدى الدقة التي تتمتع بها، وكذا تكلفة تشغيل تلك البيانات، وبذلك تخلص إلى أن هذه المرحلة تتطلب استعمال كافة الإمكانات المتاحة سواء البشرية منها مثل المختصين في المحاسبة والإحصاء والتحليل المالي...الخ والمادية مثل أجهزة الحاسوب والبرامج والسجلات المالية ...الخ، مما يسمح بعملية المقارنة بشكل فعال بين النتائج المحققة والأهداف المحددة سلفا وتحديد ما إذا كان الانحراف داخل الإطار المسموح به وقابل للمعالجة أم لا.

✍ **دراسة و تحليل أسباب الانحرافات :**

إن الغرض الحقيقي من التحكم وفائدته ليس اكتشاف الأخطاء ولكن تصحيحها بأسرع ما يمكن ومعرفة تكرارها في المستقبل، وتعتمد هذه الإجراءات التصحيحية المناسبة على نوع سبب الانحرافات، على سبيل المثال قد يكون من الضروري إجراء تعديلات صغيرة في منطقة معينة من العمل أو إكمال التغييرات في عمليات الإنتاج والتخطيط والتنظيم / أو الإدارة.

[1] – نور الدين سعيدي، مرجع سبق ذكره، ص96.

وتعد مرحلة دراسة وتحليل أسباب الانحرافات من أهم المراحل الضرورية لتحقيق الفاعلية في عملية الرقابة، فبدونها لا يمكن اقتراح الخطوات التصحيحية وبرامج تنفيذها والتي يجب أن تستهدف الحد من أسباب الانحرافات وأعراضها، فالأسباب هي المتغيرات التي تؤدي إلى حدوث وظهور الانحرافات أما الأعراض فهي المظاهر لمشاهدة الانحرافات.

عند تحليل الأسباب الحقيقية للعجز، فإننا نلاحظ أن الخلل قد يكمن في كثرة النفقات غير الضرورية أو المبالغ فيها أو سوء استعمال الأموال أو حدوث الاختلاسات...الخ. و الشك أن التشخيص الحقيقي لهذا العجز ومعرفة أسبابه تؤدي حتما إلى ضرورة التركيز على الأسباب الحقيقية بدلا من التباكي من قلة الموارد المالية وكثرة النفقات بشكل عام، ومن ثم يؤدي هذا التركيز على إزالة هذه الأسباب أو تخفيضها قدر الإمكان وبذات المنطق يكون ضروريا الاجتهاد لتحديد الأسباب الحقيقية لظهور الانحرافات قبل اقتراح كيفية مواجهتها لتالفي حدوثها مستقبلا.

✍ **اقتراح الإجراءات التصحيحية وبرنامج تنفيذها ومتابعتها:**

يتمثل الهدف الرئيسي لعملية الرقابة في تصحيح الأخطاء والانحرافات فبمجرد الكشف عن الأخطاء والانحرافات يصاحب هذا الإجراء خطوات تصحيحية تعيد العمل إلى مساره الصحيح وفقا لما كان مخططا له والتصحيح يعني العمل على إزالة الأسباب والعوامل أدت إلى ظهور الانحراف، وتعتبر الانحرافات السلبية وطرق معالجتها هي الخطوة الأساسية للعملية الرقابية، حيث ينبغي على المسؤولين معالجة الانحرافات بعد التعرف على أسبابها، وفي بعض الحالات قد تكون الانحرافات الموجبة كبيرة ومتكررة وهذا يشير إلى أن المعيار الرقابي والذي سبق وصفه اقل مما كان يجب أن يكون عليه حاله وحينئذ يتم التصحيح بتعديل المعيار الرقابي.

تعتبر العملية الرقابية بمختلف خطواتها و مراحلها من اعقد و أهم العمليات في إطار العملية الإدارية و البد من أن ينظر إليها و إلى مراحلها المختلفة كعملية متكاملة وتتطلب خطوات الرقابة الوقت والجهد، إلا أن تحقيق الفعالية الرقابية لا يمكن أن يتم بدونها حتى لا تتراكم وتتكرر الانحرافات، وكلما تمت العملية الرقابية مبكرا منذ اللحظة الأولى للتنفيذ أو قبلها في حالة الرقابة القبلية، فإنها ستوفر كثيرا من الجهد والوقت والتكلفة وتساعد على كشف الانحرافات مع بدء تكونها، ومن ثم سرعة مواجهتها والحد من استفحالها، وتساهم عملية الرقابة بمختلف

خطواتها، على توفير المعلومات والبيانات اللازمة والضرورية للأجهزة المختصة من أجل القيام بالتخطيط الجيد مستقبلا.[1]

1. أساليب تنفيذ الرقابة المالية:

على الرغم من أهمية الرقابة في تحقيق أهدافها إلى أنه يجب ألا تتجاوز حدودا معينة كي لا تعرقل النشاط الإداري والمالي للدولة، وتشل حركة الأجهزة الحكومية المختلفة وتصبح خطرا على النشاط المالي والإداري والاقتصادي للدولة عبر تعدد الأجهزة التي تمارسها وتقوم جهات الرقابة المالية بتنفيذ مهامها بطرق مختلفة، وغالبا ما تحدد الأنظمة الرقابية نوعا أو أنواعا من هذه الأساليب، لإتباعها من قبل الجهة المسؤولة عن القيام بالرقابة وتتم بإحدى الأساليب التالية :

☜ **الرقابة الشاملة:** وفقا لهذا الأسلوب تتولى جهات الرقابة إجراء رقابة عامة وتفصيلية على جميع المعاملات المالية التي تمارسها الجهات الخاضعة للرقابة، وقد تطبق الرقابة الشاملة في مجال نوعي معين من مجالات الأعمال المالية للجهة الخاضعة للرقابة، ورقابة إجمالية على باقي المجالات.

☜ **الرقابة الانتقالية:** وفقا لهذا الأسلوب يتم إختيار عينة من بين المعاملات المالية المراد مراقبتها، وفحص تلك العينة كونه نموذجا قياسيا للأعمال التالية للجهة الخاضعة للرقابة، ويتم اختيار العينة إما بشكل عشوائي أو بشكل إحصائي منظم تبعا لنوع المعاملات، فيتم مراقبة تلك العينة المختارة بالكامل، أو مراجعة الإجراءات المترابطة في عينات مختلفة .

☜ **الرقابة المستمرة:** يتضح أسلوب الرقابة المستمرة في الرقابة الداخلية التي يمارسها محاسب الإدارة، حيث يتم الفحص والمراقبة بشكل دائم ومستمر للمستندات والقيود الحسابية للجهة الخاضعة للرقابة طوال العام .

☜ **الرقابة الدورية :** تتم هذه الرقابة على فترات دورية خلال السنة، كأن تقوم أجهزة الرقابة الخارجية بمراجعة دورية لبعض الوحدات الخاضعة للرقابة، أو في حالة جرد المخازن والعهد في فترات تحددها الإدارة، أو تحددها الرقابة، أو في حالة إجراء الرقابة السنوية على الحسابات النهائية لكل عام وإصدار التقرير الرقابي السنوي

☜ **الرقابة المفاجئة :** حيث تتولى جهة الرقابة إجراء رقابة مباغتة تستهدف موضوع أو موضوعات معينة نتيجة أخبار مسبقة عن مخالفة مالية، أو بناء على طلب من جهات مسؤولة، وقد يتولى الجهاز المكلف بالرقابة

[1] – أحمد سويقات، مرجع سبق ذكره، ص55.

هذه الطريقة بين فترة و أخرى لجعل الهيئات الخاضعة للرقابة في حالة شعور دائم بيقظة الجهاز الرقابي ومتابعة مهامه الرقابية، كما هو الحال على مجلس المحاسبة في الجزائر. [1]

المبحث الثاني: الهيئات المكلفة بالرقابة المالية

تمارس الرقابة المالية هيئات مختلفة من الدول ففي هذا المبحث سوف نتطرق إلى الهيئات المكلفة بالرقابة المالية في الجزائر.

المطلب الأول: رقابة المفتشية العامة للمالية

1. مفهوم المفتشية العامة للمالية

تختص المفتشية العامة للمالية بالرقابة اللاحقة، أو أثناء التنفيذ أو في كل وقت إذا تطلب الأمر ذلك، على التسيير المالي و المحاسبي لكل الهيئات و المؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية، وبصفة عامة كل شخص معنوي له حق التصرف في الأموال العمومية، كما تتولى عمليات التقييم الاقتصادي والمالي للمؤسسات الاقتصادية بهدف تقدير فعالية التسيير ونجاعته .

الدور الرقابي للمفتشية العامة:

تعمل المفتشية العامة للمالية على رقابة مجالات التسيير المحاسبي والمالي لمصالح الدولة والجماعات الإقليمية والهيئات والأجهزة والمؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية ويخضع لرقابتها أيضا المؤسسات ذات الطابع الصناعي والتجاري والمستثمرات الفلاحية العمومية وهيئات الضمان الاجتماعي وكل هيئة تستفيد من إعانة الدولة. [2]

- القيام بالدراسات والتحاليل والخبرات الاقتصادية والمالية بغية الوصول إلى تقدير الفعالية ونجاعة التسيير؛
- القيام بكل دراسات المقارنة لأنماط التسيير المالي والمحاسبي وأساليب الرقابة على الصعيدين الداخلي والخارجي بغرض مسايرة التطورات الخارجية؛
- المراقبة الدورية لمصالح الإدارات والهيئات الموضوعة تحت وصاية وسلطة الوزير المكلف بالمالية، وتعمل على التدقيق ومراجعة فعالية وعمل مصالح الرقابة التابعة لها؛

[1]- نور الدين سعيدي، مرجع سبق ذكره، ص101-102.

[2]- المرسوم التنفيذي رقم 78/92 المؤرخ في 22فيفري 1992 يحدد اختصاصات المفتشية العامة للمالية، الجريدة الرسمية، العدد 15لسنة 1992.

– كما تؤهل المفتشية العامة للمالية القيام بالتقويم الاقتصادي للمؤسسات العمومية الاقتصادية وذلك بتدخلاتها بناء على طلب الهيئات والسلطات المؤهلة قانونيا؛

وتتمثل تدخلات المفتشية العامة للمالية من أجل تطبيق مهام التدقيق أو التحقيق أو الخبرة الخاصة بما يأتي: [1]

– شروط تطبيق التشريع المالي والمحاسبي والأحكام القانونية أو تنظيمية التي لها اثر مالي مباشر؛

– تسيير المصالح والهيئات المعنية ووضعيتها المالية؛

– صحة المحاسبات وصدقها وانتظامها؛

– مطابقة الإنجازات للوثائق التقديرية؛

– شروط استعمال الاعتمادات ووسائل المصالح والهياكل وتسييرها؛

– سير الرقابة الداخلية في المصالح والهيئات التي تعنيها هذه التدخلات؛

المطلب الثاني: رقابة محافظ الحسابات (مندوب الحسابات):

نظرا للأهمية التي تكتسيها المؤسسات الاقتصادية في تقوية وتعزيز الاقتصاد القومي لكل بلد، كان لابد على المشرعين إيجاد جهاز يسهر على ضمان السير الحسن لهذه المؤسسات كما يضمن صدق ومصداقية المعلومات التي تمارس من قبلها، وهذا من خلال مهمة محافظ الحسابات حيث أن هذه المهمة نظمت لأول مرة في الجزائر من خلال قانون 91-08، المؤرخ في 1991/04/27 الذي يحدد شروط وكيفيات التعيين وممارسة المهنة وأختام القانون التجاري في المرسوم التشريعي 93-08 التي تنظم عمل مندوب الحسابات وعلاقته مع الشركة و المساهمين فيها إلى غاية إصدار القانون التوجيهي للمؤسسة العمومية الاقتصادية 01/88 الذي أخضع المؤسسة العمومية الاقتصادية لقواعد القانون التجاري والمدني، حيث أصبحت هذه المؤسسات الخاضعة لأنظمة رقابية داخلية وهذا نصت عليه المادة 40 [2] من القانون رقم 01/88 بتعيين على المؤسسات العمومية والاقتصادية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية خاصة بالرقابة في المؤسسة وتعيين أنماط تسييرها وسيرها .

[1] – المادة 9 من المرسوم التنفيذي 92-78 المؤرخ في 22 فيفري 1992 تحدد اختصاصات المفتشية العامة للمالية من الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 15 .

[2] – تنص المادة 40 من القانون التوجيهي 01/88 المتعلق بالمؤسسات العمومية الاقتصادية على ما يلي: " بمقتضى القانون 01/88 يسمح المجلس مرة كل شهر على الأقل بناء على دعوة من رئيسه، يجب على الرئيس أن يوجه للمجلس دعوة استماع إذا طلب منه ذلك ثلاثة أعضاء".

ولقد عرف القانون 08/91 في نص المادة 27 منه " على أنه يعد مندوب حسابات كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصفة انتظامية حسابات الشركة والهيئات المعنية برقابة محافظ الحسابات ".

1. الضمانات المقررة لمحافظ الحسابات في سبيل الرقابة على المؤسسة العمومية الاقتصادية :

بالرجوع إلى نصوص المواد من 35 إلى 45 من القانون رقم 91-08 المعدل و المتمم بالأمر01-01[1]، نجد أنه قد تم تحديد هذه الضمانات إذ تتجلى فيما يلي :

- حق الاطلاع على السجلات والموازنات و المراسلات والمحاضر بصفة عامة؛
- حق الاطلاع على الوثائق في كل وقت دون نقلها؛
- حقه في القيام بكل تفتيش يراه لازما؛
- تحديد كيفيات ومدى مهمة الرقابة بكل حرية، مع مراعاة الالتزام بمقاييس التفتيش والواجبات المهنية؛
- حق طلب التوضيحات والمعلومات من القائمين والأعوان المأمورين؛
- تلقي جدول للمحاسبة معد حسب مخطط الموازنة والوثائق الحسابية للقائمين بالإدارة في المؤسسة، كل سداسي على الأقل؛
- الاستدعاء إلى اجتماع مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة الذي يضبط حساب النتائج وموازنة السنة المنصرمة ب45 يوم على الأقل قبل انعقاده؛[2]

2. مضمون رقابة محافظ الحسابات:

ينصب عمل محافظ الحسابات على الجانب المحاسبي والمالي داخل المؤسسة من أجل ضمان جودة وشفافية المعلومات المالية التي تنشرها هذه المؤسسات.

ويمكن تقسيم مهام محافظ الحسابات إلى مهام دائمة وأخرى مؤقته وهذا ما سيتم توضيحه تبعا لما يأتي :

[1] – المواد من 35 إلى 45 من القانون رقم 91-08 مؤرخ في 27 أفريل 1991 يتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد 20 صادر في 1ماي 1991.

[2] – سالمي وردة، **تطور الرقابة على إدارة المؤسسة العمومية الاقتصادية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية قسم الدراسات العليا ، جامعة منتوري، قسنطينة2007 ، ص37-38.

✍ **الصلاحيات الدائمة لمحافظ الحسابات :**

تتمثل هذه المهام دون أي تدخل في التسيير في فحص قيم ووثائق المؤسسة محل المراجعة، ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها وتشمل ما يلي :

- المصادقة على صحة وانتظامية الحسابات السنوية، وأنها تعطي الصورة الصادقة للوضعية المالية وممتلكات المؤسسة في نهاية السنة المنصرمة؛
- احترام مبدأ المساواة بين المساهمين؛
- التحقق من صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير؛
- الوقاية من الصعوبات التي تواجهها المؤسسات في نطاق إجراء الإنذار؛
- الكشف لوكيل الجمهورية عن الأفعال الغير شرعية التي يعلم بها؛[1]

✍ **الصلاحيات الخاصة (المؤقتة) لمحافظ الحسابات :**

وسميت هذه الصلاحيات بالمؤقتة لأنها ترتبط بأحداث قد تحدث خلال وكالة محافظ الحسابات، وعليه وجب التدخل في حالة حدوثها و إعداد تقرير خاص بشأنها و منها:

- قرار الشركة بزيادة أو تخفيض رأس المال؛
- تحويل الشركة أو المؤسسة؛
- مشروع الاندماج أو الانفصال؛
- الإصدار عن طريق اللجوء العلني للإدخار خاصة فيما يخص تحديد سعر الإصدار؛[2]

كما يترتب على الرقابة التي يقوم بها محافظ الحسابات عدة نتائج، أبرزها هي إعلام المديرين أو المسيرين بأي أخطاء يكتشفها أو أي شيء يتعلق بحياة المؤسسة العمومية الاقتصادية وسيرها، ويعلم السلطة القضائية من جهة ثانية و هذا على غرار إعلام الجمعية العامة، ويكون ذلك في شكل تقارير عامة وأخرى خاصة.

[1] – شريقي عمر، **مسؤولية محافظ الحسابات** ، دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس و المملكة المغربية ، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة سطيف ، الجزائر، 2012، ص94 .

[2] – شريقي عمر ، مرجع سبق ذكره، ص94 .

المطلب الثالث: رقابة مجلس المراقبة :

من خلال المرسوم التشريعي 08/93 المعدل و المتمم للقانون التجاري،[1] الذي يفصل بين الإدارة التي تستند على مجلس مديرين والمراقبة التي تستند على مجلس مراقبة يمكن للمؤسسة العمومية الاقتصادية أن تختار هذا النمط الحديث للإدارة.

أولى إيجابيات هذا لنمط هي التفرقة بين الإدارة والرقابة وهو شكل يؤدي إلى ديمقراطية في الإدارة والرقابة، ويظهر الدور الرقابي لمجلس المراقبة من خلال مايلي:

1.سلطة التعيين:

تنص المادة 644 من القانون التجاري الجزائري على أنه :" يعين مجلس المراقبة أعضاء مجلس المديرين ويسند الرئاسة لأحدهم..." [2] كما تنص كذلك المادة 647 من نفس القانون على تحديد عقد التعيين الذي يبين كيفية دفع أجر أعضاء مجلس المديرين ومبلغ ذلك [3]بالإضافة إلى هذا يجوز لمجلس المراقبة كذلك بين جلستين عامتين وفي حالة شغور منصب عضو واحد أو أكثر في مجلس المديرين أن يسعى في التعيينات المؤقتة وهذا ما جاء بموجب نص المادة 665 من نفس القانون [4].

2. سلطة الرقابة المالية

بالإضافة إلى سلطة التعيين التي يمتاز بها مجلس المراقبة خول له المشرع سلطة الرقابة على أموال المؤسسة وهذه الأخيرة تظهر من خلال استقراء نص المادة 656 من القانون السابق بيانه حيث يقدم مجلس المديرين كل " أشهر على الأقل وعند نهاية كل سنة مالية، تقريرا لمجلس المراقبة حول تسييره، كما يقدم بعد قفل كل سنة مالية لمجلس المراقبة وثائق الشركة المذكورة في المادة 716 قصد المراقبة والمراجعة "[5].

---

[1] – مرسوم التشريعي رقم 93-08 مؤرخ في 23 أفريل 1993 المعدل و المتمم القانون التجاري، جريدة الرسمية، العدد 27.

[2] – المادة 644 من القانون التجاري، المرجع السابق.

[3] – المادة 647، المرجع نفسه.

[4] – المادة665، المرجع نفسه.

[5] – المادة 656 القانون التجاري، المرجع السابق.

3. سلطة منح التراخيص:

أقر المشرع الجزائري صراحة على أنه يمارس مجلس المراقبة مهمة الرقابة الدائمة على المؤسسة ويمكن أن يخضع القانون الأساسي إبرام العقود التي يعدها لترخيص مجلس المراقبة مسبقا وهذا بموجب الفقرة الأولى من نص المادة 654 من القانون التجاري الجزائري، أما الفقرة الثانية فتنص على أعمال التصرف كالتنازل عن العقارات والتنازل عن المشاركة وتأسيس الأمانات وكذا الكفالات والضمانات الاحتياطية أو الضمانات التي تكون موضوع ترخيص صريح من مجلس المراقبة حسب الشروط المنصوص عليها في القانون الأساسي[1] .

كما تنص المادة 670 من نفس القانون على أنه يجب أن تخضع كل اتفاقية تعقد بين شركة ما وأحد أعضاء مجلس المديرين أو مجلس مراقبة هذه الشركة الى ترخيص مسبق من مجلس المراقبة، ويكون الأمر كذلك بخصوص الاتفاقيات التي تعقد بصورة غير مباشرة مع أحد الأشخاص المشار إليهم في المقطع السابق أو التي يتعامل فيها مع الشركة من خلال أشخاص وسطاء .

كما تخضع كذلك للترخيص المسبق الاتفاقيات التي تعقد بين شركة ومؤسسة إدا كان أحد أعضاء مجلس المديرين أو مجلس مراقبة الشركة مالكا أو شريكا أو مسيرا أو قائما بالإدارة أو مديرا عاما للمؤسسة، وهذا تحت طائلة البطلان المطلق. [2]

المطلب الرابع: رقابة مجلس المحاسبة

عرفته المادة 2 من الأمر 95-20 المعدل والمتمم والمتعلق بمجلس المنافسة "يعتبر مجلس المؤسسة العليا للرقابة البعدية لأموال الدولة ولجماعات الإقليمية والمرافق العمومية ". [3]

ويعتبر المؤسسة العليا للرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الاقليمية والمرافق العمومية، وتهدف هذه الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة من خلال النتائج التي يتوصل إليها، إلى تشجيع الاستعمال الفعال والصارم

[1] – المادة 654، القانون التجاري، المرجع السابق.

[2] – المادة 670، المرجع نفسه.

[3] – المادة 2 الفقرة الأولى من الأمر رقم 02-10 مؤرخ في 26 أغسطس 2010 ، يعدل ويتمم الأمر رقم 20-95 المؤرخ في 17 يوليو سنة 1995والمتعلق بمجلس المحاسبة ، الجريدة الرسمية عدد خمسون ، الصادرة في 01 سبتمبر 2010 ، ص 4.

للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية، وترقية إجبارية، تقديم الحسابات وتطوير شفافية تسيير الأموال العمومية، وهكذا فإن مجلس المحاسبة هو هيئة عمومية ذات هيئة قضائية غير عادية أو خاصة بحكم القانون.[1]

أما بخصوص هيكل مجلس المحاسبة فإنه يتكون من غرف وتشكيلات قضائية مختلفة، تمارس نشاطا قضائيا وتساعدها في ذلك مختلف المصالح الإدارية والتقنية والتي يشرف عليها مستخدمون إداريون عاديون، أما الإشراف على هذه الغرف والتشكيلات القضائية فيكون من طرف أعضاء يكتسبون صفة القضاة، ويحكمهم قانون أساسي خاص يحدد مراكزهم القانونية ويضبط حقوقهم وكذا الالتزامات الملقاة على عاتقهم بموجب اكتسابهم لهذه الصفة.[2]

1.صلاحيات مجلس المحاسبة :

يمارس مجلس المحاسبة عدة أنواع من الرقابة، منها ما يدخل ضمن صلاحياته القضائية وأخرى تدخل ضمن صلاحياته الادارية، ومعيار التفرقة بين الصلاحيات هو الآثار الناتجة عن الرقابة، حيث يمكن أن ينجر عن الرقابة التي تدخل ضمن الصلاحيات القضائية عقوبات جزائية أو غرامات مالية، أما الرقابة التي تدخل ضمن الصلاحيات الادارية فتكون نتائجها عبارة عن توصيات غير ملزمة للجهات الخاضعة لهذا النوع من الرقابة.

1.1.الصلاحيات القضائية:

تشمل الصلاحيات القضائية لمجلس المحاسبة الرقابة على تقديم الحسابات، ومراجعة حسابات المحاسبين العموميين، ومراقبة الانضباط في مجال الميزانية والمالية[3]، وذلك بغية مراجعة حسابات الهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية وكذا تلك الخاضعة لقواعد المحاسبة التجارية، والتصديق عليها ويتناول فحص الحسابات جوانب الصحة والنظامية، من خلال التحقق من صحة العمليات المادية المدونة فيها ومدى تطابقها مع الأحكام

[1] – خلوفي رشيد، **قانون المنازعات الادارية تنظيم و اختصاص القضاء الاداري**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص234.

[2] – مسعي محمد ، المحاسبة العمومية ، د ط ، دار الهدى للطباعة والنشر، عين مليلة ، الجزائر ، سنة 2003 ، ص 5.

[3] – عطية مفيدة، بوشلاغم عميروش، **تحليل خصائص تقييمات مجلس المحاسبة الجزائري في ظل تبنيه للخطوط التوجيهية لتقييم السياسات العمومية 9400 لمنظمة الانتوساي**، مجلة العلوم الانسانية و الاجتماعية، المجلد06، العدد01، الجزائر، ص237.

التشريعية والتنظيمية المطبقة عليها من جهة، ومدى احترام قواعد الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية من جهة أخرى. [1]

2.1. الصلاحيات الادارية :

تتمثل الصلاحيات الادارية لمجلس المحاسبة بصفة خاصة في رقابة الأداء والتي تتضمن التأكد من حسن استعمال الموارد والأموال والقيم والوسائل المادية المسخرة للهيئات والمؤسسات العمومية الخاضعة لرقابة المجلس مع تقييم نوعية تسييرها ومدى فعاليتها وأدائها، وذلك بعد التحقق من وجود وفعالية أنظمة التدقيق والرقابة الداخلية[2]، بالإضافة الى تقييم المخططات والبرامج التي قامت بها الهيئات والمؤسسات العمومية على المستويين الاقتصادي والمالي من أجل تفادي النقائص المسجلة وتصحيح الأخطاء المرتكبة بغرض تحقيق الأهداف المسطرة، وتتوج عملية رقابة الأداء بتقديم مجلس المحاسبة لتوصيات تتضمن الاجراءات التي يراها ملائمة من أجل تحسين استخدام الأموال العمومية.[3]

ويهدف مجلس المحاسبة من خلال رقابة الأداء الى المساهمة في تطوير الاداء التسييري وتقييمه وزيادة فعاليته، على مستوى الهيئات والمؤسسات العمومية الخاضعة لرقابة المجلس.

ويمكن تحقيق ذلك من خلال مراقبة الكفاءة والفعالية والاقتصاد في الأداء وتمتاز رقابة الأداء بأنها لا تعنى بمراجعة مظاهر معينة من الادارة فحسب، بل تشمل كل أنشطة الادارة، وعليه فان هذه الرقابة تهدف الى التأكد من أن جميع الاجراءات تتم وفقا للقدرات والسياسات المرسومة وأن الاهداف المقررة تتحقق بشكل فعال واقتصادي وبكفاءة عالية. [4]

[1] – بلقوريشي حياة، **مجلس المحاسبة في الجزائر بين الطموحات و التراجع**، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر1، الجزائر، 2012، ص82-83.

[2] – بالودين أحمد، **صلاحيات مجلس المحاسبة و أوجه مراقبته**، مجلة صوت القانون، المجلد02، العدد01، الجزائر، 2015، ص240.

[3] – يلس شاوش بشير، **المالية العامة المبادئ العامة و تطبيقاتها في القانون الجزائري**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013، ص316.

[4] – بن الدين فاطمة، **مجلس المحاسبة كآلية رقابة للحد من الفساد في الجزائر**، مجلة دراسات في الوظيفة العامة، المجلد02، العدد02، الجزائر، 2017، ص07.

2. مهام مجلس المحاسبة:

2 .1.حق الاطلاع وسلطة التحري:

- يحق لمجلس المحاسبة أن يطلب الاطلاع على كل الوثائق التي من شأنها أن تسهل رقابة العمليات المالية والمحاسبية أو اللازمة لتقييم تسيير المصالح والهيئات الخاضعة لرقابته؛
- لمجلس المحاسبة سلطة الاستماع إلى أي عون في الجماعات والهيئات الخاضعة لرقابته؛
- يستفيد مجلس المحاسبة من حق الاطلاع وسلطة التحري التي يمنحها القانون مصالح المالية في الدولة؛
- لقضاة مجلس المحاسبة في إطار المهمة المسندة إليهم، حق الدخول إلى كل المحلات التي تشملها أمالك جماعية عمومية أو هيئة خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة عندما تتطلب التحريات ذلك؛
- يمكن مجلس المحاسبة إشراك أعوان القطاع العام المؤهلين لمساعدته في أعماله المادية وتحت مسؤوليته بعد موافقة السلطة السلمية التي يتبعونها؛
- يمكن مجلس المحاسبة استشارة اختصاصيين أو تعيين خبراء من شأنهم إفادته أو مساعدته في أشغاله إذا كانت العمليات الواجب مراقبتها أو أعمال التسيير الواجب تقييمها تقتضي ذلك؛[1]

2.2 رقابة نوعية التسيير:

- يراقب مجلس المحاسبة نوعية تسيير الهيئات والمصالح العمومية المذكورة في المادة 7 والمادة 10من نفس الأمر؛
- يقيم مجلس المحاسبة قواعد تنظيم وعمل الهيئات الخاضعة لرقابته ويتأكد من وجود آليات واجراءات رقابية داخلية موثوقة ويقدم كل التوصيات التي يراها ملائمة لتحسين الفعالية؛
- يراقب مجلس المحاسبة شروط منح واستعمال الإعانات والمساعدات المالية التي منحتها الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق والهيئات العمومية الخاضعة لرقابته؛

[1] – المواد58،56،55 من الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة مؤرخ في19صفر1416 الموافق17 يوليو1995،الجريدة الرسمية، عدد 39، الصادرة في 25صفر1416، ص9-10.

☜ لمجلس المحاسبة أن يتأكد من الموارد التي جمعتها الهيئات المذكورة في المادة 12 من هذا الأمر من مطابقتها للنفقات التي تم صرفها انطلاقا من الموارد التي تم جمعها مع الأهداف التي تتوخاها الدعوة إلى التبرعات العمومية؛

☜ يشارك مجلس المحاسبة في تقييم فعالية الأعمال والمخططات والبرامج والتدابير التي قامت بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة مؤسسات الدولة أو الهيئات العمومية الخاضعة لرقابته والتي بادرت بها السلطات العمومية على المستويين الاقتصادي والمالي من أجل المصلحة الوطنية؛[1]

2 .3 مراجعة حسابات المحاسبين العموميين :

☜ يراجع مجلس المحاسبة حسابات المحاسبين العموميين ويصدر أحكاما بشأنها في مجال مراجعة حسابات التسيير، يدقق مجلس المحاسبة في صحة العمليات المادية الموصوفة فيها ومدى مطابقتها مع الأحكام التشريعية والتنظيمية المطبقة عليها؛

☜ يراجع مجلس المحاسبة حسابات الأشخاص الذين يصرح بأنهم محاسبون فعليون، ويصدر بشأنها أحكاما حسب نفس الشروط والجزاءات المقررة لحسابات المحاسبين؛

☜ لمجلس المحاسبة معاقبة الأشخاص الذين يصرح بأنهم محاسبون فعليون على التدخل في وظائف المحاسب العمومي بغرامة مالية قد يصل مقدارها مائة ألف دينار جزائري؛[2]

2 .4 رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية :

☜ يتأكد مجلس المحاسبة من احترام قواعد الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية؛[3]

☜ يمكن للمجلس أن يعاقب على خرق الأحكام التشريعية أو التنظيمية المتعمقة بتنفيذ الإيرادات والنفقات؛[4]

---

[1] – المواد 69، 70، 71، 72 من الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة مؤرخ في 19 صفر 1416 الموافق17 يوليو 1995، الجريدة الرسمية عدد 39، الصادرة في 25 صفر 1416 ، ص11.

[2] – مواد 74 ، 86، مرجع نفسه، ص12-13.

[3] – المادة 87 ، مرجع سبق ذكره، ص13.

[4] – المواد 88،89،91 من الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة مؤرخ في 19صفر1416 الموافق 17يوليو1995، الجريدة الرسمية عدد 39، الصادرة في 25 صفر 1416، ص14.

☜ يعاقب المجلس على المخالفات المنصوص عليها في المادة 88 من هذا الأمر بغرامة يصدرها مجلس المحاسبة في حق مرتكبي هذه المخالفات؛

☜ يعاقب مجلس المحاسبة بغرامة يصدرها في حق كل مسؤول أو عون أو ممثل أو قائم بالإدارة في هيئة عمومية خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة الذي خرق حكما من الأحكام التشريعية أو التنظيمية أو تجاهل التزاماته لكسب امتياز مالي أو عيني غير مبرر لصالحه أو لغيره على حساب الدولة أو هيئة عمومية؛

☜ يعين رئيس مجلس المحاسبة إذا كان هناك مجال للمتابعة مقررا من بين المستشارين يكلف بدراسة الملف، ويكون التحقيق حضوريا؛[1]

المطلب الخامس: الرقابة السياسية(البرلمانية):

تحتل الرقابة البرلمانية مكانة هامة نظرا لما تتوفر عليه من آليات للرقابة السابقة والمعاصرة واللاحقة، فإضافة إلى اختصاص البرلمان بالمصادقة على قانون المالية واعتماده (رقابة قبلية) فإن مراقبته تمتد من الفترة المعاصرة لتنفيذ الميزانية(رقابة آنية) إلى نهاية السنة المالية (رقابة بعدية).

1. الرقابة السابقة (أثناء التصويت على قانون المالية) :

بالرجوع للقانون العضوي رقم 16/12 الذي يحدد تنظيم المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة ، وكذا العالقة الوظيفية بينهما على خالف القوانين المنظمة الخاصة لها نجده نص على هذا النوع من الرقابة في نص المادة(44) منه على أن البرلمان يصادق على مشروع قانون المالية في مدة أقصاها خمسة وسبعون(75) يوما من تاريخ إيداعه.[2]طبقا لنص المادة(138)من التعديل الدستوري لسنة 2016، ويصوت المجلس الشعبي الوطني على مشروع قانون المالية في مدة (47) يوما ابتداء من تاريخ إيداعه، ويصادق مجلس الأمة على النص المصوت عليه في أجل أقصاه (20) يوما، أما في حالة خالف بين الغرفتين، يتاح للجنة متساوية الأعضاء في أجل ثمانية(8) أيام

[1] – المادة 95 من الأمر95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة مؤرخ في 19صفر1416 الموافق 17يوليو1995، الجريدة الرسمية عدد39، الصادرة في 25صفر1416، ص15.

[2] – المادة (44) من القانون العضوي رقم 12/16المؤرخ في 2016/08/28 **الذي يحدد تنظيم المجلس الشعبي الوطني و مجلس الأمة، و عملهما و كذا العلاقة الوظيفية بينهما**، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 2016/08/28، العدد50، ص60.

للبت في شأنه، لكن في حالة عدم المصادقة ألي سبب كان خلال الآجل المحدد، يصدر رئيس الجمهورية مشروع قانون المالية الذي قدمته الحكومة بأمر له بقوة قانون المالية[1] .

وهذا إشكال فيما يتعلق بالمصادقة جعل رئيس الجمهورية يصدر مشروع قانون المالية بقوة القانون هذي تعدي صارخ للدور الرقابي الذي هو من صالحية البرلمان وهدم من مصداقية هذه السلطة .

كان من المفروض على المشرع الجزائري إل ازم الغرفتين بالمصادقة أو فرض عقوبة مثال وعدم إقحام السلطة التنفيذية ممثلة في رئيس الجمهورية بإصدار للقانون التي من المفروض أعمالها محل الرقابة .

✍ **الدور الرقابي للجنة المالية والميزانية على مستوى المجلس الشعبي الوطني:**

بالرجوع لنص المادة(19) من النظام الداخلي للمجلس الشعبي الوطني نجدها نصت على تكوين المجلس الشعبي الوطني، حيث يتشكل المجلس الشعبي الوطني من لجان دائمة من بينها لجنة المالية والميزانية، وتقوم هذه اللجنة بدور رقابي طبقا لنص المادة(23) من النظام المذكور أعاله أنه تختص لجنة المالية والميزانية بالمسائل المتعلقة بالميزانية وبالقانون العضوي المتعلق بقوانين المالية، وبالنظامين الجبائي والجمركي، وبالعملة، وبالقروض، وبالبنوك وبالتأمينات، وبالتأمين.[2]

وعضوية هذه اللجنة نصت عليها المادة(34) من النظام الداخلي المذكور أعاله أن تتشكل لجنة المالية والميزانية من (30) إلي خمسين عضوا على الأكثر، والملاحظ هنا أن التنظيم أعطى أكثر نصاب لعضوية هذه اللجنة كونها تختص بالرقابة على المال العام مقارنة مع اللجان الدائمة الأخر نجد عدد عضويتها يتراوح بين (30)و(20) عضو.[3]

✍ **مناقشة الميزانية :**

تتم مناقشة الميزانية إما مع التصويت أو يتم التصويت دون المناقشة وتكون المناقشة لمشروع القانون بالاستماع إلى ممثل الحكومة ومقرر اللجنة المختصة وهي لجنة الميزانية، كما أن المجلس الشعبي الوطني أو مجلس

---

[1] – المادة(138) من القانون 01/06 المؤرخ في 2016/03/06 **الذي يتضمن التعديل الدستوري**، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 2016/03/06، العدد 14، ص25.

[2] – المواد (19)(23)**من النظام الداخلي للمجلس الشعبي الوطني**، المؤرخ في2000/07/30، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة 2000/07/30، العدد46، ص17.

[3] – المادة(34) من النظام الداخلي للمجلس الشعبي الوطني.

الأمة هما اللذان يقرران على حسب الحالة إثر المناقشات إما التصويت على النص أو التصويت مادة بمادة، أو تأجيله.

وبعدها تختم السنة المالية فيما يخص البرلمان، بالتصويت على القانون الذي يتضمن تسوية الميزانية للسنة المالية المعنية من قبل كل غرفة من البرلمان؛[1]

2. الرقابة الآنية:

للبرلمان أن يراقب النشاط والأداء الحكومي في مختلف الميادين ومنها المجال المالي ويكون ذلك بواسطة آليات:

☜ **الاستماع والاستجواب:** بالرجوع لنص المادة(151) من التعديل الدستوري 2016 تنص على أنه يمكن لأعضاء البرلمان استجواب الحكومة في إحدى قضايا الساعة ويكون الجواب خلال أجل أقصاه ثالثين (30) يوما.وكذلك بالرجوع لنص المادة (66) من القانون العضوي 16/12 الذي يحدد تنظيم المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة تنص على أن لأعضاء البرلمان استجواب الحكومة ويقوم رئيس إحدى الغرفتين المجلس الشعبي الوطني أو مجلس الأمة تبليغ نص الاستجواب الذي يوقعه ، حسب الحالة ويكون (30) نائبا على الأقل أو ثلاثون(30) عضوا في مجلس الأمة، إلى الوزير الأول وهذه في مدة (48) ساعة الموالية لقبوله، وجلسة الاستجواب يحددها مكتب المجلس الشعبي الوطني أو مكتب مجلس الأمة بالتشاور مع الحكومة؛[2]

☜ **الأسئلة الشفوية والكتابية:** إن هذا النوع من الآلية يعد مرحلة من مراحل الرقابة وآلية للرقابة على النفقات العمومية، وجاءت في نص المادة(152) من التعديل الدستوري لسنة 2016 على أنه بإمكان أعضاء البرلمان أن يوجهوا أي سؤال شفوي أو كتابي إلى أي عضو في الحكومة، وهنا نجد أن المشرع الدستوري فتح باب للرقابة على الحكومة؛

- **السؤال الكتابي:** ويقصد به تلك الطلبات التي يوجهها عضو البرلمان كتابة إلى الوزير وهذا قصد الحصول على معلومات وإيضاحات حول مسألة معينة؛

---

[1]- جدي وفاء، **رقابة الأجهزة المالية و القضائية على الأموال العمومية في القانون الجزائري**، أطروحة دكتوراه في العلوم القانونية، كلية الحقوق، جامعة ليابس جيلالي، سيدي بلعباس، الجزائر، 2018/2017، ص185-186.

[2]- شويخي سامية، **أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة و المنظور الاسلامي في الرقابة على المال العام**، مذكرة ماجستير في تسيير المالية العامة، كلية الحقوق، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2004/2003، ص77.

- **السؤال الشفوي:** وهو ذلك الإجراء الذي يمكن أعضاء البرلمان من الحصول على التوضيحات من أعضاء الحكومة، وإذا كان السؤال شفوي يجب أن لا يتعدى أجل(30)يوم؛[1]

☜ **لجان التحقيق:** إن لجان التحقيق هي لجان دستورية، حيث خول الدستور لكل من غرفتي البرلمان ، في إطار اختصاصاتها أن تنشئ هذه اللجان وهي تقوم بالتحقيق في قضايا ذات مصلحة عامة، واستثنى المشرع حالة، وهي لا يمكن إنشاء لجان تحقيق بخصوص وقائع تكون محل إجراء قضائي لأن هذا يكون ضمن اختصاص الهيئات القضائية، وليس لهذه اللجان سلطة بخصوص هذه الوقائع.[2]

ويكون إنشاء لجنة التحقيق من المجلس الشعبي الوطني أو مجلس الأمة بالتصويت على لائحة تودع لدى مكتب المجلس الشعبي الوطني أو مكتب مجلس الأمة، ويوقعه على الأقل عشرون(20) نائبا أو عشرون (20) عضوا في مجلس الأمة. ويجب أن تحدد بدقة في اقتراح اللائحة الوقائع التي تستوجب التحقيق والتحري، ويتم التصويت على اقتراح اللائحة بعد الاستماع إلى مندوب[3].

3. الرقابة البرلمانية البعدية:

وتتعلق هذه المرحلة بعرض الحساب الختامي عن السنة المالية المنتهية لمناقشة واعتماد البرلمان لقانون المالية ثم إصداره، ويكون أما في شكل قانون أو في شكل قرار ،وبالتالي فالبرلمان في هذه المرحلة يقوم بالرقابة على النفقات صادر من رئيس الجمهورية[4]وذلك عن طريق إعداد ضبط قانون الميزانية والذي سنتطرق إليه كالتالي:

✍ **ضبط قانون الميزانية:** بالرجوع لنص المادة (179) من التعديل الدستوري لسنة 2016 الفقرة الثانية منه نجدها تنص على:(أن تختم السنة المالية فيما يخص البرلمان بالتصويت على قانون يتضمن تسوية ميزانية السنة المالية المعنية من قبل كل غرفة من البرلمان).[5]

---

[1] – شتاتحة وفاء أحلام، **الأسئلة الشفوية و الكتابية كأسلوب رقابة برلمانية على أعمال الحكومة**، أطروحة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر(1)، الجزائر،2013/2012، ص57.

[2] – المادة(180) من القانون 01/16 المتضمن التعديل الدستوري.

[3] – المادة(78) من القانون العضوي 12/16.

[4] – محمد عباس محرزي، **اقتصاديات المالية العامة**، الطبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص377.

[5] – المادة(179) من القانون 01/16 المتضمن التعديل الدستوري.

ويعتبر قانون ضبط الميزانية هو أداة لتقويم أداء الحكومة في المجال المالي خلال السنة المنتهية ، ومقارنة الأداء بالتقديرات التي أجازها البرلمان للحكومة ضمن قانون المالية، ويستند عليه البرلمان من أجل تقييم نتائج الميزانية السابقة كما يرسى القواعد المحددة لتسيير الأموال العمومية، وحدود التنفيذ الفعلي للميزانية[1].

[1] – رمزي حوحو، **ضمانات و آليات حماية المال العام من الفساد في الجزائر**، مجلة الحقوق و الحريات، المجلد 04، العدد 02، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، العدد الثاني، مارس2016، ص441.

خلاصة الفصل:

تطرقنا في هذا الفصل إلى مختلف المفاهيم حول الرقابة المالية من خلال نشأتها وتطورها، كما تطرقنا إلى تعريفها وبيان أهميتها وأهدافها وأنواعها والأساليب، حيث يمكن القول أن الرقابة المالية تكفل سير الأعمال، والتصرفات المالية بصورة منظمة ومستمرة، من خلال تقييم الأداء، وتصحيح الأخطاء، ومعالجة أوجه القصور والإهمال الذي يمس المال العام والرقابة المالية بشكل عام، تمثل وظيفة أساسي، يجب توفر كافة الشروط لإنجاحها، كما أن للرقابة المالية أنواع عدة تطبقها هيئات مالية مكلفة بها محلية ودولية.

الفصل

الثاني

الإطار النظري

لحوكمة المؤسسات

تمهيد :

يعد موضوع الحاكمية المؤسسية من المواضيع التي تهم كل من البلدان المتقدمة والنامية على حد سواء، فمن شيوع ظاهرة العولمة وانهيار الحواجز التجارية، والأزمات المالية التي حدثت في العديد من الدول، تزايدت أهمية هذا المفهوم نتيجة لإتجاه كثير من دول العالم إلى التحول إلى نظم الاقتصادية الرأسمالية التي يعتمد فيها بدرجة كبيرة على الشركات الخاصة لتحقيق معدلات مرتفعة ومتواصلة من النمو الاقتصادي، حيث سمح تطبيق هذا النظام بالتقليل من حالات الأخطاء والتعثر والصراعات وحتى حالات الفساد والاختلاسات، وأيضا حماية المساهمين والملاك، وحتى الوصول إلى إعداد تقارير مالية ذات مصداقية.

وفي هذا الإطار ومن أجل الإلمام بموضوع الحوكمة من حيث المفاهيم والمبادئ والآليات، تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

- **المبحث الأول**: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات؛
- **المبحث الثاني**: الحوكمة وعلاقتها بالرقابة المالي.

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات :

لقد حظي مفهوم حوكمة الشركات بالكثير من الاهتمام من لدن المنظمات الاقتصادية والمالية العالمية والإقليمية، كذلك الباحثين خاصة بعد سلسلة الانهيارات المالية للعديد من الشركات، وذلك لإرتباطه بالدور الرقابي على القوائم المالية للمؤسسات ومحاولة ايجاد آلية لتنظيم العلاقة بين الإدارة والمساهمين وذلك للحد من تضارب المصالح.

المطلب الأول: نشأة الحوكمة ومفهومها

لم تنشأ حوكمة الشركات وليدة الصدفة، بل كانت تبعية أحداث متتالية خاصة بعد أزمة 1929، ثم تزايد الصراع والاهتمام بين المالكين من جهة وادارة الشركات مما دفع بالباحثين والمنظمات للانضمام بوضع القواعد والأسس والمبادئ الأولى لهذا المصطلح.

1. نشأة الحوكمة :

تعود الجذور الأولى لفكرة الحوكمة الى المفكرين القدامى "دافيد هيوم"، "وجون جاك روسو" ، حيث تم طرحهم لأفكار أن الاستقرار والحرية الديمقراطية لا تتحقق الا عن طريق وجود رضا للفرد عن الحاكم واحترام الادارة العليا، مع ضرورة الاحتكام للعقل الرشيد.[1]

في حين يعد الأمريكيين BERLE &MEONS من الأوائل من تناول فصل الملكية عن الادارة وذلك عام 1932 ومنه اعتبر بأن آليات الحوكمة للشركات كفيلة بسد الفجوة التي يمكن ان تحدث بين المديرين والملاك. [2]

ومنه ظهرت نظرية الوكالة و التي عرضها كل من MECKLING & JENSEN على أنها "عقد يقوم بموجبه واحدا أو أكثر من الأفراد بتعيين واحدا أو أكثر لكي ينجز بعض الأعمال والخدمات بالنيابة عنه، وفي المقابل يعوض الأصيل الوكيل في اتخاذ بعض القرارات. [3]

[1]- عبد القادر سليمان، **الأسس العقلية للسياسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص26.

[2]- بكري الطيب موسى، **متطلبات تطبيق حوكمة الشركات في البلاد العربية**، مجلة جامعة بخت الرضا العلمية، العدد06، 2013، ص125.

[3]- طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات**، الاسكندرية، الدار الجامعية، 2008/2007، 69.

فلقد أدى ظهور نظرية الوكالة الحد من تصادم المصالح التي تقع داخل الشركة نتيجة التنوع الحاصل في المساهمين والمسيرين جراء نظرية الوكالة.

كما صدر في عام 1933 قانون الأوراق المالية الأمريكي وتلاه في عام 1934 قانون تبادل الأوراق المالية الأمريكي، وفي عام 1938 صدرت أولى التوصيات لتشكيل لجنة التدقيق السابقة لمجلس الادارة التي بدأ العمل بها عام 1978.[1]

في حين تعد أولى الكتابات في مجال الحوكمة عام 1937 عندما نشر RONALD COASE أول مقال يبين فيه طريقة التوفيق بين الملاك و المسيرين للشركة، وفي عام 1976 أشار كل من MECKLING & JENSEN و كذلك OLIVIER WILIAMSON عام 1979 الى مشكلة الوكالة والى حتمية حدوث صراع بالشركة بسبب الفصل بين الملكية والادارة وظهور نظرية الوكالة. [2]

فبعد JENSEN و MECKLING، تطرق FAMA عام 1980 الى مشكلة الوكالة وما يمكن أن تؤديه كذلك من صراع بالشركة عندما يكون هناك فصل بين الملكية والادارة.[3]

بينما في سنة 1987 قامت اللجنة الوطنية والخاصة بالانحرافات في اعداد القوائم المالية والتابعة ل SEC بإصدار تقريرها المسمى TREDMAY COMMISSION والذي تضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد الحوكمة وما يرتبط بها من منع حدوث الغش والتلاعب في اعداد القوائم المالية وذلك عن طريق الاهتمام بمفهوم نظام الرقابة و قوية مهنة المراجعة أمام مجالس ادارات الشركة. [4]

وقد عرفت الحوكمة بعدا عالميا وتغير جذري وزيادة الاهتمام بها من قبل الهيئات والمنظمات الدولية، حيث يعتبر عام 1992 بداية الاهتمام الحقيقي بمفهوم الحاكمية المؤسسية مع إصدار لجنة كادبوري (COMMITTEE CADBURY)المشكلة من قبل مجلس التقارير المالية وسوق لندن للأوراق المالية تقريرها بعنوان "الأبعاد المالية للحاكمية المؤسسية" والذي طالبت فيه الشركات بإتباع معايير ومبادئ الحاكمية

[1]- خليل أبو سليم، **قياس أثر الالتزام بتطبيق حوكمة الشركات على جذب الاستثمارات الأجنبية**، مجلة جامعة جازانا فرع العلوم الانسانية، المجلة03، العدد01، 2014، ص169.

[2]- بكري الطيب موسى، مرجع سبق ذكره، ص125.

[3]- يحي سعيدي، لخضر أوصيف، **دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات**، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، جامعة الوادي، العدد05، 2012، ص183.

[4]- نوال صبايحي، **واقع الحوكمة في دول مختارة مع التركيز على التجربة الجزائرية**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات و الاقتصاديات، جامعة الشلف، أيام 19-20 نوفمبر2013، ص08.

المؤسسية، من أجل تحسين عملية اتخاذ القرار والرقابة على أنشطة هذه الشركات وذلك بعد تراجع ثقة المساهمين في التقارير المالية للشركات المدرجة في بورصة لندن[1].

وبعدها زاد الاهتمام بدراسة موضوع الحوكمة من قبل المنظمات والهيئات الدولية، حيث حرصت العديد من المؤسسات الدولية على تناو ل هذا المفهوم بالتحليل والدراسة وعلى رأس هذه المؤسسات كل من صندوق النقد والبنك الدوليين، ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية(OECD) التي أصدرت في عام 1999 مبادئ الحوكمة وقامت بتعديلها عام 2004. [2]

ولقد عرفت الحوكمة تغيرات جذرية وأبعاد أخرى سنة 2001 حيث في جويلية 2002 أصدرت الولايات المتحدة الأمريكية قانون ساربنز أوكسلي المعروف خلافا لذلك باسم قانون الإصلاح المحاسبي للشركات العامة وحماية المستثمرين سنة 2002 .[3]

والذي يعتبر القانون الفدرالي الأكثر أهمية ودراية ووثيقة الصلة بحوكمة الشركات ضد صدور قانون الأوراق المالية، حيث يعد هذا القانون الجديد الذي تم إصداره من قبل هيئة الأوراق المالية الأمريكية كقانون معدل جاء من أجل دفع أكثر للقانون السابق وذلك من أجل ضمان الحماية اللازمة والقانونية للمستثمرين ومنه رفع وتيرة وانعاش البورصة بعد انهيارها سنة2001، وافلاس العديد من الشركات نتيجة الفساد المالي والإداري الذي لحق بالعديد من الشركات.

✍ العوامل الدافعة الى الحاجة الى حوكمة الشركات:

من العوامل التي جعلت الحاجة الى الحوكمة كآلية ملحة مايلي:

-اهتزاز الثقة في الأسواق حيث عانت معظم الأسواق العالمية من عملية فقدان الثقة وبالتالي عزوف آلاف المستثمرين وفقدان ملايين العمال لمناصب عملهم ومنه توالي الخسائر في كبريات الشركات وإفلاس العديد منها.

---

[1]- تركي راجي الحمود، اياد عيسى الصرطاوي، أسامة خليل بلوط، **أثر ممارسات الحاكمية المؤسسية على أداء الشركات المساهمة العامة الأردنية**، المؤتمر الثالث للعلوم المالية و المصرفية حول حاكمية الشركات و المسؤولية الاجتماعية تجربة الأسواق الناشئة، كلية الاقتصاد و العلوم الادارية، جامعة اليرموك، الأردن، المنعقد أيام 17-18 أفريل 2013، ص67.

[2]- سليمان بوفاسة، الرشيد سعيداني، **لجنة التدقيق كمدخل لتفعيل الحوكمة ورفع جودة التدقيق في المؤسسة**، المجلة الجزائرية للإقتصاد، العدد03، 2015، ص15.

[3]- سلطان محمد الحاج، **آليات حوكمة الشركات و دورها في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة في شركات المساهمة العامة السودانية**، مجلة العلوم الانسانية و الاقتصادية، العدد01، 2002، ص50.

-الشعور بالانخداع والقهر من قبل المساهمين وبالتالي وجودهم في مواجهة معيار مصير مجهول وتعرضهم الى النهب وسرقة حقوقهم.

-الشعور بالاكتئاب والإحباط الاستثماري وذلك بسبب توالي الفضائح المالية ومنه قلة جذب الاستثمارات.

-الانسحاب من سوق الاستثمار المحلي أو العالمي.

-تقيد المعاملات الآجلة وانكماش السوق الائتماني وهو ما انعكس سلبا على الوضعية المالية للبنوك من حيث قلة الودائع المالية وبالتالي قلة الائتمان المصرفي.[1]

2. مفهوم حوكمة الشركات:

بعد ظهور مصطلح حوكمة الشركات الى الوجود، ونتيجة الإفلاس العديد من الشركات زاد الاهتمام بهذا المصطلح من طرف الهيئات المالية الدولية، ومن قبل المهتمين من الباحثين في إثراء هذا المفهوم لحوكمة الشركات الذي تعددت التعاريف بشأنه.

✍ تعريفات الهيئات الدولية لحوكمة الشركات:

اختلفت التعاريف لمصطلح حوكمة الشركات من قبل الهيئات الدولية التي ساهمت في وضع تعريف لمصطلح الحوكمة حيث عرفت من قبل الهيئات الدولية كما يلي:

- في التقرير الصادر سنة 1992 من قبل لجنة كادبيري عرفت الحوكمة على أنها "نظام بمقتضاه تدار الشركات وتراقب".

- **تعريف البنك الدولي**: أورد البنك الدولي تعريف لحوكمة الشركات حيث عرفت الحوكمة على أنها "هي ممارسة للسلطة السياسية، ورقابة إدارة الموارد المؤسساتية من أجل تنمية اقتصادية واجتماعية".

- **تعريف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية**: عرفت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية حوكمة الشركات كما يلي "حوكمة الشركات تؤطر مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها وحملة الأسهم وغيرها من أصحاب المصالح، وهكذا فهي توفر الهيكل الذي من خلاله يتم تحديد الأهداف والوسائل التي تساعد في بلوغها، وتشخيص معايير الأداء اللازم لقياس مدى انجاز الأهداف".

[1]- عبد القادر بريش، محمد حمو، **الملتقى العالمي الدولي حول الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية و الحوكمة المالية**، جامعة فرحات عباس، سطيف، أيام 20-21 أكتوبر 2009، ص03.

- **تعريف معهد المدققين الداخليين:** عرفت حوكمة الشركات من طرف معهد المدققين الداخليين على أنها "هي العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح، من أجل توفير إشراف على إدارة المخاطر ومراقبة مخاطر الشركة، والتأكيد على كفاية الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيم الشركة، من خلال أداء التحكم المؤسسي في الشركة".

- **تعريف مؤسسة التمويل الدولية:** عرفت مؤسسة التمويل الدولية حوكمة الشركات "بأنها النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها".[1]

✍ **تعريفات لحوكمة الشركات من طرف بعض الباحثين:**

عرفت حوكمة الشركات من قبل العديد من الباحثين المختصين حيث اختلفت التعريفات من باحث الى آخر باختلاف الرؤية والناحية التي عرفت فيها، وفي ذلك ندرج التعريفات التالية لمصطلح حوكمة الشركات.

- تعريف حوكمة الشركات بأنها "الإدارة الرشيدة للشركات لتقييم وتحسين الإطار القانوني والمؤسسي والتنظيمي للشركات من خلال توفير الإرشادات والمقومات لبورصات الأوراق المالية والمستثمرين والشركات والاطراف الاخرى. [2]

- حوكمة الشركات هي "القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين الإدارة من ناحية وحملة الأسهم وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة (حملة السندات، العمال، الموردين، الدائنين، المستهلكين من ناحية أخرى)".[3]

- عرفت الحوكمة بأنها "مجموعة الآليات والإجراءات والقوانين والنظم والقرارات التي تضمن كلا من الانضباط"Discipline" والشفافية" Transparency" والعدالة" Fainess" وبالتالي تهدف الى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق تفعيل تصرفات الإدارة فيما يتعلق باستغلال الموارد الاقتصادية المتاحة لديها، بما يحقق أفضل منافع ممكنة لكافة الأطراف ذوي المصلحة والمجتمع ككل".[4]

---

[1]- عبدي نعيمة، **دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير، كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2009، ص37.

[2]- أحمد علي خضر، **حوكمة الشركات**، دار الفكر الجامعي، مصر، 2012، ص81.

[3]- أحمد علي خضر، مرجع سابق، ص28.

[4]- عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية و الدولية المعاصرة**، الدار الجامعية، مصر،2007، ص17.

✓ كما عرفت الحوكمة على أنها "نظام يتم بواسطته توجيه منظمات الأعمال والرقابة عليها، حيث تحدد هيكل واطار توزيع الواجبات والمسؤوليات بين المشاركين في الشركة المساهمة، مثل مجلس الإدارة و المديرين وغيرهم من ذوي المصالح، وتضع القواعد والأحكام لاتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون الشركة."[1]

ان كل هذه التعاريف تبين التعقيد الذي يكتنف مفهوم حوكمة الشركات، فهو مفهوم تطور بمرور الوقت، ويبقى على الدول ضرورة تكيفه وفق إطارها القانوني والسياسي المتاح.

من التعاريف السابقة لحوكمة الشركات من قبل المنظمات الدولية وكذا مجموعة الباحثين يمكن استنتاج ان الحوكمة تتشكل مما يلي:

-مجموعة آليات وقواعد قانونية تعمل على ضمان السير الحسن للشركة والعمل على تعظيم قيمة الشركة.

-حوكمة الشركات مجموعة توجيهات استشارية تعمل على تحقيق مصالح الأطراف المختلفة للشركة مراعاة في ذلك للقواعد السلوكية والأخلاقية.

-حوكمة الشركات تشكل أداة رقابة فعالة وحسن أمان ضد كل التلاعبات التي يمكن ان تحصل في الكشوفات والقوائم المالية وتهدف لبلوغ درجة عالية من الإفصاح.

-حوكمة الشركات دليل إرشادي لكافة المستخدمين داخل الثكنة، وهو حامي لصغار المساهمين وذوي المصالح تطبيقا لمبدأ العدالة والشفافية.

وعليه يمكن تعريف حوكمة الشركات على أنها "مجموعة من الآليات والقواعد القانونية التي تشكل قواعد للسلوك المهني، وتهدف الى تعظيم قيمة الشركة بعيدا عن كل التلاعب في القوائم المالية، وحماية لكل الأطراف ذوي المصلحة في الشركة".

[1]- عمر إقبال توفيق المشهداني، **تدقيق التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها " اطار مقترح"**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد02، 2013، ص235.

المطلب الثاني: مبادئ الحوكمة وأطرافها

1. مبادئ حوكمة الشركات:

تقتضي مبادئ حوكمة الشركات بأن يتم الإفصاح السليم في الوقت المناسب عن كافة المعلومات الهامة المتعلقة بالشركة، بما في ذلك الإفصاح عن المركز المالي للشركة ونتائج الأعمال، وإجراءات الحوكمة وحقوق الملكية ولحوكمة الشركات تأثير على الاقتصاد الشامل وعلى الأسواق وشفافية التعامل في ظل العولمة الاقتصادية يزداد التوجه نحو سوق عالمية واحدة، كما أصبح للقطاع الخاص دور هام في تعزيز عملية النمو الاقتصادي. فالدول النامية تحتاج إلى اجتذاب استثمارات أجنبية لتحقيق نمواً في اقتصاداتها، وحتى يتم ذلك قامت العديد من الدول بوضع القوانين والتشريعات المساندة لنمو القطاع الخاص فيها وحماية حقوق المستثمرين التي من شأنها اجتذاب رؤوس الأموال، فأصبحت بذلك أسس وقواعد حوكمة الشركات من المتطلبات القانونية والتنظيمية في التشريعات التي تمتاز بالشفافية والقابلية للتطبيق.

لقد كان القصد من وجود مبادئ حوكمة الشركات مساعدة حكومات دول (OCED) والدول الأخرى في جهودهم المتعلقة بتقييم وتحسين الأمور القانونية والإطار التشريعي الحوكمة الشركات في بلدانهم، وذلك من أجل تزويد التوجيهات والاقتراحات للأسواق والمستثمرين والشركات المساهمة وغيرها من الجهات التي لها دور عملية تطوير حوكمة شركات جديدة .

"ويعتبر قيام الشركة بتوفير المعلومات والبيانات المتعلقة بالمساهمين وأعضاء مجلس الإدارة و أصاب المصالح ووضعها تحت تصرف من يريد الاطلاع عليها و في الوقت المناسب، وعدم حجب المعلومات التي من شأنها الإضرار بمصالح الشركة هو تطبيق فعلي لمبادئ الحوكمة ."

تنقسم المبادئ الدولية الخاصة بالقواعد المنظمة لإدارة الشركات إلى ست مجموعات رئيسية يندرج تحت كل قسم مجموعة من المبادئ التفصيلية كما يلي:

1.1. توافر الأسس اللازمة لفاعلية إطار حوكمة الشركات

☜ يجب أن يعمل هيكل حوكمة الشركات على رفع مستوى الشفافية و كفاءة الأسوق ، و أن يتوافق مع دور القانون ويحدد بوضوح تقسيم المسئوليات بين الهيئات المختلفة المسؤولة عن الإشراف والرقابة والإلزام بتطبيق القانون .

☜ يجب أن يتم تطوير هيكل حوكمة الشركات مع مراعاة تأثيرها على الأداء الاقتصادي الكلي، ونزاهة السوق، والحوافز التي تخلقها للمشاركين بالسوق، والترويج لشفافية الأسواق.

☜ إن المتطلبات القانونية و الرقابية التي تؤثر على ممارسة حوكمة الشركات داخل التشريع يجب أن تتوافق مع قواعد القانون شفافيته والإلزام بتطبيقه .

☜ يجب أن تتمتع الهيئات الإشراقية والرقابية المسؤولة عن تنفيذ القانون بالسلطة والنزاهة والموارد اللازمة للقيام بواجباتها بأسلوب مهني وطريقة موضوعية .

☜ يجب أن تنص التشريعات بوضوح على تقسيم المسؤوليات بين الهيئات المختلفة مع ضمان تحقيق مصالح الجمهور.

2.1. حقوق المساهمين:

يجب أن يحمي إطار القواعد المنظمة لحوكمة الشركات، ويسهل ممارسة حقوق المساهمين

☜ **تتضمن حقوق المساهمين المبادئ الأساسية التالية:**

- الأساليب الآمنة لتسجيل الملكية.
- نقل أو تحويل ملكية الأسهم.
- الحصول على المعلومات المتعلقة بالشركة بصفة دورية و منتظمة.
- المشاركة و التصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين.
- انتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة.[1]
- المشاركة في أرباح الشركة.

☜ **حق المساهمين في المشاركة و إعلامهم بشكل كافٍ عن القرارات المتعلقة بالتغيرات الجوهرية في الشركة.**

- التعديلات في النظام الأساسي و بنود التأسيس وغيرها من المستندات الحاكمة للشركة.
- الترخيص بإصدار أسهم زيادة في رأس المال.
- أي عمليات غير عادية يمكن أن تؤدي إلى بيع الشركة .

[1]- عمر إقبال توفيق المشهداني ، مرجع سبق ذكره، ص61-62.

☜ **حق المساهمين في المشاركة بفعالية والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين، وإعلامهم بالقواعد، بما في ذلك إجراءات التصويت التي تحكم اجتماعات الجمعية .**

– الحصول على معلومات كافية وفي الوقت المناسب عن مكان وتاريخ وجدول أعمال اجتماعات الجمعية العامة، بالإضافة إلى المعلومات الكاملة في التوقيت المناسب عن الموضوعات التي سيتخذ بشأنها قرارات في الاجتماع.

– إتاحة الفرصة لتوجيه الأسئلة لمجلس الإدارة، بما فيه الأسئلة لمجلس الإدارة بما فيه الأسئلة الخاصة بالمراجعة السنوية الخارجية، إدراج بنود جديدة في جدول الأعمال واقتراح الحلول المناسبة.

– المشاركة الفعالة للمساهمين في القرارات الأساسية الخاصة بحوكمة الشركات، مثل ترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة، ويجب أن تخضع مكونات نظام البدلات الخاصة بأعضاء مجلس الإدارة والعاملين لموافقة المساهمين .

– حق المساهمين في التصويت بالحضور شخصياً أو غيابيا مع مراعاة المساواة في تأثير التصويت بالحضور الشخصي أو الغيابي.

☜ **وجوب الإفصاح عن هيكل رأس المال والترتيبات التي تمكن بعض المساهمين من الحصول على قدر من التحكم الذي يؤثر على سياسة الشركة بما لا يتناسب مع نسبة مساهمتهم .**

☜ **الكفاءة والشفافية في قيام السوق بوظائفه في الرقابة على الشركات.**

– القواعد والإجراءات التي تغطي عمليات الاستحواذ والصفقات غير العادية مثل الاندماج وبيع أصول الشركة يجب أن تكون واضحة ومعلنة وأسعارها تتصف بالشفافية والشروط العادلة .

– عدم استخدام وسائل مضادة لعمليات الاستحواذ بغرض حماية الإدارة من المساءلة.

☜ **يجب على جميع المساهمين بما في ذلك المستثمر المؤسسي ممارسة حقوق الملكية الخاصة بهم.**

– يجب على المستثمر المؤسسي الذي يعمل في المجالات المالية أو الائتمانية أن يفصح عن جميع السياسات المتعلقة بحوكمة الشركات والتصويت فيما يخص استثماراته، بما في ذلك الإجراءات الخاصة باستخدام حقوقه في التصويت.

- يجب على المستثمر المؤسسي الذي يعمل في المجالات المالية أو الائتمانية أن يفصح عن أسلوبه في التعامل مع التضارب المصالح الذي قد يؤثر على ممارسة الحقوق الرئيسية للملكية الخاصة باستثماراته.

☜ **يجب أن تتوافر لجميع المساهمين ، بما في ذلك المستثمر المؤسسي، الفرصة لتبادل الاستشارات في الموضوعات المتعلقة بحقوق ملكيتهم المنصوص عليها بالمبادئ التي تتناول الاستثناءات لمنع سوء الاستغلال.**

3.1. المعاملة العادلة المساهمين :

يجب أن تتضمن قواعد حوكمة الشركات المساواة في معاملة المساهمين من ذات الفئة، بما في ذلك الأقلية والأجانب من المساهمين كما يجب أن يحصل المساهمين على تعويضات كافية في حالة انتهاك حقوقهم.

☜ **يجب معاملة جميع المساهمين من نفس الفئة بالتساوي.**

- توفير حقوق التصويت المتساوية لحملة الأسهم داخل كل فئة، ولهم الحق في الحصول على معلومات عن حقوق التصويت المرتبطة بكافة فئات الأسهم قبل شراء الأسهم ، يجب أن تخضع التغيرات في حقوق التصويت والتي تؤثر سلباً على بعض فئات المساهمين ولموافقتهم.[1]

- حماية الأقلية من المساهمين من الممارسات الاستغلالية من جانب أو لمصلحة المساهمين المسيطرين سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة مع توفير وسائل تعويضية فعالة.[2]

- حق التصويت من جانب أمناء الحفظ أو المالك المسجل بالاتفاق مع المالك المستفيد.

- إزالة المعوقات الخاصة بالتصويت عبر الحدود.

- يجب أن تسمح الإجراءات المتبعة لعقد اجتماعات الجمعيات العامة للمساهمين بالمعاملة المتساوية لكل المساهمين وعلى الشركة أن تتجنب الصعوبات وارتفاع تكاليف التصويت للمساهمين.

☜ يجب حظر الاتجار أو التداول لحساب المطلعين على المعلومات الداخلية.

☜ يجب على أعضاء مجلس الإدارة و المديرين الإفصاح عن تعاملاتهم الخاصة بالصفقات أو الأمور التي لها تأثير على الشركة سواء بأسلوب مباشر أو غير مباشر أو نيابة عن أطراف أخرى.

[1] - عمر إقبال توفيق المشهداني . مرجع سبق ذكره، ص63.

[2] - مرجع نفسه، ص64.

4.1. دور الأطراف ذات المصلحة أو صلة STAKEHOLDERS بالنسبة للقواعد المنظمة لحوكمة الشركات .

– يجب أن يقر الاطار الخاص بالقواعد المنظمة لحوكمة الشركات بحقوق أصحاب المصالح كما هي محددة في القانون، وتشجع التعاون الفعال بين الشركات وأصحاب المصالح بالشركة لخلق الوظائف وتوفير الاستمرارية للشركات السليمة ماليا.

– يجب أن يؤكد إطار القواعد المنظمة لحوكمة الشركات على ضرورة احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون.

– يجب إتاحة الفرصة لإصحاب المصالح للحصول على تعويض مناسب عن انتهاك حقوقهم.

– يجب العمل على تطوير آليات مشاركة العاملين في تحسين الأداء.

– توفير المعلومات و فرص النفاذ لها لأصحاب ذوي المصالح بأسلوب دوري وفي التوقيت المناسب.

– يجب أن يزود إطار القواعد المنظمة لحوكمة الشركات بهيكل فعال كفء للحماية من الإعسار والتطبيق الفعال لحقوق الدائنين.

5.1. الإفصاح و الشفافية :

يجب أن يؤكد إطار القواعد المنظمة لحوكمة الشركات على الإفصاح السريع والدقيق لكافة البيانات المتعلقة بالأمور المادية للشركة ، بما في ذلك الموقف المالي، الأداء، الملكية والرقابة على الشركة.

☜ **يجب ألا يقتصر الإفصاح على المعلومات الجوهرية و إنما يشمل أيضا ما يلي:**

– النتائج المالية و التشغيلية للشركة.

– أهداف الشركة.

– ملكية أسهم الأغلبية و حقوق التصويت.

– مكافئة أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذين والمعلومات الخاصة بمؤهلاتهم وكيفية اختيارهم وعلاقتهم الأخرين ومدى استقلالهم.

– عناصر المخاطر الجوهرية المتوقعة.

– معاملة الأطراق ذوي العلاقة.

- هياكل وسياسات قواعد حوكمة الشركات ومضمون قانون حوكمة الشركات وأسلوب تنفيذه.

☜ يجب إعداد المعلومات المحاسبية و الإفصاح عنها طبقا لمعايير المحاسبة والمراجعة المالية والغير مالية.

☜ يجب إجراء المراجعة السنوية لحسابات الشركة بواسطة مراجع مستقل ومؤهل وذلك بهدف تقديم ضمان خارجي وموضوعي للمجلس والمساهمين يفيد أن القوائم المالية تمثل بالفعل المركز المالي للشركة وأدائها في جميع المجالات الهامة. [1]

☜ يجب أن يقدم مراجعي الحسابات الخارجيين تقاريرهم للمساهمين وعليهم بذل العناية المهنية الحريصة عند القيام بالمراجعة.

☜ يجب توفير قنوات لبث المعلومات تسمح بحصول المستخدمين على معلومات كافية وفي التوقيت المناسب وبتكلفة اقتصادية وبطريقة تتسم بالعدالة.

6.1. مسؤوليات مجلس الإدارة

يجب أن يؤكد إطار قواعد حوكمة الشركات على استراتيجية رئاسة الشركة ، والرقابة الفعالة لمجلس الإدارة على إدارة الشركة ، ومسؤولية مجلس الإدارة أمام الشركة و المساهمين.

يجب على أعضاء مجلس الإدارة العمل على أساس عناية الرجل الحريص لما فيه صالح الشركة والمساهمين.

☜ يجب على مجلس الإدارة ، في حالة ما إذا أثرت قرارته على مجموعة من المساهمين أن يعامل معاملة متساوية لكل فئة من فئات المساهمين.

☜ يجب أن يضمن مجلس الإدارة الالتزام بالقانون مع الحرص على مصالح الأطراف ذات المصلحة.

☜ يجب على مجلس الإدارة القيام ببعض المهام الرئيسية، بما في ذلك:

☜ وضع استراتيجية الشركة، سياسة الخطر، الميزانيات، خطط العمل، تحديد أهداف الأداء ، مراقبة التنفيذ والأداء، النفقات الرأسمالية ،الاستحواذات، وتصفية الاستثمارات.

☜ متابعة قياس كفاءة ممارسة الشركة لقواعد حوكمة الشركات و إجراء التعديلات عند الحاجة .

☜ اختبار و مكافأة و متابعة و إحلال كبار المديرين عند الضرورة.

☜ الإشراف على عملية الإفصاح ووسائل الاتصال.

☜ توافر نظام رسمي يتصف بالشفافية لعمليات ترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة.

[1] – عمر إقبال توفيق المشهداني ، مرجع سبق ذكره، ص65.

☜ يجب أن يتمكن مجلس الإدارة من الحكم بموضوعية على شؤون الشركة مستقلا عن الإدارة:

☜ تكليف عدد كافٍ من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين يتوافر فيهم القدرة على الحكم الموضوعي على مهام قد يحدث فيها حالات تعارض المصالح المحتملة (مثل: التقارير المالية، التعيينات، ومكافآت التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة).[1]

1. يجب على مجلس الإدارة أن يقوم بالتحديد الدقيق والإفصاح عن الهدف و التشكيل وإجراءات العمل الخاصة بلجان مجلس الإدارة عند تأسيسها.

2. على أعضاء مجلس الإدارة تكريس وقت كافٍ للممارسة مسؤولياتهم.

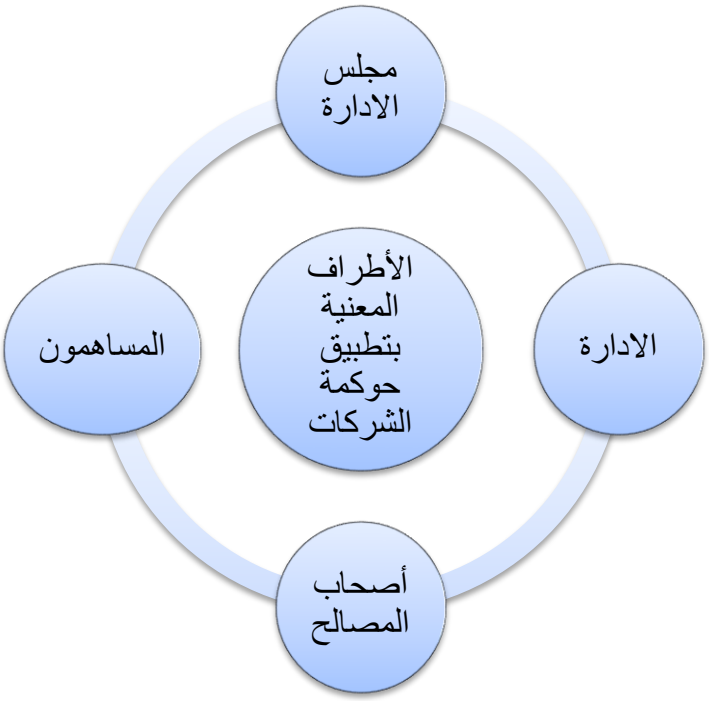
يجب أن يتوافر لأعضاء مجلس الإدارة سهولة النفاذ الى المعلومات المناسبة الدقيقة وفي التوقيت المناسب حتى يتسنى لهم القيام بمسؤولياتهم على أكمل وجه.

2. الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات:

يجب ملاحظة أن هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات، وتحدد الى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد والشكل الموالي يمثل هذه الأطراف .

[1] – عمر إقبال توفيق المشهداني ، مرجع سبق ذكره، ص66.

شكل رقم: (2-1) الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الطلبة

وفيما يلي توضيح لهذه الأطراف ومدى ارتباطها بحوكمة الشركات:

☜ **المساهمين**: وهم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول عل الأرباح المناسبة لاستثماراتهم وأيضا تعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل، وهم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الادارة المناسبين لحماية حقوقهم.

☜ **مجلس الادارة**: وهم من يمثلون المساهمين وأيضا الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح، حيث يقوم باختيار المديرين التنفيذيين الذين يوكل اليهم سلطة الادارة اليومية لأعمال الشركة، بالإضافة الى الرقابة على أدائهم، كما يقوم مجلس الادارة برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.

يقوم مجلس الادارة في اطار الحوكمة بمسائلة المديرين نيابة عن المساهمين ومحاسبتهم عن أدائهم لتحقيق أهداف المؤسسة، وهذا هو السبب الأساسي في وجوب اعطاء درجة كافية من الاستقلال لمجلس الادارة تمكنهم من تقنين قدرته في رقابة المديرين وفصلهم اذ لم يحققوا الأداء المطلوب.

☜ **الإدارة:** وهي المسؤولة عن الادارة اليومية والفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء الى مجلس الادارة. وتعتبر ادارة الشركة هي المسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة الى مسؤوليتها تجاه الافصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

☜ كما يتمثل كذلك دور الادارة في الأخذ بعين الاعتبار المصالح المختلفة للأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة وأن تعمل بالتعاون مع مجلس الادارة، على صياغة استراتيجية تحاول التقريب بين هذه المصالح والاستيفاء الى اقصى قدر ممكن.

☜ **أصحاب المصالح:** وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعمال والموظفين، ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان، فالدائنون على سبيل المثال يهتمون بمقدرة الشركة على السداد، في حين يهتم العمال والموظفين على مقدرة الشركة على الاستمرار.[1]

المطلب الثالث : أهمية حوكمة الشركات و أهدافها

1. أهمية الحوكمة :

أن حوكمة الشركات هي سبيل التقدم لكل من الأفراد و المؤسسات والمجتمع ككل لأنها توفر للأفراد قدر المناسب من الضمان لتحقيق ربحية معقولة لاستثماراتهم ، وفي ذات الوقت تعمل على قوة وسلامة أداء المؤسسات، ومن ثم تدعيم استقرار وتقدم الأسواق والاقتصاديات والمجتمعات ، وتؤثر وتتأثر بالحياة العامة، حيث أن أدائها يمكن أن يؤثر على الوظائف والدخول والمدخرات والمعاشات ومستويات المعيشة، وغيرها من الأمور المرتبطة بحياة الأفراد و المؤسسات بالمجتمع، وتعمل حوكمة الشركات على كفاءة استخدام الموارد وتعظيم قيمة الشركة وتدعيم مركزها التنافسي بالأسواق، بما يمكنها من جذب مصادر تمويل محلية وعالمية للتوسع والنمو، ويجعلها قادرة على خلق فرص عمل جديدة، وتجنب الانزلاق إلى تحقيق الكفاءة والتنمية الاقتصادية المطلوبة.

و يمكن بلورة حوكمة الشركات فيما يلي :

[1]- دكتور محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات و دور أعضاء مجالس الادارة و المديرين التنفيذيين**، الدار الجامعية الاسكندرية، 2008، ص16-17.

– تقوية وتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة: إن تحسين أداء المؤسسة وقيمتها الاقتصادية وكذا تحسين الممارسات المحاسبية والمالية والإدارية فيها ونزاهة تعاملاتهم وعدالتها وشفافية المعلومات الصادرة عنها، كل ذلك من شأنه أن يقوي قدرات المؤسسة التنافسية وكذلك قدرتها على جذب الاستثمارات والنمو.

– سرعة اكتشاف التلاعب والغش المالي والفساد الإداري والوقاية منه: إن تأكيد مسؤوليات الإدارة وتعزيز مساءلتها وتحسين الممارسات المحاسبية والمالية والإدارية، والتأكيد على الشفافية، كل ذلك من شأنه أن يقي المؤسسة والعاملين فيها من التلاعب والغش المالي والغنى الفاحش والفساد الإداري والأزمات والإفلاس، ويساعد على سرعة اكتشافها واتخاذ الإجراءات الواجبة بشأنه وعلاج أسبابه وآثاره قبل تفاقمها وتأثيرها على حياة المؤسسة.

– القدرة على جذب الاستثمار المحلي الأجنبي للمؤسسة : أصبحت درجة التزام المؤسسة بتطبيق مبادئ الحوكمة أحد المعايير الأساسية التي يضعها المستثمرون في اعتبارهم عند القيام باتخاذ قرارات الاستثمار، خاصة في ظل النظام الاقتصادي العالمي الحالي والذي يتسم بالعولمة واشتداد المنافسة بين المؤسسات المختلفة لدخول أسواق المال سواء المحلية أو العالمية من أجل الاستثمار .

– تحسين كفاءة أداء المؤسسة : إن تطبيق مبادئ الحوكمة يؤدي إلى تحسين إدارة المؤسسة ومساعدة المديرين ومجلس الإدارة على تطوير استراتيجية سليمة للمؤسسة وضمان اتخاذ قرارات الدمج أو الاستحواذ بناء على أسس سليمة، كما يتم تحديد المكافآت على أساس الأداء مما يساعد على تحسين كفاءة أداء المؤسسة.

– زيادة فرص العمل والتنمية الاقتصادية: تطبيق مبادئ الحوكمة يقوي ثقة الجمهور في صحة عملية تطوير المؤسسات التي تتطلب قواعد إدارية جيدة، كما يساعد على ضمان تحقيق الدولة أفضل عائد على استثماراتها، وهذا بدوره سيؤدي إلى المزيد من فرص العمل والتنمية الاقتصادية.

– المحافظة على حقوق المساهمين وتنميتها: تؤكد العديد من الدراسات الدولية أن هناك ارتباطا وثيقا على مستوى الأسواق الناشئة، بين أداء الأسهم من حيث اتجاهات الأسعار ومستويات العائد ومدى التزام المؤسسات بتطبيق المعايير والمبادئ المتعلقة بمفهوم الحوكمة بما يضمن نجاح إدارة المؤسسات في الحفاظ على حقوق المساهمين وتنميتها .[1]

[1]- كارم فاروق عبد الرسول، **نموذج مقترح لتطبيق و دمج مبادئ الجودة و الحوكمة لتحسين أداء المؤسسات الممولة للمشروعات الصغيرة**، الدار الجزائرية، الطبعة الأولى، 2015، ص51.

1. أهداف الحوكمة :

إن الأهداف التي تسعى الحكومة إلى تحقيقها تكسبها الأهمية البالغة لتعظم تلك الأهداف ومشروعيتها وأهميتها، ويمكن تلخيصها فيما يلي:

☜ تحقيق الشفافية المطلوبة لإدامة المؤسسات المالية وتمكينها من القيام بأنشطتها الاستثمارية في إطار من النزاهة والموضوعية والاحتراف، إذ تضفي الحكومة نمطاً من ثقافة الشفافية والوضوح بحيث يصبح ذلك النمط مهيمناً على السلوك الإداري والوظيفي لمنسوبي تلك المؤسسات.

☜ زيادة الثقة في المؤسسات التي تطبق معايير الحوكمة وتحتكم إلى قواعدها ومبادئها وآلياتها، لأن الاحتكام إلى تلك القواعد والمبادئ والآليات يشيع جواً من الثقة في المؤسسة ولوائحها وأنشطتها.

☜ ضبط العلاقات الإدارية بين الأطراف ذات العلاقة في المؤسسات، بإحداث التوازن بين المصالح التي قد تبدو متعارضة بين أطراف العمليات الإنتاجية أو الاستثمارية التي تمارسها تلك المؤسسات بحيث يتم رعاية جميع المصالح وحمايتها.

☜ العمل على جذب الاستثمارات واستقطابها فإن المؤسسة التي تطبق قواعد الحوكمة ومعاييرها تكون أقدر من غيرها على جذب الاستثمارات لما تشيعه من الثقة والمصداقية في تعاملاتها، الأمر الذي يولد بدوره طمأنينة تجاه تلك المؤسسة وأنشطتها وممارساتها .

☜ زيادة تنافسية المؤسسة التي تطبق معايير الحوكمة وتمكينها من الاستحواذ على أكبر قدر ممكن من السوق في مجال أنشطتها، لأن الحوكمة تعمل على رفع قيمة المؤسسة وبالتالي زيادة قدرتها التنافسية، الأمر الذي يتبع في الغالب زيادة حصتها في السوق.

☜ حماية أموال المساهمين عبر توفير معلومات صحيحة وشفافة عن أنشطة المؤسسة والوضع المالي لها بما يمكن المساهمين الحاليين والمتوقعين من اتخاذ قراراتهم بناء على ما يظهر من الوضع المالي لتلك المؤسسات.

☜منع قيام مجلس الإدارة من الإضرار بمصالح المساهمين من خلال تحديد صلاحيات محددة لهم بحيث لا تؤدي تصرفاتهم إلى إضرار بالأطراف الأخرى ذات العلاقة بأنشطة المؤسسة كالعملاء والدائنين أو المقرضين أو غيرهم .

☜تدعيم المؤسسات المطبقة لمعايير الحوكمة لمراكزها المالية عبر تحقيق معدلات عالية من الربحية مما يساهم في تقوية المركز المالي للمؤسسة، ويجعلها أكثر قدرة وقابلية على التطور والتوسيع مجال وحقل أنشطتها. [1]

المطلب الرابع: آليات حوكمة الشركات و محدداتها

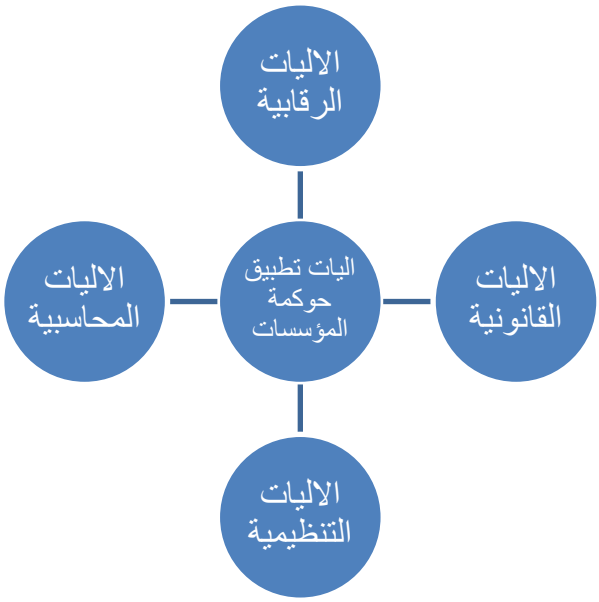
لكي تتمكن الشركات والدول من الاستفادة من مزايا تطبيق مفهوم حوكمة الشركات، يجب أن تتوفر مجموعة من المحددات والعوامل الأساسية التي تضمن التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة، بالإضافة الى نظام يحدد آليات تطبيقها.

1. آليات تطبيق حوكمة الشركات:

تهدف آليات حوكمة الشركات الى التقليل من أوجه القصور التي تنشأ عن المخاطر الاخلاقية وسوء الاختيار، على سبيل المثال لرصد سلوك المديرين يقوم طرف ثالث مستقل "المدقق الخارجي" بمراقبة دقة المعلومات التي تقدمها الادارة للمستثمرين. وينبغي أن ينظم نظام المراقبة المثالي كل من الدوافع والقدرات.

[1] – كارم فاروق عبد الرسول، مرجع سابق، ص53.

شكل رقم (2-2): آليات تطبيق الحوكمة



المصدر: من إعداد الطلبة.

ونستعرضها كما يلي:

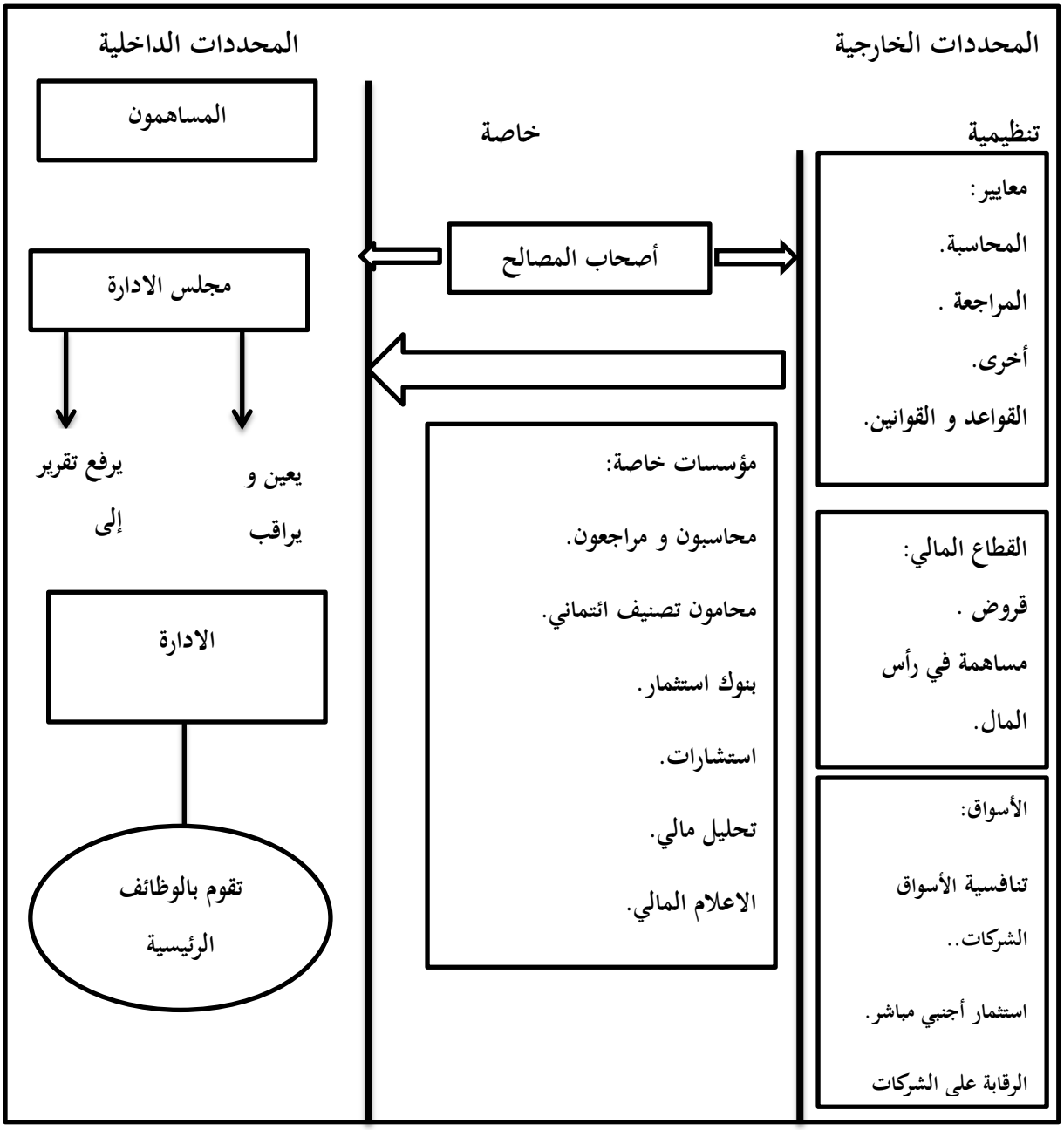
- الآليات القانونية وهي تختص بتطوير النظام القانوني بما يضمن توفير الاطار القانوني الملائم لتحقيق أهداف حوكمة الشركات.
- الآليات الرقابية لتحقيق حوكمة الشركات مثل التحديد الدقيق لمسؤوليات الهيئات المختلفة المسؤولة عن الاشراف والرقابة.
- الآليات التنظيمية والتي تختص بتطوير الهيكل التنظيمي للشركات بالشكل الذي يحقق أهداف الحوكمة مثل التحديد الواضح لاختصاصات مجلس الادارة واللجان المختلفة.
- الآليات المحاسبية والتي تختص بوجود نظام فعال لإدارة التقارير المالية يتسم بالشفافية ويوفر المعلومات الملائمة والتي يمكن الاعتماد عليها بصورة متكافئة من جميع المستخدمين في اتخاذ القرارات المختلفة. [1]

[1] – كارم فاروق عبد الرسول، مرجع سابق، ص58.

2. محددات حوكمة الشركات:

لكي تتمكن الشركات من الاستفادة من مزايا تطبيق مبادئ الحوكمة يجب أن تتوافر مجموعة من المحددات التي تضمن التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة، وتشمل هذه المحددات مجموعتين كما يبين الشكل الموالي:

شكل رقم(2-3): المحددات الأساسية لتطبيق مفهوم الحوكمة



المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على: كارم فاروق الرسول، مرجع سابق، ص59

ونستعرضها كما يلي:

- **المحددات الخارجية:**

وتشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة، والذي يشمل على سبيل المثال: القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي (مثل قوانين سوق المال والشركات وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الابتكارية و الإفلاس)، وكفاءة القطاع المالي (البنوك وسوق المال) في توفير التمويل اللازم للمشروعات، ودرجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج، وكفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية (هيئة سوق المال والبورصة) في إكام الرقابة على الشركات، وذلك فضلا عن بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة (ومنها على سبيل المثال الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للعاملين في السوق، مثل المراجعون والمحاسبين والمحامين والشركات العاملة في سوق الأوراق المالية وغيرها)، بالإضافة إلى المؤسسات الخاصة للمهن الحرة مثل : مكاتب المحاماة والمراجعة والتصنيف الائتماني والاستشارات المالية والاستثمارية.

وترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة، والتي تقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص.

- **المحددات الداخلية:**

وتشير إلى القواعد و الأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، والتي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة.

وتؤدي الحوكمة في النهاية إلى زيادة الثقة في الاقتصاد القومي، وتعميق دور سوق المال، وزيادة قدرته على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار، والحفاظ على حقوق الأقلية أو صغار المستثمرين، ومن ناحية أخرى، تشجع الحوكمة على نمو القطاع الخاص ودعم قدراته التنافسية، وتساعد المشروعات في الحصول على التمويل وتوليد الأرباح وأخيرا خلق فرص عمل[1].

[1] – كارم فاروق عبد الرسول، مرجع سابق، ص60.

المبحث الثاني: علاقة حوكمة الشركات بالرقابة المالية

أجمعت معظم الدراسات السابقة على أن وجود لجان المراجعة في المؤسسات بات واقعا تفرضه الظروف الداخلية والخارجية لها، لأن لجان المراجعة تلعب دورا مهما كونها حلقة وصل بين الأجهزة الرقابية في المؤسسة ومجلس الادارة وأن دورها وطبيعة أدائها ذات الجوانب المتعددة يتطلب من الشركات المبادرة بتكوينها، غير أن لجان المراجعة بحاجة الى مقومات أداء فعالة تساهم في تفعيل حوكمة الشركات بصورة تؤدي الى تحسين مستوى الأداء و من ثم زيادة القدرة التنافسية.

المطلب الأول: مفهوم و أهمية انشاء لجان المراجعة

1. مفهوم لجان المراجعة:

لا يوجد تعريف علمي موحد للجان المراجعة حيث يختلف تعريفها من دولة الى أخرى وعادة ما يكون مرتبطا بطبيعة الوظائف والمسئوليات الموكلة لها فعلى سبيل المثال عرفتها لجنة treadway على أنها الوسيلة التي يستخدمها مجلس الإدارة للمساعدة في اتخاذ القرارات المالية والتي لا يكون له الوقت أو الخبرة لمعرفة تفاصيلها.

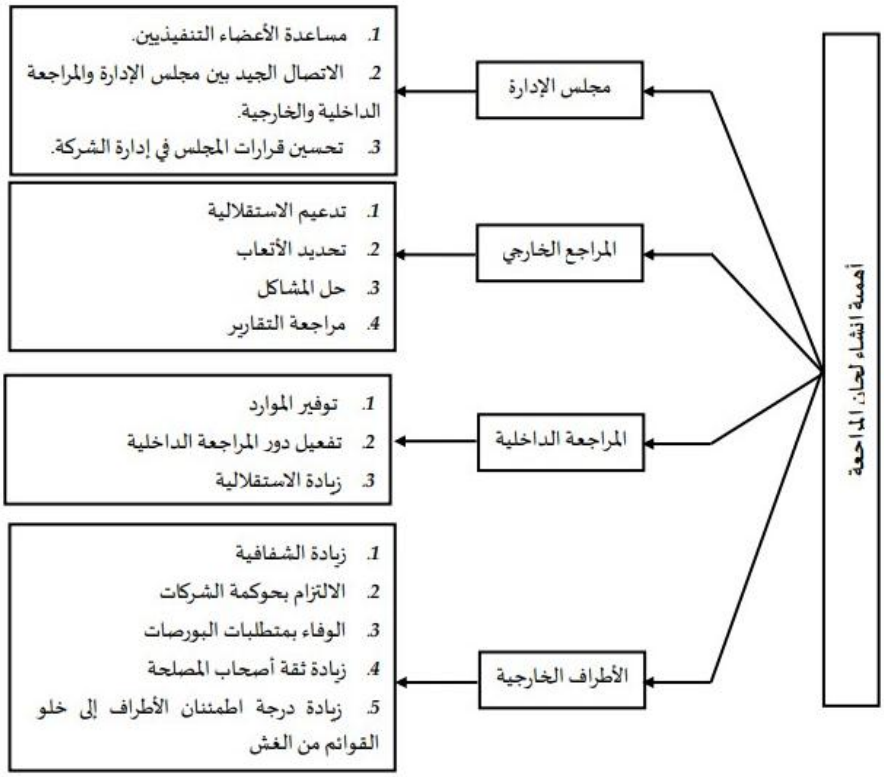
كما عرفها قانون Sarbanes oxly أنها لجنة منبثقة من مجلس إدارة الشركة وعضويتها قاصرة فقط على الأعضاء غير التنفيذيين والذين لديهم خبرة في مجال المحاسبة والمراجعة وتكون مسؤولة على الإشراف على عملية إعداد التقارير، القوائم المالية ومراجعة وظيفتي المراجعة الخارجية والداخلية ومراجعة الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات ، وتعرف على أنها إحدى اللجان الرئيسية لمجلس الإدارة، بحيث يمكن أن تدعم موضوعية ومصداقية إعداد التقارير المالية، كما يمكن أن تساعد المديرين التنفيذيين في الوفاء بمسؤولياتهم، كما أنها تدعم وتقوي دور المديرين غير التنفيذيين، وتدعم استقلالية المراجعين وتحسن من أعمال المراجعة، فضلا عن ذلك تساعد في إيجاد نوع من الرقابة من قبل المساهمين على الإدارة ويمكن اعتبارها أداة مفيدة ومساعدة لمجلس الإدارة في مراقبة أداء الشركة وإدارة نشاطها.[1]

[1] – سقا السيد أحمد، أبو الخير مدثر طه، **إطار مقترح لقياس وتطوير فعالية لجان المراجعة في الشركات المساهمة السعودية، مشاكل معاصرة في المراجعة**، كلية التجارة، جامعة طنطا، 2002، ص197.

2. أهمية إنشاء لجان المراجعة:

تقوم لجان المراجعة بدور حيوي في ضمان جودة التقارير المالية وتحقيق الثقة في المعلومات المحاسبية نتيجة لما تقوم به من اشراف على عملية المراجعة الداخلية والخارجية ومقاومة ضغوط وتدخلات الادارة على عملية المراجعة علاوة على ذلك يشير البعض بأن مجرد اعلان الوحدة الاقتصادية عن تشكيل لجنة للمراجعة كان لها أثر على حركة أسهمها بسوق الأوراق المالية، و بذلك أهمية لجان المراجعة تأتي من خلال المنافع المتوقعة منها، والتي يمكن أن تقدمها الى جميع الأطراف، مثل مجلس الادارة والمراجع الداخلي والخارجي والمساهمين وأصحاب المصالح[1] ويمكن توضيح هذه المنافع كما يلي:

الشكل رقم(2-4): أهمية إنشاء لجان المراجعة



المصدر: سليمان محمد مصطفى، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والاداري دراسة مقارنة، الدار الجامعية، 2005 ، ص166.

[1]-سليمان محمد مصطفى، مرجع نفسه، ص144.

المطلب الثاني: مهام لجنة المراجعة

المهام الأساسية التي تتحملها لجنة المراجعة تتعلق بشكل كبير بالحسابات والمعلومات المالية، ومن مهام لجنة المراجعة الآتي:

- تقييم كفاءة المدير المالي و أفراد الادارة المالية الرئيسيين.
- دراسة نظام الضبط الداخلي ومدى كفايته و فعاليته ووضع تقرير مكتوب عن رأيها في ذلك.
- دراسة البيانات قبل عرضها على مجلس الادارة والتوصيات وابداء الرأي بشأنها.
- دراسة السياسات المحاسبية المستخدمة وابداء الرأي بشأنها.
- تقييم مؤهلات وأداء و استقلالية المراجع الخارجي و اقتراح أتعابه.
- الموافقة على قيام المراجع الخارجي بعمليات اضافية والموافقة عليها.
- دراسة خطة المراجعة مع المراجع الخارجي وابداء الملاحظات بشأنها، متابعة التوافق بين المخطط والمنفذ.
- دراسة فعالية تقارير المراجعة الداخلية والخطوات التصحيحية المقترحة ومناقشتها مع مدير المراجعة الداخلية.
- متابعة مدى استجابة المسئولين عن المحاسبة و الرقابة بالشركة لتساؤلات المراجع الخارجي بشأن سبب الانحرافات في القوائم المالية وأوجه القصور في الرقابة الداخلية على عملية اعداد التقارير المالية. [1]

المطلب الثالث: أهمية لجان المراجعة في حوكمة الشركات

تعد لجنة التدقيق أداة فعالة من أدوات حوكمة الشركات من خلال دورها في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية التي تقدمها هذه الشركات، ويظهر ذلك بإعداد التقارير المالية وإشرافها على وظيفة التدقيق الداخلي، حيث تعتمد فعالية هذه اللجنة على تعزيز مكانة وظيفة التدقيق الداخلي من خلال توفير بيئة مستقلة في الشركة، وكذا دورها في دعم هيئات التدقيق الخارجي وزيادة استقلاليتها، فضلا عن دورها في التأكيد على الالتزام بمبادئ الحكومة. حيث تنص على ضرورة تشكيل مجلس الإدارة للجنة متعددة تتولى دعمه للقيام بدوره

[1]- عصام بعلاش، مساهمة لجان التدقيق في ضبط جودة التقارير المالية لشركة المساهمة دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه تخصص مالية و محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير، جامعة البويرة، الجزائر، 2019، ص23.

الإشرافي والرقابي وضرورة الإفصاح عن تشكيلها من حيث تكوينها، وإجراءات ممارستها لوظائفها بشكل واضح تمارس لجنة المراجعة العديد من الأنشطة والمهام التي من شأنها أن تنعكس إيجابا على حوكمة الشركة من خلال:

– دعم مجلس الإدارة في القيام بمهامه الإشرافية الرقابية المتعلقة بإعداد التقارير المالية والرقابة الداخلية، والسهر على استقلالية المراجعين الداخليين والخارجيين وأدائهم من حيث علاقتها مع العديد من الأطراف في الشركة من مجلس الإدارة، والإدارة والمراجعين الداخليين، والخارجين والجمعية العامة للمساهمين؛

– إن إنشاء لجان المراجعة داخل الشركات يؤدي إلى زيادة الموثوقية والشفافية في المعلومات والتقارير المحاسبية التي تصدرها الشركات، مما يؤدي بدوره إلى زيادة ثقة المستثمرين والأطراف الخارجية في تلك التقارير؛

– يضمن مجلس الدارة التشغيل الأمثل للموارد الاقتصادية للشركة، وينوب عن المستثمرين في مسائلة المديرين التنفيذيين ومحاسبتهم عن أدائهم، وحتى تتمكن مجالس الإدارة من ممارسة دورها الرقابي والإشرافي يجب توفر عنصر الاستقلالية. فلجان التدقيق وجدت لمساعدة مجلس الإدارة للقيام بمهامه الإشرافية والرقابية، وتعتمد فاعليتها على مدى استجابة المجلس لتوصياتها للمهام المحددة لها، وتقدم التقارير والتوصيات لمجلس الإدارة حول نتائج العمليات التشغيلية والقوائم المالية وأنظمة الرقابة الداخلية؛

– التحقق من فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية، والإدارة الجيدة لجميع المخاطر التي تتعرض لها الشركة؛

– الحفاظ على الاتصال والتواصل المستمر مع مجلس الإدارة، والمراجعين الداخليين، والخارجيين، بالشكل الذي يسمح لها بالقيام بمهامها والوفاء بمسؤولياتها؛[1]

[1] – بلال شيخي، **دور لجان المراجعة في رفع مستوى حوكمة الشركات**، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، المجلد03، العدد 01، الجزائر، 2020، ص 36.

خلاصة الفصل:

بناءا على ما سبق فان الحوكمة كمصطلح جديد تم البدء في استخدامه مع بداية عقد التسعينات، حظيت بقدر كبير من الاهتمام لم تكن لتحظى بها في العادة، نتيجة لعدد من حالات الفشل التي مرت بها العديد من المؤسسات في العالم نتيجة الأهمية التي يكتسبها هذا المفهوم في اضفاء الثقة والشفافية والدقة في المعلومات الواردة في القوائم المالية للمؤسسات وما ينجر عن ذلك من فائدة تعود على المؤسسة وعلى الاقتصاد الوطني ككل، فالحوكمة ومن خلال مبادئها وآلياتها ساهمت في احكام عملية الرقابة في المؤسسة والتي تعتبر الأساس في ضمان حقوق المساهمين وجميع الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة.

الفصل
الثالث

دراسة حالة مؤسسة أشغال الطرقات–سوق أهراس-

تمهيد:

بعدما تناولنا في الفصول السابقة الإطار النظري لمتغيرات الدارسة و المتمثلة في الرقابة المالية و حوكمة المؤسسات وكذا العلاقة بينهما نظريا، سنحاول في هذا الفصل دراسة العلاقة بين متغيري الدراسة على أرض الواقع وميدانيا بمؤسسة أشغال الطرقات –سوق أهراس–، حيث أننا سنتطرق لتقديم عام بالمؤسسة محل الدراسة نشأتها، هيكلها التنظيمي هذا من خلال المبحث الأول، أما في المبحث الثاني اعتمدنا على نتائج المقابلة والنسب المالية في دراسة التحليلية للمؤسسة.

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة

تعد مؤسسة أشغال الطرقات –سوق أهراس– ETRS واحدة من أعرق المؤسسات العمومية في الجزائر نظرا لما تقدمه من خدمات وأشغال تغطي سائر الولاية وكذلك خارجيا، وعليه باختيارنا لها كمؤسسة محل لدراستنا الميدانية سنحاول التعرف عليها من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول : نبذة تاريخية عن المؤسسة

المؤسسة العمومية الاقتصادية أشغال الطرقات من المؤسسات القديمة ، حيث انشأ يوم 1985/11/11 كانت تابعة إلى HOLDING ثم تحولت إلى SNTRA، ومن سنة 2016 وبعد إعادة الهيكلة التي قام بها مجمع المنشأة الكبرى GITRA أصبحت المؤسسة وحدة تابعة لهذا المجمع.

في جويلة 1996،تم تحويل المؤسسات العامة المحلية إلى مؤسسات عامة إقتصادية تحت شكل قانوني "شركة ذات أسهم". تأثرت مؤسسة أشغال الطرقات –سوق أهراس– E.T.R.S بهذا النظام وأصبحت مؤسسة عمومية اقتصادية E.P.E/S.P.A برأس مال قدره:6.000.000,00دج. بعد سنتين ومع مشاركة الصندوق الوطني لتأمين عن البطالة (C.N.A.C) كمساهم ثاني في 1998 بمبلغ قدره 200.000,00دج.

بالنظر إلى النجاح و النتائج الممتازة التي تمكنت المؤسسة من تحقيقها في السنوات الأخيرة،كان هناك حديث عن زيادة رأس مالها الإجتماعي إلى 50.000.000,00دج.

في مارس2008، وبفضل الجهود الكبيرة المبذولة، أصبح الرأس المال الإجتماعي لمؤسسة أشغال الطرقات E.T.R.S:70.000.000,00دج.

في 2009، انسحب المساهم C.N.A.C من رأس مال الشركة.حافظت الشركة على على رأس المال عند 70.000.000,00دج، من خلال عودة C.N.A.C لمساهمتها البالغة مليون دينار (1,000,000.00دج)، في المقابل تتخلى C.N.A.C عن أسهمها لصالح South-East/SGP East التي لاتزال المساهم الوحيد في E.P.E-E.T.R.S.

في 12/10/2010، تم نقل الشركة من SGP EST/SUD-EST في SGP/SINTRA-TP في مجموعة GTRA.[1]

[1] - وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

لعبت المؤسسة الاقتصادية أشغال الطرقات–سوق أهراس– دورا هاما جدا في تنمية اقتصاد ولاية سوق أهراس، خاصة في قطاع الأشغال العامة والتخطيط الحضري. شاركت في تحقيق العديد من المشاريع الرئيسية التي عهدت إليها من قبل المديريات مثل:

- **مديرية الأشغال العامة (D.T.P):**

☜ تحقيق تجنب عين سينور المشروحة على بعد أكثر من 11 كم؛

☜ تحديث الطريق Refiant M'Daourouch-Tiffech على بعد أكثر من 08كم؛

☜ تحقيق CW01 على مسافة 33 كم؛

☜ إعادة التأهيل الطريق الذي يربط زويتسين– تاورة على بعد اكثر من 26 كم؛

☜ تحقيق تجنب M'Daourouch نحو Ragouba على بعد أكثر من 2,5كم؛

☜ تحقيق تجنب سوق أهراس -RN16-/ عين سينور على بعد 4,5كم؛

☜ معالجة نقاط الانزلاق على RI 81؛

☜ تحديث CW 19 A على بعد 11 كم.

- **الإدارة و التخطيط الحضري و البناء:**

☜ تحقيق أعمال تطوير المدينة من خلال بلديات ولاية سوق أهراس؛

☜ تحقيق أعمال التطوير الخارجي لمدينة 36 فيلا في سوق أهراس.

- **مديرية الإسكان و المرافق العامة:**

☜ تحقيق الأعمال الترابية العظيمة في الإقامة الجامعية 1000 سرير في سوق أهراس؛

☜ تحقيق أعمال التطوير الداخلي في المدينة الجامعية 1000 تربوي سوق أهراس؛

☜ تحقيق الأعمال الترابية الرئيسية و أعمال التنمية في الإقامة الجامعية التي تضم 2000 سرير سوق أهراس؛

☜ تحقيق الطريق المزدوج الذي يربط مركز الجامعة RN16 سوق أهراس.

- **مديرية البيئة :**

☜ تحقيق حديقة حضرية في سوق أهراس.

- **الإنتاج الكلي:**

مؤسسة أشغال الطرقات –سوق أهراس– ETRS لديها محجر يقع في Djebel-Rezgoune (عين سينور) في حوالي 11 كم من سوق أهراس، مجهزة بمحطتين للسحق. لكن يقع هذا المحجر في منطقة حضرية ولهذا السبب تلتزم المؤسسة بشراء نوعية جيدة وقدرة عالية لا تلبي احتياجات المؤسسة لتحقيق المشاريع فحسب، بل أيضا لبيع هذه المنتجات. [1]

ومن أجل تحقيق هدفها المتمثل في أن تصبح مؤسسة كبيرة جدا يمكنها المشاركة في تنمية البلاد، ليس فقط في تحقيق أعمالها بل أيضا في الوظائف وخفض معدل البطالة في ولاية سوق أهراس.

كما تعمل المؤسسة الاقتصادية العمومية لأشغال الطرقات –سوق أهراس– على تعزيز المعدات على مدى السنوات الثلاثة الماضية بشراء محمل، وجرار طريق، وسبع شاحنات مركبات ذات طابقين لنقل الموظفين عبر مواقع البناء المختلفة.

ومن أجل المشاركة بشكل أفضل في تطوير القطاع العام، بدأت الشركة استثمارا كبيرا جدا كان موضوعا للاستحواذ على الأسفلت الفائق الموبيل وسعة 120 طنا/ساعة وشراء وديعة من المجاميع منها، والقدرات الجيولوجية مرتبة من 20مليون متر مكعب، بالإضافة إلى مادة كبيرة مثل مجموعة 400 إلكتروجين 450 كيلوفولت أمبير وفاينر بسعة 400 طن/ساعة إلى 700 طن/ساعة. من بين الأهداف التي تخطط إدارة المؤسسة لتحقيقها، من أجل تجديد عرباتها بشراء شاحنات وآلات أخرى.

المطلب الثاني: هيكلها ومهام مصالحها.

مؤسسة أشغال الطرقات شركة ذات أسهم، نشاطها الرئيسي هو أشغال الطرقات والتهيئة حيث تعتمد هذه الأخيرة على تقنيات حديثة ومتطورة في إنجاز الأشغال.

– تعمل على إعداد الدراسات و البحوث الفنية و التصميمات ووضع المواصفات القياسية للمشاريع المراد تنفيذها.

– إعداد وتجهيز وثائق المناقصات للمشاريع الإنشائية.

– إعداد الشروط العامة لأعمال التهيئة والعقود لجميع الأعمال.

[1] وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

– صيانة شبكة الطرقات وهذا من خلال إجراءات وإعادة التأهيل وتعزيز الهياكل لضمان مستوى عال من الخدمة وظروف أكثر أمانا لمستخدمي الطريق.

– تقديم المساعدة التقنية للبلديات.

وتتكون مؤسسة أشغال الطرقات مما يلي:

– الرئيس المدير العام؛

– مدقق الحسابات الداخلية؛

– مساعد المدير (السكريتارية).

كما تحتوي المؤسسة على 3 مديريات رئيسية وكل مديرية تحتوي على مصالح

- مديرية الإدارة و المالية: تحتوي على:

– مصلحة المالية والمحاسبة؛

– مصلحة الرواتب والخدمات الاجتماعية؛

– مصلحة المستخدمين والتكوين؛

– مصلحة الإعلام الآلي والأرشيف؛

– مصلحة المنازعات.

- مصلحة التقنية والإنجاز:

– مكتب الصفقات؛

– مصلحة الإنجاز؛

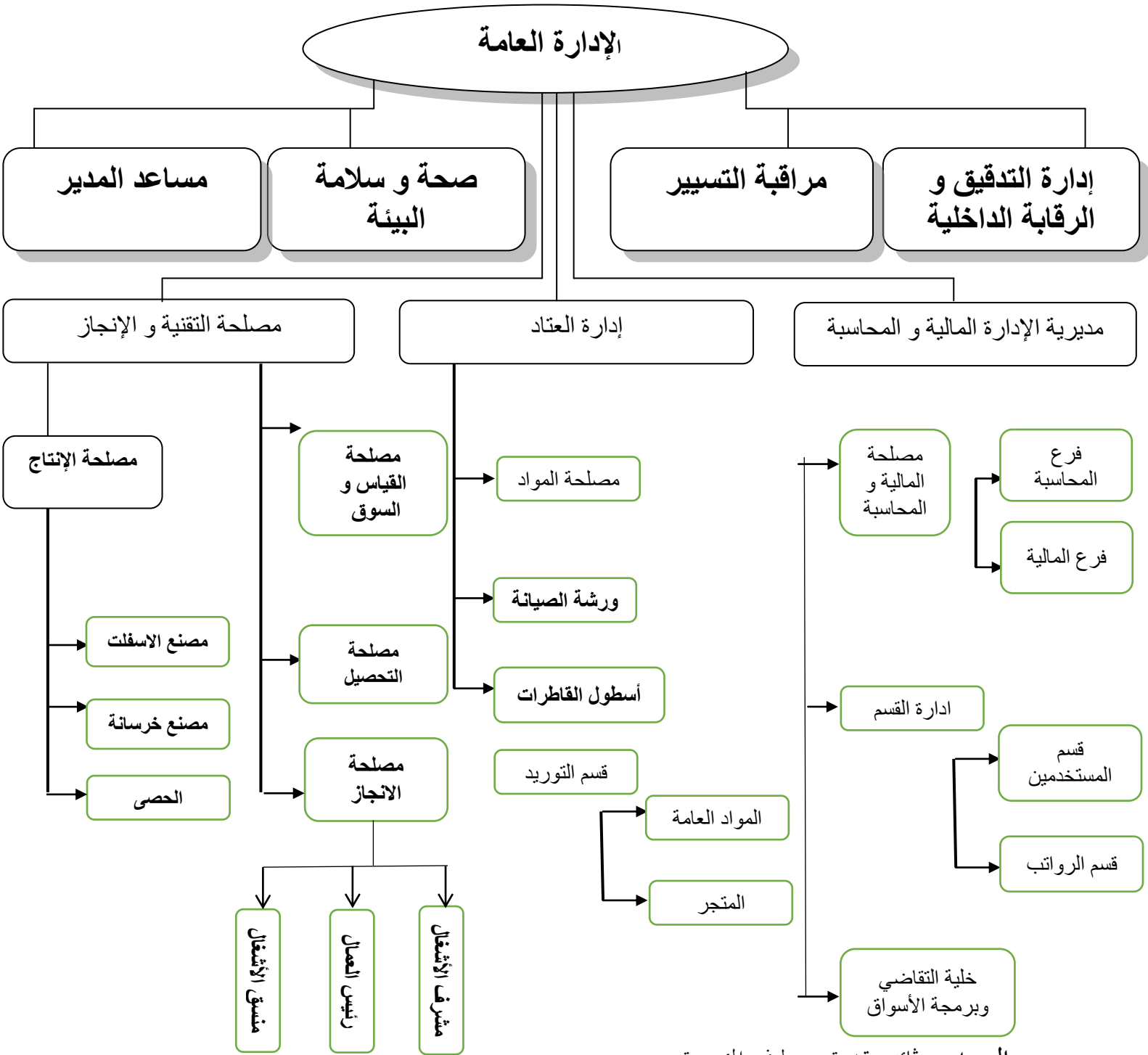
– مصلحة التحصيل؛

– مصلحة الإنتاج (الحصى، الخرسانة الإسفلتية).[1]

[1] – وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

✍ **الهيكل التنظيمي الخاص بمؤسسة أشغال الطرقات:**

الشكل رقم(3–1): الهيكل التنظيمي الخاص بمؤسسة أشغال الطرقات



المصدر: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

المبحث الثاني: الدراسة التحليلية

➢ **الميزانية المختصرة لسنة 2020:**

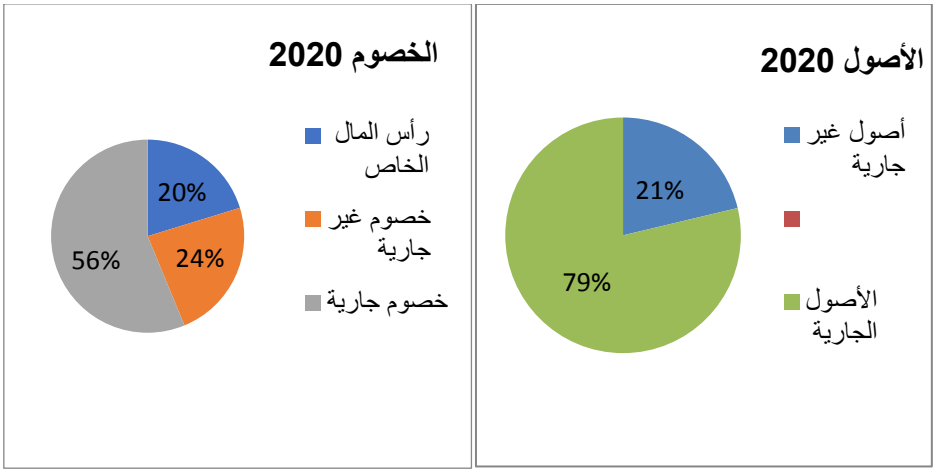
جدول رقم (3–1): الميزانية المالية المختصرة لسنة2020

الأصول			الخصوم		
البيان	المبلغ الصافي	النسبة	البيان	المبلغ الصافي	النسبة
أصول غير جارية	327791497,46	% 21	رأس المال الخاص	1212844477,07	20%
			خصوم غير جارية	1540635974,53	24 %
الأصول الجارية	1212844477,07	79 %	خصوم جارية	1212844477,07	56 %
المجموع	**1540635974,53**	**100%**	**المجموع**	**1540635974,53**	**100%**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

وفيما يلي التمثيل البياني للميزانية لسنة 2020:

شكل رقم (3–2): التمثيل البياني للميزانية المالية المختصرة لسنة2020.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الميزانية المالية المختصرة.

- **التحليـل**: في سنة 2020 نلاحظ أن الأصول الغير الجارية تقدر نسبتها ب 21% وأن أصولها الجارية تقدر ب 79% وفي هذه السنة أيضا المؤسسة تعتمد الأصول الجارية بشكل كبير.

أما فيما يخص الخصوم نلاحظ أن رأس المال الخاص يقدر بنسبة 20% وهي لا تعتمد عليه بشكل كبير أما خصومها الغير الجارية (د ط أ) تقدر ب 24% و خصومها الجارية (د ق أ) بنسبة مرتفعة وتقدر ب 56% من مجموع الخصوم.

☜ **الميزانية المختصرة لسنة 2021**:

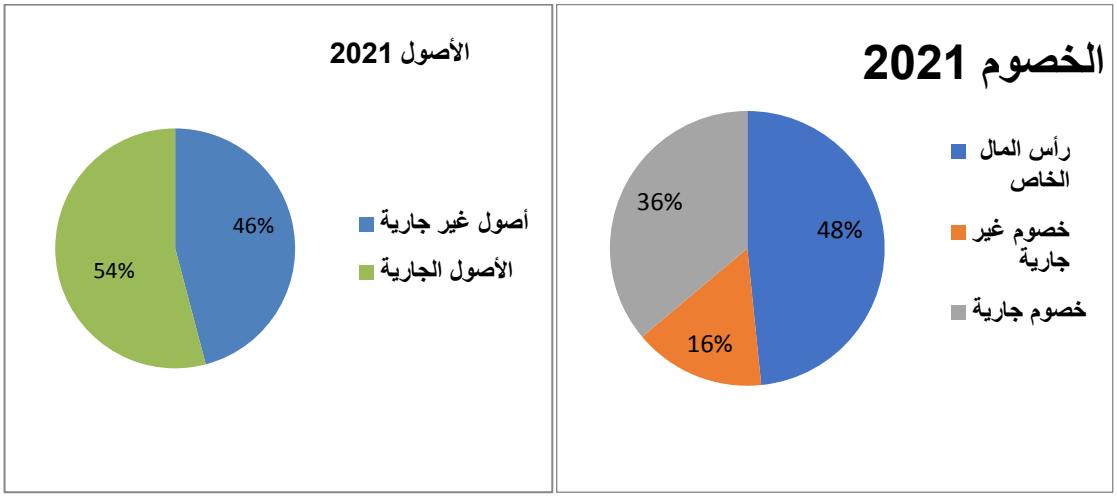
جدول رقم(3–2): الميزانية المالية المختصرة لسنة2021

الأصول			الخصوم		
البيان	المبلغ الصافي	النسبة	البيان	المبلغ الصافي	النسبة
أصول غير جارية	1094524209,60	%46	رأس المال الخاص	1153747698,65	48%
			خصوم غير جارية	369704482,63	16%
الأصول الجارية	1290387823,57	54%	خصوم جارية	861459851,89	36%
المجموع	2384912033,17	100%	المجموع	2384912033,17	100%

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

وفيما يلي التمثيل البياني للميزانية لسنة 2021

الشكل رقم (3–3): التمثيل البياني للميزانية المالية المختصرة لسنة 2021



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الميزانية المالية المختصرة.

☜ **التحليل**: إن جدول الميزانية المختصرة لسنة 2021 لمؤسسة أشغال الطرقات سوق أهراس نلاحظ من خلاله أن الأصول الغير جارية تقدر نسبتها ب 46% ونسبة الأصول الجارية تقدر ب 54%من مجموع الأصول وهذا يعني أن المؤسسة تعتمد على أصولها جارية.

بالنسبة للخصوم نلاحظ أن رأس مال الخاص للمؤسسة يقدر بنسبة 48% وهي تعتمد عليه بشكل كبير وخصومها الغير الجارية (د ط أ) تمثل 16% وهي أقل مقارنة بخصومها الجارية (د ق أ) والتي تمثل نسبتها بـ 36% من مجموع الخصوم.

➢ **الميزانية المختصرة لسنة 2022**

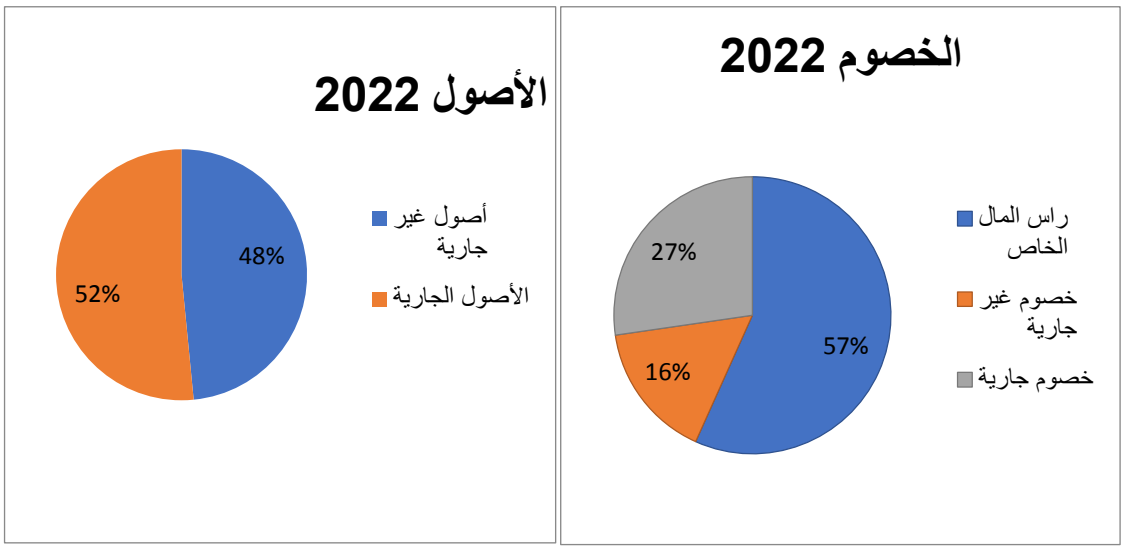
الجدول رقم(3–3): الميزانية المالية المختصرة لسنة 2022

الأصول			الخصوم		
البيان	المبلغ الصافي	النسبة	البيان	المبلغ الصافي	النسبة
أصول غير جارية	980436840,24	49%	رأس المال الخاص	1152760106,92	57%
			خصوم غير جارية	324933336,86	16%
الأصول الجارية	1042987032,56	51%	خصوم جارية	554730429,02	27%
المجموع	2032423872,80	100%	المجموع	2032423872,80	100%

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

وفيما يلي التمثيل البياني للميزانية لسنة 2022

الشكل رقم (3–4): التمثيل البياني للميزانية المالية المختصرة لسنة 2022



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الميزانية المالية المختصرة.

☜ **التحليل:** إن جدول الميزانية المختصرة لسنة 2022 لمؤسسة أشغال الطرقات سوق أهراس نلاحظ من خلاله أن الأصول الغير جارية تقدر نسبتها ب 48% ونسبة الأصول الجارية تقدر ب 52% من مجموع الأصول وهذا يعني أن المؤسسة تعتمد على أصولها الغير جارية.

بالنسبة للخصوم نلاحظ أن رأس مال الخاص للمؤسسة يقدر بنسبة 57% وهي تعتمد عليه بشكل كبير وخصومها الغير الجارية (د ط أ) تمثل 16% وهي أقل مقارنة بخصومها الجارية (د ق أ) والتي تمثل نسبتها ب 27% من مجموع الخصوم.

✍ **حساب النسب المالية الخاصة بالميزانية**

سنقوم بحساب النسب المالية الخاصة بالميزانية لمؤسسة أشغال الطرقات بسوق أهراس خلال ثلاث سنوات 2020، 2021، 2022.

1. **نسب السيولة: والمتمثلة في:**

- **السيولة العامة:**

الجدول رقم(3–4): السيولة العامة

البيان	2020	2021	2022
الأصول المتداولةA	1212844477,07	1290387823,57	1042987032,65
الديون قصيرة الأجل B	866383954,16	861459851,89	554730429,02
نسبة السيولة العامة A/B	**1,40**	**1,50**	**1,88**

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على الميزانيات المالية للمؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول أن النسب المتحصل عليها تقدر ب: 1,40، 1,50،1,88 بالنسبة للسنوات الثلاثة على التوالي 2020، 2021، 2022 فكانت النسبة عالية خلال سنة 2022. ونلاحظ أن المؤسسة في وضعية جيدة، حيث أن النتائج المتحصل عليها تدل على المؤسسة لديها القدرة على السداد وأن الأصول المتداولة تغطي الديون قصيرة الأجل.

✍ **السيولة المختصرة:**

الجدول رقم (3–5): السيولة المختصرة

البيان	2020	2021	2022
الأصول المتداولةA	1212844477,07	1290387823,57	1042987032,56
المخزوناتB	416743091,32	55948455,37	46402730,14
الديون قصيرة الاجلC	866383954,16	861459851,89	554730429,02
نسبة السيولة المختصرة(A–/ B)	**0,91**	**1,43**	**1,79**

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على الميزانيات المالية للمؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة السيولة السريعة خلال السنوات الثلاثة تستطيع نوعا ما على سداد ديونها قصيرة الأجل.

✍ **السيولة الفورية:**

الجدول رقم (3–6): السيولة الفورية

البيان	2020	2021	2022
القيم الجاهزةA	438164,13	3307215,05	888915,24
الديون قصيرة الاجلB	866383954,16	861459851,89	554730429,02
نسبة السيولة الفوريةA/B	0,0005	0,003	0,0016

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الميزانيات المالية للمؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة النقدية تتزايد خلال سنة 2021 بنسبة 0.003 مقارنة مع سنتي 2020و2022 وهي في انخفاض أي أن السيولة المتداولة منخفضة مقارنة مع الالتزامات المتداولة، وهذا يعني عدم قدرة المؤسسة في الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل من خلال سيولتها الجاهزة.

2. نسب التمويل: و المتمثلة في:

☜ **نسب التمويل الدائم:**

الجدول رقم (3–7): نسب التمويل الدائم

البيان	2020	2021	2022
الأموال الدائمةA	674252020,3	1523452181	1477693444
الأصول الثابتةB	327791497,46	1094524209,60	989436840,24
نسبة التمويل الدائمA/B	2,05	1,40	1,49

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الميزانيات المالية للمؤسسة.

نلاحظ من الجدول أن نسبة التمويل الدائم أكبر من 01، يعني أن الأموال الدائمة أكبر من الأصول الثابتة في هذه الحالة يمكن للمؤسسة ممارسة نشاطها بارتياح.

☜ **التمويل الخاص :**

الجدول رقم (3–8): التمويل الخاص

البيان	2020	2021	2022
الأموال الخاصةA	312045422,67	1153747698,65	1152760106,92
الأصول الثابتةB	327791497,46	1094524209,60	989436840,24
التمويل الخاصA/B	0,95	1,05	1,16

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على الميزانيات المالية للمؤسسة.

يتم الملاحظة من الجدول أن هناك فائض من الأموال الخاصة بالاضافة الى الديون الطويلة الاجل لتمويل الأصول الجارية وهذا يعتبر في غير صالح المؤسسة لأن الديون طويلة الاجل يترتب عليها فوائد مدينة والأصول الجارية لا تجنى منها فوائد لذلك يستحسن أن تكون هذه النسبة أكبر من 0,5.

- الاستقلالية المالية:

الجدول رقم (3–9): الاستقلالية المالية

البيان	2020	2021	2022
الأموال الخاصةA	312045422,67	1153747698,65	1152760106,92
مجموع الخصومB	1540635974,53	2384912033,17	2032423872,80
الاستقلالية الماليةA/B	0,20	0,48	0,56

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على الميزانيات المالية للمؤسسة.

من خلال الجدول يتبين أن خلال سنة 2020 كانت منخفضة بينما خلال سنتي 2021 و 2022 فهي أكبر من 0,5 هذا دليل على أن المؤسسة مستقلة ماليا.

☜ **التمويل الخارجي للأصول** :

الجدول رقم (3–10): التمويل الخارجي للأصول

البيان	2020	2021	2022
اجمالي الديونA	1228590552	1231164334	879663765,9
مجموع الأصولB	1540635974,53	2384912033,17	2032423827,80
التمويل الخارجي للأصول	0,80	0,52	0,43

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على الميزانيات المالية للمؤسسة.

نلاحظ من الجدول أن نسبة التمويل الخارجي للأصول لا تتجاوز 01 وهي جيدة وهذا دليل على اعتماد المؤسسة على المصادر الخارجية في تمويل نشاطها.

3. نسب النشاط : و المتمثلة في:

☜ **معدل دوران الأصول:**

الجدول رقم (3–11): معدل دوران الأصول

البيان	العلاقة	2020	2021	2022
معدل دوران الأصول	المبيعات/اجمالي الأصول	0,3	0,25	0,27
معدل دوران الأصول المتداولة	المبيعات/الأصول المتداولة	1,7	0,54	0,05
معدل دوران الأصول الثابتة	المبيعات/الأصول الثابتة	0,5	0,45	0,55

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على الميزانيات المالية للمؤسسة.

معدل دوران الأصول: نلاحظ أنه في انخفاض مستمر خلال السنوات الثلاث وبالتالي فإن سنة2020 هي الأفضل، وكلما ارتفع هذا المعدل يدل على استخدام المؤسسة لأصولها بصورة حسنة.

معدل دوران الأصول المتداولة: نلاحظ أنه في انخفاض وهذا دليل على نقصان إنتاجية الأصول المتداولة في توليد المبيعات، وكانت سنة 2020 هي الأفضل بمعدل 1,7 مقارنة مع سنتي 2021, 2022.

معدل دوران الأصول الثابتة: نلاحظ أنها في تزايد سنة 2022 مقارنة مع سنة 2021وهذا دليل على زيادة كفاءة المؤسسة من خلال الاستخدام الأمثل لأصولها الثابتة، لينخفض سنة 2021 مقارنة مع سنة 2022 ويرجع سبب الانخفاض إلى التغير في المبيعات أقل من التغير في الأصول.

- معدل دوران العملاء و الموردين

الجدول رقم (3–12): معدل دوران العملاء و الموردين

البيان	العلاقة	2020	2021	2022
معدل دوران الزبائن	رقم الأعمال السنوي/الزبائن	0,7	0,47	0,56
مدة دوران الزبائن	360/ معدل دوران الزبائن	514	766	642
معدل دوران الموردين	المشتريات/الموردين	1,2	0,81	0,72
مدة دوران الموردين	360/معدل دوران الموردين	300	444	500

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على الميزانيات المالية للمؤسسة.

تبين لنا ن خلال الجدول ما يلي :

معدل ومدة دوران الزبائن: نلاحظ من خلال الجدول أن مدة ومعدل دوران الزبائن مؤشر غير جيد حيث يدل على عدم قدرة إدارة التحصيل لدى المؤسسة، ويضيع فرص الاستفادة من استثمار هذه الأموال لدى الزبائن.

معدل ومدة دوران الموردين: نلاحظ من خلال الجدول أنه كلما كانت مدة تسديد الموردين أفضل من مدة التحصيل من الزبائن كان أفضل بالنسبة للمؤسسة حتى تستنفذ آجال الموردين في عملية تمويلهم.

4. نسب الربحية: و المتمثلة في :

الجدول رقم (3–13): نسب الربحية

البيان	العلاقة	2020	2021	2022
نسبة صافي ربح العمليات	النتيجة التشغيلية/المبيعات	0,08	0,08	0,058
العائد على الموجودات	النتيجة التشغيلية/الموجودات	0,03	0,02	0,015

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على الميزانيات المالية للمؤسسة.

يلاحظ من خلال الجدول أن المؤسسة حققت ربحا صافيا بمقدار 0,08 في سنة 2020 مقابل كل دينار من المبيعات، أما في سنة 2021 بقيت النسبة نفسها بمقدار 0,08 مقابل كل دينار من المبيعات، وفي سنة 2022 نلاحظ انخفاض بنسبة 0,058 هذا ما يفسر أن مؤسسة أشغال الطرقات –سوق أهراس– تقوم بتحويل الأرباح إلى المديرية العامة.

أما بالنسبة لصافي الربح إلى الأصول نلاحظ أنها في انخفاض خلال السنوات الثلاث2020، 2021، 2022 وهذا راجع إلى عدم استخدام المؤسسة لأصولها بعقلانية وكفاءة.

5. نسب المديونية: و المتمثلة في:

الجدول رقم (3–14): نسب اجمالي الديون

البيان	2020	2021	2022
اجمالي الديون	1228590552	1231164334	87966765,9
اجمالي الموجودات	1540635974,53	2384912033,17	2032423872,80
نسبة اجمالي الديون	0,80	0,51	0,43

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على الميزانيات المالية للمؤسسة.

نلاحظ أن نسبة إجمالي الديون إلى إجمالي الأصول تنخفض من نسبة إلى أخرى وهذا دليل على قدرة المؤسسة على الوفاء بديونها بواسطة مجموع أصولها، كما تدل على أن المؤسسة تمتلك مجموع من الأصول يمكن أن يغطي مجموع ديونها

6. نسب المردودية: و المتمثلة في :

الجدول رقم(3–15): نسب المردودية

البيان	العلاقة	2020	2021	2022
المردودية المالية	النتيجة الصافية/أموال الخاصة	0,03	0,01	0,008
المردودية التجارية	النتيجة الصافية/ رقم الأعمال	0,01	0,02	0,01
المردودية الاقتصادية	النتيجة الصافية/مجموع الأصول	0,006	0,005	0,005

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الميزانيات المالية للمؤسسة.

نلاحظ أن نسبة المردودية المالية في انخفاض مستمر وهذا دليل على الانخفاض النسبي في قيمة النتيجة الصافية، أما بالنسبة للمردودية التجارية فهي مستقرة وهي تعكس الربح المحقق من المبيعات الصافية.

ونلاحظ أن المردودية الاقتصادية تنخفض من نسبة إلى أخرى وهذا دليل على عدم الفعالية الاقتصادية في استخدام الأصول المتاحة لمؤسسة أشغال الطرقات وبالتالي عدم تحقيق فوائض في اطار النشاط الرئيسي.

المطلب الثاني: تحليل المقابلة

1. المقابلة :

أجرينا مقابلة مع محاسب المؤسسة ،ضمت بعض الأسئلة التي قد تساهم في معالجة الموضوع المدروس حيث أننا قمنا بتقسيم المقابلة إلى محورين محور خاص بالرقابة المالية يحتوي على 12 سؤال وفق الترتيب الموضوع في الفصل النظري بغية التعرف على واقع الرقابة في المؤسسة محل الدراسة و محور خاص بحوكمة المؤسسات والذي قام على(ثمانية) 8 أسئلة.

الجانب المتعلق بالرقابة

س1: ما هو الطابع القانوني لمؤسستكم ؟

ج1: مؤسستنا هي مؤسسة عمومية اقتصادية ذات رأس مال قدره 70000000دج وذات أسهم تقدر ب60 سهم.

التعليق: المؤسسة عمومية اقتصادية لكن الإجابة غير واضحة للطابع القانوني لها أعلى اغلب شركة ذات أسهم ورأس مال وحيد(دولة).

س2: ما هي نظرتك للرقابة المالية ؟

ج2: وجود الرقابة المالية في المؤسسة من شأنه أن يقلص من الأخطاء ويحسن أداء المؤسسة ويرفع من كفاءتها وتطورها واتخاذ القرارات التي تتوافق وأهدافها ووضع ضوابط للإدارة المالية.

التعليق: إجابة واضحة توضح مدى أهمية وجود رقابة مالية في المؤسسة وكانت ملمة بجميع النواحي تقريبا.

س3: ما هي أشكال الرقابة في مؤسستكم؟

ج3: رقابة داخلية تتمثل في رقابة مدقق الحسابات الداخلي ورقابة خارجية و المتمثلة في رقابة محافظ الحسابات.

التعليق: إجابة المبحوث تدل على وجود نوعان من الرقابة فقط وهي الرقابة الداخلية و الخارجية، على رغم من توفر العديد من أنواع الرقابة التي تطرقنا إليها بالتفصيل في الجانب النظري (الرقابة الفجائية، الرقابة القبلية، الرقابة المستمرة..).

س4: في اعتقادكم فيما تكمن أهمية الرقابة بأنواعها على مؤسستكم ؟

ج4: – تشخيص و محاربة حالات الفساد؛

– التقليل من الأخطاء المتوقعة؛

– الحد من انتشار الفساد المالي؛

– تساهم في النزاهة و حماية المال العام؛

– صيانة التدفق النقدي؛

التعليق : الإجابة تحتوي على جزء من أهمية الرقابة المالية لأن للرقابة المالية أهمية بالغة تم التطرق إليها في الجانب النظري.

س5: فيما تتمثل أهداف الرقابة على مؤسستكم ؟

ج 5: تتمثل في المحافظة على السيولة ومنع التلاعب فيها وإتلافها، تحقيق الأرباح والفوائد التقليل من ديون المؤسسة .

التعليق: إجابة المحاسب واضحة لأهداف الرقابة على المؤسسة محل الدراسة.

س6: ماهي الخطوات التي تتبعها مؤسستكم في تنفيذ عملية الرقابة المالية الداخلية؟

ج6: تعتمد على:

– معدل دوران رأس المال؛

– معدل دوران الموردون؛

– معدل دوران المخزون ؛

– معدل دوران الزبائن.

لمعرفة المؤسسة مدى قدرتها على تغطية إلتزامتها.

التعليق: إجابة المحاسب تدل على أن المؤسسة تقوم بحساب حقوقها وأموالها ومقارنتها مع التزاماتها لمعرفة مدى قدرتها على السداد و تغطية الالتزامات، وهذا يعني أن المؤسسة ركزت على جانب واحد لأن خطوات الرقابة تتمثل في:

- تحديد المعايير أو مقاييس الأداء.
- قياس الأداء الفعلي.
- مقارنة الأداء الفعلي مع المعايير والكشف عن الانحرافات.
- دراسة وتحليل أسباب الانحرافات.
- اقتراح الإجراءات التصحيحية وبرنامج تنفيذها ومتابعتها (تم التطرق إليها في الجانب النظري بالتفصيل).

س7: ما هي الأساليب المناسبة لكل نوع من الرقابة المالية في مؤسستكم؟

ج7: تتمثل في:

- رقابة مباشرة التي يقوم بها مدقق الحسابات.
- رقابة ذاتية تكون من المؤسسة بحد ذاتها.
- رقابة التقارير أي تقارير المؤسسة يجب المصادقة عليها من مجلس الإدارة.
- مجلس الإدارة وهو مجلس متكون من 6 أعضاء: (3) من خارج المؤسسة و(3) من المؤسسة (2) مندوبي العمال، ورئيس مجلس العمال هو مدير المؤسسة، لهم اجتماعات دورية (6) اجتماعات في السنة وهناك تقرير ترفع لهم وأي إجراء تقوم به المؤسسة يجب المصادقة عليه من طرف مجلس الإدارة.
- رقابة رقمنية تقنية أي نظام البرمجة.
- رقابة الأداء ومعايير التدفق تتمثل في تقارير العينات أو دفاتر العينات وهي رقابة أسبوعيا لقياس الأداء المخطط له مع الأداء الفعلي والوقوف على الأخطاء والانحرافات.
- وضع تخطيط إستراتيجي.

التعليق: إجابة المحاسب في هذا السؤال كانت واضحة وشاملة لأنواع الرقابة وخطواتها في المؤسسة على عكس الإجابات السابقة.

س8: **حسب رأيك، رغم تعدد الهيئات الرقابية هل تمارس رقابة فعلية على مؤسستكم ؟**

ج8: نوعا ما، لا توجد رقابة ميدانية على المؤسسة فالهيئات الرقابية تمارس مهامها عن طريق التقارير التي ترسلها المؤسسة فقط.

التعليق: إجابة المحاسب لم تكن إجابة كافية للحكم على فعالية الرقابة المالية في المؤسسة لكن توضح غياب التفتيش الفجائي من طرف الهيئات رغم تعددها.

س9: مجلس المحاسبة آلية أساسية للرقابة المالية، هل يقوم بمهامه الرقابية على مؤسستكم؟

ج9: يقوم فقط بإرسال و إطلاع على التقارير.

التعليق: من إجابة المبحوث فإن المؤسسة خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة لكن تقتصر على الرقابة المستندية فقط.

س10: هل تقوم المفتشية العامة للمالية بمهامها للحد من التجاوزات التي تمس المال العام؟ و هل تقوم برقابة فجائية على مؤسستكم ؟

ج10:لا، آخر زيارة كانت في 2008.

التعليق: حسب إجابة المبحوث فإن المفتشية العامة لم تقوم برقابة فجائية على المؤسسة محل الدراسة منذ 2008.

س11: **كيف يساهم محافظ الحسابات في تعزيز الثقة في نظام الرقابة في مؤسستكم؟**

ج11: -يقوم بزيارات دورية للمؤسسة كل شهرين.

- يصادق على صحة القوائم المالية
- مدى تطبيق المؤسسة للمعايير الدولية و النظام المحاسبي بالإضافة إلى تقرير الذي يقوم به.

التعليق : حسب الإجابة المقدمة فإن محافظ الحسابات يقوم بجميع مهامه الرقابية في المؤسسة.

س12: هناك بعض المعوقات التي تواجه الرقابة المالية في المؤسسة، فيما تتمثل هذه المعوقات في مؤسستكم؟

ج12: تأخر التقارير، البرامج لا تواكب التغيرات التي تحدث.

التعليق: إجابة المحاسب ليست واضح ولم يكشف على السبب والجهة المتسببة في هذا التأخر.

الجانب المتعلق بالحوكمة

س1: هل يوجد إطار فعال للحوكمة في مؤسستكم؟

ج1: لا، لكن المؤسسة تسعى جاهدة لتفعيل أداء إطار الحوكمة في المؤسسة بالإضافة إلى إنشاء فرع جديد يساهم في التفعيل وهو " مراقبة التسيير" عمله مراقبة أداء المؤسسة وأسباب تأخر المشاريع و كل فروع المؤسسة.

التعليق: إجابة المحاسب كانت واضحة و صريحة على عدم وجود إطار فعال للحوكمة في المؤسسة.

س2: هل تقوم المؤسسة بالإفصاح على كافة المعلومات الضرورية؟

ج2: نعم، و يوجد 18 مؤسسة في المجموعة في الجزائر تحصلت مؤسستنا على تهنئة كأفضل مؤسسة بينهم لأنها دائما تحقق ربح.

التعليق: حسب إجابة المبحوث بأن المؤسسة تقوم بالإفصاح على كافة المعلومات، لكن إجابة نوعا ما غامضة لأن الإجابة على ربح المؤسسة ليست لها علاقة بسؤال المطروح.

س3: حسب رأيك، هل الالتزام بالمسؤولية المهنية لموردكم البشري يعظم قيمة الشركة؟

ج3: نعم طبعا، يلتزم قواعد السلوك المهني عند الالتزام بدفع و الزيادة في رواتب العمال وتقديم تحفيزات وتشجيعات لهم هذه كلها من شأنها تعظم من قيمة المؤسسة لأن من أكثر الأشياء التي تعظم المؤسسة هو الاستقرار.

التعليق: إجابة المحاسب تدل على أن الالتزام بدفع الرواتب للعمال وتحفيزهم من شأنه أن يعظم قيمة الشركة و كذلك ربط الاستقرار برضاء العمال الذي يجعلهم يقدمون الأفضل للمؤسسة و هذا شيء منطقي تماما.

س4: هل هناك مساواة بين المساهمين الكبار أو الصغار في مؤسستكم ؟ و كيف يتم ذلك؟

ج4: مؤسسة عمومية لا تحتوي على مساهمين أي كل الأرباح تنتقل إلى الدولة.

التعليق: نعم مؤسسة أشغال الطرقات مؤسسة عمومية اقتصادية لا تحتوي على مساهمين وتم وضع السؤال بناء على مبادئ الحوكمة لكن أرباح المؤسسة تنتقل إلى المؤسسة باعتبارها تملك الشخصية المعنوية أما الدولة فتتحصل على الجباية فقط.

س5: لمجلس الإدارة في ظل حوكمة المؤسسات العديد من المسؤوليات والمهام، من بينها الحكم بموضوعية على شؤون المؤسسة مستقلا عن الإدارة، كيف يتم ذلك؟

ج5: مجلس الإدارة يجتمع 6 مرات في السنة يقدم له تقرير بكل عمليات و إنجازات التي قامت بها المؤسسة، إذا فهو يفصل بين المؤسسة والإدارة كما أنه يعتمد على المعلومات المقدمة له من طرف المؤسسة.

التعليق: إجابة المحاسب تدل على أن مجلس الإدارة في المؤسسة يحترم مسؤولية الفصل بين شؤون المؤسسة و الإدارة وهذا من مبادئ الحوكمة التي تطرقنا إليها في الجانب النظري.

س6: كيف يتم التعامل في مؤسستكم مع الأطراف ذات مصلحة أو صلة بها؟

ج6: المؤسسة إذ وقعت في نزاع مع إحدى الزبائن أو الموردين تلجأ إلى طريقة الودية بالاتصال و التوسط لحل النزاع لأن معظم التعاملات مع ممثلي الدولة مثل: مديرية التعمير والبناء ومديرية الاشغال العمومية... أما إذا كان التعامل مع الخواص فإن المؤسسة تقوم بالاتصال به بطريقة ودية وإن لم تنفع تلجأ للمحكة.

التعليق: إجابة المبحوث كانت مفصلة في حالة ما إذا كان نزاع المؤسسة دائما ما تلجأ للاتصال و الطريقة الودية، لأن الأطراف ذات صلة بالمؤسسة جزء من مبادئ الحوكمة مثلا: يجب أن يؤكد إطار القواعد المنظمة لحوكمة الشركات على ضرورة احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون .

س7: حسب مبادئ الحوكمة الممارسة في مؤسستكم، هل فعلا تساهم في اكتشاف التلاعب و الغش المالي الفساد الإداري؟

ج7: نوعا ما، لأن المؤسسة سواء في الضريبة أو مع الهيئات الرقابية يعتمد على تصريحات من المؤسسة لا يقوم برقابة ميدانية أو فجائية.

التعليق: إجابة المبحوث تبين أن مبادئ الحوكمة في مؤسسة أشغال الطرقات لا تساهم بشكل كبير في اكتشاف التلاعب و الغش المالي والفساد الإداري وذلك لنقص الرقابة فعلية.

س8: حسب رأيك، ماهي الإضافة التي تقدمها الرقابة المالية في تفعيل حوكمة مؤسستكم؟

ج8: الرقابة المالية سبب في الإفصاح النزيه حول القوائم المالية، كلما كانت الرقابة المالية جيدة ساهمت في تفعيل الحوكمة في المؤسسة بشكل جيد.

التعليق : إجابة المبحوث تدل على وجود علاقة طردية بين الرقابة المالية والحوكمة وعلى أن الرقابة المالية أحد أسباب الإفصاح النزيه.

2. نتائج المقابلة:

من خلال المقابلة التي أجريناها توصلنا إلى النتائج التالية:

- أن للرقابة دور كبير في المؤسسة من شأنه أن يقلص الأخطاء ويحسن أداء المؤسسة ويرفع من كفاءتها وتطورها في إتخاذ القرارات التي تتوافق و أهدافها.
- المؤسسة محل الدراسة تحصلت على تهنئة من الوزارة وهذا بسبب تحقيقها لأفضل النتائج" الربح" في المجموعة والتي تحتوي على18 مؤسسة.
- رغم وجود العديد من أنواع الرقابة إلا أنها تمارس على المؤسسة الرقابة من حيث القائم بها فقط، رقابة داخلية من طرف المدقق داخلي ورقابة خارجية وهي رقابة محافظ الحسابات إضافة إلى رقابة مجلس الإدارة.
- حسب إجابات السيد المحاسب المؤسسة تعطي أهمية بالغة لوجود رقابة مالية ناجحة داخل المؤسسة.
- بمقارنة أجوبة المبحوث مع ما تناولناه في الجانب النظري فإن المؤسسة تعمل وفق الأساليب والخطوات الرقابية المعمول بها.
- مجلس الإدارة يقوم بالمصادقة على كل عمليات المؤسسة ولا يمكن للمؤسسة القيام بأي عمل دون أن يصادق عليه.
- تؤكد إجابات المبحوث على عدم خضوع المؤسسة لزيارات فجائية من طرف الهيئات الرقابية كالمفتشية العامة المالية و مجلس المحاسبة.
- المؤسسة تخضع لرقابة دورية من طرف مجلس الإدارة الذي يجتمع 6 مرات في سنة، بالإضافة رقابة مدقق الحسابات و محافظ الحسابات.
- حسب الإجابات المقدمة، مبادئ الحوكمة في المؤسسة لا تساهم في القضاء على الغش المالي والفساد الإداري وذلك راجع لنقص ممارسة رقابة فعلية ميدانية على المؤسسات إلا من محافظ الحسابات ومجلس الإدارة رغم تعدد الهيئات الرقابية التي يجب عليها أن تقوم وضع القوانين والتشريعات الرقابية التي تلزم الإدارات الخضوع للرقابة المالية والبدء الجدي بتطبيق مبدأ الثواب والعقاب على كافة المستويات .

- حسب إجابات المحاسب فإن محافظ الحسابات يقوم بكل مهامه الرقابية في المؤسسة محل الدراسة والمتمثلة في المصادقة على صحة وانتظامية الحسابات السنوية، وأنها تعطي الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة، التحقق من صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير بالإضافة إلى إعداده لتقرير يبدي فيه رأيه الفني والمحايد عن المؤسسة الدراسة وهذا على عكس باقي الهيئات.
- تؤكد إجابات المبحوث على أن المؤسسة تتعرض لبعض معوقات الرقابة ويمكن للمؤسسة تفاديها من خلال:

- يجب أن يتوافر للجهاز الأعلى لرقابة (جهاز الرقابة المالية)، رقابته المالية بروح حرة ومستقل، مع مراعاة عدم الصدام مع الإدارة.
- العمل على تغيير البرامج تواكب كل التغيرات والتطورات التي تحدث.
- محاولة التزام بمدة محددة لإرسال التقارير.

- أظهرت نتائج الدراسة أن المؤسسة قامت بإنشاء فرع جديد لرقابة يعمل على مراقبة أداء المؤسسة، تحت اسم " مراقبة التسيير".
- مجلس الإدارة يقوم بالحكم بموضوعية على شؤون المؤسسة مستقلا عليها هذا من شأنه أن يعزز من تفعيل إطار الحوكمة في المؤسسة.
- يؤكد المحاسب على أن من أهم ما يعظم قيمة المؤسسة هو الاستقرار و أنه مرتبط بتحفيز و رضاء العمال، لذلك يمكن للمؤسسة أن تهتم بهذا الجانب من خلال تفعيل نظام الحوافز على العمال، إضافة إلى تحسين الرواتب و الامتيازات المالية الأخرى لضمان نزاهتهم و كفاءتهم في أداء المهام الموكلة لهم.
- من الإجابات يمكن القول أن هناك علاقة طردية بين الرقابة المالية و فعالية الحوكمة في المؤسسة، حيث أن الرقابة الجيدة على المؤسسة تساهم في تحقيق وفعالية الحوكمة.
- أظهرت دراستنا أن المؤسسة محل الدراسة برغم من تطبيقها لبعض مبادئ الحوكمة، إلا أنها لا تمتلك إطار فعال لها.

المطلب الثالث: التعليق على تقارير محافظ الحسابات

من خلال تقارير محافظ الحسابات للفترة الممتدة (2020-2022) فقد كان رأيه حول البيانات المالية للمؤسسة كالتالي:

تعطي البيانات المالية صورة حقيقية ودقيقة للوضع المالي للمؤسسة وكذلك الأداء المالي والتدفقات النقدية المسجلة خلال الفترة الممتدة (2020-2022) وأنها قد أعدت وفق لنظام المحاسبة المالية، لكن في سنة 2020 أثرت آثار وباء فيروس كورونا الذي يتميز بنقص النشاط ونقص الانتاج في سداد القروض الاستثمارية المستحقة و الانخفاض النسبي في خطة النفقات على التدفق النقدي للشركة وتشكك في التوقعات التفاؤلية للمؤسسة محل الدراسة.

أما بالنسبة لتقريره حول اجراءات الرقابة الداخلية المقدم الذي يقيم فيه صدق التقرير الذي أرسلته المؤسسة إلى الجمعية العامة والهيئة التداولية المفوضة فإنه لم يتم تقديم أي تقرير عن اجراءات الرقابة الداخلية للفترة الممتدة (2020-2022)، لذلك لم يعد محافظ الحسابات تقريرا عنه.

- النصائح والإرشادات المقدمة من طرف محافظ الحسابات للشركة "ETRS"، المتعلقة بالمرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 07-04-2009 والتي تحدد الشروط وطرق مسك المحاسبة بواسطة أجهزة الإعلام الآلي، المتمثلة في ما يلي:

☜ يجب على البرنامج المستعمل أن يسمح بعرض كل القوائم بطريقة آلية، تنفيذا للنصوص القانونية والتنظيمية والتي ترتكز على المعطيات المدرجة في البرنامج المحاسبي.

☜ بعد التأكيد على التسجيلات المحاسبية للفترة المعنية، فالبرنامج المحاسبي لا يسمح بأي تعديل أو إلغاء لأي عملية .

☜ عند غلق الحسابات لا يسمح البرنامج إلا بالاطلاع على التسجيلات المحاسبية أو إعداد القوائم المالية.

☜ –كل قائمة مالية تم إعدادها من طرف البرنامج تظهر كل المعلومات الخاصة بالمؤسسة بالقائمة المالية التاريخ، رقم الصفحة، .....الخ.

- البرنامج المعلوماتي يحتوي على ملف يسمى بالدفتر اليومي الالكتروني لكل العمليات التي تقوم بها المؤسسة، كما يجب أن يحتوي على إجراءات تسمح بحفظ الأرشيف وتحويل مجموعة التسجيلات والمعطيات المحاسبية للدورات المغلقة إلى وسائط تخزين لا تسمح بأي تغيير.
- يسمح البرنامج بحفظ المعلومات واستعادتها بطريقة آلية.
- يجب أن يحتوي البرنامج على تقنية تسمح بالتأكد من موثوقيته في مسك الحسابات.
- يجب أن تحترم عملية مسك المحاسبة بواسطة أجهزة المعلوماتية الإجراءات الضريبية المعمول بها.

خلاصة الفصل:

في هذا الفصل المخصص للجانب التطبيقي لدراستنا، والذي حاولنا إسقاط الجانب النظري في هذا الفصل على مؤسسة أشغال الطرقات–سوق أهراس- حيث تبين من خلال النتائج المتحصل عليها من عملية التحليل والتي مست صورتها والمتمثلة في أهم وثائقها المالية والمحاسبية خلال السنوات 202220،2021،20 معتمدين في الدراسة على أدوات التحليل المالي والتي بينت وضعيتها المالية الجيدة خلال فترة الدراسة من جهة، ومن جهة أخرى المقابلة التي أجريت مع محاسب المؤسسة.

ومنه يمكن استخلاص أن للتحليل المالي دور فعال في تحديد الوضع الحقيقي للمؤسسة ومعرفة مركزها المالي وتحديد نقاط القوة وبالتالي الرقابة عليه.

خاتمة عامة

خاتمة عامة:

تمن خلال دراستنا لهذا الموضوع حاولنا إعطاء حوصلة شاملة حول مساهمة الرقابة المالية في تفعيل حوكمة المؤسسات، وذلك بعد تزايد أهميتها في المؤسسات، مع محاولة إسقاط ذلك على الواقع الجزائري من منطلق مدى استعداد هذا الواقع لتبني مبادئ الحوكمة، وهذا من خلال دراسة حالة "مؤسسة أشغال الطرقات بسوق أهراس-ETRS-" خلال الفترة الممتدة (2020-2022)،بعد الإطلاع على مختلف القوائم المالية الملمة بالدراسة والإعتماد على المقابلة مع محاسب المؤسسة وذلك لمحاولة الإجابة على الإشكالية الرئيسية : كيف تساهم الرقابة المالية في تفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية

وسنحاول فيما يلي أن نقدم النتائج التي توصلنا سواء كان في الجانب النظري أو الجانب التطبيقي مع الرجوع إلى الفرضيات التي سبق وضعها أثناء إختيارنا لهذا الموضوع مع إعطاء بعض الإقترحات.

1. نتائج الفرضيات:

فيما يخص إختبار الفرضيات فقد أدت معالجة البحث إلى النتائج التالية:

- بناء على الجزء النظري في التطرق إلى الرقابة المالية من جهة، وحوكمة المؤسسات من جهة أخرى إتضح أن الرقابة المالية هي إحدى عناصر العملية الإدارية التي تتضمن جمع البيانات والمعلومات والقيام بعملية تحليلها وفحصها من جهة ومقارنتها بما هو مخطط من جهة أخرى، بغية اقتراح وسائل لعلاجها وتفادي تكرارها مستقبلا بينما حوكمة المؤسسات تتمثل في الإدارة الرشيدة للشركات لتقييم وتحسين الإطار القانوني والمؤسسي والتنظيمي للشركات من خلال توفير الإرشادات والمقومات للمستثمرين والشركات والأطراف الأخرى من أجل تحقيق الأهداف. و**هذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى**.

- بناء على الفاهيم التي صيغت حول مبادئ الحوكمة المؤسسية وأهميتها، تبين أن تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات يؤدي إلى تحقيق التوازن بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية مما يؤدي إلى الإستخدام الكفء للموارد وإرساء قيم العدالة والمساءلة والشفافية، ويضمن نزاهة المعاملات ويعزز سيادة القانون ضد الفساد وهو الأمر الذي يعود بالنفع على الاقتصاد والمؤسسات ككل، و **هذا ما يؤكد صحة الفرضية الثانية**.

- بناء على ما تم تناوله في الجانب المتعلق بلجان المراجعة تم التوصل إلى أن إنشاء لجان المراجعة داخل المؤسسات يؤدي إلى زيادة الموثوقية والشفافية في المعلومات والتقارير المحاسبية التي تصدرها المؤسسات، مما يؤدي بدوره إلى زيادة ثقة المستثمرين والأطراف الخارجية في تلك التقارير. و**هذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة**.

✍ من خلال الجانب التطبيقي لدراسة والرجوع إلى تحليل القوائم المالية التي تكشف عن المركز المالي للمؤسسة وتحديد نقاط قوة وضعف المؤسسة، وبالتالي الرقابة عليها من خلال معرفة الانحرافات وتصحيحها. **وهذا ما يثبت صحة الفرضية الرابعة.**

✍ من خلال تحليل المقابلة التي أجريت مع محاسب " مؤسسة أشغال الطرقات- سوق أهراس" إتضح أنه لا يوجد إطار فعال للحوكمة، لكنها تسعى جاهدة لتفعيل أداء إطار الحوكمة في المؤسسة، وهذا بإنشاء فرع جديد يساهم في تفعيلها وهو " مراقبة التسيير" عمله مراقبة أداء المؤسسة وأسباب تأخر المشاريع وكل فروع المؤسسة. **وهذا ما يؤكد عدم صحة الفرضية الخامسة.**

2. النتائج العامة للدراسة :

بناءا على ما تناولته هذه الدراسة يمكن تقديم جملة من النتائج العامة، والتي تكون كمنطلق لتقديم التوصيات، ومن أهم تلك النتائج نذكر:

1.2. نتائج الجانب النظري:

✍ تعتبر الرقابة المالية أحد أهم أركان الإدارة المالية التي تقوم بتحليل الوقائع والنتائج الفعلية وتقييمها ومقارنتها مع ما هو مخطط؛

✍ تعد الرقابة المالية من الأركان الأساسية التي تساعد على تحقيق فعالية إستخدام الأموال العامة؛

✍ توسعت وتعددت مهام أجهزة الرقابة المالية بشكل كبير لكن على حساب إمكانياتها ومواردها التي لم تتماشى مع هذا التوسع، وهذا ما يأثر حتما على فعاليتها؛

✍ تفتقد الأجهزة الرقابية والمؤسسات التابعة لرقابتها على حد سواء إلى إستعمال التقنيات الحديثة مما يؤدي إلى غياب التعامل الإلكتروني بينهما؛

✍ وجود معوقات بشرية في أجهزة الرقابة بشكل عام تعيق العمل الرقابي بدرجة كبيرة؛

✍ تعتبر الحوكمة تصور ومنهج يحكم طرق التسيير والرقابة في المؤسسات، بما يؤدي إلى رفع فعالية الأداء وتحسين العلاقات بين الأطراف؛

✍ التطبيق السليم لحوكمة المؤسسات يتطلب ثلاث عناصر مهمة على أرض الواقع، الأول تشريعي يتعلق بإصدار القوانين، والثاني يتعلق بمستوى كافي من الثقافة حول ماهية الحوكمة والعنصر الأخير والأهم هو الأخلاقي؛

✍ لجان المراجعة تعتبر أداة من أدوات حوكمة المؤسسات في زيادة الدقة والشفافية في المعلومات المالية التي تفصح المؤسسات عنها؛

✍ تأتي أهمية دور لجنة المراجعة في مقدمة الآليات التي يمكن من خلالها التأكد من تطبيق مفهوم حوكمة المؤسسات على أرض الواقع.

2.2. نتائج الجانب التطبيقي:

✍ تساعد أدوات التحليل المالي في تفعيل الرقابة المالية بالمؤسسة محل الدراسة ETRS؛

✍ بالرغم من تعدد الأجهزة الرقابية إلا أنه يوجد نقص في فعالية الرقابة على مؤسسة أشغال الطرقات ما عدا الرقابة من طرف محافظ الحسابات و مجلس الادارة؛

✍ تحليل النسب المالية للقوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة ساعدتنا في الوقوف على نقاط القوة وضعف لنشاط المؤسسة وبالتالي استغلال الفرص وتجنب التهديدات؛

✍ من خلال تحليل النسب المالية للميزانية للفترة (2020-2022)، يمكن القول أن المؤسسة في حالة جيدة لأنها حققت أرباحا مستمرة؛

3. التوصيات (الاقتراحات):

بناء على النتائج المتوصل إليها يمكن تقديم جملة من التوصيات كمايلي:

✍ عصرنة العمليات الرقابية لتوفير الوقت والجهد؛

✍ إقامة ندوات ودورات وطنية ودولية لمناقشة موضوعات الرقابة وكل ما يتعلق بها؛

✍ نشر الوعي الرقابي وتعزيز الشفافية والنزاهة وثقافة المسائلة والمحاسبة؛

✍ ضرورة مراجعة التشريعات التي تحكم عمل الأجهزة الرقابية سواء كانت مالية بحته أو إدارية لإزالة التعارض بين نصوص هذه التشريعات، وإزالة التداخل بين عمل هذه الأجهزة مما يضمن حسن سير العمل ويؤدي إلى زيادة كفاءة وفعالية هذه الأجهزة؛

✍ وضع آليات فعالة لمتابعة ومعالجة الملاحظات وتنفيذ التوصيات التي ترد في تقارير الأجهزة الرقابية؛

✍ تفعيل الآليات الرقابية في إطار مفهوم حوكمة المؤسسات من خلال تحديد أدوارها ونقاط التعامل والتنسيق فيما بينها؛

✍ ضرورة تمتع أعضاء لجان المراجعة بالخبرة الكافية في مجال المراجعة وذلك لضرورة إقرار رئيس لجنة المراجعة بعدم وجود تحريف جوهري بالقوائم السنوية والدورية.

4. آفاق الدراسة:

يبقى موضوع الدراسة يحتوي على جوانب مختلفة لم تأخذ كلها بعين الإعتبار نظرا لخصوصية الموضوع، لذلك يمكن للعديد من المواضيع أن تكون مكملة لهذه الدراسة أو تزيد في إثرائها من الناحية النظرية والعملية، وعليه نقترح مجموعة من المواضيع لأبحاث مستقبلية نذكر منها ما يلي:

✍ الجوانب المتعددة لآليات الرقابة والحوكمة؛

✍ أثر إعتماد حوكمة الشركات في تفعيل آليات الرقابة الداخلية؛

✍ دور أخلاقيات مهنة التدقيق في تفعيل حوكمة الشركات.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر و المراجع

✍ المراجع باللغة العربية :

- **النصوص القانونية :**

1. الدساتير:

- القانون 01/06 المؤرخ في 2016/03/06 **الذي يتضمن التعديل الدستوري،** الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 2016/03/06، العدد 14.

2. القوانين العضوية :

- القانون العضوي رقم 12/16المؤرخ في 2016/08/28 **الذي يحدد تنظيم المجلس الشعبي الوطني و مجلس الأمة، و عملهما و كذا العلاقة الوظيفية بينهما،** الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 2016/08/28، العدد50

3. القوانين العادية:

- القانون التوجيهي 01/88 ، المؤرخ في 1988/01/12 ، والمتضمن قانون التزجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 02 ، الصادر بتاريخ 1988/01/13 .

- القانون رقم 91-08 مؤرخ في 27 أفريل 1991 يتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد 20 صادر في 1ماي 1991

- النظام الداخلي للمجلس الشعبي الوطني، المؤرخ في2000/07/30، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة 2000/07/30، العدد46

4. الأوامر:

- الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة مؤرخ في19صفر1416 الموافق17 يوليو1995، الجريدة الرسمية، عدد 39، الصادرة في 25صفر1416.

- الأمر رقم 02-10 مؤرخ في 26 أغسطس 2010، يعدل ويتمم الأمر رقم 20-95 المؤرخ في 17 يوليو سنة 1995والمتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية عدد خمسون، الصادرة في 01 سبتمبر 2010.

5 .المراسيم:

- المرسوم التنفيذي 92-78 المؤرخ في 22 فيفري 1992 تحدد اختصاصات المفتشية العامة للمالية من الجريدة الرسمية الجزائرية ، العدد 15.

- المرسوم التشريعي رقم 93-08 مؤرخ في 23 أفريل 1993 المعدل والمتمم القانون التجاري، الجريدة الرسمية عدد 27، صادر أفريل 1993.

- **الكتب:**

1. ألفين أرينز، جيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2002.

2. بعلي محمد الصغير، أبو العلا يسري، **المالية العامة**، دار العلوم للنشر و التوزيع، عنابة، الجزائر

3. جام ميثم صاحب، سعود علي محمد، **تخطيط المال العام: سياسات تعبئة الموارد و ادارة المصروفات العامة**، الطبعة الأولى، دار الكندي، الأردن،2004.

4. خلوفي رشيد، **قانون المنازعات الادارية تنظيم و اختصاص القضاء الاداري**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004.

5. د.مصطفى يوسف كافي، أ.كولار مصطفى كافي، أ.ايمان بو ربيع، **الحوكمة المؤسسية Corporate Governance** ، دار منشورات ألفا للوثائق، الطبعة الأولى،2018.

6. دكتور محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات و دور أعضاء مجالس الادارة و المديرين التنفيذيين**، الدار الجامعية الاسكندرية، 2008.

7. سليمان محمد مصطفى، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والاداري دراسة مقارنة، الدار الجامعية، 2005

8. طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات، الاسكندرية، الدار الجامعية، 2008/2007.

9. عبد الباري درة، محفوظ جودة، **أساسيات في علم الإدارة الحديثة**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2011.

10. عبد الرؤوف جابر، **الرقابة المالية و المراقب المالي من الناحية النظرية**، دار النهضة العربية لنشر، الطبعة الأولى، بيروت، لبنان،2004.

11. عبد القادر سليمان، الأسس العقلية للسياسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007

12. عبد المعطي محمد عساف، **مبادئ الادارة: المفاهيم و الاتجاهات الحديثة**، مكتبة المحتسب، عمان، الأردن، 2000.

13. عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية و الدولية المعاصرة، الدار الجامعية، مصر،2007

14.عوف محمود الكفراوي، **الرقابة المالية النظرية و التطبيق**، الطبعة الثالثة، مطبعة الانتصار، مصر، الاسكندرية، 2005.

15. كارم فاروق عبد الرسول، نموذج مقترح لتطبيق و دمج مبادئ الجودة و الحوكمة لتحسين أداء المؤسسات الممولة للمشروعات الصغيرة، الدار الجزائرية، الطبعة الأولى، 2015.

16. محمد عباس محرزي، **اقتصاديات المالية العامة**، الطبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

17.مسعي محمد ، المحاسبة العمومية ، د ط ، دار الهدى للطباعة والنشر، عين مليلة ، الجزائر ، سنة 2003

18.مفلح محمد عقل، **مقدمة في الإدارة المالية و التحليل المالي**، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى،2006.

19.يلس شاوش بشير، **المالية العامة المبادئ العامة و تطبيقاتها في القانون الجزائري**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013.

- **أطروحات الدكتوراه:**

1.أحمد سويقات، **الرقابة على أعمال الادارة العمومية في الجزائر**، أطروحة دكتوراه في العلوم القانونية، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة بسكرة، الجزائر، 2015/2014.

2. جدي وفاء، **رقابة الأجهزة المالية و القضائية على الأموال العمومية في القانون الجزائري**، أطروحة دكتوراه في العلوم القانونية، كلية الحقوق، جامعة ليابس جيلالي، سيدي بلعباس، الجزائر، 2018/2017

3. شتاتحة وفاء أحلام، **الأسئلة الشفوية و الكتابية كأسلوب رقابة برلمانية على أعمال الحكومة**، أطروحة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر(1)، الجزائر،2013/2012

4. عبد القادر موفق، **الرقابة المالية على البلدية في الجزائر دراسة تحليلية و نقدية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، (منشورة)، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2014_2015

5. عصام بعلاش، مساهمة لجان التدقيق في ضبط جودة التقارير المالية لشركة المساهمة دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه تخصص مالية و محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير، جامعة البويرة، الجزائر، 2019

6. نور الدين سعيدي، **مساهمة الرقابة المالية في ضبط نفقات الجماعات المحلية في الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، (منشورة)، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2020_2021

- **أطروحات الماجستير:**

1. بلقوريشي حياة، **مجلس المحاسبة في الجزائر بين الطموحات و التراجع**، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر1، الجزائر، 2012.

2. سالمي وردة، **تطور الرقابة على إدارة المؤسسة العمومية الاقتصادية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية قسم الدراسات العليا ، جامعة منتوري، قسنطينة2007.

3. شويخي سامية، **أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة و المنظور الاسلامي في الرقابة على المال العام**، مذكرة ماجستير في تسيير المالية العامة، كلية الحقوق، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2004/2003.

4. صرارمة عبد الوحيد، **الرقابة على الأموال العمومية حالة الجزائر**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2000.

5. عبدي نعيمة، **دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير، كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2009.

6. نائل عبد علي النعيزي، **مدى التزام ديوان الرقابة المالية و الادارية في فلسطين بمبادئ الشفافية و المسائلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة و المحاسبة(الانتوساي)**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القيادة و الادارة، (منشورة)، جامعة الأقصى و أكاديمية الادارة و السياسة للدراسات العليا، غزة، فلسطين، 2015.

- **المجلات و المطبوعات و الملتقيات العلمية :**

1. بالودين أحمد، **صلاحيات مجلس المحاسبة و أوجه مراقبته**، مجلة صوت القانون، المجلد02، العدد01، الجزائر، 2015.

2. بكري الطيب موسى، متطلبات تطبيق حوكمة الشركات في البلاد العربية، مجلة جامعة بخت الرضا العلمية، العدد06، 2013.

3. بلال شيخي، دور لجان المراجعة في رفع مستوى حوكمة الشركات، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، المجلد03، العدد 01، الجزائر، 2020.

4. بن الدين فاطمة، **مجلس المحاسبة كآلية رقابة للحد من الفساد في الجزائر**، مجلة دراسات في الوظيفة العامة، المجلد02، العدد02، الجزائر، 2017.

5. تركي راجي الحمود، اياد عيسى الصرطاوي، أسامة خليل بلوط، أثر ممارسات الحاكمية المؤسسية على أداء الشركات المساهمة العامة الأردنية، المؤتمر الثالث للعلوم المالية و المصرفية حول حاكمية الشركات و المسؤولية الاجتماعية تجربة الأسواق الناشئة، كلية الاقتصاد و العلوم الادارية، جامعة اليرموك، الأردن، المنعقد أيام 17-18 أفريل 2013.

6. حليمي حكيمة، **مطبوعة محاضرات في مقياس التسيير المالي**، موجهة للسنة الثالثة مالية المؤسسة، جامعة سوق اهراس،2015/2016.

7. خليل أبو سليم، قياس أثر الالتزام بتطبيق حوكمة الشركات على جذب الاستثمارات الأجنبية، مجلة جامعة جازانا فرع العلوم الانسانية، المجلة03، العدد01، 2014.

8. رمزي حوحو، **ضمانات و آليات حماية المال العام من الفساد في الجزائر**، مجلة الحقوق و الحريات، كلية الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، العدد الثاني، مارس2016.

9. سقا السيد أحمد، أبو الخير مدثر طه، إطار مقترح لقياس وتطوير فعالية لجان المراجعة في الشركات المساهمة السعودية، مشاكل معاصرة في المراجعة، كلية التجارة، جامعة طنطا، 2002.

10. سلطان محمد الحاج، آليات حوكمة الشركات و دورها في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة في شركات المساهمة العامة السودانية، مجلة العلوم الانسانية و الاقتصادية، العدد01، 2002.

11. سليمان بوفاسة، الرشيد سعيداني ،لجنة التدقيق كمدخل لتفعيل الحوكمة ورفع جودة التدقيق في المؤسسة، المجلة الجزائرية للإقتصاد، العدد03، 2015.

12. شريقي عمر، **مسؤولية محافظ الحسابات** ، دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس و المملكة المغربية ، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة سطيف ، الجزائر، 2012.

13. عطية مفيدة، بوشلاغم عميروش، **تحليل خصائص تقييمات مجلس المحاسبة الجزائري في ظل تبنيه للخطوط التوجيهية لتقييم السياسات العمومية 9400 لمنظمة الانتوساي**، مجلة العلوم الانسانية و الاجتماعية، المجلد06، العدد01، الجزائر.

14. عمر اقبال توفيق المشهداني، تدقيق التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها " اطار مقترح"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد02، 2013.

15. موفق عبد القادر، **الرقابة المالية من منظور الاقتصاد الاسلامي و الاقتصاديات المعاصرة**، أبحاث اقتصادية و ادارية، مجلة كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، العدد الخامس، جوان 2009.

16. نوال صبايحي، واقع الحوكمة في دول مختارة مع التركيز على التجربة الجزائرية، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات و الاقتصاديات، جامعة الشلف، أيام 19-20 نوفمبر2013.

17. يحي سعيدي، لخضر أوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، جامعة الوادي، العدد05، 2012.

18. عبد القادر بريش، محمد حمو، الملتقى العالمي الدولي حول الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية و الحوكمة المالية، جامعة فرحات عباس، سطيف، أيام 20-21 أكتوبر 2009

- **مواقع الانترنت:**

1. محمد خطاب، **خطوات و مراحل العملية الرقابية بالتفصيل**، موقع أسود البيزنس، https://www.business4lions.com/

2. موقع منظمة الانتوساي، المجلة الصادرة عن مجموعة الرقابية للأجهزة العليا، https://www.intosai.org/ar

الملاحق

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد الشريف مساعدية

سوق أهراس

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

Université Mohamed Chérif Messadia Souk Ahras

Mohamed Chérif Messadia University

Souk Ahras

استمارة مقابلة

مذكرة لنيل شهادة الماستر تحت عنوان

دور الرقابة المالية في تفعيل حوكمة المؤسسات الإقتصادية

دراسة ميدانية مؤسسة أشغال الطرقات ETRS

من إعداد :

جناوي كوثر درين

ثلايجية ميساء

إشراف:

الدكتور أولاد زاوي

عبد الرحمان

السنة الجامعية: 2022_2023

السادة والسيدات عمال مؤسسة أشغال الطرقات -سوق أهراس- المحترمين تحية طيبة وبعد،

تشكل هذه المقابلة جزءا من دراستنا بطور الماستر تخصص مالية المؤسسة بجامعة سوق أهراس حيث ولتدعيم دراستنا النظرية لقد اخترنا مؤسستكم باعتبارها عينة أو نموذج دراسة لما تتميز هذه الأخيرة بالصرامة والنزاهة مقارنة مع مؤسسات القطاع الخاص

ولبلوغ الأهداف المسطّرة لبحثنا هذا المتمحور حول واقع الرقابة على الشركات باعتباره احد رهانات الحوكمة في المجال المؤسساتي نرجو من سيادتكم التعاون معنا من خلال الإجابة عن بعض الأسئلة والتي لا تتضمن أي مساس بخصوصية أو اسرار المؤسسة طبعا ، وذلك من خلال تشرفنا بمقابلتكم دون تسجيل أي معلومات شخصية كما نتشرف باعلامكم أن المعلومات ستعامل بالسرية التامة و لا تستخدم إلا لدراسات علمية أكاديمية فقط.

وفي انتظار التشرف بتجاوبكم وتعاونكم

تقبلوا منا أسمى عبارات جزيل الشكر و الامتنان لتعاونكم .

أولا . بالنسبة للوثائق أو المعلومات المراد الحصول عليها فيعني الأمر :

- لمحة تاريخية عن المؤسسة محل الدراسة.
- الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
- شرح الهيكل التنظيمي.
- علاقة المصالح ببعضها البعض.
- تقارير محافظ الحسابات .
- القوائم المالية للمؤسسة.
- واقع الرقابة المالية في المؤسسة .

أولا: واقع الرقابة المالية داخل المؤسسة .

س1: ما هو الطابع القانوني لمؤسستكم ؟

ج1:.....

.....

.....

س2: ما هي نظرتك للرقابة ؟

ج2:.....

.....

.....

س3: ماهي أشكال الرقابة في مؤسستكم ؟

ج3:.....

.....

.....

س3: في اعتقادكم فيما تكمن أهمية الرقابة بأنواعها ؟

ج3:.....
.....
.....

س5: فيما تتمثل أهداف الرقابة على مؤسستكم ؟

ج5:.....
.....
.....

س6: ماهي الخطوات التي تتبعها مؤسستكم في تنفيذ عملية الرقابة الداخلية ؟

ج6:.....
.....
.....

س7: ماهي الأساليب المناسبة لكل نوع من الرقابة المالية في مؤسستكم؟

ج7:.....
.....
.....

س8: حسب رأيك، رغم تعدد الهيئات الرقابية هل تمارس رقابة فعلية على مؤسستكم؟

ج8:.....
.....
.....

س9: مجلس المحاسبة آلية أساسية للرقابة المالية، هل يقوم بمهامه الرقابية على مؤسستكم ؟

ج9:.....

.....

.....

س10: هل تقوم المفتشية العامة للمالية بمهامها للحد من التجاوزات التي تمس المال العام؟ و هل تقوم برقابة فجائية على مؤسستكم ؟

ج10:.....

.....

.....

س11: كيف يساهم محافظ الحسابات في تعزيز الثقة في نظام الرقابة في المؤسسة الاقتصادية؟

ج11:.....

.....

.....

س12 : هناك بعض معوقات التي تواجه الرقابة المالية في المؤسسة ، فيما تتمثل هذه المعوقات في مؤسستكم ؟

ج12: :

.....

.....

.....

ثالثا: واقع الحوكمة داخل المؤسسة

س1: هل يوجد اطار فعال للحوكمة في مؤسستكم ؟

ج1:.....

.....

.....

س2: هل تقوم المؤسسة بالافصاح على كافة المعلومات الضرورية ؟

ج2:.....

.....

.....

س3: حسب رايك، هل الالتزام بالمسؤولية المهنية يعظم من قيمة مؤسستكم ؟

ج3:.....

.....

.....

س4: هل هناك مساواة بين كل المساهمين الكبار أو الصغار في مؤسستكم ؟ كيف يتم ذلك ؟

ج4:.....

.....

.....

س5 : لمجلس الإدارة في ظل حوكة المؤسسات العديد من المسؤوليات والمهام في ، من بينها الحكم بموضوعية على شؤون المؤسسة مستقلا عن الإدارة ، كيف يتم ذلك في مؤسستكم ؟

ج5: .....

س6: كيف يتم التعامل في مؤسستكم مع الأطراف ذات المصلحة أو صلة بها ؟

ج6:.....

.....

.....

س7: حسب مبادئ الحوكمة الممارسة في مؤسستكم ، هل فعلا تساهم في إكتشاف التلاعب و الغش المالي و الفساد الإداري ؟

ج7:.....

.....

.....

س8: حسب رأيك ماهي الإضافة التي تقدمها الرقابة المالية في تفعيل حوكمة مؤسستكم ؟

ج8:.....

.....

.....

مع جزيل الشكر و الإمتنان

E.P.E-ETRS-S.P.A AU CAPITAL SOCIAL DE 70 000 000 DA
SIEGE SOCIAL : BP 335 route ANNABA SOUK-AHRAS
N° D'IDENTIFICATION : 0985 4101 00106 45
TEL: 037.75.50.50
FAX: 037.75.50.74

BILAN ACTIF
Arrêtée Au 31 Décembre 2020

ACTIF	NOTE	2020			2019
		Montants Brut	AMO/PROV Pertes de Valeurs	Montant NET	Montant NET
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif		-	-	-	-
Immobilisations incorporelles	R1.1	1,914,250.00	914,250.00	1,000,000.00	1,500,000.00
Immobilisations corporelles	R1.2	-	-	-	-
Terrains		43,860,000.00	-	43,860,000.00	43,860,000.00
Batiments		35,711,667.15	6,822,723.74	28,888,943.41	35,711,667.15
Autres immobilisations corporelles		992,478,423.48	979,453,426.39	13,024,997.09	90,119,758.51
Immobilisations en concession		-	-	-	-
Immobilisations encours		-	-	-	-
Immobilisations financières		-	-	-	-
Titres mis en équivalence		-	-	-	-
Autres participations et créances rattachées		-	-	-	-
Autres titres immobilisés		-	-	-	-
Prêts et autres actifs financiers non courants	R1.3	235,553,909.50	-	235,553,909.50	239,272,433.20
Impôts différés actif	R1.4	5,463,647.46	-	5,463,647.46	4,877,706.12
TOTAL ACTIF NON COURANT		1,314,981,897.59	987,190,400.13	327,791,497.46	415,341,564.98
ACTIF COURANT					
Stocks et encours	R1.5	416,743,091.32	-	416,743,091.32	299,959,856.91
Créances et emplois assimilés		-	-	-	-
Clients	R1.6	749,456,814.55	8017578.60	741,439,235.95	802,623,731.30
Autres débiteurs	R1.7	4,151,545.12	-	4,151,545.12	4,647,096.19
Impôts et assimilés		50,072,440.55	-	50,072,440.55	-
Autres créances et emplois assimilés		-	-	-	-
Disponibilités et assimilés		-	-	-	-
Placements et autres actifs financiers courants		-	-	-	-
Trésorerie	R1.8	438,164.13	-	438,164.13	10,629,853.70
TOTAL ACTIF COURANT		1,220,862,055.67	8,017,578.60	1,212,844,477.07	1,117,860,538.10
TOTAL GENERAL ACTIF		2,535,843,953.26	995,207,978.73	1,540,635,974.53	1,533,202,103.08

E.P.E-ETRS-S.P.A AU CAPITAL SOCIAL DE 70 000 000 DA
SIEGE SOCIAL : BP 335 ROUTE D'ANNABA SOUK-AHRAS
N° D'IDENTIFICATION : 0985 4101 00106 45

TEL. /037.75.50.50
FAX /035.37.50.74

BILAN PASSIF

ARRÉTÉE AU 31 DÉCEMBRE 2020

LIBELLE	NOTE	2020	2019
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis	T1.1	70,000,000.00	70,000,000.00
Capital non appelé		-	-
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)	T1.2	231,746,657.81	219,043,006.73
Ecart de réévaluation		-	-
Ecart d'équivalence (1)		-	-
Résultat net - Résultat net du groupe (1)	T1.3	10,298,764.86	26,803,651.08
Autres capitaux propres - Report à nouveau		-	-
Part de la société consolidant (1)		-	-
Part des minoritaires (1)		-	-
TOTAL I		**312,045,422.67**	**315,846,657.81**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières	T1.4	336,922,456.63	473,662,810.26
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes		-	-
Provisions et produits constatés d'avance	T1.5	25,284,141.07	22,186,576.16
TOTAL II		**362,206,597.70**	**495,849,386.42**
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés	T1.6	219,271,081.97	154,241,777.99
Impôts	T1.7	212,939,528.18	194,693,220.73
Autres dettes	T1.8	132,090,911.97	33,193,416.48
Trésorerie passif		302,082,432.04	339,377,643.65
TOTAL III		**866,383,954.16**	**721,506,058.85**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		**1,540,635,974.53**	**1,533,202,103.08**

E.P.E-ETRS-S.P.A AU CAPITAL SOCIAL DE 70 000 000 DA
SIEGE SOCIAL : BP 335 route ANNABA SOUK-AHRAS
N° D'IDENTIFICATION : 0985 4101 00106 45
TEL: 037.75.58.50
FAX: 037.75.58.74

BILAN ACTIF

Arrêtés Au 31 Décembre 2021

ACTIF	NOTE	2021		
		Montants Brut	AMO/PROV Pertes de Valeurs	Montant NET
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif		-	-	-
Immobilisations incorporelles	B1.1	1,914,250.00	1,414,250.00	500,000.00
Immobilisations corporelles	B1.2	-	-	-
Terrains		43,860,000.00	-	43,860,000.00
Bâtiments		35,711,667.15	10,845,447.48	24,866,219.67
Autres immobilisations corporelles		1,832,571,094.23	1,058,908,407.19	773,662,687.04
Immobilisations en concession		-	-	-
Immobilisations encours		-	-	-
Immobilisations financières		-	-	-
Titres mis en équivalence		-	-	-
Autres participations et créances rattachées		-	-	-
Autres titres immobilisés		-	-	-
Prêts et autres actifs financiers non courants	B1.3	245,271,999.90	-	245,271,999.90
Impôts différés actif	B1.4	6,363,702.99	-	6,363,702.99
TOTAL ACTIF NON COURANT		2,165,692,314.27	1,071,168,104.67	1,094,524,209.60
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	B1.5	55,948,455.97	-	55,948,455.97
Créances et emploi assimilés		-	-	-
Clients	B1.6	1,237,860,695.99	10,587,000.85	1,227,273,695.14
Autres débiteurs	B1.7	3,858,458.01	-	3,858,458.01
Impôts et assimilés		-	-	-
Autres créances et emplois assimilés		-	-	-
Disponibilités et assimilés		-	-	-
Placements et autres actifs financiers courants		-	-	-
Trésorerie	B1.8	3,307,215.05	-	3,307,215.05
TOTAL ACTIF COURANT		1,300,974,824.02	10,587,000.85	1,290,387,823.57
TOTAL GENERAL ACTIF		3,466,667,138.69	1,081,755,105.52	2,384,912,033.17

E.P.E-ETRS-S.P.A AU CAPITAL SOCIAL DE 70 000 000 DA
SIEGE SOCIAL : BP 335 ROUTE D'ANNABA SOUK-AHRAS
N° D'IDENTIFICATION : 0005 4101 00106 45

TEL. /037.75.58.58
FAX. /035.37.58.74

BILAN PASSIF

ARRÊTÉE AU 31 DÉCEMBRE 2021

LIBELLE	NOTE	2021	2020
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis	T1.1	70,000,000.00	70,000,000.00
Capital non appelé		-	-
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)	T1.2	232,045,422.67	231,746,657.81
Ecart de réévaluation		838,623,670.75	-
Ecart d'équivalence (1)		-	-
Résultat net - Résultat net du groupe (1)	T1.3	13,078,605.23	10,298,764.86
Autres capitaux propres - Report à nouveau			-
Part de la société consolidant (1)		-	-
Part des minoritaires (1)		-	-
TOTAL I		**1,153,747,698.65**	**312,045,422.67**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières	T1.4	341,603,781.74	336,922,456.63
Impôts (différes et provisionnés)			
Autres dettes non courantes		-	-
Provisions et produits constatés d'avance	T1.5	28,100,700.89	25,284,141.07
TOTAL II		**369,704,482.63**	**362,206,597.70**
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés	T1.6	268,521,997.44	219,271,081.97
Impôts	T1.7	220,300,751.93	212,939,528.18
Autres dettes	T1.8	94,846,639.64	132,090,911.97
Trésorerie passif		277,590,462.88	302,082,432.04
TOTAL III		**861,459,851.89**	**866,383,954.16**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		**2,384,912,033.17**	**1,540,635,974.53**

E.P.E-EITS-S.P.A AU CAPITAL SOCIAL DE 70 000 000 DA
SIEGE SOCIAL : BP 335 route ANNABA SOUK-AHRAS
N° D'IDENTIFICATION : 0985 4101 00106 45
TEL: 037.75.50.50
FAX: 037.75.50.74

BILAN ACTIF

Arrêtés Au 31 Décembre 2022

ACTIF	NOTE	2022		
		Montants Brut	AMORTISSOV Pertes de Valeurs	Montant NET
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif		-	-	-
Immobilisations incorporelles	B1.1	1,914,250.00	1,914,250.00	-
Immobilisations corporelles	B1.2	-	-	-
Terrains		43,860,000.00	-	43,860,000.00
Bâtiments		55,393,362.14	12,975,961.41	42,417,400.73
Autres immobilisations corporelles		1,812,888,399.24	1,135,857,746.41	677,031,652.83
Immobilisations en concession		-	-	-
Immobilisations encours		-	-	-
Immobilisations financières		-	-	-
Titres mis en équivalence		-	-	-
Autres participations et créances rattachées		-	-	-
Autres titres immobilisés		-	-	-
Prêts et autres actifs financiers non courants	B1.3	218,864,300.69	-	218,864,300.69
Impôts différés actif	B1.4	7,263,485.99	-	7,263,485.99
TOTAL ACTIF NON COURANT		**2,140,184,798.06**	**1,150,747,957.82**	**989,436,840.24**
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	B1.5	46,402,790.14	-	46,402,790.14
Créances et emplois assimilés		-	-	-
Clients	B1.6	983,017,234.90	8,017,578.60	974,999,656.30
Autres débiteurs	B1.7	-	-	-
Impôts et assimilés		20,695,790.88	-	20,695,790.88
Autres créances et emplois assimilés		-	-	-
Disponibilités et assimilés		-	-	-
Placements et autres actifs financiers courants		-	-	-
Trésorerie	B1.8	888,915.24	-	888,915.24
TOTAL ACTIF COURANT		**1,051,004,611.16**	**8,017,578.60**	**1,042,987,032.56**
TOTAL GENERAL ACTIF		**3,191,189,409.22**	**1,158,765,536.42**	**2,032,423,872.80**

E.P.E-EITRS-S.P.A.AU CAPITAL SOCIAL DE 70 000 000 DA
SIEGE SOCIAL : BP 333 ROUTE D'ANNABA SOUK-AHRAS
N° D'IDENTIFICATION : 0085 4101 00106 45

TEL. /037.75.58.50
FAX /035.37.58.74

BILAN PASSIF

ARRÊTÉE AU 31 DÉCEMBRE 2022

LIBELLE	NOTE	2022	2021
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis	T1.1	70,000,000.00	70,000,000.00
Capital non appelé		-	-
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)	T1.2	233,964,027.90	232,045,422.67
Ecart de réévaluation		838,623,670.75	838,623,670.75
Ecart d'équivalence (1)		-	-
Résultat net - Résultat net du groupe (1)	T1.3	10,172,408.27	13,078,605.23
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
Part de la société consolidant (1)		-	-
Part des minoritaires (1)		-	-
TOTAL I		**1,152,760,106.92**	**1,153,747,698.65**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières	T1.4	292,920,535.97	341,603,781.74
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes		-	-
Provisions et produits constatés d'avance	T1.5	32,012,800.89	28,100,700.89
TOTAL II		**324,933,336.86**	**369,704,482.63**
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés	T1.6	260,027,572.63	268,521,997.44
Impôts	T1.7	86,542,115.58	220,500,751.93
Autres dettes	T1.8	107,391,513.71	94,846,639.64
Trésorerie passif		100,769,227.10	277,590,462.88
TOTAL III		**554,730,429.02**	**861,459,851.89**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		**2,032,423,872.80**	**2,384,912,033.17**
		- **0.00**	**-** **0.00**