الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد خيضر – بسكرة –
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية
شعبة العلوم الاقتصادية

الموضوع

دور الميكانيزمات الداخلية لنظام الحوكمة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

-دراسة عينة من شركات المساهمة بولاية بسكرة-

أطروحة دكتوراه مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث LMD في العلوم الاقتصادية

تخصص: اقتصاد وتسيير المؤسسات

إعداد الطالبة:

- سكر فتيحة

إشراف الأستاذة:

- د – عديسة شهرة

لجنة المناقشة

أعضاء اللجنة	الرتبة	الصفة	الجامعة
- أ.د/ بوزاهر نسرين	أستاذ	رئيسا	جامعة بسكرة
- د / عديسة شهرة	أستاذ محاضر أ	مقررا	جامعة بسكرة
- أ.د/ خير الدين جمعة	أستاذ	ممتحنا	جامعة بسكرة
- د/ بن فرحات عبد المنعم	أستاذ محاضر أ	ممتحنا	جامعة بسكرة
- أ.د/ خاطر طارق	أستاذ	ممتحنا	جامعة باتنة 1
- أ.د/ بوقصبة شريف	أستاذ	ممتحنا	جامعة الوادي

الموسم الجامعي 2024-2025

المـــوسم الجامعي 2024-2025

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد خيضر – بسكرة –
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية
شعبة العلوم الاقتصادية

الموضوع

دور الميكانيزمات الداخلية لنظام الحوكمة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

-دراسة عينة من شركات المساهمة بولاية بسكرة-

أطروحة دكتوراه مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث LMD في العلوم الاقتصادية

تخصص: اقتصاد وتسيير المؤسسات

إعداد الطالب:
- سكر فتيحة

إشراف الأستاذ:
- د – عديسة شهرة

لجنة المناقشة

أعضاء اللجنة	الرتبة	الصفة	الجامعة
- أ.د/ بوزاهر نسرين	أستاذ التعليم العالي	رئيسا	جامعة بسكرة
- د. عديسة شهرة	أستاذ محاضر أ	مشرفا	جامعة بسكرة
- أ.د/ خير الدين جمعة	أستاذ التعليم العالي	ممتحنا	جامعة بسكرة
- د. بن فرحات عبد المنعم	أستاذ محاضر أ	ممتحنا	جامعة بسكرة
- أ.د/ خاطر طارق	أستاذ التعليم العالي	ممتحنا	جامعة باتنة 1
- أ.د/ بوقصبة شريف	أستاذ التعليم العالي	ممتحنا	جامعة الوادي

الموسم الجامعي 2024-2025

بسم الله الرحمن الرحيم

الإهداء

إلى
والدي رحمه الله
ووالدتي حفظها الله

شكر وتقدير

الحمد و الشكر لله الذي وفقني لإتمام هذا العمل.

وبعد الصلاة والسلام على أشرف المرسلين

أتقدم بالشكر للأستاذة المشرفة - عديسة شهرة – لتفضلها وقبولها الإشراف على هذا العمل،

ولمجهوداتها وتوجيهاتها القيمة، أسأل الله أن يجزيها عني خير الجزاء.

وأشكر أعضاء لجنة المناقشة لتفضلهم بمناقشة هذا العمل لتوجيهه وتصويبه.

كما أتوجه بأسمى عبارات الشكر والامتنان للأساتذة الذين منحوني جزءا من وقتهم: صولح سماح، خير الدين جمعة، بن فرحات عبد المنعم، نجوى عبد الصمد.

وكل الأساتذة الكرام الذين تفضلوا بتحكيم الإستمارة.

والشكر موصول لكل من قدم يد المساعدة من قريب أو بعيد لإتمام هذا العمل.

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح دور الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات من خلال أبعادها الثلاثة والمتمثلة في مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية والإفصاح المحاسبي في تحسين الأداء (المالي، الاجتماعي والبيئي) في عينة من شركات المساهمة بولاية بسكرة والمتمثلة في المطاحن الكبرى للجنوب GM SUD، مؤسسة صناعة الكوابل ENICAB، مؤسسة قديلة للمياه المعدنية GUEDILA، حيث تم التطرق إلى المفاهيم المتعلقة بالأداء ووجهة نظر مختلف الأطراف أصحاب المصلحة له، ومن ثم التطرق إلى حوكمة المؤسسات ودورها من خلال الميكانيزمات الداخلية في تحسين الأداء بأبعاده المختلفة.

ومن أجل الوصول إلى أهداف الدراسة تم تصميم إستبيان وتوزيعه على عينة من الأفراد المستجوبين والتي شملت الأفراد العاملين في الرتب التالية:مدير، نائب مدير، رئيس مصلحة، مراجع داخلي وموظف بالإدارة المالية والمحاسبية في المؤسسات محل الدراسة، وتم جمع البيانات وتحليلها عن طريق برنامج SPSS 22، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي من أجل معالجة إشكالية هذه الدراسة والتحقق من صحة فرضياتها، وقد توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها وجود دور ذو دلالة إحصائية للميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات بمختلف أبعادها على أداء شركات المساهمة محل الدراسة، إضافة إلى أن هذا الدور كان متباين بين أبعاد الأداء لحساب الأداء المالي.

كما أوصت الدراسة بجملة من النقاط أهمها ضرورة تجسيد الفعالية بدل مجرد الالتزام بحوكمة المؤسسات ونشر التوعية داخل شركات المساهمة محل الدراسة بمفهوم حوكمة المؤسسات ودوره في تحسين الأداء، إضافة إلى ضرورة دمج الاهتمامات الاجتماعية والبيئية ضمن الإستراتيجة العامة للمؤسسات وتحقيق الالتزامات التي تتعلق بالجوانب الاجتماعية والبيئية التي تتجاوز الالتزامات القانونية أو الالتزامات التي تحقق وفورات مالية للمؤسسات محل الدراسة.

الكلمات المفتاحية: حوكمة المؤسسات، الميكانيزمات الداخلية، أداء المؤسسات الاقتصادية، شركات المساهمة بولاية بسكرة.

Abstract

This study aimed to clarify the role of internal mechanisms of corporate governance through its three dimensions: the Board of Directors, internal audit, and accounting disclosure, in improving performance (financial, social, and environmental) in a sample of joint-stock companies in the Wilaya of Biskra, specifically Guedila Mineral Water Company, ENICAB Cable Manufacturing Company, and GM SUD (South Mills Company). The study addressed the concepts related to performance and the perspectives of various stakeholders regarding it, followed by an examination of corporate governance and its role through internal mechanisms in enhancing performance across its different dimensions.

To achieve the study's objectives, a questionnaire was designed and distributed to a sample of respondents, including individuals in the following positions: Director, Deputy, Head of Department, Internal Auditor, and employees in the financial and accounting departments of the companies under study. Data were collected and analyzed using the SPSS software. A descriptive and analytical approach were employed to address the research problem and test the hypotheses. The study concluded with several key findings, most notably the statistically significant role of internal mechanisms of corporate governance in enhancing the performance of the joint-stock companies under study. Moreover, this role varied across the different performance dimensions.

The study recommended several points, the most important of which are the need to implement effectiveness rather than simply adhering to corporate governance standards, and to raise awareness within the companies under study about the concept of corporate governance and its role in improving performance. Additionally, it emphasized the importance of integrating social and environmental concerns into the companies' overall strategy and fulfilling social and environmental commitments that go beyond legal obligations or those that result in financial savings for the companies under study.

Keywords: Corporate Governance, Internal Mechanisms, Performance, Joint-Stock Companies Biskra.

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1-1)	مداخل تحديد مفهوم الأداء	4
(1-2)	أهم نسب السوق لقياس الأداء المالي	30
(1-3)	أهم مؤشرات الكفاءة لقياس الأداء المالي	31
(1-4)	نموذج الأداء الاجتماعي المقترح من قبل Wood	45
(1-5)	بعض مؤشرات قياس حجم المساهمة الاجتماعية للمؤسسات	49
(1-6)	علاقة الأداء الاجتماعي بالأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية	51
(1-7)	مصفوفة أبعاد الأداء البيئي	54
(1-8)	الحدود القصوى وفقا لمقياس الأداء البيئي ROAST	56
(2-1)	ملخص تاريخي لحوكمة المؤسسات	67
(2-2)	تحديد طبيعة الصفقة	82
(2-3)	مطابقة هياكل الحوكمة مع الصفقات التجارية	83
(2-4)	مقاربات أصحاب المصالح	88
(2-5)	مستويات إشراك أصحاب المصالح	93
(2-6)	مبادئ حوكمة المؤسسات وفق مواصفة الايزو 37000	102
(3-1)	الأدوار التي يقوم بها مجلس الإدارة وفقا لوجهة نظر بعض الباحثين	136
(3-2)	تعريف الرقابة الداخلية من قبل بعض الهيئات الدولية وبعض الباحثين	149
(3-3)	دوافع المؤسسات من الإفصاح أو عدم الإفصاح المحاسبي البيئي	185
(4-1)	بعض الدراسات التي تناولت مؤشرات الربحية ROA، ROE، ROS لتقييم الأداء المالي	199
(4-2)	التحليل الإحصائي الوصفي لمؤشرات الأداء المالي في المؤسسات محل الدراسة (2017-2020)	199
(4-3)	بعض أنواع النفايات التي تم تثمينها بموجب الإتفاقية مع مؤسسة FALSHE VERT COM	207
(4-4)	الإستمارات الموزعة على المؤسسات محل الدراسة والمسترجعة الصالحة للتحليل	210
(4 -5)	مستويات مقياس ليكرت الخماسي	211
(4 -6)	معامل Alpha Cronbach لقياس ثبات أداة الدراسة	214
(4 -7)	معامل الإرتباط بين عبارات بعد مجلس الإدارة والبعد الذي تنتمي إليه	215
(4 -8)	معامل الإرتباط بين عبارات بعد المراجعة الداخلية والبعد الذي تنتمي إليه	215
(4 -9)	معامل الإرتباط بين عبارات بعد الإفصاح المحاسبي والبعد الذي تنتمي إليه	216
(4 -10)	معامل الإرتباط بين عبارات بعد الأداء المالي والبعد الذي تنتمي إليه	217
(4 -11)	معامل الإرتباط بين عبارات بعد الأداء الاجتماعي والبعد الذي تنتمي إليه	217
(4 -12)	معامل الإرتباط بين عبارات بعد الأداء البيئي والبعد الذي تنتمي إليه	218
(4 -13)	معاملات الإرتباط pearson بين أبعاد ومحاور الاستبيان	218
(4 -14)	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي Kolmogorov-Smirnov	219
(4 -15)	خصائص عينة الدراسة وفقا لمعيار الجنس	220
(4 -16)	خصائص عينة الدراسة وفقا لمعيار العمر	221

(4 -17)	خصائص عينة الدراسة وفقا لمعيار المؤهل العلمي	222
(4 -18)	خصائص عينة الدراسة وفقا لمعيار الخبرة	223
(4 -19)	خصائص عينة الدراسة وفقا لمعيار المهنة	224
(4 -20)	اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات بعد مجلس الإدارة	225
(4 -21)	اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات بعد المراجعة الداخلية	227
(4 -22)	اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات بعد الإفصاح المحاسبي	229
(4 -23)	اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة حول أبعاد متغير الميكانيزمات الداخلية	231
(4 -24)	اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات بعد الأداء المالي	232
(4 -25)	اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات بعد الأداء الاجتماعي	233
(4 -26)	اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات بعد الأداء البيئي	235
(4 -27)	اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة حول أبعاد متغير أداء المؤسسات	237
(4 -28)	تحليل التباين للإنحدار (Anova) للتأكد من صلاحية نموذج الفرضية الفرعية الأولى	238
(4 -29)	معامل الإرتباط Pearson بين مجلس الإدارة والأداء المالي	238
(4 -30)	تحليل الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الأولى	239
(4 -31)	تحليل التباين للإنحدار (Anova) للتأكد من صلاحية نموذج الفرضية الفرعية الثانية	239
(4 -32)	معامل الإرتباط Pearson بين مجلس الإدارة والأداء الاجتماعي	240
(4 -33)	تحليل الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الثانية	240
(4 -34)	تحليل التباين للإنحدار (Anova) للتأكد من صلاحية نموذج الفرضية الفرعية الثالثة	240
(4 -35)	معامل الإرتباط Pearson بين مجلس الإدارة والأداء البيئي	241
(4 -36)	تحليل الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الثالثة	242
(4 -37)	تحليل التباين للإنحدار (Anova) للتأكد من صلاحية نموذج الفرضية الفرعية الرابعة	243
(4 -38)	معامل الإرتباط Pearson بين المراجعة الداخلية والأداء المالي	243
(4 -39)	تحليل الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الرابعة	243
(4 -40)	تحليل التباين للإنحدار (Anova) للتأكد من صلاحية نموذج الفرضية الفرعية الخامسة	244
(4 -41)	معامل الإرتباط Pearson بين المراجعة الداخلية والأداء الاجتماعي	245
(4 -42)	تحليل الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الخامسة	245
(4 -43)	تحليل التباين للإنحدار (Anova) للتأكد من صلاحية نموذج الفرضية الفرعية السادسة	246
(4 -44)	معامل الإرتباط Pearson بين المراجعة الداخلية والأداء البيئي	246
(4 -45)	تحليل الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية السادسة	247
(4 -46)	تحليل التباين للإنحدار (Anova) للتأكد من صلاحية نموذج الفرضية الفرعية السابعة	247
(4 -47)	معامل الإرتباط Pearson بين الإفصاح المحاسبي والأداء المالي	248
(4 -48)	تحليل الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية السابعة	248
(4 -49)	تحليل التباين للإنحدار (Anova) للتأكد من صلاحية نموذج الفرضية الفرعية الثامنة	249
(4 -50)	معامل الإرتباط Pearson بين الإفصاح المحاسبي والأداء الاجتماعي	249
(4 -51)	تحليل الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الثامنة	250
(4 -52)	تحليل التباين للإنحدار (Anova) للتأكد من صلاحية نموذج الفرضية الفرعية التاسعة	250

(4 -53)	معامل الإرتباط Pearson بين الإفصاح المحاسبي والأداء البيئي	251
(4 -54)	تحليل الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية التاسعة	251
(4 -55)	تحليل التباين للإنحدار (Anova) للتأكد من صلاحية نموذج الفرضية الرئيسية	252
(4 -56)	معامل الإرتباط Pearson بين الميكانيزمات الداخلية والأداء	252
(4 -57)	تحليل الإنحدار الخطي البسيط لاختبار الفرضية الرئيسية	253

رقم الشكل	عنوان الشكل والرسم البياني	الصفحة
(1-1)	الأداء من وجهة نظر مختلف الأطراف أصحاب المصلحة.	8
(1-2)	هرم Archie B Caroll لأبعاد المسؤولية الاجتماعية.	39
(2-1)	تصنيف مشاكل الوكالة.	78
(2-2)	تصنيف أصحاب المصالح حسب صفاتهم.	90
(2-3)	مبادئ حوكمة المؤسسات وفقا لمواصفة الإيزو 37000.	101
(2-4)	مجالات الحكم الراشد.	122
(3-1)	نموذج تحليل كثافة (درجة تركيز) المراجعة الداخلية.	161
(4-1)	تطور معدل العائد على الأصول في المؤسسات محل الدراسة خلال الفترة 2017-2020.	200
(4-2)	تطور معدل العائد على حقوق الملكية في المؤسسات محل الدراسة خلال الفترة 2017-2020.	201
(4-3)	تطور معدل العائد على المبيعات في المؤسسات محل الدراسة خلال الفترة 2017-2020.	202
(4-4)	تطور رقم الأعمال في المؤسسات محل الدراسة خلال 2017-2020 (الوحدة مليون دينار جزائري)	202
(4-5)	تطور النتيجة الصافيةفي المؤسسات محل الدراسةخلال2017- 2020 (الوحدة مليون دينار جزائري)	203
(4 -6)	خصائص عينة الدراسة وفقا لمعيار الجنس.	220
(4 -7)	خصائص عينة الدراسة وفقا لمعيار العمر.	221
(4 -8)	خصائص عينة الدراسة وفقا لمعيار المؤهل العلمي.	222
(4 -9)	خصائص عينة الدراسة وفقا لمعيار الخبرة.	223
(4 -10)	خصائص عينة الدراسة وفقا لمعيار المهنة.	224

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
1	قائمة محكمي الاستبيان.	298
2	الاستبيان.	299
3	خضوع متغيرات الدراسة للتوزيع الطبيعي.	303

مقدمة

شهدت بيئة الأعمال العالمية مع مطلع القرن الواحد والعشرين عدة أزمات مالية كان لها الأثر الكبير على الاقتصاد العالمي، ما أدى إلى إنهيار العديد من المؤسسات الاقتصادية والمالية وكذا النظم الاقتصادية التي أثبتت هشاشتها وعدم قدرتها على مواجهة تلك الأزمات، وكان ذلك نتيجة لغياب الممارسات الأخلاقية وضعف الرقابة على تلك المؤسسات مما أثر سلبا على سمعتها واستقرارها المالي، الأمر الذي فرض عليها ضرورة البحث عن الإجراءات التي يمكن من خلالها إرساء القواعد اللازمة التي تضمن إدارة تلك المؤسسات بكل شفافية ومصداقية، والاهتمام بمصالح مختلف الأطراف الفاعلة، عن طريق الاهتمام بتحقيق التوازن في تلبية متطلباتهم بما يساهم في بناء علاقات قوية ومستدامة بين المؤسسات والمحيط الذي تعمل فيه من أجل ضمان بقائها، ولعل من أبرز هذه القواعد هو التجسيد السليم لقواعد حوكمة المؤسسات التي أصبحت ضرورة حتمية في عالم الأعمال من خلال ضمانها تحقيق الممارسات التي تعزز من المساءلة والشفافية وكذا بناء سمعة جيدة للمؤسسات أمام المجتمع المحلي والدولي.

وفي هذا الإطار كان لا بد من توفر جملة من الإجراءات التي يمكن من خلالها تحقيق الإدارة الجيدة للمؤسسات إما من خلال الإستفادة من الأزمات أو الوقاية منها، ومن بين هذه الإجراءات الالتزام بتطبيق الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات والمتمثلة في مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية والإفصاح المحاسبي، والتي قد تساهم بشكل كبير في التجسيد السليم لقواعد الحوكمة وسد فجوة التوقعات، كما قد تعد أساسا ضروريا من أجل تحقيق التوازن في الوفاء بمتطلبات مختلف الأطراف أصحاب المصلحة وتقليص تضارب المصالح بين هذه الأطراف. وهو ما يعني إدراك تلك المؤسسات أن استمراريتها لا تعتمد فقط على تحقيق الأرباح فقط بل يجب أن تراعي في ذلك مصالح مختلف الأطراف من خلال الاهتمام بتحقيق العوائد المالية والتي تعد أمرا ضروريا لاستمراريتها دون إهمال ضرورة بناء سمعة جيدة أمام المجتمع الذي تمارس فيه نشاطها والاهتمام بمتطلبات جميع الأطراف أصحاب المصلحة، بما يضمن إدارة تلك المؤسسات بشكل قد يساهم في تحقيق أهدافها ضمن إطار يضمن اتخاذ القرارات الملائمة التي يمكن أن تساهم في تحسين الأداء وتعزيز قدرتها التنافسية.

وبالرغم من أن الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات قد تعد الوسيلة الضرورية التي يتم من خلالها التطبيق السليم لقواعد الحوكمة، إلا أنها لا تعد كافية لوحدها دون وجود الدعم الكامل من قبل الإدارة العليا والوعي التام بضرورة تبني الممارسات الجيدة لحوكمة المؤسسات، وهو ما يعني اقتناع الإدارة العليا بالدور الفعال الذي تؤديه قواعد الحوكمة باعتبارها وسيلة وليست هدف في حد ذاته وهو ما يفرض على الإدارة العليا الفعالية بدل مجرد الالتزام بتلك القواعد، مما قد يساهم في تجسيد الشفافية والمساءلة ويعزز من توفر عنصر الثقة بين الإدارة والأطراف أصحاب المصلحة ويحقق بناء سمعة جيدة، الأمر الذي قد يجنب تلك المؤسسات التعرض للآثار السلبية التي تفرضها بيئة الأعمال المتغيرة التي أصبحت تواجهها جملة من التحديات أهمها الحاجة إلى الاهتمام بجميع الأطراف أصحاب المصلحة من أجل ضمان الاستقرار والنمو في الآجال الطويلة.

وفي هذا السياق تعد الجزائر من بين البلدان التي سعت نحو بذل جهود واضحة من أجل تبني ممارسات حوكمة المؤسسات، نتيجة التغيرات التي طرأت على مستوى الاقتصاد الوطني والتحول نحو إقتصاد السوق، بحيث تبلورت جهودها في إصدار مدونة الحكم الراشد والتي جاءت كخطوة تنظيمية تسعى نحو تبني قواعد الحوكمة، الأمر الذي يساهم في تحسين مناخ الأعمال وتعزيز قدرة المؤسسات في مواجهة مختلف التحديات من خلال منحها مكانة مميزة أمام المنافسين.

أ. إشكالية الدراسة:

أصبحت المؤسسات تسعى لتحسين أدائها وتحقيق التوازن بين الأداء المالي، الاجتماعي والبيئي وذلك من خلال تكامل الجهود داخل المؤسسات عبر كافة المستويات من أجل تحقيق متطلبات مختلف الأطراف الفاعلة، والتي قد تكون نتيجة الدور الفعال الذي تلعبه الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات انطلاقا من دور مجلس الإدارة في توجيه أعمال المؤسسة والإشراف والرقابة عليها مرورا بالمراجعة الداخلية ودورها في تقديم الخدمات الاستشارية والتأكيدية وصولا إلى الإفصاح المحاسبي الذي يساهم في ضمان توفير المعلومات المحاسبية الدقيقة لكافة الأطراف داخل المؤسسة من أجل اتخاذ القرارات المناسبة.

وانطلاقا مما تقدم فإن إشكالية الدراسة تتمحور حول السؤال الرئيسي التالي:

ما دور الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات في تحسين الأداء في شركات المساهمة محل الدراسة ؟

ومن خلال السؤال الرئيسي فقد تم طرح جملة من الأسئلة الفرعية تتمثل فيما يلي:

- ما هو مستوى تطبيق الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات في شركات المساهمة محل الدراسة ؟
- ما هو مستوى الأداء المالي، الاجتماعي والبيئي في شركات المساهمة محل الدراسة؟
- ما دور مجلس الإدارة في تحسين الأداء (المالي، الاجتماعي، البيئي) في شركات المساهمة محل الدراسة ؟
- ما دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء (المالي، الاجتماعي، البيئي) في شركات المساهمة محل الدراسة ؟
- ما دور الإفصاح المحاسبي في تحسين الأداء (المالي، الاجتماعي، البيئي) في شركات المساهمة محل الدراسة ؟

ب. فرضيات الدراسة

وللإجابة على إشكالية الدراسة الرئيسية والأسئلة الفرعية فقد تم صياغة الفرضية الرئيسية التالية:

- **الفرضية الرئيسية:** يوجد دور ذو دلالة إحصائية للميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات في تحسين الأداء في شركات المساهمة محل الدراسة.

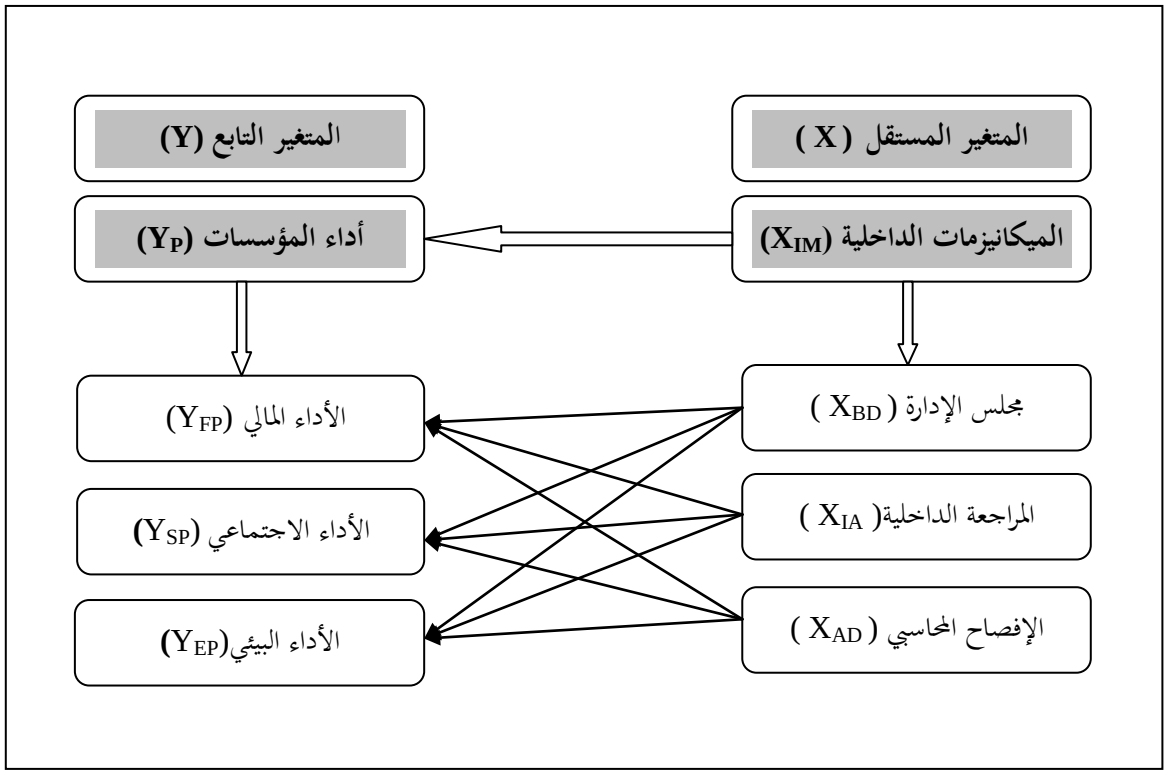
ويندرج تحت الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية التالية والتي تساهم بشكل كبير في تحديد معالم الدراسة:

- يوجد دور ذو دلالة إحصائية لمجلس الإدارة في تحسين الأداء المالي في شركات المساهمة محل الدراسة.
- يوجد دور ذو دلالة إحصائية لمجلس الإدارة في تحسين الأداء الاجتماعي في شركات المساهمة محل الدراسة.
- يوجد دور ذو دلالة إحصائية لمجلس الإدارة في تحسين الأداء البيئي في شركات المساهمة محل الدراسة.
- يوجد دور ذو دلالة إحصائية للمراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي في شركات المساهمة محل الدراسة.
- يوجد دور ذو دلالة إحصائية للمراجعة الداخلية في تحسين الأداء الاجتماعي في شركات المساهمة محل الدراسة.
- يوجد دور ذو دلالة إحصائية للمراجعة الداخلية في تحسين الأداء البيئي في شركات المساهمة محل الدراسة.
- يوجد دور ذو دلالة إحصائية للإفصاح المحاسبي في تحسين الأداء المالي في شركات المساهمة محل الدراسة.
- يوجد دور ذو دلالة إحصائية للإفصاح المحاسبي في تحسين الأداء الاجتماعي في شركات المساهمة محل الدراسة.
- يوجد دور ذو دلالة إحصائية للإفصاح المحاسبي في تحسين الأداء البيئي في شركات المساهمة محل الدراسة.

ج. نموذج الدراسة

من أجل توضيح دور الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات في تحسين الأداء في شركات المساهمة بولاية بسكرة تم بناء نموذج الدراسة الافتراضي كما هو موضح في الشكل رقم1 ، كما أنه من أجل بناء هذا النموذج تم الاعتماد على وجود ثلاثة أبعاد للميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات وهي مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية والإفصاح المحاسبي وتم اعتبار هذا المتغير (الميكانيزمات الداخلية) متغيرا مستقلا في حين كان المتغير التابع هو أداء المؤسسات ويضم ثلاث أبعاد أساسية وهي الأداء المالي، الأداء الاجتماعي والأداء البيئي.

الشكل 1: نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبة

د. أهمية الدراسة:

يعتبر موضوع الدراسة من المواضيع التي تكتسي أهمية كبيرة حيث يلقى اهتماما متزايدا في الأبحاث الأكاديمية لارتباطه بحوكمة المؤسسات والإدارة والتي تعد من القضايا التي تقدم حلولا حول تحسين الأداء في المؤسسات الاقتصادية، كما يعالج الموضوع مساهمة الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات في تحسين الأداء المالي، الاجتماعي والبيئي في شركات المساهمة بولاية بسكرة، وبالتالي تعود أهمية الموضوع إلى أهمية متغيرات الدراسة والتي يمكن التطرق إلى أبرزها فيما يلي:

- تعتبر الدراسة أساس نظري وتطبيقي لتوضيح العلاقة بين الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات والأداء في المؤسسات الاقتصادية.

- الضرورة الحتمية التي تفرضها التغيرات الحديثة في بيئة الأعمال على المستوى العالمي والمحلي للقيام بمثل هذه الدراسات في المؤسسات الاقتصادية من أجل تطوير وتحسين أدائها.
- أما أهمية الدراسة الميدانية فإنها شملت ثلاث مؤسسات تنشط على مستوى ولاية بسكرة (المطاحن الكبرى للجنوب GM SUD، مؤسسة صناعة الكوابل ENICAB، مؤسسة قديلة للمياه المعدنية GUEDILA)، والتي تعد من أهم المؤسسات في المنطقة التي تساهم بدرجة كبيرة في دعم الاقتصاد المحلي.

هـ. أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف والتي يمكن إيجازها في النقاط التالية:

- توفير معلومات ذات قيمة علمية من خلال إثراء المكتبة الجامعية وفتح المجال أمام العديد من الباحثين لتقديم المزيد من الأبحاث والدراسات حول هذا الموضوع.
- التعرف على واقع تطبيق الميكانيزمات الداخلية والمتمثلة في مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية والإفصاح المحاسبي في شركات المساهمة محل الدراسة.
- توضيح مستوى الأداء بأبعاده الثلاثة المالي، الاجتماعي والبيئي في شركات المساهمة محل الدراسة.
- توضيح إمكانية تحقيق التوازن بين الأبعاد المالية والاجتماعية والبيئية في شركات المساهمة محل الدراسة والذي يعكس الوعي التام من قبل صناع القرار بضرورة الالتزام بالقضايا الاجتماعية والبيئية بالمنطقة.
- التعرف على طبيعة العلاقة بين مجلس الإدارة ومساهمته في تحسين الأداء في شركات المساهمة محل الدراسة.
- التعرف على طبيعة العلاقة بين المراجعة الداخلية ومساهمتها في تحسين الأداء في شركات المساهمة محل الدراسة.
- التعرف على طبيعة العلاقة بين الإفصاح المحاسبي ومساهمته في تحسين الأداء في شركات المساهمة محل الدراسة.

و. مبررات اختيار موضوع الدراسة:

إن اختيار موضوع الدراسة يعود لعدة مبررات يتم تقسيمها إلى مبررات ذاتية وأخرى موضوعية والتي يمكن إيجازها فيما يلي:

- **المبررات الذاتية:** يعتبر موضوع حوكمة المؤسسات ودوره في تحسين الأداء وتحقيق أهداف المؤسسات الاقتصادية من المواضيع التي تحتل أهمية كبيرة في تخصص إقتصاد وتسيير المؤسسات، إضافة إلى الرغبة في تسليط الضوء على مدى اهتمام شركات المساهمة محل الدراسة بجميع الأطراف أصحاب المصلحة وتحقيق التوازن بين الأداء المالي، الأداء الاجتماعي والأداء البيئي، إضافة إلى الرغبة في تسليط الضوء على مدى اهتمام شركات المساهمة محل الدراسة بموضوع حوكمة المؤسسات ودورها في تحقيق النجاح المستدام.
- **المبررات الموضوعية:** يعتبر موضوع حوكمة المؤسسات من المواضيع التي تتميز بالحداثة في الجزائر، كما أنه في العصر الحالي لا يمكن تجاهل تحقيق متطلبات مختلف الأطراف أصحاب المصلحة خاصة إذا ما أرادت المؤسسات الاقتصادية أن تحقق نجاحا مستداما في ظل بيئة أعمال تتسم بالتغيرات المتسارعة واشتداد المنافسة، وهو ما يبين الحاجة الملحة لتقديم دراسة حول دور الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات في تحقيق التوازن في الاهتمام بمتطلبات تلك الأطراف.

ز. التموضع الإبستمولوجي والمنهجي للدراسة:

في مجال العلوم الإدارية يتم الاعتماد على ثلاثة نماذج ضمن التموضع الإبستومولوجي تساهم في توضيح التصورات التي تساعد الباحث على تحديد توجهه وهي النموذج الوضعي، النموذج التفسيري والنموذج البنائي، وفي هذه الدراسة تم الاعتماد على النموذج الوضعي الذي يعد أكثر موضوعية ويتميز بالحيادية من أجل وصف الظاهرة المدروسة من خلال تحليل البيانات الكمية وذلك ضمن المقاربة الاستنتاجية والتي تتيح تقديم الفرضيات وجمع البيانات وتحليلها إحصائيا ومن ثم الوصول إلى استنتاجات مدعومة بالبيانات التي تم تحليلها وبالتالي فالاعتماد على هذا النموذج في هذه الدراسة يعكس فهما عميقا لدور الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات في تحسين أداء شركات المساهمة محل الدراسة.

وفيما يتعلق بالمنهج المتبع في الدراسة، فمن خلاله يتم تحديد الطريقة الموضوعية التي يستطيع من خلالها الباحث معالجة إشكالية الدراسة وإثبات صحة فرضياتها وتحقيق الأهداف المرجوة، ومن هذا المنطلق ومن أجل معالجة إشكالية هذه الدراسة والتحقق من صحة فرضياتها والإلمام بمختلف أبعادها وتحليلها فقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي، وذلك من أجل التطرق إلى الجانب النظري لتوصيف المتغيرات من خلال التطرق إلى المفاهيم الأساسية لمتغيري الدراسة والمتمثلة في الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات وأداء المؤسسات الاقتصادية ووصفها وصفا دقيقا وتوضيح العلاقة بينهما في المؤسسات الاقتصادية، وذلك من خلال جمع البيانات من الكتب والأعمال العلمية والتي تطرقت للموضوع بشكل مباشر وغير مباشر، ومن أجل إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي والتعبير الكمي عن متغيرات الدراسة فقد تم الاعتماد على المنهج التحليلي من خلال جمع البيانات عن طريق الاستبيان وتحليلها، والتي من خلالها يبرز دور الميكانيزمات الداخلية لحوكة المؤسسات في تحسين الأداء في عينة من شركات المساهمة بولاية بسكرة، وذلك عن طريق اتباع أسلوب دراسة حالة من خلال تحليل البيانات المتحصل عليها باستخدام برنامج SPSS 22.

ح. حدود الدراسة:

تعبر حدود الدراسة عن النطاق اللازم اتباعه من أجل توضيح معالم الدراسة واختيار أفضل الأساليب التي تمكن من تحقيق أهداف الدراسة، حيث شملت هذه الحدود ما يلي:

- **الحدود الموضوعية:** ركزت هذه الدراسة في الجانب الموضوعي على التعرف على دور الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات في تحسين الأداء (المالي، الاجتماعي، البيئي) في المؤسسات الاقتصادية.
- **الحدود الزمانية:** الحدود الزمانية للموضوع فيما يتعلق باستخدام القوائم المالية للمؤسسات محل الدراسة فإنها كانت من 2017 إلى غاية 2020 أما فيما يخص إنجاز الدراسة النظرية والتطبيقية من خلال الزيارة الميدانية للمؤسسات وجمع البيانات اللازمة وتوزيع الاستبيان ومن ثم تحليله فقد انطلقت من شهر أوت 2022 إلى غاية شهر أكتوبر 2024 .
- **الحدود المكانية:** إنحصرت الحدود المكانية للدراسة في عينة من شركات المساهمة الإنتاجية بولاية بسكرة والتي تشمل مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GM SUD، مؤسسة صناعة الكوابل ENICAB، مؤسسة قديلة للمياه المعدنية GUEDILA.

- **الحدود البشرية:** شملت الأفراد العاملين في الرتب التالية: مدير، نائب مدير، رئيس مصلحة، مراجع داخلي وموظف بالإدارة المالية والمحاسبية بالمؤسسات محل الدراسة.

ط. الدراسات السابقة:

سيتم من خلال هذا العنصر الإطلاع على أهم الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع والتي تعتبر الأساس الذي انطلقت منه هذه الدراسة، حيث يمكن تقسيمها إلى دراسات باللغة العربية وأخرى باللغة الأجنبية كما يلي:

1. الدراسات باللغة العربية

- **(بن زغدة، 2019)، دور الحوكمة المؤسسية في تعزيز واستدامة نمو المؤسسات– دراسة حالة بعض المؤسسات الاقتصادية من ولاية جيجل– في إطار الحصول على شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص إدارة أعمال والتنمية المستدامة بجامعة سطيف 1.**

هدفت الدراسة إلى إبراز مدى التزام المؤسسات محل الدراسة بتطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات وتوضيح الاختلاف بين تلك المؤسسات في الالتزام بتلك المبادئ، وتحديد مستوى استدامتها، ومن ثم إبراز دور مبادئ حوكمة المؤسسات الستة الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وذلك عن طريق إجراء الدراسة الميدانية على بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل من خلال توزيع إستبيان وتحليله عبر برنامج SPSS لقياس درجة تطبيق المؤسسات محل الدراسة لمبادئ حوكمة المؤسسات ومن ثم قياس دورها في نمو تلك المؤسسات وإستمراريتها عن طريق تحليل القوائم المالية للفترة بين 2012-2016، وذلك من خلال اتباع المنهج الوصفي والتحليلي، وقد توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها وجود تباين في تبني مبادئ حوكمة المؤسسات بين المؤسسات محل الدراسة، كما أنه يوجد تباين أيضا في مؤشرات النمو والإستمرارية بين تلك المؤسسات، إضافة إلى وجود علاقة عكسية وضعيفة بين متغير حوكمة المؤسسات بمبادئها الستة ومتغير نمو وإستمرارية المؤسسات، وقد أوصت الدراسة بجملة من النقاط أهمها ضرورة إعطاء الأهمية الكافية بتطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات في المؤسسات محل الدراسة وضرورة إلتزامها بتحليل النسب المالية ودقة البيانات المالية للمؤسسات.

- **بلاسكة صلاح الدين (2017)، تحت عنوان فعالية مجالس الإدارة في تقييم الأداء الشامل لشركات المساهمة الجزائرية – دراسة ميدانية – في إطار الحصول على شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، بجامعة فرحات عباس بسطيف.**

وقد هدفت الدراسة إلى معرفة وقياس فعالية مجلس الإدارة في عملية تقييم الأداء الشامل في شركات المساهمة، وتمت دراسة الإشكالية المتمثلة بتوجه المؤسسات نحو الاهتمام بتقييم وقياس الأداء الشامل عن طريق المنهج الوصفي لصياغة الجزء النظري وتحليله، ومنهج دراسة حالة من أجل إسقاط الجزء النظري على جملة من شركات المساهمة بالجزائر، وقد توصلت الدراسة إلى وجود توجه جدي لمجالس إدارة المؤسسات محل الدراسة لتقييم الأداء الشامل من خلال تبني جملة من الآليات لصياغة نموذج

يساهم في تحسين الأداء في مختلف مستوياته، حيث تم التوصل إلى أن المؤسسات محل الدراسة تسعى لإرساء مبادئ الحوكمة على الرغم من وجود العديد من التحديات في تطبيقها أبرزها ضعف القوانين والتشريعات ووجود العديد من الثغرات في القانون التجاري والتي تحتاج إلى تحديثات تتواءم مع طبيعة بيئة العمل المتغيرة وغياب مرافقة الدولة لهذه المؤسسات، كما توصلت الدراسة إلى أن معايير مجلس الإدارة في المؤسسات محل الدراسة كانت مقبولة مع ضرورة تصحيح عدة أمور بشكل يتوافق مع اهتمامات كل الأطراف أصحاب المصلحة، إضافة إلى ذلك فقد توصلت الدراسة إلى أن مجالس الإدارة في المؤسسات محل الدراسة لا تقوم بتقييم أدائها الحالي من أجل مقارنته بأداء المؤسسات المنافسة، وقد أوصت الدراسة بجملة من الإقتراحات أهمها ضرورة إعادة النظر في نصوص القانون التجاري التي تنظم عمل شركات المساهمة، إضافة إلى ضرورة إلزام شركات المساهمة بتطبيق آليات حوكمة المؤسسات مع ضمان المرافقة والتقييم والأخذ في الحسبان متغيرات بيئة الأعمال.

– بن عمر محمد البشير (2017)، دور حوكمة المؤسسات في ترشيد القرارات المالية لتحسين الأداء المالي للمؤسسة – دراسة حالة المجمع الصناعي صيدال في الفترة الزمنية (2008 – 2013)– في إطار الحصول على شهادة الدكتوراه في علوم التسيير تخصص مالية المؤسسة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة ورقلة.

وقد هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العلاقة بين ترشيد القرارات المالية وتطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات، وطريقة التعامل مع مؤشرات الأداء المالي في مجمع صيدال خلال الفترة (2008-2013)، وكذا إبراز تجربة الجزائر في مجال تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات وتفعليها، وترشيد القرارات المالية من أجل تحسين الأداء المالي، وذلك من خلال المقارنة الداخلية في المجمع وتحليل مؤشرات الأداء المالي قبل تطبيق مبادئ الحوكمة خلال الفترة (2008- 2009)، ثم تحليل مؤشرات الأداء المالي بعد تطبيق مبادئ الحوكمة خلال الفترة (2010- 2013)، إضافة إلى تحليل الاستبيان حول واقع تطبيق مبادئ الحوكمة في مجمع صيدال ومساهمة تفعيل القرارات في مجمع صيدال في ترشيد القرارات المالية وتحسين الأداء المالي من خلال برنامج SPSS ، وذلك بالاعتماد على المنهج الوصفي ومنهج دراسة الحالة، وقد توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها أن المجمع يطبق مبادئ حوكمة المؤسسات ويعمل على ترشيد القرارات المالية وكذا تحسين الأداء المالي في المجمع ككل، كما توصلت إلى سعي صناع القرار إلى تحسين الأداء المالي، إضافة إلى ذلك وجود علاقة إرتباط بين متغيرات الدراسة والمتمثلة في مبادئ حوكمة المؤسسات وترشيد القرارات المالية وتحسين الأداء المالي في المجمع، وكنتيجة عامة توصلت الدراسة إلى أن صناع القرار بالمجمع يعملون على تحسين وضعيته وذلك من خلال تقييم وتشخيص أدائه المالي من أجل إبراز نقاط القوة وتعزيزها ونقاط الضعف وتصحيحها، إضافة إلى ذلك إبراز الدور الذي تلعبه مبادئ حوكمة المؤسسات في ترشيد القرارات المالية مما يؤدي إلى تحسين الأداء العام في المجمع وبالتالي تحسين الأداء المالي، وقد أوصت الدراسة بضرورة محافظة المجمع على السير الحسن في عملية تقييم واتخاذ القرارات التي تساهم في ترشيد جميع القرارات والحفاظ على مستوى الأداء الحالي والتفكير في الأداء المستقبلي، إضافة إلى ضرورة تشبث المجمع بمبادئ الحوكمة التي من شأنها أن ترفع من قيمته في السوق المالي.

– قبلي نبيل (2017) دور مبادئ حوكمة المؤسسات في تفعيل الأداء المالي لشركات التأمين– دراسة حالة– في إطار الحصول على شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص محاسبة، مالية وبنوك بجامعة حسيبة بن بوعلي الشلف،

حيث هدفت الدراسة إلى توضيح مدى إلتزام شركات التأمين بتطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات، وتأثير هذه الأخيرة على كل مؤشر من مؤشرات تفعيل الأداء المالي، إضافة إلى التطرق إلى مدى إلتزام شركات التأمين التي تنشط في سوق التأمين الجزائري بتطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات، وقد إعتمد الباحث على المنهج الوصفي والتحليلي لتناول الجزء النظري للدراسة وتناول مختلف الأبعاد الفكرية والمفاهيمية التي تتعلق بمتغيرات الدراسة المتمثلة في حوكمة المؤسسات والأداء المالي، كما تم الاعتماد على المنهج الإستقرائي لصياغة الجانب التطبيقي من أجل دراسة وتحليل نتائج المعالجة الإحصائية للإستبيانات المجمعة عبر برنامج SPSS، وقد توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها أن مستوى التأثير الكلي لمبادئ حوكمة المؤسسات على الأداء المالي في شركات التأمين بلغ 12.3 %، كما أن مجلس الإدارة يعد من أكثر المبادئ تأثيرا في الأداء المالي، إضافة إلى ذلك فإن هناك قصور في تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات في شركات التأمين محل الدراسة وغياب الدراية لدى إطارات ومسؤولي تلك المؤسسات حول المفاهيم المتعلقة بحوكمة المؤسسات، إضافة إلى غياب مبدأ هام من مبادئ حوكمة المؤسسات ألا وهو الإفصاح والشفافية، كما أوصت الدراسة بجلمة من العناصر أهمها ضرورة نشر ثقافة تطبيق حوكمة المؤسسات بين مسؤولي المؤسسات وأعضاء مجالس الإدارة والموظفين، إضافة إلى ضرورة إصدار دليل يحتوي على آليات ومبادئ حوكمة شركات التأمين ينسجم مع طبيعة شركات التأمين بالجزائر.

– حمادي نبيل، (2012)، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية – دراسة حالة الجزائر– في إطار الحصول على شهادة الدكتوراه في علوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة بجامعة الجزائر 3.

وقد هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على جملة الظروف التي استدعت من المؤسسات الاقتصادية ضرورة تطبيق الحوكمة ووجود جودة للمراجعة المالية وتحديد علاقة الترابط بين هذين المتغيرين فضلا عن توضيح طبيعة وحجم تأثير الآليات الداخلية لحوكمة المؤسسات والمتمثلة في مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية والإفصاح على جودة المراجعة المالية وذلك في ظل متغيرات بيئة الأعمال الجزائرية، من خلال إجراء الدراسة الميدانية على عينة من المؤسسات العمومية الجزائرية، حيث إعتمد الباحث على المنهج الوصفي في بعض أجزاء الدراسة لتوضيح العلاقة التفاعلية بين حوكمة المؤسسات وجودة المراجعة المالية، إضافة إلى ذلك مزج الباحث بين المسح لمجموع الدراسات السابقة ومنهج الإستكشاف عن طريق الاعتماد على الاستبيان من أجل تحديد متطلبات تطبيق حوكمة المؤسسات من خلال آلياتها الداخلية وأثر هذه الآليات على جودة المراجعة المالية، حيث تم الاعتماد على برنامج SPSS لتحليل البيانات التي تم الحصول عليها من خلال الاستبيان، وقد توصلت الدراسة لجملة من النتائج أهمها أن حوكمة المؤسسات من خلال آلياتها الرقابية الداخلية (مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية، الإفصاح المحاسبي) تؤثر طردا على جودة المراجعة المالية، حيث كانت نسبة التغير في جودة المراجعة المالية والمقدرة بـ 81 % مفسرة بالتغير في الآليات الداخلية لحوكمة

المؤسسات، وقد أوصت الدراسة بضرورة التحسين في واقع مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية والإفصاح المحاسبي، بالإضافة إلى ضرورة اتخاذ التدابير اللازمة للتحسين من ممارسة وجودة المراجعة المالية من خلال إحداث التقارب بين المعايير الجزائرية للمراجعة المالية والمعايير الدولية.

2. الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

- **Zahid, I., & Owais, S. (2022), Impact of Internal Corporate Governance Mechanism on Social Performance of Microfinance Institutions in Pakistan , Journal of Accounting and Finance in Emerging Economies, 8(1)** .

جاءت هذه الدراسة تحت عنوان **أثر الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات على الأداء الاجتماعي في مؤسسات التمويل المصغر في باكستان**.

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات والمتمثلة في مجلس الإدارة واجتماعات مجلس الإدارة وتواتر اجتماعاته على الأداء الاجتماعي في مؤسسات التمويل المصغر في باكستان، وتم الاعتماد على الاستبيان لجمع البيانات، كما تم توزيعه على موظفي مؤسسات التمويل المصغر مع اختلاف مستوياتهم الإدارية وتحليل بياناته عن طريق برنامج Smart PLS، وقد توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها أن مجلس الإدارة واجتماعات مجلس الإدارة وتواتر اجتماعاته كميكانيزمات داخلية لحوكمة المؤسسات لها تأثير إيجابي وهام على الأداء الاجتماعي لمؤسسات التمويل المصغر في باكستان، وقد أوصت الدراسة بضرورة استقلالية وتأهيل أعضاء مجلس الإدارة وأن يكون عدد الأعضاء مناسبا لحجم المؤسسة، إضافة إلى ضرورة تقييم وتنفيذ جميع القرارات المتخذة من قبل مجلس الإدارة وأن يعقد مجلس الإدارة على الأقل أربع إجتماعات في السنة.

- **Almasria, N. A. (2018), The relationship between Internal Corporate Governance Mechanisms and the Quality of External Audit Process - Empirical Evidence from Jordan A thesis submitted to the Bedfordshire University in partial fulfilment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy (PhD). Business and Management Research Institute: University of Bedfordshire.**

حيث جاءت هذه الدراسة تحت عنوان **العلاقة بين الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات وجودة عملية المراجعة الداخلية، أدلة تجريبية من الأردن**.

وقد هدفت هذه الدراسة إلى التطرق إلى العلاقة بين الآليات الداخلية لحوكمة المؤسسات وجودة المراجعة الخارجية عن طريق اعتماد المنهج التفسيري المتتابع والذي يعتمد على مرحلتين رئيسيتين تم من خلالهما جمع المعلومات المتعلقة بأبعاد الآليات الداخلية والمتمثلة في مسؤوليات مجلس الإدارة وخصائصه، عملية المراجعة الداخلية، مسؤوليات لجنة المراجعة وسمات جودة المراجعة الخارجية، حيث تمت المرحلة الأولى عن طريق توزيع الاستبيان أما المرحلة الثانية تم إستخدام مقابلات شبه منتظمة من أجل الحصول على أراء المراجعين الخارجيين لشرح وتوضيح النتائج المتحصل عليها وتقديم فهم أفضل للعلاقة بين متغيرات الدراسة، وتركز هذه الدراسة على توضيح رؤية المراجعين الخارجيين في الأردن فيما يتعلق بتأثير الآليات الداخلية لحوكمة المؤسسات على جودة المراجعة الخارجية وقد تم توزيع الاستبيان على 206 من المراجعين الخارجيين بالأردن إضافة إلى 13 مشاركا ضمن هذه

العينة لإجراء المقابلة، وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها أن أداء عمل المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة بالإضافة إلى استقلالية المراجع الداخلي هي من أهم العناصر الرقابية التي تؤثر بشكل كبير على بعض من جوانب جودة المراجعة الخارجية، كما وافق المراجعون الداخليون بالأردن بنسبة 66 % على أهمية ودور مسؤوليات مجلس الإدارة في تحسين جودة المراجعة الخارجية، كما أثبتت النتائج أن لجنة المراجعة تلعب دورا حيويا في تعزيز جودة المراجعة الخارجية وجودة تقاريرها، وأبرزت نتائج المقابلة جملة من النتائج أهمها أن الآليات الداخلية لحوكمة المؤسسات يمكن أن تؤثر على جودة المراجعة الخارجية من خلال عدة طرق في مراحل مختلفة مثل عقد إجتماعات دورية وفعالة للمراجع الخارجي وضمان إلتزام المراجع الخارجي بمتطلبات المراجعة من خلال المراجعة الدورية ومناقشة نتائج المراجعة الأولية عن طريق مسودة نقاش مع الأطراف الداخلية، إضافة إلى ذلك كشفت النتائج أن ممارسة المراجعة الخارجية في الأردن تواجه بعض الصعوبات فيما يتعلق باستقلالية المراجع خاصة بالنسبة للمؤسسات المحلية الصغيرة وتقديم خدمات للمؤسسات غير خدمات التدقيق، إضافة إلى عدم وجود هيئة مهنية لمجلس الإدارة ولجنة المراجعة والمراجعة الداخلية على غرار جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، وأوصت هذه الدراسة بضرورة تحسين جودة المراجعة الخارجية كحل لمشاكل الوكالة من خلال تقليل عدم تناسق المعلومات، وتحسين ممارسة الإفصاح، ومستوى الثقة في التقارير المالية بالإضافة إلى ردع السلوك الانتهازي من مختلف الأطراف.

- **Epstein, M. J., Buhovac, A. R., & Yuthas, K. (2014) ،Managing Social, Environmental and Financial Performance Simultaneously, International Journal of Strategic Management, 48(1).**

حيث جاءت هذه الدراسة تحت عنوان: **إدارة الأداء الاجتماعي والبيئي والمالي في آن واحد.**

وقد هدفت هذه الدراسة إلى توضيح مدى قيام المنظمات الكبيرة التي تهدف إلى الربح بدمج إدارة الأداء الاجتماعي والبيئي والمالي معا في صناعة القرارات وتطبيق الإستدامة، وذلك من خلال القيام ببحث ميداني عن طريق إجراء دراسة حالة وفقا للمنهج الإستقرائي على عينة من المؤسسات الرائدة في مجال الإستدامة والمتمثلة في The , Gamble,Procter , Nike Nissan , Home Depot و North America، وقد تم إستخدام المقابلة كوسيلة لجمع البيانات بالإضافة إلى الاعتماد على سجلات ووثائق المؤسسات محل الدراسة و تبحث الدراسة على وجه التحديد في كيفية قيام المدراء على مختلف المستويات بإجراء المقايضات وإدارة الأداء الاجتماعي والبيئي والمالي في وقت واحد، وقد توصلت الدراسة إلى أن الأنظمة غير الرسمية للمؤسسات تعمل على تعزيز الاستدامة، في حين أن الأنظمة الرسمية تركز اهتمامها على الشكل التقليدي في إدارة الأداء ألا وهو إدارة الأداء المالي، حيث أن المدراء الذين يعملون تحت هذه الأنظمة المتناقضة لا يعتبرون أن هناك تضارب كبير بين هذه الأنظمة وبين متطلبات الاستدامة الاجتماعية والبيئية، بل يعتقدون أن المؤسسات تحقق عوائد مالية من خلال الالتزام بالأداء الاجتماعي والبيئي، وهذا ما يقلل من حجم الخسائر المالية المحتملة عند التضحية ببعض من الأرباح أو تحمل تكاليف إضافية لتحقيق مبادرات الاستدامة، كما يمكن أن لا تحقق عوائد مالية ولكن تتجاوز قيمة التأثيرات الناتجة عن الأداء الاجتماعي والبيئي تكلفة المبادرة وبالتالي تتحول إلى فوائد لجميع الأطراف.

- **Jerab, D. (2011), The Effect of Internal Corporate Governance Mechanisms on Corporate Performance , SSRN Electronic Journal.**

حيث جاءت هذه الدراسة تحت عنوان: **تأثير الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات على أداء المؤسسات**.

وقد هدفت الدراسة إلى التعرف على تأثير الآليات الداخلية لحوكمة المؤسسات على أداء المؤسسات المدرجة في بورصة إسطنبول مع اختلاف القطاعات الاقتصادية التي تنتمي إليها، وقد تم الاعتماد على الاستبيان لجمع البيانات وتحليلها عبر برنامج SPSS وتوصلت الدراسة إلى صحة الفرضية الرئيسية وهي أن الآليات الداخلية لحوكمة المؤسسات والمتمثلة في هيكل الملكية، مجلس الإدارة، مكافآت الإدارة، التدقيق والرقابة الداخلية والإفصاح لها تأثير على أداء المؤسسات محل الدراسة والمتمثلة أبعاده في الجدوى المالية، نمو المؤسسات، الفعالية، الكفاءة والحد من المخاطر وأن نسبة 92 % من التباين في المتغير التابع وهو الأداء المؤسسي بجميع أبعاده يفسره التغير في المتغير المستقل والمتمثل في الآليات الداخلية لحوكمة المؤسسات، كما أوصت الدراسة بضرورة تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات في الأسواق التجارية سواء في الأسواق المالية أو الأسواق السلعية.

ي. ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

في إطار تناول موضوع حوكمة المؤسسات وأداء المؤسسات الاقتصادية فقد تم تناول هذا الموضوع من قبل العديد من الدراسات والتي شكلت الأساس الذي تم الإنطلاق منه لإنجاز هذه الدراسة، حيث هدف بعضها إلى دراسة دور بعض من ميكانيزمات حوكمة المؤسسات دون الأخرى وعلاقتها بالأداء الشامل أو بالأداء الاجتماعي، واهتم البعض الآخر بدراسة علاقة حوكمة المؤسسات سواء عن طريق مبادئها أو ميكانيزماتها بالأداء المالي فقط، وفي هذا الجانب ركزت أغلب الدراسات على دراسة هذه العلاقة إما في المؤسسات المدرجة في البورصة، أو في شركات التأمين، وقد إختلفت هذه الدراسة من حيث المضمون أنها جاءت لتوضيح العلاقة بين ثلاث ميكانيزمات داخلية لحوكمة المؤسسات وذلك لأن فعالية نظام الحوكمة لا يمكن تحقيقها من خلال الاعتماد على بعد واحد فقط من الميكانيزمات الداخلية بل يتطلب الأمر تفاعل منظومة متكاملة من الميكانيزمات الداخلية وهي مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية والإفصاح المحاسبي وبين أداء المؤسسات الاقتصادية بأبعاده الثلاثة المالي، الاجتماعي والبيئي، والذي يمثل تحقيق متطلبات جميع الأطراف أصحاب المصلحة والتي تعد كأحد أهم النظريات المفسرة لحوكمة المؤسسات، كما اختلفت هذه الدراسة من ناحية مكان إجراء الدراسة الميدانية حيث أجريت هذه الدراسة في ثلاث شركات إنتاجية في ولاية بسكرة ذات الشكل القانوني SPA والتي تساهم في تحقيق التنمية المحلية، وذلك لاحتوائها على مجلس الإدارة حسب القانون التجاري الجزائري والذي يعد من أهم أبعاد الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات المعتمدة في هذه الدراسة.

ك. هيكل الدراسة

من أجل معالجة إشكالية الدراسة المطروحة تم تقسيم موضوع الدراسة إلى أربعة فصول، حيث تم التطرق في الفصول الثلاثة الأولى إلى الجانب النظري الذي يوضح الإطار النظري لمتغيرات الدراسة، أما الفصل الرابع فقد تم التطرق إلى الدراسة الميدانية في عينة من شركات المساهمة بولاية بسكرة، ويمكن توضيح ذلك من خلال ما يلي:

1. **الفصل الأول**: تم التطرق من خلال هذا الفصل إلى أربعة مباحث، حيث تناول المبحث الأول الأداء في المؤسسات الاقتصادية ووجهات نظر مختلف الأطراف أصحاب المصلحة له ، ومن ثم تم تناول الأبعاد الثلاثة للأداء، حيث تم التطرق في المبحث الثاني إلى الأداء المالي والتعرف على طرق تقييمه ومؤشرات قياسه وكذا مختلف الأساليب التي تسلكها المؤسسات الاقتصادية من أجل تحسينه، أما المبحث الثالث فقد تم التطرق إلى المسؤولية الاجتماعية والأداء الاجتماعي وطرق قياسه وعلاقته بالأداء المالي، وفي المبحث الأخير تم تناول مختلف المفاهيم المتعلقة بالأداء البيئي وتقييمه ومؤشرات قياسه وعلاقته بالأداء المالي.
2. **الفصل الثاني**: تم التطرق من خلال هذا الفصل إلى الإطار المفاهيمي لحوكمة المؤسسات، وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، تناول المبحث الأول نشأة وماهية حوكمة المؤسسات وأهم النظريات المفسرة لها، أما المبحث الثاني فقد تم التطرق إلى أهمية وأهداف وخصائص حوكمة المؤسسات وأهم المبادئ الصادرة عن الهيئات الدولية، في حين تناول المبحث الثالث والأخير نماذج حوكمة المؤسسات وعرض لأهم التجارب على المستوى الدولي مع الإشارة لحالة الجزائر.
3. **الفصل الثالث**: تم تناول من خلال هذا الفصل مختلف المفاهيم المتعلقة بالميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات وعلاقتها بالأداء في المؤسسات الاقتصادية، حيث تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث وتم التطرق من خلال المبحث الأول إلى مجلس الإدارة ودوره في تحسين الأداء في المؤسسات الاقتصادية، أما المبحث الثاني فقد تناول المراجعة الداخلية كأحد الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات ودورها في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية، في حين تناول المبحث الثالث والأخير من هذا الفصل مختلف المفاهيم المتعلقة بالإفصاح المحاسبي ودوره في تحسين الأداء في المؤسسات الاقتصادية.
4. **الفصل الرابع**: تم التطرق من خلال الفصل الرابع والأخير إلى دور الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات في تحسين أداء عينة من شركات المساهمة بولاية بسكرة، وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، تناول المبحث الأول التعريف بالمؤسسات محل الدراسة إضافة إلى توضيح الوضعية المالية خلال الفترة من 2017 إلى 2020، كما تم عرض جانب من الاهتمامات الاجتماعية والبيئية في تلك المؤسسات، أما المبحث الثاني فقد تم التطرق إلى الإطار المنهجي للدراسة الميدانية، في حين تم التطرق في المبحث الثالث والأخير من هذا الفصل إلى تحليل إجابات الأفراد المكونين لعينة الدراسة ومن ثم اختبار فرضيات الدراسة وتفسير النتائج.

الفصل الأول

التأطير النظري لأداء المؤسسات الاقتصادية

من وجهة نظر مختلف الأطراف أصحاب المصلحة

تمهيد:

يعبر الأداء في المؤسسات الاقتصادية عن قدرتها في التفاعل مع جملة من التحديات التي تواجهها في بيئة الأعمال المتقلبة والتي تستدعي من صناع القرار داخل تلك المؤسسات ضرورة وضع خطط فعالة تكون مبنية على أسس مدروسة من أجل توجيه اهتمامها نحو تحسين أدائها وتحقيق أهدافها المرجوة، عن طريق فحص وتقييم أدائها باعتباره مؤشر هام يحدد مدى قدرة المؤسسات على التكيف مع التطورات المتسارعة في بيئة الأعمال المتغيرة وتحديد فرص التحسين وتعزيز مكانتها أمام المنافسين ليس من خلال ضمان بقائها واستمرارها في تحقيق الأرباح فحسب، بل أيضا من أجل إقتناص الفرص التي تمكنها من التفوق والإبتكار والتميز وتعزيز سمعتها أمام جميع الأطراف المتعاملة معها.

ولقد حظي موضوع الأداء في المؤسسات الاقتصادية باهتمام مختلف الباحثين والأكاديميين باعتباره عنصرا أساسيا في العديد من المجالات، حيث حرصت العديد من الأبحاث والدراسات على تناول هذا الموضوع وتحليله من عدة زوايا من خلال تسليط الضوء على عدة مفاهيم مؤثرة فيه، مما ساهم بشكل كبير في توجيه اهتمام تلك المؤسسات نحو التوجه لتبني مفاهيم أكثر تطورا، الأمر الذي ساهم في تحقيق التميز في مختلف الميادين وتلبية متطلبات مختلف الفاعلين، وقد سجلت تلك الدراسات أهمية التحول من الاهتمام بالأداء المالي، إلى الاهتمام بالأداء من وجهة نظر مختلف الأطراف المرتبطة بالمؤسسة مما يوضح التطور الذي حدث في الفكر الإداري والتسييري الذي يواكب بيئة الأعمال المعاصرة، وهو ما يعكس إلتزام تلك المؤسسات بمسؤوليتها الاجتماعية وتحقيق التوازن بين العوائد المالية اللازمة لاستمرار المؤسسة في ممارسة نشاطها وتلبية متطلبات المساهمين والدائنين وبين اهتمامها بمتطلبات الأطراف ذات العلاقة عن طريق التفاعل مع جملة من التحديات الاجتماعية والبيئية.

وبناءا على ما سبق فإنه سيتم التطرق من خلال هذا الفصل إلى ما يلي:

المبحث الأول: ماهية الأداء في المؤسسات الاقتصادية

المبحث الثاني: أساسيات حول الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية

المبحث الثالث: الأداء الاجتماعي في المؤسسات الاقتصادية في ظل تبني المسؤولية الاجتماعية

المبحث الرابع: ماهية الأداء البيئي في المؤسسات الاقتصادية

المبحث الأول: ماهية الأداء في المؤسسات الاقتصادية

بينت العديد من الدراسات أن مفهوم أداء المؤسسات الاقتصادية ذو أهمية بالغة، حيث يساعد في تحديد مدى نموها وتطورها في ظل بيئة الأعمال غير المستقرة والتي تتميز باشتداد حدة المنافسة، وقد يرجع ذلك أساسا إلى الدور الذي يلعبه تقييم الأداء في تمكين صناع القرار من اتخاذ التدابير اللازمة وإعتماد خطط تهدف إلى الاستغلال الأمثل للإمكانيات وتحقيق الأهداف المرسومة.

المطلب الأول: مفهوم الأداء ووجهات نظر مختلف الأطراف أصحاب المصلحة

يختلف مفهوم أداء المؤسسات الاقتصادية وفقا لاختلاف وجهات نظر مختلف الأطراف أصحاب المصلحة، وبالتالي فمفهوم الأداء متعدد الأوجه والجوانب، وهو ما يشكل تحديا لإدارة المؤسسة نحو تحقيق التوازن في الوفاء بمتطلبات تلك الأطراف، وذلك من خلال السعي نحو تحقيق الأرباح اللازمة، وقدرتها على الإستجابة للمتطلبات الاجتماعية والبيئية.

الفرع الأول: مفهوم الأداء وبعض المفاهيم المتعلقة به

سيتم من خلال هذا العنصر التطرق إلى مفهوم الأداء ومن ثم توضيح بعض المفاهيم المتعلقة به والتي تساعد على تقديم الفهم الشامل له.

أولا: مفهوم الأداء

لا يوجد تعريف موحد لمصطلح الأداء متفق عليه بين مجموع الكتاب والباحثين، ويعود هذا الاختلاف إلى التباين في وجهات النظر فيما بينهم، وكذا اختلاف أهدافهم المرجوة من خلال صياغة تعريف محدد لهذا المصطلح، حيث تطرق فريق منهم إلى الجوانب الكمية والمتمثلة في الوسائل التقنية عند صياغته لتعريف الأداء، بينما تطرق فريق آخر للأبعاد التنظيمية والاجتماعية والاقتصادية في صياغة التعريف، وبالتالي لا يجب الاعتماد فقط على إستخدام النسب والأرقام للتعبير على هذا المصطلح. وعموما فإن مصطلح الأداء مشتقا من الكلمة الإنجليزية (To Perform) والتي إشتقت من المصطلح اللاتيني (Performer) والذي يعني بدوره تنفيذ المهمة أو تأدية العمل (الداوي، 2010، صفحة 217).

وفيما يلي مجموعة من التعاريف التي تناولت الأداء من زوايا مختلفة:

- يربط الكثير من الباحثين مفهوم الأداء بقدرة المؤسسة على بلوغ الأهداف المسطرة من ناحية، ومن ناحية أخرى بقدرتها في الاقتصاد في الموارد المستخدمة والتي تتميز بالندرة النسبية وهو ما يعرف بتحقيق الكفاءة والفعالية (مزهودة، 2001، صفحة 87).

وحسب Bourguignon يتمحور الأداء حول ثلاثة معاني أساسية تتمثل فيما يلي(Bouncurctton, 1997, p. 90) :

- **الأداء هو النجاح:** بمعنى أن الأداء هو مفهوم نسبي، وذلك لأنه يعتمد على طرق فهم وتمثيلات النجاح المختلفة باختلاف المؤسسات والأطراف الفاعلة فيها، كما تجدر الإشارة إلى أن مفهوم الأداء أوسع من الإنتاجية، التي تصف البعد الاقتصادي للأداء فقط.
- **الأداء هو نتيجة العمل:** يفهم من قياس الأداء هنا على أنه التقييم اللاحق للنتائج التي تم التوصل إليها.
- **الأداء هو العمل:** ويعني العملية بأكملها ولا يمكن إعتباره نتيجة تظهر في لحظة زمنية معينة.

- ويرى (M.Lebas) أن مصطلح الأداء يعبر عن قدرة المؤسسة في الذهاب والتوجه أينما تريد، وبذلك فقد إقترح توجهين لمعنى الأداء، أحدهما ضيق والذي يعني الأثر أو النتيجة، أما الآخر فهو المعنى الواسع والذي يعني كل المراحل المنطقية والأساسية

والتي يجب إحتيازها لتحقيق نتيجة معينة (كواشي، 2017، صفحة 178)، وفي هذا التعريف فقد أشير إلى الأداء على أنه بلوغ النتائج، أو الطرق والأساليب التي تنتهجها المؤسسة لبلوغ تلك النتائج، دون الإشارة إلى الأطراف التي تسعى المؤسسة إلى إرضائها، والمؤثرة على أدائها حيث يبقى ذلك ضمن توجه المؤسسة والسياسة التي تتبناها.

– يعرفه (Dracker) على أنه عبارة عن قدرة المؤسسة على الإستمرار والبقاء من خلال تحقيق التوازن بين إرضاء المساهمين والعمال (الداوي، 2010، صفحة 217)، من خلال هذا التعريف يلاحظ أن الأداء عبارة عن تحقيق التوازن في الاهتمام بالجانب المالي تحقيقا لمطالب المساهمين والمتمثلة تحقيق العائد المالي المرتفع، بالإضافة إلى الاهتمام بجزء من الجانب الاجتماعي من خلال تحقيق متطلبات العمال، إضافة إلى ذلك يلاحظ أن (Dracker) ربط مفهوم الإستمرارية والبقاء بالمساهمين والعمال فقط

ومما سبق يمكن تلخيص مفهوم الأداء في الجدول التالي حسب رأي الباحثين في هذا المجال عن طريق اختلاف مداخله.

جدول (1–1): مداخل تحديد مفهوم الأداء

المدخل	مفهوم الأداء وفقا لكل مدخل	التعليق
مدخل الهدف	يعرف الأداء وفقا لهذا المدخل على أنه قدرة المؤسسات على تحقيق أهدافها، ويمكن إعتماد هذا المدخل في مؤسسات الأعمال والتي يمكن قياس أهداف المخرجات فيها بكل سهولة.	إن تعدد أهداف المؤسسة وصعوبة قياس أهداف المنظمات غير ربحية جعل من هذا المدخل صعب التطبيق، إضافة إلى ذلك فإنه يتم التركيز من خلال هذا المدخل على جانب واحد في المؤسسة والمتمثل في المخرجات.
مدخل موارد المؤسسة	الأداء وفقا لهذا المدخل يعبر عن مدى قدرة المؤسسات في الحصول على الموارد ذات القيمة والنادرة، ويعتبر هذا المدخل مناسبا للمنظمات غير ربحية.	يركز هذا المدخل على كيفية الحصول على أحسن الموارد في حين أهمل التركيز على كيفية إستخدام هذه الموارد.
مدخل العمليات الداخلية	يحدد مفهوم الأداء وفقا لهذا المدخل من خلال الكفاءة والصحة التنظيمية.	من خلال هذا المدخل يتم التركيز على جانب واحد فقط في المؤسسة والمتمثل في العمليات الداخلية.
مدخل أصحاب المصالح	يجمع هذا المدخل كل المداخل السابقة، حيث أن أصحاب المصلحة هم كل الأطراف التي تمثل البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة، ويتم تحديد الأداء وفقا لهذا المدخل من خلال سعي المؤسسة إلى إرضاء كل هذه الأطراف، فتزيد فعالية المؤسسة كلما زاد إرضاء هذه الأطراف مثل: المساهمين، العمال، الموردين، العملاء، الدائنين، المؤسسات العمومية التي تربطها علاقة بالمؤسسة وكذلك هيئات حماية المستهلكين والبيئة	يتميز هذا المدخل بالنظرة الواسعة للأداء والتي تشمل المدخلات، العمليات والمخرجات عكس المداخل السابقة، لكن من ضمن الصعوبات التي تواجه تطبيق هذا المدخل تعدد الفئات أصحاب المصلحة وكذا تضارب المصالح فيما بينهم، وهو ما يستدعي ضرورة الموازنة من قبل المؤسسة أثناء سعيها لإرضائهم وذلك حسب درجة تأثيرهم في المؤسسة.

المصدر: وافية زاير. (2019). الإدارة الإستراتيجية و أداء المؤسسات الاقتصادية. الأردن: دار الحاد للنشر والتوزيع ص 90-91

وتجدر الإشارة إلى أن مفهوم الأداء عرف تطورا منذ البدايات الأولى لإستعماله إلى وقتنا الحاضر من خلال نظرتين مختلفتين، يمكن توضيحهما فيما يلي (الداوي، 2010):

أ. **النظرة التقليدية للأداء:** يعتبر تايلور من أبرز المفكرين الذين أولوا اهتماما كبيرا لإعطاء مفهوما دقيقا للأداء وكذلك طرق قياسه، من خلال دراسة دقيقة لحركية العمال داخل المؤسسة وتوقيتها وذلك من أجل الوصول للوقت اللازم لإدارة الآلة وإيقافها وهو ما يعرف بدراسة الحركة والزمن، إلا أنه مع بداية القرن العشرين إنتقل اهتمام المؤسسات من التركيز على الكمية التي يمكن إنتاجها إلى التركيز على الكمية التي تستطيع المؤسسة بيعها وبذلك تمثل الأداء حينها في كيفية التحكم في الأسعار من خلال التحكم في التكاليف داخل المؤسسة، وبالتالي فقد إعتمد في تحديد مفهوم الأداء وقياسه حسب النظرة التقليدية على آلية التحكم في الأسعار والوقت المستغرق للعمال والآلات لإنجاز المهام.

ب. **النظرة الحديثة للأداء:** أصبح لزاما على المؤسسات عند تحديدها لمفهوم الأداء أن تأخذ في الحسبان التطورات الحديثة التي تشهدها بيئتها المحيطة والمتمثلة في التحديات التي أصبحت تواجهها من خلال تطور التسويق كعلم وفن وبروز الفكر الإستراتيجي في المؤسسات وغيرها، والتي إنعكست على طرق الإدارة وشروط نجاح المؤسسات في السوق، وبالتالي فالأداء في المؤسسات لم يعد يعتمد فقط على تخفيض التكاليف، ولكن أيضا على القيمة التي يستفيد منها العميل من خلال تعامله مع المؤسسة، كما تمثلت هذه التطورات إضافة إلى تحقيق القيمة للعميل إتساع مفهوم الأداء لينتقل من الاهتمام بتحقيق المردودية المالية والاقتصادية للمساهمين فقط، ليشمل مصالح الأطراف الأخرى من مساهمين، موردين، عملاء، العمال والمجتمع ككل.

مما سبق نستنتج أن الأداء يعبر عن قدرة المؤسسة في الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة وبلوغ النتائج المرجوة وتحقيق الأهداف المسطرة التي تختلف من مؤسسة إلى أخرى باختلاف توجهات صناع القرار داخل المؤسسة ودرجة الاهتمام بجميع الأطراف أصحاب المصلحة وهو ما يستدعي ضرورة تحقيق التوازن بين مصالح هذه الأطراف المتعارضة، وبالتالي فهو يشمل كل الإجراءات اللازمة التي يمكن من خلالها تحقيق العوائد المالية للمساهمين والوفاء بمتطلبات مختلف الأطراف أصحاب المصلحة والتي تتوافق مع توجهات صناع القرار.

ثانيا: المفاهيم المتعلقة بالأداء

أ. **الكفاءة:** تعرف الكفاءة حسب Vincent plauchet بأنها القدرة على إنجاز العمل المطلوب، بأقل الإمكانيات، حيث يعد النشاط الكفؤ هو النشاط الذي يتطلب أقل التكاليف وبالتالي فالكفاءة تتجسد من خلال الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة في المؤسسة دون هدر وبأقل تكلفة (الداوي، 2010، صفحة 220).

وتجدر الإشارة إلى وجود أنواع وفئات مختلفة من الكفاءة نذكر منها ما يلي (Al-Sayed Omar, 2023):

1. **الكفاءة الإنتاجية:** وتعني إنتاج أكبر عدد من وحدات السلع والخدمات عن طريق إستخدام كميات محددة من المدخلات، ويتحقق ذلك عند أدنى نقطة على منحنى التكلفة المتوسطة.
2. **الكفاءة التقنية:** ويقصد بها إستخدام الموارد بطريقة تقلل من الهدر وتزيد من إنتاج السلع والخدمات ومن بين هذه الموارد التكنولوجيا، العمالة ورأس المال.

3. **الكفاءة الاقتصادية:** يقصد بها الاستخدام الأمثل للموارد بهدف إنتاج أكبر قدر من السلع أو الخدمات، حيث تتم المقارنة بين الأنظمة الاقتصادية من خلال مدى قدرتها على توفير السلع والخدمات باستخدام أقل الموارد، وتشمل الكفاءة الاقتصادية كلا من التقنية والإنتاجية والسعرية.
4. **كفاءة التخصيص:** وتعبر عن الحالة التي تصل فيها المؤسسات إلى أفضل إنتاجية من خلال التخصيص الأمثل للموارد المتاحة، ويعبر تخصيص الموارد عن الطرق التي يتم بها توزيع الموارد المختلفة على مختلف الإستخدامات البديلة، مع الأخذ بالإعتبار التكلفة الناتجة عن استخدام تلك الموارد.
5. **الكفاءة الساكنة أو الثابتة:** وتعبر عن أفضل توليفة للموارد المتاحة لإنتاج السلع والخدمات في لحظة زمنية محددة.
6. **الكفاءة الإدارية:** تشير إلى مهارات التوجيه المتعلقة بإدارة المهام والقيادة الفعالة، وتتعلق بالممارسات الإدارية المختلفة باستخدام منهجيات أو ممارسات تضمن تحقيق الأداء الفعال للعمليات داخل المؤسسة.

ب. **الفعالية:** رغم صعوبة وضع تعريف محدد للفعالية وعدم الوضوح والتباين في مفهومها إلا أنه يوجد بعض الباحثين الذي سعوا إلى إقتراح مجموعة من التعاريف للفعالية، حيث يعرفها Vincent plauchet بأنها قدرة المؤسسة على تحقيق النشاط المتوقع والوصول إلى النتائج المتوقعة (الداوي، 2010، صفحة 219) كما يعرفها Daft بأنها درجة تحقيق المؤسسة لأهدافها، ، واتجه آخرون في تعريفهم للفعالية باعتبارها القدرة على تحقيق النتائج المقبولة والتي تفي بمتطلبات الأطراف المهتمة بالمؤسسة (آل ياسين، 2012، صفحة 55).

ومن خلال هذه التعاريف يلاحظ أن الفعالية تعبر عن تحقيق الأهداف والنتائج المتوقعة دون الاهتمام بالطرق أو التكاليف اللازمة لتحقيق تلك الأهداف.

في حين عرفها آخرون بأنها قدرة المؤسسة على التحكم في مراكز القوة بهدف الإنتاج بكفاءة والتكيف مع المشاكل في البيئة الداخلية والخارجية، وعرفها كل من Pasieczny و Więckowcki بأنها النسبة بين المخرجات التي تم الحصول عليها والمدخلات الضرورية المستخدمة في تحقيق تلك المخرجات، وعموما يمكن استنتاج أنه لتحقق الكفاءة والفعالية لنشاط معين لا بد من تحقق شرطين أساسيين وهما (Poskart, 2014, p. 181):

- يجب أن تكون كل من المدخلات والمخرجات قابلة للقياس.
- يجب أن يكون التعبير عن كل من المدخلات والمخرجات بوحدة مشتركة كأن تكون هذه الوحدة هي الوحدة النقدية.

يتضح مما سبق أن كلا من المصطلحين الكفاءة والفعالية هما مكملين لبعضهما البعض لتحقيق الأداء الأمثل فلا يمكن تصور نشاط كفؤ دون تحقيق الفعالية، كما أنه لا يمكن إعتبار النشاط ذو فعالية دون تحقيق الكفاءة في إستخدام الموارد المتاحة في المؤسسة، وفي هذا الصدد يشير مزهودة (2001) إلى أنه لا يمكن إعتبار المؤسسة التي استطاعت تحقيق أهدافها بأنها قد بلغت مستويات مثلى من الأداء إذا تم ذلك من خلال تحمل تكاليف عالية مقارنة بالمؤسسات المماثلة، كذلك الأمر بالنسبة للمؤسسة التي تستخدم جميع الموارد المتاحة لديها دون بلوغ الأهداف المسطرة، وبذلك فإن الأداء يتمثل في العلاقة بين النتائج المحققة والمجهودات المبذولة (المدخلات والمخرجات) سواء كانت موارد مالية ، وقت أو غيرها من الموارد الأخرى.

الفرع الثاني: وجهات نظر مختلف الأطراف أصحاب المصلحة تجاه الأداء

إختلف مفهوم الأداء لدى الكثير من الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة وفقا لاختلاف توجهاتهم وأهدافهم من وجود المؤسسة واستمراريتها، لذلك سيتم التطرق إلى وجهات النظر المختلفة للأداء وفقا لهذه الأطراف فيما يلي (دادن، 2007):

أولا: الأداء من وجهة نظر الإدارة:

إن هدف الإدارة أثناء أداء وظائفها المنوطة بها هو تحقيق الإتزان أثناء تنفيذ الخطط الإستراتيجية التي تتوافق مع مصالح الأطراف الرئيسية في المؤسسة والمتمثلة في المساهمين، الإدارة، الدائنين، المجتمع وغيرهم، وبذلك تعتبر الإدارة في المؤسسة بمثابة الجهاز العصبي والقلب النابض الذي يسعى لإرضاء مختلف الأطراف أصحاب المصلحة رغم اختلاف أهدافهم واستراتيجياتهم.

ثانيا: الأداء من وجهة نظر المساهمين:

يعتبر المساهمين من أهم الأطراف الرئيسية في المؤسسة، وهذا ما يستوجب ضرورة التوفيق بين أهداف إدارة المؤسسة والأهداف التي يتطلع لها المساهمين، وعلى إعتبار أن الإدارة هي الجهاز المسؤول عن اتخاذ القرارات المالية في المؤسسة، فبالتأكيد أن هذه القرارات تؤثر في مصالح المساهمين، وبالتالي فإن المساهمين يتطلعون إلى حماية أملاكهم من قبل إدارة المؤسسة وتحقيق الأرباح.

ثالثا: الأداء من وجهة نظر الدائنين:

يصنف الدائنين ضمن فئة المساهمين، إلا أن الأمر يصبح أكثر تعقيدا في حالة وجد تعارض بين مصالح الدائنين والمساهمين، وفي حالة إنحياز الإدارة لطرف معين دون الآخر كأن تتخذ القرارات التي تتوافق مع رغبات المساهمين على حساب الدائنين فإنهم يقومون بتوفير الحماية لأنفسهم مقابل تكلفة تسمى بتكلفة الوكالة للإقتراض.

رابعا: الأداء من وجهة نظر العمال والموظفين

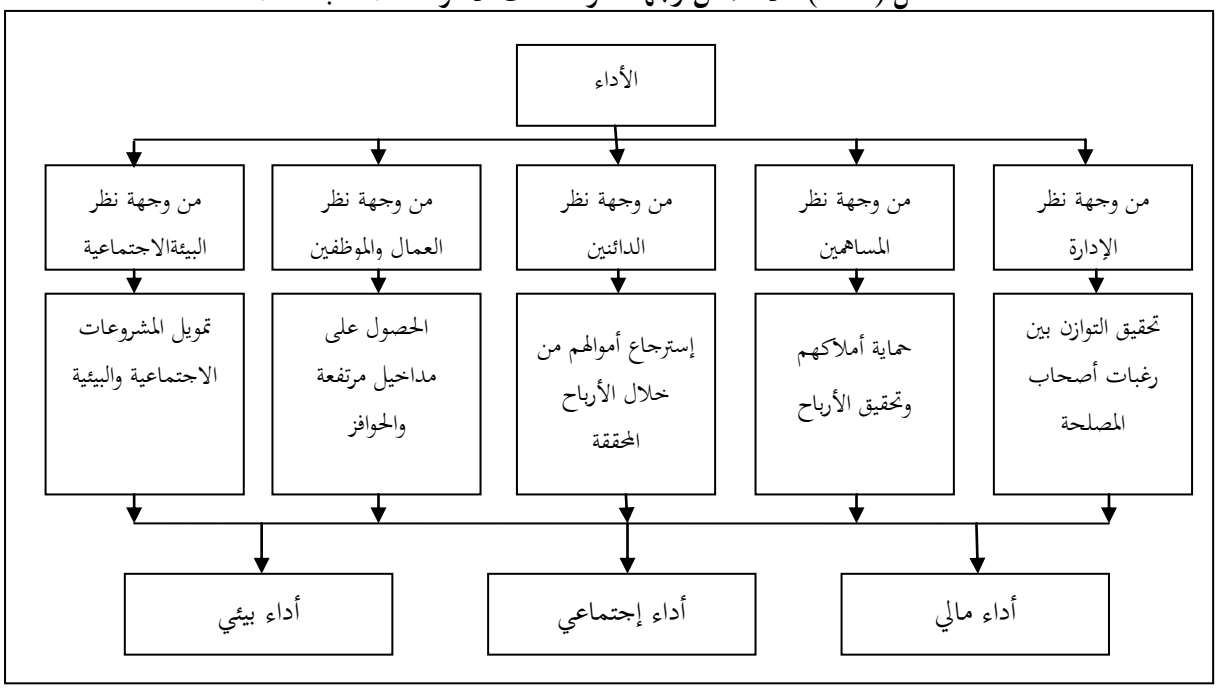
يعتبر العمال والموظفين من أهم عوامل الإنتاج التي تبذل مجهودات فكرية وعضلية مقابل أجرة أو راتب، وبالتالي فإن هذه الفئة تسعى للحصول على أعلى المداخيل والثروات لقاء المجهودات المبذولة، كما تتطلع هذه الفئة إلى تخصيص جزء من ثروات المؤسسة خدمة لمصالحهم مثل الرسكلة وتطوير مهاراتهم، وتعتبر هذه النظرة غير متوافقة مع مصالح المساهمين في المدى القصير، إلا أن ذلك سينعكس إيجابا في المدى المتوسط والبعيد على أداء العاملين من جهة وثروة المساهمين من جهة أخرى.

خامسا: الأداء من وجهة نظر البيئة الاجتماعية

في هذا الصدد يمكن الإشارة إلى وجهتي نظر، حيث ترى الأولى أن إقتطاع جزء من أرباح المؤسسة وتخصيصه لخدمة المجتمع والبيئة من شأنه أن يؤدي إلى سوء إستغلال الموارد المتاحة ويضر بمصالح المساهمين، ويشير (Milton Friedman) أن الإدارة يقع على عاتقها مسؤولية محددة وهي الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة، الذي يحقق أقصى العوائد الممكنة والتي بدورها تنعكس إيجابا على رفاهية المجتمع، بمعنى آخر يجب أن توجه المؤسسة الموارد المتاحة لديها إلى الاستثمار في المشاريع الواعدة المدرة للأرباح وبالتالي ستزداد الحصيلة الضريبية التي يمكن تخصيصها في تمويل الإنفاق على المشاريع الاجتماعية والبيئية التي تساهم في رفاهية المجتمع، في حين ترى وجهة النظر الثانية ضرورة تخصيص جزء من موارد المؤسسة خدمة للمجتمع والبيئة، وذلك لأن مثل هذه الإجراءات من شأنها تحسين سمعة المؤسسة وزيادة ثقة المجتمع فيها وينتج عن ذلك نمو حصيلة المبيعات، كسب ثقة العاملين والحكومة، الحصول على إبتكارات جديدة تخدم المؤسسة من خلال دعم هيئات البحث العلمي (هندي، 2007، صفحة 27).

ومما سبق يمكن توضيح أبعاد الأداء وفقا لوجهات النظر المختلفة للأطراف أصحاب المصلحة وفقا للشكل التالي:

الشكل (1-1): الأداء من وجهة نظر مختلف الأطراف أصحاب المصلحة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ما سبق

من خلال الشكل أعلاه يلاحظ أنه مهما تعددت وجهات نظر الأطراف أصحاب المصلحة المختلفة حول الأداء المرغوب في تحقيقه من طرف المؤسسة، فإنه يتعين على إدارة المؤسسة تحقيق التوازن أثناء بناء خططها المستقبلية لإرضاء جميع الأطراف من خلال الاهتمام بتحقيق المستوى الأمثل للأداء بأبعاده الثلاثة المالي، الاجتماعي والبيئي لضمان البقاء والإستمرارية في الآجال الطويلة. كما يستوجب على تلك المؤسسات تحقيق التكامل بين تلك الأبعاد من خلال القيام بعملية دمج الأبعاد المالية، الاجتماعية والبيئية وذلك من أجل تحقيق الأهداف المشتركة لتلبية متطلبات جميع الأطراف.

المطلب الثاني: تصنيفات الأداء والعوامل المؤثرة فيه

تتعدد تصنيفات الأداء تبعا لعدة معايير وتتأثر بعدة عوامل يمكن توضيحها فيما يلي:

الفرع الأول: تصنيفات الأداء

تختلف تصنيفات الأداء باختلاف التوجهات والأهداف التي تسعى المؤسسات إلى تحقيقها، لذلك فإنه توجد مجموعة من المعايير المعتمدة في تصنيف الأداء والتي ترتبط بشكل واضح بأهداف المؤسسات والمتمثلة فيما يلي:

أولا: حسب معيار الشمولية:

ينقسم الأداء حسب معيار الشمولية إلى ما يلي (مزهودة، 2001):

أ. **الأداء الكلي:** يتجسد الأداء الكلي من خلال الإنجازات التي إشتركت في تحقيقها كل العناصر والوظائف والأنظمة الفرعية للمؤسسة، حيث لا يمكن نسب الإنجازات إلى أي عنصر منفرد دون مساهمة بقية العناصر في تحقيقها، ويشمل هذا النوع من الأداء التطرق إلى مدى وكيفية بلوغ المؤسسة لأهدافها الشاملة مثل الإستمرارية، الشمولية، الأرباح، النمو وغيرها، وبالتالي فإن

الأداء الكلي يتجسد من خلال تفاعل أداء الأنظمة الفرعية، حيث يرى أحد الباحثين أن دراسة الأداء الكلي يفرض على الإدارة أيضا دراسة الأداء على مستوى مختلف الوظائف للمؤسسة.

ب. الأداء الجزئي: يتحقق الأداء الجزئي على مستوى الأنظمة الفرعية للمؤسسة حيث ينقسم إلى عدة أقسام حسب المعيار المعتمد لتقسيم عناصر المؤسسة، وبالتالي فإنه يمكن تقسيمه حسب المعيار الوظيفي للمؤسسة إلى أداء الوظيفة المالية، الأفراد، التموين، الإنتاج، التسويق.

ثانيا: حسب معيار المصدر:

ينقسم الأداء حسب معيار المصدر إلى ما يلي:

أ. **الأداء الداخلي:** ينتج الأداء الداخلي من خلال ما تملكه المؤسسة من موارد، وذلك من خلال التوليفة التالية (زرنوح، 2017، الصفحات 32-33):

1. **الأداء البشري:** وهو ما يعرف بأداء الأفراد داخل المؤسسة، ويعتبر من أهم العوامل التي تؤثر على أداء المؤسسات بشكل كبير حيث إعتبر البعض أن أداء المؤسسة محصور في أداء مواردها البشرية، وقد عرف الأداء البشري بأنه قيام الأفراد بالمهام والأنشطة المختلفة والمكونة لعملهم، والأداء البشري هو الذي يكسب المؤسسة الميزة التنافسية، لأن تميز المؤسسة في أدائها لا يستند إلى ما تمتلكه من موارد مالية وتكنولوجية فقط، بل يستند أولا إلى القدرة على توفير أنواع خاصة من الموارد بشرية.
2. **الأداء التقني** : ينتج الأداء التقني من خلال الاستغلال الأمثل وبفعالية لإستثمارات المؤسسة.
3. **الأداء المالي:** ويتحدد من خلال إستخدام الموارد المالية المتاحة في المؤسسة بفعالية.

وعموما يعتبر الأداء الداخلي للمؤسسة هو الأداء الذي ينتج عن الاستغلال الأمثل للموارد البشرية، المالية والتقنية، فمن خلال دمج أداء هذه الموارد الثلاثة ينتج الأداء الداخلي للمؤسسات.

ب. الأداء الخارجي: هو الأداء الذي ينتج عن التغيرات التي تطرأ على المحيط الخارجي للمؤسسة، وبالتالي يمكن أن يتحقق هذا الأداء من خلال تحقق النتائج الجيدة للمؤسسة، مثل ارتفاع رقم الأعمال نتيجة لظروف معينة كزيادة الطلب على منتجات المؤسسة أو خروج أحد المنافسين من السوق، حيث تنعكس هذه المتغيرات بالسلب أو الإيجاب على أداء المؤسسة، لذلك ينبغي على المؤسسة السعي لقياس وتحليل الأداء الخارجي، نظرا لإمكانية أن يشكل تهديدا لها لصعوبة التحكم فيه مقارنة بالأداء الداخلي (زرقون و الحاج، 2014).

ثالثا: حسب معيار الطبيعة:

ينقسم الأداء حسب معيار الطبيعة إلى ما يلي:

أ. **الأداء الاقتصادي:** يتحقق الأداء الاقتصادي كمقابل للثقة التي وضعها المساهمين والعملاء في المؤسسة، وهو يتكون من النتائج الفورية في الآجال القصيرة والمتمثلة في الإنتاجية، الفعالية، الميزة التنافسية، المردودية، التمويل الذاتي في الآجال القصيرة، كما يتكون من خلق القدرات في الآجال الطويلة مثل منتجات جديدة، تكنولوجيا جديدة، كفاءة الموارد البشرية، التنافسية على المدى الطويل وكذلك سياسات التحسين المستمر (كواشي، 2017، صفحة 108).

ب. الأداء الاجتماعي: يقصد به الاهتمام بالقضايا الاجتماعية عن طريق وفاء المؤسسة بالتزاماتها وتأدية مسؤولياتها تجاه المجتمع الذي تنشط فيه، حيث يتحقق الأداء الاجتماعي في المؤسسة من خلال الوصول لدرجة من الرضا لمختلف الفئات التي تدعم المؤسسة سواء تعلق الأمر بالبيئة الداخلية أو الخارجية، إضافة إلى قدرتها على تحقيق الحد الأدنى من تلبية توقعات وطموحات الجماعات الإستراتيجية المرتبطة بها (زرنوح، 2017، صفحة 36).

وتجدر الإشارة إلى أن هناك من يفرق بين الأداء الاجتماعي والأداء المجتمعي مثل S.Brevzard في كتابه Le guide de la performance globale، حيث يشير الأول إلى وفاء المؤسسة بالتزاماتها تجاه العمال داخل المؤسسة، في حين يشير الثاني إلى المساهمات التي تقدمها المؤسسة للمجتمع الذي تنشط فيه من أجل تنميته وتطويره (كواشي، 2017، الصفحات 113-114).

ت. الأداء البيئي: يشير الأداء البيئي لمجموع الأنشطة والعمليات التي تقوم بها المؤسسة سواء كان ذلك إجباريا أو اختياريا والتي تساهم في منع الأضرار البيئية التي تنتج عن الأنشطة الانتاجية أو الخدمية للمؤسسة أو التقليل منها (قدري، 2015، صفحة 68).

ث. الأداء الشامل: وهو عبارة عن محصلة الأنواع الثلاثة السابقة من الأداء، حيث يتم من خلاله الأخذ بعين الإعتبار اهتمامات جميع الأطراف أصحاب المصلحة، وبالتالي فالمؤسسة تسعى لتحقيق التوازن والعدالة في إرضاء هذه الأطراف، دون أن تهمل نموها وتطورها لخدمة مصالح الملاك، وفي هذا السياق أشار H.Durouret إلى أنه يجب على المؤسسة عند إعداد خططها الاستراتيجية الاهتمام بالعديد من القضايا كحماية المحيط، واحترام الحقوق الاجتماعية وحقوق الإنسان عن طريق تحقيق التوازن بين المردودية الاقتصادية من ناحية، ومسؤوليتها الاجتماعية واحترام المحيط الذي تنشط فيه من ناحية أخرى، حيث لا يجب أن يتوقف دور المؤسسة عند خلق القيمة لصالح الملاك، بل إنه يتعين عليها أيضا الاهتمام بنوعية العلاقات التي تربطها مع مختلف الأطراف المتعاملة معها من خلال أدائها الشامل (كواشي، 2017).

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في الأداء

إختلف العديد من الباحثين في تحديد العوامل المؤثرة في الأداء إلا أن الكثيرين منهم قسمها إلى عوامل داخلية وأخرى خارجية، حيث تم تقسيم العوامل الداخلية إلى عوامل تنظيمية، عوامل تقنية وعوامل بشرية، في حين تم تقسيم العوامل الخارجية إلى عوامل خارجية ذات تأثير مباشر وأخرى ذات تأثير غير مباشر.

أولا: العوامل الداخلية:

هي تلك العوامل المؤثرة في الأداء والتي يكون مصدرها داخل حدود المؤسسة وتتمثل فيما يلي:

أ. **العوامل التنظيمية:** تنقسم العوامل التنظيمية المؤثرة في الأداء إلى ما يلي:

أ. **الهيكل التنظيمي:** يعرف الهيكل التنظيمي حسب (Mintzberg Henry) على أنه عبارة عن الطرق أو الوسائل التي تنتهجها المؤسسة من أجل تقسيم العمل إلى مجموعة من الأنشطة الواضحة والمحددة، وبالتالي فإنه يضمن التنسيق اللازم بين مجموع هذه الأنشطة (نصر الله، عريفج، و حسين، 1999، صفحة 135)، ويؤثر الهيكل التنظيمي على أداء المؤسسة الداخلي وبالتالي فهو يؤثر على أدائها الكلي، وذلك لأن التنظيم الجيد للمؤسسة يهدف في النهاية إلى تحقيق الأداء الأمثل، كما أن التنظيم المتناسق والسليم لوحدات المؤسسة المختلفة وجميع أقسامها يساعد كل جزء فيها على تحسين أداءها وبالتالي تحسين الأداء الكلي (عرقوب، 2015، صفحة 15).

ب. الثقافة التنظيمية: يقصد بالثقافة التنظيمية حسب Schein بأنها نموذج من الافتراضات الأساسية التي إكتشفتها وتعلمتها المجموعة داخل المؤسسة أثناء معالجة المشاكل الناتجة عن التكيف مع محيط المؤسسة الخارجي والتكامل الداخلي، حيث أثبتت هذه الإفتراضات فعاليتها وعملها بشكل جيد، وبالتالي يجب تعليمها للأعضاء الجدد باعتبارها الطريقة الصحيحة للإدراك والتفكير فيما يتعلق بحل هذه المشاكل (Schein, Organizational Culture and Leadership, 2004, p. 17) ، وتساعد الثقافة التنظيمية القوية على تحقيق مستويات عليا من الأداء وتحسين الإنتاجية باعتبارها الأساس لتشجيع الطاقات والقدرات، ومعيارا لتحقيق التميز للمؤسسة، حيث توصلت العديد من الدراسات إلى أن المؤسسات التي تتميز بثقافة تنظيمية قوية هي تلك المؤسسات الأكثر تميزا وإبداعا (عبدالله، 2005، صفحة 233)

ت. الرؤية والتوجه الإستراتيجي: تشير الرؤية الإستراتيجية إلى المكانة التي تسعى المؤسسة إلى بلوغها، حيث تساهم في إعداد الاتجاه العام وتشكيل الاستراتيجية المستقبلية للمؤسسة وذلك ضمن إطار التوجهات الإدارية التي تتطلع بصفة مستمرة إلى ما هو أبعد من الوقت الحالي (الجنابي، 2017، صفحة 118)، وتعتبر الرؤية والتوجه الإستراتيجي، إستراتيجية ناجحة تدعم المركز التنافسي للمؤسسة وتكسبها ميزة تنافسية تحقق لها الإستدامة، كما تعد من العوامل الحاسمة التي تساهم في تحقيق الأداء الأمثل المبني على الرؤية الواضحة لمستقبل وأهداف المؤسسة (عرقوب، 2015، صفحة 16).

ث. التطوير التنظيمي: يعرف التطوير التنظيمي حسب (Gardner) بأنه مجموعة من العمليات التي تبذلها المؤسسة لتحقيق أهدافها وكذا مواجهة المشاكل التي تعترضها أثناء سعيها لتحقيق هذه الأهداف، إضافة إلى تطوير القدرات الإبداعية والاهتمام بخلق الأفكار الجديدة (بوزوران، 2015، صفحة 2)، ويعتبر التطوير التنظيمي من العناصر التي تساعد على تحسين ودعم أداء المؤسسات عن طريق تحسين المناهج الإدارية (عرقوب، 2015، صفحة 16).

ب. العوامل التقنية: تشمل العوامل التقنية المؤثرة في أداء المؤسسات مختلف المتغيرات المتعلقة بالجانب التقني ويمكن إيجازها فيما يلي (عرقوب، 2015، الصفحات 16-17):

أ. **تكنولوجيا المعلومات والاتصالات:** يمكن تحكم المؤسسة في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات من تحري الدقة والمرونة وكسب الوقت أثناء أدائها لمختلف الأنشطة، وهو ما يساعد على تحسين الكفاءة والفعالية في إستخدام الموارد المتاحة.

ب. جغرافيا المؤسسة: ينعكس موقع المؤسسة الجغرافي مباشرة على أدائها، سواء كان ذلك بالإيجاب أو بالسلب، لذلك تسعى المؤسسات على اختيار مواقع إستراتيجية.

ت. تقنيات الإنتاج وتحسين الجودة: وتعتبر من العوامل الضرورية التي تضمن أداء تقني متميز لتحسين تنافسية المؤسسة.

ث. درجة الأتمتة: تعتبر الأتمتة من العوامل المهمة والتي تساهم في كسب الوقت واستغلال التكنولوجيا الحديثة، وتوفير الجهد البشري للتركيز على إنجاز المهام الأكثر إستراتيجية.

ت. العوامل البشرية: وتتمثل في مختلف المتغيرات التي تؤثر على إستخدامات الموارد البشرية داخل المؤسسة ومن أهمها (مزهودة، 2001، صفحة 94):

- تركيبة الموارد البشرية داخل المؤسسة من حيث العمر والجنس، ومستوى تأهيل الموارد البشرية.

- مدى التوافق بين المؤهلات التي يمتلكها العمال والمناصب التي يشغلونها وكذلك نوعية التكنولوجيا المستعملة.
- أنظمة الحوافز والمكافآت، ونوع العلاقة التي تربط بين العمال والمشرفين والمنفذين.
- نوعية المعلومات المتوفرة والتي لها دور في توجيه القرارات التي تؤثر على الأداء.

ثانيا: العوامل الخارجية:

على إعتبار أن المؤسسة على علاقة مستمرة بالمحيط الذي تنشط فيه تؤثر وتتأثر به فإن مجموع العوامل الموجودة خارج المؤسسة تؤثر على أدائها وهي تنقسم إلى عوامل خارجية مباشرة وأخرى غير مباشرة ويمكن إيجازها فيما يلي:

أ. **العوامل الخارجية المباشرة:** وتتمثل في القوى التنافسية الخمس لبورتر والتي تؤثر بشكل مباشر على أداء المؤسسات، من خلال التفاعل بين هذه القوى لتحديد معالم البيئة التنافسية التي تنشط فيها، وهو ما يفرض عليها ضرورة التحلي باليقظة الإستراتيجية بكل أنواعها لتحقيق الأداء المتميز، وكسب رضا جميع الأطراف أصحاب المصلحة، وتتمثل هذه القوى فيما يلي (عرقوب، 2015):

1. **المنافسين في نفس حقل الصناعة:** يؤثر المنافسين في نفس حقل الصناعة على أداء المؤسسات من خلال درجة قوتهم وتأثيرهم في القطاع وشدة منافستهم للمؤسسة، إضافة إلى درجة مرونة الطلب على منتجاتهم وكذا طبيعة الأسواق محل التنافس.
2. **المنافسين المحتملين:** تفرض هذه القوة على المؤسسات تسليط الضوء على تحركات المنافسين المحتملين وقراراتهم واتخاذ جملة من الإجراءات الوقائية للحفاظ على حصتها السوقية وعوائدها المالية، من خلال تخفيض تكاليف الإنتاج، وتحقيق التميز في منتجاتها، والوصول إلى قنوات التوزيع لبناء قاعدة قوية لمنتجاتها، والإستفادة من الإمتيازات والتسهيلات الحكومية.
3. **المنتجات البديلة:** يؤثر وجود منتجات بديلة على أداء المؤسسة، من خلال التأثير على العوائد المالية وأرباحها ومردوديتها وكذا جاذبية قطاعها.
4. **الموردون:** يعتبر الموردون قوة ضاغطة على المؤسسة ومؤثرة على أدائها، وذلك من خلال أسعار التوريد بالنسبة للسلع والمواد الأولية، وبالتالي يجب على المؤسسة السعي وراء تحسين علاقتها بهم، والاعتماد على التنوع فيما يتعلق بمصادر التوريد، والاهتمام بالجودة في منتجاتهم وموادهم بصفة أساسية، مع السعي إلى تبني إستراتيجية التكامل الخلفي.
5. **الزبائن:** يشكل الزبائن أيضا قوة ضاغطة على المؤسسات وعادة ما يشكلون خطرا في حالة تخليهم عنها، لذلك تسعى المؤسسات في الوقت الحالي بصفة أساسية إلى الاهتمام بكسب رضا الزبائن، وتجاوز توقعاتهم وذلك من خلال تحقيق الجودة العالية في منتجاتها وخدماتها وتوفيرها بأسعار مناسبة لجذبهم والمحافظة على ولائهم.

ب. **العوامل الخارجية غير مباشرة:** تتمثل العوامل الخارجية غير مباشرة المؤثرة في أداء المؤسسات في العوامل المشكلة للكلمة المختصرة PESTEL وتتمثل فيما يلي:

1. **العوامل السياسية (Political factors):** تعتبر العوامل السياسية من أهم العوامل المؤثرة في أداء المؤسسات، من خلال إنعكاساتها سواء السلبية أو الإيجابية وتغيراتها السريعة والمفاجئة على أداء المؤسسات، ومن أمثلة هذه العوامل الاستقرار السياسي

والوضع الأمني في الدولة التي تنشط فيها المؤسسة، توجهات السياسة الخارجية، التعددية الحزبية وغيرها، لذلك نجد تدخل المؤسسات في الكثير من الدول بما فيها المتقدمة لتكييف العوامل السياسية وفقا لمصالحها (مزهودة، 2001، صفحة 93).

2. العوامل الاقتصادية (Economic factors): وتتمثل في العوامل الاقتصادية على المستوى الكلي الخاصة بأداء الاقتصاد الوطني مثل معدلات الفائدة والتضخم، معدلات البطالة، المستوى العام للأجور وغيرها من المتغيرات التي تؤثر على أداء المؤسسات على المستوى الجزئي (عرقوب، 2015، صفحة 19)

3. العوامل الاجتماعية والثقافية (Socialcultural factors): يقصد بالعوامل الاجتماعية العادات والتقاليد والقيم والأسس الأخلاقية ومستوى معيشة أفراد المجتمع الذي تنشط فيه المؤسسة، حيث تؤثر كل هذه المتغيرات على قدرة المؤسسة التسويقية ووظائفها، إضافة إلى ذلك فإن هناك عوامل أخرى مرتبطة بالمجتمع الذي تنشط فيه المؤسسة تؤثر على أدائها مثل التغيرات السكانية ومستوى تعليم الأفراد والقيم والأسس الاجتماعية المتعلقة بالعمل في المؤسسة والمسؤولية الاجتماعية، كل هذه المتغيرات تؤثر على أداء المؤسسة وعلى مدى فعاليتها لأن قدرة المؤسسة على إنجاز أهدافها تستمد من القيم التاريخية والأخلاقية الخاصة بالمجتمع الذي تعمل فيه،كما أن العوامل الثقافية تؤثر على أداء المؤسسة حيث كلما كان مستوى التعليم لدى أفراد المجتمع والثقافة والخبرات مرتفعا فإن ذلك ينتج عنه موارد بشرية مؤهلة ذات كفاءة عالية قادرة على إنجاز المهام بكفاءة من خلال إستخدام التكنولوجيا المتقدمة واتخاذ القرارات الصائبة (زرنوح، 2017).

4. العوامل التكنولوجية (Technological factors):تتمثل العوامل التكنولوجية في المعرفة العلمية والبحث العلمي وإجمالي الإبداعات والإبتكارات وبراءات الإختراع والتي تعتبر من العناصر المهمة المؤثرة في أداء المؤسسات، وذلك من خلال مساهمة نوعية التكنولوجيا التي تستعملها المؤسسة في التأثير على حجم التكاليف وتحديد نوع المنتجات، إضافة إلى تحديد الكيفية التي تعالج بها المعلومات وهو ما يساهم تحديد مستوى الأداء، وبالتالي يجب على المؤسسة متابعة التطورات التكنولوجية وتقييمها والتنبؤ بها وتحديد تأثيراتها المختلفة والتشجيع على البحث والتطوير داخل المؤسسة (مزهودة، 2001، صفحة 93).

5. العوامل البيئية (Environmental factors): تتمثل العوامل البيئية في وجود الوعي البيئي في المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة، ووجود قوانين صارمة لحماية البيئة والحفاظ عليها، وهي ذات تأثير في أداء المؤسسات التي تسعى لإثبات مواطنتها للمجتمع الذي تنتمي إليه (عرقوب، 2015، صفحة 20).

6. العوامل القانونية (Legal factors): وتتمثل في قوة القوانين والتشريعات ومدى حمايتها للمستهكلين، وبالتالي فالمؤسسة تسعى لتحسين أدائها مع الالتزام بهذه القوانين والتشريعات وجعلها جزءا من ثقافتها (عرقوب، 2015، صفحة 20).

وعموما مما سبق يلاحظ أن تحقيق مستويات عليا من الأداء والتأثير فيه إيجابا يتطلب ضرورة تحقيق الإنسجام بين العوامل الداخلية والخارجية المؤثرة في أداء المؤسسات، فمن ناحية العوامل الداخلية ينبغي على المؤسسات تحقيق التكامل بين تلك العوامل، حيث أن الاهتمام بالعوامل التقنية والبشرية وجعلها تؤثر إيجابا في أداء المؤسسات، يتطلب وجود عوامل تنظيمية قوية من شأنها تحديد التوزيع الأمثل للمسؤوليات وتبني رؤية وتوجه إستراتيجي وبذل الكثير من المجهودات التي تدعم العوامل التقنية والبشرية

وجعلها أكثر كفاءة وفعالية، ومن ناحية العوامل الخارجية يتطلب الأمر ضرورة تهيئة العوامل الداخلية بما يتوافق مع التغيرات التي تحدث باستمرار في البيئة الخارجية.

المطلب الثالث: تقييم و تحسين الأداء في المؤسسات الاقتصادية

تتطلع المؤسسات لتحقيق أهدافها المسطرة دائما إلى تحقيق الأداء الأمثل وذلك لضمان إستمراريتها في بيئة ديناميكية يسودها إشتداد المنافسة، لذلك فإن المؤسسات تسعى دائما إلى تقييم وتحسين أدائها من أجل تحقيق الفاعلية والنجاح والإستمرارية والتي تعتبر تحديا يتطلب من إدارة المؤسسة اتخاذ جملة من الخطوات لتحقيقه.

الفرع الأول: مفهوم وأهمية تقييم الأداء

يعتبر تقييم الأداء من أهم العمليات التي تحظى باهتمام المؤسسات، والتي من خلالها يمكن تحديد مدى نجاح الخطط المرسومة في الوصول إلى الأهداف المسطرة على النحو الذي يسمح بالحكم على مستوى أداء المؤسسة، ومن ثم تأكيدها أو محاولة إصلاحها أو تغييرها للوصول إلى مستويات أعلى من الأداء.

أولا: مفهوم تقييم الأداء

يقصد بتقييم الأداء كل العلميات والدراسات التي تسعى من خلالها المؤسسة إلى تحديد مستوى العلاقة التي تربط بين مواردها المتاحة وكفاءة إستخدام تلك الموارد، إضافة إلى دراسة تطور تلك العلاقة وفقا لفترات زمنية متتالية أو في فترة زمنية محددة من خلال المقارنة بين ما هو مستهدف وما هو محقق إعتمادا على مجموعة من المقاييس والمعايير المحددة (الكرخي، 2016، صفحة 31).

وبالتالي فأداء المؤسسة مقترن بإمكانية قياسه، وهذا القياس لا يمكن أن يقتصر على معرفة النتائج التي تم الوصول إليها فقط، بل يتم بعد ذلك تقييم النتائج ومقارنتها بالنتائج المرجوة أو النتائج المعيارية (Renaud & Berland, 2007, p. 4).

كما يعرف أيضا بأنه الوسيلة التي تستخدم للتعرف على مستوى نشاط المشروع لقياس النتائج التي تم تحقيقها ومقارنتها بالأهداف المرسومة بهدف تحديد الانحرافات، وعادة ما تكون المقارنة في نهاية فترة زمنية محددة والمقدرة بسنة (الكرخي، 2016، صفحة 31).

ويرى البعض أن تقييم أداء المؤسسة عبارة عن عملية مستمرة تهدف إلى التقييم الذاتي للوقاية، وليس عبارة عن عملية تقوم بها المؤسسة في نهاية فترة معينة لتفادي الأخطاء المستقبلية (رضوان، 2012، صفحة 11).

ويعتبر تقييم أداء المؤسسات أحد مراحل عملية التخطيط والإدارة الإستراتيجية، حيث يعتبر أحد مراحل التخطيط من خلال ترشيد القرار الإداري عن طريق التغذية العكسية، في حين يرى بعض الباحثين أن تقييم أداء المؤسسات يعتبر أحد مراحل الإدارة الإستراتيجية، فمن خلاله يتأكد صناع القرار في المؤسسة أن الخيار الإستراتيجي الذي تم إعتماده هو الخيار السليم وأن عملية تنفيذه تتم بالطريقة الصحيحة (كواشي، 2017، صفحة 119).

وتجدر الإشارة إلى أنه يجب التفريق بين مصطلح تقييم الأداء وتقويم الأداء، فالأول يشير إلى عملية تسبق عملية التقويم، من خلال قياس مستوى الأداء الفعلي ومن ثم تحديد نقاط القوة والضعف وأوجه القصور وكذا الانحرافات عن الأداء المستهدف وفقا لأسس موضوعية وواقعية، في حين يشير المصطلح الثاني إلى علاج وتعديل وإصلاح النتائج التي تلت عملية التقييم أي إصلاح الانحرافات ونقاط الضعف التي تم الوصول إليها في الأداء الفعلي للمؤسسة (البياتي، 2010، صفحة 22)، كما أنه يجب التفريق بين قياس الأداء وتقييمه، حيث يشير القياس إلى الأدوات المستخدمة في عملية التقييم عن طريق إستخدام قواعد الحساب والعمليات

الإحصائية المساعدة على حل المشاكل التي ظهرت أثناء التقييم والمتعلقة بتقييم المفاهيم، أو الحوادث، أو الخصائص والأنشطة أو المخرجات المحققة، والقياس يتم إما عن طريق الأرقام والنسب أو عن طريق الرتب وأحيانا أخرى يتم عن طريق الحدس والإدراك (نجم، 2018، صفحة 381)

ثانيا: أهمية تقييم الأداء

تبرز أهمية تقييم أداء المؤسسات من خلال دوره الذي يهدف إلى معرفة مدى كفاءة إستخدام عوامل الإنتاج والكيفية التي تتطور بها تلك الكفاءة على مدى فترات زمنية متتالية وكذا دراسة درجة التناسق بين مجموع هذه العوامل، وذلك عن طريق المقارنة بين الأهداف المرسومة والنتائج المحققة، وفي هذا الصدد يرى R. Moore أن تقييم أداء المؤسسات هو أساس عملية التسيير (كواشي، 2017، صفحة 121).

ويرى Wotters أن أهمية تقييم أداء المؤسسة يعود لعدة أسباب من بينها التعرف على مدى تحقيق الأهداف المسطرة ومقارنة الأداء الحالي بالأداء سابقا، إضافة إلى ذلك مقارنة أداء المؤسسة بأداء المؤسسات المنافسة الأخرى، وكذا المساعدة على اتخاذ القرارات المتعلقة بالاختيار بين البدائل الاستثمارية، وتقييم التغييرات التي أدخلت على المؤسسة، وتسليط الضوء على الجوانب التي تحتاج إلى تحسين الأداء (الكساسبة، 2011، صفحة 84).

وعلى العموم فإن أهمية تقييم الأداء تتضح من خلال النقاط التالية (كواشي، 2017، الصفحات 122-123):

- يعتبر تقييم الأداء مقياسا تعتمده المؤسسة للحكم على مدى نجاحها عن طريق مقارنة مستوى الإنجاز الفعلي مع الأهداف المحددة في خطتها المعتمدة.
- الكشف عن نقاط الضعف في نشاط المؤسسة، وتحليل هذه النقاط وتوضيح أسبابها من أجل إيجاد الحلول اللازمة والعمل على تصحيحها، وتجنبها مستقبلا.
- تحديد أي من أقسام المؤسسة مسؤول عن مواطن القصور في الأنشطة التابعة له، وهو ما يساهم في خلق المنافسة بين هذه الأقسام للعمل نحو رفع مستوى الأداء العام للمؤسسة.
- المساعدة على تقييم أداء الاقتصاد الوطني، من خلال تقييم أداء المؤسسات ومن ثم القطاعات وصولا للتقييم الكلي على مستوى الاقتصاد الوطني.
- يبين تقييم أداء المؤسسة مدى مساهمتها في التنمية الاقتصادية والاجتماعية عن طريق الوصول لأكبر قدر من المنتجات بتكاليف منخفضة مع الحفاظ على جودتها وذلك في الآجال المحددة، وهو ما يؤدي إلى تقديم تلك المنتجات بأسعار منخفضة مما ينعكس إيجابا على القدرة الشرائية للمستهلكين، وهو ما يعود بالفائدة على أفراد المجتمع ككل.
- يساهم تقييم الأداء في الكشف عن العناصر ذات الكفاءة العالية ووضعها في المراكز ذات الأهمية، وكذا تحديد العناصر الأقل كفاءة من أجل دعمها وتطويرها وتحسين أدائها والإستغناء عن العناصر غير كفؤة، كما يعتبر تقييم الأداء أساسا لوضع نظام سليم وذو فعالية للإتصالات وكذا المكافآت والحوافز.
- تساعد عملية تقييم الأداء على معرفة درجة تواؤم وانسجام الأهداف المرسومة مع إستراتيجية المؤسسة المحددة لبلوغ تلك الأهداف، وعلاقة ذلك ببيئة المؤسسة التنافسية.

- تبين عملية تقييم أداء المؤسسة تحديد مركزها الإستراتيجي ضمن القطاع الذي تنشط فيه، من خلال تحديد الآليات اللازمة وكذا حالات التغيير الضرورية لتحسين المركز الإستراتيجي للمؤسسة.

الفرع الثاني: أسس ومراحل تقييم الأداء

يشمل تقييم الأداء جملة من الأسس والمراحل التي تضمن تقديم صورة شاملة لمستويات الأداء في المؤسسات الاقتصادية، ومن ثم العمل على اتخاذ الإجراءات الملائمة لتحسين الأداء.

أولا: أسس تقييم الأداء

تعتمد عملية تقييم الأداء على عدة أسس يمكن إيجازها فيما يلي (الكرخي، 2016، الصفحات 37-38):

أ. **تحديد الأهداف:** يعتمد تقييم الأداء على تحديد أهداف المؤسسة التي تسعى إلى تحقيقها بكل وضوح ودقة، حيث يتم ذلك بناءا على النسب والأرقام والتوصيف الملائم، ويتعين أن لا يتوقف دور المؤسسة في تحديد الهدف العام ورسم السياسة العامة فقط بل يجب أن يمتد ذلك إلى تحديد الأهداف التفصيلية، كما يجب أن تكون هذه الأهداف معروفة وواضحة لكل العاملين.

ب. **وضع الخطة الإنتاجية:** بعد تحديد الأهداف يتعين وضع خطة متكاملة لتحقيق تلك الأهداف، تحدد من خلالها الموارد المالية والبشرية المتاحة ومصادر تلك الموارد وكيفية الحصول عليها مع تحديد الأساليب الفنية والإدارية والتنظيمية لإستخدامها وإدارتها، وقد يتطلب ذلك وضع خطط مساعدة واضحة للعاملين والتي يجب إعدادها في ضوء الأهداف العامة مع مراعاة التنسيق والتكامل فيما بينها، وإشراك العاملين في وضعها، كما يجب أن تحقق خطة العمل الإنسجام مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة والأهداف المسطرة.

ت. **تحديد مراكز المسؤولية:** يقصد بمراكز المسؤولية، أن كل قسم في المؤسسة تسند له مهمة أداء عمل معين وبالتالي يصبح لديه سلطة اتخاذ القرارات والتي من خلالها يتم إدارة جزء من نشاط المؤسسة وتحديد النتائج المتحصل عليها، لذلك يجب تحديد مسؤولية كل مركز من العملية الإنتاجية مسبقا لتحديد مستوى الأداء والوقوف على الانحرافات التي حدثت أثناء عملية التنفيذ.

ث. **تحديد معايير الأداء:** يتعين على كل مؤسسة لتقييم أدائها وضع مجموعة من المعايير التي تتكون من المقاييس والنسب والأسس التي يتم من خلالها قياس الإنجازات المحققة، كما يجب على كل وحدة أو قسم عند اختيار المعايير الخاصة به ضرورة الأخذ بعين الإعتبار اختيار المعايير التي تتميز بالوضوح والدقة لكل العاملين، واختيار المعايير التي تتناسب وتنسجم مع الأهداف المسطرة وترتيب المعايير المختارة وفقا لأهميتها.

ثانيا: مراحل تقييم الأداء

يمر تقييم الأداء بأربعة مراحل رئيسية تتمثل فيما يلي (رضوان، 2012، صفحة 16):

أ. **مرحلة تأسيس معايير الإنجاز:** معايير الإنجاز هي عبارة عن مقاييس دقيقة ومحددة تقابل النتائج المنجزة والمطلوبة في ضوء الأهداف التنظيمية، وتأسيس المعايير يعتبر الخطوة الجوهرية والأساسية للقيام بتنفيذ تقييم الأداء في المستويات الإدارية المختلفة وخاصة في المستوي الوظيفي والتنفيذي للعاملين في خطوط الإنتاج سواء كانوا أفرادا أو مجموعات عمل، هذه المعايير قد تكون كمية أو إحصائية أو غير كمية وقد تتضمن عناصر متنوعة مثل الوقت، التكلفة وحجم الإنتاج.

ب. مرحلة قياس الإنجاز الفعلي: يتم في هذه المرحلة تحديد النتائج المحققة والتي تم تنفيذها لإنجاز الأنشطة على المستوى الوظيفي والواجبات والمهام باستعمال مقاييس كمية ونوعية، وقد تتضمن تقديرات المديرين التنفيذيين والمشرفين القائمين على إنجاز الخطط والبرامج الإدارية.

ت. مرحلة مقارنة الإنجاز الفعلي بالمعايير: تهدف هذه المرحلة إلى التحديد الدقيق للانحرافات والأخطاء التي وقعت أثناء عملية إنجاز الخطط وتنفيذ البرامج الإدارية، وفي هذه المرحلة توجد حالتين وهما: إذا كانت الانحرافات غير مقبولة، يتم التوجه نحو المرحلة الموالية، أما في حالة حدوث التوافق بين النتائج المحققة ومعايير الإنجاز الموضوعة فإن سلسلة الرقابة عند الإدارة تتوقف عند استرجاع المعلومات المتعلقة بعملية التقييم، أي تنتهي في هذه المرحلة.

ث. مرحلة تصحيح الأخطاء وتعديل الانحرافات: في هذه المرحلة يتم التعرف على أسباب الخطأ ومكان الخلل والعمل على معالجته، حيث لا يكفي أن تتم عملية تصحيح الأخطاء وتقديم المعلومات المتعلقة بها إلى الإدارة العليا فقط، بل لابد من ضمان عدم التكرار لنفس المشاكل والأخطاء.

الفرع الثالث: تحسين الأداء في المؤسسات الاقتصادية

يعتبر تحسين الأداء من أهم الإجراءات التي يجب على المؤسسات الاقتصادية أخذها بعين الإعتبار من أجل ضمان الإستمرارية والوصول إلى مستويات مميزة للأداء.

أولا: تعريف تحسين الأداء

إن تحسين الأداء يعتبر تحديا بالنسبة للمؤسسات الرائدة في قطاعها وفي مجال نشاطها، حيث يمكنها من المحافظة على مركزها التنافسي، وكذا تفعيل عمليات الإبداع والإبتكار ، وبالتالي دفع الموارد البشرية في المؤسسة بكل فئاتهم ومستوياتهم الإدارية إلى المشاركة في هذه العملية عن طريق ترسيخ ثقافة تحسين الأداء في أوساطهم وربطها بأنظمة الحوافز والأجور، وهو ما يؤثر إيجابا على مسار عملية تحسين الأداء عبر مختلف جوانبه (عرقوب، 2015، صفحة 56).

ويعرف تحسين الأداء في المؤسسات الاقتصادية بأنه عبارة عن عملية إستخدام كل موارد المؤسسة المتاحة من أجل تحسين المخرجات وكذلك إنتاجية العمليات، والسعي نحو تحقيق التكامل بين التكنولوجيا الصحيحة التي تعمل على توظيف رأسمال المؤسسة بطريقة مثلى، كما يعرف بأنه عبارة عن عملية إدارية تركز على مخرجات المؤسسة الكلية وذلك من خلال الجهود المبذولة والمستمرة من أجل الضبط والتحسين، عوضا عن البحث عن الأخطاء المرتكبة أثناء العمل، وذلك من أجل تقليص الفجوة بين ما يجب أن يحقق وبين ما تم تحقيقه فعلا، وبالتالي فهو يعبر عن مجموع العمليات المستمرة بطريقة منهجية ومنتظمة من أجل تضييق الفجوة بين الأداء في الوقت الحالي والنتائج التي ترغب المؤسسة في تحقيقها (بوسليماني، 2020، صفحة 100).

ومما سبق يتضح أن عملية تحسين الأداء هي عملية تشاركية تشمل جميع من يشغلون المناصب الإدارية داخل المؤسسة بدءا من صناع القرار إلى العاملين بالمؤسسة وبالتالي يجب التوعية والتشجيع دائما على ضرورة السعي نحو تحسين الأداء، كما أن عملية التحسين هي عملية مستمرة لضمان تحقيق النتائج الإيجابية على المدى الطويل، وهو ما يعني أنها تأتي كمرحلة بعدية لعملية التقييم لتصحيح مواطن الخلل والضعف في عملية التحسين، وكذلك تأتي كمرحلة قبلية لعملية التقييم من خلال تقييم التحسينات التي أجريت من قبل وتحديد الإخفاقات والانحرافات التي طالت عملية التحسين ومواطن القصور فيها من أجل إجراء التعديلات

اللازمة، وضمان مواءمتها مع بيئة الأعمال المتغيرة ومن ثم التحسين مرة أخرى بناء على التعديلات التي تم إدخالها وفقا للمستجدات التي حدثت في بيئة الأعمال، وبالتالي فعملية تحسين الأداء تعتبر كعملية تفاعلية مع عملية التقييم.

ثانيا: خطوات تحسين الأداء

تسعى المؤسسة إلى تحسين أدائها وفقا للخطوات التالية (بوسليماني، 2020، الصفحات 100-101):

أ. **تحليل الأداء:** يجب أن تكون عملية التحليل من خلال اختبار أداء المؤسسة ومدى تماشيه مع أولوياتها وقدراتها المتاحة، وهو ما يشير إلى تعريف وتحليل الوضعية الحالية للمؤسسة وكذا المتوقعة لجملة المشاكل في أداء العمل والمنافسة.

ب. **البحث عن جذور المسببات:** في هذه الخطوة يتم تحليل الأسباب التي أدت إلى حدوث الفجوة بين الأداء الفعلي والأداء المتوقع، وعادة ما تفشل المؤسسات في علاج المشاكل المتعلقة بالأداء نتيجة لإقتراح حلول تهدف لمعالجة الأسباب السطحية وليست الحقيقية، إلا أنه عندما تقوم المؤسسة بمعالجة المشاكل من جذورها فإن ذلك سينتج عنه نتائج أفضل، لذلك فإن تحليل الأسباب من جذورها يعتبر رابط مهم بين فجوة الأداء وجملة الإجراءات الملائمة لتحسين وتطوير الأداء.

ت. **اختيار أداة التدخل أو المعالجة:** تعتبر عملية اختيار أداة التدخل عملية منظمة وشاملة تهدف إلى الإستجابة لمشاكل الأداء بالمؤسسة، كما أنها من أهم الطرق الملائمة لتجاوز تلك المشاكل، وعادة ما تكون عملية الإستجابة عبارة عن جملة من الإجراءات تمثل أكثر من وسيلة من أجل تحسين الأداء، وتتم عملية اختيار الإجراءات وفقا لما يتلاءم مع المؤسسة ووضعها المالي وكذا التكلفة المتوقع تحملها والمنافع المرجوة، وتجدر الإشارة إلى أن تقييم المؤسسة والحكم على مدى نجاحها يقاس بمدى قدرتها على تقليل الفجوة في الأداء والتي تقاس بمدى قدرتها على تحسين أدائها والنتائج المتوصل إليها، وبالتالي فإن التدخل الشامل والمتكامل يؤدي إلى إحداث التغيير والنتائج المهمة، لذلك ينبغي أن تأخذ بعين الإعتبار أي إستراتيجية لتحسين وتطوير الأداء تغيير أهداف المؤسسة قبل عملية تطبيقها لضمان إتساقها مع كل المستويات.

ث. **التطبيق:** بعد اختيار الأداة الملائمة والطريقة المثلى لتحسين الأداء، يتم وضعها حيز التنفيذ وتصميم نظام لمتابعة تنفيذها، كما يجب أن تضمن عملية التطبيق المفاهيم التي تسعى المؤسسة لتغييرها في الأعمال اليومية مع الاهتمام بالتأثيرات سواء المباشرة أو غير مباشرة لإحداث التغيير، وذلك بهدف ضمان تحقيق أهداف المؤسسة بكفاءة وفعالية.

ج. **مراقبة وتقييم الأداء:** ينبغي أن تكون عملية مراقبة وتقييم الأداء بصفة مستمرة لتحسين الأداء، كما يجب أن تمتلك المؤسسة وسائل للمراقبة والمتابعة تركز على قياس نتائج التغيير، لتوفير التغذية العكسية المبكرة لنتائج إستخدام تلك الوسائل، وكذا تقييم التأثير الناتج عن محاولة التحسين، كما ينبغي المقارنة والتقييم بشكل مستمر بين الأداء الحقيقي والمرغوب، للحصول على المعلومات التي يمكن إستخدامها في عمليات التحسين والتقييمات الأخرى.

المبحث الثاني: الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية

إن أي مؤسسة إقتصادية أثناء ممارستها لأنشطتها تهدف بالدرجة الأولى إلى تحقيق العوائد المرضية للمساهمين، الأمر الذي يستدعي منها ضرورة الاهتمام بأدائها المالي والذي يعتبر المحدد الأساسي الذي يساعد على تقديم صورة عامة حول وضعية المؤسسة المالية ومدى قدرتها على الصمود في بيئة الأعمال، لذلك فإن الاهتمام بتحسين الأداء المالي يعتبر الركيزة الأساسية التي تستطيع المؤسسة من خلاله ممارسة أنشطتها دون الوقوع في أزمات من شأنها العصف باستقرارها.

المطلب الأول: مفهوم وأهمية الأداء المالي

سيتم التطرق من خلال هذا العنصر إلى مفهوم الأداء المالي بالإضافة إلى أهمية اهتمام المؤسسات الاقتصادية به.

الفرع الأول: مفهوم الأداء المالي

يعد الأداء المالي المفهوم الضيق الذي يساعد على قياس مدى قدرة المؤسسات على تحقيق أهدافها، من خلال تركيزه على إستخدام المؤشرات المالية، حيث يعتبر الأداء المالي للمؤسسات الداعم الرئيسي لمختلف الأنشطة والأعمال التي تمارسها، فهو يساهم في توفير الموارد اللازمة وتزويد المؤسسة بالفرص الاستثمارية في مختلف الميادين، والمساعدة على تلبية تطلعات أصحاب المصالح وتحقيق أهدافهم (الخطيب، 2010، صفحة 45).

وقد إختلف العديد من الكتاب والباحثين في إعطاء تعريف محدد ودقيق للأداء المالي حيث يعرفه البعض بشكل عام على أنه جميع المجهودات التي تبذلها المؤسسة لتحسين نتائجها المالية (Ecosip, 1999, p. 17).

ويعرف بأنه عبارة عن مؤشر لمعرفة مدى مساهمة أنشطة المؤسسة في خلق الكفاءة والفعالية أثناء إستخدامها لمواردها المالية المتاحة وذلك عن طريق تحقيق الأهداف المالية للمؤسسة بأقل التكاليف المالية (عبد الرحمن، 2020).

كما يعرف بأنه الوضع المالي للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة والذي يشمل تحصيل وإستخدام الأموال التي يتم قياسها من خلال عدة مؤشرات مثل نسبة كفاية رأس المال، السيولة، الملاءة والربحية وبالتالي فالأداء المالي يعرف على أنه قدرة المؤسسة على إدارة مواردها والتحكم فيها (Fatihudin, Jusni, & Mochklas, 2018, p. 554).

ويعرف بأنه مدى تحقيق المؤسسة لهامش الأمان في حالة الإعسار المالي والإفلاس، بمعنى مدى قدرة المؤسسات في التصدي ومواجهة المخاطر والصعوبات المالية، حيث يمكن تعريف الأداء المالي من خلال التركيز على العوامل التالية (دادن، 2006، صفحة 41):

- العوامل التي تؤثر على المردودية المالية.
- تأثير السياسات المالية التي تتبناها إدارة المؤسسات الاقتصادية من قبل المديرين على مردودية الأموال الخاصة.
- مدى قدرة معدل نمو المؤسسات الاقتصادية في نجاح سياستها المالية وتحقيق الفوائض والأرباح.
- مدى تغطية المصاريف العامة للمؤسسات من خلال مستوى نشاطها.

وبناء على ما سبق يعتبر الأداء المالي إنعكاس للوضعية المالية للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة عادة ما تكون سنة مالية، والذي ينتج عن جميع الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة والتي تتوافق مع أهدافها المرسومة من خلال الإستخدام الأمثل لمواردها المالية والمادية وتؤدي في الأخير إلى تحقيق نتائج مالية إيجابية من شأنها حماية المؤسسة من العسر المالي والإفلاس وتحقيق رغبات المساهمين كما تساهم في تعزيز ثقتهم فيها.

الفرع الثاني: أهمية الأداء المالي

تبرز أهمية اهتمام المؤسسات الاقتصادية بالأداء المالي عموما من خلال هدفها في تقييم الأداء وفقا لعدة زوايا تخدم مختلف مستخدمي البيانات المالية والذين يمتلكون مصالح مالية داخل المؤسسة وذلك لتحديد نقاط القوة والضعف والإستفادة من المعلومات التي يتيحها مستوى الأداء المالي والتي تساعد على ترشيد القرارات المالية، كما تبرز أهمية الاهتمام بالأداء المالي بشكل

خاص من خلال عملية تتبع أعمال المؤسسات الاقتصادية والرقابة على وضعيتها وتقييم مستوى أدائها وفعاليته، بالإضافة إلى توجيه الأداء نحو الأهداف المسطرة عن طريق تحديد العقبات وتوضيح أسبابها، ثم إقتراح الإجراءات التصحيحية، وترشيد الإستخدامات العامة للمؤسسات وفقا للأهداف العامة والمساهمة في اتخاذ القرارات الصائبة للحفاظ على إستمرارية وبقاء المؤسسة أمام المنافسين (الخطيب، 2010، صفحة 46).

ويمكن إيجاز أهمية اهتمام المؤسسات الاقتصادية بالأداء المالي في النقاط التالية (حسن، 2023، صفحة 55):

- التعرف على نشاط المؤسسة وطبيعته ومتابعته والمساعدة على القيام بتحليل البيانات ومقارنتها وتحليلها.
- يعد الأداء المالي مقياسا لمعرفة مدى نجاح المؤسسة، ويساعد على توفير المعلومات المتعلقة بمختلف المستويات داخل المؤسسة بهدف التخطيط، الرقابة، واتخاذ القرارات المناسبة.
- التنسيق بين مختلف نشاطات المؤسسة والمتمثلة في الإنتاج، التسويق، التمويل والموارد البشرية ولتجنب الفقد والإسراف المالي وتحقيق الوفرات المالية.
- يساعد على التأكد من توفر السيولة لدى المؤسسة ومستوى ربحيتها في ضوء القرارات التي يتخذها صناع القرار والمتعلقة بالاستثمار والتمويل والمخاطر التي تصاحبها، وبالتالي يساهم في المحافظة على السيولة والحماية من مخاطر الإفلاس وتحقيق العوائد المناسبة على الاستثمار.

المطلب الثاني: الأهداف المالية للمؤسسة وأساليب تحسين الأداء المالي

تسعى المؤسسات الاقتصادية أثناء ممارسة نشاطها إلى تحقيق جملة من الأهداف المالية وذلك من خلال اتخاذ جملة من الأساليب التي تمكنها من تحقيق تلك الأهداف ويمكن توضيح ذلك من خلال ما يلي:

الفرع الأول: الأهداف المالية للمؤسسات الاقتصادية

تسعى المؤسسة أثناء اهتمامها بالأداء المالي إلى تحقيق جملة من الأهداف المالية التي تساعدها على التكيف مع بيئة الأعمال التي تتسم بشدة المنافسة وذلك لضمان بقائها واستمراريتها، وتتمثل أهم هذه الأهداف من خلال العناصر التالية (نوبلي، 2015):

أ. **تحقيق التوازن المالي:** إن تحقيق التوازن المالي يساعد المؤسسة على تحقيق الإستمرارية في ممارسة نشاطها من خلال القدرة على تمويل الإستخدامات الثابتة بالموارد الدائمة وذلك عن طريق تحقيق النتيجة الموجبة في الفرق بين ما تحصل عليه وما تدفعه من نقد.

ب. **توفير السيولة الملائمة وتحقيق اليسر المالي:** ينتج عن إهمال هذا الهدف فقدان الثقة في المؤسسة أو إعلان إفلاسها أو تعرضها للعسر المالي، ولتحقيق هذا الهدف تسعى المؤسسة إلى ضمان مستوى كاف من السيولة للوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل وكذلك توليد التدفقات النقدية الكافية للوفاء بالتزاماتها طويلة الأجل.

ت. **المردودية:** عادة ما يسند هذا الهدف إلى الوظيفة المالية ولكن في الأساس هو هدف عام يتعلق بالمؤسسة ككل، لذلك فإن تحقيقه لا يتم إلا بتحقيق التكامل بين جميع الوظائف في المؤسسة، ولأجل نجاح المؤسسة في الوصول لهذا الهدف يجب عليها السعي نحو التخصيص الأمثل لمواردها المتاحة.

ث. خلق القيمة: يعد خلق القيمة من الأهداف المالية الرئيسية والحديثة، وهو هدف عام يتعلق بالمؤسسة ككل، ومهمة الوصول إليه من مسؤولية المسيرين الذين تسند لهم مهمة تحقيق العوائد المرتفعة بصفة مستمرة مقابل الأموال المستثمرة.

ج. تحقيق الميزة التنافسية: تدفع بيئة الأعمال المؤسسة الاقتصادية إلى ضرورة تحقيق التحسين المستمر في الأداء المالي، من أجل احتلال مكانة خاصة ومتميزة في السوق وكسب الأسبقية على المنافسين، وهو ما يعني أن المؤسسة من خلال اهتمامها بأدائها المالي فإنها تهدف إلى كسب ميزة تنافسية للإستفادة من الفرص التي تنتج عنها.

الفرع الثاني: أساليب تحسين الأداء المالي

يقصد بأساليب تحسين الأداء المالي مجموعة من الإجراءات التي تتخذها المؤسسة لتحسين أدائها المالي، وفيما يلي بعض الأساليب التي يمكن أن تعتمدها المؤسسات الاقتصادية والتي تؤدي إلى تحسين الأداء المالي:

أولا: فعالية الإدارة المالية:

تعتبر الإدارة المالية النشاط الإداري المتعلق بكيفية الحصول على الأموال بالطريقة المثلى وتخصيص تلك الأموال لتعظيم ثروة المساهمين، وبالتالي فإن أهمية الإدارة المالية تنتج من كون أن القرارات المالية بالمؤسسة ذات تأثير الكبير على أداء المؤسسة، كما أن جميع القرارات الإستراتيجية المالية وغير مالية ينتج عنها جملة من التكاليف والإيرادات المؤثرة في أداء المؤسسة، لذلك يجب على المدير المالي أن يعمل على تحسين تقدير الأمور وأن يعرض القضايا على أعضاء مجلس الإدارة من خلال إعداد التقارير الدقيقة والوافية، وتتضح وظائف الإدارة المالية من خلال النقاط التالية (زهواني، خير الدين، و بوعافية، 2017):

أ. وظيفة التخطيط المالي: تحظى هذه الوظيفة باهتمام كل من الإدارة المالية وإدارة المؤسسة عموما وذلك لأن الإدارة المالية في العصر الحالي تقوم على سلامة التخطيط المالي لجميع مجالات العمل داخل المؤسسة، وبالتالي فإن المؤسسة تعتمد على التخطيط المالي من أجل تحقيق جملة من الأهداف أهمها رسم السياسات والأسس التي توجه تفكير المسؤولين في الشؤون المالية بالمؤسسة ومن أهمها سياسات المصادر التمويلية، عملية المفاضلة بين شراء الموجودات أو القيام بعملية إستئجارها، سياسات الاستثمار الخارجي، سياسة التنبؤ المالي، وضع جملة الإجراءات المالية التي تنظم العمليات التنفيذية.

ب. وظيفة الرقابة المالية: تعد هذه الوظيفة من المهام الأساسية للمدير المالي، والتي يقصد بها تقييم جملة القرارات التي تم اتخاذها بخصوص التخطيط وذلك بعد تحديد المعايير التي ستستخدم في عملية المقارنة، لذلك فهي تعد عنصرا مكملا لعملية التخطيط المالي.

ت. وظيفة التنظيم المالي: يقصد بها كل الممارسات الإدارية التي تسعى من خلالها الإدارة إلى تحقيق الأهداف المالية، حيث يتم عن طريق توزيع وتجميع الوظائف بناءا على أسس معينة ضمان تحديد المسؤوليات والصلاحيات التي يجب أن تكون واضحة ومحددة بما يتناسب مع حجم المؤسسة وطبيعة أعمالها ومسؤولياتها، وذلك وفقا للتسلسل السلمي التنظيمي للإدارة المالية من أجل تحقيق الإنجاز الجيد للعمليات المالية، وتجدر الإشارة إلى أن وظيفة التنظيم المالي تتضمن مسؤولية إعداد الإدارة للتنبؤات المالية، وكذا تقييم الفاعلية لإستخدام الأموال في شتى المجالات، وعموما فإن هذه الوظيفة يجب أن تمارس على مستوى الإدارة الأولى وذلك نظرا للأهمية التي تحضى بها العمليات المالية وخطورتها.

ث. وظيفة اتخاذ القرارات: تعد وظيفة اتخاذ القرارات أساس العمليات الإدارية لكل التخصصات الوظيفية بالمؤسسة، كما يعد اتخاذ القرارات المالية أساس العمليات الإدارية في الإدارة المالية بالمؤسسة، حيث تهدف هذه القرارات إلى التأثير الإيجابي في الأداء المالي من خلال تحقيق الأهداف الإستراتيجية والمتمثلة في تعظيم ثروة الملاك عن طريق تحقيق أقصى العوائد بالمؤسسة، وتعظيم قيمة السهم السوقية، (معراج، بهناس، و مجدل، 2013، صفحة 37)

ويمكن تصنيف القرارات المالية الصادرة عن الإدارة المالية بالمؤسسة إلى ثلاثة أصناف تتمثل فيما يلي (المغربي، 2018، الصفحات 61-62):

1. القرارات الاستثمارية: تعتبر القرارات الاستثمارية من أهم القرارات التي يتم اتخاذها في الإدارة المالية في المؤسسة، حيث تسعى الإدارة المالية من خلال هذه القرارات إلى إستخدام مواردها المتاحة إما في خلق إستثمارات قصيرة الأجل والمتمثلة في الموجودات المتداولة مثل النقد، إستثمارات مؤقتة، الذمم المدينة والمخزونات، أو خلق إستثمارات طويلة الأجل والمتمثلة في الموجودات الثابتة، ويعد قرار الاستثمار طويل الأجل من أصعب القرارات المالية نظرا لضخامة المبالغ التي يحتويها وطول فترة التنفيذ، إلا أنه يضمن تحقيق العوائد المالية لفترات طويلة مستقبلا كما أنه يرسم حدود العملية الإنتاجية بالمؤسسة، وهناك نوع آخر من الاستثمارات يسمى بالاستثمارات الإستراتيجية حيث يتمثل هذا النوع من القرارات بالتخطيط الإستراتيجي للمؤسسة، ويتمثل في التوسع والنمو والتفكير في التوجه نحو الأسواق العالمية أو الثبات والسيطرة على الأسواق المحلية.

2. قرارات توزيع الأرباح: تتعلق هذه القرارات بتحديد النسبة المئوية للأرباح النقدية التي توزع على المساهمين ووقت تنفيذ هذه التوزيعات، وتقدير الأرباح التي يجب إحتجازها والتي تعتبر مصدرا مهما من مصادر التمويل الذاتي، وتعد هذه القرارات من أهم القرارات المالية بالمؤسسة كما أنها تنطوي على تعارض في الرغبات بين رغبة المساهمين في الحصول على أكبر نسبة من الأرباح الموزعة، ورغبة الإدارة في إحتجاز أكبر قدر من الأرباح بهدف التوسع الاستثماري داخل المؤسسة.

3. القرارات التمويلية: تحدد هذه القرارات كيفية حصول المؤسسة على الأموال اللازمة من أجل تمويل إستثماراتها عن طريق تحديد المزيج التمويلي الأمثل والمتاح، وبالتالي تحدد هذه القرارات المصادر التمويلية الملائمة وحجم مبالغ التمويل وكيفية الحصول عليها.

إن اتخاذ القرار التمويلي المناسب يحقق للمؤسسة المزيج التمويلي الأمثل من خلال تحقيق التوازن والتنويع بين مختلف المصادر التمويلية بشكل يساهم في تحسين الأداء المالي عن طريق تحسين فرص النمو وتخفيض التكاليف.

ومن خلال الدراسات التي شملت العديد من المؤسسات، نستنتج أن تنفيذ استراتيجيات الإدارة المالية المناسبة يمكن أن يساعد المؤسسات على تحسين أدائها، حيث تصبح الإدارة المالية الفعالة في بيئة الأعمال المتغيرة والمعقدة بشكل متزايد عاملا مهما في ضمان استمرارية الأعمال وتحسين أداء المؤسسة، لذلك يجب على المؤسسات مراقبة وتقييم استراتيجيات الإدارة المالية بشكل مستمر ومنتظم لضمان النجاح على المدى الطويل، بالإضافة إلى ذلك يجب على المؤسسات أيضا أن تأخذ في الاعتبار العوامل الأخلاقية وعوامل الاستدامة في إدارتها المالية، حيث يمكن أن يساعد اتخاذ القرار المسؤول والمستدام المؤسسات في الحفاظ على سمعتها ودعم نمو الأعمال على المدى الطويل، وبالتالي فالإدارة المالية الفعالة هي أسلوب مهم لتحسين أداء المؤسسة، ومن خلال

ذلك يجب على المؤسسات أن تأخذ في الإعتبار مختلف العوامل بما في ذلك التخطيط المالي السليم، والإدارة الجيدة للمخاطر المالية، والإستخدام المناسب للتكنولوجيا، والعوامل الأخلاقية والاستدامة في تطوير استراتيجيات الإدارة المالية الخاصة بها في بيئة الأعمال المعقدة (Siti, 2023, p. 11).

ج. إدارة المخاطر المالية:

قدمت لجنة COSO سنة 2004 وهي لجنة الإشراف على المنظمات مفهوما لإدارة المخاطر في المؤسسة على أنها عملية يتم تنفيذها بالمشاركة بين كافة العاملين بالمؤسسة مع اختلاف المستوى الإداري الذي يشغلونه وذلك بدءا من أعضاء مجلس الإدارة، مرورا بالإدارة التنفيذية وصولا للعاملين بها، ويتم تضمينها في إستراتيجية المؤسسة، من أجل تنفيذها عن طريق كافة القطاعات، وهي تهدف إلى تحديد وتقويم جملة الأحداث المحتملة والتي قد تؤثر على أنشطة المؤسسة ومن ثم اتخاذ الإجراءات اللازمة لإدارتها وتأمين تحقيق المؤسسة لأهدافها (التراس، 2019، صفحة 359).

وتمر عملية إدارة المخاطر بالمؤسسة بعدة مراحل يمكن إيجازها فيما يلي (كاسر، 2007، الصفحات 6-7):

1. **التحضير**: ويشمل التخطيط للعملية وعملية رسم خريطة لنطاق العمل.
2. **تحديد الخطر**: من خلال هذه المرحلة يتم تحديد المخاطر ذات الأهمية.
3. **التقييم**: يتم في هذه المرحلة التعرف على المخاطر المحتملة الحدوث وتقييمها من حيث شدتها وإحتمالية حدوثها.
4. **التعامل مع المخاطر**: تأتي هذه المرحلة بعد التعرف على المخاطر المحتملة الحدوث وتقييمها ويتم من خلال هذه المرحلة إستخدام جملة من الإجراءات تتمثل فيما يلي:
   - النقل: وهو وسيلة تساعد على قبول الخطر من خلال طرف آخر، ويعتبر التأمين من أمثلة نقل الخطر عن طريق العقود.
   - التجنب: يتم من خلاله محاولة تجنب الأنشطة التي تزيد من إحتمال حدوث خطر ما.
   - التقليص: وتشمل اتباع طرق معينة للتقليل من حدة الخسائر التي تنتج عن خطر معين.
   - القبول (الإحتجاز): يعتبر هذا الإجراء من الاستراتيجيات المقبولة في حالة إحتمال حدوث المخاطر الصغيرة والتي غالبا ما تكون تكلفة تأمينها في المدى الطويل أكبر من إجمالي الخسائر الناتجة عند حدوثها.
5. **وضع خطة**: يتم من خلال هذه المرحلة اتخاذ القرارات المتعلقة باختيار جملة من الإجراءات للتعامل مع المخاطر.
6. **التنفيذ**: في هذه المرحلة يتم تنفيذ الخطة من خلال اتباع جملة الإجراءات اللازمة للتخفيف من أثار المخاطر.
7. **مراجعة وتقييم الخطة**: تعتبر الخطط المبدئية لإدارة المخاطر ليست كاملة، لذلك فمن خلال الممارسة والخبرة والخسائر التي تحدث على أرض الواقع تبرز الحاجة إلى التغيير في الخطط الموضوعة وإستخدام الخبرة لاتخاذ القرارات الصائبة.

وفي هذا الصدد تشمل جملة المخاطر التي يمكن أن تواجه المؤسسة المخاطر المالية والتي تعد من أهم أنواع المخاطر التي تؤثر على أدائها المالي، لذلك تسعى المؤسسة إلى إدارتها بكل فعالية، حيث تشير إدارة المخاطر المالية إلى العلاقة التي تربط بين العوائد المطلوبة من الاستثمارات وجملة المخاطر المتعلقة بهذه العوائد، وذلك من أجل توظيف هذه العلاقة بالشكل الذي يساهم في تعظيم قيمة تلك الاستثمارات، وتعرف على أنها إدارة مجموع الأحداث التي لا يمكن للمؤسسة التنبؤ بها، والتي يمكن أن ينتج

عنها مجموعة من الخسائر إذا لم تتعامل معها المؤسسة بالطريقة الصحيحة، وحسب Williams, Smith, and Young فإن إدارة المخاطر المالية بالمؤسسة تحتوي على القيام بجملة من النشاطات المتعلقة بتحديد المخاطر التي تواجه المؤسسة وقياسها ومن ثم التعامل مع مسبباتها والآثار التي تنتج عنها، كما أن الهدف الأساسي من إدارة المخاطر المالية في المؤسسة يتمثل في تمكين هذه الأخيرة من التطور وتحسين الأداء المالي (عيساوي و مرغاد، 2014، صفحة 155).

وتجدر الإشارة إلى أن المخاطر المالية التي من الممكن أن تتعرض لها المؤسسة الاقتصادية هي جميع الخسائر المحتمل وقوعها والمتمثلة في المخاطر المتعلقة بإدارة أصولها وخصومها، حيث تتطلب من إدارة المؤسسة القيام بالرقابة والإشراف بصفة مستمرة وفقا لحركة الأسواق والأسعار والعملات وطبيعة الظروف الاقتصادية والعلاقة التي تربط المؤسسة مع الأطراف الأخرى، كما تشير إلى مجموع الخسائر الناتجة عن تقلبات الأوضاع الاقتصادية مثل التقلبات التي تطرأ على أسعار الفائدة وأسعار الصرف ومخاطر السيولة والإئتمان (كلاش و بهلول، 2021، صفحة 273)، وبالتالي فإن إدارة المخاطر المالية تشمل كل النشاطات التي تسعى المؤسسة من خلالها لتغيير شكل العلاقة التي تربط بين العوائد المتوقع الحصول عليها وبين درجة المخاطرة التي ترتبط بالحصول على هذه العوائد، وذلك من أجل تعظيم قيمة الأصول التي تتولد عنها العوائد المتوقعة (عيساوي و مرغاد، 2014، صفحة 155).

وعموما فالإدارة الفعالة للمخاطر المالية من شأنها أن تمكن المؤسسة من اتخاذ الإجراءات اللازمة والضرورية التي تحقق للمؤسسة إمكانية إدارة أصولها وخصومها بفعالية وكذا التحوط من تحمل الخسائر الناتجة عن تقلب الأوضاع الاقتصادية وهو ما ينعكس إيجابا على أدائها المالي من خلال تقليص الفجوة بين الأداء المالي المتوقع والمحقق فعلا.

ثانيا: تخفيض التكاليف

يركز تخفيض التكاليف بصفة أساسية على استخدام المؤسسة لمواردها المتاحة بطريقة مثلى وهو ما يقلل من جوانب الإسراف وسوء إستخدام تلك الموارد، ويعمل على توجيه التكاليف نحو النشاطات اللازمة والضرورية، وبالتالي إضافة قيمة للمنتج أو الخدمة وتحقيق رضا العملاء عن طريق تقديم منتجات وخدمات ذات جودة عالية ومواصفات متميزة وبأسعار منخفضة مقارنة مع أسعار المؤسسات المنافسة، ومن خلال هذا المنطلق يجب أن يتخذ تخفيض التكاليف شكلا متحركا وهو ما يعني التخفيض المستمر للتكاليف طالما أن هناك فرصة للوصول إلى مستويات أفضل عن طريق الوصول إلى التكاليف المستهدفة (الجيوشى، سلامه، و أميرهم، 2019، صفحة 61).

ومن خلال ما سبق فإن تخفيض التكاليف إلى المستويات الدنيا مع عدم المساس بجودة المنتجات والخدمات يحقق للمؤسسة الحفاظ على سمعتها في السوق وكذا الحفاظ على عملائها من خلال إمكانية تقديم تلك المنتجات والخدمات بأسعار منخفضة ومنافسة، وهو ما يؤدي إلى تحقيق هامش ربح مرتفع من خلال زيادة رقم أعمالها نتيجة جذب قاعدة كبيرة من العملاء من ناحية ومن ناحية أخرى تحقيق وفرات مالية والاستغلال الأمثل لمواردها، وكل ذلك من شأنه التأثير الإيجابي على أدائها المالي، لذلك يعتبر أسلوب تخفيض التكاليف من أهم الأساليب التي تسعى إليها المؤسسات من أجل تحسين أدائها المالي.

ثالثا: زيادة الحصة السوقية:

تعتبر الحصة السوقية من أهم العناصر التي تهتم بها المؤسسات، حيث يمكن من خلالها معرفة حجم نشاطها في السوق، فهي تعمل كأداة ترشد المؤسسات لتوسيع أعمالها، وبالتالي ينعكس ذلك على زيادة الإنتاجية وتخفيض التكاليف وزيادة الأرباح... وتشير الحصة السوقية إلى مدى قوة المؤسسة التأثيرية وكذلك حجم نشاطها في الصناعة التي تنشط فيها مقارنة بمنافسيها، وعموما فإن الحصة السوقية تعتبر أحد الوسائل التي تمكن إدارة التسويق من التأكد من تحقيق الأهداف التسويقية والقيام بجملة من الإجراءات اللازمة لتحسين أداء المؤسسة أو تعديل أهدافها إذا حدثت انحرافات بين الأداء المحقق والأداء المتوقع (عزاز و جاد عبده، 2019، صفحة 191).

وتجدر الإشارة إلى أن موضوع العلاقة الإيجابية بين الحصة السوقية وربحية المؤسسات حازت على اهتمام مختلف الباحثين والأكاديميين منذ سبعينيات القرن الماضي، حيث نشر Buzzell وآخرون سنة 1975 مقالا تحت عنوان الحصة السوقية مفتاح للربحية وذلك من خلال دراسة مستمرة لـ57 شركة تم التوصل من خلالها على وجود علاقة إيجابية بين العائد على الاستثمار والحصة السوقية، حيث تم التوصل من خلال المقال المنشور أن الحصة السوقية تعتبر أحد المحددات الرئيسية لربحية المؤسسات، كما أنها قادرة على أن تعكس الوضع التنافسي للمؤسسة، ومنذ ذلك الحين إستمرت الدراسات والأبحاث حول هذا الموضوع وأثبت العديد من الباحثين وجود العلاقة الإيجابية بين الحصة السوقية وربحية المؤسسات، ويشير كل من Buzzell and Gale سنة 1987 إلى أربعة أسباب رئيسية تساهم في وجود هذه العلاقة الإيجابية بين الحصة السوقية وربحية المؤسسات والتي تتمثل فيما يلي (Hsu، 2022):

- تعد إقتصاديات الحجم أحد أهم أسباب العلاقة الإيجابية بين الحصة السوقية وربحية المؤسسات، فعند إمتلاك المؤسسات لحصص سوقية مرتفعة يمكنها من تحقيق وفورات الحجم لتخفيض التكاليف.
- يرغب العملاء في التعامل مع المؤسسات الرائدة في السوق وذلك لتجنب المخاطرة.
- تمتلك المؤسسات ذات الحصة السوقية المرتفعة قوة التفاوض بفاعلية سواء تعلق الأمر بعلاقتها مع الموردين أو العملاء.
- إن العلاقة الإيجابية بين الحصة السوقية والربحية تعود أساسا إلى خضوعهما لنفس العوامل المؤثرة كجودة المنتجات والخدمات.

وبناء على ما سبق فإن الحصة السوقية تعتبر من أهم المؤشرات التي تساعد المؤسسات على تعزيز مركزها التنافسي حيث تسعى جميع المؤسسات إلى المحافظة على حصتها السوقية أو زيادتها والهيمنة على السوق، من خلال السياسة السعرية والعمل على تقديم منتجات وخدمات تتميز بالجودة وذلك عن طريق تطوير وتحسين الأنشطة الإنتاجية والخدمية وكذا التسويقية لتحقيق الحصة السوقية التي تهدف إليها (عزاز و جاد عبده، 2019، صفحة 193).

المطلب الثالث: تقييم الأداء المالي ومؤشرات قياسه

يوجد العديد من المؤشرات المالية التي تساعد المؤسسات الاقتصادية على تقييم أدائها المالي والتي تنقسم إلى عدة مجموعات رئيسية، حيث تستخدم المؤسسات جملة من المؤشرات لتحليل وضعها المالي والتي تختلف باختلاف نشاط المؤسسة أو القطاع

الذي تنتمي إليه وكذا إحتياجات المؤسسة لتحليل أدائها المالي، وتعتبر مؤشرات الأداء المالي من أهم الأدوات التي تمكن تلك المؤسسات من الحكم على وضعيتها المالية بشكل صحيح ودقيق وتصحيح الإختلالات.

الفرع الأول: تقييم الأداء المالي

من أجل اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة فإن المؤسسات الاقتصادية تقوم بتقييم الأداء المالي وذلك من أجل تحديد الانحرافات ومقارنة ما تم التخطيط له بما تم إنجازه بالفعل ومن ثم تصحيحها.

أولا: مفهوم تقييم الأداء المالي

يقصد بتقييم الأداء المالي إعطاء حكم ذو قيمة فيما يتعلق بإدارة موارد المؤسسة الطبيعية، المادية والمالية، وبمعنى آخر يقصد به قياس النتائج التي حققتها المؤسسة أو التي تنتظر تحقيقها في ظل معايير محددة مسبقا وذلك لتحديد ما يمكن قياسه وبالتالي تحديد مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها المرسومة لمعرفة مستوى الفعالية، وكذلك تحديد الأهمية النسبية بين النتائج المحققة وتكلفة الموارد المستخدمة مما يساعد على تحديد مستوى الكفاءة (دادن، 2006، صفحة 41).

كما يعرف بأنه نظام متكامل يتم من خلاله مقارنة النتائج المحققة وفقا للمؤشرات التي تم اختيارها مع ما يوافقها من مؤشرات تهدف المؤسسة إلى تحقيقها، أو ما يوافقها من مؤشرات تعكس الأداء المالي خلال فترات سابقة، أو مقارنتها بنتائج الأداء في المؤسسات المماثلة مع الأخذ بعين الإعتبار ظروف المؤسسة التاريخية والهيكلية (فهد، 2009، صفحة 23).

ويهدف تقييم الأداء المالي إلى الكشف عن إمكانية تحقيق القدرة الإيرادية والقدرة الكسبية للمؤسسة، حيث تشير الأولى إلى قدرة المؤسسة على خلق الإيرادت سواء كان ذلك من خلال الأنشطة الجارية أو الأنشطة الرأسمالية أو الأنشطة الإستثنائية، فيما تشير الثانية إلى القدرة على تحقيق فوائض مالية عن طريق الأنشطة المحددة مسبقا وبالتالي فإن ذلك يساعد المؤسسة على مكافأة عناصر الإنتاج التي ساهمت في تحقيق تلك الفوائض مثل العمال والمستثمرين، وذلك وفقا للنظرية الحديثة (دادن، 2006، صفحة 41).

ثانيا: معايير تقييم الأداء المالي:

يستخدم المحلل المالي جملة من المعايير للحكم على مستوى الأداء المالي للمؤسسة من أهمها ما يلي (النعيمي، الساقي، سلام، و شقيري، 2007، صفحة 102):

أ. **المعايير التاريخية:** تستند هذه المعايير على جملة من المؤشرات المالية ذات الطابع التاريخي والمستخرجة من القوائم المالية لنفس المؤسسة للسنوات السابقة، من أجل مقارنتها مع نتائج المؤسسة للفترة الحالية، حيث توجد هذه المعايير داخل المؤسسة والتي يتم قبولها من طرف المحللين من أجل إستخدامها للمقارنة.

ب. **المعايير المستهدفة:** تعبر عن المعايير التي تستند على خطط المؤسسة المستقبلية، والبيانات التي تحتويها، حيث يمكن من خلالها أن يقارن المحللين الماليين بين المعايير في هذه الخطط والمعايير التي تم تحقيقها بالفعل خلال الفترة الزمنية السابقة، ويوضح إستخدام هذه المعايير مدى تنفيذ خطط المؤسسة الموضوعة سابقا.

ت. **المعايير الصناعية:** وتعبر عن المعايير الأكثر شيوعا والموضوعة في ظل الظروف العادية والمقبولة لنشاط المؤسسة، حيث يمكن أن تكون هذه المعايير خاصة بصناعة معينة على المستوى المحلي أو الإقليمي أو الدولي، ومن خلال مقارنتها مع ما تم تحقيقه تعبر عن الأداء المالي المقبول في المؤسسة سواء على المستوى المحلي أو الإقليمي أو الدولي في ظل معايير محددة تتميز بالوضوح.

كما أنه يمكن للمحلل المالي بتقييم الأداء المالي في المؤسسة فإنه يعتمد على طريقتين في عملية التحليل والمتمثلة فيما يلي (خنفر و المطارنة، 2006):

– **التحليل العمودي:** ويطلق عليه كذلك إسم التحليل الرأسي، ويتم من خلاله تحويل الأرقام المطلقة المتعلقة بالبنود في القوائم المالية إلى نسب مئوية وبالتالي فإن كل بند في القوائم المالية ينسب إلى البند العام في المجموعة التي ينتمي إليها، حيث يتم ذلك عن طريق إعطاء البند العام النسبة 100 %، ويتم هذا التحليل خلال فترة زمنية واحدة.

– **التحليل الأفقي:** سمي بالتحليل الأفقي نسبة إلى كونه يقوم بدراسة اتجاهات وسلوك مجموعة من البنود المختلفة في القوائم المالية ومن ثم رصد التغيرات التي تطرأ عليها خلال فترات مالية، وبالتالي فالتحليل الأفقي يمكن المحلل المالي من التعرف على مدى إستقرار أو تراجع تلك البنود، وما يميز هذا التحليل أنه ذو طبيعة ديناميكية عكس التحليل العمودي والذي يسمى أيضا بالتحليل الساكن، ويستند المحلل المالي أثناء قيامه بهذا التحليل إلى سنة الأساس والتي عادة ما تكون السنة الأولى للسنوات المراد تحليلها، كما تجدر الإشارة أن اختيار سنة الأساس أمر بالغ الأهمية لذلك يجب مراعاة أن تكون سنة طبيعية ولم تحدث فيها أي ظروف إستثنائية تؤثر على الأداء المالي سواء بالسلب أو الإيجاب.

الفرع الثاني: مؤشرات قياس الأداء المالي

يعتمد قياس النسب المالية بشكل أساسي على المؤشرات المالية التي يتم التوصل لها من خلال سلسلة من النسب المالية والتي تمكن من إعطاء صورة شاملة عن أداء المؤسسة المالي خلال فترة زمنية معينة، كما تساعد على تحديد مقدار التحسن في الأداء المالي للمؤسسة مقارنة بالفترات السابقة أو المؤسسات المنافسة (جدوع و جياس، 2016، صفحة 308).

أولا: نسب الربحية:

تعتبر نسب الربحية من أهم النسب المستخدمة في التحليل المالي والمحاسبي والأكثر إستعمالا لتحديد وضعية المؤسسة، حيث يلجأ لها أغلب أصحاب الصلة بنشاط المؤسسة مثل الإدارة والملاك والدائنين، لما لها من تأثير مباشر على كل أوجه نشاط المؤسسة، بحيث لا يمكن فصل تحليل السيولة والقدرة على السداد في الآجال الطويلة عن تحليل ربحية المؤسسة وذلك نتيجة تأثرها بها وباتجاهاتها (خنفر و المطارنة، 2006، صفحة 138)، وبالتالي فإن نسب الربحية تعكس وضعية الأداء الإجمالي للمؤسسة وهي على عكس النسب الأخرى (جدوع و جياس، 2016، صفحة 309).

وترجع أسباب الاعتماد على مؤشرات الربحية في تحليل الأداء المالي في العديد من الدراسات إلى النقاط التالية (ضويفي، 2015، صفحة 261):

- تعكس مؤشرات الربحية النتائج السابقة للنسب حيث توفر إجابات نهائية حول كفاءة إدارة المؤسسة العامة، وتعد كإنعكاس للعديد من العمليات والقرارات المتعلقة بالأنشطة التشغيلية، الإدارية والاستثمارية.
- تعد مؤشرات الربحية والعائد كانعكاس لقدرة إدارة المؤسسة على تحقيق الأرباح من العمليات الرئيسية التي أسست لها أصلا، كما تعتبر من أهم المؤشرات التي يهتم بها الملاك وإدارة المؤسسة والعديد من الأطراف أصحاب المصالح.
- تعكس هذه المؤشرات الأداء العام للمؤسسة، وتعد من المقاييس المهمة لقياس مدى فعالية سياسة إدارة المؤسسة الاستثمارية، التشغيلية والتمويلية.

- الصعوبة في تقييم الأداء المالي من خلال مؤشرات خلق القيمة لأنها تتطلب عند حسابها معطيات مستخرجة من البورصة كالقيمة السوقية للأسهم، مخاطر السهم السوقية، عائد محفظة السوق، العائد الخالي من المخاطر وغيرها، وفي الدراسات التي تكون فيها المؤسسات عينة الدراسة غير مدرجة في البورصة تنعدم فيها هذه المعطيات، إضافة إلى ذلك غياب سوق مالية نشطة ومتطورة في الجزائر تفصح بشكل دوري ومستمر عن تلك المعطيات.

وفيما يلي سيتم التطرق إلى أهم نسب الربحية وأكثرها إستعمالا والمتمثلة فيما يلي:

أ. **معدل العائد على المبيعات (ROS)**: يعتبر معدل العائد على المبيعات مؤشر لقياس صافي الأرباح المحققة بعد الضريبة الناتج عن كل دينار واحد من صافي المبيعات، وكلما كانت النسبة مرتفعة كلما دل ذلك على ربحية المؤسسة، وبالتالي فإنها تتميز بالسيطرة الأفضل على تكاليفها بالمقارنة مع المؤسسات المنافسة، ويقوم المحللين الماليين بمقارنة هذه النسبة بالنسب المتحصل عليها في السنوات السابقة والنسب المعيارية أو نسب السوق، وبالتالي فالزيادة في الأرباح الصافية للمؤسسة لا تدل على تحسن هامش الربح الصافي للمؤسسة حيث إذا زادت التكاليف بمعدل أكبر من صافي المبيعات، فإن ذلك يؤدي إلى تراجع هامش الربح ، ويمكن حساب هذه النسبة وفقا للعلاقة التالية (بن زغدة، 2019، صفحة 155):

معدل العائد على المبيعات= النتيجة الصافية / رقم الأعمال

ب. **معدل العائد على الأصول ROA**: يقيس هذا المعدل مدى قدرة الإدارة وكفاءتها على تحقيق الربح من خلال الأصول المستثمرة في المؤسسة، وهو يعتبر من أكثر المؤشرات المالية إستخداما لقياس الأداء المالي لكونه واحدا من أهم النسب لقياس ربحية المؤسسة ومدى نجاحها، وبالتالي فهو يقيس مدى قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح عن طريق إجمالي الأصول، وكلما إرتفع معدل العائد على الأصول فإن ذلك يشير إلى فعالية المؤسسة في إدارة أصولها من أجل تحقيق الأرباح، حيث يقيس هذا المعدل إنتاجية الأصول وربحيتها، ويشير إرتفاع معدل العائد على الأصول سواء بالنسبة للسنوات السابقة أو إلى نفس متوسط حقل الصناعة بالنسبة للمؤسسة على أن المؤسسة تتميز بالكفاءة في أدائها وتحقق أرباحا مرتفعة.ويتم حسابه كما يلي (حسن، 2023، صفحة 56):

معدل العائد على الأصول= النتيجة الصافية / مجموع الأصول

ت. **معدل العائد على حقوق الملكية ROE**: يعتبر معدل العائد على حقوق الملكية إلى جانب معدل العائد على الأصول من أكثر المؤشرات إستعمالا لقياس الأداء المالي في المؤسسات، وهو ما أكده Monteiro سنة 2006 بأن معدل العائد على حقوق الملكية هي النسبة الأكثر أهمية بالنسبة للمستثمرين كما أنها تمثل النتيجة النهائية لتحليل النسب المالية في المؤسسة، (de Wet & du Toit, 2007, p. 60)، ويشير Gitman and Chad إلى أن هذا المعدل يقيس العائد على كل وحدة نقدية مستثمرة من قبل حملة الأسهم العادية فكلما كانت النسبة مرتفعة كلما كان ذلك في صالح المساهمين (حسن، 2023، صفحة 57)، ويتم قياسه بعد اقتطاع الضريبة ويشير إلى قدرة الإدارة وكفاءتها في تعظيم ثروة المساهمين، وبالتالي فهو يقيس ربحية رأس المال الذي قدمه المساهمين للمؤسسة، ويلاحظ أن هذا المعدل يرتفع في سنوات الإعفاء الضريبي، وينخفض في سنوات الخضوع للضريبة كما قد ينخفض نتيجة الزيادة في الأرباح المحتجزة، لذلك يتطلب الأمر التمعن عند القيام بتحليل هذه النسبة (الكرخي، 2016، صفحة 105).

ويتم حساب معدل العائد على حقوق الملكية كما يلي (حسن، 2023، صفحة 57):

معدل العائد على حقوق الملكية= النتيجة الصافية / حقوق الملكية

ثانيا: نسب السيولة:

تهدف المؤسسة من خلال قياس هذه النسب إلى تقييم القدرة المالية لها في الآجال القصيرة وذلك عن طريق معرفة مدى قدرتها على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل عند حلول آجال إستحقاقها عن طريق التدفقات النقدية العادية والتي تنتج عن مبيعاتها أو تحصيلها لذممها بالدرجة الأولى، وفيما يلي سيتم التطرق إلى أهم النسب والأكثر شيوعا والتي يمكن أن تستخدمها المؤسسة لقياس قدرتها على سداد إلتزاماتها قصيرة الأجل والمتمثلة في نسبة التداول ونسبة السيولة السريعة وصافي رأس المال العامل ونسبة صافي رأس المال العامل (عبد الرحمن، 2020، صفحة 683)

أ. **نسبة التداول:** تشير هذه النسبة إلى عدد المرات التي تغطي فيها الأصول المتداولة للمؤسسة إلتزاماتها المتداولة، ويتم حسابها وفقا لما يلي:نسبة التداول= الأصول المتداولة/ الالتزامات المتداولة

وتعتبر النسبة 1:2 نسبة عادلة لأغلب القطاعات فكلما إرتفعت قيمة الأصول المتداولة مقارنة بالتزامات المؤسسة المتداولة زادت درجة تأكدها بقدرتها على سداد إلتزاماتها المتداولة، وبالتالي فإن ذلك يشير إلى إنخفاض مخاطر الخسارة التي تتعرض لها تلك الأصول وهو ما يعني ارتفاع هامش الأمان لتغطية إنخفاض قيمة الأصول المتداولة غير نقدية في حالة التنازل عنها أو تصفيتها، أما إذا كانت النسبة أقل من الواحد فإن ذلك يشير إلى أن المؤسسة غير قادرة على تسديد إلتزاماتها قصيرة الأجل وأن وضعها المالي ليس جيد، إلا أن ذلك لا يعني أنها ستتعرض للإفلاس أو التصفية، بل ستلجأ إلى طرق عديدة لضمان التمويل (الجعبري، 2014، صفحة 91).

ب. **نسبة السيولة السريعة** إذا كانت المؤسسة تواجه صعوبات في تحويل مخزوناتها إلى نقدية في الآجال القصيرة فإنه وجب إستبعاد المخزونات من الأصول المتداولة عند حساب نسب السيولة، كما يجب استبعاد المصروفات المدفوعة مقدما نتيجة تحمل المؤسسة لخسائر كبيرة في حال إستعادت تلك المصروفات، ووفقا لهذه الحالة يتم الحصول على ما يسمى بنسبة السيولة السريعة وفقا للعلاقة التالية (عبد الرحمن، 2020، صفحة 684):

نسبة السيولة السريعة= الأصول المتداولة – المخزونات – المصروفات المدفوعة مقدما / الأصول المتداولة

وتعتبر نسبة السيولة السريعة المساوية لـ 1:1 نسبة مقبولة، أما إذا كانت النسبة أقل من الواحد الصحيح فإنه ينظر إلى المؤسسة بحذر شديد، في حين إذا كانت النسبة أقل من نسبة التداول بفارق كبير فهذا يدل على أن الأصول المتداولة للمؤسسة تعتمد بشكل كبير على مخزوناتها السلعية (الجعبري، 2014، صفحة 92).

ت. **صافي رأس المال العامل:** يستخدم هذا المؤشر للحكم على قدرة المؤسسات على تسديد إلتزاماتها في الآجال القصيرة، حيث أن ارتفاع قيمة رأس المال العامل يعتبر مؤشرا إيجابيا على توفر السيولة بالمؤسسة، كما يتأثر هذا المؤشر بعناصر وهيكل الأصول المتداولة والالتزامات المتداولة إضافة إلى التغييرات والتأثيرات التي تطرأ عليها، ويمكن حسابه وفقا للعلاقة التالية:

صافي رأس المال العامل= الأصول المتداولة – الالتزامات المتداولة

ثالثا: نسب المديونية (الرفع المالي):

تساهم نسب المديونية على معرفة المصادر التمويلية التي تعتمدها المؤسسة من أجل تمويل موجوداتها، ومن خلالها يمكن تحديد الأهمية النسبية لكل مصدر وكذلك مدى الأمان المتاح للدائنين، ومن أهم هذه النسب ما يلي (عبد الرحمن، 2020، صفحة 35):

أ. **نسبة المديونية:** تشير هذه النسبة إلى مدى المخاطر المالية التي يتعرض لها كل من الدائنين والمساهمين وكلما إرتفعت زاد إحتمال عدم قدرة المؤسسة على السداد، ويمكن حسابها وفقا للعلاقة التالية: نسبة المديونية = إجمالي الديون/ صافي حقوق الملكية.

ب. **نسبة حقوق الملكية إلى صافي الأصول:** تشير هذه النسبة إلى مدى المخاطر المالية التي يتعرض لها كلا الطرفين، حيث كلما إرتفعت زاد إحتمال عدم قدرة المؤسسة على خدمة ديونها ويتم حسابها وفقا للعلاقة التالية: نسبة حقوق الملكية إلى صافي الأصول = حقوق الملكية/ صافي الأصول الثابتة

ت. **نسبة ديون طويلة الأجل إلى حقوق الملكية** تعبر هذه النسبة عن مدى إعتماد المؤسسة على الديون طويلة الأجل لتمويل أصولها ويتم حسابها وفقا للعلاقة التالية:

نسبة ديون طويلة الأجل إلى حقوق الملكية= الديون طويلة الأجل/ مصادر التمويل طويلة الأجل(ديون طويلة الأجل+ الأسهم الممتازة+ حقوق الملكية

ث. **عدد مرات تغطية الفائدة:** تشير هذه النسبة إلى مدى قدرة المؤسسة على سداد فوائد قروضها من خلال الأرباح المحققة ويتم حساب هذه النسبة كما يلي: عدد مرات تغطية الفائدة = الأرباح قبل الفوائد والضرائب/ الفوائد السنوية المدفوعة

رابعا: نسب السوق:

تعتبر نسب السوق ذات أهمية بالغة بالنسبة لحملة الأسهم وكذا المستثمرين المحتملين ومحللي الأوراق المالية إضافة إلى بنوك الاستثمار والدائنين وإدارة المؤسسة لقياس مدى تأثير أداء المؤسسة على أسعار الأسهم العادية، حيث يعتبر تعظيم ثروة المساهمين من خلال تعظيم قيمة الأسهم السوقية من أهم أهداف الإدارة المالية، وتعبر هذه النسب عن تقييم المستثمرين للمؤسسة وأدائها سابقا وكذلك فرصها المستقبلية (الجعبري، 2014، صفحة 139).

ويمكن توضيح أهم هذه المؤشرات من خلال الجدول التالي:

الجدول (2-1): أهم نسب السوق لقياس الأداء المالي

النسبة	الصيغة الرياضية	التفسير
نسبة سعر السهم إلى ربحيته	سعر السهم في السوق/عائد السهم الواحد	يؤدي إرتفاعها إلى ثقة المستثمرين في استقرار ونمو المؤسسة، في حين يؤدي إنخفاضها إلى توقعات المستثمرين بانخفاض معدلات النمو.
القيمة الدفترية	عدد الأسهم العادية/إجمالي حقوق	يعتبر الأداء جيد إذا كانت القيمة السوقية لأسهمها أعلى

للسهم	المساهمين	من القيمة الدفترية.
القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية للسهم	السعر السوقي للسهم/ القيمة الدفترية للسهم	إرتفاع هذه النسبة يعتبر مؤشرا إيجابيا وهو ما يدل على التقييم الجيد للمستثمرين لأداء المؤسسة وبالتالي ينعكس ذلك على ارتفاع السعر السوقي للسهم.
ريع السهم	السعر السوقي للسهم/نصيب السهم العادي منالتوزيعات	تستخدم هذه النسبة للحكم على الفرص الاستثمارية البديلة، ويؤدي ريع السهم المرتفع إلى توقع المستثمرين لنمو بطيء للتوزيعات على أسهمهم.
عائد السهم العادي	المتوسط المرجح للأسهم العادية/(صافي الدخل- توزيعات الأسهم الممتازة)	إرتفاع هذه النسبة تدل على إرتفاع الأرباح للسهم الواحد.
توزيعات السهم العادي	المتوسط المرجح للأسهم العادية/توزيعات حملة الأسهم العادية	إرتفاع هذه النسبة يعد مؤشرا إيجابيا ويدل على نصيب السهم العادي من توزيعات القيمة النقدية.
نسبة توزيعات الأرباح	التوزيعات النقدية المعلنة/ صافي الربح بعد الضريبة	إرتفاع هذه النسبة يدل على نجاح السياسة التي تتبعها المؤسسة في توزيع أرباحها النقدية من مجمل الربح المحقق.

المصدر:محمد راضي خنفر، و غسان فلاح المطارنة.(2006).تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي. عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.

خامسا: نسب النشاط

تعد هذه النسبة كمؤشر جيد يدل على مدى كفاءة إدارة المؤسسة في توزيع مواردها المالية توزيعا ملائما على مختلف أنواع الأصول، بالإضافة إلى أنها تقيس مدى كفاءة إدارة المؤسسة في استخدام أصولها من أجل إنتاج أكبر قدر ممكن من السلع والخدمات بهدف تحقيق أكبر حجم ممكن من المبيعات وبالتالي زيادة الأرباح (عبد الرحمن، 2020، صفحة 32).

والجدول التالي يوضح أهم نسب النشاط لقياس الأداء المالي.

الجدول (3-1): أهم مؤشرات الكفاءة لقياس الأداء المالي

النسبة	الصيغة الرياضية	التفسير
معدل دوران المخزون	تكلفة المبيعات/ متوسط المخزون	ارتفاع هذه النسبة يدل على كفاءة إدارة المؤسسة في إدارة مخزوناتها وسرعة تحويلها إلى سيولة.
متوسط فترة التخزين	360/ معدل دوران المخزون	كما أن طول فترة التخزين يعد مؤشرا غير جيد ويدل على فشل إدارة المؤسسة في إدارة مخزوناتها.

معدل دوران الذمم الدائنة	المشتريات الآجلة/متوسط رصيد الدائنين	انخفاض هذه النسبة يدل على حصول المؤسسة على الوقت الكافي لتسديد ديونها إلى الموردين، كما طول فترة التسديد يعتبر مؤشرا جيدا
متوسط فترة التسديد	360/ متوسط رصيد الذمم الدائنة	
معدل دوران الذمم المدينة	المبيعات الآجلة/ متوسط رصيد المدينين	ارتفاع هذه النسبة يشير إلى كفاءة إدارة المؤسسة في تحصيل الذمم المدينة، كما أن انخفاض متوسط فترة التحصيل يعد مؤشرا جيدا
متوسط فترة التحصيل	360/ متوسط رصيد الذمم المدينة	
معدل دوران الاصول	صافي المبيعات/ إجمالي الأصول	إرتفاع هذا المؤشر يدل على إستغلال إدارة المؤسسة لأصولها بكفاءة وفعالية.
معدل دوران صافي رأس المال العامل	صافي المبيعات/ صافي رأس المال العامل	إرتفاع هذه النسبة يدل على كفاءة إدارة المؤسسة في استخدام صافي رأس المال العامل في توليد الإيرادات

المصدر:محمد راضي خنفر، و غسان فلاح المطارنة.(2006).تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي.عمان:دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة

المبحث الثالث: الأداء الاجتماعي في المؤسسات الاقتصادية في ظل تبني المسؤولية الاجتماعية

أكدت العديد من الدراسات على ضرورة إلتزام المؤسسات الاقتصادية أثناء سعيها نحو تحقيق الأرباح، الإستجابة إلى متطلبات جميع الأطراف المتعاملة معها لا سيما متطلبات المجتمع الذي تنشط فيه، من أجل التخفيف من الآثار السلبية لأنشطتها وكذا المساهمة في بناء سمعة جيدة وتحقيق رغبات مختلف الأطراف أصحاب المصلحة، والالتزام بتحقيق مستوى مقبول من الأداء الاجتماعي وذلك من خلال تضمين تلك الالتزامات في إستراتيجيتها العامة.

المطلب الأول: المسؤولية الاجتماعية في المؤسسات الاقتصادية

إن سعي صناع القرار في المؤسسات الاقتصادية نحو جني الأرباح والاهتمام بمصالح الملاك على حساب مصالح الأطراف الأخرى، نتج عنه مجموعة من التجاوزات والمشاكل التي أدت بالمنظمات الدولية والمجتمع المدني إلى المناداة بضرورة تحلي صناع القرار في المؤسسات سواء في القطاع العام أو الخاص بالسلوك الأخلاقي والاهتمام بمصالح جميع الأطراف أصحاب المصلحة، والنظر إلى المؤسسة كمواطن صالح، وهو ما نتج عنه ضغوط من جميع الأطراف التي تطالب تلك المؤسسات بضرورة الالتزام بمسؤوليتها تجاه المجتمع، وأن تراعي أثناء سعيها لتحقيق مصالحها الذاتية مصالح المجتمع الذي تعمل فيه من خلال إلتزامها بمسؤوليتها الاجتماعية.

الفرع الأول: نشأة ومفهوم المسؤولية الاجتماعية

مرت المسؤولية الاجتماعية بعدة مراحل نتيجة لتزايد الوعي حول أهمية الدور الذي تلعبه المؤسسات الاقتصادية تجاه المجتمع الذي تنشط فيه ويمكن توضيح ذلك من خلال ما يلي:

أولا: نشأة المسؤولية الاجتماعية

يرى البعض أن ظهور مصطلح المسؤولية الاجتماعية أول مرة كان سنة 1923 حيث تطرق (Sheldon) إلى أن كل مؤسسة مسؤولة أولا إجتماعيا وأن ضمان بقائها وإستمراريتها مقترن بضرورة إلتزامها بالمسؤولية الاجتماعية أثناء أدائها لأعمالها، وقد بدأ هذا المفهوم يحظى باهتمام الكثير من الباحثين والأكاديميين ومختلف المنظمات المهنية إضافة إلى اهتمام القضاء الأمريكي بهذا المفهوم حيث أصدر مجموعة من الأحكام التي تقضي بضرورة وفاء المؤسسات بالمسؤولية الاجتماعية، وفيما يلي مجموعة من الخطوات التي تم اتخاذها من أجل الالتزام بمفهوم المسؤولية الاجتماعية (عبده و آخرون، 2013، الصفحات 290-291):

- إنعقاد مؤتمر بجامعة كاليفورنيا تحت عنوان المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال سنة 1972 حيث أكدت توصياته ضرورة قيام المؤسسات الاقتصادية أثناء سعيها لتحقيق الأرباح الأخذ في الحسبان الإعتبارات الاجتماعية.
- بعدها قامت وزراة التجارة الأمريكية بتشكيل لجنة بهدف دراسة أبعاد المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات وقد توصلت اللجنة إلى تغير العقد المبرم بين المجتمع والمؤسسات حيث لم تعد المؤسسات مسؤولة فقط عن تقديم السلع والخدمات الضرورية للمجتمع بل أصبحت أيضا مسؤولة عن المساهمة وبفعالية عن تحسين مناحي الحياة للمجتمع.
- أصدرت محكمة نيوجرسي بالولايات المتحدة حكما لصالح إحدى المؤسسات من أجل المساهمة بمبالغ مالية عن طريق التبرعات لإحدى الجامعات بهدف دعم عملية التعليم، وذلك خلافا لرغبة مساهميها، حيث نص الحكم أن مساهمة المؤسسة تجاه التعليم لا يعتبر حقا للمؤسسة فقط وإنما واجبها من أجل الوفاء بمسؤوليتها تجاه المجتمع الذي تعمل فيه.

ويشير بعض الباحثين إلى أن ظهور مفهوم المسؤولية الاجتماعية يعود إلى قيام بعض المؤسسات بتحسين ظروف العمل الداخلية وكذا تحسين حياة العاملين، غير أن المفهوم أصبح أكثر شمولية عندما أصبح يركز على تحسين حياة المجتمع بشكل عام دون تمييز وتوفير الاستقرار الاجتماعي والاهتمام بتحقيق التكافل الاجتماعي، ويرجع البعض ظهور مفهوم المسؤولية الاجتماعية بالصيغة الجديدة إلى الأفكار التي نادى بها الأمين العام للأمم المتحدة سنة 1999 في مؤتمر ديفوس، والتي جاء في محتواها ضرورة تبني المؤسسات سواء في القطاع العام أو الخاص المسؤولية الاجتماعية، بالإضافة إلى توجيه قوى الأسواق لدعم المثل العليا وفقا للمبادئ التي تنادي بضرورة إعلاء القيم الأخلاقية والإنسانية والبيئية والتي تناولها الإعلان العالمي لحقوق الإنسان الصادر سنة 1948، إعلان ريو دي جانيرو المتعلق بالبيئة والصادر عن مؤتمر قمة الأرض سنة 1991، إعلان منظمة العمل الدولية لمبادئ وحقوق العمل الأساسية سنة 1998 (جرادات و أبو الحمام، 2023، الصفحات 21-22).

وعموما إن تطور مفهوم المسؤولية الاجتماعية مر بثلاث مراحل رئيسية يمكن إيجازها فيما يلي (فلاق، 2014):

أ. **مرحلة تعظيم الأرباح (من القرن الثامن عشر إلى أواخر العشرينات)**: في هذه المرحلة وحسب وجهة النظر النيوكلاسيكية فإن الهدف الوحيد للمؤسسات هو السعي وراء تعظيم الأرباح، وبالتالي فإن سعي المؤسسات نحو حقيق المصلحة الذاتية سيؤدي بالضرورة إلى تحقيق المصلحة العامة، إلا أنه لا يمكن إغفال بعض الأعمال المتعلقة بالأخلاق الدينية التي أشارت إلى المسؤولية الاجتماعية ومثال ذلك أعمال كل من (Max Weber) و (J.M Clark) سنة 1916 حيث وصف الاقتصاد المبني على مبدأ دعه يعمل أتركه يمر بأنه إقتصاد غير مسؤول، وبالتالي فإن الحاجة ماسة إلى خلق إقتصاد مسؤول والالتزام بأخلاقيات

الأعمال التجارية (فلاق، 2014)، في هذه المرحلة تتم مساءلة الإدارة من قبل الملاك والمسؤولية الأساسية للمؤسسات هي أن النقود والثروة تعتبر الأكثر أهمية وأن ما هو جيد للمؤسسة جيد للبلد (نجم، 2006، صفحة 203).

ب. مرحلة تعدد الأهداف (من أواخر العشرينات إلى بداية الستينات): وتسمى أيضا بمرحلة إدارة الوصاية، في هذه المرحلة ظهرت العديد من النظريات التي إنتقدت الهدف الوحيد للمؤسسات وهو تعظيم الأرباح مثل نظرية المهارات لـ (E .Penrose) سنة 1959 والتي تنص على أهمية تحقيق الأرباح، لكن لا يجب إعتبار ذلك الهدف الوحيد للمؤسسة، وتجدر الإشارة إلى أن هذه النظريات والتي أقرت بضرورة تعدد أهداف المؤسسة إهتمت فقط بالأهداف الداخلية مثل زيادة كل من المبيعات وحجم المؤسسة، تحسين أجور العاملين وغيرها، مع إهمال الدور الاجتماعي والبيئي (فلاق، 2014)، وبالتالي فإن أهم ما ميز هذه المرحلة الاهتمام بتحقيق الأرباح الملائمة، إضافة إلى الإعتراف بحقوق محددة للعاملين، أما الإدارة فتتم مساءلتها من قبل الملاك، المساهمين، العاملين، العملاء، الموردين، وإعتبار أن النقود والثروات مهمة لكن الأفراد مهمون أيضا، وأن ما هو جيد للمؤسسة جيد للبلد (نجم، 2006، صفحة 203).

ت. مرحلة إدارة نوعية الحياة (من أواخر الستينات إلى الوقت الحاضر): تميزت هذه المرحلة بزيادة حجم المؤسسات ورفض العاملين فيها لظروف العمل القاسية، ما أدى إلى زيادة مطالبة المؤسسات بضرورة التحلي بالمسؤولية الاجتماعية، حيث ظهرت نظرية أصحاب المصالح في الثمانينات التي ترى أن المؤسسات يجب أن تكون مسؤولة عن تحقيق الرفاهية للمجتمع، وأن كل طرف داخل أو خارج المؤسسة هو مسؤول عن الإدارة الجيدة تجاه جميع الأطراف أصحاب المصلحة والمجتمع ككل، وقد أشار (Paul Samuelson) في هذا الصدد على أن المؤسسات الكبيرة في وقتنا الحاضر لم يعد يقع على عاتقها الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية فقط بل يجب عليها عموما التأكد من عمل ما بوسعها لعمل ما هو أفضل لتحقيق ذلك (فلاق، 2014)، وبالتالي أهم ما يميز هذه المرحلة هو توجه المسيرين نحو تحقيق المصلحة الذاتية ومصلحة المساهمين ومصالح المجتمع ككل، حيث تتم مساءلة الإدارة من قبل الملاك، المساهمين والمجتمع، وإعتبار أن الأفراد أكثر أهمية من النقود وأن ما هو جيد للمجتمع جيد للبلد (نجم، 2006، صفحة 203).

مما سبق يتضح الفرق والتحول التدريجي من السعي نحو تعظيم الأرباح إلى السعي نحو تحقيق الأرباح، فمن منظور الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية فإن تعظيم الأرباح يحمل في مضمونه تفضيل المصلحة الذاتية على حساب مصالح الأطراف الأخرى، في حين أن تحقيق الأرباح مع مراعاة مصالح المجتمع يعد أمرا ضروريا لبقاء المؤسسة واستمرارها في تقديم المنافع للملاك والمجتمع ككل.

ثانيا: مفهوم المسؤولية الاجتماعية

قدم العديد من الباحثين تعريف المسؤولية الاجتماعية والتي إختلفت ما بين مؤيد ومعارض وسيتم تقديم أبرزها فيما يلي:

يعد كتاب (Bowen) تحت عنوان المسؤولية الاجتماعية لرجال الأعمال سنة 1953 من أبرز الأدبيات التي تناولت موضوع المسؤولية الاجتماعية في الخمسينيات، حيث يعرف (Bowen) المسؤولية الاجتماعية بأنها إلتزام رجال الأعمال بتبني السياسات واتخاذ القرارات واتباع السلوك الذي يلبي الأهداف والقيم المرغوبة في المجتمع (Carroll، 1999)، وحسب (Bowen) فإن مفهوم المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات يقوم على مبدأين أساسيين وهما (Jahmane & Louart, 2013, p. 102):

- **العقد الاجتماعي** (**المستوى الكلي**): ويعتبر وجود المؤسسات مرتبط برغبة المجتمع في بقائها لذلك وجب عليها من خلال سلوكها وأساليبها في العمل إحترام القوانين التي يصوغها المجتمع.
- **المسؤولية الأخلاقية** (**المستوى الجزئي**): نظرا لقدرة المؤسسات على اتخاذ القرارات التي من شأنها التأثير على المجتمع الذي تعمل فيه وجب عليها اتباع السلوك المثالي والأخلاقي الذي من شأنه التأثير في سلوكات وأخلاقيات وقيم المجتمع.

وفي سنة 1962 قدم (Milton Friedman) مقاله المنشور في صحيفة نيويورك تايمز تحت عنوان (عقيدة فريدمان) تتمثل المسؤولية الاجتماعية للأعمال في زيادة الأرباح، حيث يرى من خلاله أن هناك مسؤولية إجتماعية واحدة فقط للأعمال التجارية وهي إستخدام الموارد والإنخراط في الأنشطة التي تهدف إلى تحقيق الأرباح طالما بقيت ضمن قواعد اللعبة، أي المشاركة في المنافسة الحرة والمفتوحة دون حدوث الغش أو الإحتيال، ويرى (Friedman) أن المسؤولية الأساسية للمديرين التنفيذيين هي تعظيم الأرباح وإدارة العمل وفقا لرغبات المساهمين (Friedman, 1970).

عرف (Peter Drucker) المسؤولية الاجتماعية بأنها إلتزام المؤسسات تجاه المجتمع الذي تمارس فيه عملها، مؤكدا بذلك على ضرورة إلتزام المؤسسة تجاه المجتمع بشيء من التفصيل تجاه جميع الأطراف أصحاب المصالح باختلاف توجهاتهم، ويعتبر هذا التعريف حجر الزاوية بالنسبة للدراسات اللاحقة، وبالتالي فتح المجال واسعا من أجل تناول هذا الموضوع من خلال زوايا مختلفة (لطرش، 2015، صفحة 78)

وحسب (Carroll) فإن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات تشمل توقعات المجتمع الاقتصادية، القانونية، الأخلاقية والخيرية التي ينتظرها من المؤسسات في لحظة زمنية معينة، وقد جاء هذا التعريف كرد لأولئك المعارضين لفكرة المسؤولية الاجتماعية والتي ترى بأن التركيز على الجانب الاقتصادي منفصل تماما عن التركيز على الجانب الاجتماعي، وفي هذا الصدد أشار(Neil Churchhil) بأن هدف المسؤولية الاجتماعية متغير، ومعنى ذلك أن أبعاد المسؤولية الاجتماعية قد تنتقل من بعد لآخر ومثال ذلك فإن التوقعات المنتظرة من المؤسسات على مستوى البعد الأخلاقي حول تقديم منتجات آمنة للمستهلكين تتغير وتصبح ذات بعد قانوني لاستيفاء متطلبات هيئة سلامة المنتجات الاستهلاكية،كما قد يتضمن نشاط معين كل الأبعاد المذكورة في آن واحد وبذلك لا يمكن النظر إلى هذه الأبعاد بشكل منفصل لأن كل منها يكمل الآخر، وتجدر الإشارة إلى أن الهدف من هذا التعريف ليس تحديد درجة المسؤولية الاجتماعية التي تتحملها المؤسسات في كل بعد، بل هو توضيح وتفصيل أبعاد المسؤولية الاجتماعية التي يجب على المؤسسات أن تتحملها (Carroll, 1979, p. 500).

كما يعتبر تعريف (Ewa Björling)* من التعريفات الأكثر حداثة للمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات حيث تعرفها على أنها الطريقة التي تسلكها المؤسسات لاكتساب الحصة السوقية وزيادة الأرباح من خلال إظهار النوايا الحسنة فيما يتعلق بالمسؤولية الاجتماعية، حيث غالبا ما تستفيد المؤسسات من هذا السلوك للترويج لمنتجاتها (Jahmane & Louart, 2013, p. 106).

* Ewa Björling وزيرة التجارة والصناعة السويدية للفترة 2007-2014

ويركز هذا التعريف على الفائدة التي تحصل عليها المؤسسات من خلال إلتزامها بمسؤوليتها الاجتماعية حيث يساعد ذلك على خلق القيمة في المدى الطويل، وفي كل الأحوال فإن هدف المؤسسات من إظهار تبنيها للمسؤولية الاجتماعية حسب هذا التعريف يصب في النهاية في مصلحة المساهمين ويحقق لهم الأرباح.

أما تعريف المسؤولية الاجتماعية من قبل المنظمات والهيئات الدولية يمكن إيجازه فيما يلي:

- تعرفها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على أنها التزام المؤسسات بالمساهمة في التنمية الاقتصادية، مع المحافظة على البيئة، والعمل مع العاملين وأسرهم والمجتمع ككل لأجل تحسين جودة حياة كل هؤلاء (Jahmane & Louart, 2013, p. 105).
- عرفتها اللجنة الأوروبية سنة2001 بأنها قيام المؤسسات بدمج الإنشغالات الاجتماعية والبيئية بشكل طوعي أثناء ممارستها لأنشطتها وعلاقتها مع الأطراف أصحاب المصلحة (Comission des communautés européennes, 2001, p. 7)

وفي سنة 2011 قدمت اللجنة تعريفا آخر للمسؤولية الاجتماعية حيث تعبر عن تحمل المؤسسات مسؤولية تأثير أنشطتها على المجتمع، وأنه كشرط أساسي للوفاء بهذه المسؤولية يجب على المؤسسات الالتزام بالتشريعات المعمول بها والاتفاقات الجماعية التي تم إبرامها مع الشركاء الاجتماعيين، كما يجب أن تدمج المؤسسات الاهتمامات الاجتماعية والبيئية والأخلاقية وحقوق الإنسان وتطلعات المستهلك في عملياتها التجارية الأساسية وخططها الإستراتيجية بالتعاون الوثيق مع الأطراف أصحاب المصلحة، وذلك بهدف تعظيم خلق القيمة للملاك والمساهمين وأصحاب المصلحة والمجتمع ككل، وكذا الحد أو التخفيف من الآثار السلبية التي يمكن أن تحدثها أثناء ممارسة أنشطتها. (CSRforALL، 2016).من خلال هذا التعريف يلاحظ التحول في تعريف المسؤولية الاجتماعية من إعتبارها مجرد تصرف طوعي إلى كونها ضرورة حتمية تملي على المؤسسات ضرورة الالتزام بالقوانين والتشريعات والأخذ بعين الإعتبار مصالح الأطراف الأخرى والمجتمع ككل حيث يعكس التعريف الثاني مدى الاهتمام الذي حظي به هذا الموضوع من قبل المجتمع الدولي.

- تعريف مجلس الأعمال العالمي للتنمية المستدامة (WBCSD): المسؤولية الاجتماعية عبارة عن تعهد من قبل قطاع الأعمال متعلق بالمشاركة في التنمية الاقتصادية المستدامة عن طريق العمل مع العاملين رفقة عائلاتهم وكذا المجتمع المحلي والإقليمي من أجل تحسين جودة حياتهم (بن عبد الفتاح، بوثلجة، و ناصري، 2013، صفحة 356)، وحسب هذا التعريف فإن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات هي المساهمة في التنمية الاقتصادية المستدامة، فوفقا لقاعدة إلتزام المؤسسات بالقوانين والتشريعات فإن المسؤولية الاجتماعية حسب تعريف مجلس الأعمال العالمي للتنمية المستدامة تشمل أيضا تلك الالتزامات التي تفوق المتطلبات القانونية والتشريعية، وعموما يقصد بهذا التعريف أن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات هي الطريقة التي تدمج بها المؤسسات الاهتمامات الاقتصادية الاجتماعية والبيئية في قيمها وثقافتها التنظيمية وقراراتها واستراتيجيتها وعملياتها بطريقة شفافة وقابلة للمساءلة، وبالتالي تحقيق أفضل الممارسات وخلق الثروة وتحسين حياة المجتمع (Hohnen, 2007, pp. 4-5).

الفرع الثاني: بعض المصطلحات المرتبطة بمفهوم المسؤولية الاجتماعية

يوجد العديد من المصطلحات التي تتداخل مع مفهوم المسؤولية الاجتماعية والتي تهتم بضرورة إلتزام المؤسسات الاقتصادية تجاه جميع الأطراف أصحاب المصلحة ويمكن إيجازها فيما يلي:

أولا: الإستجابة الاجتماعية:

الاستجابة الاجتماعية تعني أن تقوم المؤسسات بمراقبة وتقييم الظروف البيئية، والاهتمام بمطالب أصحاب المصلحة والقيام بتصميم خطط وسياسات تلبية للظروف المتغيرة، كما تركز الاستجابة الاجتماعية للمؤسسات على تحقيق درجة معينة من المسؤولية الاجتماعية وتشمل تحديد وتنفيذ وتقييم قدرة المؤسسة على التنبؤ بالمشاكل والقضايا التي تنشأ نتيجة مطالب مختلف الأطراف أصحاب المصالح الداخلية والخارجية للمؤسسة (Navickas & Kontautiene, 2015, p. 47).

ثانيا: التنمية المستدامة:

يعتبر مفهوم التنمية المستدامة من المفاهيم الحديثة التي إستوعبتها المؤسسات الاقتصادية بصورة متباينة إلا أنها تدور حول ثلاثة محاور أساسية وهي الاقتصاد، المجتمع والبيئة في معظم التعريفات ويقترب المفهوم ويبتعد عن هذه المحاور وفقا لظروف تلك المؤسسات ومشاكلها والتي تعتبر التنمية المستدامة هي أحد أبرز الحلول الناجحة لها، ومن أبرز التعريفات للتنمية المستدامة هو التعريف المقدم من قبل اللجنة الدولية للبيئة والتنمية من خلال تقريرها سنة 1987 المعنون بمستقبلنا المشترك حيث عرفت التنمية المستدامة بأنها تلك التنمية التي تضمن تلبية إحتياجات الجيل الحالي دون المساس بحقوق الأجيال القادمة في المعيشة وذلك بنفس مستوى معيشة الجيل الحالي أو بما يوافقه إن أمكن (فارس و عدنان، 2023، صفحة 5).

وعموما يوجد تقارب كبير بين مفهوم التنمية المستدامة ومفهوم المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية، حيث يشير الأول إلى عملية التوفيق بين الجوانب الاقتصادية، الاجتماعية والبيئية، بينما يشير المفهوم الثاني إلى عملية دمج للجوانب الاجتماعية والبيئية في الأنشطة التجارية، حيث أن الكثير من متطلبات التنمية المستدامة توجد تطبيقاتها على مستوى المسؤولية الاجتماعية، وهو ما يعني أن المسؤولية الاجتماعية عبارة عن شكل من أشكال التنمية المستدامة إن لم تكن أحد أهم أدواتها (جصاص، 2020، صفحة 218).

ثالثا: أخلاقيات الأعمال:

يقصد بالأخلاقيات عموما مجموع القيم والأسس الأخلاقية التي يستند عليها أفراد المجتمع للتمييز بين كل ما هو صحيح أو خاطئ، حيث يشير في هذا الصدد Van vilock إلى أن أخلاقيات الأعمال عبارة عن دراسة وتحليل بطريقة منهجية العمليات التي تساهم في تطوير قرارات الإدارة، حيث تصبح هذه الأخيرة عبارة عن خيارات أخلاقية تأخذ في الحسبان كل ما هو جيد للفرد وللمجموعات وللمؤسسة،كما يرى Wiley أن أخلاقيات الأعمال عبارة عن مجموعة من الأسس والقيم الأخلاقية التي تعتبر من سلوكيات المؤسسة والمحددة لقراراتها، وفي الدراسات الأكاديمية تم إستخدام مصطلح أخلاقيات الأعمال لمناقشة المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات (قدري، 2015، الصفحات 41-42).

رابعا: حوكمة المؤسسات:

يرى (sacconi Lorenzo) بأن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات عبارة عن نموذج موسع لحوكمتها، بحيث أصبحت هناك مسؤولية تنتج عن المهام والواجبات التي أوكلت للأطراف التي تدير المؤسسة من قبل الملاك إضافة إلى المسؤوليات المشابهة اتجاه كل الأطراف أصحاب المصلحة داخل المؤسسة، كما يرى (wilson) أن الحوكمة هي واحدة من القواعد الأساسية لقيادة المؤسسة، وعن طريق هذه القاعدة ينبغي الاهتمام بتسيير المؤسسة وحوكمتها على أنها عبارة عن مجموعة من الأطراف أصحاب المصلحة

وليست فقط عبارة عن ملكية لمجموعة من المستثمرين، ويبرز في هذه الحالة البعد الأخلاقي الذي يعتبر جوهر نظرية أصحاب المصلحة، إضافة إلى ذلك تحترم الكثير من المؤسسات مسؤوليتها الاجتماعية تجسيدا لمبادئ ومعايير الحوكمة المتعلقة بها، ويرى (Rossem and Fassin) أن هناك علاقة إرتباط بين كل من المسؤولية الاجتماعية، الأخلاق وحوكمة المؤسسات مما يجعل هذه الأخيرة واحدة من أهم الدعائم للمسؤولية الاجتماعية، وتولد لدى المستثمرين نظرة أبعد، عن طريق إعتبار أن المؤسسات التي تحترم مسؤوليتها الاجتماعية لديها تجسيد جيد لمبادئ الحوكمة (براق و بن الزاوي، 2012).

خامسا: مواطنة المؤسسات:

يمكن تفسير مصطلح مواطنة المؤسسات ببساطة على أنه الامتداد المنطقي للمبدأ القانوني للشخصية الاعتبارية، فإذا كانت المؤسسات تتمتع بموجب القانون بأهلية الشخص الطبيعي، فمن المنطقي أيضا أن ينتج عن ذلك نفس الحقوق والواجبات التي يتمتع بها المواطنين الآخرين(Whitehouse, 2003, p. 304) ، وقد فرق Matten وزملاؤه بين ثلاث وجهات نظر لمفهوم مواطنة المؤسسات، حيث تمثلت الأولى في النظرة الضيقة وقد حدد مفهوم مواطنة المؤسسات بالأعمال الخيرية والاستثمارات ذات الطابع الاجتماعي وبعض الأعمال الواجبة تجاه المجتمع المحلي، في حين كانت النظرة الثانية مرادفة لمفهوم المسؤولية الاجتماعية ويعتبر مصطلح مواطنة المؤسسات من خلال هذه النظرة الإطار المفاهيمي الجديد لدور المؤسسات في المجتمع الذي تعمل فيه، أما النظرة الثالثة تعرف بالنظرة الموسعة ويرى أصحابها أن المؤسسات قد دخلت مجال المواطنة من الزاوية التي فشلت فيها حكومات الدول في حماية المواطنة، وهو ما يشير إلى أن المؤسسات أصبحت قوتها وبشكل متزايد أكبر من قوة الحكومات، وقد تأسست بعض نظريات مواطنة المؤسسات من خلال نظرية العقد الاجتماعي، إلا أنه بالرغم من الاختلاف بين هذه النظريات عموما فإنها تتفق في بعض النقاط مثل إحساس مجتمع الأعمال بمسؤوليته تجاه المجتمع المحلي (قدري، 2015، الصفحات 43-44).

الفرع الثالث: أبعاد وإستراتيجيات المسؤولية الاجتماعية

سيتم التطرق من خلال هذا العنصر إلى أبعاد المسؤولية الاجتماعية، إلى الاستراتيجيات التي تتبعها المؤسسات الاقتصادية من أجل إلتزامها بمسؤوليتها الاجتماعية.

أولا: أبعاد المسؤولية الاجتماعية:

تعتبر الأبحاث الذي قام بها Carroll من البحوث الرائدة التي أحدثت النقلة النوعية وكذا توسيع مفهوم المسؤولية الاجتماعية وإغنائه، حيث تناول Carroll ثلاثة أبعاد للسؤولية الاجتماعية والتي تعد الركيزة الأساسية التي إعتمدتها أغلب الأبحاث فيما بعد، وتتمثل هذه الأبعاد فيما يلي (بن عبد الفتاح، بوثلجة، و ناصري، 2013):

أ. **البعد الأول المسؤولية الاقتصادية** : من خلال هذا البعد تمارس المؤسسة الأنشطة الاقتصادية بكفاءة وفعالية، ويتم ذلك من خلال إستخدام موارد المؤسسة بشكل رشيد من أجل إنتاج سلع وخدمات عالية الجودة وكذا توزيع العوائد المالية بصورة عادلة على عوامل الإنتاج .

ب. **البعد الثاني المسؤولية القانونية:** حيث تلتزم المؤسسة بهذا البعد وذلك انطلاقا من وعيها بالنصوص القانونية والتشريعية التي تنظم مختلف الجوانب في المجتمع والمتعلقة بالاستثمار، الأجور العمل، البيئة، المنافسة وغيرها.

ت. البعد الثالث المسؤولية الأخلاقية: تراعي المؤسسة من خلال هذا البعد الأخلاق في كل قراراتها، حيث تعمل ما هو صحيح وعادل وتتجنب كل ما من شأنه الإضرار بأي طرف من أطراف المجتمع المختلفة.

ث. البعد الرابع المسؤولية الخيرية: يحتل هذا البعد قمة هرم المسؤولية الاجتماعية من خلاله تساهم المؤسسة في الأنشطة الخيرية غير ملزمة والتي تشمل على سبيل المثال التبرعات والهبات للمنظمات غير الربحية التي تخدم المجتمع.

كما أن إنخراط المؤسسة في هذه المسؤولية يساعد على تحسين صورتها أمام المنافسين وكسب ولاء الأطراف ذات العلاقة (رشيد و جلاب، 2007، صفحة 99)

والشكل الموالي يوضح أبعاد المسؤولية الاجتماعية وفقا لهرم Caroll

الشكل (2–1): هرم Archie B Caroll لأبعاد المسؤولية الاجتماعية

Source : Carroll, A. B. (1991). The Pyramid of Corporate Social Responsibiiity: Toward the Morai Management of Organizational Stakeholders. Business Horizons P42

من خلال الشكل أعلاه يلاحظ ما يلي (Carroll, 2016, pp. 5-6):

1. **الأخلاق تتخلل كامل الهرم** على الرغم من أن المسؤولية الأخلاقية تم تصويرها في الهرم كفئة منفصلة عن المسؤولية الاجتماعية، إلا أنه ينبغي أيضا النظر إليها كعامل يخترق كل مستويات الهرم، ففي المسؤولية الاقتصادية على سبيل المثال يفترض الهرم ضمنيا وجود مجتمع رأسمالي يرى أنه من المناسب أخلاقيا أن يحصل الملاك على عائدات لإستثماراتهم، أما في المسؤولية القانونية فإن معظم القوانين واللوائح أنشئت بناء على إعتبارات الأخلاقية ومثال ذلك الاهتمام بسلامة المستهلك، سلامة الموظفين والبيئة الطبيعية وبالتالي فإنه بمجرد إضفاء الطابع الرسمي عليها تصبح أخلاقيات مقننة، أما فيما يتعلق بالمسؤولية الخيرية فعلى الرغم من أن بعض المؤسسات تسعى إلى ممارسة الأنشطة الخيرية لينظر إليها على أنها (مواطن صالح)، إلا أن البعض الآخر يسعى إلى العمل الخيري لأنه يعتبره أخلاقي ويجب القيام به.

2. **الضغوط والمقايضات:** بينما تسعى المؤسسات إلى تحقيق الأداء المناسب فيما يتعلق بمسؤولياتها الاقتصادية والقانونية والأخلاقية والخيرية، تنشأ حتما ضغوط ومقايضات بين الأطراف المختلفة، وبالتالي تسعى المؤسسات إلى التوفيق بين هذه الأطراف، فالمسؤولية الاقتصادية للملاك أو المساهمين تتطلب إجراء مقايضة دقيقة بين الربحية على المدى القصير والربحية على المدى الطويل، كما أنه في المدى القصير إنفاق المؤسسات على الجوانب القانونية والأخلاقية والخيرية سيبدو متعارضا مع مسؤوليتها تجاه المساهمين، ومثال ذلك إنفاق المؤسسات الموارد على هذه المسؤوليات لصالح الأطراف الأخرى والتي تبدوا أنها تتعارض مع مسؤوليتها تجاه المساهمين، يبرز تحدي يتمثل في البحث عن أفضل المزايا على المدى الطويل وذلك عندما تنشأ الضغوطات والمقايضات، وبالتالي فالفكرة التقليدية هي أن الموارد التي يتم إنفاقها لأغراض قانونية وأخلاقية وخيرية قد تؤثر سلبا على ربحية المؤسسة، إلا أنه وفقا للمسؤولية الاجتماعية فإن هذا الإفتراض خاطئ، حيث برزت وجهة نظر ترى أن النشاط الاجتماعي يمكن أن يؤدي إلى مكافآت اقتصادية في المدى الطويل.

3. **هرم كارول كل متكامل:** هرم المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات يجب أن ينظر إليه من منظور أصحاب المصلحة حيث يكون التركيز على الكل وليس على الأجزاء المختلفة، وفقا لهرم المسؤولية الاجتماعية فإن المؤسسات يجب أن تدعم القرارات والإجراءات والسياسات والممارسات التي تحقق المكونات الأربعة في نفس الوقت، وبالتالي فإن المسؤولية الاجتماعية الكاملة للمؤسسات تستلزم الوفاء المتزامن بمسؤوليات المؤسسة الاقتصادية والقانونية والأخلاقية والخيرية.

4. **الهرم هو إطار مستدام لأصحاب المصلحة:** يجب أن ينظر إلى الهرم على أنه إطار مستدام، حيث تمثل هذه المسؤوليات إلتزامات طويلة الأجل والتي تشمل الأجيال القادمة من أصحاب المصلحة، على الرغم من أن الهرم يمكن أن ينظر إليه على أنه صورة ثابتة لمسؤوليات المؤسسة، فإنه من المفترض أن ينظر إليه على أنه إطار ديناميكي وقابل للتكيف مع الحاضر والمستقبل، وفي الوقت الحالي فإن الاهتمام بأصحاب المصلحة والإستدامة لا يمكن فصله عن المسؤولية الاجتماعية.

ثانيا: إستراتيجيات المسؤولية الاجتماعية:

في واقع الممارسات الفعلية فإن المؤسسات لا تتبع إستراتيجية محددة خلال ممارستها لدورها الاجتماعي المتوقع تجاه المجتمع الذي تعمل فيه، حيث من الممكن أن تكون بعض الأعمال تحتوي على أداء إجتماعي مرتفع في حين تكون أعمال أخرى أدائها ضعيفا أو معدوما في بعض المؤسسات (الغالبي، 2009، صفحة 96) ، لذلك يمكن التمييز بين الاستراتيجيات التي تنتهجها المؤسسات خلال ممارستها لدورها الاجتماعي كما يلي:

أ. **إستراتجية الممانعة:** من خلال هذه الإستراتيجية فإن المؤسسات غير ملزمة بممارسة الدور الاجتماعي تجاه الأطراف أصحاب المصلحة، وبالتالي تتوافق هذه النظرة مع النظرة التقليدية للدور الاجتماعي والتي ترى بأن الدور الرئيسي من ممارسة المؤسسات لأعمالها هو تحقيق الأرباح عن طريق ممارسات إقتصادية ذات كفاءة وفعالية وأن أي إنفاق على الأنشطة الاجتماعية يعتبر تكاليف لا يفترض أن تتحملها المؤسسة، وأن الدور الاجتماعي الوحيد الذي يجب أن تقوم به المؤسسات هو الدور الاقتصادي، لذلك فإن القرارات المتخذة من قبل صناع القرار داخل المؤسسة يجب أن تلبي تحقيق العوائد المالية والأرباح تحقيقا للأولويات الاقتصادية (الغالبي، 2009، صفحة 96)، وفي هذا الصدد تشير (Dibb) إلى أن المؤسسة في هذه الحالة تتبع إستراتيجية رد الفعل من خلال الإبقاء على المشاكل دون حلول إلى أن يعلم بها الأطراف المتضررة، ثم بعد ذلك تبدأ في الإستجابة لعلاج

تلك المشاكل رغم إنكارها لمسؤوليتها تجاههم أو للأثار السلبية التي أحدثتها، وذلك بهدف إمتصاص غضب الأطراف أصحاب المصلحة (الحمدي، 2003، صفحة 69)، وبالرجوع لهرم المسؤولية الاجتماعية فإن المؤسسات التي تنتهج هذه الإستراتيجية تكون في المستوى الأول وهو المسؤولية الاقتصادية، مع محاولة التهرب من المسؤولية القانونية بشتى الطرق وهو ما قد يعرضها لمشاكل قانونية ودعاوى قضائية مثارة ضدها (الغالبي، 2009، صفحة 96).

ب. الإستراتيجية الدفاعية: وفقا لهذه الإستراتيجية فإن المؤسسات تسعى إلى ممارسة دورها الاجتماعي في إطار محدود بما يتوافق مع المتطلبات القانونية الملزمة لها وبما يحمي المؤسسة من أي تجاوزات قانونية أو إنتقادات قد توجه لها، وبالتالي فإن المؤسسات خلال تنفيذها لهذه الإستراتيجية فإنها تركز على متطلبات المنافسة وحالات تغيير سلوك الزبائن تجاهها لتحقيق الأداء المالي العالي، ولذلك فهي تستجيب للحد الأدنى من الضغوط الناتجة عن جماعات الضغط وحماية البيئة وفقا لمتطلبات قانونية محدودة، ويلاحظ أن في هذه الإستراتيجية والإستراتيجية السابقة إدارة المؤسسات تنظر إلى المسؤولية الاجتماعية على أنها مجرد تكلفة لا يفترض أن تتحملها المؤسسة (الغالبي، 2009، صفحة 96)، وبالتالي فإن هذا الإستراتيجية تتطابق مع نظرة الاقتصادي (Friedman) والذي يرى بأن الدور الاجتماعي الوحيد للمؤسسات هو تحقيق أعلى الأرباح وتوفير الوظائف، وإنتاج السلع والخدمات المطلوبة من قبل المستهلكين، ودفع الضرائب، من خلال الامتثال للحد الأدنى من المتطلبات القانونية للتشغيل والدخول في منافسة مفتوحة وحرة دون غش أو احتيال (Galbreath, 2006)، وبالنظر إلى هرم المسؤولية الاجتماعية للباحث (Carroll) فإن هذه الإستراتيجية تتوافق مع المستوى الثاني من الأبعاد الأربعة من المسؤولية الاجتماعية وهو المسؤولية القانونية، ويرى البعض أن القيام بالدور الاقتصادي والقانوني هو أمر ملزم للمؤسسات وبالتالي لا يعتبر ممارسة للمسؤولية الاجتماعية بقدر ما يعتبر قاعدة أساسية للقيام بالأبعاد اللاحقة لها (الغالبي، 2009، صفحة 96).

ت. إستراتيجية التكيف: من خلال هذه الإستراتيجية فإن المؤسسات تتبنى دورا أوسع من الأدوار السابقة تجاه المسؤولية الاجتماعية، حيث تساهم المؤسسات في الأنشطة الاجتماعية عن طريق الإنفاق على الجوانب المختلفة المرتبطة بالمعايير الأخلاقية والتي تتجاوز الالتزامات القانونية، ومن الملاحظ أن المؤسسات التي تنتهج هذه الإستراتيجية تفي بالعادة بالمتطلبات الاقتصادية والقانونية وبالتالي فهي تراعي المسؤولية الأخلاقية من خلال مراعاة القيم والسلوكيات المقبولة في المجتمع الذي تعمل فيه، ويلاحظ أن هذه الإستراتيجية تقابل مستوى المسؤولية الأخلاقية في هرم (Carroll) للمسؤولية الاجتماعية والذي يراعي الإعتبارات القيمية والسلوك الأخلاقي في مختلف القرارات التي تتخذها إدارة المؤسسة (الغالبي، 2009، صفحة 96)، ويلاحظ أن سلوك المؤسسة في هذه الإستراتيجية قد يكون نتيجة ثقافة المؤسسة تجاه مراعاة قيم وسلوكات المجتمع، وقد يكون نابعا من الضغوط الخارجية التي تفرض على المؤسسة (الحمدي، 2003، صفحة 70).

ث. إستراتيجية المبادرة التطوعية: من خلال هذه الإستراتيجية فإن إدارة المؤسسات ووفقا لتقديراتها للمواقف المختلفة فإنها تبادر للمساهمة في تحسين نوعية الحياة للمجتمع الذي تعمل فيه، وبالتالي فإنها تأخذ في الإعتبار الأداء الشامل والنظر للدور الاجتماعي باعتباره ضرورة ملحة للنجاح في بيئة الأعمال المعاصرة، وما يلاحظ أن هذه الإستراتيجية تقابل جميع مستويات المسؤولية الاجتماعية لهرم (Carroll) أي الوصول لمستوى المسؤولية الخيرية (الغالبي، 2009، صفحة 97)، وعلى الرغم من أن

البعض يعارضون فكرة تجاوز المسؤولية الاجتماعية للبعد الاقتصادي إلا أن أغلب الأبحاث تشير إلى أن المصاريف التي تتحملها المؤسسات لأجل الوفاء بالمتطلبات الاجتماعية تتجاوز النظر إليها كتكلفة، فالمصاريف التي تتحملها المؤسسات في إطار المسؤولية الاجتماعية تعود بالفائدة المالية للمؤسسات، وعلى العكس من ذلك عدم الالتزام بالسلوك المسؤول إجتماعيا يعرضها لتحمل مصاريف مرتفعة، مثل إجمالي التكاليف التي يجب أن تتحملها المؤسسات الأمريكية بسبب السلوك غير المسؤول إجتماعيا يتجاوز كثيرا 2 تريليون دولار سنويا (Galbreath, 2006, p. 10).

المطلب الثاني: مفاهيم حول الأداء الاجتماعي في المؤسسات الاقتصادية

يعكس الأداء الاجتماعي للمؤسسات اهتمام هذه الأخيرة بتحسين علاقتها مع الأطراف أصحاب المصلحة، حيث يعتبر من أهم الاستراتيجيات التي تتبناها المؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة من أجل تحقيق الإستمرارية والبقاء وبناء أساس قوي يعزز من قدرتها على مواجهة التحديات والتطورات التي تحدث في البيئة التنافسية.

الفرع الأول: مفهوم الأداء الاجتماعي في المؤسسات الاقتصادية وأسباب الاهتمام به

من خلال هذا العنصر سيتم التطرق إلى مفهوم الأداء الاجتماعي في المؤسسات الاقتصادية وتقديم جملة من الأسباب التي دفعت بالمؤسسات الاقتصادية إلى ضرورة الاهتمام به.

أولا: مفهوم الأداء الاجتماعي

يقصد بالأداء الاجتماعي النجاح الذي تحققه المؤسسات فيما يتعلق بتحقيق الأهداف الاجتماعية الموضوعة من قبل الإدارة العليا والمحددة مسبقا، حيث يقسم إلى أداء إجتماعي داخلي والذي يرتبط بالملاك والعاملين بالمؤسسة، والأداء الاجتماعي الخارجي والذي يرتبط بالعملاء، المجتمع المدني، الحكومة وذوي الإحتياجات الخاصة (بلاسكة، 2017، صفحة 169).

ويعرف بأنه تكوين المؤسسات للمبادئ الاجتماعية ، وعمليات الاستجابة الاجتماعية، والسياسات والبرامج والنتائج التي يمكن ملاحظتها والتي تؤثر على العلاقة بين المؤسسة والمجتمع (Wood D. J., 1991, p. 693).

وقد عرفه Clarkson سنة 1995 بأنه عبارة عن قدرة المؤسسة على إدارة وإرضاء الأطراف أصحاب المصلحة (Hamhami & Smahi, 2012, p. 26).

ويعرفه Ernult.J and Ashta سنة 2007 على أنه عبارة عن إنعكاس لنشاط المؤسسة على جميع الأطراف أصحاب المصلحة (عبدلي، 2016).

كما يعرف بأنه كل إلتزامات المؤسسة التي تتجاوز النصوص القانونية والتشريعية التي تفرض عليها، ومعنى ذلك أنها إلتزامات المؤسسة الاختيارية من أجل مواجهة توقعات ومتطلبات الأطراف أصحاب المصلحة سواء كانوا العاملين أو المستهلكين أو البيئة أو المجتمع المحيط بها، وهذه الالتزامات لا تدر العوائد المباشرة على المدى القصير، بل تتحصل المؤسسة على هذه العوائد في شكل ضمانات للبقاء والنمو، ويتم ذلك من خلال قيام المؤسسة بتوجيه جزء من مواردها المالية، الفنية، البشرية والتنظيمية من أجل مواجهة المتطلبات المختلفة للأطراف أصحاب المصلحة المتعاملين معها (بن شريف، هيري، و ساوس، 2017، صفحة 927).

ومن خلال ما سبق يعبر الأداء الاجتماعي عن قدرة المؤسسات على الإستجابة لتطلعات مختلف الأطراف أصحاب المصلحة بصفة اختيارية سواء كانوا داخليين أو خارجيين بما يتجاوز المتطلبات القانونية، حيث يمكن من خلاله تحقيق أهداف المؤسسة عن طريق تحقيق الرضا لتلك الأطراف وكسب ولائهم وكذا تحقيق العوائد المالية على المدى الطويل.

ثانيا: أسباب اهتمام المؤسسات الاقتصادية بالأداء الاجتماعي

تعود أسباب اهتمام المؤسسات الاقتصادية بالأداء الاجتماعي إلى عدة أسباب من بينها ما يلي (بلاسكة، 2017، صفحة 169):

- **الكوارث والفضائح الأخلاقية:** من بينها ظاهرة الإحتباس الحراري التي إجتاحت العالم، وكارثة مصنع كارياید ببوبال في الهند والذي راح ضحيته 6000 فرد، بالإضافة إلى الفضائح الأخلاقية للمؤسسات على المستوى العالمي والمتعلقة بالرشوة والمخالفات في حق الإنسانية.
- **الضغوط الشعبية والحكومية:** وتظهر من خلال النصوص التشريعية التي تدعو إلى ضرورة حماية المستهلكين والبيئة والعمل والأمن وكذا الدور الإيجابي للمؤسسات في حماية حقوق الإنسان.
- **التطورات التكنولوجية:** ساهمت التطورات التكنولوجية في مجال تقنية المواد وحركات التشغيل في تهيئة البيئة الملائمة التي تهتم بتحقيق الجودة وتنمية مهارات العاملين.
- **التحول في أهداف المؤسسات:** إن تحقيق الأرباح لم يعد هدفا كافيا، حيث يمكن للمؤسسة الإستجابة لمتطلبات المجتمع الذي تنشط فيه والحفاظ على بقائها، وبالتالي تحول هدفها من السعي نحو تحقيق الأرباح نحو السعي من أجل إشباع الحاجات الاجتماعية.
- **التحول في دور الإدارة:** لم يعد دور الإدارة مقتصرا على تحقيق رغبات ومتطلبات الملاك والمساهمين فقط، بل أصبحت مسؤوليتها تشمل تحقيق التوازن بصفة مستمرة بين مصالح العديد من الأطراف ذوي العلاقة مثل العملاء، الرأي العام، النقابات وغيرهم.

الفرع الثاني: نماذج الأداء الاجتماعي

يقصد بنماذج الأداء الاجتماعي الطرق أو الأساليب التي تسلكها المؤسسات الاقتصادية من أجل التفاعل مع الأطراف أصحاب المصلحة للإستجابة لمتطلباتهم، ويوجد العديد من الباحثين الذين قدموا نماذج للأداء الاجتماعي في المؤسسات الاقتصادية، حيث يمكن التطرق إلى أهمها من خلال ما يلي:

أولا: نموذج كارول (Carroll)

يعتبر نموذج (Carroll) من النماذج الأولى الموضوعة لتصميم الأداء الاجتماعي سنة 1979 والذي يتكون من ثلاثة أبعاد تتمثل فيما يلي (زايري و مقدم، 2012، صفحة 222):

- **البعد الأول:** يشمل الغايات التي ترغب المؤسسة في تحقيقها من خلال ممارسة المسؤولية الاجتماعية، بحيث لا يشمل ذلك تحقيق المردودية الاقتصادية واحترام القوانين فقط، بل تمتد لتشمل ممارسة السلوك الأخلاقي بما يتناسب مع تطلعات المجتمع.

- **البعد الثاني**: والذي يشمل الإستجابة الاجتماعية، حيث يتم قياسها عن طريق أربعة مواقف للمؤسسة وهي الممانعة، الإلزام القانوني، التكيف والإستباقية أو الأعمال التطوعية، فبالنسبة لموقف الممانعة فإن المؤسسة تمتنع عن أية مساهمة اجتماعية، وبالنسبة للإلزام فإن المؤسسة تلتزم بالحدود الدنيا للمتطلبات القانونية، أما بالنسبة لموقف التكيف وهو يعتبر مرحلة متقدمة عن المرحلة السابقة وأخيرا الإستباقية وتمثل الحالة المثلى في التعامل مع المسؤولية الاجتماعية.
- **البعد الثالث**: وهو البعد الأكثر عملية، يضم قائمة مفتوحة من المجالات والقضايا التي تسعى المؤسسة في التعامل معها والتي تشملها المسؤولية الاجتماعية، تبعا للفترة الزمنية الممكنة للمؤسسة وللقطاع الذي تنشط فيه، حيث يمكن أن يشمل ذلك المجالات الاجتماعية وكذا البيئية بالإضافة إلى المجالات التي تتعلق بالمساهمين وجودة وأمن المنتجات.

ثانيا: نموذج Wartick and Cochran 1985

سنة 1985 قام كل من Wartick and Cochran بتطوير نموذج (Carroll) للأداء الاجتماعي ودمج بعض المفاهيم الإضافية حيث أصبح أكثر قوة ومنطقية، وقد توصلا إلى ما رأوه ثلاث تحديات للمسؤولية الاجتماعية وهي المسؤولية الاقتصادية، المسؤولية العامة والإستجابة الاجتماعية، وقد تضمن نموذج الأداء الاجتماعي ثلاثة أقسام وهي مبادئ المسؤولية الاجتماعية، عمليات الإستجابة الاجتماعية والسياسات التنفيذية لإدارة القضايا الاجتماعية، والتي تمثل التوجهات الفلسفية والمؤسسية والتنظيمية على التوالي، تم أخذ مبادئ المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات من نموذج كارول سنة 1979 وهي الاقتصادية، القانونية، الأخلاقية، والخيرية، وقد نتجت وفقا Wartick and Cochran عن العقد الاجتماعي بين الأعمال التجارية والمجتمع ظهور دور المؤسسات كوكيل أخلاقي داخل المجتمع، كما إستمدت عمليات الاستجابة الاجتماعية من نموذج كارول أيضا والمتمثلة في رد الفعل، الدفاع، التكيف، والإستباقية، والتي سمحت للمسيرين بالإستجابة للظروف وكذا المطالب الاجتماعية المتغيرة، في حين تم إقتراح سياسات لإدارة القضايا الاجتماعية، والمتمثلة في سياسات تحديد القضية، وتحليل القضية، وتطوير طرق للإستجابة الاجتماعية حيث تساعد مثل هذه السياسات المؤسسات في تجنب المفاجآت وتحديد أي السياسات كانت أكثر فعالية (Wood D. J., 2010, p. 53).

إن هذا النموذج يقدم نظرة شاملة حول كيفية تحقيق المؤسسات لأداء إجتماعي متميز وكذا كيفية التعامل مع المجتمع الذي تنشط فيه من خلال دمج ثلاثة مفاهيم أساسية تتعلق بالالتزام بمبادئ المسؤولية الاجتماعية والأخذ بعين الإعتبار المتطلبات الاجتماعية المتغيرة من خلال الإستجابة الاجتماعية بالإضافة إلى إنتهاج سياسات تنفيذية لإدارة القضايا الاجتماعية.

ثالثا: نموذج وود (Wood) 1991

ينطوي نموذج (Wood) ضمن مقاربة الأداء الاجتماعي التي تعتمد على العمليات من خلال دمج عناصر أخلاقية ومعنوية تستند عليها مناهج المؤسسة، حيث ميزت (Wood) ثلاث محاور يعتمد عليها الأداء الاجتماعي وهي المبادئ، عمليات الإستجابة الاجتماعية ونتائج السياسة الاجتماعية المتبعة، وقد هدفت (Wood) إلى تبسيط نموذج (carroll) من خلال دمج أبعاد جديدة متعلقة بالأداء الاجتماعي والتي يمكن قياسها كميا والمتمثلة في الآثار الاجتماعية، البرامج الاجتماعية والسياسات الاجتماعية (فرعون، 2014، صفحة 298).

الجدول (4–1): نموذج الأداء الاجتماعي المقترح من قبل Wood

مبادئ المسؤولية الاجتماعية	عمليات الإستجابة الاجتماعية	نتائج آثار الأداء
الشرعية: المؤسسات التي تسيء استخدام السلطة التي يمنحها لها المجتمع ستفقد تلك السلطة.	**المسح البيئي:** جمع المعلومات الضرورية من أجل فهم وتحليل البيئة الاجتماعية، السياسية، القانونية والأخلاقية للمؤسسة	التأثيرات على الأفراد والمؤسسات
المسؤولية العامة: تتحمل المؤسسات مسؤولية النتائج المتعلقة بأنشطتها الأساسية والثانوية في المجتمع.	**إدارة أصحاب المصالح:** الإرتباط البناء والفعال تجاه العلاقة مع أصحاب المصالح.	التأثيرات على البيئة الطبيعية والمادية
السلطة التقديرية الإدارية: المسيرين والموظفين هم أطراف فاعلة أخلاقية عليهم واجب ممارسة السلطة التقديرية تجاه نتائج المسؤولية الاجتماعية والأخلاقية	**إدارة القضايا والشؤون العامة:** تشمل مجموعة من العمليات التي تمكن المؤسسة من التحديد والتحليل والتصرف في القضايا الاجتماعية والسياسية التي قد تؤثر عليها بشكل كبير.	التأثيرات على النظم الاجتماعية والمؤسسية

Source : Wood, D. J. (2010). Measuring Corporate Social Performance:A Review. International Journal of Management Reviews, 12(1) P54

رابعا: نموذج clarkson 1995

يستند هذا النموذج أساسا على قياس الأداء الاجتماعي للمؤسسات عن طريق الإطار النظري لأصحاب المصالح، حيث يرى clarkson أن الأداء الاجتماعي كل ما يمكن قياسه وتقييمه تجاه الأطراف أصحاب المصلحة وبالتالي فهو يعبر عن قدرة المؤسسة على تسيير تلك الأطراف من أجل إرضائهم والوفاء بمتطلباتهم (فرعون، 2014، صفحة 299).

المطلب الثالث: مؤشرات قياس الأداء الاجتماعي وعلاقته بالأداء المالي

تعتبر مؤشرات قياس الأداء الاجتماعي في المؤسسات الاقتصادية من العناصر الأساسية التي تمكن المؤسسة من التعرف على واقع علاقتها بالأطراف أصحاب المصلحة، ومدى تحقيق أهدافها الاجتماعية بما يمكنها من تحقيق العلاقة الإيجابية التي تربط أدائها الاجتماعي بالأداء المالي، حيث تعتبر هذه المؤشرات أداة حاسمة من أجل توجيه القرارات الإدارية السليمة.

الفرع الأول: أساليب قياس الأداء الاجتماعي ومؤشراته

من أجل قياس الأداء الاجتماعي تتبع المؤسسات الاقتصادية جملة من الأساليب التي تساعد في تحديد المؤشرات المناسبة من أجل تقييم الأداء الاجتماعي وتحقيق الأهداف المسطرة.

أولا: أساليب قياس الأداء الاجتماعي في المؤسسات الاقتصادية

يقصد بأساليب قياس الأداء الاجتماعي قياس التكاليف والعوائد الناتجة عن الالتزامات الاجتماعية للمؤسسة والتي يمكن توضيحها فيما يلي:

أ. **قياس التكاليف الاجتماعية:** يواجه الباحثون جملة من التحديات أثناء تقييم الأنشطة الاجتماعية في المؤسسات الاقتصادية نتيجة صعوبة فصل التكاليف الاجتماعية عن التكاليف الاقتصادية، وكذا صعوبة مقارنة التكاليف الاجتماعية بالعوائد الاجتماعية التي تحصل عليها المؤسسة سواء في الآجال القصيرة أو في الآجال الطويلة، وبالتالي فإن ذلك يؤدي إلى صعوبة تحديد وقياس تلك التكاليف المتعلقة بتلك الأنشطة (عيسى، 2009).

وعموما يوجد عدة أساليب للقياس المحاسبي للتكاليف الاجتماعية مثل القياس النقدي والذي يتم إستخدامه في المحاسبة المالية، والقياس الكمي الذي يتم إستخدامه في المحاسبة الإدارية بالإضافة الى القياس الوصفي للبعض من المجالات والمعاملات المتعلقة بالأداء الاجتماعي والتي يصعب فيها كل من القياس النقدي والكمي ويمكن إيجاز تلك الأساليب فيما يلي (الشكري، 2012، الصفحات 238-241):

1. **أسلوب الإستقصاء:** يعتمد هذا الأسلوب على عملية الجمع للبيانات والمعلومات من خلال أسئلة مباشرة موجهة للأفراد الذين تربطهم علاقة مباشرة بالتكلفة الاجتماعية عن طريق إعداد إستبانة تعدها إدارة المؤسسة لجمع المعلومات والحقائق حول الظروف التي أحدثت تلك التكاليف.

2. **أسلوب التقييم البديل:** يتم إستخدام هذا الأسلوب في حال ما إذا تعذر على المؤسسة التقييم المباشر للتكاليف الاجتماعية وبالتالي يتم إستخدام التقييم البديل لتلك التكاليف، ومثال ذلك عند تعذر تقدير قيمة التكاليف الاجتماعية التي تتحملها المؤسسة لتوفير معدات السلامة والأمان فإنها تقوم بتقدير تكاليف العلاج الطبي جراء حوادث العمل في حال عدم إستخدام تلك المعدات، ويعتبر هذا الأسلوب عرضة للأخطاء مما يستوجب الحذر عند إستخدامه، إلا أنه يعد من الأساليب الفعالة.

3. **أسلوب تكاليف المنع:** من خلال هذا الأسلوب يتم قياس حجم الأضرار التي يتحملها المجتمع والناتجة عن الأنشطة التي تزاولها المؤسسة، من خلال رصد قيمة المبالغ الضرورية لتصحيح تلك الأضرار، وبالتالي فإن هذا الأسلوب يفترض مثلا أنه كلما زاد حجم الإنفاق على منع التلوث تراجعت الأضرار تجاه المجتمع، وأن تكاليف المنع غالبا لا تساوي قيمة تلك الأضرار.

4. **أسلوب تكاليف التصحيح:** من خلال هذا الأسلوب يتم قياس قيمة ما تتحمله المؤسسة لإعادة الأوضاع على ما كانت عليه ويتميز هذا المفهوم بالغموض نسبيا وذلك بسبب عدم وضوح طريقة قياس تكاليف التصحيح ومثال ذلك صعوبة قياس تكاليف تصحيح التلوث الضوضائي.

5. **أسلوب التحليل الاقتصادي:** يمكن اتخاذ التحليل الاقتصادي أساسا موثوقا لتقييم الأداء الاجتماعي، ومثال ذلك أسلوب باريتو من أجل رسم سياسة المؤسسة الإنتاجية والبيئية، حيث يهدف هذا الأسلوب إلى تحديد الوضعية الاقتصادية المثلى والتي عندها لا تؤدي التغيرات في مستويات الإنتاج أو تبادل المعاملات إلى إرتفاع حجم الأضرار الكلية تجاه المجتمع.

6. **أسلوب الأحكام المتعلقة بالمحاكم والتعويضات:** يمكن إعتماد قرارات المحاكم المتعلقة بالأضرار أحد مؤشرات الأداء الاجتماعي للمؤسسة، حيث يتم تصنيف مبالغ التعويضات ضمن تكاليف الأداء الاجتماعي، كما أن الأحكام المتلعقة بالتعويضات تقوم بناء على أحكام سابقة مع الأخذ بعين الإعتبار تغيرات تكاليف المعيشة، حيث تقدر المبالغ المتعلقة بتكلفة الضرر عادة على تقديرات المصابين وكذا تقديرات المحكمة والبيانات السابقة.

7. **أسلوب الإنفاق الفعلي:** يعتمد هذا الأسلوب على المبالغ الفعلية التي تنفقها المؤسسة والتي تعتبر كأساس لقياس تكلفة الأداء الاجتماعي سواء تم إنفاق تلك المبالغ اختياريا نتيجة إدراك صناع القرار بالمؤسسة لمسؤوليتهم تجاه المجتمع أو تطبيقا للتشريعات والقوانين التي تفرضها الدولة، بالإضافة إلى ذلك الأضرار التي تسببها أنشطة المؤسسة على المجتمع حيث يتم قياسها إما بأسلوب منع الحدوث أو بأسلوب التصحيح.

أما فيما يتعلق بمعالجة التكاليف الاجتماعية في دفاتر المؤسسة، واعتبارها أعباء تحمل على الأرباح أو توزيعات للأرباح، فقد اختلفت الأراء بشأن ذلك، حيث يرى البعض ضرورة الفصل بين التكاليف الاجتماعية التي ينتج عنها خدمات للمؤسسة وبين التكاليف الاجتماعية التي ينتج عنها خدمات للمجتمع، حيث يتم إعتبار الأولى تحميلات على الأرباح بينما تعتبر الثانية توزيعات للأرباح، وذلك باعتبار أن الأولى ينتج عنها تحسين الإنتاج والزيادة في رقم الأعمال وبالتالي زيادة الأرباح بالإضافة زيادة درجة الرضا سواء للعاملين أو العملاء، أما الثانية فهي تعتبر تكاليف لا تتعلق مباشرة بإيرادات المؤسسة وبالتالي فهي توزيعات للأرباح، وتجدر الإشارة إلى أن هناك من يرى أن كل التكاليف الاجتماعية تعتبر توزيعات للأرباح (عيسى، 2009، صفحة 34).

ب. **قياس المنافع الاجتماعية:** يرى بعض الباحثين أن العائد الاجتماعي يعبر عن المزايا التي تعود على المجتمع والمتمثلة في القيم المضافة للمجتمع الناتجة عن ممارسة المؤسسة لأنشطتها الاجتماعية، ووفقا لهذا التعريف فإنه ينظر إلى المنافع الناتجة عن الالتزامات الاجتماعية من خلال وجهة نظر المجتمع فقط وليس من خلال وجهة نظر المؤسسة التي تعتبر نقطة البداية لتطبيق المنهج المحاسبي، في حين يرى ramanathan أن المنافع الناتجة عن الالتزامات الاجتماعية عبارة عن الآثار الموجبة الخارجية والتي تعود بالنفع على المجتمع والمؤسسة معا والتي تنتج عن ممارسة المؤسسة لنشاطاتها الاجتماعية (الشكري، 2012، صفحة 243).

وعموما ينتج عن ممارسة المؤسسة لمسؤوليتها الاجتماعية عدة منافع منها ما تنعكس على المؤسسة والعاملين بها، وأخرى تنعكس على المجتمع ككل، وبالتالي يصعب قياسها بدقة بناءا على المقاييس المحاسبية التقليدية، بالإضافة إلى مشكلة تحديد الجهات المستفيدة من تلك العوائد، فمنها ما هو داخلي كالعاملين بالمؤسسة ومنها ما هو خارجي كالمستهلكين والعملاء وآخرين في البيئة المحيطة، ويتوقف ذلك على نوع الأنشطة الاجتماعية التي تقوم بها المؤسسة، وما ينتج عنه من تقييم لدور المؤسسات التي تلتزم بأداء أنشطتها الاجتماعية بالمؤسسات التي لا تلتزم بأداء تلك الأنشطة (عيسى، 2009، الصفحات 34-36).

ويرى البعض ضرورة التفريق بين المنفعة الاجتماعية والعائد الاجتماعي، حيث تشمل الأولى مجموع المزايا التي يحصل عليها المجتمع، في حين تعبر الثانية عن المؤشرات المستخدمة لتقييم الأداء الاجتماعي، ويحسب من خلال طرح التكاليف الاجتماعية من العوائد الاجتماعية، ويمكن الإشارة إلى أراء الباحثين فيما يتعلق بقياس المنافع الاجتماعية فيما يلي (الشكري، 2012، صفحة 243)

1. **الرأي الأول:** يعتبر قياس المنافع الناتجة عن إلتزامات المؤسسة الاجتماعية أمرا معقدا ومستحيلا وذلك بسبب صعوبة تقديرها بالوحدات النقدية وعدم توافقها مع مبدأ التحفظ الذي يتبعه المحاسبون بالإضافة إلى أن المعلومات المحاسبية التي تنتج عن

التقدير النقدي لتلك المنافع غير موضوعية لأنها لا تستند لمبررات موضوعية، ونتيجة لذلك يرى أنصار هذا الرأي ضرورة إستبعاد المنافع الاجتماعية من التقارير المالية.

2. **الرأي الثاني**: يقر أنصار هذا الرأي بصعوبات قياس المنافع الاجتماعية نقديا، إلا أنهم يؤيدون اللجوء إلى أساليب أخرى مثل القياس الوصفي أو القياس الكمي.

3. **الرأي الثالث**: يستحيل من خلال هذا الرأي إجراء عمليات المقارنة بين الوحدات أو الفترات المختلفة، وذلك لغياب المعايير المستخدمة في عملية المقارنة، وبالتالي فإنهم يدعون إلى إستخدام الوحدات النقدية لقياس المنافع الناتجة عن الالتزامات الاجتماعية عن طريق القيمة السوقية، ومثال ذلك القمية السوقية لمجموع السلع والخدمات المقدمة للعاملين بالمؤسسة، والقيمة السوقية للمباني الممنوحة للمجتمع لإنشاء المدارس والمستشفيات.

4. **الرأي الرابع**: عدم إمكانية التعبير عن المنافع الاجتماعية بالوحدات النقدية، وذلك لعدم إمكانية الاستناد على أسعار السوق لتقييم المنافع الاجتماعية المحققة، بسبب وجود سلع وخدمات تحقق مستويات عالية من المنافع الاجتماعية وفي المقابل تكون أسعارها منخفضة مثل السلع الضرورية، وفي المقابل توجد سلع كمالية أسعارها مرتفعة، وتبعا لذلك فإن أنصار هذا الرأي يؤيدون عملية تحديد معدل لتلك المنافع على المستوى القومي لكل نشاط نوعي.

ثانيا: مؤشرات قياس الأداء الاجتماعي في المؤسسات الاقتصادية

تتمثل مؤشرات الأداء الاجتماعي في النقاط التالية (عمر، 2017، الصفحات 289-290):

أ. **مؤشر الأداء الاجتماعي تجاه العاملين بالمؤسسة**: ويتضمن كل التكاليف ذات العلاقة بالأداء باستثناء الأجر القاعدي الذي يمنح للعاملين داخل المؤسسة بغض النظر عن مراكزهم التنظيمية أو نوعية أو طبيعة مهامهم، حيث تلتزم المؤسسة بتوفير كل الإحتياجات اللازمة من أجل خلق وكذا تعزيز حالة الولاء والإنتماء لدى العاملين داخلها مثل الاهتمام بوضعهم الصحي ومنحهم فرص للتدريب والأخذ بعين الإعتبار وضعهم المستقبلي عند إنتهاء فترة خدمتهم داخل المؤسسة وغيرها من التكاليف.

ب. **مؤشر الأداء الاجتماعي تجاه حماية البيئة**: ويتضمن جميع التكاليف المتعلقة بالأداء الاجتماعي من أجل حماية الأفراد داخل المجتمع الذي تنشط فيه المؤسسة وضمن نطاقها الجغرافي، حيث تسعى المؤسسة جاهدة من أجل منع الأضرار الناتجة عن نشاطاتها الصناعية على البيئة المحيطة، وتتضمن التكاليف المتعلقة بحماية الهواء والماء والتربة وغيرها.

ت. **مؤشر الأداء الاجتماعي تجاه المجتمع**: وتشمل جميع التكاليف التي تتحملها المؤسسة من أجل المساهمة في خدمة المجتمع والتي تشمل التبرعات والمساهمات الممنوحة للمؤسسات التعليمية، الرياضية، الثقافية والخيرية، وكذا التكاليف من أجل المساهمة في البرامج التعليمية والمشاريع المتعلقة بالتوعية الاجتماعية.

ث. **مؤشر الأداء الاجتماعي تجاه المستهلكين**: تتضمن جميع التكاليف التي تتعلق بخدمة المستهلكين، وتشمل التكاليف التي تتحملها المؤسسة من أجل الرقابة على جودة المنتجات وتلك المتعلقة بالبحث والتطوير، بالإضافة إلى التكاليف المرتبطة بالضمانات الخاصة بالمتابعة لما بعد البيع والتكاليف الأخرى والتي تحقق رضا المستهلكين.

ومما سبق يمكن إيجاز بعض المعايير المهمة لقياس الأداء الاجتماعي في المؤسسات من خلال الجدول التالي:

الجدول (5-1): بعض مؤشرات قياس حجم المساهمة الاجتماعية للمؤسسات

الأطراف المعنية	المعيار	التفسير	طريقة الحساب
مؤشرات قياس حجم المساهمة الاجتماعية تجاه العاملين	مؤشر قياس دخل العاملين النقدي	ويشمل رواتب وأجور العاملين بالمؤسسة وكذا المكافآت والحوافز النقدية الممنوحة لهم خلال فترة زمنية معينة	متوسط الدخل النقدي للعامل= (الرواتب والأجور+المكافآت والحوفز النقدية) / عدد العاملين
	مؤشر قياس المساهمة في حل بعض المشاكل الاجتماعية المتعلقة بالعاملين.	وتشمل تحمل المؤسسة لمصاريف توفير السكنات، وسائل النقل، الرعاية الصحية للعاملين، مبالغ التأمينات الاجتماعية الرحلات سواء الرياضية أوالترفيهية أو الثقافية.	ما يتعلق بالعامل= (عدد العاملين المستفيدين من مساهمة المؤسسة)/ عدد العاملين بالمؤسسة
	مؤشر قياس المساهمة في تحسين مهارة وكفاءة العاملين	يشمل ما تنفقه المؤسسة على تدريب وتطوير العاملين داخلها لتحسين مستواهم العلمي والتقني.	نصيب العامل= مساهمة المؤسسة في مصاريف التدريب والتطوير/إجمالي الرواتب والأجور الممنوحة للعاملين
	مؤشر قياس المساهمة في توفير الأمن الصناعي للعاملين	ويشمل إجمالي الحوادث التي وقعت خلال أوقات العمل الفعلية	مؤشر القياس= إجمالي الحوادث السنوية
	مؤشر قياس مدى إستقرار العاملين	ويسمى أيضا معدل دوران العاملين	معدل دوران العاملين= عدد العاملين الذين تركوا العمل سنويا/ عدد العاملين بالمؤسسة
	مؤشر نصيب العامل من التوزيعات السنوية للأرباح	ويشمل إجمالي ما يتحصل عليه العامل من توزيعات الأرباح السنوية.	متوسط نصيب العامل من الأرباح الموزعة= إجمالي الأرباح الموزعة على العاملين / عدد العاملين
مؤشرات قياس حجم المساهمة	مؤشر قياس تكلفة الأبحاث والتطوير المتعلقة منتجات المؤسسة والخدمات	ويشمل إجمالي المصاريف التي تتحملها المؤسسة من أجل تطوير المنتجات والخدمات المقدمة للعملاء للوفاء بمتطلباتهم.	متوسط الإنفاق على تحسين المنتجات والخدمات= مصاريف الأبحاث والتطوير بالمتعلقة بتحسين المنتجات والخدمات/ إجمالي تكاليف الإنتاج أو الخدمات

الاجتماعية تجاه العملاء	المقدمة للعملاء		
	مؤشر قياس الرد على إستفسارات العملاء.	يهتم هذا المؤشر بمدى إستجابة المؤسسة لمجموع الإستفسارات والشكاوي من قبل العملاء	نسبة المشاكل التي استجابت لها المؤسسة = عدد المشاكل التي استجابت لها المؤسسة تجاه العملاء وعالجتها/ إجمالي عدد المشاكل المقدمة من قبل العملاء
مؤشرات قياس حجم المساهمة الاجتماعية تجاه المجتمع والبيئة	مؤشر قياس مدى مساهمة المؤسسة في الوفاء بمتطلبات أفراد المجتمع المحلي عموما.	يشمل هذا المؤشر مساهمات المؤسسة تجاه أفراد المجتمع في التعليم والصحة وتحقيق الرفاهية الرياضية والثقافية	نسبة تكلفة الإنفاق= تكلفة مساهمة المؤسسة في الأنشطة الاجتماعية تجاه المجتمع/ إجمالي التكاليف الاجتماعية لمجموع الأنشطة الاجتماعية
	مؤشر مساهمة المؤسسة في توفير فرص عمل	يشمل هذا المؤشر قدرة المؤسسة في التخفيف من البطالة في المجتمع الذي تنشط فيه	نسبة المؤسسة في التشغيل= عدد العاملين الذين تم توظيفهم بالمؤسسة سنويا / مجموع القوى العاملة بالبلد
	مؤشر قياس مساهمة المؤسسة في الحفاظ على البيئة التي تعمل	يشمل هذا المؤشر التكاليف التي تتحملها المؤسسة من أجل الدراسات والأبحاث والتشجير وإقتناء المعدات اللازمة لمنع التلوث البيئي والحفاظ على البيئة المحيطة	نسبة إنفاق المؤسسة= تكاليف مساهمة المؤسسة في الحفاظ على البيئة المحيطة/ إجمالي ميزانية المؤسسات في المنطقة للمساهمة الأبحاث والتطوير
	مؤشر قياس مساهمة المؤسسة من أجل تطوير والتحسين من البنى التحتية	يشمل هذا المؤشر التكاليف التي تتحملها المؤسسة من أجل تطوير وتحسين البنى التحتية في المحيط الذي تنشط فيه	نسبة مساهمة المؤسسة = تكاليف مساهمة المؤسسة في التحسين من البنى التحتية / إجمالي المبالغ المخصصة للأبحاث والتطوير للمؤسسات في المنطقة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على فؤاد محمد عيسى. (2009). المسئولية الاجتماعية للقطاع الخاص في مصر دراسة حالة تطبيقية لقياس وتقييم المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات. المؤتمر العلمي السنوي الثالث عشر: التوجهات الاستراتيجية للمسؤولية الاجتماعية للقطاع الخاص تجاه المشكلات الاقتصادية والاجتماعية، أكاديمية السادات. القاهرة، مصر: أكاديمية السادات للعلوم الإدارية.

الفرع الثاني: علاقة الأداء الاجتماعي بالأداء المالي

إختلفت الأراء بين الكتاب والباحثين حول العلاقة السببية بين الأداء الاجتماعي والأداء المالي، وهو ما توضحه دراسة أجراها كل من Presten et o'banon سنة 1997 من خلال صياغة جدول يبين فيه الفرضيات النظرية المختلفة لهذه العلاقة.

الجدول (6–1): علاقة الأداء الاجتماعي بالأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

العلاقة السببية	إيجابية	سلبية
الأداء الاجتماعي ← الأداء المالي	فرضية الأثر الاجتماعي والإدارة الجيدة	فرضية التحكيم
الأداء الاجتماعي → الأداء المالي	فرضية توفر الأصول والركود التنظيمي	فرضية الإنتهازية
الأداء الاجتماعي ⇄ الأداء المالي	التعاون الإيجابي (التكافل)	التعاون السلبي

المصدر: امحمد فرعون. (2014). اثر المسؤولية الاجتماعية للمنظمات على ادائها المالي" حوصلة نظرية".مجلة الاقتصاد الجديد جامعة خميس مليانة، 2(11)، ص 301

من خلال الجدول نستنتج الحالات التالية (فرعون، 2014، الصفحات 301-302):

أ. **العلاقة الإيجابية بين الأداء الاجتماعي والأداء المالي**: يتضح من خلال الجدول وجود فرضيتين يؤيدان هذه العلاقة الإيجابية كما يلي:

1. **الفرضية الأولى**: تستند هذه الفرضية على أن الأداء الاجتماعي الجيد يؤدي إلى تحسين الأداء المالي، من خلال فرضية الأثر الاجتماعي التي قدمها كل من carroll and shapiro سنة 1987 إضافة إلى أعمال Freeman سنة 1984 المتعلقة بنظرية أصحاب المصالح والتي تفترض أن تلبية المؤسسة لمتطلبات أصحاب المصالح يؤثر بالإيجاب على الأداء المالي.
2. **الفرضية الثانية**: تستند على فرضية الأرصدة المتاحة والتي قدمها MC Guire وآخرون سنة 1988، والتي تفترض أن الأداء المالي الجيد يمكن المؤسسة من الحصول على الموارد المالية الكافية، وهو ما يدفع المسيرين بالإبتعاد عن السلوك الإنتهازي من خلال توزيع الفوائض المالية تلبية لمتطلبات أصحاب المصالح وتحقيق مستوى أفضل من الأداء الاجتماعي.

ب. **العلاقة السلبية بين الأداء الاجتماعي والأداء المالي**: من خلال هذه العلاقة يتضح وجود فرضيتين يؤيدان العلاقة السلبية بين كل من الأداء الاجتماعي والأداء المالي وفقا لما يلي:

1. **الفرضية الأولى**: تؤكد المقاربة النيوكلاسيكية على أن تركيز المؤسسة على تحسين أدائها الاجتماعي من خلال تحمل تكاليف إجتماعية ضخمة وغير ضرورية من شأنه أن يؤدي إلى الإنخفاض في الأرباح، وقد إنبثقت هذه الفرضية من فرضية التحكيم والتي تستند إلى النظرة الليبيرالية لـ Friedman التي تؤكد على الأثر السلبي للمسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي.
2. **الفرضية الثانية**: يبين كل من preston و O'Bannon سنة 1997 بأن المسيرين يسعون إلى تحقيق أداء مالي أفضل من خلال إهمال متطلبات أصحاب المصالح وفي حالة ضعف مستوى الأداء المالي فإنهم يبررون ذلك بإنشاء إستثمارات إجتماعية ضخمة، وذلك بالاستناد إلى فرضية الإنتهازية.

ت. **العلاقة الحيادية بين الأداء الاجتماعي والأداء المالي**: تناولت بعض البحوث نموذجا آخر للعلاقة بين الأداء الاجتماعي والأداء المالي عرف بالحيادي، حيث قدم كل من sieel وMc williams سنة 2001 نموذجا يستند إلى نموذج العرض والطلب حيث قاموا ببناء نموذج مماثل يدرس عرض وطلب المسؤولية الاجتماعية ويشرح أسباب الاختلاف في نتائج الدراسات

التجريبية المتعلقة بالعلاقة بين الأداء الاجتماعي والأداء المالي، وحسب هذا النموذج فإن المؤسسات تعرض مستوى محدد من المسؤولية الاجتماعية من خلال إلتزامها بتلبية حاجيات أصحاب المصالح وتبعا لذلك وعند حدوث التوازن في السوق (طلب وعرض المسؤولية الاجتماعية) فإن تكاليف وعوائد هذا العرض ستنعدم، ولذلك سميت بالعلاقة الحيادية لأن عرض المسؤولية الاجتماعية لا يؤثر على الأداء المالي، بل يحقق توازن مع طلب أصحاب المصالح لمستوى معين من المسؤولية الاجتماعية.

المبحث الرابع: الأداء البيئي في المؤسسة الاقتصادية

يعتبر الأداء البيئي أحد الأبعاد الرئيسية للأداء الاجتماعي، حيث أنه كنتيجة لتزايد الوعي بحجم الآثار البيئية وضرورة الاهتمام بالقضايا البيئية، تم تناوله في أغلب الدراسات بشكل منفصل عن الأداء الاجتماعي، لتوضيح مدى إلتزام المؤسسات تجاه تحسين أدائها البيئي، حيث أصبحت المؤسسات الاقتصادية في عصرنا الحالي ملزمة بضرورة الالتزام بالسلوكات السليمة التي تضمن حماية البيئة المحيطة بها، وذلك من خلال وضع خطط واضحة تساهم في زيادة الاهتمام بأدائها البيئي والذي يعتبر أحد أهم مصادر قوتها التي تحقق لها ميزة تنافسية تمكنها من بناء سمعة جيدة سواء أمام المجتمع المحلي أو الدولي.

المطلب الأول: مفهوم الأداء البيئي وأبعاده

يعتبر الأداء البيئي أحد أهم المواضيع التي تمكن المؤسسات الاقتصادية من تحقيق مزايا تنافسية في بيئة الأعمال العالمية الحديثة، وذلك من خلال أهمية البعد البيئي في تحقيق فرص النجاح والتوجه نحو الإستدامة، من خلال الحفاظ على البيئة والحد من الآثار السلبية التي تحدثها هذه المؤسسات أثناء ممارسة أنشطتها.

الفرع الأول : مفهوم الأداء البيئي

رغم محاولة العديد من الباحثين إعطاء تعريف للأداء البيئي إلا أنه ظل دائما مفهوما غامضا وغير محدد، حيث شهد هذا المفهوم جذب اهتمام مختلف المنظمات الدولية والباحثين مع ظهور مفاهيم أخرى مثل المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، نظرية أصحاب المصالح، حيث عرفته مواصفة الإيزو 14001 سنة 1996 على أنه النتائج القابلة للقياس لنظام الإدارة البيئية في المؤسسة، والمتعلقة برقابة المؤسسة على سياستها البيئية وأهدافها وغاياتها، وبالتالي فالأداء البيئي حسب هذا التعريف يختلف من مؤسسة إلى أخرى باختلاف سياستها البيئية، حيث تأخذ هذه السياسة في الإعتبار قيم المؤسسة، الظروف المحلية والإقليمة، متطلبات أصحاب المصلحة (Dohou-Renaud, 2009, p. 3).

ويعرف على أنه كل عمليات وأنشطة المؤسسة سواء الإجبارية أو الاختيارية، التي تهدف إلى منع حدوث الأضرار البيئية والاجتماعية والتي تكون نتيجة أنشطة المؤسسة الإنتاجية أو الخدمية أو التقليل منها (الشمري و السوداني، 2020، صفحة 364).

ويصف كل من Judge و Douglas الأداء البيئي بأنه الفعالية التي تحققها المؤسسة بخصوص تلبية وتجاوز توقعات المجتمع الذي تنشط فيه، والمتعلقة بالمخاوف ذات الصلة بالبيئة الطبيعية (Schultze & Trommer, 2012, p. 389).

ويعرف على أنه الإنعكاس لكل من التأثيرات السلبية والإيجابية لأنشطة المؤسسة على محيطها الطبيعي والاجتماعي، حيث تنقسم هذه التأثيرات إلى تأثيرات مباشرة ناتجة عن إستهلاك المؤسسة للمواد وتوليد الإنبعاثات كنتيجة مباشرة للنشاط الإنتاجي، أما التأثيرات غير المباشرة فهي ناتجة عن منتجات المؤسسة أو نشاطها، حيث لم يتم حدوثها مباشرة في المؤسسة بل أثناء مراحل

التخزين أو النقل والإستخدام، بمعنى أنها تحدث بعد مغادرة المنتج المؤسسة نحو المستهلك(Oreja-Rodríguez & Armas-Cruz, 2012, pp. 29-30)

مما سبق يمكن تعريف الأداء البيئي بأنه قدرة المؤسسة على التكيف مع المتطلبات البيئية في بيئة الأعمال التي تنشط فيها، عن طريق الالتزام بسياستها البيئية المحددة من الإدارة العليا وكذا المتطلبات البيئية القانونية والتشريعية والقيم الأخلاقية، وذلك من خلال الحد من أثار أنشطتها المباشرة وغير المباشرة الضارة بالطبيعة والمجتمع.

الفرع الثاني: أبعاد الأداء البيئي

إختلف الباحثين والأكاديميين في تقديم أبعاد محددة للأداء البيئي في المؤسسات الاقتصادية، لذلك قامت الدراسات الأكاديمية بتقديم إقتراحات مختلفة بشأن تحديد هذه الأبعاد، إلا أن الكثير منهم يرى أن أبعاد الأداء البيئي تتحدد من خلال ما يلي:

أولا: الكفاءة البيئية:

يسعى مفهوم الكفاءة البيئية وفقا لـ Schaltegger and Sturm إلى الجمع بين مفهومي الكفاءة الاقتصادية والكفاءة في إستخدام المواد في العملية الإنتاجية بما يتناسب مع تحقيق أهداف التنمية المستدامة وكذا مفاهيم العدالة الاجتماعية، وذلك تحت بند واحد ألا وهو الكفاءة البيئية، وعموما فإن الجمع بين هذه المفاهيم يقصد به التقليل من كمية المواد المستخدمة بهدف التقليل من الآثار البيئية الضارة من ناحية، ومن ناحية أخرى يجب أن ينتج عن ذلك درجة متزايدة نسبيا من الرفاهية الاقتصادية، من خلال تحقيق التوازن في ذلك بطريقة عادلة على نحو متزايد (Hoffrén, 2001, p. 43) .

ثانيا: الفعالية البيئية:

يقصد بالفعالية البيئية قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها البيئية من خلال الإستهلاك الأمثل للموارد المتاحة، الأفراد، المعدات والموارد الطبيعية، كما تعرف بأنها عبارة عن فلسفة إدارة المؤسسة التي تهدف من خلالها إلى التقليل من الأضرار البيئية بالإضافة إلى تحقيق أعلى المستويات من الكفاءة في عمليات الإنتاج (عوينة و شفيق، 2021، صفحة 354).

ويرجع إقتراح مفهوم الفعالية البيئية إلى سنة 1973 من قبل Freeman, Haveman and Kneese، وفي التسعينات تناول كل من Schaltegger and Sturm مفهوم الفعالية البيئية على أنه يرتبط بالتنمية المستدامة، وفي سنة 1992 تم تقديم مفهوم الفعالية البيئية من قبل مجلس الأعمال العالمي للتنمية المستدامة (WBCSD) على أنها تقديم سلع وخدمات ذات أسعار تنافسية ترضي احتياجات الإنسان وتعمل على تحقيق جودة الحياة، مع تقليل الآثار البيئية بشكل تدريجي وكثافة الموارد طوال دورة حياة المنتج، إلى مستوى يتماشى على الأقل مع القدرة الاستيعابية المقدرة للأرض، وقد خصص هذا التعريف سبعة جوانب للفعالية البيئية تتمثل في: تقليل كثافة المواد للسلع والخدمات، تقليل كثافة الطاقة للسلع والخدمات، الحد من تشتت أي مواد سامة، تعزيز قابلية إعادة تدوير المواد، تحقيق أقصى استفادة ممكنة من الموارد المتجددة، زيادة دورة حياة المنتج، زيادة كثافة خدمة السلع والخدمات، ويحتوي المفهوم المقدم من قبل WBSCD على ثلاثة أهداف عامة تحتوي على الجوانب السبعة المذكورة كما ما يلي (Michalos & all, 2014):

- التقليل من استهلاك الموارد من خلال التقليل من استخدام الطاقة والمواد والمياه ومساحة الأرض المخصصة للتصنيع، زيادة قابلية إعادة تدوير المنتج وفترة صلاحيته.

- التقليل من التأثير على الطبيعة من خلال التقليل من الانبعاثات في الهواء، التخلص من النفايات والتقليل من استخدام المواد غير المتجددة.
- زيادة قيمة المنتج أو الخدمة وتوفير المزيد من الفوائد للعملاء.

وهناك من يرى أن أبعاد الأداء البيئي تتحدد من خلال مصفوفة الأداء البيئي كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول (7-1): مصفوفة أبعاد الأداء البيئي

محور داخلي- خارجي / محور العمليات والنتائج	داخلي	خارجي
العمليات	تحسين المنتجات والعمليات.	تحسين علاقة المؤسسة مع الأطراف أصحاب المصلحة.
النتائج	تحقيق الإمتثال للقوانين والشريعات وتحقيق العوائد المالية.	تحسين الأثار البيئية، وتحسين صورة المؤسسة.

Source : Dohou-Renaud, A. (2009). Les Outils D'Evaluation De La Performance Environnementale : Audits Et Indicateurs Environnementaux. Récupéré sur HAL SHS sciences humaines et sociales

يوضح الجدول أعلاه أن أبعاد الأداء البيئي تتحدد من خلال تقاطع محورين، يتمثل المحور الأول في المحور الداخلي والخارجي أما المحور الثاني هو محور العمليات والنتائج، مما ينتج عنه أربعة أبعاد تتمثل فيما يلي:

1. **على المستوى الداخلي**: يحتوي على بعدين يشير الأول إلى سعي المؤسسة إلى القيام بجملة من العمليات الداخلية فيما يتعلق بأدائها البيئي يؤدي إلى تحسين المنتجات والعمليات مما ينتج عنه البعد الثاني وهو إمتثال المؤسسة للتشريعات والقوانين وتحقيق وفورات المالية.
2. **على المستوى الخارجي**: يحتوي على بعدين يشير الأول إلى أن سعي المؤسسة إلى القيام بجملة من العمليات ذات العلاقة بالأداء البيئي يؤدي إلى تحسين علاقتها مع الأطراف أصحاب المصلحة مما ينتج عنه تحسين الأثار البيئية وكذا سمعة المؤسسة أمام هذه الأطراف وهو ما يمثل البعد الثاني.

المطلب الثاني: اهتمام المؤسسات الاقتصادية بتحسين الأداء البيئي

أخذت دوافع المؤسسات الاقتصادية تزداد وراء الاهتمام بتحسين أدائها البيئي، حيث أصبحت تسعى نحو تحقيق مستويات متميزة توضح مدى إلتزامها باتخاذ الإجراءات اللازمة بما يعزز إلتزامها المستمر والحقيقي اتجاه القضايا البيئية، ويحقق التوازن بين تحقيقها للأرباح وتحقيق مستوى متميز لأدائها البيئي من خلال دمج البعد البيئي في إستراتيجيتها بما يحقق لها مزايا تنافسية وبناء سمعة جيدة في السوق.

الفرع الأول: دوافع اهتمام المؤسسات بتحسين الأداء البيئي

تسعى المؤسسات من خلال اهتمامها بالأداء البيئي إلى تحقيق جملة من الفوائد والمكاسب التي تعتبر كخطوة هامة تضمن لها تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية في بيئة الأعمال التي تتميز باشتداد المنافسة، ويمكن إيجاز دوافع اهتمام المؤسسات بأدائها البيئي من خلال ما يلي (إبراهيم، 2018، صفحة 547):

أ. **دوافع إجتماعية:** تستند دوافع المؤسسات الاقتصادية من خلال هذا المنطلق على المدخل السياسي الاجتماعي، وتشمل إستجابة المؤسسة للضغوط المتزايدة لمختلف الأطراف أصحاب المصلحة على المؤسسات من أجل توجهها للقيام بالأنشطة التي تهدف إلى حماية البيئة، وبالتالي فاستجابة المؤسسات لهذه الضغوط تكون من أجل زيادة ثقة هذه الأطراف عن طريق جعل أنشطتها تتوافق مع متطلباتهم وتوقعاتهم البيئية، وذلك من أجل إثبات شرعية العمليات التي تقوم بها المؤسسات وأنها تتوافق مع الأهداف البيئية.

ب. **دوافع أخلاقية:** وتشمل إلتزام الإدارة العليا بالاهتمام بالقضايا البيئية، بحيث تمتلك الإدارة ذاتها وعي بالمسؤولية البيئية ولديها توجها بيئيا، ومن خلال ذلك تعكس تصرفات الإدارة العليا المتعلقة بالأمور البيئية القيم الأخلاقية واستشعارها بأهمية تبنيها للقضايا البيئية.

ت. **دوافع إقتصادية:** وتشمل توجه المؤسسة نحو زيادة الإنفاق على الأمور المتعلقة بالأنشطة البيئية من أجل إكتساب مزايا تنافسية وتحقيق العوائد المالية المتعلقة بهذه الأنشطة في المدى الطويل.

الفرع الثاني: مستويات اهتمام المؤسسات بالأداء البيئي

وفقال Welford يرتبط مستوى الأداء البيئي بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية بتواجدها بين مستوى المؤسسة المقاومة ومستوى المؤسسة المتفوقة بيئيا، وبالتالي يتم إستخدام مقياسROAST ذو الخمس مستويات وفقا لما يلي (Welford, 1999, p. 21):

أ. **المستوى الأول المقاومة Resistance:** من خلال هذا المستوى فإن المؤسسة تقاوم بشكل تام لكل القيم والقواعد البيئية، حيث تكون المؤسسة غير مستجيبة ولا تتفاعل مع المبادرات البيئية.

ب. **المستوى الثاني الملاحظة والامتثال Observe and comply:** في هذا المستوى تلتزم المؤسسة إجباريا بالقوانين والتشريعات البيئية، مع ملاحظة أن الإجراءات التي تقوم بها تعكس عدم رغبتها أو عدم قدرتها على الإمتثال لهذه القوانين، لذلك يتم فرض الإجراءات عن طريق التشريعات أو قرارات المحكمة.

ت. **المستوى الثالث التكيف Accommodate:** تبدأ المؤسسة في التكيف مع التغيير، مع وجود مؤشرات مبكرة للإستجابة السريعة، حيث لم تعد الإجراءات التي تعتمدها المؤسسة لتحسين أدائها البيئي تعتمد بالكامل على الامتثال للتشريعات البيئية، وبالتالي في هذا المستوى تبدأ المؤسسة في إظهار السلوك الطوعي للاهتمام بالأداء البيئي.

ث. **المستوى الرابع إستغلال الفرص والإستباق Seize and Preempt:** في هذا المستوى تظهر المؤسسة اهتماما طوعيا بالقضايا البيئية وتتخذ إجراءات بشكل مسبق للقضاء على المخاوف البيئية، حيث تلتزم بوضع جدول أعمال للتفاعل مع متطلبات الأطراف أصحاب المصلحة، وذلك إستعدادا لمرحلة لاحقة والتي تتميز بالتجسيد الفعلي للتنمية المستدامة.

ج. **المستوى الخامس التفوق Transcend** في هذا المستوى فإن المؤسسة تظهر من خلال قيمها وثقافتها ومعتقداتها دعما كاملا للقضايا البيئية، وبالتالي فإن المؤسسة ستعمل بطريقة تتوافق تماما مع التنمية المستدامة، وهو ما يعكس الأداء البيئي الأمثل.

والجدول التالي يوضح الفرق بين المؤسسة المتفوقة بيئيا والمؤسسة المقاومة لأي سلوك بيئي:

جدول (8–1) : الحدود القصوى وفقا لمقياس الأداء البيئي ROAST

المؤسسة المقاومة	المؤسسة المتفوقة
– تقاوم أي سلوكات تهتم بالجوانب البيئية، وتتجاهل الجوانب البيئية عند اتخاذ القرارات. – على إستعداد على إلحاق الضرر بالبيئة إذا كان ذلك لصالح المؤسسة. – المعتقدات السلبية المتعلقة بالبيئة من خلال رؤية الموارد والطبيعة من أجل تحقيق الربح أو الإستمتاع البشري. – تقاوم أي حجة أو رأي فلسفي أو فكري يتعلق بالبيئة وتعتبره رأي متطرف.	– الإستيعاب التام للتنمية المستدامة، والأخذ بعين الإعتبار للقضايا البيئية أثناء اتخاذ القرارات، مع عدم اتخاذ أي قرارات من شأنها التأثير السلبي على البيئة حتى ولو كانت في صالح المؤسسة. – تصبح القيم البيئية جزءا مرتبطا بالتنمية المستدامة. – الإنسان ليس فوق الطبيعة بل مع الطبيعة ويجب أن تعكس جميع قرارات المؤسسة القيم والعلاقات المتبادلة مع المحيط الحيوي (Biosphere).

Source : Welford, R. (1999). Corporate Environmental Management 1 Systems and strategies. London: Earthscan Publications.

المطلب الثالث: تقييم الأداء البيئي ومؤشرات قياسه وعلاقته بالأداء المالي

تتطلع المؤسسات الاقتصادية إلى تأكيد علاقتها الجيدة مع الأطراف الفاعلة في بيئة الأعمال التي تنشط فيها وكسب الولاء من قبل قاعدة كبيرة من المتعاملين معها في المحيط الذي تنشط فيه عن طريق بناء سمعة جيدة أمامهم، ويعتبر الاهتمام بالأداء البيئي من بين أهم المتطلبات لهؤلاء المتعاملين، لذلك تسعى المؤسسات الاقتصادية إلى وضع خطط وأهداف بيئية تلتزم بها، وبالتالي فهي تحتاج إلى تقييم أدائها البيئي لتحديد الانحرافات عن أهدافها البيئية بصورة منتظمة ودورية.

الفرع الأول: مفهوم وأهمية تقييم الأداء البيئي

سيتم من خلال هذا العنصر التطرق إلى مفهوم الأداء البيئي في المؤسسات الاقتصادية وأهمية تقييمه.

أولا: مفهوم تقييم الأداء البيئي

إن تقييم الأداء البيئي بالنسبة للإدارة البيئية يعتبر الأداة الرئيسية لقياس الأداء مقابل أهداف ومعايير محددة سلفا، لذلك فإن تقييم الأداء البيئي يلعب دورا مزدوجا من خلال تحديد فرص التحسين وتحديد ما إذا كانت التدابير البيئية المتخذة تترجم إلى تحسينات في الأداء البيئي (Noureddine & Maaradj, 2021, p. 452).

وتشير المواصفة العالمية ISO 14031 إلى مفهوم تقييم الأداء البيئي بأنه عبارة عن منهج يساهم في تسهيل قرارات إدارة المؤسسة المتعلقة بالأداء البيئي، وذلك من خلال اختيار المؤشرات وجمع وتحليل البيانات وتقييم المعلومات تبعا لمعايير الأداء البيئي ومن ثم إعداد التقارير الدورية وإيصال المعلومات وكذا الفحص الدوري وفي الأخير تطوير هذا المنهج، كما يعرف بأنه مجموعة من

الوسائل التي تضمن ضم المعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية والاجتماعية إلى المعلومات الفنية والاقتصادية من أجل أن تشكل جملة من الأسس التي تساهم في اتخاذ القرارات من أجل المضي قدما في المشروع، كما يشير إلى فحص من قبل فريق عمل كامل التخصصات المتعلقة بالنشاطات البيئية بصفة منظمة ودورية للأداء البيئي بما يتوافق مع القوانين والسياسات الإدارية والبيئية من خلال تقييم الفعالية البيئية للوحدة وأنشطتها وتوصيل تلك النتائج إلى الأطراف المعنية (هتهات، 2014، صفحة 28)

في حين يرى البعض أن عملية تقييم الأداء البيئي تعد كنظام يهدف إلى التأكد من إستخدام المؤسسة لمواردها المتاحة عن طريق القيام بعملية المطابقة بين الأداء المحقق والأداء الذي تم التخطيط له، بالإضافة إلى التأكد من مدى الإمتثال إلى القوانين والتشريعات البيئية، وهو ما يعني أن تقييم الأداء البيئي يعد كأسلوب الهدف منه هو التحديد والقياس والتحليل وكذا التتبع للتكاليف والمنافع المتعلقة بالأنشطة والبرامج البيئية التي تلتزم بها المؤسسات من أجل الحد من آثار أنشطتها الضارة وحماية البيئة، وذلك في ظل جملة من الأهداف والمتطلبات البيئية التي تهدف إلى دعم اتخاذ القرارات المتعلقة بتحسين الأداء البيئي، إضافة إلى الوفاء بمتطلبات الأطراف الأخرى من أصحاب المصالح (زهواني، 2013، صفحة 46).

وتجدر الإشارة إلى ضرورة أن يشمل تقييم الأداء البيئي المجالات التالية (هتهات، 2014، صفحة 29):

- **التقييم الفني** : من أجل رصد جملة الأخطاء التي تسبب التلوث البيئي.
- **التقييم المالي**: من أجل معرفة إمكانيات المؤسسة نحو تبني النظم البيئية ومدى توفر الأموال اللازمة للحد من التلوث البيئي.
- **التقييم البيئي**: من أجل معرفة مدى قدرة المؤسسة في الحد من الآثار التشغيلية الضارة.

ثانيا: أهمية تقييم الأداء البيئي

يعود الاهتمام بتقييم الأداء البيئي إلى العديد من العناصر يمكن التطرق إلى أهمها من خلال ما يلي (زهواني، 2013، الصفحات 46-47):

- زيادة معدلات التلوث البيئي وبالتالي زيادة مستوى إلتزامات المؤسسات تجاه البيئة وذلك ما أدى إلى الإرتفاع في معدلات الدعاوي القضائية المرفوعة ضد المؤسسات التي تتسبب أنشطتها في إحداث الآثار السلبية للبيئة والتي كسبها أصحابها ضد تلك المؤسسات.
- زيادة التكاليف التي تتحملها المؤسسات والناتجة عن تحمل العقوبات والغرامات المالية التي تفرضها الحكومة على المؤسسات التي تخالف القوانين والتشريعات البيئية، ما أدى بالمؤسسات إلى ضرورة الإفصاح الكافي عن المعلومات المتعلقة بأدائها البيئي بصفة دورية ومنتظمة.
- الاهتمام بالصحة، الأمان والبيئة، وذلك نتيجة توجه اهتمام المؤسسات الاقتصادية نحو البيئة والتقييم الإجباري لها.
- زيادة الوعي البيئي، وذلك بسبب زيادة اهتمام المجتمع والأطراف أصحاب المصلحة بالمعلومات البيئية التي تفصح عنها المؤسسات سواء كانت مالية أو غير مالية، من أجل تقييم المسؤولية البيئية بصفة موضوعية وهو ما ينعكس على اتخاذ القرارات من قبل المساهمين والمستثمرين.
- زيادة اهتمام الإدارة بالمعلومات المتعلقة بالتكاليف البيئية، من أجل الكشف عن مدى قدرة المؤسسات على تحقيق أهدافها الإستراتيجية والمتمثلة في تقديم منتجات ذات جودة عالية وبأسعار مناسبة وصديقة للبيئة.

كما يساهم تقييم الأداء البيئي فيما يلي (هتهات، 2014، الصفحات 29-30):

- تقديم التفاصيل حول التكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسة وكذا مؤشرات الأداء البيئي التي تهدف إلى ربط الأعمال داخل العمليات الإدارية مثل وضع الميزانيات وعمليات تحسين الأداء البيئي المستمر.
- تمكن عملية التقييم من اتخاذ القرارات الإدارية الإستراتجية الجيدة ومقارنة أداء المؤسسة البيئي بالمعايير العالمية.
- تحديد الانحرافات عن الأداء البيئي المستهدف والقيام بعملية التحسين.
- يعد من أهم متطلبات المساهمين والمستثمرين والجهات الحكومية والعملاء، حيث يبين مدى إلتزام المؤسسة بمسؤوليتها البيئية وكذا بالتشريعات والقوانين البيئية، كما يوضح مدى كفاءة وفعالية المؤسسة نحو تحقيق الأهداف الاقتصادية والبيئية المسطرة.
- يساهم في إمكانية تطبيق الطرق المحفزة التي تهدف إلى حماية البيئة، كمنح الإعفاءات الضريبية.

الفرع الثاني: مؤشرات قياس الأداء البيئي

يقصد بالمؤشرات بصفة عامة، هي مجموع المتغيرات التي تلخص أو تبسط المعلومات المتعلقة بظاهرة ما لتصبح أكثر وضوحا، وفي مجال الأداء البيئي إهتمت الكثير من الهيئات على المستوى العالمي بإصدار مجموعة من المؤشرات التي تقيس الأداء البيئي، ومن أهمها المنظمة العالمية للتقييس من خلال إصدارها لمواصفة ISO14031، وكذلك إرشادات مبادرة إعداد التقارير العالمية GRI وإرشادات الفعالية البيئية الصادرة عن مجلس الأعمال العالمي للتنمية المستدامةWBCSD (الشمري و السوداني، 2020).

أولا: مؤشرات المنظمة العالمية للتقييس (ISO)

وتنقسم هذه المؤشرات إلى ثلاث أقسام تتمثل فيما يلي (Bauraing, Nicolas, & von-Frenckell, 2000, pp. 7-8)

أ. **مؤشرات أداء الإدارة:** من خلال هذه المؤشرات تتوفر المعلومات حول جهود إدارة المؤسسة المبذولة للتأثير على أدائها البيئي ومن أمثلة هذه المؤشرات ما يلي:

1. **مؤشرات تتعلق بتنفيذ سياسات المؤسسة وبرامجها:** من خلال جملة أهداف وغايات المؤسسة المحققة، جملة مبادرات الحد من التلوث التي قامت بها المؤسسة.
2. **مؤشرات تتعلق بالإمتثال:** درجة إمتثال المؤسسة للوائح والقوانين، الغرامات والعقوبات ومجموع التكاليف الناتجة عن المخالفات البيئية، والوقت المستغرق للإستجابة للحوادث البيئية أو تصحيحها.
3. **مؤشرات تتعلق بالأداء المالي:** تكاليف تتحملها المؤسسة لمنتج أوعملية ذات العلاقة بالجوانب البيئية، عوائد الاستثمارت المتعلقة بمشاريع تحسين البيئة، الفوائض المحققة بفضل ترشيد إستخدام الموارد، الحد من التلوث وإعادة تدوير النفايات.
4. **مؤشرات تتعلق بالعلاقة مع المجتمع:** عدد المواقع التابعة للمؤسسة والتي تنشر التقارير المتعلقة بالبيئية، جملة الإستفسارات والتعليقات ذات العلاقة بالقضايا البيئية.

ب. **مؤشرات الأداء التشغيلي:** توفر هذه المؤشرات المعلومات المتعلقة بالعمليات التي تقوم بها المؤسسة وبشكل خاص المعلومات المتعلقة بالمدخلات والمخرجات ومن أمثلة هذه المؤشرات ما يلي:

- **مؤشرات متعلقة بالمواد:** ومن أمثلتها كمية أو حجم المواد والمياه المستعملة والمستهلكة لكل وحدة من المنتج.
- **مؤشرات الطاقة:** ومن أمثلتها كمية الطاقة المستعملة سنويا سواء لكل وحدة من المنتج أو لكل عميل أو خدمة.
- **مؤشرات الخدمات المقدمة للمؤسسة:** ومن أمثلتها كمية المنظفات المستعملة وكمية ونوع النفايات التي يخلفها المتعاقدين مع المؤسسة لتقديم الخدمات.
- **مؤشرات المرافق المادية والتجهيزات:** ومن أمثلتها إجمالي حالات الطوارئ السنوية، المساحة الإجمالية للأراضي المستخدمة لغرض الإنتاج، متوسط كمية الوقود المستهلكة لأسطول المركبات الخاص بالمؤسسة.
- **مؤشرات الخدمات المقدمة من قبل المؤسسة:** ومن أمثلتها كمية المنظفات المستعملة من قبل المؤسسة لكل متر مربع.
- **مؤشرات المنتج:** ومن أمثلتها متوسط المنتجات المعيبة، إجمالي المنتجات الجديدة المطروحة في السوق والمحدودة الخطورة.
- **مؤشرات النفايات:** ومن أمثلتها كمية النفايات المتولدة سواء سنويا أو لكل وحدة منتجة، كمية النفايات ذات الخطورة والتي تخلصت منها المؤسسة بعد تغيير المواد الخطرة.
- **مؤشرات الإنبعاثات:** ومن أمثلتها كمية الإنبعاثات المتولدة سواء سنويا أو لكل وحدة منتجة.

ت. مؤشرات الحالة البيئية: توفر هذه المؤشرات المعلومات حول الحالة البيئية على المستوى المحلي أو الإقليمي أو الدولي ومن أمثلة هذه المؤشرات سمك طبقة الأوزون، معدل الحرارة على المستوى العالمي، تركيز التلوث في المياه، التربة والهواء (كافي، 2013، صفحة 140).

ثانيا: مؤشرات مبادرة إعداد التقارير العالمية (GRI)

تتعلق مؤشرات الأداء البيئي الخاصة بمبادرة إعداد التقارير العالمية Global Reporting Initiative (GRI) بتأثير المؤسسة على الأنظمة الطبيعية سواء كانت الحية أو غير الحية، وتتضمن الأرض، الهواء والمياه وكذا الأنظمة البيئية، حيث تغطي مجموع التأثيرات التي تتعلق بالمدخلات كالطاقة والمياه، والمخرجات كالإنبعاثات والنفايات سواء كانت سائلة أو صلبة، كما تشمل التنوع البيولوجي عمليات النقل والتأثيرات المتعلقة بالمنتجات والخدمات إضافة إلى ذلك تشمل الإمتثال البيئي في المؤسسة والتكاليف البيئية (باقر و مطر، 2020، صفحة 11).

ثالثا: مؤشرات الفعالية البيئية الصادرة عن مجلس الأعمال العالمي للتنمية المستدامة (WBCSD)

تقسم مؤشرات الفعالية البيئية الصادرة عن مجلس الأعمال العالمي للتنمية المستدامة إلى قسمين كما يلي (عبد الصمد، 2015، صفحة 40)

أ. المؤشرات المتعلقة بقيمة المنتجات والخدمات وتشمل المؤشرات الكمية القابلة للقياس المادي مثل العدد أو الكتلة مثل عدد المنتجات أو الخدمات المنتجة أو المسلمة أو المباعة، ويتم الحصول عليها من تقارير التكلفة أو الإنتاج أو المبيعات، ومؤشرات القيمة والقابلة للقياس بالوحدة النقدية ويتم الحصول عليها من التقارير المالية السنوية مثل صافي المبيعات، بالإضافة إلى مؤشرات الأرباح الصافية، صافي الدخل.

ب. المؤشرات القابلة للتطبيق والمتعلقة بالتأثيرات البيئية: وتشمل مؤشرات الطاقة والمواد والمياه المستهلكة، انبعاثات المواد والغازات الدفيئة في الهواء والمستنفدة لطبقة الأوزون، بالإضافة إلى مؤشرات كمية الغازات الحمضية والضباب الحمضي المنبعثة في الهواء، وإجمالي النفايات.

الفرع الثالث: علاقة الأداء البيئي بالأداء المالي

تم تناول العلاقة بين الأداء البيئي والأداء المالي على نطاق واسع من قبل الباحثين والأكاديميين، حيث حاولوا تقديم أدلة وبراهين فيما يتعلق بالأثر الإيجابي الذي يعكسه الأداء البيئي الجيد على الأداء المالي، وهو ما يتوافق مع رغبة المساهمين باعتبارهم مقدمي رؤوس الأموال للمؤسسات، وقد تم استخدام المؤشرات الموضوعية للأداء البيئي على نطاق واسع من قبل الباحثين للتحقق من مدى تحسن الأداء المالي من خلال الاهتمام بالأداء البيئي وفي ضوء نتائج هذه الدراسات كانت العلاقة بين الأداء البيئي والمالي إيجابية، بالرغم من وجود بعض الدراسات التي تميل إلى إثبات عكس ذلك، بسبب وجود عدد من القيود مثل تنوع مؤشرات الأداء البيئي أو تنوع طرق البحث (Albertini, 2016, p. 278) .

ومن أمثلة الدراسات التي ركزت على العلاقة الإيجابية بين الأداء البيئي والأداء المالي هي دراسة كل من Russo and Fouts سنة 1997 ودراسة Orlitzky وآخرون سنة 2003 حيث إعتبروا أن سمعة المؤسسات تمثل وسيطا بين مسؤوليتها البيئية وأدائها المالي، وبالتالي فإن المؤسسات التي ينظر إليها من قبل المجتمع على أنها مؤسسات ليست صديقة للبيئة ستواجه ضغوطا من طرف العملاء وهو ما يؤثر سلبا على أدائها المالي، وهو ما ركزت عليه شركة جنرال موتورز من خلال رسم إستراتيجيتها، حيث قامت مع بداية سنة 2005 بإطلاق مبادرتها والتي عرفت بـ Ecomagination ومن خلال هذه المبادرة أنتجت منتجات صديقة للبيئة تعود بالمنفعة على المجتمع و إستطاعت المؤسسة تحقيق عوائد مالية تتمثل في زيادة رقم الأعمال من 6,2 مليار دولار لسنة 2004 إلى 10,1 مليار دولار لسنة 2005 وهو ما يعتبر نصف الهدف الذي تسعى لتحقيقه لسنة 2010 والمقدر بـ 20 مليار دولار، كما أكدت دراسة Derwall and all سنة 2005 في الفترة ما بين 2003 – 1995 على العلاقة الإيجابية والتي تناولت تقييم الأداء البيئي للمؤسسات ومن أهم نتائجها هي أن المؤسسات التي تتمتع بكفاءة بيئية عالية تستطيع توفير عوائد إيجابية نسبية لأسهمها بالمقارنة مع المؤسسات الأقل كفاءة بيئيا (بدوي، قرفي، و بن مالك، 2018، صفحة 17).

وتجدر الإشارة إلى أن الوكالة الأمريكية المتخصصة بحماية البيئة حددت ثلاث إستراتيجيات يمكن أن تستخدمها المؤسسات لخلق القيمة، وقد أصبحت العديد من المؤسسات تعتبر الاستراتيجيات البيئية وسيلة تساهم بها في زيادة ربحيتها كما يلي (خضر، 2014، صفحة 218):

1. **إبداع المنتج product innovation**: يأخذ الإبداع في المنتجات أشكالا مختلفة من بينها تصميم المنتجات بطريقة تساعد على إعادة إستخدامها وتدويرها، والتخفيض من المواد السامة المستعملة في إنتاج هذه المنتجات، بالإضافة إلى تخفيض الأثر البيئي الذي ينتج عن إستخدامها الزيادة من كفاءة طاقة المنتجات.
2. **إعادة تعريف السوق Market Redefinition:** أعادت بعض المؤسسات تعريف الأسواق التي تنتمي إليها بناءا على فرص الأعمال البيئية، حيث عادة ما يشمل هذا النوع من الاستراتيجيات التوسع في أنشطة المؤسسات من مجرد إنتاج منتج ما إلى تقديم الخدمات المرتبطة بالحصول على هذا المنتج، ومثال ذلك التحول من إنتاج الأصباغ الخاصة بالسيارات فقط إلى القيام

بطلائها أيضا، وبالتالي تتغير الحوافز لمنتجي الأصباغ من تحديد الأعمال من خلال كمية الأصباغ الممكن بيعها إلى عدد السيارات المصبوغة، فالمنتجون في هذه الحالة سيجدون إستعمالا أقل للمواد الأولية، وهو ما يقلل من الهدر والتأثيرات البيئية.

3. إقامة حواجز أمام المنافسين Market Redefinition: تستخدم بعض المؤسسات الاستراتيجيات البيئية كحواجز أمام المؤسسات الأخرى لمنعها من دخول السوق وذلك لزيادة حصتها السوقية، ومثال ذلك ما قامت به المؤسسة الأمريكية للكيماويات Dupont's من خلال تطوير بدائل للغازات السامة المستعملة في أجهزة التبريد، فبالرغم من أنها شركة رائدة في هذا المجال إلا أن هذا الإجراء أدى إلى صعوبة تقليدها من قبل المنافسين.

وعموما فإن أنشطة منع التلوث التي يتم تنفيذها في إطار استراتيجية بيئية تعني أنه يجب تعديل عمليات الإنتاج لتقليل استهلاك الطاقة، وبالتالي ستنخفض تكاليف الإنتاج أيضا وهو ما يؤدي إلى تحقيق مزايا تنافسية، إضافة إلى ذلك يسمح بيع المنتجات الصديقة للبيئة للمؤسسات بالحصول على مكانة رائدة في الأسواق الناشئة للمنتجات الخضراء، غالبا ما تسمى هذه الفوائد الإيجابية من الاستراتيجية البيئية الاستباقية بفرضية الفوز المشترك وهو ما يعني تحقيق فوائد متبادلة تحت شعار ما هو جيد للبيئة جيد للمؤسسات أيضا، كما أن العلاقة الإيجابية تتحقق في الآجال الطويلة لأنها تعتمد على تكاليف ضخمة، والتي تؤثر على الربحية في الآجال القصيرة (Albertini, 2016, p. 278)، وهو ما يجعل بعض المؤسسات تتردد في تحمل مثل هذه التكاليف لأن تحقيق العوائد المالية من خلال اهتمامها بأدائها البيئي يستغرق وقتا طويلا.

ويمكن الإشارة في هذا الصدد إلى جملة التكاليف التي تتحملها المؤسسات عند إلتزامها بأدائها البيئي والتي قسمها Chiang ومجموعة من الباحثين سنة 2015 إلى ما يلي (إبراهيم، 2018، الصفحات 545-546):

- تكاليف تتعلق بالرقابة التي تمارس على الآثار البيئية والتي تشمل التكاليف الخاصة بالمحافظة على البيئة.
- تكاليف تتعلق بالقضاء على الآثار البيئية عن طريق جميع الأنشطة المتعلقة بالمؤسسة والمتمثلة في الشراء، إعادة التدوير، التخلص من المنتجات، وكذلك التعبئة والتغليف.
- التكاليف الإدارية والمتعلقة بالتعليم الذي يتلقاه الموظفين بشأن القضايا البيئية، ومتابعة الآثار البيئية وغيرها من جملة النفقات ذات الصلة، بالإضافة إلى تكاليف تتعلق بمجموع الأنشطة الاجتماعية وتحسين البيئة.
- تكاليف تتعلق بالبحث والتطوير وتشمل جملة التكاليف الخاصة بتصميم تقنيات تكنولوجية تهدف إلى المحافظة على البيئة.
- تكاليف تتعلق بمعالجة البيئة والتي تتضمن التكاليف الخاصة بإصلاحات البيئة الطبيعية ومنع التدهور البيئي.

كما أن عدم الالتزام بالأداء البيئي سيعرض المؤسسات إلى المزيد من التكاليف من بينها ما يلي (خضر، 2014، صفحة 219):

- عدم الالتزام بترشيد إستهلاك الطاقة والمواد الأولية وهو ما يؤدي إلى إرتفاع تكاليف الإنتاج وبالتالي إرتفاع أسعار المنتجات.
- مواجهة صعوبات في التوفيق بين وضعية هذه المؤسسات والقوانين البيئية على المستوى العالمي وبالتالي فقدان الميزة التنافسية.
- تحمل الغرامات وإرتفاع تكاليف الشحن وزيادة أسعار التأمين، نتيجة كثرة المراجعات من قبل الجهات البيئية المسؤولة.
- خسارة سمعة هذه المؤسسات ومركزها أمام المجتمع الذي تعمل فيه والجهات المهتمة بالشؤون البيئية.
- مواجهة صعوبات في تسويق منتجاتها، حيث أصبح الحصول على منتجات تتوفر على شروط بيئية جيدة توجها سائدا تنتهجه معظم دول العالم.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل تم تناول موضوع الأداء في المؤسسات الإقتصادية والذي يعد من أهم المواضيع التي لاقت اهتماما كبيرا من قبل المسيرين من أجل تحقيق الاستمرارية والنجاح في المدى البعيد، حيث يعد الاهتمام بتقييمه وتحسينه الركيزة الأساسية التي تمكن المؤسسات الاقتصادية من تحقيق أهدافها ومواكبة جملة التحديات والفرص في بيئة الأعمال التي تتميز بعدم الإستقرار والديناميكية.

وفي هذا السياق اتضح أن مستوى أداء المؤسسات الاقتصادية يختلف باختلاف الزوايا التي ينظر منها الأطراف أصحاب المصلحة ذات العلاقة بالمؤسسة، والتي تعكس توقعاتهم واهتماماتهم المختلفة، لذلك يواجه الحكم على مستوى أداء المؤسسات جملة من التعقيدات التي تستدعي ضرورة تحقيق التوازن في إرضاء متطلبات مختلف تلك الأطراف، والتي يتم من خلالها تحقيق التوازن الشامل بين الأداء المالي، الاجتماعي والبيئي، وذلك انطلاقا مما فرضته بيئة الأعمال الحديثة على المؤسسات الاقتصادية من ضرورة مواكبة التغيرات الحاصلة التي أصبح فيها تحقيق عوائد مالية كبيرة لا يعتبر وحده مفتاح نجاح تلك المؤسسات بل يتطلب الأمر ضرورة الأخذ بعين الإعتبار المتطلبات الاجتماعية والبيئية من خلال الاهتمام بالأداء الاجتماعي والبيئي لأن ذلك سيقود المؤسسة إلى تحقيق التميز والإستمرار وتحسين صورتها أمام الأطراف أصحاب المصلحة.

وبالرغم من أن الأداء المالي يعد الجانب الأساسي الذي يمكن من خلاله الحكم على مدى نجاح المؤسسة، إلا أن الأداء الاجتماعي والبيئي يمثلان أيضا جوانب أساسية تمكن المؤسسة من تحقيق الاستقرار والنمو، كما أن اهتمام المؤسسات في العصر الحالي بالأداء الاجتماعي والبيئي ليس الهدف منه فقط تحقيق الالتزامات القانونية أو الأخلاقية أو حتى الخيرية بل له آثارا إيجابية على أداء المؤسسات المالي في المدى البعيد من خلال تحقيق النمو المستدام، مما يساهم في تعزيز الثقة في أعمال المؤسسة أمام المجتمع الذي تنشط فيه وكذا تعزيز صمودها أمام المنافسين وزيادة قيمتها السوقية.

الفصل الثاني

الإطار المفاهيمي لحوكمة المؤسسات

تمهيد

لكل عصر تحدياته ولعل أبرز تحد في عصرنا الحالي يواجه الاقتصاد العالمي هو ما شهده العالم خلال العقود الأخيرة من سلسلة أزمات مالية وتداعياتها على مختلف البلدان والأقاليم والتي نتج عنها انهيار كبرى المؤسسات، مخلفة آثارا سلبية عصفت باستقرار الاقتصاد العالمي، وكل ذلك كان كنتيجة حتمية للممارسات غير الأخلاقية في عالم الأعمال وتفشي السلوك الإنتهازي بين مختلف الأطراف الفاعلة في هذه المؤسسات، ما أدى إلى ضرورة إعادة النظر في القوانين التي تحكمها من خلال إعادة ضبط العلاقة بين هذه الأطراف، وذلك عن طريق حث المؤسسات على ضرورة التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة وفق آليات تعمل على تقليص تضارب المصالح وإحكام الرقابة على سلوكيات صناع القرار داخل هذه المؤسسات.

وكنتيجة لذلك حاز موضوع حوكمة المؤسسات على اهتمام مختلف الباحثين والأكاديميين والهيئات الدولية، وذلك لدورها الفعال في ضمان مواجهة التقلبات الاقتصادية وتحقيق الاستقرار الاقتصادي خاصة في ظل تزايد درجة التعقيد في بيئة الأعمال العالمية، الإقليمية والمحلية، حيث تطلب الشروع في التطبيق السليم لنظام الحوكمة وجود إطار فعال وبيئة قانونية داعمة إضافة إلى الدعم القوي من الإدارة العليا متوافقا مع التنفيذ السليم لمبادئ الحوكمة من طرف الإدارة التنفيذية، لذلك تعمل الحوكمة على ضمان التجانس بين جميع الأطراف المعنية بتطبيقها وفقا للمعايير الأخلاقية، فممارسة الحوكمة تعتبر نقطة الإرتكاز لنجاح المؤسسات والعامل الرئيسي لتعميق الشفافية والمصداقية بين كل من المساهمين، الإدارة التنفيذية، الدائنين ،أصحاب المصالح والمجتمع ككل.

ومن خلال ما سبق فإنه يمكن تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث متمثلة في الآتي:

- **المبحث الأول**: نشأة وماهية حوكمة المؤسسات وأهم النظريات المفسرة لها.
- **المبحث الثاني**: مبادئ ومفاهيم أساسية حول حوكمة المؤسسات.
- **المبحث الثالث**: نماذج حوكمة المؤسسات وتجارب تطبيقها في بعض الدول مع الإشارة لحالة الجزائر.

المبحث الأول نشأة وماهية حوكمة المؤسسات وأهم النظريات المفسرة لها

مع الرهانات التي صاحبت التغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال على المستوى العالمي وزيادة اهتمام الدول بالتوجه نحو الانفتاح الاقتصادي وانتشار المؤسسات المتعددة الجنسيات أصبح من الصعب على أصحاب هذه المؤسسات إدارة أعمالهم بأنفسهم، لذلك لجأوا إلى توكيل أشخاص تنوب عنهم لإدارة مصالحهم مما طرح مشكلة تضارب المصالح، وأصبح لزاما على هذه المؤسسات إيجاد طرق للتقليل من هذا التضارب والتي يمكن من خلالها تجسيد التطبيق السليم لنظام الحوكمة لتحقيق الأهداف المسطرة.

المطلب الأول نشأة وتطور ومفهوم حوكمة المؤسسات ودوافع الاهتمام بها

تعتبر حوكمة المؤسسات مصطلحا جديدا يعبر عن ظاهرة قديمة، تعود إلى أفكار الاقتصادي أدم سميث وذلك في نهاية القرن الثامن عشر، وكنتيجة لكبر حجم شركات المساهمة وتشتت الملكية، أصبح من الصعب تسيير هذه المؤسسات من قبل ملاكها وأصبح لزاما على هذه المؤسسات إيجاد الطريقة التي يمكن من خلالها التخفيف من المشاكل التي تنشأ نتيجة تضارب المصالح بين الملاك والمسيرين، فمفهوم الحوكمة لم يكن حديث النشأة وإنما مر عبر العديد من المراحل والتطورات.

الفرع الأول: نشأة وتطور حوكمة المؤسسات

يرى الكثير من الباحثين أن ظهور مفهوم الحوكمة مرتبط بأعمال الاقتصادي أدم سميث في كتابه ثروة الأمم سنة 1776 وظهور المشاكل الناتجة عن فصل الملكية عن الإدارة، ويعتبر سميث أول من تطرق إلى فصل الملكية عن الادارة حيث يرى بأن أعمال شركات المساهمة تدار دائما من قبل مجالس إدارة، ومن المتوقع أن تخضع هذه المجالس لرقابة محكمة من قبل الملاك. لكن معظم هؤلاء الملاك ليسوا على دراية تامة بكل الأمور التي تخص المؤسسة، ونتيجة للثقة التي يضعها الملاك في المديرين فإنهم لا يهتمون بمراقبة سلوكهم ما داموا يحصلون على الأرباح المرضية كمقابل للابتعاد عن المخاطرة، وحسب سميث في كتابه السالف الذكر فإن مديري شركات المساهمة الذين يديرون أموال غير بدلا من أموالهم لا يتوقع منهم إدارتها بنفس اليقظة التي يتحلى بها الملاك في شركاتهم الخاصة، فهم يعملون كوكلاء لدى الملاك ويميلون إلى تعظيم مصالحهم الشخصية على حساب مصالح الملاك وحملة الأسهم، لذلك يسود دائما بشكل أو بآخر نوع من الإهمال والإسراف في إدارة شؤون هذه المؤسسات (Bažantová, 2015،)

كما أن هناك الكثير من الباحثين يعتبرون أن Berle و Means هما أول من تطرق لموضوع فصل الملكية عن الإدارة من خلال كتابهما "المؤسسة الحديثة والملكية الخاصة" سنة 1932 والدور الذي تلعبه آليات الحوكمة في سد الفجوة التي يمكن أن تحدث بين الملاك والمسيرين نتيجة التصرفات السلبية التي تضر بالمؤسسات (لقليطي، 2018، صفحة 141).

سنة 1937 نشر Ronald Coase أول مقال تناول فيه حوكمة المؤسسات الاقتصادية يبين فيه فعالية آليات التنسيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية فيما يتعلق بعمليات التبادل ومقارنتها بعمليات التبادل في السوق (العروسي، 2018)، كما تطرق كل من Jensen and Meckling سنة 1976 و Williamson Oliver سنة 1984 إلى ضرورة الحد من مشاكل الوكالة التي تحدث بين الملاك والمسيرين نتيجة فصل الملكية عن التسيير من خلال الاهتمام بالتطبيق الجيد لآليات الحوكمة، وفي سنة 1987 صدر تقرير Treadway Commission الذي تضمن العديد من التوصيات للإدارة ومجالس الإدارة ومهنة المحاسبة العامة وغيرها، ودعا إلى ضرورة تقديم تقارير إدارية حول فعالية أنظمة الرقابة الداخلية كما أشار إلى عدم وجود مفهوم

ثابت لنظام الرقابة الداخلية وبناءا على توصياته قامت لجنة COSO التي أدارت تقرير Treadway بالتعاقد مع العديد من المختصين وشرعت في إعداد مشروع جديد لتعريف الرقابة الداخلية (Robert, 2011).

وفي سنة 1991 تم تشكيل لجنة Cadbury Committee في المملكة المتحدة وقد حددت مهامها بوضع مشروع يتعلق بالممارسات المالية وذلك لمساعدة المؤسسات في تجنب الخسائر الكبيرة من خلال تطبيق الرقابة الداخلية، وفي سنة 1992 صدر أول تقرير عن هذه اللجنة والذي إهتم بدراسة العلاقة بين الإدارة والمستثمرين وكذلك الدور الذي يلعبه المستثمرين في تعزيز أداء المراجعة والحاجة إلى لجان مراجعة ذات كفاءة وفعالية، بالإضافة إلى ذلك تناول التقرير الدور الذي يلعبه مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية وضرورة الفصل بين مسؤوليات وصلاحيات كلا منهما، (طالب و المشهداني، 2011، الصفحات 28-29).

وفي سنة 1995 صدر تقرير Greenbury في المملكة المتحدة بتكليف من إتحاد الصناعة البريطاني الذي يعتبر من أولى التقارير التي تناولت المكافآت التي يحصل عليها أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين وأوصى بضرورة الإفصاح عن كل المدفوعات التي تمنح للإدارة من مكافآت ورواتب وضرورة تشكيل لجنة مكافآت تتكون من أعضاء غير تنفيذيين (O'Connell & Anne, 2020, p. 1).

أما تقرير (The King) فقد مر بأربعة مراحل حيث صدرت النسخة الأولى سنة 1992 التي تحتوي على توجيهات للمؤسسات تتضمن ضرورة الأخذ في الحسبان أصحاب المصالح عند اتخاذ القرارات وفي سنة 2002 صدرت النسخة الثانية من التقرير والتي تحتوي على إلزام المؤسسات بإصدار تقرير الاستدامة توضح فيه نتائج أعمالها تجاه المجتمع والبيئة، وفي سنة 2010 صدرت النسخة الثالثة من التقرير الذي يجبر فيه المؤسسات بضرورة استثمار ما قدره 1 % من الأرباح الصافية في المسؤولية الاجتماعية (العصيمي، 2015)، أما سنة 2016 صدرت النسخة الرابعة من التقرير والذي جاءت توصياته تنص على ضرورة التحلي بالسلوك الأخلاقي في تسيير أعمال المؤسسات (King, 2016).

وفي سنة 1999 أصدرت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD) خمسة مبادئ تخص حوكمة المؤسسات وهي: حماية حقوق المساهمين، المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، دور أصحاب المصالح ، الشفافية والإفصاح ومسؤوليات مجلس الإدارة، وفي سنة 2004 تم تعديل هذه المبادئ وأصدرت النسخة المعدلة التي تضمنت المبادئ السابقة الواردة في الاصدار الأول بالإضافة إلى المبدأ السادس وهو وجود أساس لإطار فعال لحوكمة المؤسسات (المتيم و المخزنجي، 2022)، وفي سنة 2015 تم بحث مبادئ جديدة في اجتماع (G20/OECD) لحوكمة المؤسسات وبعد هذا الاجتماع تم اعتماد هذه المبادئ من طرف مجلس منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وتم تقديمها لقادة مجموعة الـ 20 في نوفمبر 2015 في أنطاليا حيث أقرتها وأطلق عليها مبادئ (G20/ OECD) لحوكمة المؤسسات، و تشمل ستة مبادئ وهي ضمان وجود إطار عام وفعال لحوكمة المؤسسات، الحقوق والمعاملة المتساوية للمساهمين، المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأسهم وغيرهم من الوسطاء، دور أصحاب المصالح في حوكمة المؤسسات، الإفصاح والشفافية ومسؤوليات مجلس الإدارة (طريف، 2016، الصفحات 4-5).

وفيما يلي جدول يوضح ملخص تاريخي للجهود الدولية نحو إرساء مفهوم حوكمة المؤسسات.

جدول (1–2) : ملخص تاريخي لحوكمة المؤسسات

السنة	الفعاليات	البلد
1932	Berle و Means ينشران عملهم الشهري (المؤسسة الحديثة والملكية الخاصة)	الولايات المتحدة
1933	صدور أول تشريع لتنظيم سوق الأوراق المالية	الولايات المتحدة
1934	صدور قانون تفويض المسؤولية من أجل إنقاذ لجنة مراقبة البورصات	الولايات المتحدة
1968	الاتحاد الأوربي يتبنى أول قانون توجيهي للمؤسسات	الاتحاد الاوربي
1987	صدور تقرير للجنة (Treadway) بشأن الإحتيال في التقارير المالية والتأكيد على دور لجان المراجعة ووضع إطار للرقابة الداخلية.	الولايات المتحدة
بداية التسعينات	انهيار العديد من الإمبراطوريات التجارية مثل (Polly peck و Max well) مما دعا إلى تحسين ممارسات حوكمة المؤسسات	المملكة المتحدة
1992	لجنة كادبوري تنشر أول تقرير بعنوان (الجوانب المالية في حوكمة المؤسسات)	المملكة المتحدة
1994	صدر تقرير من بورصة تورنتو عنوانه (أين كان المديرون؟) يحث المؤسسات الكندية على تضمين تقاريرهم السنوية مزيدا من المعلومات المتصلة بأساليب ممارسة حوكمة المؤسسات	كندا
1994–1995	نشر تقرير (Rutteman) حول الرقابة الداخلية في التقارير المالية، (Greenbury) حول مكافآت التنفيذيين و تقرير (Hample) حوكمة المؤسسات	المكلة المتحدة
1995	اعتماد قانون شركات المساهمة الروسي	روسيا
1995	نشر تقرير (Vienot) بشأن مسؤوليات المجالس و استقلاليتها	فرنسا
1995	اصدار الاتحاد الاسترالي لمديري الاستثمار بيانا يتضمن معايير لمجالس الإدارة فيما يتصل بالإفصاح عن عملية اختيار كبار المديرين بالمؤسسات	استراليا
1995	تشكيل الشبكة العالمية لأساليب حوكمة المؤسسات(International corporate governance) بغرض تطبيق حوكمة المؤسسات في كافة الأسواق	المكلة المتحدة

1996	نشر (Jaap peter) بشأن أفضل الممارسات لحوكمة المؤسسات	هولندا
1996	اعتماد قانون سوق الأوراق المالية الروسي	روسيا
1998	نشر القواعد الموحدة لحوكمة المؤسسات	المملكة المتحدة
1999	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) نشرت أول معايير دولية لمبادئ حوكمة المؤسسات	مجموعة دول
1999	نشر توجيهات (Turnbull) في الرقابة الداخلية	المملكة المتحدة
2002	أدى انهيار (Enron) و غيرها من فضائح المؤسسات إلى اصدار قانون (Sarbanes- Oxley) في الولايات المتحدة و نشر التقارير بشأن إصلاح قانون المؤسسات في أوروبا	الولايات المتحدة و أوروبا
2003	نشر تقرير (Higgs) عن الأعضاء غير تنفيذيين	المملكة المتحدة

المصدر: عبدالعظيم محسن الحمدي. (2020). حوكمة المؤسسات (الإصدار الاولى). صنعاء: دار الكتب الوطنية ص 10-11

مما سبق يتضح أن موضوع حوكمة المؤسسات ليس بالموضوع الجديد و إنما ما حدث هو إعادة تفعيل لهذا المفهوم بعد أن ظهرت الحاجة إليه في العديد من اقتصاديات العالم خلال العقود الأخيرة بعد سلسلة من الانهيارات والأزمات المالية التي شهدتها العديد من المؤسسات حول العالم خاصة دول شرق آسيا وبعض الدول الأوروبية، وما شهده الاقتصاد الأمريكي من انهيارات مالية ومحاسبية سنة 2002 والعديد من الفضائح المالية نتيجة تراجع السلوك الاخلاقي ما أدى إلى ضرورة الاهتمام بموضوع حوكمة المؤسسات (ابو شعيشع، 2017).

الفرع الثاني: مفهوم حوكمة المؤسسات

سيتم التطرق من خلال هذا العنصر إلى تعريف حوكمة المؤسسات لغويا وإصطلاحا.

أولا: تعريف الحوكمة لغويا

يرى البعض أن لفظ الحوكمة يعود الى الكلمة الإغريقية (Kybenan)، حيث تعبر على قدرة ربان السفينة ومهارتهم في القيادة، وكذلك تميز القائد بالأخلاق والنزاهة في الحفاظ على أرواح الركاب وممتلكاتهم وحمايته للأمانات وإيصالها لأصحابها ودفاعه عنها ضد القراصنة والمخاطر التي يمكن أن يواجهها أثناء رحلته، فإذا ما عاد سالما إلى ميناء الإبحار بعدما كان قد أدى مهمته بنجاح فإنه يطلق عليه بالمتحوكم جيدا (Good governer) (الخضيري، 2020، صفحة 7).

فالحوكمة هنا تعني القيادة الجيدة من خلال التحلي بالسلوك الأخلاقي والممارسات النزيهة والتي تمكن القائد من حماية أموال المودعين ضد أي مخاطر قد تواجهه والتي من شأنها أن تضر بمصالحهم.

أما في اللغة الانجليزية فحوكمة المؤسسات هي ترجمة للمصطلح (Corporate Governance) وكلمة (governance) ليست لها دلالة واحدة فهي مشتقة من كلمة (govern) والتي يمكن اختصارها في معنيين أساسيين أولهما يعني مراقبة وتوجيه العمل، أما ثانيهما فهو وجود تأثير معين يتحكم في شيء ما. بينما يرى بعض الباحثين أن مصطلح (Governance) مشتق من اللفظ اللاتيني (Gubernare) والذي يعني القيادة والتوجيه، وهو ما يدل على أن المصطلح لا يعني السيطرة والتحكم فقط بقدر ما يدل على وظيفة الادارة والتوجيه (بلبع، 2016، صفحة 6).

بينما في القواميس العربية لم يرد لفظ الحوكمة على هذا الوزن، إلا أن المعنى العام له مشتق من لفظ حُكم الذي يعني المنع من الظلم والفساد وهو المتفق عليه اصطلاحا لكلمة الحوكمة والتي تعني منع الظلم والفساد، ولقد حاول البعض ترجمتها إلى الحاكمية أو الضوابط المؤسسية الحاكمة، إلا أن المصطلح الشائع هو الحوكمة والذي لقي استحسانا من رئيس مجمع اللغة العربية حيث تم إقراره سنة 2002 (عطية، 2024، صفحة 37).

ثانيا : تعريف الحوكمة اصطلاحا

شغل موضوع حوكمة المؤسسات خلال العقود الأخيرة اهتمام مختلف الباحثين والهيئات الدولية، إلا أنه لم يتم التوصل إلى تعريف موحد نظرا لأنه يستخدم في الكثير من التخصصات مثل: الاقتصاد، السياسة، القانون، السلوك التنظيمي والعديد من التخصصات الأخرى، وكنتيجة لذلك فإنه يوجد الكثير من التعريفات التي تناولت موضوع حوكمة المؤسسات إلا أنها لم تكن متجانسة حيث صنفها العديد من الباحثين إلى تعريفات وفقا للنطاق الضيق والذي يركز فيه نظام الحوكمة على تلبية مصالح المساهمين والدائنين، وتعريفات وفقا للنطاق الواسع والذي يركز فيه نظام الحوكمة على مصالح حملة الأسهم وأصحاب المصالح والمجتمع ككل (Ntim, 2018, p. 26).

أ. **التعريفات على النطاق الضيق:** يعتبر أول مؤلف أبدى اهتماما للبحث في أسباب الاخفاقات المالية ووضع مفاهيم لحوكمة المؤسسات هو(Andria Cadbury) والذي كان يرأس اللجنة المالية لحوكمة المؤسسات في بريطانيا سنة 1992، حيث عرف الحوكمة في تقرير كادبوري بأنها النظام الذي يتم من خلاله إدارة أعمال المؤسسة والتحكم فيها (Ani & Ciprian, 2015, p. 497).

كما يعرفها كل من (Andrei Shleifer and Robert Vishny) سنة 1996 على أنها الطريقة التي يضمن بها مقدمو التمويل للمؤسسة حصولهم على الفوائد المستحقة لاستثماراتهم (Ani & Ciprian, 2015, p. 497) .

يركز هذا التعريف على مصالح الدائنين وضمان حصولهم على الفوائد المستحقة للمبالغ التي إستثمروها دون الاهتمام بضرورة التركيز على الأجال الطويلة، وبالتالي قد يحصل الدائنين على الفوائد المرغوبة ولكن من خلال خطط قصيرة الأجل من شأنها أن تشكل خطرا على إستمرارية المؤسسة.

ويعرفها فريدمان سنة 2003 بأنها "إدارة أعمال المؤسسة طبقا لرغبات حملة الأسهم فيها، بمعنى تحقيق العوائد المجزية لحملة الأسهم بالاستناد إلى المفهوم الاقتصادي لتعظيم القيمة السوقية الذي يشكل الأساس لتعظيم ثروتهم" (بلبع، 2016، صفحة 13).

ويعرفها Mathiesen بأنها عبارة عن النظام الذي يهدف إلى تقديم الحوافز لصالح إدارة المؤسسة وذلك من أجل تحسين أدائها المالي من خلال تمكين آلية الحوافز والتي تشمل العقود ، الخطط التنظيمية واللوائح (شرشافة ا.، 2021، صفحة 16)

من خلال ما تقدم فإن تعريف حوكمة المؤسسات وفقا للنطاق الضيق يركز على كيفية تفاعل آليات الحوكمة الداخلية لتعظيم قيمة المؤسسة وفقا لمصالح حملة الأسهم (Ntim, 2018)، كما تستند التعريفات وفقا للنطاق الضيق على نظرية الوكالة في كونها تمثل العلاقة بين المؤسسة وحملة الأسهم وهو ما يعرف بالاتجاه التقليدي، حيث تعتبر المؤسسة وفقا لهذه النظرية ملكا خاصا للمساهمين، وهو المفهوم السائد في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة والذي تكون فيه المؤسسة مسؤولة أمام حملة الأسهم، كما يعتبر تعريف حوكمة المؤسسات وفقا للنطاق الضيق اتجاها تقليديا تراجع عنه مختلف الباحثين والمهتمين بموضوع حوكمة المؤسسات، ليتم التركيز على الاتجاه الحديث في تعريف حوكمة المؤسسات وفقا للنطاق الواسع والذي يأخذ بعين الإعتبار مصلحة المساهمين وأصحاب المصالح والمجتمع ككل (بلبع، 2016).

ب. التعريفات على النطاق الواسع تبعا للنطاق الواسع فإن حوكمة المؤسسات تعتبر كشبكة علاقات مترابطة مع بعضها البعض، بحيث لا تقتصر على العلاقة بين الملاك وإدارة المؤسسة فقط، وإنما تتعداها لتشمل العلاقات بين المؤسسة ونطاق واسع من أصحاب المصالح مثل العاملين، العملاء، الموردين، حملة الأسهم، الدائنين والمجتمع ككل (بلبع، 2016، صفحة 14)

ففي سنة 1999 عاد (Andria Cadbury) و نشر تقريرا إلى البنك الدولي معربا فيه عن وجهة نظر مفادها أن حكومة المؤسسات تسعى إلى خلق التوازن بين الأهداف الاجتماعية والاقتصادية وكذلك بين الأهداف الفردية والجماعية، وأضاف أن هيكل الحوكمة موجود لتعزيز الاستخدام الأمثل للموارد، وأن الهدف الرئيسي لحوكمة المؤسسات هو التقريب بين مصالح المؤسسات والأفراد والمجتمع ككل، ويلاحظ من التعريف الثاني أن هناك تغير جذري لمفهوم الحوكمة وفقا لـ (Cadbury) والذي حصر مفهوم الحوكمة في التعريف الأول في حماية مصالح المساهمين ليعود سنة 1999 ويؤكد على ضرورة تبني مفهوم المسؤولية الاجتماعية إلى جانب الاهتمام بالقضايا الاقتصادية (شرشافة، 2021، صفحة 17).

وفي سنة 1999 عرفتها المنظمة الاقتصادية للتعاون والتنمية OECD بأنها نظام يتم عن طريقه توجيه المؤسسات والرقابة عليها، حيث يحدد هيكل وإطار توزيع الواجبات والحقوق بين جميع الأطراف التي تربطها صلة بنشاط المؤسسة مثل مجلس الإدارة والمديرين وغيرهم من ذوي المصالح بالإضافة إلى ذلك فإنه يحدد القواعد والإجراءات التي يتم من خلالها اتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون المؤسسة (المغربي، 2020، صفحة 11).

ركز هذا التعريف على ضرورة تقسيم المسؤوليات بين الأطراف الفاعلة داخل المؤسسة تفاديا لتضارب المصالح، وفقا لمرجع يحتوي على الأسس التي يجب أن يستند عليها صناع القرار داخل المؤسسة، وبالتالي فالحوكمة حسب المنظمة الاقتصادية للتعاون والتنمية عبارة عن نظام له مدخلات يتم معالجتها من خلال الآليات الداخلية والخارجية للحوكمة للوصول إلى مخرجات تساعد على بلوغ الأهداف المسطرة من خلال التوجيه السليم والرقابة المحكمة.

ويعرفها المنتدى العالمي لحوكمة الشركات GCGF بأنها " النظام الذي يتم من خلاله إدارة المؤسسة والتحكم في أعمالها وذلك عن طريق تحديد النمط السلوكي داخل المؤسسة من حيث معايير الكفاءة والأداء والنمو والهيكل المالي والعلاقة بين المساهمين وأصحاب المصالح الآخرين " (بلبع، 2016، صفحة 22).

كما يعرفها معهد المراجعين الداخليين الأمريكي IIA بأنها "العمليات التي تتم من خلالها الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير إشراف على إدارة المخاطر ومراقبة مخاطر المنشأة والتأكيد على كفاية الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيم المنشأة من خلال أداء حوكمة المؤسسات في المنشأة" (المغربي، 2020، صفحة 11).

هذا التعريف سلط الضوء على أهمية الرقابة المحكمة من طرف ممثلي أصحاب المصالح لتحقيق الأهداف، ودورهم الفعال في الحفاظ على المؤسسة.

عرفها (Mervyn King) سنة 2016 في تقريره الرابع حول حوكمة المؤسسات بأنها عبارة عن ممارسة القيادة بأخلاق وفاعلية من قبل مجلس الادارة في المؤسسة بهدف تحقيق الثقافة الأخلاقية، الأداء الجيد، الرقابة الفاعلة والشرعية. حيث تتجسد القيادة الأخلاقية في النزاهة، الكفاءة، المسؤولية، الإنصاف والشفافية، وعرف الأخلاق بأنها معاملة الآخرين بالطريقة التي تحب أن يعاملوك بها، كما أشار إلى أن الأخلاق هي القيم والسلوك المطبقة على صنع القرار من خلال علاقة المؤسسة بأصحاب المصلحة والمجتمع ككل (King, 2016) .

وقد ركز هذا التعريف على أهمية التحلي بالسلوك الأخلاقي والذي يعتبر كفيلا لبلوغ أهداف المؤسسة، وذلك بتسليط الضوء على دور القيادة ممثلة في مجلس الإدارة ومسؤوليته في ممارسة القيادة بفعالية وكفاءة ودوره في نشر الثقافة الأخلاقية في المؤسسة.

وعرفها مجلس الحوكمة العالمي سنة 2019 أنها إطار القواعد والعلاقات والأنظمة والعمليات التي يتم من خلالها ممارسة السلطة والسيطرة داخل المؤسسات، ويشمل الآليات التي يتم من خلالها مساءلة المؤسسات ومن يتحكمون فيها (ASX Corporate Governance Council, 2019)

ويشير (James Wilson) أحد خبراء حوكمة المؤسسات بالولايات المتحدة الأمريكية إلى أن حوكمة المؤسسات عبارة عن مجموعة من الأطر والهياكل التنظيمية التي تتحكم في توجيه المؤسسات وتنظم العلاقة بين الإدارة والملاك والمساهمين الرئيسيين وأصحاب المصالح (الجمال، 2014، صفحة 491)

كما تعرف حوكمة المؤسسات بأنها الطريقة التي تعمل بها المؤسسة بغرض الحصول على الأداء الجيد وإنجاز المسؤوليات بنجاح وتحقيق قيمة مضافة، وكذلك استخدام الموارد المالية والبشرية والمادية والموارد المعلوماتية بكفاءة، مع احترام حقوق والتزامات جميع الأطراف المعنية (Ani & Ciprian, 2015, p. 497).

وهناك من يرى أن حوكمة المؤسسات عبارة عن نظام يتكون من مجموعة من الأجزاء تعمل على تفعيل الإمكانيات وتوظيف الموارد بأسلوب ذو كفاءة وتنقسم هذه الأجزاء إلى ثلاثة نقاط تتمثل فيما يلي (طالب و المشهداني، 2011):

1. **الجزء الأول مدخلات النظام:** وتعني المستلزمات التي تحتاجها الحوكمة والمتطلبات التي يجب توفيرها لها وتشمل جميع المتطلبات الإدارية، التشريعية، القانونية، الاقتصادية والمجتمعية.
2. **الجزء الثاني تشغيل الحوكمة:** ويشير هذا الجزء إلى الأطراف المسؤولة على تطبيق الحوكمة والتي تتولى مهمة الإشراف والرقابة على هذا التطبيق وكل كيان إداري سواء كان داخل أو خارج المؤسسة يساهم في تنفيذ الحوكمة وتشجيع الالتزام بمبادئها وكذلك تطوير أحكامها والإرتقاء بها.

3. **الجزء الثالث مخرجات النظام**: في هذا الجزء لا تعتبر حوكمة المؤسسات هدفا في حد ذاته وإنما هي وسيلة تسعى إلى تحقيق أهداف الجميع، وتمثل مخرجاتها مجموعة من المعايير والقواعد والقوانين التي تنظم الأداء والسلوك والممارسات العملية والتنفيذية في المؤسسات وذلك حفاظا على حقوق جميع الأطراف أصحاب المصلحة وكذلك تجسيد الشفافية.

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستنتج أن حوكمة المؤسسات عبارة عن نظام تدار به أعمال المؤسسات، من خلال مراقبة أدائها وتقليل المخاطر والاهتمام بجميع الأطراف ذات العلاقة المباشرة وغير المباشرة بالمؤسسة دون إهمال أي طرف لأن ذلك سيؤثر في النهاية سلبا على القيمة الاقتصادية للمؤسسة وعلى استدامتها، وبالتالي تعبر حوكمة المؤسسات على يقظة المؤسسة لما يمكن أن تؤول إليه إذا ما أهملت عنصر الأخلاق في ممارسة أعمالها، وأن الاهتمام بالأطراف أصحاب المصلحة يصب في النهاية في مصلحة الملاك والمساهمين على المدى البعيد، وهو ما يعني زيادة ثقة جميع الأطراف في ممارسة المؤسسة لأعمالها وبالتالي استمراريتها، مع ضرورة أن يكون التحلي بالسلوك الأخلاقي من مسؤولية جميع الأطراف داخل المؤسسة وذلك تحقيقا للصالح العام.

الفرع الثالث: دوافع الاهتمام بحوكمة المؤسسات

ساهمت العديد من الأزمات المالية التي تعرض لها الاقتصاد العالمي وانهيار العديد من المؤسسات العملاقة في زيادة الاهتمام بحوكمة المؤسسات فضلا عن مشاكل الوكالة الناتجة عن فصل الملكية عن الإدارة، ويمكن التطرق إلى أهم الدوافع التي أدت إلى بروز موضوع حوكمة المؤسسات في قمة الاهتمام العالمي فيما يلي:

أولا: نظرية الوكالة:

إن الفصل بين الملكية والإدارة من العوامل الرئيسية التي أدت إلى ظهور نظرية الوكالة، إضافة إلى التوسع الذي شهدته المؤسسات الاقتصادية في ظل العولمة والنمو الاقتصادي المتزايد على المستوى العالمي، كل ذلك أدى إلى ضرورة أن تقوم المؤسسات بتوكيل مجلس إدارة منتخب للقيام بالمسؤوليات الإدارية ما نتج عنه تعارض المصالح وبروز مشكلة الوكالة بين الأطراف المتعاقدة في المؤسسة، وهو ما أدى إلى الحاجة الماسة لإعادة الثقة والمصداقية للأسواق المالية وتنشيط الاستثمارات، لذلك زاد الاهتمام بمفهوم حوكمة المؤسسات لما لها من دور في التقليل أو الحد من المشاكل التي تظهر نتيجة الفصل بين الملكية والإدارة (المشهداني، 2013، صفحة 235).

ثانيا: الأزمة المالية الآسيوية سنة 1997:

منذ ما يقارب ثلاثين عاما من تحقيق معدلات نمو مرتفعة في دول جنوب شرق آسيا، واجهت هذه الدول أحد أعنف الأزمات الاقتصادية في عصرنا الحالي، والتي كانت عبارة عن أزمة ثقة في المؤسسات والتشريعات التي تعمل على تنظيم العلاقات ونشاط الأعمال بين مختلف منشآت الأعمال والحكومة، ونتجت الأزمة عن ضعف القطاع المالي وسوء التسيير الإداري على مستوى المؤسسات وكذلك على مستوى القطاع المالي والحكومي مما جعل اقتصاديات هذه الدول سريعة التدهور نتيجة تدهور الأسواق الخارجية، ومن أبرز المشاكل التي عصفت باقتصاديات هذه الدول هي حصول المؤسسات على مبالغ ضخمة كديون قصيرة الأجل مع عدم إعلام المساهمين بذلك من خلال إخفاء هذه الديون بطرق محاسبية مبتكرة، إضافة إلى ذلك تعتبر الأسباب

الذي نشأت من أجلها حوكمة المؤسسات هي نفسها أسباب تفاقم الأزمة وانتشارها والتي تتمثل في الفساد المالي والأخلاقي، هشاشة القطاع المالي، ضعف التسيير الإداري، غياب الإفصاح والشفافية وغياب الثقة (بلبع، 2016).

ثالثا: إنهيار العديد من المؤسسات العالمية:

أدى إنهيار العديد من المؤسسات العالمية إلى ضرورة الاهتمام بحوكمة المؤسسات، حيث أثبتت هذه الإنهيارات أن عدم الالتزام بقواعد السلوك الأخلاقي وإهمال التطبيق الجيد لنظام الحوكمة من شأنه أن يعصف بكبرى المؤسسات على المستوى العالمي والتي إفتقرت إلى الممارسات الأخلاقية وفقدان الثقة والشفافية والغموض الذي ميز تعاملات الأطراف الفاعلة فيها، و أبرز هذه الإنهيارات ما يلي:

أ. **إنهيار البنك الدولي للإئتمان والتجارة BCCI 1991** : تعرض البنك للانهيار سنة 1991 بمديونية قدرت بـ 13 مليار دولار أمريكي نتيجة قيام الإدارة التنفيذية بعمليات تحايل في 60 دولة، وصفت بأنها الأكبر على المستوى العالمي في ذلك الوقت، و مما لا شك فيه أن هذه العمليات تمت نتيجة لغياب نظام رقابة محكم والذي يعتبر أحد الركائز المهمة لحوكمة المؤسسات وذلك لمراقبة تصرفات المديرين التنفيذيين (بلبع، 2016، الصفحات 41-42).

ب. **إنهيار شركة إنرون Enron 2001**: تأسست شركة انرون سنة 1985 نتيجة إندماج شركتي هيوستن وإنترنورث المتخصصتين في أنابيب الغاز الطبيعي، وكانت بداية شركة إنرون من خلال نشاطها في مجال التموين بأنابيب الغاز، والتي حققت فيه نجاحا كبيرا، ثم بعد ذلك تحول نشاطها إلى بيع الطاقة والمواد الأولية، وقد زاد توسع نشاطها من شركة انتاجية أو تجارية إلى ممارسة النشاطات المالية التي تتعلق بتغطية المخاطر الناتجة عن تقلبات الأسعار وذلك من خلال التعامل بالمشتقات المالية، وبعد ذلك توسع نشاطها في مجالات عدة خارج مجال الطاقة مثل صناعة الخشب والتأمين من خلال المتاجرة بأوراق مالية غامضة تتعلق بتوقعات الطقس وهو نوع من أنواع التأمين لتعويض أية خسائر متعلقة بالتقلبات الجوية (رحيش، 2021، صفحة 486).

وقد أوكلت شركة Enron مهمة مراجعة الصفقات إلى شركة آرثر أندرسون Arthur Anderson وهي شركة عالمية مختصة بعملية تدقيق الحسابات، حيث لم تبذل المؤسسة العناية اللازمة لمراجعة الحسابات الختامية والقوائم المالية وذلك بالتواطؤ مع إدارة المؤسسة ومجلس الإدارة واهتمت فقط بالحصول على الأتعاب وتحقيق مساعي مجلس الإدارة وتضليل مستخدمي القوائم المالية والمحافظة على مصالحهم الشخصية، إضافة إلى ذلك فإن شركة آرثر أندرسون كانت تقوم بأعمال مزدوجة داخل المؤسسة من خلال قيامها بأعمال التدقيق الخارجي وتقديم إستشارات مالية للمؤسسة، كما تمثل الجهاز الرقابي الداخلي لها بالإضافة إلى حصولها على مبالغ ضخمة تجاوزت الأتعاب المتعارف عليها، كما قام مجلس الإدارة بإخفاء معلومات ذات أهمية كبيرة كان من الممكن أن يؤدي الإفصاح عنها إلى اتخاذ الإجراءات المناسبة، أما إدارة المؤسسة فقامت بتقديم معلومات مضللة وتضخيم أرباح المؤسسة في حين كانت المؤسسة تتكبد خسائر كبيرة (مناع و لعرابة، 2014، الصفحات 236-237)

ومن أهم اسباب انهيار شركة Enron ما يلي (الدوغجي و سيد علي، 2011):

1. تواطؤ إدارة المؤسسة مع مكتب التدقيق لتعديل البيانات المالية وذلك لتحقيق الأرباح وتضخيمها وتقديم هذه البيانات إلى هيئة الأوراق المالية.
2. الوقوع في أزمة سيولة، والعجز عن تسديد إلتزامات المؤسسة.

3. إستخدام معايير محاسبية قديمة لا يمكنها الكشف عن العقود الآجلة التي أبرمتها المؤسسة بخصوص المشتقات المالية في مجال صناعة الطاقة.
4. إخفاء بعض حسابات الميزانية العامة والتي توضح إلتزامات المؤسسة.
5. التهرب الضريبي وعدم الكشف عن المركز المالي للمؤسسة وذلك عن طريق اتباع التدابير والإجراءات المالية المعقدة.
6. إنشاء وحدات خاصة تسير من قبل المسؤولين التنفيذيين في المؤسسة وتقوم هذه الوحدات بتحديد المكافآت الممنوحة لهم.
7. النمو الهائل والسريع في موجودات المؤسسة حيث كانت تمتلك أصولا في 15 دولة عبر أنحاء العالم، مخالفة بذلك المعايير الأمريكية العامة.
8. تركز اهتمام المسؤولين الماليين في المؤسسة حول متطلبات السوق المالي للحفاظ على سعر السهم وإهمال المتطلبات الاخرى.

ت. انهيار شركة وورلد كوم World Com 2002: بدأت المؤسسة نشاطها سنة 1983 في ولاية الميسيسيبي تحت إسم شركة الخدمات المحدودة للإتصالات البعيدة، ثم بعد ذلك تحول إسمها إلى LDDS World Com بعد إندماجها مع مؤسسة 'المؤسسات المتميزة' سنة 1989، وتم قيدها في البورصة سنة 1995، ثم تحول إسمها إلى World Com بعد استحواذها على شركة MCI Communications، وفي الفترة بين 1999 و2002 عمدت المؤسسة إلى إستخدام حيل محاسبية لإخفاء مركزها المالي، حيث كشفت لجنة الأوراق المالية والبورصة في الولايات المتحدة الأمريكية هذه التلاعبات سنة 2002 بعد أن حل مراقب حسابات آخر محل شركة آرثر أندرسون، ويعود سبب إنهيارها إلى غياب الإفصاح والشفافية والتي تعد أحد أهم ركائز حوكمة المؤسسات، ولو تم التطبيق السليم لحوكمة المؤسسات لما حدث مثل هذا التلاعب والاحتيال (الحيالي و آل غزوي، 2015، الصفحات 33-34).

رابعا: قانون ساربينز أوكسلي Sarbanes-Oxley 2002:

تم إصدار قانون **(Sarbanes-Oxley)** سنة 2002 الذي تناول أهمية حوكمة المؤسسات والدور الجوهري الذي تقوم به من أجل تجسيد الشفافية والمساءلة لحماية حقوق المستثمرين وذلك عن طريق تفعيل الدور الذي يقوم به أعضاء مجالس الإدارة خاصة المستقلين، ودور لجان المراجعة ودعم استقلالية المراجعين الخارجيين (بوسلمة و عبد الصمد، 2018).

ومن أهم الأسباب التي أدت إلى إصدار قانون **(Sarbanes-Oxley)** ما يلي (عبد القادر، 2018، صفحة 281):

1. فشل العديد من شركات المساهمة ومن أمثلتها شركة إنرون ما أدى إلى فقدان الثقة من قبل المستثمرين والدائنين والعمال وبقية الأطراف أصحاب المصلحة في الأنظمة المحاسبية وكذلك أنظمة المراجعة.
2. الممارسات غير الأخلاقية من خلال عمليات الإحتيال والتلاعب من طرف بعض الموظفين والمستثمرين.
3. فشل بعض المراجعين الخارجيين في أداء مهامهم وكشف عمليات الإحتيال في العديد من المؤسسات، بالإضافة إلى سعيهم إلى بيع الخدمات خلافا لعملية المراجعة لعملائهم وهذا ما يتنافى مع إستقلاليتهم.
4. مجموعة من الإنتقادات الموجهة للمراجعين نتيجة فشل العديد من المؤسسات دون قيامهم بتحذير مسبق وعدم إكتشاف الممارسات التي تتعارض مع القانون والخاصة بالإجراءات المحاسبية والمالية.

5. تزايد عدد القضايا المرفوعة ضد المراجعين سواء من طرف أصحاب المصالح أو الحكومة الأمريكية.

وتجدر الإشارة إلى أنه بالإضافة إلى ما سبق هناك العديد من العوامل التي ارتبطت بالوضع الاقتصادي والتي ساهمت في الاهتمام بموضوع حوكمة المؤسسات نذكر منها ما يلي (شريفي، 2018، صفحة 393):

1. عولمة أسواق رأس المال والتحول من الاقتصاد الموجه إلى إقتصاد السوق، وهو ما جعل المؤسسات عرضة إلى المنافسة القوية، ولتجنب ذلك كان لا بد من البحث عن مصادر تمويل جديدة تفوق مصادر التمويل التقليدية وبأقل تكلفة، لذلك فعجزها عن زيادة رأسمالها يجعلها مجرد مؤسسات تابعة للشركات المتعددة الجنسيات وهو ما يهدد وجودها بل وقد تواجه خطر الخروج من الأسواق المالية.
2. إنعدام الثقة في الأسواق مما نتج عنه فقدان العديد من المستثمرين والعاملين وهو ما أدى إلى تضاعف الخسائر.
3. تضارب المصالح بين الإدارة والمساهمين من جهة وبين أصحاب المصالح من جهة أخرى.
4. عدم تحديد مسؤوليات الإدارة والمدراء التنفيذيين تجاه أصحاب المصالح والمساهمين.

بالإضافة إلى (مزريق و معموري، 2012، صفحة 6):

5. ممارسات الشركات المتعددة الجنسيات فيما يخص اقتصاد العولمة وذلك من خلال عمليات الاندماج والاستحواذ التي تقوم بها هذه الشركات للسيطرة على السوق العالمي، فبالرغم من وجود العديد من الشركات المتعددة الجنسيات إلا أن هناك 100 شركة فقط تحتكر التجارة الخارجية عالميا.
6. نال المفهوم أهمية كبيرة في الديمقراطيات الناشئة نتيجة ضعف النظام القانوني والذي لا يمكن من خلاله حل النزاعات وإجراءات تنفيذ العقود بطريقة فعالة.
7. ضعف نوعية المعلومات الذي من شأنه أن يعرقل عملية الإشراف والرقابة، مما نتج عنه انتشار الفساد وفقدان الثقة.

المطلب الثاني: النظريات التعاقدية المفسرة لحوكمة المؤسسات

هي النظريات المفسرة لضرورة تطبيق الآليات الداخلية لنظام الحوكمة انطلاقا من العلاقات التعاقدية التي تربط المساهمين بالمسيرين بهدف تضييق الفجوة التي تحدث نتيجة تعارض المصالح بينهما، وبالتالي فهي تعتبر الأساس الذي دفع مختلف الباحثين والهيئات الدولية لضرورة البحث في مفهوم حوكمة المؤسسات والدور الذي يلعبه الالتزام بتطبيق مبادئها في التخفيف من تعارض المصالح والذي ينتج عن السلوكات الإنتهازية وعدم تماثل المعلومات وكذا العقلانية المحدودة، حيث تدفع هذه السلوكات إلى إشتداد الصراع بين المساهمين والمسيرين وهو ما يستوجب ضرورة التطبيق السليم لنظام الحوكمة، وفيما يلي سيتم التطرق إلى أهم هذه النظريات بصورة مفصلة.

الفرع الأول: نظرية الوكالة

تعتبر نظرية الوكالة واحدة من أقدم النظريات في الإدارة والاقتصاد، حيث تناقش المشاكل التي تظهر في المؤسسات نتيجة فصل الملكية عن الإدارة وتؤكد على ضرورة الحد من هذه المشاكل، وتسعى نظرية الوكالة إلى تطبيق آليات الحوكمة من أجل السيطرة على عمل الوكلاء وسد الفجوة بين الأصيل والوكيل، ويرى الكثير من الباحثين والأكاديميين أن آدم سميث هو أول من تطرق إلى

مشكلة الفصل بين الملكية والإدارة في كتابه ثروة الأمم سنة 1776 وتلى ذلك مساهمات العديد من الكتاب والباحثين الذين تناولوا جوانب نظرية الوكالة (Panda & Leepsa, 2017, p. 77).

أولا: مفهوم نظرية الوكالة

تطرق Berle وMeans سنة 1932 إلى موضوع المؤسسات الحديثة في الولايات المتحدة الأمريكية التي كانت تتميز بالملكية المشتتة، وهذا ما أدى إلى فصل الملكية عن الإدارة في شركات المساهمة، حيث يمتلك الأفراد أو المجموعات أسهما في هذه المؤسسات، وهؤلاء المساهمين (الملاك) يفوضون السلطة للوكلاء (المديرين) لإدارة أعمال المؤسسة نيابة عنهم، ونتيجة لهذا التفويض تبرز القضية الأساسية فيما إذا كان هؤلاء الوكلاء يخدمون مصالحهم الشخصية أم مصالح المساهمين (Panda & Leepsa, 2017, p. 76)

وعليه فإن علاقة الوكالة وفقا لـ Jensen و Meckling من خلال مقالهما المنشور سنة 1976 هي عقد يقوم بموجبه شخص أو أكثر (الأصيل) بإشراك شخص آخر أو مجموعة من الأشخاص (الوكيل) في أداء بعض المهام نيابة عنهم، والتي تتضمن تفويض الوكيل سلطة اتخاذ بعض القرارات(Urban, 2015, p. 17)

وتركز هذه النظرية على العلاقات التعاقدية بين أطراف عقد الوكالة (الأصيل والوكيل)، حيث يعمل الوكيل على تمثيل وحماية مصالح الأصيل، وبناءا على ذلك فإنه يمكن إعتبار المؤسسة بأنها مجموعة من علاقات الوكالة التعاقدية مثل علاقة الإدارة بالعاملين، علاقة الإدارة بالمساهمين وعلاقة المساهمين بالمراجع الخارجي... إلخ (الشيرازي، 1990، صفحة 104)، وتصف نظرية الوكالة المؤسسة بأنها عبارة عن مجموعة من العلاقات التعاقدية، وأن وجود المؤسسة لا يمكن أن يتحقق إلا من خلال وجود عقد أو أكثر من العقود الاتفاقية، كما تعتبر عقود الإستخدام أدوات يتم من خلالها تخصيص الموارد ووصف الهدف من أنشطة المؤسسة وبالتالي يمكن تحديد سلوك المؤسسة من خلال تحليل الخصائص العامة لعقود العمل الخاصة بها (حماد، 2005، صفحة 67)

كما عرف كل من (Alchian) و (Demsetz) سنة 1972 و (Jensen) و(Meckling) سنة 1976 المؤسسة بأنها مجموعة من العقود التي تتم بين عوامل الانتاج، ووصفوا المؤسسة بأنها خيال قانوني وأنها عبارة عن مجموعة من العلاقات التعاقدية وأن نظرية الوكالة ما هي إلا عقد من هذه العقود الذي يتم بين الأصيل والوكيل (Panda & Leepsa, 2017, p. 77)

ثانيا: فروض نظرية الوكالة

تستند نظرية الوكالة على مجموعة من الفروض يمكن إجمالها فيما يلي (حسو و رشيد، 2019):

أ. **فرضية عدم تماثل المعلومات:** وتفترض أن الملاك ليسوا قادرين على رصد ومتابعة جميع الأعمال التي تقوم بها الإدارة وبالتالي فالمعلومات التي يحصل عليها الملاك غير متماثلة مع المعلومات التي يحصل عليها المديرين بحكم مركزهم في الإدارة، حيث من الممكن استخدامها لأغراضهم الشخصية وخدمة لأهدافهم التي لا تتوافق مع أهداف الملاك.

ب. **فرض اختلاف الأولويات بين أطراف العلاقة:** يقوم هذا الفرض على أساس اختلاف الأهداف بين الأصيل والوكيل، حيث يتوقع الأصيل أن الوكيل سيبذل أقصى ما لديه من وقت وجهد مقابل منحه أجرا معقولا ومناسبا، في حين يتوقع الوكيل الحصول على مكافآت وحوافز وتحقيق أقصى درجات المنفعة بأقل مجهود.

ت. **فرض الاختلاف في تحمل المخاطر:** يقوم هذا الفرض أساسا على اختلاف المواقف التي يتخذها كل من الأصيل والوكيل تجاه المخاطر المتعلقة ببيئة الأعمال، فبينما يكون الأصيل أحيانا متحفظا تجاه بعض الأعمال التي تشوبها المخاطر، يسعى الوكيل إلى تجنب المخاطر حرصا على منفعته، حيث عادة ما يقوم الأصيل بنقل جزء من المخاطر أو كلها إلى الوكيل وذلك من أجل عدم الإضرار بمصالحه وهو ما يسمى بالمشاركة بالمخاطرة.

ث. **فرض العقلانية والتصرف الرشيد:** يمتلك كل من الأصيل والوكيل العقلانية والرشادة الاقتصادية حيث يسعى كل منهما على تحقيق منافعه الشخصية.

ج. **فرض كفاءة السوق:** يستند هذ الفرض على أساس أن القيمة السوقية لأسهم المؤسسة تعكس قيمتها الحقيقية ويعتمد ذلك على المعلومات المتوفرة للجميع كما ونوعا وفي الوقت المناسب والتي تحول دون تحقيق أرباح غير عادية لطرف معين على حساب طرف آخر.

ثالثا: تكاليف الوكالة

تنشأ عن علاقة الوكالة ما يسمى بتكاليف الوكالة والتي تعود أسبابها إلى ثلاثة عناصر أساسية وهي تضارب المصالح، التصرفات الإنتهازية للوكيل وعدم تماثل المعلومات بين أطراف عقد الوكالة، فمن الممكن أن يستخدم الوكيل المعلومات المتاحة لديه لتفضيل مصلحته الشخصية وخدمة أهدافه حتى لو تعارضت مع أهداف الملاك، من خلال اخفاءه لبعض المعلومات المهمة، وينتج عن عدم تماثل المعلومات بين أطراف عقد الوكالة أن تصبح الإدارة تمتلك معلومات عن مستقبل المؤسسة أكثر مما يمتلكه المحللين الماليين والمساهمين، وهذا ما يترتب عنه تكلفة الوكالة والتي تأخذ عدة أشكال تتمثل فيما يلي (عيادي، 2017، صفحة 217):

1. **تكاليف الرقابة:** ويتحملها الأصيل من أجل إحكام الرقابة على نشاط الوكيل لكشف التصرفات التي لا تخدم مصالحه، ومن أمثلة هذه التكاليف هي تكاليف إنشاء مجلس الإدارة، تكاليف الفصل بين مهام رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي وتكاليف مجلس الرقابة.
2. **تكاليف الالتزام أو الإخضاع:** وتتعلق بالوكيل والموجهة لتشكيل جهاز إنذار إيجابي للعمل وفقا لمصالح الملاك ووضع أهداف الوكيل ومصالحه الشخصية في صف واحد مع مصالح الملاك وذلك من خلال عدة آليات مثل شراء أسهم المؤسسة العادية من طرف المسيرين.
3. **تكاليف الفرصة البديلة أو فائض الخسارة:** والناتجة عن التعارض المستمر للمصالح بين طرفي عقد الوكالة مثل التخصيص السيئ للموارد والخيار الإستراتجي غير الأمثل.

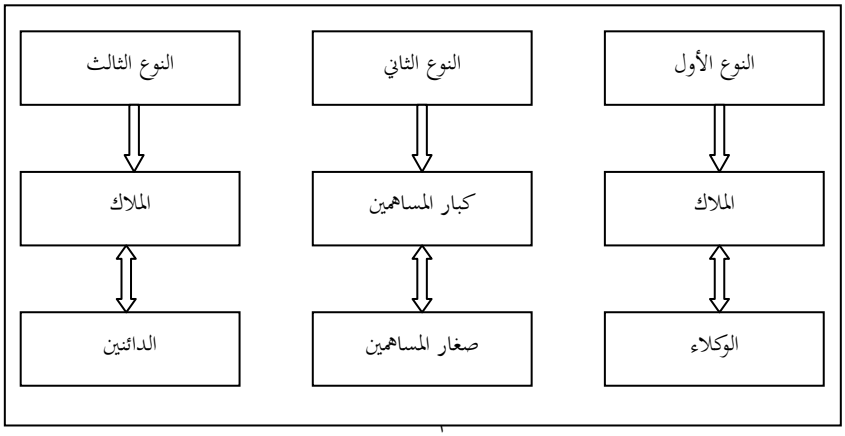
رابعا: مشاكل نظرية الوكالة

هناك من صنف مشاكل الوكالة إلى مشكلتين رئيسيتين وهما المشكلة الرأسية والمشكلة الأفقية، حيث تنشأ مشاكل الوكالة الرأسية بين المالكين والمسيرين نتيجة فصل الملكية عن الإدارة، كما تنشأ مشاكل الوكالة الأفقية بين كبار المساهمين وصغار المساهمين نتيجة تضارب المصالح بسبب الملكية غير المتكافئة، ويمكن أن يساهم كلا النوعين من مشاكل الوكالة، سواء بشكل

فردي أو مشترك في ارتفاع تكاليف الوكالة في شكل: انخفاض أداء المؤسسة، انخفاض في التدفقات النقدية وانخفاض القيمة السوقية للمؤسسة (Gogineni, Scott, & Pradeep, 2022, p. 1238)

و هناك تصنيف آخر لمشاكل الوكالة موضح في الشكل التالي:

الشكل (1-2): تصنيف مشاكل الوكالة



Source : Panda, B., & Leepsa, N. M. (2017). Agency theory: Review of Theory and Evidence on Problems and Perspectives. Indian Journal of Corporate Governance, 10(1),P80

يتضح من خلال الشكل أعلاه أن النوع الأول من مشاكل الوكالة هو بين الملاك والوكلاء حيث ينشأ بسبب عدم تناسق المعلومات والتباين في مواقف تقاسم المخاطر، أما النوع الثاني من المشاكل يحدث بين كبار المساهمين (يمتلكون حصص كبيرة من أسهم المؤسسة) وصغار المساهمين (يمتلكون حصص ضئيلة من أسهم المؤسسة) حيث يمتلك كبار المساهمين قوة تصويتية أعلى تمكنهم من اتخاذ قرارات تخدم مصالحهم الشخصية على حساب صغار المساهمين، بينما النوع الثالث فيكون بين الملاك والدائنين حيث يشتد الصراع عندما يتخذ الملاك قرارات استثمارية ذات مخاطر عالية ضد إرادة الدائنين (Panda & Leepsa, 2017).

كما أنه لا يمكن إغفال مشكلة الوكالة التي تنشأ بين المساهمين وبقية الأطراف أصحاب المصالح الآخرين عند اتخاذ المساهمين لقرارات تتنافى مع مصالح تلك الأطراف، وقد بينت الأبحاث والدراسات وجود خمسة عناصر أساسية يظهر فيها تضارب المصالح بين أطراف عقد الوكالة وهي كالآتي (الزعبي، 2013، الصفحات 3-4):

أ. **اختلاف الأهداف والأولويات:** ويظهر ذلك من خلال اختلاف الأولويات بين المساهمين والإدارة، ويتضمن ذلك وجود دوافع لدى الإدارة تجلعها تغلب مصلحتها الشخصية على مصلحة المؤسسة، فلو كان مدير المؤسسة هو مالكها أو يمتلك حصص كبيرة من أسهمها سيصبح هدفه الأساسي هو البحث عن استثمارات مربحة والسعي إلى تطوير المؤسسة وتعظيم قيمتها السوقية، بينما كلما قلت حصته من أسهمها سيصبح هدفه الحصول على حوافز ومكافآت بدلا من السعي إلى تحقيق مصالح المؤسسة.

ب. **إحتجاز الأرباح:** توصلت الأبحاث والدراسات إلى أن مكافآت الإدارة تتزايد كلما زاد حجم المؤسسة ونموها، وهذا ما يحفز الإدارة في التركيز على زيادة حجم المؤسسة بدلا من التركيز على زيادة عوائد المساهمين، ولن يتم ذلك إلا باحتجاز الأرباح وإعادة استثمارها وهنا يتضح تضارب المصالح بين الإدارة والمساهمين ففي حين تسعى الإدارة إلى احتجاز الأرباح فإن المساهمين يهمهم الحصول على أكبر قدر من التوزيعات.

ت. تجنب المخاطرة: تسعى الإدارة إلى تجنب الاستثمارات المحفوفة بالمخاطر وذلك خوفا من الفشل، بينما أحيانا يكون من مصلحة المساهمين الدخول في بعض الاستثمارات ذات مخاطر مرتفعة وذلك لزيادة فرصهم في تحقيق الأرباح العالية، وبالتالي يتم إستبدال الإدراة أو إنهاء عقدها بالمؤسسة، وقد يؤثر ذلك على سمعتها في سوق العمل وفقدان فرص التوظيف مستقبلا.

ث. الأفق الزمني: يظهر ذلك من خلال تعارض المصالح بين المساهمين والإدارة حول موضوع توقيت التدفقات النقدية، حيث يهتم المساهمين بالتدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة لأنها تحدد عملية تقييم الأسهم، بينما اهتمام الإدارة بتوقيت التدفقات النقدية يكون فقط خلال فترة إدارتها للمؤسسة وهذا ما ينتج عنه اهتمام الإدارة بالعوائد قصيرة الأجل على حساب الاهتمام بالاستثمارات التي تحقق عوائد طويلة الأجل.

ج. عدم تماثل المعلومات: نظرا لأن الإدارة قد تمتلك معلومات غير متوفرة لدى المساهمين وهذا ما يمنحهم حرية التحرك دون علم المساهمين وذلك لتحقيق مصالحهم الشخصية والتي قد تتعارض مع مصالح المساهمين.

الفرع الثاني: نظرية تكاليف الصفقات

تعتبر نظرية الأمريكي Ronald Coase من النظريات الأولى التي فسرت تكاليف الصفقات سنة 1937 من خلال مقاله الشهير طبيعة المنشأة، والذي يرى فيه أنه ليس في صالح المؤسسة انجاز الصفقات من خلال إبرام عقود قصيرة الأجل مع متعهدين خارجيين، وذلك لأنها لن تتمكن من الوصول إلى التعظيم الذي تتساوى فيه تكاليف إنجاز أخر صفقة خارج المؤسسة مع تكاليفها فيما لو أنجزت داخل المؤسسة (بوهدة، زرقاطة، و شنافة، 2020، صفحة 421). ويرى Coase أنه لو كان بالإمكان جمع جميع الأعوان الاقتصاديين معا وتم تحديد حقوق الملكية الأولية بين هؤلاء الأعوان وتم عقد اتفاقيات بينهم محددة بدقة ذات طابع إلزامي وبدون تكلفة، سينتج عن ذلك خطة إقتصادية فعالة، وتبقى المهمة الأساسية لهؤلاء الأعوان هو تقاسم المنافع المكتسبة والتي تتحدد عن طريق القوة التفاوضية بينهم، وأرجع Coase سبب إخفاق هذه الرؤية إلى تكلفة الصفقات، وعموما يرى أنه أي شيء يعيق أو يمنع إنجاز صفقة إقتصادية يعتبر تكلفة (بن عمر و دادن، 2014، صفحة 40) .

وفيما بعد حلل الاقتصادي الأمريكي Oliver Williamsson نظرية تكاليف الصفقات من خلال ثلاثة عناصر أساسية، حيث يحلل في الأول سمات الصفقات ويقر باختلافها من صناعة لأخرى، ثم يحدد الوسائل التي يتم من خلالها دعم الصفقة والمتمثلة في هياكل الحوكمة (السوق، المؤسسة، الهياكل الهجينة بين السوق والمؤسسة)، ثم يقترح نموذج للاختيار المسبق بين هذه الهياكل وذلك مع الحفاظ على تكاليف الصفقات، كما أن Williamsson ليس دائما معارضا للجوء إلى السوق وذلك بسبب عدم وجود هيكل حوكمة مثالي، ويفسر Williamsson سبب وجود المؤسسات الكبيرة إلى قدرتها على انجاز الصفقة بسعر أقل من سعر السوق (بن ساسي و فيها خير، 2013).

أولا:تصنيف تكاليف الصفقات

أ. **تصنيف تكاليف الصفقات حسب كوز** Ronald Coase: يمكن تصنيف تكاليف الصفقات حسب Coase إلى ثلاثة فئات تتمثل فيما يلي (بكريتي، 2018)

1. **تكاليف البحث عن المعلومات:** من أجل الإستفادة من أي شيء يجب البحث والإستفسار عن كل الأمور المتعلقة به وذلك بهدف إستخدامه على أكمل وجه، والمعلومات التي يتم الحصول عليها في هذا النطاق تتطلب نفقات تسمى بتكاليف الإستفسار والبحث.
2. **تكاليف التفاوض واتخاذ القرار:** في بعض الأحيان تكون خصائص العقد الذي سيتم تنفيذه بين المورد والطالب معقدة وهو ما يؤدي إلى ضرورة إجراء مفاوضات بينهما تستغرق الكثير من الوقت وبالتالي فإن عملية اتخاذ القرار تكون مكلفة بالنسبة للمؤسسة.
3. **تكاليف الرقابة:** وتتمثل تكاليف الرقابة في عملية الرقابة التي يقوم بها كلا الطرفين من أطراف العقد على الآخر من أجل التأكد من مدى إحترام كل طرف لبنود العقد المبرم ومدى تطبيقها بالشكل اللازم.

ب. تكاليف الصفقات حسب ويليامسون Olivier Williamsson

تطرق Williamson سنة 1985 إلى فئتين من تكاليف الصفقات تتمثلان فيما يلي(Lavastre, 2001) :

1. **التكاليف المسبقة:** ترتبط هذه التكاليف بالصياغة، التفاوض وإتفاقية الضمان، وبالتالي فهي تتوافق مع مرحلة البحث عن معلومات، البحث عن شركاء مستقبليين، تحليل العروض، وأخيرا التكاليف المرتبطة بإبرام العقد مع الموردين الذين تم اختيارهم، وتجدر الإشارة إلى أن التكاليف المسبقة ليست جميع التكاليف التي يتعين دفعها قبل بدء العلاقة التعاقدية، فحسب Williamson التكاليف المسبقة هي التكاليف المرتبطة فقط بالعقد المبرم.
2. **التكاليف اللاحقة:** ويطلق عليها وليامسون تكاليف التعاقد اللاحق، وهي التكاليف التي يتم تكبدها بعد إبرام الصفقة.

ثانيا: الفرضيات السلوكية لنظرية تكاليف الصفقات:

أ. **فرضية العقلانية المحدودة:** يعتبر Simon هو أول من طور مفهوم العقلانية المحدودة سنة 1947 ويرى أن الأفراد غير قادرين على الحصول على كل المعلومات وفهم وتوقع ردود أفعال الموظفين والموردين والعملاء والمنافسين بدقة (Ghertman, 2003, p. 46).

ب. فرضية الإنتهازية: حسب (Williamson) تعرف الإنتهازية على أنها السعي وراء المصلحة الشخصية وذلك باللجوء إلى الحيلة والغش، والتي نادرا ما تكون بطرق معلنة، وعموما تشير الإنتهازية إلى الإفصاح غير الكامل أو المضلل عن المعلومات، وتشمل خاصة تلك المحاولات المقصودة للتشويه أو التمويه أو التضليل أو التعتيم عن المعلومة (Hill, 1990, p. 500)، كما يمكن ملاحظة الإنتهازية القبلية (السابقة) عندما يظهر السلوك الانتهازي منذ بدء العلاقة التعاقدية، بينما تظهر الإنتهازية البعدية (اللاحقة) عندما يظهر السلوك الإنتهازي أثناء أو في المراحل الأخيرة من مراحل تنفيذ العقد (Rudolf, 2021, p. 9)

ثالثا: سمات تكاليف الصفقات:

يعد تحديد سمات نظرية تكاليف الصفقات كمرحلة أولية لعملية تحليل هياكل الحوكمة وتتمثل فيما يلي (بن ساسي و فيها خير، 2013، صفحة 803):

أ. **خصوصية الأصول**: يعد الأصل ذا خصوصية عندما يتم إستخدامه لصفقة واحدة ولا يمكن إستخدامه لصفقات أخرى بدون تحمل تكاليف مرتفعة، بمعنى أنه لا يمكن إعادة إستخدامه في إبرام عقود أخرى بتكاليف أقل من الاستثمار في أصل جديد، كما يعد الأصل منخفض الخصوصية عند إمكانية إستخدامه في صفقات أخرى بتكلفة أقل من الاستثمار في أصل جديد.

ب. **عدم التأكد**: ترتبط حالة عدم التأكد بقدرة الأعوان الاقتصاديين في التحكم في عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات، مثل قدرتهم في الحصول على متطلبات الجودة لنقل التكنولوجيا، كما تنقسم حالة عدم التأكد إلى قسمين:

1. حالة عدم التأكد الداخلي والمرتبطة بطبيعة المهام الضمنية التي تمارسها المؤسسة داخليا.
2. حالة عدم التأكد الخارجي والمرتبطة بالمحيط الخارجي للمؤسسة ومثال ذلك حالة عدم التأكد الخاص بالتكنولوجيا، ، عدم التأكد الخاص بالجباية، عدم التأكد الخاص بالمنافسة.

ت. **درجة تكرار الصفقة**: وتتمثل في العدد الممكن من الصفقات التي تتكرر بين إثنين من الأعوان الاقتصادية أو أكثر.

وتجدر الإشارة إلى أن (Williamson) لا يعتبر حالة عدم التأكد السمة الأكثر أهمية عند اتخاذ قرار الاختيار بين هياكل الحوكمة، لذلك تم إستثناؤها من عملية تحديد هيكل الحوكمة المناسب والإكتفاء بدرجة التكرار وخصوصية الأصول.

رابعا: هياكل الحوكمة

يقصد بهياكل الحوكمة محددات الاختيار بين اللجوء إلى السوق أو المؤسسة، وتمر عملية اتخاذ القرار بمرحلتين أساسيتين (بن ساسي و فيها خير، 2013، صفحة 804) تتمثلان فيما يلي:

أ. **تحديد طبيعة الصفقة**: يتم تحديد طبيعة الصفقة من قبل صناع القرار داخل المؤسسة حسب (Williamson) من خلال ثلاثة عوامل أساسية وهي العقلانية المحدودة، السلوك الإنتهازي وخصوصية الأصول حيث تأخذ العوامل الثلاثة الوضعيات التالية:

- الوضعية الأولى: يرمز لها بالرمز (+) في حالة وجود أيا من العوامل الثلاثة.
- الوضعية الثانية: يرمز لها بالرمز (0) في حالة غياب أيا من العوامل الثلاثة.

والجدول التالي يوضح طبيعة الصفقة وفقا لوجود أو عدم وجود العقلانية المحدودة، السلوك الإنتهازي وخصوصية الأصول.

الجدول (2-2):تحديد طبيعة الصفقة

طبيعة الصفقة	الفرضيات السلوكية		خصوصية الأصول
	العقلانية المحدودة	السلوك الإنتهازي	
التخطيط	(0)	(+)	(+)
الوعد	(+)	(0)	(+)
المنافسة	(+)	(+)	(0)
الحوكمة	(+)	(+)	(+)

Source : Williamson, O. E. (1985). Chapter 1 Transaction Cost Economics. Dans O. E. Williamson, The Economic Institutions Of Capitalism, Firms, Markets Relational Contracting, (pp. 16-37). London: Collier Macmillan Publishers.p 31

الجدول أعلاه يبين طبيعة الصفقة من خلال أربع حالات تتمثل فيما يلي (Williamson, 1985, p. 31) :

1. **الحالة الأولى:** تتميز بوجود السلوك الإنتهازي والأصول ذات خصوصية وغياب العقلانية المحدودة لدى الأعوان الاقتصاديين حيث تكون جميع الإجراءات المتعلقة بالصفقة واضحة بالكامل منذ البداية وبالتالي لا تظهر مشاكل أثناء تنفيذ الصفقة، في هذه الحالة يعتمد إبرام الصفقة على التخطيط.
2. **الحالة الثانية:** تكون فيها الأصول ذات خصوصية أما الأعوان الاقتصاديين فيخضعون للعقلانية المحدودة وغياب السلوك الإنتهازي، في هذه الحالة يمكن إبرام الصفقة وتضمينها بند عام يتمثل في إلتزام طرفي الصفقة بتنفيذها بكفاءة، ويتم الإكتفاء بالوعد بين الأعوان الاقتصاديين نظرا لغياب السلوك الإنتهازي وتوفر عنصر الثقة.
3. **الحالة الثالثة:** تكون فيها العقلانية محدودة مع وجود فرضية السلوك الإنتهازي في حين أن الأصول غير متخصصة في هذه الحالة يكون التعاقد بالتوجه إلى السوق أكثر فعالية، وبالتالي يعتمد إبرام الصفقة على المنافسة الموجودة في السوق.
4. **الحالة الرابعة:** تكون كل العوامل المحددة لطبيعة الصفقة موجودة (العقلانية المحدودة، السلوك الإنتهازي، خصوصية الأصول) وبالتالي فالاعتماد على التخطيط سيكون غير فعال لأن العقلانية محدودة، كما أن الاعتماد على الوعد في إبرام الصفقة سيشكل خطرا كبيرا بسبب الإنتهازية وغياب الثقة بين الأعوان الاقتصاديين، كما لا يمكن الاعتماد على المنافسة في إبرام الصفقة بسبب خصوصية الأصول، لذلك يعتمد الأعوان الاقتصاديين في إبرام الصفقة في هذه الحالة على الحوكمة.

ب. **تحديد هيكل الحوكمة المناسب:** حسب (Williamson)هناك ثلاثة أنواع من هياكل الحوكمة يمكن تمييزها من خلال الاعتماد على درجة خصوصية الأصول ودرجة تكرار الصفقة، والتي يتحدد من خلالها القرار المناسب لاختيار الهيكلة المناسبة والجدول التالي يوضح هذه الأنواع بدقة.

الجدول (3-2): مطابقة هياكل الحوكمة مع الصفقات التجارية

	درجة خصوصية الأصول		
	ضعيفة	متوسطة	قوية
درجة التكرار			
ضعيفة	هيكلة السوق	هيكلة ثلاثية (العقد النيوكلاسيكي)	
قوية	(العقد الكلاسيكي)	هيكلة ثنائية	هيكلة موحدة

Source : Williamson, O. E. (1979). Transaction Cost Economics: The Governance of Contractual Relations. Journal of Law and Economics, 22(2), p253

من خلال الجدول أعلاه فقد حدد (Williamson) ثلاثة أنواع من هياكل الحوكمة (Williamson, 1979) :

1. **هيكلة السوق:** وفيه تكون الأصول بدون خصوصية أما درجة تكرار الصفقة فتكون إما متكررة أو عرضية وفي هذه الحالة فإن اللجوء إلى السوق يكون أكثر فعالية وبالتالي فإن اتخاذ القرار يكون باللجوء إلى العقد الكلاسيكي.
2. **الهيكلة الثلاثية:** في هذه الحالة تكون الأصول متوسطة أو كاملة الخصوصية أما درجة تكرار الصفقة فهي ضعيفة (عرضية)، هنا يكون قرار اللجوء إلى السوق غير مناسب، كما أن ضعف درجة تكرار الأصل في الهيكلة الثلاثية لا يمكنه من تغطية التكاليف المرتفعة الناتجة عن الهيكلة الموحدة أو الثنائية، لذلك فإن القرار يتم باللجوء إلى طرف ثالث متخصص لإتمام الصفقة.
3. **الهيكلة الثنائية والموحدة:** وتنقسم إلى:

- **هيكلة ثنائية:** في هذه الحالة تكون درجة خصوصية الأصول متوسطة في حين درجة تكرار الصفقة قوية فيتم اللجوء إلى التعاقد الثنائي، وفي هذه الحالة لا يمكن إتمام الصفقة من خلال التكامل الرأسي عن طريق الهيكلة الموحدة نظرا لإرتفاع تكاليفها مقارنة فيما لو تم اللجوء إلى التعاقد الثنائي.
- **هيكلة موحدة:** في هذه الحالة تكون الأصول كاملة الخصوصية في حين درجة تكرار الصفقة قوية، وبالتالي فإن قرار إتمام الصفقة يتم باللجوء إلى المؤسسة عن طريق التنظيم الداخلي من خلال التكامل الرأسي (ممارسة الأنشطة المتعلقة بالأصول المتخصصة والتنسيق بين الوحدات داخل المؤسسة)، حيث يمكن تغطية التكاليف المرتفعة الناتجة عن التكامل الرأسي من خلال قوة تكرار الصفقة.

وفي الأخير نستنتج أن عملية تحديد طبيعة الصفقات أو الاختيار بين الهياكل الثلاثة سابقة الذكر تحتاج أيضا إلى آليات فعالة لنظام الحوكمة من شأنها أن تقلص من الآثار السلبية لفرضية العقلانية المحدودة وتخفف من حالة عدم التأكد لدى الأعوان الاقتصاديين وتحكم الرقابة على السلوك الإنتهازي لمتخذي القرار، وتمكن المؤسسة من إبرام الصفقات بأقل التكاليف.

الفرع الثالث: نظرية تجذر المسيرين

يعرف التجذر بأنه عبارة عن نسق أو سياق يتكون من الشبكات العلائقية الرسمية أو غير الرسمية التي ينجح فيها المسير من تحرير نفسه بصفة جزئية على الأقل من رقابة مجلس إدارته وبالتالي المساهمين. فحالة التجذر حسب Pigé لا تشكل حالة جامدة وإنما

تتطور باستمرار، وكقاعدة عامة يعتمد تكوين الشبكات العلائقية على إرضاء مختلف الأطراف الفاعلة التي تمثل مصادر قوة داخل أو خارج المؤسسة، وكلما تم تطوير هذه الشبكات العلائقية كلما تم تحرير المسير من رقابة مجلس الإدارة والمساهمين (Pigé, 1998, p. 134)

ويرى الكثير من الباحثين أن عملية تجذر المسيرين تأتي كرد فعل للتخلص من الرقابة الداخلية والخارجية، وفي هذا الصدد يشير (Walsh) و (Seward) سنة 1990 إلى أن آليات الرقابة الخارجية لن تعمل بفاعلية إذا ثبت أن الآليات الداخلية غير قادرة على السيطرة على تجذر المسيرين، لذلك تهدف إستراتيجيات التجذر أولا إلى تحييد آليات الرقابة الداخلية ثم بعد ذلك تحييد آليات الرقابة الخارجية وذلك لتجنب بالدرجة الأولى عمليات الإستحواذ(Gharbi, 2004) .

أولا: استراتيجية تجذر المسيرين

تأخذ استراتيجية تجذر المسيرين عدة أشكال نذكر منها:

أ. **استراتيجية الاستثمارات الخاصة بالمسيرين:** يقوم المسيرين من خلال هذه الإستراتيجية بالاستثمار في المشاريع الهامة والتي لها علاقة بتخصصهم وتعكس خبرتهم حيث تصبح لديهم القدرة على التحكم بها، وبالتالي هذا النوع من الاستثمارات يعطيهم ثقة أكبر وكذا سلطة أوسع في اتخاذ القرارات بالإضافة إلى القدرة على التفاوض بشأن المكافآت والعلاوات والأجور التي يحصلون عليها، ومن خلال ذلك يصبح من الصعب التخلي عن خدماتهم لأنهم يمثلون مورد بشري أساسي يصعب تعويضهم أو إستبدالهم (العابد، 2022، صفحة 78).

ب. **استراتيجية التلاعب بالمعلومات:** حسب (Stigliz) و(Eldin) سنة 1992 فإن المسيرين يسعون إلى تعظيم مداخيلهم عن طريق الإستفادة من عدم تماثل المعلومات والتحكم بالمعلومة وهذا ما يقلل من التهديد الذي يشكله المسيرين المنافسين المحتملين في السوق، إضافة إلى ذلك يسعى المسيرين إلى جعل المعلومات معقدة للغاية باستخدام وسائل مختلفة مثل تعديل الهياكل الموجودة في المؤسسة وجعلها أكثر تعقيدا أو من خلال تطوير العقود غير الرسمية مع جميع الشركاء في المؤسسة، كما يميز (Hirshleifer) بين ثلاثة فئات من استراتيجية التلاعب بالمعلومة (Guermazi, 2006, p. 4):

1. الفئة الأولى: تحسين مؤشرات الأداء في الآجال القصيرة.
2. الفئة الثانية: تقديم الأخبار الجيدة و تأخير الأخبار السيئة.
3. الفئة الثالثة: اتباع سلوك التقليد من خلال تقليد المسيرين الأكثر نجاحا وشهرة أو سلوك التمايز أو من خلال تجنب التشبه بالمسيرين الأقل كفاءة.

ت. **استراتيجية الشبكات العلائقية:** يسعى المسير من خلال هذه الاستراتيجية إلى بناء شبكات علائقية سواء كانت رسمية أو غير رسمية والتي تستند إلى عقود ضمنية أو صريحة التي أبرمها المسير مع مختلف الجهات الفاعلة ويشير (Charreaux) إلى أن الإطار الرسمي للعقود يسمح بتنفيذها إلا أن المسير المتجذر يسعى دائما إلى القيام بالعقود غير الرسمية من خلال العلاقات غير الرسمية وذلك بالاعتماد على سمعته أو علاقات الثقة، وفي جميع الحالات سيضمن المسير أن الحفاظ على هذه العلاقات يعتمد على بقائه في المؤسسة، ومثال ذلك يحاول المسير نسج شبكات علاقات مع المتعاونين معه ومع الموظفين من خلال منحهم العديد من المزايا العينية أو الحوافز والمكافآت أو من خلال الوعد بالترقية (Guermazi, 2006, p. 5) .

كما يوجد من يقسم استراتيجيات تجذر المسيرين إلى (بلبركاني، 2014، صفحة 53)

1. استراتيجية شخصية الهدف منها الانسجام مع المحيط.
2. استراتيجية شخصية الهدف منها حفاظ المسير على مكانته وتسمى بالإستراتيجية الوقائية أو الدفاعية.

ثانيا: تصنيفات التجذر

تناولت الكثير من الدراسات تصنيف عملية تجذر المسيرين وفق معايير مختلفة تتمثل فيما يلي (Gharbi, 2004):

أ. **التجذر والفعالية:** ينقسم هذا التصنيف إلى نوعين من الإستراتيجية تتمثل الأولى في إستراتيجية التجذر المطابق للفعالية من خلال الاستثمارات النوعية الخاصة بالمسيرين والتي تعود بالفائدة على المؤسسة والمساهمين، أما الإستراتيجية الثانية فتتمثل في التجذر المضاد للفعالية وتتم عن طريق الاستثمارات الخاصة التي تعتمد على التلاعب بالمعلومة والتحكم في الموارد، حيث تعتمد إستراتيجية المسير المتجذر على التحكم في الموارد المتاحة في المؤسسة وعدم الاعتماد على موفري الموارد الخارجية وذلك من أجل تخفيض خطر الإستغناء عنهم.

ب. **التجذر التنظيمي والسوقي:** يشير (Gomez) سنة 1996 إلى نوعين من التجذر من خلال هذا التصنيف حيث يتمثل الأول في التجذر التنظيمي والذي يظهر في الحالات التي يوجه فيها المسير الاستثمارات إلى المجالات التي يعرفها جيدا، كما يمكنه تعيين الموظفين الذين تربطه بهم علاقات خاصة (السيطرة على الرقابة الداخلية) وبناء شبكات اجتماعية، ويمكنه أيضا القيام بتبني سياسة رواتب محفزة للموظفين وذلك لضمهم لحسابه على حساب مصالح المساهمين، أما التجذر السوقي والذي يمثل شكلا آخر من أشكال الإنتهازية، حيث يضع المسير شبكة علاقات خارجية تفضيلية، والمتمثلة في جميع الشركاء خارج المؤسسة الذين تربطه بهم علاقات مميزة.

ت. **التجذر وفقا لإستراتيجية التلاعب أو التحييد:** تهدف عملية التجذر وفقا لاستراتيجية التلاعب بالمعلومة إلى إستغلال حالة عدم تماثل المعلومات التي تميز علاقة المسير ببقية الشركاء في المؤسسة، وتفترض هذه الإستراتيجية إحتمالين فمن ناحية سيميل المسير إلى تبني سلوك الإحتفاظ بالمعلومة ومن ناحية أخرى سيسعى إلى جعل المعلومة أكثر تعقيدا بالنسبة للمساهمين.

أما التجذر وفقا لإستراتيجية التحييد فالمسير يسعى إلى الإفلات من رقابة المساهمين وذلك من خلال الاستثمارات الخاصة التي تقلل من خطر الإستغناء عنه وكذلك يحصل على مزايا نقدية في شكل أجور ورواتب أو مزايا غير نقدية من خلال زيادة قدرتهم على اتخاذ القرارات داخل المؤسسة، ويقال عن الاستثمارات بأنها خاصة بالمسير إذا كان التخلي عنه يؤدي إلى خسارة في قيمة الأصول يتحملها المساهمين(Charreaux, 1996, p. 7) .

كما يمكن تحديد ثلاث حالات يتواجد فيها المسير المتجذر والمتمثلة فيما يلي (غلاي، 2019، صفحة 150):

أ. **التجذرية الحيادية:** وتكون هذه الحالة في بداية عقد المسير أين يكون في مواجهة مع ملاك جدد ومسؤوليات جديدة وبالتالي فإن المنصب الجديد يجعل غالبية المسيرين يبحثون على نسج علاقات شخصية جديدة من خلال شبكة علاقات داخلية أكثر منها خارجية، وفي هذه الحالة سيسعى المسيرين إلى إعتماد السلوك الذي يقوم على احترام مصالح ملاك المؤسسة.

ب. التجذرية الهجومية: يتميز سلوك المسير في هذه الحالة بالانتهازية، من خلال الإستفادة من منصبه ونسج شبكة علاقات سواء كانت داخلية أو خارجية والإستفادة من المعلومات غير المتماثلة بينه وبين الملاك للقيام بالاستثمارات النوعية، حيث يعمل المسير على رسم صورة حسنة لكل الأعمال التي يقوم بها لتبرير تبعات أعماله لدى الملاك، ويتحكم المسير في هذه الحالة في عمليات الرقابة الداخلية، كما يبحث عن تعظيم مصلحته الشخصية على حساب تعظيم القيمة السوقية للمؤسسة.

ت. التجذرية الدفاعية: في هذه الحالة يتبنى المسير استراتيجية دفاعية مثل ممارسة الرقابة وذلك نتيجة خوفه من فقدان منصبه، وهي الحالة التي يقترب فيها المسير من إنتهاء عقده مع المؤسسة.

ويلاحظ مما سبق أن عملية تجذر المسيرين قد تحمل في طياتها إنعكاسات سلبية أو إيجابية للمؤسسة وبالتالي قد تخدم مصالح المساهمين كما قد تتعارض مع مصالحهم، ويمكن توضيح ذلك من خلال ما يلي (Pigé, 1998, pp. 135-136):

- من خلال سعي المسير لبناء شبكات علائقية، فإنه يزيد من رأس ماله الاجتماعي، فتستفيد المؤسسة إما من خلال أداء تجاري أفضل (حيث يحصل المسير على الطلبات بسهولة أكبر بفضل شبكته العلائقية)، أو مناخ اجتماعي أفضل وإنتاجية أكبر للموظفين (حيث يتمتع المسير بشرعية داخلية قوية ولديه معرفة شاملة بالمؤسسة وهيكلها التنظيمي)، أو من خلال التنسيق بشكل أفضل داخليا وخارجيا.
- عندما يتمكن المسير من التجذر فإنه يتخلص من آليات الرقابة الداخلية في المؤسسة، وبالتالي ستتجه أهدافه إلى خدمة مصالحه الشخصية، على حساب زيادة قيمة المؤسسة، وعادة ما يكون ذلك عند إقتراب نهاية عقده الذي يربطه بالمؤسسة حيث تصبح أهدافه ومصالحه غير متطابقة مع أهداف ومصالح المساهمين.

المطلب الثالث: نظرية أصحاب المصالح والنظريات المعرفية المفسرة لحوكمة المؤسسات

إختلفت هذه النظريات عن النظريات السابقة، في كون هذه الأخيرة تشير إلى اتساع اهتمام المؤسسات الاقتصادية بجميع الأطراف أصحاب المصلحة، وتيقن المؤسسات أن إستمراريتها وتحقيقها لأهدافها طويلة المدى لا يتعلق فقط بتحقيق رضا المساهمين وتحقيق العوائد الكبيرة وتخفيف الصراع بين المساهمين والمسيرين، دون الاهتمام بضرورة بناء سمعة جيدة أمام جميع الأطراف أصحاب المصلحة والاهتمام بمتطلباتهم، كما إهتمت النظريات الحديثة بإدارة المعرفة داخل المؤسسة من خلال الاهتمام بالكفاءات التي تعتبر من أهم الأصول اللاملموسة في المؤسسات في ظل التحول من الاقتصاد التقليدي إلى الاقتصاد المعرفي، وهو ما يعني إقرار صناع القرار داخل المؤسسات أنه بالإضافة إلى ضرورة التنسيق بين مختلف الأطراف أصحاب المصلحة من خلال تضييق فجوة تضارب المصالح، فإنه يجب الاهتمام بتدريب وتكوين كفاءات قادرة على توليد المعرفة والتي من شأنها أن تكسب ميزة تنافسية للمؤسسة وكذلك توليد القيمة، ومن خلال ذلك فإنه سيتم تناول نظرية أصحاب المصالح والنظريات المعرفية باعتبارهما من أهم النظريات الحديثة لحوكمة المؤسسات.

الفرع الأول: نظرية أصحاب المصالح:

تمت صياغة مصطلح أصحاب المصالح (stakeholders) رغبة في اشتقاقه من مصطلح حملة الأسهم (stockholder) للإشارة على أن الأطراف الأخرى لها مصلحة وحصة في المؤسسة أيضا، وذلك سعيا لاستبدال النظرة التقليدية للمؤسسة المسماة بالنظرة التساهمية والتي تفترض أن المسيرين لديهم إلتزام ائتماني للعمل حصريا لصالح المساهمين (Mercier, 2001, p. 2).

وتشغل هذه النظرية اهتمام العديد من الكتاب والباحثين ومسيري كبرى المؤسسات العالمية، على الرغم من أن معظمهم يتفق على أن أول باحث اهتم بأصحاب المصالح هو الباحث الأمريكي Edward Freeman سنة 1984، إلا أن هناك من يرى أن البدايات الأولى للاهتمام بأصحاب المصالح تعود لسنة 1959 للباحث Penrose والذي خاض في علاقة المؤسسة بالأطراف أصحاب المصلحة (فلاق، 2019، صفحة 306).

وهناك من يرجع البدايات الأولى لنظرية أصحاب المصلحة إلى ما قبل صياغة المصطلح والتي تعود للباحثان Dodd سنة 1932 وBarnard سنة 1938 كرواد لهذه النظرية عندما روجوا لفكرة أنه يجب على المؤسسة أن تقلل من تضارب المصالح بين مختلف الأطراف من أجل ضمان التعاون الضروري فيما بينهم بطريقة عملية، كما تجدر الإشارة هنا إلى البحث الذي قدمه كل من Rhenman وStymne سنة 1965 الذي يصفان فيه المؤسسة كنظام إجتماعي تلعب فيه الأطراف أصحاب المصلحة دورا حاسما، إلا أن هناك من يرى أن الباحث Ansoff يعتبر أول من تطرق لمصطلح نظرية أصحاب المصالح سنة 1968 حيث يرى أن مسؤولية المؤسسة هي التوفيق بين المصالح المتعارضة بين الأطراف التي لها علاقة مباشرة بها وهي المسؤولين، الموظفين، المساهمين، الموردين والموزعين، لذلك يجب على إدارة المؤسسة مواءمة أهدافها مع أهدافهم وذلك لكسب رضا جميع الأطراف، على إعتبار أن الربح هو هدف مهم من أهداف المؤسسة ولكن ليس بالضرورة أن يكون الهدف الوحيد. ومنذ ثلاثينات القرن الماضي نجد عدد قليل من المؤسسات الكبرى التي إعترفت بأصحاب المصالح مثل شركة جنرال الكتريك والتي اعترفت بأربعة أطراف من أصحاب المصالح وهم المساهمين، العملاء، الموظفين والمجتمع (Mercier, 2001).

أولا مفهوم أصحاب المصالح

في وقتنا الحاضر لم يعد مالك المؤسسة هو الذي يقوم بإدارتها بسبب التغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال، حيث أصبحت المؤسسات اليوم تمتلك شخصية معنوية وإدارة مستقلة عن مالكيها، وبسبب هذه الظروف والعديد من الأسباب الأخرى أصبح هناك أطراف أخرى ترتبط بالمؤسسة، ولكل طرف هدف يسعى إلى تحقيقه من خلال المؤسسة تحت إسم أصحاب المصالح، حيث أصبحت المؤسسات تولي اهتماما واضحا بهذه الأطراف لما لها من تأثير على نشاطها، وتؤكد الدراسات إلى وجود العديد من التعاريف التي قدمها الباحثون حول مصطلح أصحاب المصالح وذلك انطلاقا من اتجاهاتهم الفكرية (الجبوري و شهاب، 2012، صفحة 239)

وفيما يلي الملخص الذي اقترحه Mercier و Gond سنة 2005 لتعريف أصحاب المصالح والذي اعتمد فيه على أربعة مقاربات لأصحاب المصالح.

الجدول(4-2): مقاربات أصحاب المصالح

المقاربة	الباحث	التعريف
أصحاب المصالح جماعة ضرورية لبقاء المؤسسة	معهد ستانفورد للأبحاث 1963	الأفراد أو الجماعات التي بدون دعمها ينتهي وجود المؤسسة
	Rhenman et Stymne (1965)	المجموعة التي تعتمد على المؤسسة في تحقيق أهدافها الخاصة والتي تعتمد عليها هذه الأخيرة لضمان استمرارها
	Freeman et Reed (1983)	الأفراد أو المجموعات التي تعتمد عليهم المؤسسة من أجل بقائها.
	Kochan et Rubinstein (2000)	مجموعة من الجهات الفاعلة التي تساهم بموارد مهمة وتضيف القيمة ولديها القوة الكافية للتأثير على أداء المؤسسة
أصحاب المصالح جماعة تؤثر و تتأثر بنشاط المؤسسة	Freeman (1984)	فرد أو مجموعة من الأفراد الذين يمكن أن يؤثروا أو يتأثروا بتحقيق الأهداف التنظيمية
	Post, Preston et Sachs (2002)	الأفراد أو الجماعات الذين يساهمون في قدرة المؤسسة على خلق القيمة وهم المستفيدون الرئيسيون من أنشطة المؤسسة ويتحملون المخاطر
مجموعة تمتلك حقوق في المؤسسة	Evan et Freeman (1993)	المجموعات التي لها مصلحة أو حق على المؤسسة.
	Clarkson (1994)	مجموعات من الفاعلين الذين يتعرضون لمخاطر نتيجة استثمار شكل من أشكال رأس المال البشري أو المالي في المؤسسة.
	Clarkson (1995)	الأشخاص أو المجموعات الذين لديهم حقوق أو مصالح تنشأ من أنشطة المؤسسة
أصحاب المصالح تمتلك صفات معينة	Mitchell, Agle et Wood (1997)	مجموعة من الجهات الفاعلة تتمتع بواحدة على الأقل من الصفات الثلاث التالية: السلطة، الشرعية وسرعة الاستجابة.

Source : Boussoura, E., & Zeribi, O. (2008, mai 27-29). La Stakeholder Theory permet-elle d'appréhender le concept de RSE? conférence de l'association internationale de management stratégique(AIMS). Nice, france: Association International de management Stratégique p 6

ثانيا تصنيفات أصحاب المصالح

صنف العديد من الباحثين أصحاب المصالح إلى عدة تصنيفات يمكن التطرق إلى بعضها من خلال ما يلي:

أ. تصنيف selon Ronald، Mitchell Bradley Agle و Donna Wood سنة 1997: يتم تصنيف أصحاب المصالح وفقا لهذا التوجه من خلال الإجابة على السؤال التالي: أي من أصحاب المصلحة يحصل على أكبر قدر من اهتمام

مسيري المؤسسات؟ أو كيف يمكن لبعض الأطراف أن تصبح صاحبة مصلحة؟ وما هي السمات التي ترجح أطراف معينة لتصبح صاحبة مصلحة حاسمة بالمؤسسة؟ ويعتبر أصحاب المصلحة وفقا لهذا التوجه ليسوا ثابتين بل يتم تقييم أهميتهم بالنسبة للمؤسسة وفقا للسيناريوهات المتغيرة ويتم التفريق بينهم وفقا لثلاثة معايير أو صفات رئيسية وهي (بلحمو و كرزابي، 2019، صفحة 119):

1. **السلطة:** القدرة على التأثير في قرارات المؤسسة.
2. **الشرعية:** هي تصور أو إفتراض عام مبني على أن أفعال المؤسسة مرغوبة أو مناسبة وفقا لمعايير القيم والمعتقدات الاجتماعية.
3. **الإستعجالية (سرعة الإستجابة):** و تسمى أيضا الإلحاح وهي ميزة ضاغطة من طرف أصحاب المصالح، بمعنى إلتزام المسيرين ودرجة استجابتهم لطلبات أصحاب المصالح في الوقت المناسب.

ووفقا لهذا التصنيف فإن الصفات الثلاثة قد تكون متوفرة في أصحاب المصالح ولكن بدرجات متفاوتة تتغير مع الوقت وكلما كان صاحب المصلحة يتوفر على عدد أكبر من الصفات وبدرجات عالية زاد إحتمال جذب انتباه مسيري المؤسسات وبالتالي زادت قدرته على التأثير في المؤسسة ومن خلال هذه المعايير يمكن تحديد ثمانية أنواع من أصحاب المصالح مقسمة إلى أربع فئات رئيسية (Cayrol, 2006, pp. 29-30)**:**

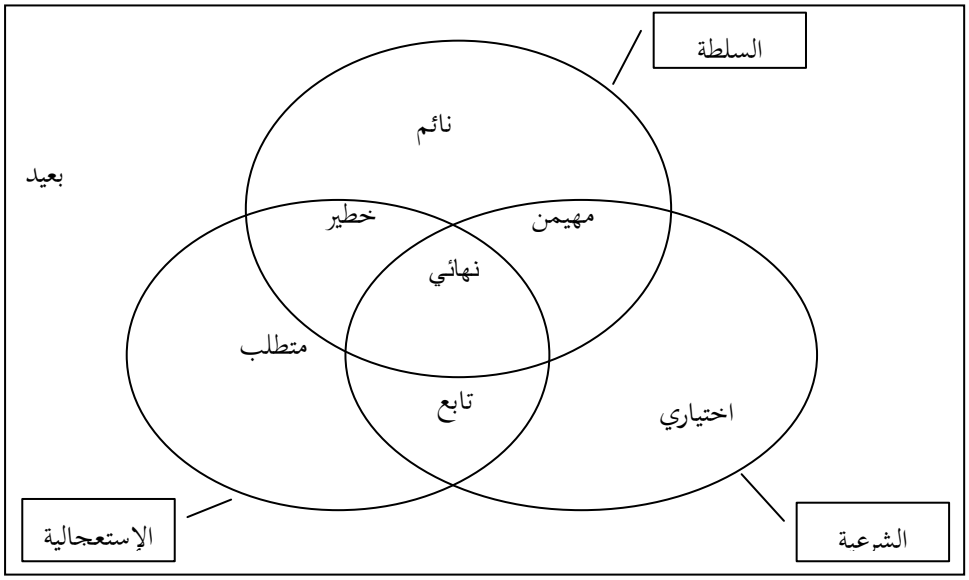
1. **فئة أصحاب المصالح البعيدة:** لا يتمتع أصحاب هذه الفئة بأي صفة من الصفات الثلاث ولكن بمرور الوقت قد يكتسبون بعضا منها.

2. **فئة أصحاب المصالح الكامنة:** تشمل هذه الفئة ثلاثة أنواع من أصحاب المصالح وهي: النائمين، الاختياريين و المتطلبين، فأصحاب المصلحة النائمين هم أطراف خاملة وليس لديهم مطالب معينة لكنهم أقوياء من خلال السلطة التي يمتلكونها، أما أصحاب المصلحة الاختياريين فهم أطراف تمتلك مطالب مشروعة ولكن ليس لديهم القدرة في التأثير على المؤسسة وليس لديهم الحاجة الملحة لتلبية طلباتهم، في حين أن أصحاب المصلحة المتطلبين يمتلكون فقط صفة الاستعجالية والإلحاح لتنفيذ طلباتهم وغالبا ما لا تكون لهذه الفئة علاقة مباشرة بالمؤسسة ولا توليها هذه الأخيرة سوى القليل من الاهتمام.

3. **فئة أصحاب المصالح المتوقعة أو في الإنتظار:** وتضم هذه الفئة ثلاثة أنواع من أصحاب المصالح وهي المهيمنين، التابعين أو المعتمدين والخطرين وتفتقر هذه الفئة لصفة واحدة فقط وتمتلك صفتين أساسيتين وهي الشرعية والسلطة أو الشرعية والإستعجال أو الاستعجال والسلطة وتجدر الإشارة إلى أن أصحاب المصلحة الميهمنين هم الذين يمتلكون السلطة والشرعية أما أصحاب المصلحة التابعين أو المعتمدين هم الذين لديهم مطالب شرعية ولكن ليس لديهم القدرة على مطالبة المؤسسة بها ولذلك يلجئون إلى الأطراف الأخرى من أصحاب المصلحة لإسماع صوتهم، بينما يمثل أصحاب المصلحة الخطرين أولئك الذين يستطيعون استخدام الوسائل القسرية للتعبير عن مطالبهم ومن ناحية أخرى من المستحسن عدم الإعتراف بشرعيتهم.

4. **فئة أصحاب المصالح النهائية أو الحرجة:** وهي الفئة التي تمتلك الصفات الثلاثة الشرعية، السلطة والإستعجال أو الإلحاح وبالتالي فهي الفئة الأكثر قدرة في التأثير على سلوك المؤسسة، ويمكن لجميع أصحاب المصلحة المنتظرين أو المتوقعين التحول بسرعة إلى هذه الفئة بامتلاكهم صفة إضافية واحدة. و يمكن توضيح ما سبق من خلال الشكل التالي:

الشكل (2–2) : تصنيف أصحاب المصالح حسب صفاتهم



Source : Cayrol, A. (2006). Analyse du rôle des parties prenantes dans la stratégie de développement durable d'une banque Étude de cas : la Banque Triodos. Travail de Fin d'Études présenté En vue de l'obtention du grade académique de Diplômé d'Études Spécialisées en Gestion de l'Environnement. Bruxelles, Institut de Gestion de l'Environnement et d'Aménagement du Territoire IGEAT, Belgique: Université Libre de Bruxelles p30

ب. تصنيف Perry Sadorsky و Irene Henriques 1999: إقترح كل من Sadorsky وHenriques تصنيف لأصحاب المصالح ليس فقط على أساس وظيفتهم وإنما على أساس قدرتهم في التأثير على المؤسسة وقام الباحثان بتقسيم أصحاب المصالح إلى أربع مجموعات كما يلي (Persais, 2004, pp. 6-7):

1. **أصحاب المصالح من النظام**: وتتكون من الحكومات، الشبكات غير الرسمية، الجمعيات المهنية، المؤسسات الرائدة في القطاع والتي لديها قدرة التأثير وتوجيه المعايير لصالحها داخل القطاع.
1. **أصحب المصالح التنظيمية**: وتتكون من المستهلكين، الموردين، الموظفين والمساهمين يشاركون بشكل مباشر في الأداء التشغيلي للمؤسسة، كما أن قراراتهم تؤثر على نتيجة المؤسسة في بيئتها التنافسية.
2. **أصحاب المصالح من المجتمع**: وتتكون من المنظمات البيئية، الجمعيات النقابية، جماعات الضغط، ويمتلك أصحاب المصالح من المجتمع القدرة على تعبئة الرأي العام لصالح المؤسسة، وعلى العكس من ذلك يمكنهم التأثير في المؤسسة من أجل تغيير سلوكها غير المقبول.
3. **الإعلام**: تعمل هذه الفئة كمكبر صوت للفاعلين في المجتمع الذين يقومون باستخدام الإعلام لإضفاء طابع الشرعية على مطالبهم من خلال التأثير على تصورات المجتمع تجاه المؤسسة.

ت. تصنيف Sharma Sanjay 2001: يتم التمييز في هذا التصنيف بين أصحاب المصالح الاقتصادية والاجتماعية، حيث يتم تقسيم هذه الأخيرة إلى المصالح البيئية والمصالح الاجتماعية، وتتمثل الأطراف الاقتصادية الفاعلة في المنافسين، العملاء، الموردين والتي تعمل على توليد المعرفة التشغيلية الهادفة إلى تحسين الكفاءات التشغيلية والأداء الاقتصادي، أما الأطراف الفاعلة

البيئية والاجتماعية فغالبا ما تكون مطالبها حول الإستدامة، ومثال ذلك مطالبة بعض الأطراف المجتمعية بتحسين الظروف الاجتماعية وفي نفس الوقت التقليل من التلوث المنبعث من المؤسسة (بلحمو و كرزابي، 2019، صفحة 121)

ث. تصنيف Max Clarkson 2005: يستخدم كلاركسون مصطلح أصحاب المصلحة الأساسيين والثانويين. فأصحاب المصلحة الأساسيون هم الأطراف الفاعلة أو الطوعية لديهم حق ناتج عن العلاقات التعاقدية وعادة ما تشمل هذه المجموعة المساهمين، المستثمرين، الموظفين،العملاء،الموردين وكذلك السلطات العمومية التي لها دور أساسي في توفير البنى التحتية والأطر القانونية التي تعمل فيها المؤسسات. أما أصحاب المصلحة الثانويين أو اللاإراديين يعرفهم كلاركسون على أنهم تلك المجموعات التي تؤثر أو تتأثر بأعمال المؤسسة، ولكن ليس لديهم تعاملات مع المؤسسة وليست ضرورية لبقائها، ووفقا لكلاركسون فإن المؤسسة لا تعتمد كثيرا على أصحاب المصلحة الثانويين لكن إهمال هذه الأطراف من الممكن أن يلحق بالمؤسسة أضرارا جسيمة (Cayrol, 2006).

ثالثا: نظرية أصحاب المصالح

تركز نظرية أصحاب المصالح على المجموعات التي تربطها علاقة بالمؤسسة حيث تؤثر على أداء المؤسسة وكيفية تحقيقها لأهدافها، و تضم هذه المجموعات المستثمرين، العملاء، الموظفين والعمال، الموردين، منظمات المجتمع وحماية البيئة والمجتمع ككل، ويعرفها فريمان بأنها العلاقة التي تربط المؤسسة بالبيئة المحيطة بها ومعرفة ردة فعلها وكيفية الإنسجام معها، كما تركز نظرية أصحاب المصالح في التحول إلى الاهتمام بأصحاب المصالح الآخرين بالمؤسسة بدلا من الاهتمام بحملة الأسهم فقط، وتهتم نظرية أصحاب المصالح بتحديد العلاقة بين أصحاب المصالح وتحقيق المؤسسة لأهدافها المسطرة وبين عملية اتخاذ القرارات مع ضرورة أن تكون بصورة أخلاقية، حيث تعترف هذه النظرية بكل الأطراف التي من شأنها أن تلعب دورا رئيسيا في خلق قيمة إقتصادية في المؤسسة (الطاهر حماد، 2015، صفحة 116)

وقد وضعت نظرية أصحاب المصالح نموذجا للمؤسسة والذي من خلاله يمكن لكل الأفراد والمجموعات من أصحاب المصالح المشروعة المشاركة في المؤسسة مقابل الحصول على منافع، بحيث لا توجد أولوية في الحصول على هذه المنافع لمجموعة معينة من أصحاب المصالح على حساب مجموعة أخرى، و يعتبر مفهوم هذه النظرية مخالف لفكرة أن المؤسسة وجدت من أجل تعظيم ثروة المساهمين، حيث تقوم هذه النظرية أساسا على فكرة أن المؤسسة وجدت من أجل خدمة كل من لديهم مصلحة مرتبطة بها ويتأثرون بنشاطها وأعمالها، محاولة بذلك تخطي مشكلة الوكالة، وبالتالي فمضمون هذه النظرية يستند على فكرة وجود المؤسسة لخدمة العديد من الأطراف أصحاب المصلحة والذين لديهم اهتمامات بالمؤسسة و ينتفعون أو يتضررون من هذه الأخيرة بطريقة أو بأخرى (العنزي، 2007، صفحة 12).

وتفترض هذه النظرية ما يلي (بن زغدة، 2019، صفحة 62):

1. نجاح العمل مرتبط بقدرته على خلق القيمة للمساهمين، العملاء، الموردين، الموظفين، البنوك، المقرضين والمجتمع.
2. يجب أن يتميز المسيرين بالكفاءة والمعرفة الكافية في تسيير مصالح كل الأطراف في اتجاه واحد، وأن يجسدوا المعاملة العادلة بينهم.

3. لا يمكن النظر إلى اهتمامات أصحاب المصلحة في المؤسسة بشكل متفرق، وإنما يتم الاهتمام بمصالحهم دفعة واحدة والنظر إليها على أنها تتماشى مع بعضها البعض جنبا إلى جنب.
4. تكون المؤسسة مسؤولة أمام الأطراف أصحاب المصلحة نتيجة العلاقة التي تربطها بهذه الأطراف والتي تمثل نوع من أنواع العلاقات الاجتماعية.
5. تستند هذه النظرية على طبيعة العلاقة بين المؤسسة وأصحاب المصالح، وعلى كيفية إنجاز المعاملات، كما يمكن أن تؤثر النتائج المحققة على المجتمع وأصحاب المصالح.

رابعا: إدارة العلاقة مع أصحاب المصالح

تعددت آراء الكتاب والباحثين حول علاقة المؤسسة بالأطراف أصحاب المصلحة فهناك من يصطلح عليها إدارة العلاقة مع أصحاب المصالح وهناك من يطلق عليها إسم حوكمة أصحاب المصالح ، إلا أن إدارة العلاقة مع أصحاب المصالح هو المصطلح الأكثر شيوعا والذي أقره Freeman وآخرون، حيث تناول هذا المصطلح تحليل ومعرفة اهتمامات ومتطلبات كل طرف من أصحاب المصالح بالإضافة إلى معرفة كيفية إدارة علاقة التأثير المباشر بين هذه الأطراف والمؤسسة (دكار و عباس، 2021، صفحة 463)

ويعرف Freeman إدارة أصحاب المصالح على أنها جميع العمليات التي تسعى إلى توضيح العلاقة المتبادلة بين المؤسسة والأطراف أصحاب المصلحة وتحليل التفاعلات التي تنتج عن هذه العمليات، وذلك من أجل خلق القيمة في المؤسسة واتخاذ القرارات المناسبة، وتمر عملية إدارة أصحاب المصالح بأربع عمليات وهي (بادن و بريش، 2017، صفحة 41):

أ. تحديد الهوية لأصحاب المصالح: وتعتبر من أهم العمليات بالنسبة للمؤسسة، والتي تقوم بها هذه الأخيرة قبل البداية في نشاطها، والهدف منها هو تحديد هوية كل طرف من أطراف أصحاب المصالح وتحليل علاقته بالمؤسسة، من خلال تقييم مستوى المصلحة التي تربطه بالمؤسسة ومستوى إشراكه، وكذلك مستوى التأثير عليه، وهذا انطلاقا من إلتزام المؤسسة ببعض الشروط وهي إعداد قائمة تحدد فيها أصحاب المصالح وهويتهم وكذلك الأمور المشتركة بين مختلف الأطراف والتي يمكن من خلالها معرفة طبيعة العلاقات بينهم، ويمكن لعملية تحديد هوية أصحاب المصالح أن تؤثر أو تتأثر بالقرارات التي تصدر من المؤسسة وكذلك بتحليل وتسجيل المعلومات التي تمتلكها المؤسسة عن مصالحهم وإشراكهم بالإضافة إلى الآثار المتوقعة على نجاح المؤسسة.

ب. خطة إدارة أصحاب المصالح: الغرض من هذه العملية هو تحديد و تقييم درجة إشراك أصحاب المصالح أثناء تحديد هويتهم، وتقوم هذه الخطة على مجموعة من العناصر الأساسية وهي خطة الإدارة في المؤسسة توثيق وتسجيل الأطراف أصحاب المصلحة وجميع العوامل المحيطة بالمؤسسة وجميع المعلومات السابقة عن المؤسسات المشابهة.

ت. إشراك أصحاب المصالح: وتعبر هذه العملية عن الإستمرار في التواصل بين أصحاب المصالح والمؤسسة من أجل الوصول إلى التوافق حول متطلباتهم وتلبية توقعاتهم والقضايا التي تخصهم، والمساهمة في الإفصاح عن إدارة المخاطر في المؤسسة وكذلك زيادة الثقة وتحسين السمعة بين أصحاب المصالح.

والجدول التالي يوضح مستويات إشراك أصحاب المصالح في أهداف المؤسسة و نشاطاتها.

جدول (5-2): مستويات إشراك أصحاب المصالح

المستويات	المحتوى
الإبلاغ	المساواة والموضوعية في توفير المعلومات لأصحاب المصالح التي تمكنهم من فهم القضايا ومعرفة الفرص والحلول.
التشاور	التشاور مع أصحاب المصالح حتى يتمكن صناع القرار من معرفة آراء أصحاب المصالح فيما يتعلق بالحلول المقترحة والبدائل المتوفرة والقرارات المتخذة.
الإنضمام	من خلال العمل المباشر مع أصحاب المصالح وتلبية اهتماماتهم ومتطلباتهم.
التعاون	بغرض المشاركة مع الجهات المعنية في أي جانب يخص اتخاذ القرارات بما في ذلك تطوير واختيار أفضل البدائل.
التمكين	وهو تمكين أصحاب المصالح من اتخاذ القرارات النهائية.

المصدر: عبد القادر بادن، و عبد القادر بريش. (2017). إدارة أصحاب المصلحة كأحد متطلبات إنجاح عملية تحول البنوك التقليدية إلى المصرفية الإسلامية. مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف(17)، ص41

ث. مراقبة عملية إشراك أصحاب المصالح: وتعني مراقبة المستوى الحالي لأصحاب المصالح كما هو موضح في الجدول أعلاه وتدخل المؤسسة لمعرفة ردود الأفعال لكل مستوى من مستويات الإشراك، وذلك من أجل ضبط العلاقات وتعديل وتصحيح التجاوزات التي تخل بالتوازن المطلوب لكل طرف من أطراف أصحاب المصالح وذلك دون تعد للحدود المتعلقة بإدارة المؤسسة (بادن و بريش، 2017، صفحة 42).

الفرع الثاني: النظريات المعرفية:

تركز النظريات التعاقدية لحوكمة المؤسسات على المشاكل المتولدة بين أطراف العقد بسبب تضارب المصالح وعدم تماثل المعلومات، وبالتالي هذه النظريات لا تتناول تحليل عملية خلق القيمة في المؤسسة وإنما تهتم بعملية توزيع القيمة، وتغفل بذلك عن عدة عوامل مهمة في البحث عن مصادر تعطي للمؤسسة ميزة تنافسية في خلق القيمة وبشكل مستدام كالكفاءة، المعرفة، الابتكار والتعلم (شرشافة، 2021، صفحة 54)، حيث تفترض النظريات التعاقدية أنه يتم تفسير جميع المعلومات بنفس الطريقة من قبل جميع الأطراف، وظهور عدم التناسق في الحصول على المعلومة بين الأطراف يمثل مصدر المشاكل التي يجب حلها، بينما في التيار المعرفي يعتبر أن الأطراف لديهم أنماط معرفية متباينة*، وبالتالي فالمؤسسة تهتم بعملية تكوين القيمة وتخصيصها (Louizi, 2011, p. 36).

ووفق النظريات المعرفية فإن دور آليات حوكمة المؤسسات لا يقتصر على قدرتها في الحد من تضارب المصالح بين مختلف الأطراف الفاعلة كما هو الحال بالنسبة للنظريات التعاقدية، وإنما تسعى إلى تحسين توليد المعرفة داخل المؤسسة وهو ما يجعلها تكتسب ميزة خاصة من خلال إكتساب الكفاءات، فدور حوكمة المؤسسات في ظل النظريات المعرفية لا يقتصر عن الإفصاح عن القرارات المتخذة لكل الأطراف أصحاب المصلحة، بل التأكد أن مختلف إجراءات اتخاذ هذه القرارات تعتبر فعالة (شيبوب،

* أنماط معرفية متباينة تعني أنه يمكن تفسير نفس المعلومات بشكل مختلف.

2016، صفحة 25). وبالتالي فإن آليات الحوكمة من خلال النظريات المعرفية ينبغي أن تمكن الإدارة من التبليغ عن الكيفية التي يتم من خلالها تحقيق الأهداف المسطرة، ومجلس الإدارة كأحد الآليات الداخلية للحوكمة يلعب دورا معرفيا ويصبح المكان الذي يتم فيه تبادل الأراء وفتح باب النقاش، ومن خلاله يمكن لأعضاء مجلس الإدارة التأثير في المهارات الإدارية للمسير، وعموما ينبغي أن توجه آليات الحوكمة المسير وتساعده في اتخاذ القرارات التي تحقق خلق القيمة وذلك عن طريق التعلم التنظيمي والإبتكار (شرشافة، 2021، صفحة 55).

فمسألة التوفيق بين المصالح المتعارضة لا تعتبر المشكلة الرئيسية التي تربط بين الحوكمة وتحقيق الأداء الأفضل للمؤسسة، حيث تقدم النظريات المعرفية فكرة خلق القيمة التي تعتمد على النظرة التعاونية بين مختلف الأطراف الفاعلة، وبالتالي فدور الحوكمة ليس فقط إيجاد الحلول والتوفيق بين المصالح المتعارضة والتي ترتبط بكيفية توزيع الدخل، ولكن أيضا في كيفية إنشاء مشاريع منتجة وكيفية تطوير التعلم التنظيمي بين الأطراف المشاركة من أجل المساهمة في عملية الإبتكار (بلبركاني، 2014، صفحة 56).

ومما سبق فإن النظريات المعرفية تشير إلى أن عملية خلق القيمة مصدرها المعرفة التي تمتلكها المؤسسة، حيث يرتبط مصدر خلق القيمة بمجموعة من العناصر التي يصعب تقليدها، والتي توفر ميزة تنافسية كبيرة واستدامة للمؤسسة، في حين أن محددات خلق القيمة من خلال النظريات المعرفية أصلها اجتماعي ونفسي(Garoui & Jarboui, 2012, p. 66) .

وفي إطار النظريات المعرفية يمكن الإشارة إلى ثلاثة نظريات رئيسية تتمثل فيما يلي:

أ. **النظرية السلوكية**: تم تطويرها من قبل (Simon) سنة 1947 و (March and Simon) سنة 1958 و (Cyert and March) سنة 1963، واعتبروا أن المؤسسة تحالف سياسي، وهي عبارة عن مؤسسة معرفية تتكيف من خلال التعلم التنظيمي، في حين أن التعلم التنظيمي يقوم على إفتراض أنه يوجد ترابط بين مجموع الأفراد داخل المؤسسة من أجل توليد المعرفة، هذه الأخيرة التي تتميز بأنها ذات طبيعة جماعية، كما يعتبر التعلم عملية إجتماعية مؤسسية يخضع للتفسير والتقييم والتغذية العكسية، وبالتالي فالعملية في هذه الحالة عبارة عن صياغة وحل للمشاكل بدلا من الحصول على المعلومات وتجميعها .(Charreaux, 2004)

فالتيار السلوكي يعطي أهمية كبيرة للأبعاد النفسية للأفراد داخل المؤسسة لخلق القيمة، حيث يتطلب تحقيق الأداء المطلوب معرفة سلوك الجهات الفاعلة، وتقوم النظرية السلوكية على افتراضان هما: العقلانية المحدودة والمؤسسة عبارة عن تحالف الجهات الفاعلة ذات الأهداف الخاصة والمختلفة والتي تعد مصدرا للاختلافات والصراعات المحتملة، ووفقا لذلك فإن مبدأ تعظيم الرضا يحل محل مبدأ تعظيم القيمة للمساهمين، وعملية صنع القرار تصبح عملية تفاعلية وتنبثق من إمكانية التعلم التنظيمي (Garoui & Jarboui, 2012, p. 66)

ب. **النظرية التطورية المعاصرة**: تم تطويرها من قبل Nelson and Winter 1982، يعتبر هذا التيار المؤسسة بمثابة دليل أو خزان من المعارف الإنتاجية، حيث تسعى للحصول على المعارف وجمعها وإستخدامها والحفاظ عليها بطرق متناسقة من خلال التعلم والأنشطة الروتينية، وبالتالي فالتعلم يمكن الأفراد من أداء المهام بسرعة أكبر وبشكل أفضل وهو ما ينعكس إيجابا على أداء المؤسسة، إضافة إلى ذلك فإن التعلم يساعد على اختبار مجموعة جديدة من الحلول أو الفرص التي توفرها البيئة المحيطة خاصة عندما يكون أداء المؤسسة سلبيا أو أقل من متوسط أداء منافسيها، أما الأنشطة الروتينية تمثل الذاكرة التنظيمية للمؤسسة (وهي

مصدر الأداء حيث أن المؤسسة تعرف تلقائيا كيفية حل المشاكل التي سبق لها حلها من خلال الاعتماد على مخزونها من المعارف التي اكتسبتها من أنشطتها الروتينية)، وتعتبر الذاكرة التنظيمية عنصر من عناصر الاستقرار الذي يقضي على التعارض بين أصحاب المصالح في المؤسسة ومعيار الأداء الذي يجب مراقبة كفاءته الديناميكة (Depret & Hamdouch, 2005).

ت. النظرية الإستراتيجية القائمة على الموارد: المؤسسة وفقا للنظرية الإستراتيجية القائمة على الموارد عبارة عن مجموعة من القدرات والكفاءات التي تتميز بالندرة وصعوبة التقليد، وبالتالي فاستراتيجية المؤسسة الناجحة تساهم في عملية دعم الكفاءات المتميزة، أو خلق كفاءات جديدة والاستغلال الأمثل للموارد الموجودة في المؤسسة، ويتحقق ذلك من خلال الأخذ بعين الإعتبار اتجاهين أساسيين، فالأول يرى بأن المؤسسات لا تمتلك نفس الموارد كما لا تمتلك نفس الخبرة، أما الاتجاه الثاني يرى بأن هناك مجموعة من الشروط الواجب تحققها لتستطيع المؤسسة بناء ميزة تنافسية في قطاع معين وتتمثل هذه الشروط في أن الموارد تختلف من مؤسسة إلى أخرى، إمكانية إنتقال الموارد ولكن بشكل غير كامل، حدود المنافسة، وبالتالي فهذه النظرية تشير إلى أهمية إمتلاك المؤسسة للموارد المختلفة وكفاءات رأس المال الفكري التي تمكنها من إكتساب ميزة تنافسية (حساني و فرحاتي، 2016، صفحة 55).

المبحث الثاني: مبادئ، أهمية، أهداف وخصائص حوكمة المؤسسات

سيتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى مبادئ حوكمة المؤسسات الصادرة عن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية المحدثة سنة 2016 ومبادئ البنك الدولي، وكذا مبادئ الحوكمة العالمية الصادرة نهاية سنة 2021 عن المنظمة الدولية للمعايير(الإيزو)، بالإضافة إلى التطرق إلى بعض المفاهيم الأساسية المتمثلة في الأهمية، الأهداف،الخصائص، المحددات، الركائز، والأطراف المعنية بتطبيق حوكمة المؤسسات.

المطلب الأول: مبادئ حوكمة المؤسسات

مع تزايد الاهتمام بموضوع حوكمة المؤسسات على المستوى العالمي، حرصت عدة هيئات ومؤسسات دولية على دراسة المفهوم وتحديد المعايير اللازمة لضمان التطبيق الجيد لنظام الحوكمة، ونظرا لاختلاف التعاريف المعطاة لمفهوم حوكمة المؤسسات فقد نتج عن ذلك اختلاف في مبادئ الحوكمة (رزق، 2010، صفحة 304).

ويقصد بمبادئ حوكمة المؤسسات مجموع القواعد والإجراءات والنظم التي من خلالها يمكن تحقيق الحماية المثلى والتوازن بين مصالح كل من مديري المؤسسات والمساهمين وأصحاب المصالح، فالمبادئ تهتم بإيجاد الحلول للمشاكل المرتبطة بأساليب الحوكمة الناتجة عن فصل الملكية عن الإدارة، إضافة إلى بعض القضايا المتعلقة بعملية صنع القرار، مثل القضايا البيئية والأخلاقية (مواسي، 2018، صفحة 228).

الفرع الأول: مبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية

في أعقاب الأزمة الآسيوية سنة 1997 دعا اجتماع بمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على المستوى الوزاري إلى ضرورة وضع مجموعة من المعايير والمبادئ التوجيهية لحوكمة المؤسسات بالتعاون مع الحكومات الوطنية والمنظمات الدولية، وفي سنة 1999 تم إصدار النسخة الأولى لمبادئ حوكمة المؤسسات والتي اكتسبت إعترافا دوليا وأصبحت كمعيار عالمي غير إلزامي للتطبيق الجيد لنظام الحوكمة، وكانت تضم خمسة مبادئ أساسية لنظام الحوكمة وهي حقوق المساهمين، دور أصحاب المصالح، الإفصاح والشفافية، مسؤوليات مجلس الإدارة والتعامل المتكافئ والسليم مع المساهمين، وفي سنة 2002 دعت الدول الأعضاء بمنظمة

التعاون والتنمية الاقتصادية إلى ضرورة إجراء تقييم ومراجعة للمبادئ السابقة، وخلص التقييم إلى أنه بالرغم من أن المبادئ السابقة كانت سليمة إلا أنه لا بد من مراجعتها والأخذ بعين الإعتبار التطورات الجديدة على المستوى العالمي، ما أدى إلى صدور نسخة معدلة سنة 2004 محتفظة بالمبادئ السابقة مع إضافة مبدأ سادس وهو ضمان إطار فعال لحوكمة المؤسسات (Bouchez, 2007)، وفي أفريل سنة 2015 تم بحث مبادئ جديدة لحوكمة المؤسسات في المنتدى العالمي للحوكمة وفي جوان 2015 تم إقرار مبادئ جديدة لحوكمة المؤسسات من قبل مجلس منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وقدمت هذه المبادئ لقادة مجموعة العشرين في نوفمبر 2015 حيث أقرتها و أطلقت عليها مبادئ OECD/G20 لحوكمة المؤسسات حيث تم دمج مبدأ حقوق المساهمين و التعامل المتكافئ والسليم مع المساهمين في مبدأ واحد تحت إسم الحقوق والمعاملة المتساوية للمساهمين وإضافة مبدأ آخر والمتمثل في المؤسسات الاستثمارية، وأسواق الأسهم، وغيرهم من الوسطاء أما بقية المبادئ فبقيت على حالها (طريف، 2016).

وقد هدفت مبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لحوكمة المؤسسات إلى تجنب تعرض المؤسسات إلى الأزمات والكوارث، وتعزيز مستوى الأداء في المؤسسة وذلك من خلال تكريس الظروف الملائمة ووضع منظومة تهدف لمحاسبة جميع الأطراف المرتبطة بالمؤسسة كما تتميز بمجموعة من الخصائص تتمثل فيما يلي (خضر، 2012، صفحة 109):

- تعتبر كعناصر مرجعية وليست إلزامية، وتترك المجال واسعا للاختلاف فيما بين الدول عند تطبيقها.
- دائمة التحديث بسبب التغيرات التي تجري على بيئة الأعمال العالمية.
- تترك حرية العمل بها للحكومات والأطراف المعنية بتطبيقها.
- توصي ببعض الممارسات المشتركة التي يستوعبها أي نموذج في أي دولة كانت، كما أنها لا توصي بتبني نموذج محدد وسليم لحوكمة المؤسسات.

وفيما يلي سيتم التطرق بالتفصيل لهذه المبادئ.

أولا: ضمان إطار فعال لحوكمة المؤسسات

يجب أن يعزز إطار حوكمة المؤسسات وجود أسواق شفافة وفعالة، وأن يكون متسقًا مع أحكام القانون وأن يبين بكل وضوح تقسيم المسؤوليات بين مختلف السلطات الإشرافية، التنظيمية والتنفيذية. وتندرج تحت هذا المبدأ مجموعة من المبادئ الفرعية تتمثل فيما يلي (الدبل، 2019، صفحة 111):

أ. يجب أن يدعم الإطار العام لحوكمة المؤسسات نزاهة وشفافية وكفاءة الأسواق وأن يكون ذا تأثير على الأداء الاقتصادي ككل وعلى الحوافز التي يحصل عليها المشاركين في السوق.

ب. يجب على الجهات الإشرافية، التنظيمية والتنفيذية ضمان القيام بمسؤولياتها تجاه جميع الأطراف بطريقة شفافة وعادلة ونزيهة بالإضافة إلى اتخاذ القرارات اللازمة وفي الوقت المناسب مع التوضيح والشرح الكامل لكل هذه القرارات، ويتم ذلك من خلال توفر هذه الجهات على السلطة والموارد اللازمة للقيام بمسؤولياتها بطريقة متخصصة وموضوعية.

ت. يجب أن يكون توزيع المسؤوليات بين مختلف السلطات يخدم المصلحة العامة و مبني على أسس تشريعية.

ث. يجب أن تتواءم المتطلبات القانونية والتنظيمية لحوكمة المؤسسات مع أحكام القانون وأن تكون قابلة للتنفيذ وأن تكون قائمة على أسس تشريعية وذات شفافية.

ثانيا: الحقوق والمعاملة المتساوية للمساهمين

يجب أن يضمن إطار حوكمة المؤسسات ممارسة المساهمين لحقوقهم بكل سهولة سواء كانوا من الأقلية أو المساهمين الأجانب كما يجب ضمان التعويضات اللازمة في حال حدوث أي إنتهاك لحقوقهم (طريف، 2016)

و تندرج تحت هذا المبدأ مجموعة من المبادئ الفرعية تتمثل فيما يلي (منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية[OECD]، 2017):

أ. يجب أن تحتوي الحقوق الأساسية للمساهمين ما يلي:

1. ضمان طرق تسجيل ونقل الملكية، والحصول على المعلومات التي تخص المؤسسة في الوقت المناسب و بطرق منتظمة.
2. المشاركة في التصويت في اجتماع الهيئة العامة، والحصول على نصيب من الأرباح المحققة.
3. الحق في انتخاب أعضاء مجلس الإدارة ونزع عضويتهم.

ب. يجب أن يحصل المساهمين على المعلومات الكافية و أن يكون لهم الحق في المشاركة و الموافقة على كل القرارات التي تخص المؤسسة مثل:

1. المشاركة في كل القرارات التي تخص تعديل النظام الأساسي للمؤسسة أو تعديل عقد التأسيس.
2. الموافقة على إصدار أسهم إضافية، وعلى العمليات الإستثنائية مثل نقل الأصول جزئيا أو كليا بما يؤدي إلى بيع المؤسسة.

ت. يجب أن يحصل المساهمين على حق المشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة وأن يحصلوا على كافة المعلومات التي تخص اجتماع الجمعية العامة للمساهمين بما في ذلك طرق التصويت ويتمثل ذلك في:

1. يجب أن يحصل المساهمين على كل المعلومات التي تخص تاريخ ومكان وجدول أعمال الجمعية العامة في الوقت المناسب.
2. يجب أن يحصل جميع المساهمين على معاملة متكافئة وأن لا تؤدي إجراءات المؤسسة إلى عرقلة عملية التصويت أو فرض رسوم عالية على التصويت.
3. يجب أن تتاح الفرصة للمساهمين في مساءلة أعضاء مجلس الإدارة في نطاق الحدود المعقولة.
4. يجب تذليل كل الصعوبات التي تواجه المساهمين أثناء مشاركتهم في القرارات التي تخص حوكمة المؤسسات، كما يجب أن يكون لهم الحرية في التعبير عن آرائهم عن طريق التصويت في اجتماعات المساهمين.
5. يجب أن يتمكن المساهمين من التصويت حضوريا أو غيابيا وأن يكون التصويت في كلا الحالتين له نفس الأثر.
6. يجب القضاء على كل العراقيل التي تحد من عملية التصويت عبر الحدود.

ث. السماح للمساهمين و المستثمرين بالتشاور مع بعضهم البعض فيما يخص موضوعات الحقوق الأساسية للمساهمين وتقديم إقتراحات لإدراجها في جدول الأعمال وعقد جلسات مباحثات مع المؤسسة لتحسين نظام الحوكمة دون الالتزام بالرسميات الخاصة بالتوكيلات.

ج. يجب معاملة كل المساهمين الذين ينتمون إلى نفس فئة الأسهم معاملة متساوية، وأن يحصلوا على نفس الحقوق داخل كل فئة من فئات الأسهم، كما يجب أن تتوفر كل المعلومات التي تخص فئات وسلاسل الأسهم لكافة المستثمرين قبل قيامهم بعملية الشراء، وأن يوافق كل المساهمين الذين ينتمون لنفس فئة الأسهم على كل التغييرات التي تخص الحقوق الاقتصادية أو حقوق التصويت.

ح. كما يجب مطالبة أعضاء مجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين في المؤسسة بالإفصاح عن مصالحهم في أي عملية أو موضوع يخص المؤسسة بشكل مباشر.

خ. يجب حماية الأقلية من المساهمين من سوء الاستغلال الذي يمكن أن يتعرضوا له من قبل كبار المساهمين.

د. يجب ضمان عمل أسواق السيطرة على المؤسسات بطريقة تتميز بالكفاءة والشفافية، كما يجب عدم إستخدام آلية الدفاع ضد الاستحواذ لحماية مجلس الادارة و الإدارة التنفيذية من المساءلة.

ثالثا: المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأسهم وغيرهم من الوسطاء

يجب أن يوفر إطار حوكمة المؤسسات الحوافز اللازمة بالطريقة السليمة وأن تكون هذه الحوافز متاحة لأسواق الأسهم لتعمل بطريقة تساهم في تطبيق أفضل الممارسات للحوكمة (طريف، 2016)

و تندرج تحت هذا المبدأ مجموعة من المبادئ الفرعية تتمثل فيما يلي (OECD، 2017)

أ. يجب على المؤسسات الإئتمانية المستثمرة الإفصاح عن سياسات حوكمة المؤسسات وعن كيفية إستخدامها لحقوقها التصويتية.

ب. يجب التصويت عن طريق أمناء الحفظ بطريقة يتم الإتفاق عليها مع مالكي الأسهم.

ت. يجب على المستثمرين من طرف المؤسسات الإئتمانية الإفصاح عن الطريقة التي يتعاملون بها في حالة التعارض في المصالح الذي من شأنه أن يؤثر على ممارساتهم لحقوق الملكية ذات العلاقة باستثماراتهم.

ث. يجب أن يفرض إطار حوكمة المؤسسات على المحللين، السماسرة، المستشارين ووكالات التقييم و التصنيف وغيرهم، الذين يقدمون المشورة والتحليلات التي تتعلق بالقرارات الاستثمارية التقليل من تعارض المصلحة الذي من شأنه أن يضر بتحليلاتهم وما يقدمونه من مشورة المتعلقة.

ج. يجب منع عمليات التداول المعتمدة على معلومات داخلية لأنها تعتبر إنتهاكا للحوكمة الجيدة كما يجب تنفيذ القواعد المطبقة.

ح. يجب أن توفر أسواق الأوراق المالية المعلومات الكافية فيما يخص الاكتشاف العادل والفعال للأسعار وذلك لإتاحة الفرصة أمام المساهمين لممارسة حقوقهم وتشجيع الحوكمة الفعالة.

رابعا: دور أصحاب المصالح في حوكمة المؤسسات

يجب أن يضمن إطار حوكمة المؤسسات حقوق أصحاب المصالح التي حددها القانون والاتفاقات المتبادلة والعمل على تشجيع التعاون الفعال بين المؤسسات وأصحاب المصالح في خلق القيمة وفرص العمل وتحقيق الإستدامة (طريف، 2016).

و يندرج تحت هذا المبدأ مجموعة من المبادئ الفرعية تتمثل فيما يلي (الدبل، 2019)(OECD، 2017)

أ. يجب إحترام حقوق أصحاب المصالح التي يسنها القانون والإتفاقات المتبادلة.

ب. إذا كفل القانون حقوق أصحاب المصالح، فإنه يجب أن يحصل أصحاب المصالح على التعويضات العادلة في حال تم انتهاك حقوقهم.

ت. يجب وضع آليات تسمح للعاملين بإستثمار مهاراتهم الخاصة في المؤسسة من أجل تعزيز الأداء.

ث. عندما يتم إشراك أصحاب المصالح في عملية الحوكمة فإنه يجب السماح لهم بالحصول على المعلومات اللازمة في الوقت المناسب و بطريقة منتظمة.

ج. يجب السماح لأصحاب المصالح بما فيهم العاملين أو الهيئات التي تمثلهم بحرية التواصل مع مجلس الإدارة والسلطات العامة لتوضيح مخاوفهم تجاه الممارسات التي تتنافى مع القانون والقيم الأخلاقية.

ح. يجب أن يزود إطار حوكمة المؤسسات بإطار فعال و كفؤ للوقاية من الإعسار و إطار فعال لحماية حقوق الدائنين.

خامسا: الإفصاح والشفافية

يجب أن يضمن إطار الحوكمة الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب لكل الأمور الجوهرية التي تتعلق بالمؤسسة، بما في ذلك الوضع المالي والأداء وحقوق الملكية وجميع الأمور الإدارية التي تخص المؤسسة وحوكمتها (طريف، 2016).

ومن خلال الإفصاح والشفافية يمكن الحكم على مدى التطبيق السليم لنظام الحوكمة داخل مختلف المؤسسات، لذلك فإن إطار حوكمة المؤسسات لا بد أن يضمن تجسيد الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب عن كل المعلومات المتعلقة بالمؤسسة، وذلك بالإضافة إلى ضرورة قيام المؤسسة بالإفصاح عن الأمور غير المالية وفقا لمتطلبات عملية المراجعة، وهو ما يستدعي ضرورة تزويد حملة الأسهم ومستخدمي المعلومات المتعلقة بالمؤسسات بمعلومات غير منقوصة في الوقت المناسبة وبالتكلفة المناسبة (المشهداني، 2013، صفحة 237)

وتندرج تحت هذا المبدأ مجموعة من المبادئ الفرعية تتمثل فيما يلي (OECD، 2017):

أ. يجب أن يشمل الإفصاح معلومات مهمة وجوهرية مثل:

1. النتائج المالية ونتائج العمليات التشغيلية، وكذلك أهداف المؤسسة والمعلومات غير المالية مثل الأداء المرتبط بأخلاقيات العمل والبيئة والمسائل الاجتماعية.
2. معلومات عن كبار المساهمين، وسياسة المكافآت لأعضاء مجلس الإدارة والمسؤولين التنفيذيين، وكل الأمور التي تتعلق بأعضاء مجلس الإدارة مثل: مؤهلاتهم، طريقة اختيارهم ودرجة استقلاليتهم.
3. العمليات التي تتم بين الأطراف ذات العلاقة، والمخاطر المتوقعة، وكل الأمور المتعلقة بالعاملين وأصحاب المصالح الآخرين، وهياكل وأساليب تطبيق حوكمة المؤسسات.

ب. يجب الإفصاح عن المعلومات تبعا للمعايير المحاسبية عالية الجودة كما يجب الإبلاغ عن الأمور المالية و غير المالية.

ت. يجب تعيين مراجع خارجي كفؤ، مؤهل ومستقل للقيام بالمراجعة الخارجية السنوية وذلك لتقديم التأكيدات اللازمة لمجلس الإدارة و المساهمين بأن كل البيانات المالية تعكس بصدق الوضعية المالية للمؤسسة.

ث. يجب أن يمارس المراجعين الخارجيين عملهم بكل عناية عند القيام بعملية المراجعة فهم مسؤولين وقابلين للمساءلة من طرف المساهمين ومجلس إدارة المؤسسة.

ج. يجب أن تقدم المعلومات لمستخدميها بشكل متساو وفي الوقت المناسب وبتكلفة تمكن من الوصول إليها.

سادسا: مسؤوليات مجلس الإدارة

يجب أن يضمن إطار حوكمة المؤسسات قيام مجلس إدارة المؤسسة بالتوجيه الاستراتيجي للمؤسسة، والرقابة العالية للإدارة وأن يضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل المؤسسة والمساهمين (طريف، 2016)

و تندرج تحت هذا المبدأ مجموعة من المبادئ الفرعية تتمثل فيما يلي (OECD، 2017)

1. يجب على أعضاء مجلس الإدارة بذل العناية اللازمة والعمل وفقا للعلم التام وحسن النوايا بما يحقق المصلحة العامة للمؤسسة.
2. يجب معاملة المساهمين بطريقة متساوية، إذا كانت قرارات مجلس الإدارة مؤثرة على فئات مختلفة من المساهمين.
3. يجب اتباع المعايير الأخلاقية ومراعاة اهتمامات أصحاب المصالح الأخرين.
4. يجب على مجلس الإدارة أن يقوم بمجموعة من المهام الأساسية تتمثل فيما يلي:

7. وضع استراتيجية و أهداف المؤسسة، وضع سياسة إدارة المخاطر، خطط العمل،الرقابة الفعالة على التنفيذ وأداء المؤسسة والإشراف على المصاريف الرأسمالية و عمليات الإستحواذ والبيع.
8. الإشراف على كفاءة تطبيق الحوكمة وإجراء التعديلات إذا لزم الأمر، واختيار كبار المديرين وتحديد مكافآتهم والرقابة على أدائهم واستبدالهم إذا لزم الأمر.
9. ضمان التوافق بين مكافات كبار المديرين وأعضاء مجلس الإدارة مع مصالح المؤسسة و المساهمين في الأجل الطويل.
10. ضمان الشفافية في عملية اختيار أعضاء مجلس الإدارة.
11. الإشراف على نظام الرقابة و رصد أي تعارض يحدث بين أعضاء مجلس الإدارة و المساهمين و مصلحة المؤسسة بما في ذلك سوء استخدام موجودات المؤسسة.
12. ضمان سلامة النظم المحاسبية والإبلاغ المالي الخاص بالمؤسسة، بما في ذلك مراجعة دورية مستقلة ووجود نظام لإدارة المخاطر وضمان الرقابة المالية والتشغيلية والامتثال للقانون.
5. استقلالية مجلس الإدارة في الحكم الموضوعي عن كل الأمور التي تخص المؤسسة.
13. يجب على مجلس الإدارة تكليف عدد من أعضاءه المستقلين للقيام بالمهام التي يتوقع وجود تعارض المصالح فيها،كما يجب على أعضاء مجلس الإدارة تكريس الوقت الكافي لأداء مهامهم.
14. يجب إنشاء لجان متخصصة منبثقة من مجلس الإدارة لمساعدة المجلس على أداء مهامه.
6. يجب إتاحة المعلومات الكافية وفي الوقت المناسب لأعضاء مجلس الإدارة وذلك ليتمكنوا من أن يقوموا بمسؤولياتهم على أكمل وجه.
7. عندما يكون تمثيل العاملين في مجلس الإدارة منصوص عليه قانونا أو معتمدا طوعا، يجب تسهيل حصول ممثلي العاملين على المعلومات الكافية وتدريبهم وضمان استقلالهم عن المدير التنفيذي وإدارة المؤسسة.

الفرع الثاني مبادئ البنك الدولي:

أكد البنك الدولي على ضرورة أن تتضمن مبادئ حوكمة المؤسسات عنصرين أساسيين يتمثلان فيما يلي (الحيالي و آل غزوي، 2015، الصفحات 58-59)

أولا: الإعسار وحقوق الدائنين:

بعد الأزمة التي تعرضت لها جنوب شرق آسيا قام البنك الدولي في محاولة منه المساهمة في تحسين إستقرار النظام المالي العالمي بتقديم مبادرة يحدد فيها الأسس والخطوط الإرشادية التي تمكن من الوصول إلى أنظمة فعالة تخص الإعسار وعملية دعم الحقوق المتعلقة بعلاقة الدائنين بالمدينين في الأسواق الناشئة.

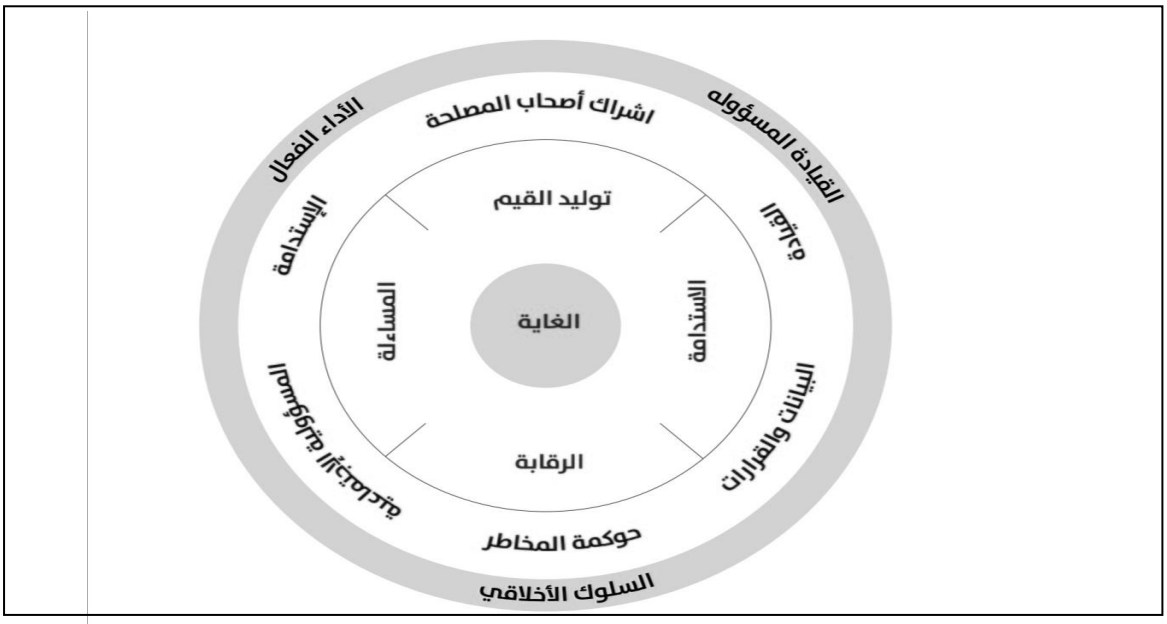
ثانيا: الشفافية في أنظمة المحاسبة والمراجعة:

سعيا من البنك في الحصول على تقارير مالية للمؤسسات تتسم بالشفافية ويتم الإفصاح عنها في الوقت المناسب ويتم إعتمادها كجزء من التقارير المتعلقة بمبادرة الالتزام بالمعايير والقواعد، فإنه يقوم بمراجعة مدى الالتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة في مجموعة من الدول بهدف وضع أسس لمقارنة الطرق المتبعة من قبل الدول موضوع المراجعة، وكذلك تقييم القدرة على مقارنة المعايير المحلية للمحاسبة والمراجعة بالمعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة ودرجة إلتزام المؤسسات بمعايير المحاسبة والمراجعة المحلية، إضافة إلى ذلك فإن مؤسسة التمويل الدولية والتي تعد من أعضاء مجموعة البنك الدولي تشجع دائما على تطبيق مبادئ الحوكمة وذلك باشتراطها على المؤسسات التي تقوم بالاستثمار فيها بتطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات وبتصميم أنظمة داخلية تتناسب مع الرقابة والتقارير وينطبق كل ذلك خصوصا على البورصة والأسواق الناشئة للأسهم والسندات.

الفرع الثالث: مبادئ الحوكمة وفقا لمواصفة إيزو 37000

تحتوي مواصفة الإيزو 37000 على إحدى عشر مبدءا لحوكمة المؤسسات، والشكل الموالي يوضح لمحة عامة حول حوكمة المؤسسات والمبادئ الرئيسية والأساسية والتمكينية وكذلك النتائج التي تتحقق وفقا لهذا المعيار.

الشكل (3-2): مبادئ حوكمة المؤسسات وفقا لمواصفة الايزو 37000



المصدر: الهيئة العامة لمكافحة الفساد. (2021). الحوكمة في المؤسسات. الكويت: الهيئة العامة لمكافحة الفساد- نزاهة-ص 1

وسيتم تقديم تفصيل لهذه المبادئ والمرتبطة بكل فئة وفقا لمعيار إيزو 37000 من خلال الجدول التالي:

الجدول (6–2): مبادئ حوكمة المؤسسات وفق مواصفة الايزو 37000

الفئة	وصف الفئة	المبادئ	بيان المبادئ
المبدأ الرئيسي	يعتبر مبدأ الغاية هو الإعتبار الرئيسي ونقطة الإرتكاز لجميع المبادئ المتبقية ضمن هذا المعيار حيث ينبغي تطبيق كل المبادئ الأخرى لتطبيق هذا المبدأ	**الغاية**	يجب أن يحدد مجلس الإدارة سبب تواجد المؤسسة، كما يجب أن تحدد الغاية ومقاصد المؤسسة تجاه أصحاب المصالح والمجتمع والبيئة الطبيعية، وأن تحدد قيم المؤسسة المترابطة بشكل واضح.
المبادئ الأساسية	تعتبر مبادئ الحوكمة الأساسية الأربعة جوهر ضمان التطبيق الفعال للحوكمة في المؤسسات	**توليد قيمة**	يجب على مجلس الإدارة تحديد الهدف من توليد القيمة الذي يفي بالغاية المؤسسية والذي يجب أن يتوافق مع قيم المؤسسة والبيئة الطبيعية وكذلك الإطار الاجتماعي والاقتصادي الذي تنشط فيه المؤسسة.
		الإستراتيجية	يجب أن يوجه مجلس الإدارة إستراتيجية المؤسسة وفقا لنموذج توليد القيمة من أجل تحقيق الغاية المؤسسية.
		الرقابة	يجب على مجلس الإدارة القيام بالرقابة للتأكد من مدى الوفاء بمقاصد المجلس وتوقعاته للمؤسسة وكذا مراقبة السلوك الأخلاقي ومدى الالتزام بالسياسة الخاصة به.
		المساءلة	توضح مواصفة ايزو 37000 أن مجلس الإدارة مسؤول وخاضع للمساءلة أمام المؤسسة ككل،
		إشراك أصحاب المصالح	يجب على مجلس الإدارة ضمان إشراك أصحاب المصالح في اتخاذ القرارات وكذلك أخذ توقعاتهم بعين الاعتبار
المبادئ تمكينية	تحتوي المبادئ التمكينية على مسؤولية الحوكمة ذات الصلة	**القيادة**	يجب على مجلس الإدارة قيادة المؤسسة بأخلاق وفعالية مع ضمان توفر هذه القيادة على مستوى المؤسسة ككل.
		البيانات والقرارات	يجب على مجلس الإدارة أن يدرك بأن توفر البيانات يعتبر ذو أهمية بالغة وذلك لاتخاذ القرارات المناسبة سواء

بالمؤسسة والتي وجدت لتلبية توقعات أصحاب المصالح والسياق سواء كان الاجتماعي أو الاقتصادي، وكذا البيئة الطبيعية المتغيرة	**حوكمة المخاطر**	من طرف المجلس أو المؤسسة أو غيرها من الأطراف الأخرى.
		يجب على مجلس الإدارة التأكد من أنه يتم الأخذ بعين الاعتبار تأثير حالات عدم اليقين على غاية المؤسسة والنتائج الإستراتيجية التي تترتب عن ذلك.
	المسؤولية الاجتماعية	يجب على مجلس الإدارة ضمان الشفافية عند اتخاذ القرارات وأنها متوافقة مع توقعات المجتمع على نطاق واسع.
	الإستدامة	يجب على مجلس الإدارة ضمان استمرارية المؤسسة وأدائها وذلك مع مرور الوقت دون المساس بقدرة الأجيال سواء الحالية أو المستقبلية على تلبية متطلباتهم

المصدر: الجمعية السعودية للحوكمة. (2022). ملخص الدليل الإرشادي لحوكمة المؤسسات وفق المعيار العالمي iso 37000. السعودية ص 7

وتسعى المؤسسة من خلال الالتزام بتطبيق المبادئ السابقة إلى تحقيق النتائج التالية (الهيئة العامة لمكافحة الفساد، 2021):

1. **الأداء الفعال**: تسعى المؤسسة دائما إلى تحقيق غايتها بالعمل على النحو المطلوب، وكذلك تحقيق الفائدة لأصحاب المصالح، والحفاظ على إلتزامها بسياستها وتلبية توقعات أصحاب المصالح.
2. **القيادة المسؤولة**: تعمل المؤسسة على إستخدام مواردها بطريقة مسؤولة، كما تعمل على تحقيق التوازن الفعال بين التأثيرات الإيجابية والسلبية، وذلك مع الأخذ بعين الإعتبار بيئة العمل العالمية وضمان تحقيق الاستدامة على المدى الطويل.
3. **السلوك الأخلاقي**: تضمن المؤسسة المساءلة من خلال تقديم التقارير الدقيقة في الوقت المناسب حول أدائها وإدارتها لمواردها، وتحقيق الإنصاف والنزاهة والشفافية والوفاء بالتزاماتها وإشراك أصحاب المصلحة، وكذلك تميزها بالكفاءة والإستقامة في كيفية اتخاذها لقراراتها.

المطلب الثاني: أهمية، أهداف وخصائص حوكمة المؤسسات

سيتم التطرق من خلال هذا المطلب إلى أهمية حوكمة المؤسسات والأهداف التي يمكن تحقيقها من خلال الالتزام بمبادئها والخصائص التي تتميز بها.

الفرع الأول: أهمية حوكمة المؤسسات

تعد حوكمة المؤسسات ذات أهمية كبيرة لما قد تؤديه من دور في تعزيز مستوى أداء المؤسسات الاقتصادية وتخفيض المخاطر الناتجة عن الفساد المالي والإداري، و يمكن توضيح أهمية حوكمة المؤسسات من خلال ما يلي:

أولا: أهمية حوكمة المؤسسات بالنسبة للمؤسسات

أفادت نتائج استطلاع McKinsey الشهير سنة 2000 أن غالبية المستثمرين على استعداد لدفع قيمة أكبر لأسهم المؤسسات التي لديها ممارسات جيدة للحوكمة، و تبين نتائج هذا الاستطلاع أن التزام المؤسسة بتطبيق قواعد حوكمة المؤسسات أصبح من أهم المعايير التي يضعها المستثمرين في إعتبارهم عند اتخاذ قرار الاستثمار خاصة في ظل النظام الاقتصادي العالمي الحالي واشتداد المنافسة بين المؤسسات في جذب أكبر قاعدة من المستثمرين، لذلك فإن المؤسسات التي تطبق قواعد الحوكمة بشكل جيد تكتسب ميزة تنافسية في جذب رؤوس الأموال من خلال ثقة المستثمرين فيها (الصالحين، 2016).

و يمكن إيجاز أهمية حوكمة المؤسسات بالنسبة للمؤسسات فيما يلي (الحمدي، 2020، صفحة 17):

1. تمكن من الاستغلال الأمثل للموارد وبالتالي زيادة الفاعلية الاقتصادية للمؤسسة من خلال وضع أسس تنظم العلاقة بين مسيري المؤسسة ومجلس الادارة والمساهمين.
2. تعمل على وضع الهيكل التنظيمي الذي يمكن من خلاله تحديد أهداف المؤسسة وكيفية تحقيقها من خلال توفير الحوافز المناسبة لأعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية لتشجيعهم على تحقيق أهداف المؤسسة و مراعاة مصالح المساهمين.
3. الإنفتاح على أسواق المال العالمية وجذب قاعدة عريضة من المستثمرين.
4. تحظى المؤسسات التي تطبق قواعد الحوكمة باكتساب ثقة المستثمرين لأن تلك القواعد تضمن حماية حقوقهم، و لذلك نجد أن المستثمرين في هذه المؤسسات ليسوا على استعداد لبيع أسهمهم حتى وإن تعرضت هذه المؤسسات لأزمات مؤقتة أدت إلى إنخفاض أسعار أسهمها وذلك لثقتهم في قدرتها على الصمود و التغلب على تلك الأزمات.

ثانيا: أهمية حوكمة المؤسسات بالنسبة للمساهمين

إن حماية حقوق المساهمين من التصرفات التي تضر بمصالحهم، تعتبر من أهم الضمانات التي تقدمها حوكمة المؤسسات، لأنهم أول من يتحمل الخسارة في حالة إفلاس المؤسسة أو إضطراب نشاطها، فمجموع مساهماتهم المالية هو ما يشكل الذمة المالية للمؤسسة ومن أهم الضمانات التي تقدمها حوكمة المؤسسات هو الفصل بين الملكية والتسيير والاعتماد على مسيرين مستقلين لا تربطهم أي مصالح شخصية بملكية المؤسسة تجعلهم يميلون إلى إستغلال مراكزهم لتغليب المصلحة الذاتية في ظروف يسود فيها ضعف السلطة الرقابية، بالإضافة إلى ضمان حقهم في الاطلاع على كل الأمور التي تخص المؤسسة من خلال إعتماد الشفافية والإفصاح في جميع المسائل الهامة التي تخص سياسة توزيع الأرباح والمركز المالي والقانوني وكذلك مدى إلتزام المؤسسة بتطبيق قواعد حوكمة المؤسسات (الصالحين، 2016، صفحة 4).

و يمكن إيجاز أهمية حوكمة المؤسسات بالنسبة للمساهمين فيما يلي (المغربي، 2020، صفحة 19)

5. تساهم حوكمة المؤسسات في الافصاح عن كل الأمور التي تخص أداء المؤسسة ووضعيتها المالية.
6. الإفصاح عن القرارات الجوهرية التي تتخذها الإدارة العليا والتي تمكن المساهمين من تحديد المخاطر المترتبة عن الاستثمار في هذه المؤسسات.
7. تعمل على ضمان حقوق كافة المساهمين مثل: حق المشاركة في اتخاذ القرارات التي من شأنها أن تحدث تغييرات جوهرية تؤثر إيجابا على أداء المؤسسة مستقبلا.

ثالثا: أهمية حوكمة المؤسسات بالنسبة لأصحاب المصالح و المجتمع

إن التطبيق الجيد لحوكمة المؤسسات يستلزم منها الوفاء بكل إلتزاماتها تجاه العاملين والموردين والعملاء والدائنين والمجتمع ككل، فكل هذه الاطراف تستفيد من أمانة وجودة العمل في هذه المؤسسات من خلال عدة مزايا، كتوفير فرص عمل وبناء الثقة في الاقتصاد الوطني ومنع الإستخدام التعسفي للموارد، بالإضافة الى منع حدوث أزمات مصرفية وبناء أسواق ماليه أكثر سيولة كما يساعد ذلك على جذب نسبة كبيرة من الاستثمارات الأجنبية وزيادة الإنتاجية والتجديد والإبتكار الناتج عن المنافسه الشريفة والعادلة وارتفاع معدلات النمو الاقتصادي (بن زغدة، 2019، صفحة 33)

كما يمكن إبراز أهمية حوكمة المؤسسات عن طريق العمل على دفع المؤسسة نحو التحلي بالمسؤولية من خلال ما يلي (شرشافة، 2021، الصفحات 23-24):

1. **ضمان أن تكون المؤسسة مسؤولة إقتصاديا:**

ويتم ذلك من خلال اهتمام المؤسسة بالأداء الذي ينتج عنه تعظيم قيمتها وتحقيق الأرباح المرغوبة، وكذلك الاهتمام بخلق ميزة تنافسية للمؤسسة والمحافظة عليها، فضلا عن تحقيق مستويات مرتفعة من الكفاءات التسييرية، التشغيلية والإنتاجية.

2. **ضمان أن تكون المؤسسة مسؤولة إجتماعيا:**

ويتحقق ذلك من خلال إستغلال الموارد بكفاءة، والذي ينتج عنه خلق المنافع اللازمة لإشباع مختلف الحاجات الاقتصادية والاجتماعية، كما تضمن تحقيق العدالة في تخصيص تلك المنافع من خلال مراعاة جميع الأطراف أصحاب المصلحة دون إهمال أي طرف، فضلا عن الاهتمام بالبعد البيئي وضمان عدم وجود أي آثار سلبية على البيئة الطبيعية أثناء ممارسة المؤسسة لأنشطتها.

3. **ضمان تحلي المؤسسة بالمعايير الأخلاقية:**

ويتم ذلك من خلال تجسيد مبادئ العدالة والأمانة والحث على التعامل بشفافية ومسؤولية والتأكيد على ضرورة أن جميع المعاملات تتميز بالنزاهة بين كل من الإدارة أصحاب المصالح.

الفرع الثاني: أهداف حوكمة المؤسسات

تهدف حوكمة المؤسسات الى تحقيق ما يلي (الشوملي، 2019، صفحة 113):

1. حماية حقوق المساهمين وتزويدهم بالمعلومات اللازمة والضرورية في الوقت المناسب وعند الحاجة إليها فضلا عن ضمان حقهم في التصويت والانتخاب والحصول على نسبة من الأرباح السنوية.
2. تحقيق العدالة ومراعاة حقوق جميع الأطراف أصحاب المصلحة والمعاملة العادلة والمتساوية بين جميع المساهمين.
3. حماية مصالح جميع الأطراف أصحاب المصلحة وزرع روح الإنتماء في المؤسسة.
4. توفير المعلومات الدقيقة والملائمة لجميع الأطراف أصحاب المصلحة في الوقت المناسب وضمان سلامة أنظمة الرقابة الداخلية والخارجية فضلا عن ضمان الالتزام بالقوانين.
5. دعم تنفيذ استراتيجيات المؤسسة التي تهدف إلى تحقيق ميزة تنافسية من خلال خلق قيمة للمؤسسة في القطاع الذي تنشط فيه.

كما تهدف الحوكمة إلى (عابدين و الكشواني، 2022):

1. تعزيز الاستخدام الأمثل لموارد المؤسسة.
2. الفصل بين مهام المديرين التنفيذيين و مهام مجلس الإدارة و مسؤولية أعضائه.
3. ضمان الحصول على التمويل اللازم و تشجيع جذب الاستثمار.
4. تمكين مجلس الإدارة من الإشراف والرقابة على الإدارة و تحقيق أهداف المؤسسة بما فيها أهداف حملة الأسهم والعاملين.
5. دعم الشفافية وضمان مراجعة الأداء المالي الذي يمكن من الكشف عن الفساد.

الفرع الثالث: خصائص حوكمة المؤسسات

تتمثل أهم خصائص حوكمة المؤسسات فيما يلي (الجمال، 2014):

1. **الإنضباط**: ويتحقق ذلك من خلال نشر بيانات واضحة للعامة وإدراج نتائج تطبيق الحوكمة في التقرير السنوي، والتقدير السليم لتكاليف رأس المال وحقوق الملكية، والالتزام بالأعمال الأساسية والمحددة بوضوح، ووجود دافع لدى الإدارة في تحقيق سعر مرتفع للسهم.
2. **الشفافية**: وتتحقق من خلال الإفصاح بدقة عن الأهداف المالية للمؤسسة، والالتزام بنشر التقرير السنوي والتقارير المالية في موعدها، وبالسرية والحفاظ على المعلومات وعدم تسريبها قبل الإعلان عنها، والإفصاح العادل فيما يخص النتائج الختامية، وكذلك الإفصاح الفوري عن كل المعلومات السوقية التي تتميز بالحساسية، تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، وتوفير قنوات تواصل بين المستثمرين والإدارة العليا والعمل على تحديث المعلومات على شبكة الإنترنت.
3. **الاستقلالية**: وتتحقق من خلال ضمان استقلالية رئيس مجلس الإدارة ، وكذا رئيس لجنة المراجعة ولجنة المكافآت، ووجود مراجعين خارجيين لا تربطهم أي علاقة بالمؤسسة، مع ضمان عدم وجود ممثلين عن البنوك وكبار الدائنين كأعضاء في مجلس الإدارة.
4. **المساءلة**: وتتحقق من خلال ضمان ممارسة العمل من قبل جميع الأطراف بعناية ومسؤولية، التحقيق الفوري في حالة ثبوت أي إساءة للإدارة العليا، ووضع مجموعة من الآليات تسمح بتسليط العقاب على موظفي الإدارة التنفيذية وأعضاء مجلس الإدارة إذا ما ثبت تجاوزهم للمسؤوليات المنوطة بهم.
5. **العدالة**: وتتحقق من خلال ضمان المعاملة العادلة للأقلية من المساهمين، مع ضمان حضور جميع المساهمين في الإجتماعات العامة، وضمان المكافآت العادلة لأعضاء مجلس الإدارة، وحماية حقوق جميع المساهمين، وضمان حقهم في الإعتراض عن أي إنتهاك لحقوقهم.
6. **المسؤولية**: وتتحقق من خلال ضمان عدم قيام مجلس الإدارة الإشرافي بالأدوار التنفيذية، وضمان وجود أعضاء مجلس إدارة مستقلين عن إدارة المؤسسة، وعقد إجتماعات المجلس بصفة دورية، ووجود لجنة مراجعة تعين المراجع الخارجي مع الحرص على مراقبة أعماله، فضلا عن ضمان مراجعة تقارير المراجعين الداخليين والإشراف على عملهم.
7. **الوعي الاجتماعي**: ويتحقق من خلال رسم سياسة تتميز بالوضوح تؤكد تمسك المؤسسة بالسلوك الأخلاقي، وضمان سياسة توظيف تتميز بالوضوح والعدالة، رسم سياسة تتميز بالوضوح حول المسؤولية البيئية.

المطلب الثالث: محددات وركائز حوكمة المؤسسات والأطراف المعنية بتطبيقها

سيتم التطرق إلى محددات حوكمة المؤسسات والركائز التي تقوم عليها حوكمة المؤسسات ومن ثم توضيح الأطراف المعنية بتطبيقها.

الفرع الأول: محددات حوكمة المؤسسات

إن التطبيق الجيد لنظام حوكمة المؤسسات يتوقف على مدى جودة وتوفر مجموعتين من المحددات والمتمثلة فيما يلي:

أولا: المحددات الخارجية

لتطبيق نظام الحوكمة لا بد من توفر مجموعة من المحددات الخارجية ترتكز على وجود مناخ عام استثماري داخل الدولة يتمثل في البيئة التي تعمل من خلالها المصارف والمؤسسات والتي قد تختلف من دولة إلى أخرى، وتتمثل هذه المحددات في النقاط التالية (ثابت و حاج عيسى، 2017، صفحة 58):

6. وجود قوانين منظمة للنشاط الاقتصادي مثل قانون المؤسسات، قوانين الإفلاس وقوانين العمل ومنع الإحتكار وتنظيم المنافسة.
7. وجود نظام مالي يمكن المؤسسات من الحصول على التمويل اللازم لتدعيم قدرتها في التوسع و المنافسة.
8. درجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج.
9. دور المؤسسات غير الربحية مثل الجمعيات المهنية والمؤسسات الخاصة بالمهن الحرة مثل مكاتب المحاماة والمراجعة والاستشارات المالية والاستثمارية في ضبط العمل في الأسواق وبكفاءة عالية.
10. ضمان إحكام الرقابة على المصارف والمؤسسات من خلال توفر أجهزة وهيئات رقابية ذات كفاءة عالية في التحقق من دقة وسلامة المعلومات التي يتم الإفصاح عنها وإقرار العقوبات اللازمة في حالة عدم الإمتثال.

وتتضح أهمية المحددات الخارجية من خلال دورها في ضمان تنفيذ القواعد والقوانين والإدارة السليمة للمؤسسة وتقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص بها.

ثانيا: المحددات الداخلية

تتضمن المحددات الداخلية الطرق والأساليب المتمثلة في مجموعة من القواعد والأسس التي توضح طريقة اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات وتحديد المسؤوليات بين ثلاثة أطراف رئيسية داخل المؤسسة وهي الجمعية العامة، مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية والتي يؤدي توفرها و تطبيقها الجيد إلى تقليل التعارض بين أهداف ومصالح هذه الأطراف الثلاثة (ابو شعيشع، 2017، صفحة 25).

ولكي يكون لهذه المحددات دورا فعالا في التطبيق الجيد لنظام الحوكمة لا بد أن تدعمها محددات خارجية مناسبة والتي تمت الإشارة إليها فيما سبق، وتجدر الإشارة إلى أهمية الربط بين المحددات الداخلية والخارجية مع ضرورة التأكيد على أن جميع القواعد و الأسس التي تحكم ممارسات الإدارة غير كافية للتطبيق الجيد لنظام الحوكمة إذا لم تتوفر المحددات الخارجية أو لم يتم مواءمتها مع الظروف القائمة، إلا أنه من ناحية أخرى تتضح أهمية المحددات الداخلية الجيدة عندما تكون المحددات الخارجية والمتمثلة في القوانين والتشريعات عاجزة على حماية حقوق المساهمين (عبد الحميد، عبد، و دلول، 2009، صفحة 47).

الفرع الثاني: ركائز حوكمة المؤسسات

تعتمد حوكمة المؤسسات على ثلاثة ركائز أساسية لتحقيق أهدافها والتي يمكن توضيحها فيما يلي:

أولا: السلوك الأخلاقي

يعتبر السلوك الأخلاقي من أهم الركائز لتدعيم الحوكمة الجيدة التي تهدف إلى الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري، حيث ثبت من خلال الأزمات المالية وإنهيار العديد من المؤسسات الكبرى على المستوى العالمي إنتشار الفساد الأخلاقي بين القائمين على إدارة هذه المؤسسات وعدم الاهتمام بأخلاقيات المهنة، وتجدر الإشارة إلى أنه يجب على مجلس الإدارة أثناء رسم سياسة السلوك الأخلاقي داخل المؤسسة الأخذ بعين الإعتبار مجموعة من الإرشادات و المتمثلة في العمل على تحقيق مستويات عالية من السلوك الأخلاقي من خلال تشجيع الثقافة الأخلاقية داخل المؤسسة وتسليط العقوبات اللازمة في حال عدم الالتزام بالسلوك الأخلاقي. كما أن تطبيق الحوكمة الجيدة والالتزام بالسلوك الأخلاقي لا يمكن أن يتحقق دون إلتزام أعضاء مجلس الإدارة نفسهم بالسلوك الأخلاقي لأن التطبيق الجيد لنظام حوكمة المؤسسات لا يمكن أن يتحقق إذا كان هناك أي من الأعضاء يضمر سوء النية (بريش و حمو، 2009، الصفحات 5-7).

ثانيا: الرقابة و المساءلة

يتطلب تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات بشكل فعال توفر أنظمة رقابة فعالة داخل المؤسسة، ويجب أن تتسم هذه الأنظمة بقدرتها على ضمان الإفصاح عن المعلومات المناسبة في الوقت المناسب وبكل شفافية دون إلحاق الضرر بالأطراف الأخرى، وهي تنقسم إلى أنظمة رقابة داخلية وأخرى خارجية، حيث يستند نظام الرقابة الداخلي على اللوائح والقوانين المنظمة داخل المؤسسة، كما تخضع للتقييم والتحديث بصفة دورية وتتطلب وجود لجان مراجعة مهمتها الأساسية التأكد من مدى إلتزام إدارة المؤسسة بالتطبيق السليم للمعايير المحاسبية والمالية، أما أنظمة الرقابة الخارجية فتتمثل في المراجعين الخارجيين والذين يعتمدون في عملهم على مبادئ المحاسبة ومعايير المراجعة المعتمدة، ويجب أن يضمن نظام الرقابة تطبيق المساءلة ومحاسبة كل مسؤول عن تقصيره في أداء المهام المسندة إليه، ووجود نظام للحوافز والمكافآت ونظام قضائي عادل (جابر، 2022، الصفحات 24-25).

إضافة إلى ذلك فإن نظام الرقابة يستلزم ما يلي (حماد، 2008، صفحة 49):

- تفعيل دور أصحاب المصالح في نجاح المؤسسة.
- توفر نظام رقابة من الجهات العامة مثل هيئة سوق المال، البنك المركزي والبورصة.
- جهات رقابية مباشرة مثل المساهمين، مجلس الإدارة، لجان المراجعة، المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين.
- جهات رقابية أخرى مثل الموردين، العملاء والمقرضين.

ثالثا: إدارة المخاطر

يتطلب ذلك وجود نظام لإدارة المخاطر والإفصاح والشفافية حول المخاطر التي تواجه المؤسسة لكل الأطراف أصحاب المصلحة (حماد، 2008، صفحة 49)، كما تتمثل إدارة المخاطر في العملية الديناميكية التي يتم فيها ما يلي (جابر، 2022، صفحة 26):

- اتخاذ كافة الإجراءات المناسبة لمعرفة المخاطر المحتملة وقياسها وتقدير الخسائر المتولدة عنها.

- وضع نظام لإدارتها وتثبيتها عند مستوى معين لتتمكن المؤسسة من تحملها والتعامل معها.
- مساعدة الإدارة في اختيار الأنشطة التي تقلل من آثار تلك المخاطر مع إحكام الرقابة على الأنشطة المرتبطة بالمخاطر العالية والسيطرة عليها.
- توفير الثقة والعمل على تعزيز قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح بصفة دائمة والحفاظ على سمعة المؤسسة.

الفرع الثالث: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة المؤسسات

يوجد أربعة أطراف رئيسية تؤثر في التطبيق الجيد لنظام الحوكمة وتتأثر به، تتمثل فيما يلي:

أولا: المساهمين

هم من يمتلكون حصة من الأسهم كمقابل لتقديم رأس المال للمؤسسة، حيث يحصلون على نسبة من الأرباح تتناسب مع المبالغ المستثمرة وتعظيم قيمة المؤسسة في الأجل الطويل، كما يقومون باختيار أعضاء مجلس الإدارة لحماية حقوقهم (كافي، الإصلاح والتطوير الإداري بين النظرية والتطبيق، 2020، صفحة 123).

وفي مقابل ذلك فإن عدم حصول المساهمين على العوائد المرضية سيقلل من رغبتهم في توسيع أنشطة المؤسسة مما يؤثر سلبا على مستقبلها، كما يمكن للمساهمين الوصول إلى أهدافهم من خلال الاختيار الأمثل لأعضاء مجلس الإدارة وذلك وفق القوانين والسياسات المسطرة (شليل و غلاي، 2011، صفحة 289).

ثانيا: مجلس الإدارة

يقوم أعضاء مجلس الإدارة بحماية حقوق المساهمين و تمثيلهم و تمثيل جميع الأطراف أصحاب المصلحة واختيار المديرين التنفيذيين ومراقبة أدائهم،كما تسند لهم مهمة رسم السياسة العامة للمؤسسة، ويتكون مجلس الإدارة من رئيس مجلس الإدارة، أعضاء تنفيذيين (يعملون داخل المؤسسة) وأعضاء غير تنفيذيين (لا يعملون داخل المؤسسة ويمكن أن يكون لديهم مصالح بداخلها) (كافي، الإصلاح والتطوير الإداري بين النظرية والتطبيق، 2020، صفحة 123)

كما تسند لأعضاء مجلس الإدارة نوعين من الواجبات أثناء القيام بمهامهم وهما (شليل و غلاي، 2011، الصفحات 289-290):

أ. **واجب العناية اللازمة:** ويتطلب ذلك من مجلس الإدارة اليقظة والحذر أثناء اتخاذ القرارات، وضرورة الالتزام بالقوانين والأنظمة الموضوعة والتي يجب أن تكون كافية وسليمة.

ب. **واجب الإخلاص في العمل:** ويتطلب ذلك من مجلس الإدارة المعاملة المتساوية لكل المساهمين وكذلك لكل الأطراف أصحاب المصلحة مثل وضع سياسة ملائمة وعادلة للمكافآت والأجور.

ثالثا: الإدارة

تسند لها مهمة الإدارة اليومية لأعمال المؤسسة و رفع التقارير إلى مجلس الإدارة المتعلقة بالأداء، كما تتحمل إدارة المؤسسة المسؤولية في تعظيم قيمة المؤسسة و زيادة الأرباح و الإفصاح بكل شفافية عن كل المعلومات التي تخص المؤسسة و التي تقوم بنشرها للمساهمين (كافي، الإصلاح والتطوير الإداري بين النظرية والتطبيق، 2020، صفحة 123).

وتعتبر الإدارة حلقة وصل بين مجلس الإدارة وبقية الأطراف التي تتعامل مع المؤسسة، لذلك يجب الحرص والعناية في عملية اختيار أعضاء الإدارة وذلك لأهمية الدور الذي يقومون به فيما يتعلق بتنفيذ رغبات المساهمين ومجلس الإدارة، وحتى يتم التأكد من ممارسة مهامهم المنوطة بهم بشكل سليم يجب على مجلس الإدارة أن يجد الآلية التي يمكن من خلالها متابعة أداء الإدارة ومقارنة الأداء المحقق بالخطط والأهداف المسطرة وإيجاد خطط بديلة إذا لزم الأمر (مزريق و معموري، 2012، صفحة 7).

رابعا: أصحاب المصالح:

وهم الأطراف الذين تربطهم علاقة بالمؤسسة ولهم مصالح بداخلها مثل الدائنين، الموردين، العملاء والعمال ومن الملاحظ أن مصالح هؤلاء الأطراف أحيانا ما تكون متعارضة فيما بينها ومثال ذلك الدائنين يهمهم قدرة المؤسسة على السداد في حين يهتم العاملين بقدرة المؤسسة على الإستمرار، ومن الملاحظ أن طبيعة العلاقة بين هذه الأطراف التي تقع على عاتقها مسؤولية التطبيق الجيد لنظام الحوكمة تؤثر في مفهوم حوكمة المؤسسات وتشكل بذلك نموذجا لعملية الحوكمة (كافي، الإصلاح والتطوير الإداري بين النظرية والتطبيق، 2020، صفحة 123).

ويعتبر كل طرف من أطراف أصحاب المصلحة ذو أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسة، فلا تستطيع المؤسسة تحقيق إستراتيجيتها بدونهم، حيث يقومون بأداء المهام التي تساعد المؤسسة في الوصول للأهداف المسطرة وإنتاج السلع والخدمات، فبالنسبة للعملاء هم من يقومون بطلب السلع والخدمات من المؤسسة، أما الموردون هم من يقومون بتوفير المواد الخام لإنتاج هذه السلع، في حين جميع الأطراف الممولة هي من تقدم تسهيلات إئتمانية، وبالتالي يجب التعامل مع هذه الأطراف بكل حرص ودقة فتقديم معلومات مغلوطة للممولين قد يدفع بهم إلى قطع التمويل عن المؤسسة وهذا ما سيؤثر سلبا على خططها المستقبلية (شليل و غلاي، 2011، صفحة 291)

المبحث الثالث: نماذج حوكمة المؤسسات وتجارب تطبيقها في بعض الدول مع الإشارة لحالة الجزائر

هناك العديد من العوامل التي دفعت بالدول إلى تبني نموذج معين لنظام الحوكمة دون آخر، سعيا منها للوصول إلى الهدف الأسمى من تطبيق نظام الحوكمة وهو الإستمرارية وتحقيق الأهداف الإستراتيجية، لذلك إختلفت نماذج حوكمة المؤسسات من بلد لآخر حسب خصوصية بيئة الأعمال فيه، ولعل من أبرز هذه العوامل هو ما تعلق بالبيئة الاقتصادية، السياسية، القانونية والتشريعية، لذلك سيتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى أهم النماذج الدولية لحوكمة المؤسسات وكذلك تطبيقات بعض الدول الرائدة لهذه النماذج مع الإشارة إلى التجربة الجزائرية من خلال التطرق لمدونة الحكمة الراشد.

المطلب الأول نماذج حوكمة المؤسسات

تختلف النماذج الدولية المطبقة لحوكمة المؤسسات من بلد لآخر وذلك حسب الطبيعة الاقتصادية، السياسية، التشريعات والقوانين التي تحكم بيئة الأعمال، وكذلك اختلاف طبيعة العلاقة التي تربط المؤسسة بجميع الأطراف أصحاب المصالح (حمادي و عمر، 2013، صفحة 828) ، لذلك فإنه لا يوجد نموذج مثالي يطبق على جميع الدول، لأن صلاحية النموذج وجودته تعتمد على مجموعة من المعايير المكونة للبيئية المستخدمة له الاجتماعية، السياسية، الاقتصادية والقانونية، وبالتالي فصلاحية النموذج في بلد ما لا يعني بالضرورة صلاحيته في بلد آخر.

الفرع الأول: مفهوم نماذج حوكمة المؤسسات

يعرف نموذج الحوكمة بأنه عبارة عن ممارسات وتطبيقات، لوصف وتمثيل وضعية الحوكمة المطبقة في بلد ما، بما يساعد على التعرف على مختلف العناصر المكونة للإطار الفكري للحوكمة، فنموذج الحوكمة يتكون من مجموعة من المتغيرات والعلاقات ويصف التأثيرات المتبادلة بين هذه العناصر وكذلك النتائج المتوصل إليها في بيئة أعمال معينة (حمادي و عمر، 2013، صفحة 829)

كما يوجد العديد من الأبعاد للتمييز بين نماذج حوكمة المؤسسات وتتمثل هذه الأبعاد فيما يلي (Melyoki, 2005, p. 73):

1. وجهة النظر إلى مفهوم المؤسسة ويقصد بها الطريقة التي يتم بها النظر إلى المؤسسة وعموما يوجد وجهتي نظر الأولى هي أن تكون المؤسسة أداة لتعظيم ثروة المساهمين، أما الثانية تعتبر المؤسسة كوحدة إجتماعية تخدم مصالح عدد كبير من الأطراف أصحاب المصلحة بما فيهم المساهمين.
2. فئة أصحاب المصالح الذين لديهم القدرة في التأثير على قرارات المؤسسة.
3. نظام مجلس الإدارة: وهو إعتماد النموذج المطبق على نظام مجلس إدارة واحد أم على مجلسين للإدارة والذي له أثار في عملية صنع القرار.
4. نسبة تركز الملكية.
5. وجود سوق نشط للرقابة على المؤسسات: ويشير ذلك إلى وجود سوق رأس المال نشطة والتي تسهل من عملية تغيير الإدارة وتغيير الملكية من خلال أنشطة الإستحواذ.
6. المكافآت الممنوحة للإدارة التنفيذية: يعكس هذا البعد استخدام المكافآت لتشجيع المسيرين لاتخاذ قرارات موجهة نحو تعظيم ثروة المساهمين.
7. طبيعة العلاقات في بيئة الأعمال: ويقصد بها فيما إذا كانت القرارات الاستثمارية تتأثر بالإعتبارات قصيرة الأجل أم طويلة الأجل.

الفرع الثاني تصنيف نماذج حوكمة المؤسسات

تناولت مختلف الدراسات عدة تصنيفات لنماذج حوكمة المؤسسات وذلك وفقا للأبعاد السابقة والتي تميز بين ثلاثة نماذج لحوكمة المؤسسات تتمثل فيما يلي:

أولا: النموذج الخارجي (الأنجلوساكسوني)

يسمى أيضا بالنموذج التقليدي أو النموذج المساهماتي أو النموذج الموجه نحو السوق، ويكون نظام الحوكمة موجه نحو السوق إذا كان التنظيم والرقابة فيه تتم من خلال السوق المالي، عن طريق عمليات الإستحواذ وسوق العمل أو المديرين (Lahlou, 2008, p. 257) ، وفي هذا النموذج يتشكل أغلب المساهمين من المستثمرين المؤسساتيين مثل صناديق التقاعد، وتحتوي المؤسسات وفقا لهذا النموذج على مجلس إدارة واحد، وغالبا ما يتم اختيار أعضاءه من خارج المؤسسة، كما لا تلعب البنوك دورا مباشرا في مجلس الإدارة ولكنها مؤثرة بصفتها دائنة، وفي الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة يحدد القانون الواجبات القانونية لأعضاء مجلس الإدارة اتجاه المؤسسة (Iskander & Chamlou, 2000, p. 25)، وتركز ممارسات حوكمة المؤسسات

من خلال هذا النموذج على حماية مصالح المساهمين، وبالتالي تعتبر الإدارة وكيلا للمساهمين ويعد معيار نجاح المؤسسة هو مقدار العائد المحقق والموزع على حملة الأسهم، لذلك يطلق عليه أيضا إسم النموذج المساهماتي (شرشافة، 2021، صفحة 87).

أ. **خصائص النموذج الخارجي**: يتميز النموذج الخارجي بجملة من الخصائص يمكن تلخيصها فيما يلي (Ungureanu, 2012, p. 627):

1. هيكل رأس المال مشتت ووجود عدد كبير من المساهمين.

2. يتطلب هذا النموذج وجود مجلس إدارة مستقل مسؤول عن رصد ومراقبة أعمال الإدارة لتحسين أدائها التنظيمي.

3. لا يلعب فيه النظام المصرفي دورا مركزيا في هياكل الحوكمة، وتعتبر البنوك مجرد مانحة للإئتمان للوحدات الاقتصادية.

4. تعتبر السوق ذات تأثير قوي على هذا النموذج من خلال عملية الدمج والإستحواذ أو من خلال الرقابة التي تمارس على تداول الأوراق المالية.

5. يمكن هذا النموذج أفراد المجتمع من المشاركة مباشرة في التنمية الاقتصادية من خلال حيازة الأسهم المتاحة في سوق رأس المال.

6. يتميز بوجود سوق رأس مال نشطة وذات سيولة عالية (Lahlou, 2008, p. 258)

ب. **تقييم النموذج الخارجي**: من بين مزايا النموذج الخارجي أنه يوفر حماية أفضل للمستثمرين وذلك لأنه يستند إلى القانون العام كمصدر لتشريع قانون المؤسسات والقانون التجاري وكذا القوانين المتعلقة بالإفلاس وإعادة التنظيم المؤسسي، ويطبق هذا النموذج في الدول التي يكون فيها السوق المالي أكثر تطورا ونشاطا، كما يتميز هذا النموذج بأنه أقل فسادا وأكثر قابلية للمحاسبة، ويدعم توفير السيولة في الأسواق المالية، بالإضافة إلى إعتماده على العديد من الإجراءات التي تحقق رغبات المساهمين مثل الربط بين الأداء المحقق والمكافآت، ويسود فيه إستخدام المعايير المحاسبية التي تتميز بالشفافية، وتكون فيه عملية اختيار أعضاء مجلس الإدارة ذات كفاءة عالية(حمادي و عمر، 2013، صفحة 837).

على الرغم من المزايا التي يحققها هذا النموذج إلا أن الهياكل التي تتميز بالملكية المشتتة تحتوي على مواطن ضعف، حيث يميل الملاك المشتتون إلى السعي وراء تعظيم الأرباح في الآجال القصيرة، وهذا ما يدفعهم إلى التركيز على انتهاج سياسات واستراتيجيات تؤدي إلى تعظيم المكاسب في الآجال القصيرة على حساب دعم أداء المؤسسة في الآجال الطويلة، مما ينتج عنه بروز خلافات بين أعضاء مجلس الإدارة وملاك المؤسسة، كما أن سعي المساهمين إلى تحقيق أعلى الأرباح في أماكن أخرى يدفعهم إلى التخلي عن استثماراتهم مما يضعف من استقرار المؤسسة، ومن ناحية أخرى في ظل غياب كبار المستثمرين فإن صغار المستثمرين ليس لديهم الحافز الذي يدفعهم إلى محاسبة أعضاء مجلس الإدارة عن كل المسؤوليات المنوطة بهم، وإلى المراقبة بكل يقظة وحرص للقرارات التي تصدر عن مجلس الإدارة، وينتج عن ذلك بقاء أعضاء الإدارة المؤيدين لقرارات المجلس التي لا تصب في مصلحة المؤسسة في مناصبهم (هلبلينج و سوليفان، 2003، صفحة 10).

ثانيا: النموذج الداخلي (الألماني الياباني)

ويسمى أيضا بالنموذج المغلق أو نموذج تمركز البنوك، ويطلق عليه أيضا بنموذج التمويل عن طريق القروض، ويسود في كل من ألمانيا واليابان وفي هذا النموذج لا تقدم البنوك قروضا قصيرة الأجل فقط، بل توفر أيضا قروضا طويلة الأجل إما عن طريق الإقراض أو من خلال الحصول على السندات والأسهم التي تصدرها المؤسسات، وبناءا على ذلك فإن البنك هو المقرض والمساهم

بحيث يشارك بفعالية في إدارة هذه المؤسسات ورقابتها وضبط أدائها (Mitsuaki, 2009, p. 8) ، كما يعتمد هذا النموذج على مجلس إدارة مكون من مستويين أحدها تنفيذي والآخر رقابي حيث يقوم المساهمين والبنوك وممثلي العمال بتعيين أولئك الذين سيراقبون الإدارة (Iskander & Chamlou, 2000, p. 25)، وتركز ممارسات الحوكمة من خلال هذا النموذج على حماية حقوق أصحاب المصالح، حيث تعتبر الإدارة وكيلا لأصحاب المصالح، وبالتالي فالعامل الوحيد لقياس مدى نجاح المؤسسة من خلال هذا النموذج هو خلق الثروة مع مراعاة اهتمامات أصحاب المصالح البيئية، الاجتماعية والاقتصادية، لذلك يطلق عليه أيضا إسم نموذج أصحاب المصالح (شرشافة، 2021)

أ. **خصائص النموذج الداخلي**: يتميز النموذج الداخلي بمجموعة من الخصائص أهمها (شرشافة، 2021، صفحة 90)

- تركز الملكية وسيطرة المستثمرين المؤسساتيين الذين يبحثون عن إستمرارية العلاقة وديمومتها مع المؤسسة.
- مشاركة كبار الملاك في إدارة المؤسسة والرقابة عليها.
- التواجد القوي للبنوك كمساهمين في رأس مال المؤسسة، مع إحتمال تحول البنوك إلى شركاء بسبب تحملهم لمخاطر كبيرة وتقديمهم لمبالغ مالية كبيرة كقروض ذات آجال طويلة.
- تلعب البنوك دورا هاما في الرقابة على هذه المؤسسات والضغط في تقويم أداء الإدارة، كما تعد المصدر الأساسي والأول من مصادر التمويل الخارجي.
- إمكانية أن تحتوي المؤسسات على أكثر من مجلس إدارة واحد، حيث يوجد في المؤسسات الألمانية مجلسين إدارة أحدهما إشرافي ويتكون من أعضاء غير تنفيذيين وهو يمثل أصحاب المصالح، ومجلس المديرين ويتكون من أعضاء تنفيذيين بالكامل ويملك الصلاحيات الكاملة كما يعد الجهة المسؤولة عن صناعة القرارات في المؤسسة، إلا أنه يخضع للمساءلة من قبل المجلس الإشرافي الممثل لأصحاب المصالح.

ب. **تقييم النموذج الداخلي**: تتميز المؤسسات وفقا للنموذج الداخلي بعدة مزايا، حيث يستطيع الداخليون من خلال ما يمتلكونه من سلطة من مراقبة سلوك الإدارة عن كثب وتقليل إحتمالات الغش وسوء التسيير، فضلا عن ذلك وبسبب كبر حجم ملكياتهم في أسهم المؤسسة فإنهم يميلون إلى تأييد القرارات التي تعزز أداء المؤسسة في الآجال الطويلة (هلبلينج و سوليفان، 2003، صفحة 9)، كما تسعى المؤسسات في هذا النموذج إلى الحفاظ على علاقة وثيقة ومستمرة مع البنوك مما يمكنها من الاعتماد على الإقتراض المرن في الوقت المناسب من البنك وهو ما يغني المؤسسة عن الإحتفاظ بسيولة وفيرة، إضافة إلى ذلك إذا تم الحفاظ على هذا النوع من العلاقة، فإن البنك يولد تدفقا كبيرا من المعلومات حول المؤسسة العميلة (وبالتالي تقليل عدم تناسق المعلومات)، مما قد يقلل من تكلفة تمويل المؤسسة(Mitsuaki, 2009, p. 8)

من ناحية أخرى فإن هذا النموذج يفشل في تطبيق نظام الحوكمة بشكل سليم في بعض النواحي، حيث يميل ملاك المؤسسة وأصحاب حقوق التصويت الذين يملكون النسب المسيطرة إلى التواطؤ مع إدارة المؤسسة من أجل الإستيلاء على أصولها وذلك على حساب الأقلية من المساهمين وهو ما يعرضهم للمخاطرة عندما لا يمتلكون حقوق قانونية تحميهم من هذه التصرفات، كما يحدث وأن يكون مديرو المؤسسة من بين كبار المساهمين أو من كبار القوة التصويتية أو كلاهما معا للتأثير على قرارات مجلس الإدارة وهو ما يؤثر سلبا على الأقلية من المساهمين، وعموما فإن الداخليين الذين يستعملون سلطتهم بطريقة غير مسؤولة يكونون

سببا في ضياع موارد المؤسسة وتراجع مستويات الإنتاجية، وهم يعززون من تردد ورفض المستثمرين الاستثمار في المؤسسة وبالتالي يؤدي ذلك إلى عدم سيولة الأسواق المالية واضمحلالها كما يؤدي إلى حرمان المؤسسات من الحصول على الموارد مالية ويمنع من تنويع المخاطر بالنسبة للمستثمرين (هلبلينج و سوليفان، 2003، صفحة 9).

ثالثا: النموذج المختلط (الهجين):

ويطلق عليه النموذج الوسيط أو النموذج الفرنسي الإيطالي وهو يجمع بين خصائص النموذج الخارجي والداخلي، حيث يجمع بين الرقابة التي يمارسها السوق المالي والمؤسسات المالية، ويستند إلى تدخل الدولة في تحديد الإطار الذي يعتمد عليه نظام الحوكمة بداخلها، ويرجع ذلك إلى سيطرة الدولة على الاقتصاد الفرنسي لفترة طويلة عن طريق عمليات التأميم أو مشاركة الدولة في رأس مال عدة شركات، وباعتبار الدولة مالكة لرأسمال أكبر البنوك الفرنسية فقد توجهت نحو ضرورة تطوير نظام للحوكمة وذلك من خلال تطوير الأسواق المالية المحلية والتوجه نحو الخوصصة وإنسحابها من رأس مال المؤسسات المؤممة الأكثر نجاحا، وكذلك إدخال النموذج الياباني (Lahlou, 2008, p. 261).

وبالتالي يأتي النموذج الوسيط لتدارك النقائص في النموذج الخارجي والداخلي، وعلى إعتبار أن فرنسا ممثلة لهذا النموذج فإن هدف المؤسسات الفرنسية يجمع بين نظرة النموذج المساهماتي ونموذج أصحاب المصالح، حيث تتميز المؤسسات الفرنسية كممثلة لهذا النموذج بجملة من الخصائص تتمثل فيما يلي (شرشافة، 2021، الصفحات 92-93):

- وجود ملكية متبادلة بين المؤسسات من خلال ملكية المؤسسات غير المالية لنسبة 57 % من الأسهم المتداولة في السوق المالي، بينما تمتلك المؤسسات المالية 38 % من رأس مال المؤسسات الفرنسية، أما البنوك فإن ملكيتها لرأس مال المؤسسات لا تتجاوز 5 %.
- تركز الملكية، والاعتماد على القروض المتبادلة بين المؤسسات، وهو ما يفسر قلة إعتماد المؤسسات الفرنسية على البنوك في الحصول على التمويل اللازم.
- حرية الاختيار بين الاعتماد على مجلس إدارة واحد أو مجلسي إدارة أحدهما تنفيذي والآخر إشرافي.
- تمارس الرقابة الخارجية من خلال السوق المالي عن طريق عمليات الإستحواذ، وكذلك المساهمات المشتركة من خلال هيكل رأس المال والذي يتميز بوجود المؤسسات المالية وغير المالية، أما الرقابة الداخلية فتعتمد بناء على الصيغة المختارة بين تشكيل مجلس إدارة واحد أو المجلس الإشرافي والمجلس التنفيذي (Lahlou, 2008, p. 263).

المطلب الثاني: تجارب تطبيق حوكمة المؤسسات في بعض الدول

إختلفت تجارب العديد من الدول في مجال تطبيق نظام حوكمة المؤسسات، من خلال اختلافها في تبني نموذج يتواءم مع طبيعة بيئتها الاقتصادية، السياسية والقانونية، لذلك يمكن التمييز بين تجارب الدول التي تبنت النموذج الخارجي وأهمها الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة، والدول التي تبنت تطبيق النموذج الداخلي مثل اليابان وألمانيا وكذلك الدول التي تبنت النموذج الهجين وأهمها فرنسا وفيما يلي سيتم عرض لتجارب هذه الدول من خلال التطرق لمجموعة من التقارير التي تناولت تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات.

الفرع الأول: تجربة المملكة المتحدة والولايات المتحدة

تشترك تجربة المملكة المتحدة وتجربة الولايات المتحدة الأمريكية أن كلاهما يتبع النموذج الخارجي (الأنجلوساكسوني) ويمكن توضيح ذلك من خلال ما يلي:

أولا: تجربة المملكة المتحدة

كانت البداية الأولى للاهتمام بتطبيق حوكمة المؤسسات في المملكة المتحدة من خلال صدور تقرير (Cadbury Report) سنة 1992 والذي يعتبر إلى غاية وقتنا الحاضر من أهم التقارير التي تناولت مفهوم حوكمة المؤسسات، ويحتوي هذا التقرير على مجموعة من البنود تتمثل في توجيهات حول الممارسات السليمة للحوكمة ومن أهمها ما يلي (بن عواق، 2015، صفحة 149):

1. يجب على مجلس الإدارة أن يعقد إجتماعاته بصفة دورية وبانتظام، وأن يضمن فعالية وكفاية الرقابة بصفة دائمة.
2. يجب على مجلس الإدارة ضمان المحافظة على علاقة موضوعية ومهنية تجاه المراجعين.
3. يجب على المديرين الإفصاح في تقاريرهم عن مدى فاعلية نظم الرقابة الداخلية المعتمدة في المؤسسة.
4. يجب أن يحتوي مجلس الإدارة على مزيج بين الأعضاء التنفيذيين وغير التنفيذيين وذلك لتحقيق التوازن في المسؤوليات.
5. يجب ضمان استقلالية أعضاء لجنة المراجعة، وعدم وجود أي ارتباطات أو أعمال أخرى تؤثر على طبيعة أعمالهم الرقابية.
6. الإفصاح عن كل المكافآت التي يتقاضاها أعضاء لجنة المراجعة، وكذا أعضاء مجلس الإدارة.

وفي سنة 1993 صدر تقرير (Rutteman report) وقد أوصى بأن تقدم المؤسسات المدرجة في بورصة لندن في تقريرها عرضا يخص نظم الرقابة الداخلية التي تعتمدها المؤسسة للمحافظة على مجموع أصولها، وفي سنة 1995 صدر تقرير (Greenbury Report) الذي تناول موضوع المكافآت والمزايا الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة، وقد أوصى التقرير بضرورة تشكيل لجان للمكافآت، وأن تكون مسؤولة على تقييم اللوائح والأسس التي تحدد المكافآت التي يجب أن تتناسب مع أداء أعضاء مجلس الإدارة، وفي سنة 1998 صدر الكود الموحد (Combined Code) الذي يحتوي على كافة توصيات التقارير السابقة، حيث أصبحت هذه الوثيقة ضمن متطلبات القيد في البورصة، كما تم تعديل هذه الوثيقة سنة 2003 وأصبحت تضم أفضل الممارسات لحوكمة المؤسسات وذلك عقب الإنهيارات التي اجتاحت الولايات المتحدة الأمريكية سنة 2002 (بوعظم و زايدي، 2009، صفحة 51)

ثانيا: تجربة الولايات المتحدة الأمريكية:

يتشابه إقتصاد الولايات المتحدة الأمريكية مع اقتصاد المملكة المتحدة في كثير من الجوانب، كما ترتبط العديد من شركات البلدين فيما بينهما، لذلك فإن مفهوم الحوكمة لا يختلف بين البلدين، وتعتبر البداية الأولى للاهتمام بموضوع حوكمة المؤسسات قيام صندوق المعاشات العامة الأمريكي (calpers) بتسليط الضوء على أهمية حوكمة المؤسسات في حماية حقوق المساهمين (الطالباني، 2012).

وفيما يلي سيتم التطرق إلى أهم التقارير والقوانين التي إهتمت بوضع جملة من التوصيات المتعلقة بتطبيق حوكمة المؤسسات:

أ. **تقرير Tredway Commission 1987:** في سنة 1987 أصدرت اللجنة الوطنية المتعلقة بالانحرافات في إعداد القوائم المالية بإصدار تقرير (commission Tredway)، حيث تضمن جملة من التوصيات المتعلقة بالتطبيق السليم لحوكمة

المؤسسات، وقد تركز اهتمامه على مفهوم نظم الرقابة الداخلية وتقوية وظيفة المراجعة الخارجية وذلك لمنع حدوث الغش والتلاعب في القوائم المالية (الطالباني، 2012، صفحة 64)، كما تضمن التقرير 11 توصية حول هيكل ودور لجان المراجعة تمثل هذه التوصيات المبادئ التوجيهية الأولى التي تغطي مسؤوليات لجنة المراجعة بناء على أفضل الممارسات بدلا من الممارسات الشائعة، حيث تتعلق ثلاث توصيات من الإحدى عشرة الواردة في التقرير بهيكل لجنة المراجعة، تنص التوصية الأولى على أن لجنة الأوراق المالية والبورصة (SEC) يجب أن تطلب من جميع المؤسسات المدرجة علنا تشكيل لجان مراجعة تتألف فقط من أعضاء مستقلين، بينما تقترح التوصية الثانية أن تضع جميع المؤسسات العامة ميثاقا مكتوبا يحدد مهام، أهداف، دور ومسؤوليات لجان المراجعة. في حين كانت التوصية الثالثة تشير إلى أن لجان المراجعة لديها السلطة الكافية للاضطلاع بمسؤولياتها (Baker & Anderson, 2010, p. 245).

ب. تقرير Blue Ribbon 1999: تم إصدار تقرير (Blue Ribbon) سنة 1999 من طرف بورصة نيويورك والمنظمة الوطنية لتجار الأوراق المالية بالولايات المتحدة الأمريكية، والذي ركز على أهمية لجان المراجعة ودورها الفعال فيما يتعلق بالالتزام بتطبيق حوكمة المؤسسات، وقد شمل عدة توصيات أهمها أن تتوفر في عضو لجنة المراجعة مجموعة من الخصائص التي تمكنه من أداء مهامه بكل موضوعية ومن أهم هذه الخصائص الاستقلالية وإمتلاكه للخبرة الكافية في مجال المحاسبة والمراجعة، بالإضافة إلى مسؤولية اللجنة تجاه المراجعة الداخلية والخارجية وكذلك إعداد التقارير المالية (سليمان، 2009، الصفحات 95-96).

ت. قانون Sarbanes – Oxley 2002: تمت المصادقة على قانون (Sarbanes-Oxley) من قبل الكونغرس الأمريكي سنة 2002 كرد فعل للفضائح التي طالت كبرى المؤسسات الأمريكية كشركة (Enron) و(World Com) واكتشاف أن المدراء التنفيذيين يقومون باستعمال حيل محاسبية لإخفاء المركز المالي للمؤسسات، فضلا عن ضعف نظم الرقابة الداخلية وضعف إجراءات المراجعة التي من شأنها حماية المؤسسة من الإحتيال والتلاعب (عبد القادر، 2018).

ويمكن تلخيص أهم مبادئ حوكمة المؤسسات في الولايات المتحدة الأمريكية فيما يلي (سليمان، 2006، الصفحات 87-88):

- يجب أن يتكون أعضاء مجلس الإدارة من الغالبية المستقلة، مع ضرورة إجتماعهم مرة واحدة على الأقل في السنة دون حضور الأعضاء التنفيذيين لغرض مراجعة وتقييم الأداء.
- ضرورة قيام مجلس الإدارة باستعراض وتوجيه استراتيجية المؤسسة، خطط العمل السنوية والرئيسية، سياسة إدارة المخاطر والموازنات التقديرية ووضع أهداف للأداء والالتزام بمراقبة تنفيذ هذه الأهداف.
- الإشراف على التطبيق الفعال لنظام حوكمة المؤسسات مع ضرورة إجراء التغييرات اللازمة التي تحدث في بيئة الأعمال المحيطة بالمؤسسة.
- ضرورة إنشاء لجنة مكافآت تابعة لمجلس الإدارة تتكون من أعضاء مستقلين مهمتها مراجعة وتحديد الأسس التي تتعلق بمكافآت ورواتب أعضاء مجلس الإدارة وكبار التنفيذيين مع الأخذ بعين الإعتبار ضرورة أن تتناسب هذه الأخيرة مع مصالح المؤسسة وحملة الأسهم في الآجال الطويلة.
- تتم عملية ترشيح و إنتخاب أعضاء مجلس الإدارة بطريقة رسمية مع ضرورة ضمان شفافيتها.

- ضمان رقابة وإدارة تعارض المصالح المحتمل بين إدارة المؤسسة وحملة الأسهم وأعضاء المجلس، بما في ذلك إساءة إستخدام أصول المؤسسة.
- ضمان مصداقية ونزاهة حسابات المؤسسة ونظام إعدادها لقوائمها المالية وهو ما يتطلب ضمان سلامة نظام الرقابة، المراجعة المستقلة، وجود نظام لإدارة المخاطر، الرقابة المالية والتشغيلية والإمتثال للقوانين و المعايير ذات الصلة.
- ضرورة إشراف لجنة المراجعة على إعداد القوائم المالية، المراجعة الداخلية والخارجية ومراجعة كل العمليات المتعلقة بالإفصاح في القوائم المالية.
- لا يمكن لأعضاء مجلس الإدارة القيام بالدور الاستشاري للمؤسسة.

الفرع الثاني: تجربة ألمانيا واليابان

تشترك تجربة ألمانيا واليابان في أن كلاهما يتبع النموذج الداخلي أو ما يسمى بالنموذج المغلق أو نموذج تمركز البنوك ويمكن توضيح ذلك من خلال ما يلي:

أولا: تجربة اليابان

وفقا لنظام المؤسسات الياباني، فإن تطبيق حوكمة المؤسسات تقع على عاتق مجلس الإدارة والذي يتم إنتخابه لتمثيل المساهمين، حيث يحق لأعضاء مجلس الإدارة إدارة المؤسسة والإشراف على مديري المؤسسة ومراقبتهم من أجل تعزيز الإدارة الفعالة وضمان المساءلة أمام المساهمين، وبالتالي فإن مجلس الإدارة هو المشرف الرئيسي على المؤسسة، بالإضافة إلى قيامة بعملية الرقابة على الإدارة وذلك للتأكد من أنها تسعى باستمرار إلى تعظيم قيمة المؤسسة على المدى الطويل وكذلك التأكد من مسؤولية الإدارة أمام جميع الأطراف أصحاب المصلحة، لاسيما المساهمين (Japan Corporate Governance Forum [JCGF], 1998, p. 37)

وفي سنة 2002 قام منتدى حوكمة المؤسسات الياباني بمراجعة المبادئ التي تم إصدارها سنة 1998 من خلال إصدار تقرير يتضمن مجموعة من الإصلاحات لتطبيق الحوكمة في اليابان والتي تم تصنيفها كما يلي (بوسلمة و عبد الصمد، 2018، صفحة 96):

أ. **الإصلاحات قصيرة المدى:** تتمثل هذه الإصلاحات فيما يلي:

1. تطبيق معايير المحاسبة الدولية في أقرب الآجال من أجل دعم الإفصاح المحاسبي.
2. ضرورة أن يتكون مجلس الإدارة من أعضاء مستقلين ممن لا تربطهم مصالح مع المؤسسة.
3. ضرورة الفصل بين مسؤوليات مجلس الإدارة والإدارة التنفذية وتحديد مهامهما بدقة.
4. ضرورة توضيح مفهوم الاستقلالية، مع تعيين مراجعين أكثر استقلالية.
5. ضرورة دعم الحوار بين الإدارة والمساهمين عن طريق الإجتماعات السنوية للجمعية العامة.

ب. **الإصلاحات بعيدة المدى:** تشمل الإفصاحات بعيدة المدى ما يلي:

1. تشكيل لجان منبثقة عن مجلس الإدارة مثل لجان المراجعة، لجان التعيينات ولجان المكافآت تكون أغلبية أعضائها مستقلين.
2. الفصل بين مهام رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي.
3. تكوين غالبية أعضاء مجلس الإدارة من غير التنفيذين.

ثانيا: تجربة ألمانيا

تتميز ملكية أسهم المؤسسات في ألمانيا بتمركزها لصالح البنوك، حيث تحتفظ البنوك بملكية مباشرة لجميع الأسهم في المؤسسات الألمانية لسنة 2001 بنسبة 13 % وهي نفس النسبة لسنة 1991، حيث أن دور البنوك المهيمن على شركات المساهمة لا يعتمد على الملكية المباشرة للأسهم فقط بقدر ما يعتمد على نظام التصويت بالوكالة، والتي بموجبها تدلي البنوك بأصواتها لصالح المساهمين الآخرين، وبموجب هذا النظام يفوض المساهمين من القطاع الخاص البنوك التي تحتفظ بأسهمهم ككفالات لتمثيل مصالحهم في الاجتماعات العامة السنوية للمؤسسات، وبالتالي فوضع البنوك كمساهمين مباشرين أو عن طريق الوكالة هو ما يفسر وجود ممثلي البنوك في مجالس الإشراف في معظم المؤسسات الألمانية (Ulrich & Joachim, 2002, p. 5)

وتجدر الإشارة إلى أن المؤسسات الألمانية قد زاد اهتمامها بموضوع حوكمة المؤسسات بعد تعرض مجموعة من المؤسسات الألمانية للإنهيار مثل شركة (Daimler)، حيث اكتسبت المناقشات التي تخص قواعد الحوكمة أهمية كبيرة، كما تضمنت هذه المناقشات آثار استخدام اليورو على الأسهم ذات القيمة الإسمية في بورصة فرانكفورت، وقد وافقت الحكومة الألمانية على الإقتراح المسمى بـ (Kon Trag) سنة 1998 والذي تضمن مجموعة من القضايا التي تخص حوكمة المؤسسات تتمثل فيما يلي (الجمال، 2014، صفحة 522):

1. يسمح للمؤسسة وفق شروط مشددة بإعادة شراء أسهمها، ولا يسمح بتداول الأسهم ذات الصوت المتعدد.
2. إلغاء التخفيض الإجباري في عدد أعضاء المجلس الرقابي، كما يسمح باستمرار تمثيل الأعضاء في عشرة مجالس، كما يتم تعيين المراجع الخارجي من طرف المجلس الرقابي.
3. في حالة كان التصويت باسم البنك يمثل أكثر من 5 %من أسهم المؤسسة فإنه لا يسمح للبنوك التصويت بصفتها حاملة لتوكيلات قانونية.
4. زيادة السماح لأقلية المساهمين بتقديم دعاوى ضد المدراء بتخفيض النسبة إلى 5 % أو 2 مليون مارك ألماني بعدما كانت النسبة 10%.

الفرع الثالث: تجربة فرنسا

على ضوء ما تم طرحه في النموذج المختلط من خلال التجربة الفرنسية فإن زيادة الاهتمام بموضوع حوكمة المؤسسات كان نتيجة التحول الذي شهدته الأوضاع الاقتصادية في فرنسا، والتوجه نحو الخوصصة والرغبة في تحديث سوق الأوراق المالية بباريس إضافة إلى زيادة عدد المستثمرين الأجانب (Lahlou, 2008) .

وهذا ما نتج عنه صدور عدة تقارير سيتم تناولها في العناصر التالية.

أولا: تقرير (Vienot 1)

يعتبر تقرير (Vienot 1) البداية الأولى للاهتمام بحوكمة المؤسسات في فرنسا، ففي سنة 1995 وتحت إشراف المجلس الوطني لرؤساء العمل الفرنسيين (CNPF) والجمعية الفرنسية للمؤسسات الخاصة (AFEP) تم تكليف لجنة برئاسة Marc VIENOT رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي لشركة Société Générale ومجموعة من رؤساء مجالس الإدارة والمدراء

التنفيذيين لمؤسسات فرنسية آنذاك بإصدار تقرير تحت عنوان مجلس إدارة المؤسسات المدرجة في البورصة، وقد إحتوى التقرير على ثلاثة أقسام تتمثل في مهام وواجبات مجلس الإدارة، تشكيل مجلس الإدارة ووظائف مجلس الإدارة وتناولت هذه الأقسام مجموعة من التوصيات تتلخص فيما يلي(Vienot 1, 1995) :

أ. توصي اللجنة بضرورة أن يضم كل مجلس إدارة في مؤسسة مدرجة في البورصة عضوين من المديرين المستقلين على الأقل، على أن يترك الأمر لكل مجلس في تحقيق التوازن الأمثل في تكوينه.

ب. توصي اللجنة بضرورة أن يقدم كل مجلس إدارة تقرير للمساهمين بشأن التدابير التي يتخذها ليكون في وضع يسمح له بالوفاء بإلتزاماته، وأنه يجب عليه تقديم ترتيبات شكلية وتنظيمات تمكنهم من مساءلته بشكل دوري.

ت. توصي اللجنة بضرورة أن تتجنب المؤسسة (أ) تعيين أعضاء مجلس إدارة من المؤسسة (ب) في لجنة المكافآت أو لجنة التدقيق التابعة لها في حالة ما إذا كانت اللجان المماثلة التابعة للمؤسسة (ب) قد عينت مديرا من المؤسسة (أ) عضوا في لجانها.

ث. توصي اللجنة بضرورة أن يحتوي كل مجلس إدارة على لجنة مراجعة ولجنة مكافآت تحتوي على ثلاثة مديرين على الأقل ويجب أن يكون أحدهم مستقلا.

ج. توصي اللجنة بضرورة أن يمتلك المدراء عددا مناسبا من أسهم المؤسسة.

ح. توصي اللجنة بضرورة أن يكرس المديرين الوقت والاهتمام اللازمين لواجباتهم، ولا يجوز لهم شغل أكثر من خمسة مناصب في مجالس إدارات شركات فرنسية أو أجنبية أخرى.

ما يعاب على هذا التقرير أن الالتزام بتوصياته كان متروكا لاختيار المؤسسات ولم يكن هناك شروطا أو متطلبات للإفصاح عن مدى تطبيق المؤسسات لبنود هذا التقرير من قبل البورصة أو أي جهة تنظيمية أخرى، فضلا عن عدم إقتراح هذا التقرير لأي تعديلات جوهرية تخص الممارسات في ذلك الوقت لذلك تأخر تنفيذ توصياته (تريش، 2015).

ثانيا: تقرير Marini

دعا عضو مجلس الشيوخ الفرنسي إلى ضرورة مراجعة قانون المؤسسات التجارية الفرنسي الصادر سنة 1966، وقد أسفر ذلك إلى إصدار مجلس الشيوخ الفرنسي لتقرير Marini في يوليو سنة 1996 وقد تطرق التقرير إلى النقاط التالية (Bertrand & Dominique, 2003)

أ. إمكانية (عدم الإلزام) الفصل بين وظيفة رئيس مجلس الإدارة ووظيفة المدير التنفيذي ، ومن الأفضل أن يسمح لرئيس مجلس الإدارة إذا رغب في ذلك أن يكون ممثلا للمساهمين، وأن يقوم بتفويض المدير التنفيذي وتوجيه الإدارة وتنظيمها بما يمكنه من السيطرة عليها دون تضارب في المصالح.

ب. تحديد عدد مرات توكيل المديرين لوضع حد لتعدد الوكالات، ويعتبر هذا الإجراء الطريقة الوحيدة التي تجعل المجالس أكثر فاعلية بسبب إتاحة الفرصة للجيل الجديد من المديرين.

ت. يجب أن يعطي التشريع المزيد من الاهتمام بلجان مجلس الإدارة.

ث. منح المساهمين وسائل رقابية وإجراءات جديدة تمكنهم من ممارسة حقوقهم التصويتية مما يجعل الجمعيات العامة أكثر حيوية.

وتجدر الإشارة أن أوجه القصور في هذا التقرير تكمن في عدم تطرقه إلى الإفصاح عن المكافآت الفردية للمديرين، إضافة إلى ذلك فإنه لم يتطرق إلى المسؤولية المحتملة التي يتكبدها رئيس مجلس الإدارة الذي لا يشغل منصب مدير تنفيذي أو المدير الذي هو عضو في اللجنة، في حين أن هذه الفروقات تعتبر ذات أهمية بالغة(Bertrand & Dominique, 2003) .

ثالثا: تقرير (Vienot 2)

في جويلية سنة 1999 قام (Marc Vienot) بتقديم تقريره المعنون بـ تقرير حول حوكمة المؤسسات رفقة أعضاء جدد وبناءا على طلب الجمعية الفرنسية للمؤسسات الخاصة (AFEP) وحركة المؤسسات الفرنسية (MEDEF)، وقد تضمن التقرير ثلاثة أقسام رئيسية تتمثل فيما يلي(Vienot, 1999) :

أ. **القسم الأول:** تناول الفصل بين مهام رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي والذي تضمن إتاحة الحرية للمؤسسات في الاختيار بين الجمع أو الفصل لمهام رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي مع ضرورة إبلاغ المساهمين عن الاختيار الأمثل من خلال التقرير السنوي للمؤسسة وذكر الدوافع والمبررات لكل خيار.

ب. **القسم الثاني:** تناول ضرورة الإفصاح عن تعويضات التنفيذيين في المؤسسات المدرجة، حيث أوصى بضرورة إبلاغ المساهمين بالتعويضات التي يتلقاها المديرين من خلال نشر التفاصيل في التقرير السنوي، كما أوصى بضرورة الإعلان عن خطط الإكتتاب وخيارات الشراء للمؤسسات المدرجة وضرورة الالتزام بتوصيات االتقرير السابق والمتعلقة بعدد المناصب التي يمكن للمدير أن يشغلها في مجالس إدارات المؤسسات الأخرى.

ت. **القسم الثالث:** تطرق هذا القسم إلى مجموعة من النقاط المتعلقة بعدة مواضيع منها ما يتعلق بالمديرين حيث تناول ضرورة إحتواء التقرير السنوي على مدة وكالة المدير، العمر، وظيفته الرئيسية، وكالته في المؤسسات الفرنسية أو الأجنبية المدرجة، مشاركته في لجان مجالس الإدارة إن وجدت، عدد الأسهم التي يمتلكها، كما تطرق إلى: نشاطات مجلس الإدارة، نشاطات اللجان التابعة له، الإفصاح عن المعلومات المالية، إمكانية أن تقترح المؤسسات على الجمعية العامة غير العادية زيادة رأس المال المؤسسة في فترة الإكتتاب العام، كما تضمن التقرير ضرورة تنفيذ التوصيات.

رابعا: تقرير (Bouton)

بعد الإنهيارات المالية التي إجتاحت الأسواق المالية العالمية، تمت صياغة تقرير (Bouton) في سبتمبر 2002 كرد فعل لأزمة الثقة التي صاحبت هذه الإنهيارات، حيث كلفت مجموعة العمل والمتمثلة (AFEP- AGREF-MEDEF) برئاسة (Daniel Bouton) رئيس مجلس إدارة شركة (Société Générale) بمهمة فحص النقاط التالية (Bouton, 2002):

أ. تحسين أداء هيئات إدارة المؤسسة، ولا سيما لجنة المراجعة، وفعالية الرقابة الداخلية والخارجية.

ب. ملائمة المعايير والممارسات المحاسبية، وجودة المعلومات المالية والتواصل المالي.

ت. علاقة المؤسسات مع مختلف فئات المساهمين.

ث. دور واستقلالية ممثلي السوق (البنوك، محللين ماليين، وكالات التصنيف).

وقد خلص التقرير إلى مجموعة من التوصيات بشأن حوكمة المؤسسات والمعلومات المالية والتي يعتمد تنفيذها على القرار الفردي لكل شركة، أما فيما يتعلق بالمؤسسات المدرجة يوصي فريق العمل بتطبيق توصياته في أسرع وقت ممكن وفي موعد أقصاه

نهاية عام 2003 ، على أن يتضمن التقرير السنوي من كل عام، وصفا للتدابير المعتمدة وفقا لما ورد في تقرير (VIENOT 2)، ويلاحظ أن جميع المواضيع المذكورة في هذا التقرير تحتوي على بعد يتجاوز المؤسسات الفرنسية وذلك بسبب تدويل الأسواق والذي يؤدي حتما إلى ضرورة تجانس القواعد على المستوى العالمي، كما يظهر التبني الأخير لقانون المؤسسات الأمريكية (Sarbanes – Oxley)، حاجة أوربا إلى صوت موحد وقوي لمنع الولايات المتحدة الأمريكية من تطوير التنظيم من جانب واحد، لذلك سعت المؤسسات الفرنسية بأن تكون القوة المحركة في هذه المنطقة من خلال هذا التقرير(Bouton, 2002) .

المطلب الثالث: حوكمة المؤسسات في الجزائر

كان لموجة الفساد والإنهيارات التي طالت الاقتصاد العالمي مع مطلع القرن الواحد والعشرون إنعكاسات واضحة على إقتصاديات مختلف الدول بما فيها النامية، حيث أدى ذلك إلى ضرورة تبني مبادئ الحوكمة لإعادة الثقة في إقتصاديات هذه الدول من بينها الجزائر التي مرت بالعديد من المراحل للتوجه نحو إقتصاد السوق، وبذل الجهود المستمرة لتحسين المناخ الاستثماري لتحفيز المستثمرين الأجانب، كل ذلك أدى بها إلى السعي لإصدار مبادئ لحوكمة المؤسسات تتوافق مع المبادئ المتعارف عليها دوليا والصادرة عن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وقد أثمرت جهودها في إصدار مدونة الحكم الراشد سنة 2009.

الفرع الأول: مفهوم الحكم الراشد

يعتبر البنك الدولي من أولى المؤسسات الدولية التي قدمت تعريفا للحكم الراشد سنة 1992 حيث عرفه بأنه مرادف لعملية التسيير الاقتصادي الفعال والأمثل والذي يهدف إلى الإجابة على مختلف الإنتقادات الموجهة نحو مجموع الدول والمؤسسات والتي تشكك في الإصلاحات الهيكلية الموجهة من الأعلى إلى الأسفل والتي أدت إلى فراغ مؤسساتي بدل تعبئة القدرات التي يزخر بها المجتمع (ديلمي، 2020، صفحة 145).

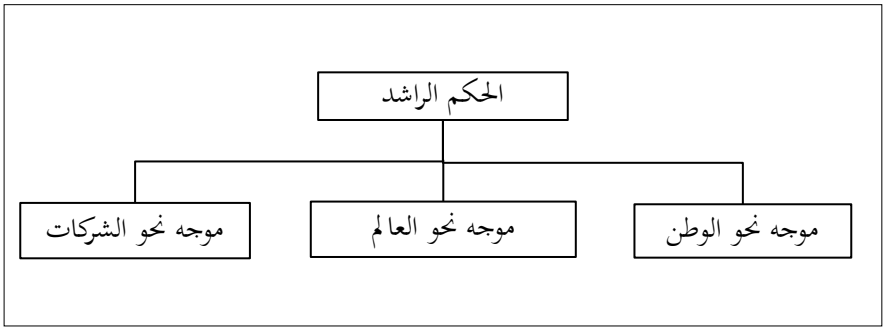
كما عرفته لجنة الحوكمة العالمية (Committee on Global Governance) بأنه عبارة عن عدة طرق يدير بها الأفراد والمؤسسات العامة والخاصة شؤونهم الخاصة والمشتركة، وبالتالي فهو يعتبر عملية مستمرة يتم من خلالها التقليل من تضارب المصالح واعتماد إجراءات تشاركية بين هذه الأطراف، ويشمل المؤسسات والأنظمة الرسمية التي تمتلك التفويض بفرض الالتزام به، بالإضافة إلى الترتيبات غير الرسمية التي وافق عليها الأفراد والمؤسسات ويرون بأنها في مصلحتهم (Thomas, 2000, p. 797).

ويركز هذا التعريف على أن الحكم الراشد يتجسد من خلال ضرورة العمل التشاركي بين المؤسسات العامة والخاصة ومجموع الأفراد الذين تربطهم مصالح مشتركة في المؤسسة، إضافة إلى إمكانية تجسيد الحكم الراشد من خلال الإلزام القانوني الذي تفرضه المؤسسات الرسمية، أو من خلال الالتزام الطوعي وهو إلتزام الأفراد والمؤسسات بالإجراءات التي يرون أنها في صالحهم.

وتجدر الإشارة إلى أنه يوجد ثلاث مجالات يتم فيها تناول مصطلح الحكم الراشد، فالأول هو المجال الوطني ويغطي جميع العناصر المعيارية ذات الطبيعة السياسية، الاقتصادية والإدارية، بينما الثاني هو عالمي ويشير إلى كل تلك العناصر التي صاحبت العولمة، بما في ذلك تنظيم المنافع العامة العالمية والاستقرار الاقتصادي وتدفق رؤوس الأموال، والثالث موجه نحو المؤسسات (Simonis, 2004, p. 3).

والشكل الموالي يوضح مجالات مصطلح الحكم الراشد وفقا لمختلف التوجهات.

الشكل (4-2): مجالات الحكم الراشد



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ماسبق

ويشير الحكم الراشد حسب المنظمات الاقتصادية إلى أنه مجموع المبادئ والتوجيهات الموجهة نحو المؤسسات وهو ما يجعلها أكثر شفافية ومصداقية في الأسواق المالية وأمام المؤسسات المصرفية، في حين أن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية تركز على أنه لضمان الحكم الراشد يجب على المؤسسات الالتزام بالجوانب التسييرية التي تضمن النجاعة والشفافية والمساواة وإشراك المساهمين وحماية حقوقهم وذلك لإستيفاء شروط الحكم الراشد، والتي تستوجب أيضا ضمان توجيه المؤسسة وتحقيق الرقابة الفعالة لمجلس الإدارة ومساءلته أمام المؤسسة والمساهمين بالإضافة إلى تحقيق الشفافية والإفصاح عن كل المعلومات المتعلقة بالمؤسسة (سفاري، 2007، صفحة 26).

كما يعرف على أنه جملة من القوانين والقواعد التي تطمح المؤسسات إلى تطبيقها، وهي موجهة لتمكين المسيرين من الالتزام بالتسيير المتسم بالشفافية والذي يهدف إلى تجسيد المساءلة على أسس واضحة المعالم ولا تقبل أي إنتقادات، وذلك كون أن كل الأطراف الفاعلة في مختلف النشاطات مساهمة في عملية التسيير (عزي و جلطي، 2005).

وفي هذه الدراسة وبسبب إرتباط مفهوم الحكم الراشد بمدونة الحكم الراشد الصادرة سنة 2009 والتي تعتبر كمنعرج مهم لتوجه الجزائر نحو تبني مفهوم ومبادئ حوكمة المؤسسات، فإنه تم التركيز على مفهوم الحكم الراشد الموجه نحو المؤسسات، حيث يستوجب الحكم الراشد الخاص بالمؤسسات التطبيق السليم لمبادئ حوكمة المؤسسات الصادرة عن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية التي سبق التطرق إليها.

الفرع الثاني: بوادر تبني حوكمة المؤسسات في الجزائر

صاحب توجه الجزائر نحو تبني مبادئ حوكمة المؤسسات قيامها بعدة إجراءات قبل وبعد إصدار مدونة الحكم الراشد سنة 2009 تتمثل فيما يلي:

أ. **تشكيل الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته:** تم تأسيس الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته قصد تنفيذ الإستراتيجية الوطنية فيما يخص مكافحة الفساد وذلك وفقا للقانون رقم 06-01 والمؤرخ بتاريخ 20 فيفري 2006 وقد تناولت المادة 20 من هذا القانون مهام هذه الهيئة والمتمثلة فيما يلي (قانون الوقاية من الفساد ومكافحته، 2006):

1. العمل على إقتراح سياسة شاملة للوقاية من الفساد، وتقديم توجيهات خاصة بالوقاية من الفساد.
2. تحضير برامج لتوعية وتحسيس المواطنين بالآثار الضارة الناتجة عن الفساد.
3. جمع ومركزة واستغلال جميع المعلومات التي من شأنها أن تساهم في الكشف عن أعمال الفساد ومكافحته.

4. التقييم الدوري والتأكد من مدى فعالية كل الأدوات القانونية وكذلك الإجراءات الإدارية التي ترمي إلى الوقاية من الفساد ومكافحته.
5. تلقي التصريحات بصفة دورية حول الممتلكات المتعلقة بالموظفين العموميين والعمل على دراسة واستغلال المعلومات الواردة في هذه التصريحات وحفظها.
6. الإستعانة بالنيابة العامة من أجل جمع الأدلة والتحري في جميع الوقائع المتعلقة بالفساد.
7. تأمين التنسيق والمتابعة للنشاطات والأعمال ميدانيا.
8. ضمان التنسيق ما بين القطاعات، وكذلك التعاون رفقة هيئات مكافحة الفساد على المستوى المحلي والدولي.
9. تشجيع وتقييم كل النشاطات التي تهدف إلى البحث عن الأعمال المباشرة للوقاية من الفساد ومكافحته.

ب. انعقاد المؤتمر الدولي حول" الحكم الراشد للمؤسسات " بالجزائر في جوان 2007: انعقد ملتقى دولي في الجزائر سنة 2007 كأول ملتقى بخصوص الحكم الراشد للمؤسسات، وقد اعتبر هذا الملتقى بمثابة فرصة ثمينة لالتقاء مختلف الفاعلين في المؤسسات الجزائرية، كما حدد هدفا جوهريا متمثلا في تحسيس جميع المشاركين بأهمية الفهم الدقيق والموحد لمصطلح الحكم الراشد بالنسبة للمؤسسات، وذلك من ناحية الممارسة والتطبيق في الواقع والتوعية لدور الحكم الراشد في تعزيز تنافسية المؤسسات بالجزائر وكذلك الإستفادة من تجارب بعض الدول، وخلال هذا الملتقى تبلورت فكرة إعداد ميثاق للحكم الراشد للؤسسات في الجزائر، وقد لاقت هذه الفكرة تفاعلا من قبل جمعية حلقة العمل والتفكير حول المؤسسة ومنتدى رؤساء المؤسسات وكذلك السلطات العمومية والمتمثلة في وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية ومجموعة من الهيئات والمنظمات الدولية المتواجدة داخل الجزائر (ميثاق الحكم الراشد، 2009، صفحة 13).

ت. إصدار المدونة الجزائرية حول حوكمة المؤسسات 2009 : تم إصدار ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات بتاريخ 11 مارس 2009 وذلك بتظافر جهود مجموعة من الأطراف والمتمثلة في فريق العمل المكلف (GOAL 08)، جمعية حلقة العمل والتفكير حول المؤسسات (CARE)، منتدى رؤساء المؤسسات، جمعية المنتجين الجزائريين للمشروبات (UPAB)، وبدعم من وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية (صديقي، 2016، صفحة 221).

ث. إطلاق مركز حوكمة المؤسسات 2010 : تم إطلاق مركز حوكمة الجزائر سنة 2010 ليكون مركزا لمساعدة المؤسسات في الالتزام بمواد مدونة الحكم الراشد الصادرة سنة 2009 والتطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة وزيادة الوعي بأهمية حوكمة المؤسسات، ويعتبر إطلاق المركز بمثابة الفرصة لإظهار نية مجتمع الأعمال في الالتزام بتحسين بيئة الأعمال الاقتصادية ومرجع قيم لنظام الحوكمة بما يحتويه من شفافية ومساءلة ومسؤولية (بن عبد الرحمان و بن الشيخ، 2019).

ج. إعتماد النظام المالي المحاسبي: اعتمدت الجزائر النظام المالي المحاسبي بتاريخ 25 نوفمبر 2007 إلا أن دخوله حيز التنفيذ كان في 01 جانفي 2010 وهو التاريخ الذي تم فيه إلغاء إعتماد المخطط الوطني المحاسبي لعام 1975 والذي لم يعد مناسبا للوضعية الاقتصادية والتجارية في الجزائر في ظل انفتاح الأسواق ودخول المستثمرين الأجانب (KPMG, 2015, p. 138)، وذلك ما أدى إلى ضرورة إعتماد نظام مالي محاسبي يتوافق مع المعايير المحاسبية والمالية العالمية ويمكن من تجسيد الإفصاح والشفافية والتي تعد من أهم مبادئ حوكمة المؤسسات (عثمانية، 2016).

ح. **برنامج الاتحاد الأوروبي لدعم تطبيق الحوكمة:** قام الاتحاد الأوروبي في ديسمبر 2013 بتبني برنامجا لمدة 5 سنوات بمبلغ يقدر بعشرة ملايين يورو وذلك لدعم تطبيق الحوكمة في الجزائر ضمن برنامج لدعم الشراكة والإصلاح وتحقيق النمو الشامل، ويهدف البرنامج إلى دعم تطبيق الحوكمة في المجال الاقتصادي وكذلك السياسي، دعم سيادة القانون وتحقيق العدالة، مكافحة الفساد، تشجيع مشاركة المواطنين في التنمية، تحسين المتابعة لإدارة المالية العامة (بن عبد الرحمان و بن الشيخ، 2019).

الفرع الثالث: مضمون ميثاق الحكم الراشد والتحديات التي تواجه تطبيق حوكمة المؤسسات في الجزائر

سيتم التطرق من خلال هذا العنصر إلى مضمون ميثاق الحكم الراشد وأهم التحديات والعراقيل التي واجهت تطبيقه في الجزائر

أولا: مضمون ميثاق الحكم الراشد في الجزائر

يعتبر ميثاق الحكم الراشد وثيقة مرجعية توضع في متناول المؤسسات الجزائرية، ويعد الإنضمام إليه أمرا طوعيا يرتبط بدرجة الوعي لدى ملاك المؤسسات بالدرجة الأولى في إطار عزمهم على تطبيق مبادئ ميثاق الحكم الراشد على مستوى مؤسساتهم لدعمها وإستدامتها، ويحتوي ميثاق الحكم الراشد على جزأين هامين يتمثل الأول في الأسباب التي جعلت من حوكمة المؤسسات ضرورة حتمية للمؤسسات، بينما يتناول الجزء الثاني أهم المبادئ الأساسية التي يقوم عليها الميثاق، كما يعرض الميثاق في جزئه الثاني العلاقات بين المؤسسة والهيئات التنظيمية والمتمثلة في الجمعية العامة ومجلس الإدارة والإدارة التنفيذية من جهة، وبين المؤسسات والأطراف الشريكة الأخرى من جهة أخرى مثل البنوك والمؤسسات المالية، وهو يستهدف بالدرجة الأولى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة والمؤسسات المدرجة في البورصة أو التي تتهيأ لذلك (ميثاق الحكم الراشد، 2009).

وقد جاء الميثاق بهدف مساعدة المسيرين تحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل فيما يلي (غضبان، 2015، صفحة 161):

1. الحصول على رؤوس أموال لتمويل نشاطات المؤسسة من خلال التمويل الذاتي بدل اللجوء للتمويل البنكي.
2. العمل على توضيح أنشطة المؤسسة ومراقبة أدائها بطرق شفافة من خلال وضع معايير وقواعد للتسيير مكتوبة.
3. تحقيق مستويات متعادلة من القدرة التنافسية في قطاع نشاط معين محليا أو الإقتراب من تلك السائدة على المستوى الدولي.
4. توضيح حقوق وواجبات الأطراف الفاعلة داخل المؤسسة وهو ما يساعد على تقسيم المسؤوليات والمهام فيما بينها وكذا إدارة المخاطر.
5. وضع خطة عمل بعيدة المدى تعكس رؤية استراتيجية دون التركيز على التغييرات التي تفرضها إجراءات نقل الملكية وقضايا الخلافة في المؤسسات العائلية.

وفيما يلي المبادئ الأساسية التي تقوم عليها مدونة الحكم الراشد (ميثاق الحكم الراشد، 2009):

1. **الإنصاف:** يقصد بالإنصاف أن تكون الحقوق والواجبات بما تتضمنه من إلتزامات وإمتيازات لجميع الأطراف الفاعلة داخل المؤسسة موزعة بطريقة عادلة.
2. **الشفافية:** إن التوزيع العادل للحقوق والواجبات وتحديد الصلاحيات والمسؤوليات لا بد أن يكون واضحا وجليا لجميع الاطراف من خلال تجسيد الشفافية.
3. **المسؤولية:** يجب تحديد مسؤوليات كل فرد على حدا داخل المؤسسة من خلال أهداف محددة وغير مقسمة.
4. **المحاسبة:** كل طرف يعتبر محاسبا أمام الأطراف الأخرى حول المهام المسندة إليه.

وتعتبر هذه المبادئ مكملة لبعضها البعض ولا يمكن فصلها، فبالرغم من أنها تعمل بطرق مختلفة إلا أنها متشابكة ويجب تطبيقها في آن واحد بشكل متكامل (ميثاق الحكم الراشد، 2009، صفحة 66).

وعلى الرغم من أن الميثاق يعتبر خطوة هامة نحو تطبيق حوكمة المؤسسات في الجزائر إلا أنه تعرض إلى العديد من الإنتقادات والتي يمكن إيجازها فيما يلي (غضبان، 2015، صفحة 161):

- العمل بميثاق الحكم الراشد يعد أمرا طوعيا.
- يحتوي الميثاق على بعض المفاهيم الحديثة التي يصعب إستيعابها لذلك وجب تبسيطها لتصبح مفهومة للجميع.
- عدم تناول الميثاق في الهيئات الأكاديمية كالجامعات.
- ركز الميثاق على القطاع الخاص والذي يحتل مكانة كبيرة في ظل نظام إقتصاد السوق في حين أهمل المؤسسات العمومية والتي تحتاج إلى مشاريع إصلاح.

ثانيا: التحديات التي تواجه تطبيق حوكمة المؤسسات في الجزائر

واجه إدخال مفهوم حوكمة المؤسسات في الفلسفة التنظيمية والممارسات الإدارية في المؤسسات الجزائرية عدة تحديات وكان ذلك بسبب طبيعة المؤسسات من جهة، وطبيعة المناخ التنظيمي والمؤسساتي المتعلق ببيئة الأعمال الجزائرية من جهة أخرى، ويمكن إيجاز هذه التحديات في النقاط التالية (عثمانية، 2016):

أ. **طبيعة وحجم المؤسسات في الجزائر:** إن طبيعة تسيير المؤسسات في الجزائر تتأثر بشدة بطبيعة النسيج الاقتصادي الجزائري، حيث أن أغلب المؤسسات الجزائرية هي مؤسسات مصغرة وذلك حسب إحصائيات الديوان الوطني للإحصاء، كما أن أغلب المؤسسات الكبرى هي مؤسسات عمومية يغلب عليها الطابع التقليدي في التسيير الإداري.

ب. **غياب حركية بورصة الجزائر:** على إعتبار أن السوق المالي لها تأثير بالغ الأهمية على المؤسسات من خلال فرض القواعد والتشريعات المتعلقة بالممارسة الجيدة لحوكمة المؤسسات، حيث يمكن للسوق المالي فرض مستوى معين من الإفصاح والشفافية والمساءلة الأمر الذي يمكن من مكافأة أو معاقبة المؤسسات المدرجة فيها بسبب حوكمتها، وتجدر الإشارة إلى أن غياب حركية بورصة الجزائر يرجع بالدرجة الأولى إلى غياب مؤسسات تستطيع أو ترغب بالدعوة العامة للإدخار، حيث أن أغلب المؤسسات في بيئة الأعمال الجزائرية تتكون من مؤسسات صغيرة أو متوسطة أو عائلية، وتفضل هذه المؤسسات التمويل الذاتي أو اللجوء إلى قنوات تمويل مغايرة.

ت. **مناخ الأعمال في الجزائر:** تتأثر الممارسة الجيدة لحوكمة المؤسسات بمحيط الأعمال الذي يؤدي دورا جوهريا في ضبط السلوك الإداري وتكريس القيم الأخلاقية في المؤسسات، ومن بين المعوقات التي يتميز بها مناخ الأعمال في الجزائر طبيعة المحيط المالي والمصرفي، وذلك من خلال ضعف الدور التحفيزي الذي يجب أن يلعبه النظام المصرفي تجاه المؤسسات الاقتصادية، وتعتبر مشكلة الحصول على التمويل من أهم المشاكل التي تعيق أداء الأعمال في الجزائر، وفي ظل ضعف تمويل البنوك للمؤسسات فإن ذلك يؤدي إلى ضعف آلية رقابة الدائنين والتي تعد كآلية مهمة من آليات حوكمة المؤسسات، كما يعتبر المحيط المؤسساتي من المعوقات التي تميز مناخ الأعمال فحسب تقرير التنافسية العالمي لسنة 2015-2016 صنفت

البيروقراطية الحكومية بأنها ثاني أهم الأسباب التي تعيق ممارسة الأعمال في الجزائر، وهو ما يؤدي إلى ضعف دور القوانين والتشريعات في ضبط السلوكات الإدارية في المؤسسات ومعاقبة المؤسسات التي لديها ممارسات ضعيفة للحوكمة.

ث. **إنتشار الفساد:** ساد في بيئة الأعمال الجزائرية العديد من قضايا الفساد المتعلقة بالإختلاسات والإنهيارات المالية مثل قضيتي سوناطراك الأولى والثانية، والمشاكل المتعلقة بالطريق السيار شرق غرب، والإنهيار الذي شهدته مجموعة الخليفة، حيث أصبحت هذه القضايا تخيم على الرأي العام الجزائري بل وأدت إنعكاساتها إلى ضعف ثقة الجزائريين في المؤسسات سواء كانت تابعة للدولة أو القطاع الخاص، الأمر الذي لا يحفز على الاستثمار ولا على أداء الأعمال وبالتالي انتشار الفساد يعيق التطبيق السليم لحوكمة المؤسسات.

خلاصة الفصل

في ظل التحول الذي شهدته بيئة الأعمال العالمية خلال مطلع القرن الواحد والعشرون، وكذا إشتداد الصراع بين مختلف الأطراف الفاعلة داخل كبرى المؤسسات العالمية، والذي كان كنتيجة حتمية لغياب السلوك الأخلاقي ما أفضى إلى أزمات مالية وإدارية، أصبح التحول نحو التطبيق السليم لحوكمة المؤسسات ضرورة حتمية في ظل سعي المؤسسات للإستمرارية وحجز مكانتها في الأسواق العالمية، وتمكنها من توفير البيئة الملائمة التي تضمن لها الحفاظ على حصتها السوقية وجذب المستثمرين وكذا بناء سمعة جيدة أمام المجتمع المحلي والدولي.

كما أن اختلاف البيئة الاقتصادية، السياسية والقانونية على المستوى العالمي جعل من المستحيل الاعتماد على نموذج واحد ومثالي لحوكمة المؤسسات يمكن تطبيقه في كل الدول على حد سواء، دون ضرورة لجوئها إلى تكييف تطبيقات حوكمة المؤسسات بما يتوائم مع طبيعة بيئة أعمالها، لذلك لجأت مختلف الدول إلى الإسراع إلى إصدار تقارير مختلفة تحدد فيها توصياتها بشأن التطبيقات السليمة لنظام الحوكمة بما يساعدها على تجنب الأزمات التي يمكن أن تعصف باستقرارها.

ويعتبر موضوع حوكمة المؤسسات والذي أثبت أنه يتجاوز فكرة العلاقة بين المساهمين والمسيرين، من أهم المواضيع التي لاقت رواجا في البحوث والدراسات المختلفة وحازت على اهتمام مختلف الهيئات والمنظمات الدولية، حيث اتسع مفهوم حوكمة المؤسسات ليشمل الاهتمام بجميع الأطراف أصحاب المصلحة، وضرورة الاهتمام بالكفاءات وبناء المعارف داخل المؤسسات الاقتصادية، وبذلك يظهر التحول من فكرة كيفية تقاسم الثروة ومشكلة عدم تماثل المعلومات إلى فكرة كيفية تحقيق القيمة داخل المؤسسة وجعل المعلومة مفهومة بنفس النسق لدى جميع الأطراف الفاعلة في المؤسسة، وبذلك تظهر ضرورة التكامل بين دور حوكمة المؤسسات في القضاء على تضارب المصالح وكذلك دورها في تحقيق القيمة من خلال بناء قاعدة من الكفاءات قادرة على الحفاظ على المؤسسة وضمان استمراريتها.

وتعد الجزائر كغيرها من الدول التي سعت إلى تبني مبادئ حوكمة المؤسسات من خلال إصدارها لمدونة الحكم الراشد سنة 2009 والتي تعتبر كنقطة تحول، نحو إرساء سبل الشفافية والإفصاح والإنصاف بما يفضي إلى تهيئة بيئة الأعمال الجزائرية لجذب المستمثر الأجنبي وتحقيق الاستقرار الاقتصادي وتعزيز الإندماج في الاقتصاد العالمي، إلا أنه وجب أن تكون هذه المدونة قابلة للتحديث والتطوير لتتماشى مع الأوضاع الاقتصادية على المستوى المحلي والدولي بما يمكن المؤسسات من تحقيق أهدافها من تبني مبادئ حوكمة المؤسسات.

الفصل الثالث: الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات ودورها في تحسين أداء المؤسسات الإقتصادية

تمهيد:

لقد أضحى موضوع حوكمة المؤسسات أحد التوجهات الضرورية في عالم الأعمال لما له من دور مميز وجوهري في الإدارة الجيدة والاستفادة من الدروس المستخلصة من الأزمات أو الوقاية منها، من خلال تجسيد مجموعة من المبادئ والتي تختلف باختلاف طبيعة المؤسسات وبيئة الأعمال التي تنشط فيها، ولتجسيد تلك المبادئ كان لا بد من وجود جملة من الميكانيزمات الضرورية من أجل التطبيق السليم لها وكذا تضييق الفجوة التي تؤدي إلى تضارب المصالح، ومن بينها الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات التي تعمل كأداة فعالة لضمان التطبيق السليم للحوكمة مما يساهم في بناء الثقة بين مختلف الأطراف المعنية، بالإضافة إلى أنها تضمن تنفيذ السياسات والقرارات المتخذة داخل المؤسسة.

وفي هذا الإطار فقد أصبح الاهتمام بتحقيق رغبات ومتطلبات الأطراف أصحاب المصلحة يعد من أهم المواضيع التي تسعى لتحقيقها المؤسسات ، حيث أصبحت هذه الأخيرة تواجه جملة من التحديات أهمها ضرورة إلتزامها بمسؤوليتها تجاه جميع الأطراف من خلال تبني أبعاد المسؤولية الاجتماعية، وهذا ما يفرض عليها جملة من التحديات من بينها ضرورة ضمان سير المؤسسة على النهج المطلوب الذي يمكنها من تحسين أدائها تحقيقا لرغبات تلك الأطراف عن طريق الاهتمام بالأبعاد الاقتصادية، الاجتماعية والبيئية.

ومن خلال ما سبق سيتم في هذا الفصل التطرق إلى الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات وكذا دورها في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية من خلال تقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث تتمثل فيما يلي:

- **المبحث الأول**: دور مجلس الإدارة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية.
- **المبحث الثاني**: دور المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية.
- **المبحث الثالث**: دور الإفصاح المحاسبي في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية.

المبحث الأول: دور مجلس الإدارة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية

يعتبر مجلس الإدارة أحد أهم الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات والذي يلعب دورا مهما في الالتزام بمبادئ الحوكمة ورسم السياسة العامة للمؤسسة بما يتوافق والخطط الإستراتيجة للمؤسسة، وكذا اتخاذ القرارات الهامة من أجل خدمة مصالح جميع الأطراف، ويأتي هذا المبحث لتسليط الضوء على آلية مجلس الإدارة بشيء من التفصيل ودوره كأحد الميكانيزمات الداخلية لنظام الحوكمة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية.

المطلب الأول:مفهوم وأهمية مجلس الإدارة وأهم اللجان التابعة له

من خلال هذا المطلب سيتم التطرق إلى مفهوم مجلس الإدارة من خلال التركيز على المفهوم التقليدي والمفهوم الحديث، وكذا تحديد أدواره مع الإشارة إلى أهم اللجان التابعة له.

الفرع الأول: مفهوم وأهمية مجلس الإدارة

من خلال هذا العنصر سيتم التطرق إلى مفهوم مجلس الإدارة وأهميته.

أولا: مفهوم مجلس الإدارة

يعتبر مجلس الإدارة الأساس الذي ترتكز عليه ممارسة الحوكمة الجيدة، حيث يضمن مجلس الإدارة الذي يؤدي مهامه بشكل جيد للمستثمرين إدارة أموالهم بما يتوافق مع تحقيق أهداف المؤسسة وفقا لما تم الإتفاق عليه منذ بداية إستثمارهم فيها، وبالتالي فمجلس الإدارة يحقق القيمة للمستثمرين مع ضمان عدم إساءة إستخدام أموالهم (بن درويش، 2007، صفحة 76).

ويمثل مجلس الإدارة السلطة العليا في المؤسسة وهو المسؤول عن وضع إستراتيجيات المؤسسة وتحقيق نتائج أعمالها، وغالبا ما يتكون من أعضاء من داخل المؤسسة وخارجها، ونظرا لوجوده في القمة يمكن لأعضاءه مراقبة قرارات الإدارة والتأكد من أنها تتماشى مع مصالح حملة الأسهم (مجموعة خبراء، 2007، صفحة 55)، وبالتالي فهو يمتلك كل الصلاحيات اللازمة التي تمكنه من اتخاذ القرارات الهامة خدمة لمصالح المساهمين الذين منحوه التفويض اللازم لحماية ممتلكاتهم، ويعتبر مجلس الإدارة من أهم الآليات الداخلية لحوكمة المؤسسات، فوظيفته الأساسية هي التقليل من مشاكل الوكالة، كما أنه المسؤول عن قيادة المؤسسة وتوجيهها والرفع من مستوى نجاحها (سليمان، حوكمة الشركات و معالجة الفساد المالي و الإداري، 2006، صفحة 96).

وفي هذا الصدد أشار كل من Hermalin و Weisbach بأن مجلس الإدارة عبارة عن هيئة إقتصادية تساهم في حل مشاكل الوكالة الناتجة عن إدارة شؤون المؤسسة (Croci, 2018, p. 2).

كما تمت الإشارة إلى أنه عبارة عن مجموعة من الأفراد المنتخبين، مهمتهم الرئيسية هي العمل وفقا لمصالح الملاك عن طريق الرقابة والسيطرة على أداء المدراء التنفيذيين (الدوري و صالح، 2008، صفحة 368).

وحسب التعاريف السابقة يتضح أن مهمة مجلس الإدارة الأساسية هي حماية مصالح المساهمين ورسم الخطط الإستراتيجية بما يتماشى وتحقيق رغباتهم، وتقريب وجهات النظر لتفادي مشاكل التعاقد التي تنشأ نتيجة تفويض السلطة بين الأصيل والوكيل.

وحسب Charreaux فإن مجلس الإدارة لم يعد مسؤول عن خلق القيمة للمساهمين فقط، بل إنه يتعدى ذلك ليشارك في البحث عن الفرص وخلق القيمة لجميع الأطراف أصحاب المصلحة، ووفقا لذلك فإنه يمكن الإشارة إلى مفهوم ودور مجلس الإدارة وفقا للنظريات الثلاث لحوكمة المؤسسات كما يلي (Charreaux, 2000):

أ. **حسب النظريات التعاقدية لحوكمة المؤسسات:** يعتبر مجلس الإدارة كآلية لضمان إنضباط المدراء التنفيذيين خدمة لمصالح المساهمين، ودوره الأساسي هو التدخل من أجل تشجيع المدراء لتحقيق أفضل النتائج عن طريق أنظمة المكافآت، أو عن طريق التهديد بالعزل من مناصبهم في حالة إخفاقهم في تحقيق النتائج المرغوبة من خلال عمليات الإندماج والإستحواذ.

ب. **حسب النظرية التشاركية لحوكمة المؤسسات:** فإن مجلس الإدارة يعتبر كآلية لخلق القيمة لجميع الأطراف أصحاب المصلحة، وبالتالي فإن مجلس الإدارة لم يعد يقتصر عمله على تشديد الرقابة على المدراء التنفيذيين لحماية مصالح المساهمين فقط، بل أصبح يسعى للحفاظ على إستقرار العلاقات وحماية جميع الأطراف التي تساعد على خلق القيمة سواء من خلال التدخل لضمان التوزيع العادل لمداخيل المؤسسة أو من خلال تقديم الخبرات والإستشارات القيمة.

ت. **حسب النظرية الإستراتيجية لحوكمة المؤسسات:** يعتبر مجلس الإدارة أداة معرفية يتم من خلالها الحصول على المعلومات، ويساهم في خلق وتطوير الكفاءات.

وفي هذا الصدد يمكن الإشارة إلى أنه مع حلول القرن الواحد والعشرين ظهرت تحولات جديدة في الأدوار التي تؤديها مجالس الإدارة وذلك من خلال التحول في مسؤولياتهم من حماية مصالح المساهمين فقط إلى حماية مصالح جميع الأطراف أصحاب المصلحة ومعالجة جميع المخاوف المتعلقة بالقضايا الاجتماعية والبيئية (Squires & Elnahla, 2020, p. 127).

ومن خلال ما سبق فإن مجلس الإدارة يعد من أهم الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات، وتحدد مهمته في رسم السياسة العامة للمؤسسة ووضع الخطط الإستراتيجية التي يتم الموافقة عليها بإجماع أعضاءه والتأكد من تنفيذ تلك الخطط بما يتوافق ومصالح المؤسسة، ويتكون من أعضاء تنفيذيين وغير تنفيذيين، تسند إليهم العديد من المسؤوليات والمتمثلة في الرقابة على الإدارة التنفيذية خدمة لمصالح المساهمين والأطراف أصحاب المصلحة من خلال الرقابة على الأداء المالي، الاجتماعي والبيئي للمؤسسة، وكذا خلق القيمة لجميع الأطراف المعنية، وتقديم الخدمات الاستشارية والخبرات.

ثانيا: أهمية مجلس الإدارة:

تنبع أهمية مجلس الإدارة في شركات المساهمة من خلال دوره كأحد أهم الميكانيزمات الداخلية لنظام الحوكمة، فهو المسؤول عن إدارة المؤسسة واتخاذ القرارات الهامة التي يراعى من خلالها مصالح مختلف الأطراف أصحاب المصلحة ويضمن إدارة المؤسسة بطريقة مسؤولة وفعالة، ويمكن توضيح أهمية مجلس الإدارة في النقاط التالية (بلاسكة، 2017، الصفحات 70-71):

- يساهم في وضع النظام الداخلي للمؤسسة، والذي يعد كمرجع أساسي يتم العودة إليه في حال حدوث النزاعات أو التضارب في المصالح، كما يساهم في وضع إستراتيجية المؤسسة وخططها والتي تؤدي إلى تحقيق مصالحها وأهدافها.
- العمل على ترسيخ مبادئ الحوكمة وتجسيد الشفافية والمساواة بين مختلف الأطراف وهو ما يساهم في كسب ثقة المساهمين ونشر الاستقرار.
- يساهم في تسيير شؤون المؤسسة وتوجيهها وإحكام الرقابة على أداء فروعها، والسيطرة المستمرة على سلوك المؤسسة والعاملين بها، من أجل توجيههم وضمان عدم انحرافهم عن الخطط الموضوعة.
- دفع المؤسسة بطريقة منظمة وممنهجة وفقا لما تنص عليه قوانينها الداخلية وكذا القوانين الشرعية المتعلقة بالحوكمة.

- المحافظة على الرؤية الموضوعية للمؤسسة، وتفويض الأمور اليومية الروتينية للإداريين المؤهلين لذلك، مع تركيز الاهتمام على الأمور الإستراتيجية على المدى البعيد.
- تعزيز قدرة المؤسسات على المنافسة سواء محليا أو دوليا، عن طريق إعتماد الخطط الإستراتيجية المقترحة والمبنية على رؤية واضحة وأسس ومعلومات دقيقة.
- يساهم في تطوير أداء العاملين وتهيئة بيئة العمل المناسبة، وذلك لأهمية المورد البشري الذي يعد رأس مال مهم في المؤسسة.
- يضمن توفير مصادر تمويل للمؤسسة سواء عن طريق مساهميها أو عن طريق أطراف خارجية مثل البنوك والأفراد.
- من خلال تطبيقه لقوانين الجزاء والعقاب فإنه يعمل على تنظيم العلاقات بين مختلف الأطراف أصحاب المصلحة.
- توفير الرقابة المحكمة على أداء المؤسسة سواء كان ماليا، إجتماعيا أو بيئيا.
- ضمان الرقابة والإشراف على أعمال الإدارة التنفيذية والتأكد من أن الخطط الإستراتيجية الموضوعة نفذت بدون حدوث أي خلل أو مشاكل.
- ربط المؤسسة بالجوانب الاجتماعية والبيئية وتغيير النمط التقليدي الذي يهتم بالجانب الاقتصادي فقط.

الفرع الثاني: أهم اللجان التابعة لمجلس الإدارة

ليتمكن مجلس الإدارة من أداء مهامه على أكمل وجه فإنه يقوم بتشكيل لجان مساعدة له، حيث تتمثل الميزة الرئيسية لهذه اللجان بأنها لا تحل محله بل تقوم برفع التقارير المفصلة لمجلس الإدارة، ويبقى لهذا الأخير القرار النهائي، لذلك يعتبر دور تلك اللجان بمثابة الدور الاستشاري لمجلس الإدارة في حين يتحمل مجلس الإدارة مسؤولية القرارات التي يتخذها بخصوص التوصيات المرفوعة له عبر تلك التقارير، ومن أكثر اللجان شيوعا خاصة في المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية هي لجنة المراجعة، لجنة التعيينات (الترشيحات) ولجنة المكافآت بالنسبة للملكة المتحدة أو لجنة الأجور في الولايات المتحدة واللتان يؤديان نفس المهام (سليمان، 2008، صفحة 86).

أولا: لجنة المراجعة

تعد لجنة المراجعة من اللجان الأساسية المنبثقة عن مجلس الإدارة، يتراوح عدد أعضائها بين 3 إلى 5 من الأعضاء غير التنفيذيين، يتم تعيينهم من خارج حدود المؤسسة، إذ غالبا ما يمثلون أعضاء مجلس إدارة أو مدراء تنفيذيين سابقين لمؤسسات أخرى أو غيرهم ممن يملكون خبرة علمية في المحاسبة وإدارة الأعمال، وفي الغالب يتم إنشاء هذه اللجان في شركات المساهمة ذات الحجم الكبير لكونها تتعامل مع قاعدة كبيرة من أصحاب حقوق الملكية، كما تتراوح مدة تعيينهم بين 3 و 7 سنوات أو أكثر بقليل وذلك لضمان إستقلاليتهم عن الإدارة (العاني، 2005، صفحة 69)، ويعرفها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنها تتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين مهمتها اختيار المراجع الخارجي ومناقشته في أعماله وطبيعة علاقته مع الإدارة للتحقق من القوائم المالية ونظم الرقابة الداخلية (شريقي، 2013، صفحة 270) .

وتقوم لجان المراجعة بمساعدة أعضاء مجلس الإدارة في القيام بمهامهم وتحمل المسؤوليات التي تقع على عاتقهم، وذلك عن طريق دورها في العمل كحلقة وصل بين أعضاء مجلس الإدارة والمراجع الخارجي، ويتم ذلك عن طريق الإجتماع بالمراجع الخارجي أثناء وبعد الإنتهاء من عملية المراجعة وإيصال نتائج هذه الإجتماعات إلى مجلس الإدارة، ومحاولة إيجاد الحلول للمشاكل

والإختلالات التي وجدها المراجع الخارجي والمتعلقة بإعداد القوائم المالية، كما تعمل لجنة المراجعة كحلقة وصل بين مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية بحيث تجعل مجلس الإدارة على علم بجميع المشاكل التي تواجه عملية المراجعة الداخلية والعمل على مساعدة مجلس الإدارة بالقيام بدوره الإشرافي والرقابي تجاه عملية المراجعة الداخلية (سليمان، 2008، الصفحات 92-93).

ويمكن تلخيص دور لجان المراجعة في تحسين فاعلية مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية والخارجية من خلال النقاط التالية (المشهداني و ذياب، 2014، صفحة 7):

- مراقبة مدى إلتزام الإدارة بلوائح وسياسات المؤسسة ونظامها الداخلي، وتوفير المعلومات حول أداء الإدارة التنفيذية بصفة دورية
- تخفيف عبئ العمل على مجلس الإدارة وتخصيصه، وترك المجال أمامه لتركيز اهتمامه بالقضايا الأكثر أهمية.
- اختيار رئيس المراجعين الداخليين والإشراف على أعمال المراجعة الداخلية وتقييم أدائها بصفة دورية، وكذا حل المشاكل العالقة بين الإدارة والمراجعين الداخليين.
- تعيين المراجع الخارجي وتحديد أجره وتعزيز إستقلاليته، بالإضافة إلى مساعدته في حل المشاكل التي تحدث مع الإدارة.
- التأكد من الالتزام بتطبيق الحوكمة، وذلك من خلال علاقتها بالميكانيزمات التي يتم عن طريقها تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات، وفي مقدمة هذه الميكانيزمات مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية (شريقي، 2013، صفحة 272).

يعتبر توفير نظم رقابة داخلية ذات فعالية من أهم المسؤوليات المناطة بمجلس الإدارة، ويعد دور لجنة المراجعة هو التأكد من مدى فاعلية وكفاية نظم الرقابة الداخلية، وتقديم التوصيات اللازمة لمجلس الإدارة من أجل تفعيل وتطوير نظام الرقابة لحماية مصالح المساهمين والمستثمرين بكفاءة وفعالية، وقد أشار Pincus وآخرون سنة 1989 على أن وجود لجنة المراجعة يساهم في التواصل بين مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ويخفف من مشكلة عدم تماثل المعلومات بين الإدارة ومجلس الإدارة، كما تشير دراسة أجراها Green سنة 1994 إلى أن لجان المراجعة في كندا تساهم في غلق فجوة التوقعات بين مجلس الإدارة والمراجع الخارجي ويتم ذلك من خلال إحكام الرقابة على الإدارة ودعم استقلالية المراجع الخارجي، وتوصلت الدراسة إلى أن لجان المراجعة أصبحت تمثل جزءا مهما من نظام حوكمة المؤسسات، وعليه فلجان المراجعة تعتبر من الأدوات الرئيسية لنظم الرقابة داخل المؤسسة وأحد أهم دعائم حوكمة المؤسسات (الرحيلي، 2008).

ثانيا: لجنة المكافآت (الأجور)

في السنوات الأخيرة حاز موضوع تعويضات كبار المدراء التنفيذيين على الاهتمام الواسع في كل من الولايات المتحدة الأمريكية وفرنسا، وخاصة عندما أصبحت الزيادة في الرواتب والمكافآت لا تتناسب مع الزيادة في أرباح المؤسسات، حيث زادت الضغوط من أجل تحديد وسيلة أكثر موضوعية لتحديد مكافآت المدراء التنفيذيين، وأصبح من مسؤولية مجلس الإدارة أن يوازن بين مصالح المساهمين ومصالح المدراء التنفيذيين المتعارضة، وبالتالي أصبحت الضرورة ملحة لتشكيل لجنة مكافآت تتكون من أعضاء غير تنفيذيين، والذين يمكن الاعتماد عليهم في الحصول على رأي موضوعي وتقليل تضارب المصالح، وهو ما أوصت به قوانين الحوكمة المختلفة (Louizi, 2011, p. 94).

وتشمل واجبات هذه اللجنة ما يلي (لاركر و تيان، 2017، صفحة 94):

- تحديد تعويضات المدير التنفيذي، ومراقبة أداءه ومقارنته بالأهداف المخططة، وتحديد تعويضات أعضاء مجلس الإدارة.
- إعداد الأهداف الخاصة بالأداء للمدير التنفيذي ومراجعتها.
- التعاقد مع مستشارين مختصين للحصول على مساعدة بشأن تحديد التعويضات إذا لزم الأمر.
- تقديم النصائح والتوجيهات للمدير التنفيذي فيما يخص تعويضات المدراء المسؤولين عن الوحدات المختلفة في المؤسسة.

ثالثا: لجنة التعيينات (الترشيحات):

عدد أعضائها لا يقل عن ثلاثة أعضاء من ضمن أعضاء مجلس الإدارة المستقلين وغير التنفيذيين، يتم تعيين أعضاء هذه اللجنة من قبل مجلس الإدارة ويرأسها عضو مستقل غير تنفيذي، كما يمكن لأي عضو الإنسحاب من هذه اللجنة بعد إستكمال جملة من الإجراءات الإدارية في الوقت المناسب، ويمكن إستبداله بعضو آخر حصل على موافقة الأغلبية من قبل أعضاء مجلس الإدارة ومن بين مهام هذه اللجنة ما يلي (بومدين، 2011، صفحة 144):

- الدراسة والتقييم لملفات الأعضاء المرشحين لعضوية المجلس والذين تم تفويضهم من طرف المساهمين والمستثمرين.
- تلقي السيرة المهنية للأعضاء الذين يرغبون في الترشح، مع ضرورة تقديم هؤلاء الأعضاء إثباتات للخبرة والكفاءة حول ذلك والمصادقة والموافقة من طرفهم على العمل وفقا للقانون الأساسي لمجلس الإدارة.
- مراجعة قواعد السلوك المهني للأفراد وتبليغ مجلس الإدارة لكل المستجدات والتغيرات والمتطلبات والقوانين التي تتلاءم مع صلاحيات هذه اللجنة.
- تقييم أعضاء مجلس الإدارة من حيث الخبرة، المعرفة والمهارات.
- إبلاغ كافة أعضاء المجلس كتابيا بمهامهم ومسؤولياتهم خاصة الأعضاء غير التنفيذيين الجدد، بالإضافة إلى تدعيمها لمجلس الإدارة بشأن خطة التعيين.
- إعداد البرامج التنموية لعملية تدريب وتطوير قدرات الأفراد من أجل مواجهة المستقبل.
- التأكد من أن عملية التعيينات تتماشى ورغبات المساهمين خاصة العضو غير التنفيذي ومدى إستيفائه لشروط الوظيفة الجديدة، وإعداد المواصفات الكاملة وتحديد الأدوار وكذا القدرات اللازمة لجميع الوظائف.
- العمل على توسيع مجال الترشح والتعيينات بالنسبة للأعضاء غير التنفيذيين حتى وإن كانوا ينتمون لطاقم تسيير شركات أخرى أو كانوا إستشاريين وخبراء وذلك لتدعيم المجلس.

المطلب الثاني: أعضاء مجلس الإدارة وأهم أداوره

سيتم التطرق من خلال هذا المطلب إلى تصنيف أعضاء مجلس الإدارة وأهم الأدوار التي يؤديها باعتباره أحد أهم الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات.

الفرع الأول: تصنيف أعضاء مجلس الإدارة

يمكن تصنيف أعضاء مجلس الإدارة كما يلي:

أولا: الأعضاء التنفيذيين

يعتبر العضو تنفيذيا كل عضو يشغل منصبا تنفيذيا داخل المؤسسة، ومن أمثلتهم المدير التنفيذي، العضو المنتدب ورؤساء المصالح، وتعود أهمية إحتواء مجلس الإدارة لأعضاء تنفيذيين إلى درايتهم الكاملة بكل الأمور التي تخص المؤسسة وبجملة المشاكل والمخاطر التي تواجهها، وكذا بالفرص الاستثمارية التي يمكن للمؤسسة إقتناصها، مع الأخذ بعين الإعتبار ضرورة عدم تجاوز عددهم الثلث (سليمان، 2008، صفحة 37)، ويعد وجود الأعضاء التنفيذيين من أهم النقاط التي تساعد مجلس الإدارة على أداء واجباته بكل فاعلية، حيث يساهم الأعضاء التنفيذيين في تنفيذ الإستراتيجية التي يعدها مجلس الإدارة، وتعد مشاركتهم في إجتماعاته أمرا بالغ الأهمية وذلك لإبلاغ بقية الأعضاء بكل المستجدات التي تتعلق بالنتائج التشغيلية وكذا التغيرات التي تحدث في السوق (مركز المشروعات الدولية الخاصة، 2011، صفحة 61).

ثانيا: الأعضاء غير التنفيذيين

يعتبر العضو غير تنفيذي كل عضو لا يشغل منصبا تنفيذيا داخل المؤسسة ولا يكون متفرغا لإدارة شؤونها، وبمعنى آخر أن لا يتقاضى من المؤسسة راتبا سواء كان شهريا أو سنويا، وتجدر الإشارة إلى أن العضو غير التنفيذي يمكن أن يكون مستقلا أو غير مستقل (سليمان، 2008، صفحة 37)، ويساعد الأعضاء غير التنفيذيين مجلس الإدارة في الحصول على الخبرات من خارج المؤسسة، حيث يمكن أن تكون المعلومات والآراء خارج المؤسسة أكثر موضوعية، كما أن وجودهم يعد مصدرا مهما لتوفير الاتصال بالأطراف الخارجية للمؤسسة (مركز المشروعات الدولية الخاصة، 2011، صفحة 61).

ثالثا: الأعضاء المستقلين

يعرفهم دليل الحوكمة المصري على أنهم أعضاء غير تنفيذيين يتم تعيينهم كأعضاء يمتلكون الخبرة الكافية، وتنحصر علاقتهم بالمؤسسة في عضويتهم بالمجلس وليس لهم معاملات جوهرية مع المؤسسة كما لا يتقاضون منها راتبا سواء كان شهريا أو سنويا أو عمولات أو أيه أتعاب أخرى بإستثناء ما يتقاضونه كمكافآت مقابل عضويتهم بمجلس الإدارة، ويقومون بدور مهم في الحد من تعارض المصالح بين الملاك والمدراء مع الأخذ بعين الإعتبار أن يكونوا قادرين على تخصيص الوقت والاهتمام الكافي للمؤسسة وأن لا يكون هناك تعارضا مع مصالحهم الأخرى (أحمد، 2023، صفحة 532).

وتوجد مجموعة من النقاط التي تنفي استقلالية أعضاء مجلس الإدارة على سبيل المثال لا الحصر يمكن إيجازها فيما يلي (سليمان، 2008، صفحة 38):

- أن يمتلك العضو حصة سيطرة في أسهم المؤسسة أو في أي من المؤسسات التابعة لها.
- أن يكون العضو من كبار التنفيذيين في المؤسسة خلال العامين الماضيين أو في أي من المؤسسات التابعة لها.
- أن تكون للعضو صلة قرابة من الدرجة الأولى مع أي عضو من أعضاء مجلس الإدارة سواء في المؤسسة أو المؤسسات التابعة لها
- أن تكون للعضو صلة قرابة مع كبار التنفيذيين للمؤسسة أو المؤسسات التابعة لها.
- أن يكون العضو قد وظف خلال العامين الماضيين لدى أي طرف من الأطراف المرتبطة بالمؤسسة أو في أي شركة تابعة لها كالمحاسبين القانونيين أو الموردين، أو أن يمتلك حصص سيطرة لدى تلك الأطراف خلال العامين الماضيين.

- أن يكون العضو المستقل عضوا في مجلس الإدارة لفترة طويلة وبالتالي قد تربطه علاقات وثيقة مع أعضاء مجلس الإدارة الآخرين مما يؤثر على إستقلاليته الذهنية وكذا قدرته على مساءلة أعضاء مجلس الإدارة وبالتالي فإن ذلك يؤثر على مصلحة المساهمين (العابد، 2022، صفحة 131).

الفرع الثاني: أدوار مجلس الإدارة

إختلف الباحثين في تحديد الأدوار التي يمارسها مجلس الإدارة وفقا لاختلاف بيئة الأعمال التي تنشط فيها مجالس الإدارة، والجدول التالي يوضح الأدوار التي يمارسها مجلس الإدارة وفقا لوجهة نظر البعض من الباحثين.

الجدول (1-3): الأدوار التي يقوم بها مجلس الإدارة وفقا لوجهة نظر بعض الباحثين

إسم الباحث	دور مجلس الإدارة	تفاصيل الدور
Marc 1986	• النصح والمشورة • ضبط قواعد السلوك • التصرف في الأزمات	• تقديم النصح والمشورة للإدارة العليا حول القضايا العامة. • إلزام الإدارة العليا بالتفكير والتصرف السليم. • اتخاذ القرارات الهامة أوقات الأزمات والكوارث وتراجع الأداء.
Pearce and Zahra 1992 Stiles and Taylor 2001	• تقديم الخدمة • الاستراتيجية • الرقابة	• تقديم النصح والمشورة وتعزيز سمعة المؤسسة وتحسين علاقتها مع البيئة الخارجية، وتقديم المساعدة للإدارة العليا لمراجعة خططها الإستراتيجية وكذا تنفيذها. • تقييم أداء المؤسسة وأداء المدير التنفيذي تحقيقا لأهداف المؤسسة وحماية لمصالح المساهمين
Johnson and all 1996 Dalton and all 1998 Chatterjee and Harrison 2001	• تقديم الخدمة • الرقابة • توفير الموارد	• تقديم النصح والمشورة للإدارة العليا خاصة فيما يتعلق بصياغة إستراتيجية المؤسسة، والرقابة على عمل الإدارة العليا. • تعيين وإقالة المدير التنفيذي وفريق الإدارة العليا وكذا تحديد رواتبهم ومكافآتهم، وتيسير الحصول على الموارد اللازمة للمؤسسة.
Wheelen and Hunger 2004	• البدء • التحديد • التقويم والتأثير	• المشاركة في صياغة رسالة المؤسسة وتحديد الخيارات الإستراتيجية. • مراقبة مجمل التطورات التي تحدث داخل وخارج المؤسسة وتنبيه الإدارة لتلك الأحداث والتطورات. • دراسة إقتراحات وقرارات وممارسات الإدارة ومن ثم الموافقة عليها أو رفضها إضافة إلى تقديم النصح والمشورة للإدارة واقتراح البدائل.

المصدر: (رشيد و جلاب، الإدارة الإستراتيجية وتحديات الألفية الثالثة، 2007، الصفحات 85-86)

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ أن أهم الأدوار التي يقوم بها مجلس الإدارة والتي تعتبر كعامل مشترك بين أغلب الباحثين لتحقيق الفعالية في تنفيذ مختلف السياسات والخطط الإستراتيجية لتحقيق الأهداف المسطرة للمؤسسة هي الدور الرقابي، الدور الإستراتيجي والدور الخدمي، ويمكن توضيح ذلك فيما يلي:

أولا: الدور الرقابي:

من خلال التيار التعاقدي في إطار نظرية الوكالة والذي يسلط الضوء على الصراعات التي تنشأ بين المدراء التنفيذيين والمساهمين نتيجة عدم تماثل المعلومات وتضارب المصالح، وبعد توسع هذا التيار ليشمل التيار التشاركي ويأخذ في الإعتبار الأطراف الفاعلة الأخرى في خلق وتوزيع القيمة، ينشأ الدور الرقابي لمجلس الإدارة من أجل حماية مصالح المساهمين والأطراف الأخرى، حيث يعتبر مجلس الإدارة أداة لضبط سلوك المدير التنفيذي وتقييد تصرفاته الإنتهازية، ويساهم في تخفيض تكاليف الوكالة التي تنشأ بسبب عدم تماثل المعلومات وتضارب المصالح (Ghaya & Lambert, 2012, p. 5).

وفي هذا الإطار يشمل دور مجلس الإدارة الواجبات العامة وهي حماية مصالح المساهمين والأطراف أصحاب المصلحة وكذا الواجبات ذات الطابع الخاص والمتمثلة في تعيين المدراء التنفيذيين أو إستبدالهم وكذا الإشراف على أنشطتهم، كما يشمل المصادقة على الحسابات المالية، والقرارات الإدارية وغيرها، وفي هذا السياق فإنه تقع على عاتق مجلس الإدارة مسؤولية الرقابة والمصادقة على القرارات وكذا توجيه الإدارة، في حين تتحمل الإدارة مسؤولية البدء في تنفيذ تلك القرارات (Squires & Elnahla, 2020, pp. 7-8)

إن قدرة مجلس الإدارة على ممارسة الدور الرقابي تعتمد بالدرجة الأولى على قدرته في الوصول إلى المعلومات، بالإضافة إلى قدرته على ضمان الإمتثال للقوانين من قبل الإدارة التنفيذية، وفي هذا السياق يرى التوجه السائد في الأدبيات المتعلقة بحوكمة المؤسسات أن الأعضاء التنفيذيين في مجلس الإدارة عادة ما يكونوا تابعين للمدير التنفيذي، وهو ما يؤثر على فعالية الرقابة، ووفقا لذلك ظهرت الحاجة إلى وجود نسبة كبيرة من الأعضاء غير التنفيذيين في مجلس الإدارة، ومع ذلك فإن الأعضاء غير التنفيذيين ليس لديهم القدرة في التعامل مع المعلومات المعقدة مما يؤثر على قدرتهم في اتخاذ القرارات الإستراتيجية (Ben Rejeb, 2016, p. 2). لذلك يعد تكوين مجلس الإدارة بمزيج من الأعضاء التنفيذيين وغير التنفيذيين أكثر نجاعة مما يساهم في فعالية مجلس الإدارة.

ثانيا: الدور الإستراتيجي

إن أهمية الدور الإستراتيجي لمجلس الإدارة كانت معروفة منذ فترة طويلة، وفي الواقع انطلاقا من نظرية الوكالة يرى العديد من الباحثين أن الدور الإستراتيجي لمجلس الإدارة يتم حصره في إطار المنظور التأديبي والمتمثل في المصادقة على القرارات الإستراتيجية والرقابة على تنفيذها، في حين يرى آخرون أن الدور الإستراتيجي يتوافق مع نظرية الإشراف، وفي سياق هذه النظرية يعتبر أعضاء مجلس الإدارة كأفراد داعمين ومساعدين للإدارة التنفيذية، وبالتالي فإن مسؤولية رسم إستراتيجية المؤسسة تقع أيضا على عاتق المدراء التنفيذيين باعتبارهم فاعلين يعملون لصالح المساهمين والأطراف أصحاب المصلحة،كما أنه بناء على المنظور المعرفي يرى العديد من الباحثين ضرورة إعادة النظر في دور أعضاء مجلس الإدارة من خلال إعتبارهم أفراد يمتلكون الخبرة والمعرفة والتجربة المفيدة التي تمكنهم من اتخاذ القرارات الإستراتيجية، وبالتالي فمن خلال هذا الدور يعتبر أعضاء مجلس الإدارة مشاركين مع الإدارة التنفيذية في صياغة وتنفيذ استراتيجية المؤسسة (Karoui & Fadil, 2018, pp. 29-30).

ثالثا: الدور الخدمي

تظهر الصعوبات في تحديد أدوار مجلس الإدارة من خلال دوره الخدمي والذي يتجاوز من مجرد الدور الشائع والمتمثل في تقديم خبرات أو إستشارات أو خدمات، إلى دور أكثر تركيزا والمتمثل في توليد وتحليل البدائل الإستراتيجية، حيث يمكن أن يتداخل هذا الدور مع دوره الإستراتيجي، فبينما يرى بعض الباحثين أن الدور الخدمي لمجلس الإدارة يتجسد بشكل أساسي داخل المؤسسة من خلال التوجيه وتقديم النصح والإستشارة للمدير التنفيذي، يرى آخرون أن هذا الدور يتجسد داخليا وخارجيا بحيث يتجاوز من مجرد تقديم الإستشارة والتوجيه ليشمل تعزيز سمعة المؤسسة وإقامة علاقات مع البيئة الخارجية (Gavin & Cameron, 2010)، ووفقا لنظرية الاعتماد على الموارد، يتمثل الدور الخدمي لمجلس الإدارة في العمل على تقديم الخدمات وجلب الموراد الهامة، مما يقلل من التبعية للأطراف الخارجية، وزيادة قدرة المؤسسات على خلق القيمة، وتعتبر الشبكات العلائقية لأعضاء مجلس الإدارة موردا إضافيا رئيسيا في إطار الدور الخدمي لمجلس الإدارة، بالإضافة إلى ذلك يمكن أن تعزز السمعة الجيدة لأعضاء مجلس الإدارة مصداقية المؤسسة وحشد الدعم من قبل البيئة الخارجية، وبناء على ذلك يتيح الدور الخدمي لمجلس الإدارة القدرة على التواصل وتعزيز الشرعية أمام أصحاب المصلحة والتأثير على السياسة العامة والتشريع بما يتوافق مع مصالح المؤسسة، كما تساهم ممارسة هذه المهام في تحسين الوصول إلى الموارد الخارجية الهامة التي تساعد على نمو وتوسع المؤسسة على النطاق الدولي (Ben Rejeb, 2016, p. 3)

وبناءا على ما تقدم فإن الأداور التي يؤديها مجلس الإدارة باعتباره أحد أهم الميكانيزمات الداخلية لنظام الحوكمة تعتبر الأساس الذي يمكن من خلاله إدارة المؤسسة وضمان تحقيق أهدافها وأهداف مصالح مختلف الأطراف المعنية، وبالتالي فإنه لا يمكن الفصل بين هذه الأدوار بل يجب تحقيق التكامل بين دوره كشريك للإدارة التنفيذية في وضع الخطط الإستراتيجية من خلال امتلاك أعضاءه لخبرات ومؤهلات تمكنهم من تقديم دور إستراتيجي مهم، ودوره كجهاز رقابي يضمن إمتثال الإدارة التنفيذية للوائح التنظيمية في المؤسسة والتنفيذ السليم لتلك الخطط بما يتوافق ومصالح مختلف الأطراف، إضافة إلى دوره الخدمي الذي يمكنه من القيام بالأدوار السابقة على أكمل وجه، وبالتالي فإن الدور الديناميكي لمجلس الإدارة يبدأ بالمشاركة في وضع الخطط الإستراتيجية والرقابة على تنفيذ تلك الخطط وتوفير الموارد اللازمة والحيوية التي تمكن من تنفيذ الخطط الإستراتيجية بكل كفاءة وفعالية، وهو ما يمكن مجلس الإدارة من التكيف باستمرار مع التحديات الجديدة واقتناص الفرص المتاحة للمؤسسة.

المطلب الثالث: مجلس الإدارة كركيزة أساسية في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية

يعتبر مجلس الإدارة من أهم الأدوات الإستراتيجية التي تعد كركيزة أساسية لرسم السياسة العامة للمؤسسات الاقتصادية عن طريق اتخاذ القرارات المهمة والإشراف على كل العمليات التي من شأنها تحقيق الأهداف المرسومة، وكذا توجيه الإدارة نحو تحقيق النجاح والإستدامة، من خلال المساهمة في تحسين الأداء وفقا لمجموعة من المحاور التي تساعد على تحسين الأداء المالي والاجتماعي والبيئي.

الفرع الأول: مقومات نجاح مجلس الإدارة في التقييم والرقابة

تعتبر مقومات نجاح مجلس الإدارة في التقييم والرقابة من أهم العوامل المساعدة على تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية كونه يعد من أهم الميكانيزمات الداخلية لنظام الحوكمة، من خلال توجيه الإدارة التنفيذية نحو تنفيذ الخطط الإستراتيجية وتحقيق الأداء

المتميز، وفيما يلي أهم العوامل التي ترفع من فعالية مجلس الإدارة وتساعده على أدائه لمهامه المنوطة به (بلاسكة، 2017، الصفحات 213-214):

أ. **الاستثمار بشكل مستمر في فرص تطوير مهارات أعضاء مجلس الإدارة:** يجب على مجلس الإدارة وضع خطط لتطوير خبرة أعضاءه تلبية لمتطلبات البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة، خاصة في مجال المراجعة والرقابة الداخلية كون ذلك يساعد على تقييم أداء المؤسسة ومن ثم تحسينه.

ب. **زيادة تنوع مجلس الإدارة:** يساعد التنوع في مجلس الإدارة بمختلف أشكاله على تحقيق القيمة المضافة وتحسين أداء المؤسسة.

ت. **تحديد الأدوار والمسؤوليات والتعريف بها بطريقة مناسبة:** إن عدم الوضوح في توزيع المسؤوليات بين الإدارة التنفيذية ومجالس الإدارة يعيق عملية تقييم الأداء، وهو ما ينتج عنه عدم تحمل المسؤولية والتبرؤ من الأخطاء، مما يصعب من عملية المساءلة داخل المجلس، وذلك لأن تقييم الأداء يساعد على تحديد الخلل والمسؤول عنه ومن ثم اتخاذ الإجراءات اللازمة.

ث. **النظرة الشاملة:** حاليا أصبحت عملية تقييم الأداء تفرض على مجلس الإدارة ضرورة الإنتقال من النظرة التقليدية لتقييم الأداء والتي تركز على الجانب المالي فقط إلى التركيز على ثلاث محاور أساسية وهي المحور المالي، الاجتماعي والبيئي باعتبارها كلا لا يمكن تجزئته.

ج. **تشكيل لجان لتحسين الفعالية:** ضرورة تشكيل لجان مساعدة لمجلس الإدارة من أجل القيام بدوره بكل فعالية.

ح. **تخصيص وإعطاء الأولوية للمواضيع الأساسية:** يجب على مجلس الإدارة تخصيص الوقت الكافي للمواضيع الأساسية، حيث أثبتت التجارب أن الإجتماعات غير الرسمية خارج محيط المؤسسة تساعد على إثراء النقاش حول المواضيع الهامة وتعزز من فعالية مجلس الإدارة.

خ. **تحسين ديناميكية مجلس الإدارة:** يلعب رئيس مجلس الإدارة دورا مهما في تحسين ديناميكية مجلس الإدارة والمتمثلة في تحسين التفاعل بين أعضاءه وتحسين الفعالية في اتخاذ القرارات الصائبة من خلال تطبيق مهاراته القيادية في تسيير النقاش وبسط رأيه.

د. **المعلومات كمصدر أساسي لاتخاذ القرارات:** توفر المعلومات الملائمة ينتج عنه اتخاذ قرارات صائبة، وبالتالي ينبغي على مجلس الإدارة بناء قراراته على المعلومات الوفيرة وذات جودة، كما يلعب نظام الاتصال دورا مهما في نشر المعلومات نحو كافة الأطراف في المؤسسة.

ذ. **وضع آليات لمتابعة تنفيذ القرارات:** لا يمكن لمجلس الإدارة أن يكون فعالا إلا إذا تم وضع الآليات اللازمة لمتابعة تنفيذ القرارات المتخذه خلال إجتماعاته.

ر. **وضع وتنفيذ عملية تقييم رسمية لأداء أعضاء مجلس الإدارة:** يتم التقييم الشامل والمخطط عن طريق جهة خارجية تتمتع بالاستقلالية مدعومة من قبل رئيس مجلس الإدارة.

الفرع الثاني: مسؤولية مجلس الإدارة نحو تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية

لتحقيق فعالية مجلس الإدارة وأداء دوره بشكل كامل، فإنه يتعين على أعضاءه الالتزام بمسؤوليتهم من أجل رفع مستوى أداء المؤسسة سواء كان المالي، الاجتماعي أو البيئي وتحقيق الأهداف المسطرة، من خلال ثلاث عناصر أساسية تعد كخارطة طريق يمكن إيجازها فيما يلي (معهد أعضاء مجالس الإدارات لدول مجلس التعاون الخليجي، 2011):

أولا: الشفافية على كافة المستويات

بعد الأزمات التي اجتاحت الأسواق العالمية نتج عن ذلك إتفاق تام حول نقطة واحدة ألا وهي أن الاستراتيجيات والأنظمة المتبناة من قبل مجالس الإدارة لا تعني شيئا إذا ما غابت عنها الشفافية والإفصاح، حيث بينت معظم الدراسات أن المستثمرين على إستعداد تام لدفع مبالغ إضافية تصل لـ 28 % للحصول على أسهم شركات تتميز بالإفصاح عن ممارسات الحوكمة، وفي الوقت الذي تسعى فيه مجالس الإدارة إلى الظهور بصورة مثالية أمام كل من المساهمين والمستثمرين، يبقى الإفصاح عن حدوث انحرافات من أفضل الممارسات لحوكمة المؤسسات حيث يؤدي إلى دعم المستثمرين للمؤسسة في الأوقات المضطربة.

ثانيا: الفعالية بدل مجرد الالتزام

أدت الإنهيارات المالية الأخيرة إلى الإثبات مرة أخرى أن الالتزام بمبادئ حوكمة المؤسسات واللوائح التنظيمية لا يعد أمرا كافيا، حيث أثيرت عدة تساؤلات من بينها لماذا لم يساهم قانون Sarbanes-Oxley وغيره من القوانين في حل كل المشاكل التي برزت في فترة الوفرة غير المنطقية، وبالتالي فإن الجهات التنظيمية تمتلك دورا محوريا في التأكيد على حصول المؤسسات على الدعم والتوجيه اللازمين أثناء السعي نحو غرس ممارسات حوكمة المؤسسات السليمة دون التأكد من أنها تلبي المتطلبات التنظيمية، حيث يجب على مجالس الإدارة تكريس الوقت والجهد الكافيين من أجل تقييم مدى فاعلية تلك الممارسات، كما أنه بغض النظر عن تشكيل مجالس إدارة تتكون من أعضاء مستقلين ويمتلكون القدرة على الإنخراط في مناقشات هادفة كما يمتلكون المعرفة والخبرة، يجب عليهم تصميم عمليات وممارسات قوية، للإستفادة من اللجان التابعة للمجلس وإجتماعاته بصورة معقولة، وضمان تجهيز أعضاءه وإعدادهم جيدا من أجل تنفيذ أدوارهم الأساسية.

ثالثا: المسؤولية تجاه الأطراف المعنية (مسؤوليته تجاه تبني المؤسسة للمسؤولية الاجتماعية)

عادة ما يقع أعضاء مجلس الإدارة في فخ إعتقاد أنهم مسؤولون فقط بتحقيق رغبات المساهمين والدائنين في المؤسسة، وفي الواقع يجب على أعضاء مجلس الإدارة الإعتراف بأن اهتمامهم بإنشاء علاقات سليمة مع الأطراف الأخرى ذات العلاقة والحفاظ على هذه العلاقات أمر بالغ الأهمية بالنسبة للمؤسسة أيضا، وذلك لإعتماد هذه المؤسسات على العديد من الأطراف ذات الصلة لتشغيل وترويج منتجاتها وخدماتها في الأسواق، حيث أن كل من المساهمين والدائنين والموردين والعاملين والعملاء والمجتمع ككل يؤدون دورا هاما نحو ضمان نجاح المؤسسة، وبالتالي فإن الحوار مع هذه الأطراف وأخذ متطلباتهم واهتماماتهم وكذلك وجهات نظرهم في الإعتبار من شأنه خدمة مصالح المؤسسة في الأمد الطويل، وعموما فإن الهدف الأساسي والميزة الرئيسية التي تكتسبها المؤسسة من خلال تطبيق مبادئ الحوكمة بصفة عامة وكذلك دور مجلس الإدارة بصفة خاصة هو تزويد مختلف الأطراف أصحاب المصلحة ذات العلاقة بالمؤسسة بالضمانات الكافية التي تؤكد على أن أداء المؤسسة لن يكون مقيدا فقط بتحقيق الأرباح وتلبية

متطلبات المساهمين والدائنين في الآجال القصيرة فقط، بل أيضا تقديم الضمانات الكافية نحو تحقيق الصحة المؤسسية وتجسيد الإستدامة في الآجال الطويلة بالقوة والفعالية.

وفي هذا الصدد يرى كل من Halme and Huse أن مجلس الإدارة يعتبر أحد الميكانيزمات الداخلية الرئيسية للحوكمة التي يمكن أن تؤثر على أداء المؤسسات الاقتصادية، حيث من المفترض أن يسعى مجلس الإدارة نحو تحقيق المواءمة بين سلوك المؤسسة ومصالح مختلف الأطراف أصحاب المصلحة وضمان توافق هذا السلوك مع توجهات المجتمع، وذلك عن طريق تبني السياسات التي تساهم في حماية حقوق هذه الأطراف وتلبية متطلباتها (احميدة، 2019).

وعلى سبيل المثال أصبح أعضاء مجلس الإدارة يساهمون في الأنشطة المجتمعية المختلفة وتشجيع القيم الأخلاقية، والأعمال الخيرية، والإمتثال للقوانين والسياسات والوعي بالمخاوف البيئية، والإفصاحات الاجتماعية، ويمكن التأكيد على إرتباط مجلس الإدارة بالممارسات المستدامة (مثل البيئية، الاجتماعية والحوكمة (ESG)، والمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات (CSR)، وخط الأساس الثلاثي (TBL)، واستدامة الأعمال، من خلال وجهة النظر التساهمية، ووجهة النظر التشاركية التي تتبنى إدماجا مجتمعيا أوسع للمؤسسات وارتباطها مع البيئة والمجتمع والتي يفترض أن الغرض الأساسي من الأعمال هو خلق القيمة لجميع أصحاب المصلحة (Squires & Elnahla, 2020, p. 127).

وعموما يلاحظ أن مسؤولية مجلس الإدارة نحو تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية قد إختلفت باختلاف مفهوم حوكمة المؤسسات من المفهوم الضيق إلى المفهوم الواسع، والتي إنتقلت فيه الرؤية من الالتزام تجاه المساهمين فقط إلى الالتزام نحو تبني المسؤولية الاجتماعية والتي تمثل جزءا من قيم ومبادئ وثقافة المؤسسة، وبالتالي إتسعت المسؤوليات التي تقع على عاتق مجلس الإدارة لتشمل الاهتمام بتحسين الأداء المالي، الاجتماعي والبيئي، حيث يجب أن يأخذ في الحسبان أثناء رسم السياسة العامة للمؤسسة مصالح مختلف الأطراف وكذا ضمان تحقيق الإستدامة.

المبحث الثاني: دور المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية

في ظل الإنهيارات والأزمات المالية الأخيرة احتلت المراجعة الداخلية باعتبارها أحد الميكانيزمات الداخلية الضروية لحوكمة المؤسسات مكانة مهمة داخل المؤسسات الاقتصادية، ومن بين أسباب الاهتمام بها هو التخفيف من عدم تماثل المعلومات والمساعدة في تحقيق الأهداف المسطرة ودعم التطبيق السليم لحوكمة المؤسسات.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية

تجسد ممارسة المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية اهتمام هذه الأخيرة بضرورة تنفيذ القرارات المتخذة بشكل صحيح وفعال وهو ما من شأنه أن يعزز من الشفافية والمساءلة داخل تلك المؤسسات ويساهم في تحقيق أهدافها بكل كفاءة وفعالية، وعليه ينبغي قبل التطرق لدورها كآلية داخلية لحوكمة المؤسسات في التحسين من أداء المؤسسات الاقتصادية، تناول أهم المفاهيم المتعلقة بالمراجعة الداخلية.

الفرع الأول: مراحل نشأة وتطور المراجعة الداخلية

من خلال تتبع مراحل نشأة وتطور المراجعة الداخلية يمكن تقسيمها إلى أربعة مراحل رئيسية تتمثل فيما يلي:

أولا: المرحلة الأولى في الفترة ما قبل 1900:

خلال هذه الفترة لم تكن المراجعة الداخلية معرفة بمفاهيم أو معايير محددة حيث كانت تمارس فقط باعتبارها وسيلة رقابية تهدف أساسا إلى تقييم أداء العاملين ونزاهتهم وكذلك التأكد من مدى تنفيذهم للمهام المسندة إليهم من قبل إدارة المؤسسة، وحماية المؤسسة من وقوع حالات الغش والتلاعب بمواردها، كما لم تكن تمارس بشكل مستمر في أغلب الدول، حيث كانت تسند هذه المهمة لبعض الأشخاص ممن يمتلكون الخبرة الكافية بمجال عمل المؤسسة وذلك خلال فترات متباعدة تنفيذا لتلك المهام، (التراس، 2019، صفحة 51)، ففي سنة 1581 ظهرت المنظمة المهنية الأولى في مجال المراجعة في مدينة فينيسيا، كما قامت الدول الأخرى بالسعي نحو تنظيم مهنة المراجعة، حيث أنشأت بريطانيا أول جمعية للمحاسبين القانونيين سنة 1854 ثم تلتها فرنسا سنة 1881 ثم الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1882 ثم ألمانيا سنة 1886 (الوردات، 2017، صفحة 23).

ثانيا: المرحلة الثانية في الفترة ما بين 1900– 1941

خلال هذه الفترة شهدت عملية المراجعة الداخلية أول تغيير يتعلق بمفهومها وطبيعتها، خاصة بعد أن ألزمت هيئة الأوراق المالية والبورصة بالولايات المتحدة الأمريكية SEC بداية من سنة 1930 المؤسسات التي ترغب في أن تطرح أسهمها للإكتتاب إعتماد مراجع خارجي مستقل كشرط لتقديم قوائمها المالية، وبسبب ضخامة حجم أعمال تلك المؤسسات وإعتماد المراجع الخارجي على طريقة العينات في عملية المراجعة، بالإضافة إلى رغبة تلك المؤسسات في إصدار تقارير مالية تتميز بالعدالة والمصداقية والموضوعية تتعلق بوضعيتها المالية، قامت بإنشاء وحدات للمراجعة الداخلية هدفها الرئيسي تقديم المساعدة للمراجع الخارجي ومراجعة التقارير المالية، وكذلك التأكد من خلو أرقام تلك القوائم من حالات التلاعب أو الغش (التراس، 2019، صفحة 52).

ثالثا: المرحلة الثالثة في الفترة ما بين 1941– 1990

في بداية سنة 1941 تم إنشاء المعهد الدولي للمراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية، هدفه الرئيسي إضفاء طابع المهنية لممارسات المراجعة الداخلية، وقد قام المعهد بعقد مؤتمرات وندوات دورية بشأن المراجعة الداخلية، إضافة إلى إصدار جملة من القوائم والنشرات الدورية التي تحدد المسؤوليات التي تقع على عاتق المراجع الداخلي، والتي لعبت دورا أساسيا في إحداث التغيير في مفهوم وطبيعة وكذا نطاق عملية المراجعة الداخلية، وبرز لأول مرة مصطلح المراجعة التشغيلية والذي نتج عنه توسيع نطاق عملية المراجعة الداخلية ليشمل التركيز على مراجعة وتقييم كفاءة وفعالية المؤسسة بعد أن كان التركيز على مراجعة الأمور المتعلقة بالجوانب المالية والمحاسبية فقط (التراس، 2019، صفحة 52)، وفي سنة 1974 قام المعهد بتشكيل لجان لإقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية حيث قدمت هذه اللجان تقريرها سنة 1977 يتضمن جملة من الإقتراحات، وتمت المصادقة على هذه الإقتراحات في المؤتمر الدولي 37 بسان فرانسيسكو، وفي سنة 1978 تم إقرار معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية من طرف الغالبية من ممارسي المهنة ممثلين في معهد المراجعين الداخليين والجهات التابعة له، حيث كان ذلك بمثابة ولادة وبروز مهنة جديدة تتمثل في المراجعة الداخلية (الوردات، 2017، صفحة 25)، وخلال الفترة ما بين 1983 و 1989 قام المعهد الدولي للمراجعين الداخليين بإصدار قائمة تتألف من جملة من المعايير والتي صنفت لسبعة أقسام تحدد المهام التي تخص مهنة المراجعة الداخلية، أبرز تلك المهام مسؤولية المراجع الداخلي تجاه أنظمة الرقابة الداخلية وتجاه الحالات المتعلقة بالغش والإحتيال، والآليات التي يعتمدها لاختيار وثائق العمل، وكذا عملية جمع وتوثيق الأدلة والقرائن للإثباتات، إضافة إلى كيفية إعداد

التقارير، وعملية الإبلاغ عن النتائج المتعلقة بعملية المراجعة لجميع الأطراف المستفيدة، وقد تمكن المعهد خلال هذه الفترة من توسيع نطاق وظيفة المراجعة الداخلية لتصبح الوظيفة الإدارية الوحيدة التي تربطها علاقة بكل أبعاد الأداء داخل المؤسسة، كما تمكن المعهد خلال هذه الفترة من إضافة أدوار جديدة للمراجع الداخلي تتمثل في تحديد أسباب حالات الغش والخطأ والآثار المترتبة عنها ورفع التوصيات للجهات المعنية لعلاجها وعدم تكرارها في المستقبل وهو ما يرفع من قدرة المؤسسة من تحقيق أهدافها وفقا لتوجهاتها الإستراتيجية (التراس، 2019).

رابعا: المرحلة الرابعة في الفترة من 1991 إلى يومنا هذا

شهدت هذه الفترة اهتماما كبيرا بالمراجعة الداخلية، حيث تحولت من كونها مجرد وظيفة تمارس داخل المؤسسة إلى إعتبارها نشاطا رئيسيا، ويعتبر ذلك إنعكاسا طبيعيا لمجمل التطورات والتغيرات التقنية والاقتصادية المتعاقبة، وكذا إنتشار الأزمات المالية، وبالتالي لم تعد المراجعة الداخلية تقوم بالدور التأكيدي فقط، بل أصبحت مطالبة كذلك بتقديم الخدمات الاستشارية عن طريق تقديم الإقتراحات اللازمة والضرورية لإضافة القيمة للمؤسسة والمساهمة في تحسين كفاءة وفعالية أنظمة وعمليات الرقابة والحوكمة وكذا إدارة المخاطر، كما أصبح وجود إدارات للمراجعة الداخلية سواء تعلق الأمر بالقطاع العام أو الخاص من المتطلبات الأساسية (التراس، 2019، صفحة 54)، ففي سنة 1996 تم إصدار دليل من قبل IIA (معهد المراجعين الداخليين) يحتوي على أخلاقيات مهنة المراجعة الداخلية، وفي سنة 1997 تم تطوير إطار للمراجعين الداخليين من طرف مركز البحوث التابع للمعهد الدولي للمراجعين الداخليين وذلك لأجل توفير خطوط إرشادية للمراجعين الداخليين فيما يتعلق بمتطلبات المعرفة والكفاءة الواجب توفرها في المراجعين الداخليين للبقاء على إطلاع على بيئة الأعمال المتغيرة، وعموما من خلال ما سبق يتضح مدى التطور الذي حدث لمفهوم المراجعة الداخلية منذ نهاية الحرب العالمية الثانية إلى وقتنا الحاضر، والتحول من إعتبارها نشاط يركز على الأمور المحاسبية والمالية إلى وصوله لكافة المستويات التشغيلية، وأصبح يشمل نطاقه فحص وتقييم كفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية بالمؤسسة وكذلك جودة الأداء أثناء القيام بالأنشطة المختلفة (الوردات، 2017).

الفرع الثاني: مفهوم، أهمية وأهداف المراجعة الداخلية

سيتم التطرق من خلال هذا العنصر إلى مفهوم المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية وأهميتها وأهدافها.

أولا: مفهوم المراجعة الداخلية

إن التطرق لمفهوم المراجعة الداخلية يتطلب التطرق لمفهوم المراجعة أولا.

أ. **مفهوم المراجعة:** المراجعة بمعناها اللغوي Audit مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire والتي تعني يستمع، وذلك لأن الحسابات قديما كانت تتلى على الشخص القائم بعملية المراجعة، ويمكن الإشارة إلى أن الترجمة اللغوية لكلمة المراجعة إختلفت بين مجموع الدول العربية ففي الأردن، العراق ولبنان تترجم الكلمة إلى التدقيق أما في الجزائر ومصر وبعض الدول العربية تترجم الكلمة إلى المراجعة وجميعها يشير إلى نفس المعنى والمدلول (كربوعة، 2012، صفحة 5).

أما إصطلاحا فقد عرفها مجموعة من خبراء الاقتصاد والمحاسبة التابعين للإتحاد الأوروبي سنة 1977 بأنها تهدف من الناحية المالية إلى التعبير عما إذا كانت النتائج المالية في آخر السنة تعكس صورة صادقة وصحيحة لكل أعمال المؤسسة مع ضرورة التأكد من التطبيق السليم لكل الإجراءات والقوانين المعتمدة في المؤسسة (أحمد قايد، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، 2015، صفحة 9).

وتعرفها منظمة العمل الفرنسية على أنها عبارة عن مسعى المؤسسة أو طريقة منهجية تقدم بشكل منسق من قبل مهني يستخدم جملة من تقنيات المعلومات والتقييم بهدف إصدار حكم معلل يتميز بالاستقلالية، وذلك إستنادا على معايير للتقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات ذات العلاقة بالتنظيم، كما يعتبر تعريف الجمعية المحاسبية الأمريكية (AAA) من التعاريف الشاملة والملمة لعملية المراجعة حيث تعرفها بأنها عبارة عن عملية تتميز بالتنظيم والموضوعية، يتم من خلالها الحصول على كل أدلة الإثبات التي تخص حالة المؤسسة الاقتصادية، وبالتالي يمكن التأكد من خلالها من مستوى التطابق بين مختلف الحقائق والمعايير القياسية والعمل على إيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات من مختلف المتعاملين مع المؤسسة الاقتصادية (كربوعة، 2012، الصفحات 5-6).

ومما سبق فإنه مهما تعددت تعاريف المراجعة واختلفت فهي عبارة عن عملية تحقيق وبحث تهدف إلى تقييم العمليات والإجراءات المحاسبية والإدارية وغيرها التي تسري داخل المؤسسة، من أجل تقديم الضمانات لكل من يهمه الأمر سواء كانوا مسيرين أو نقابات أو بنوك أو غيرهم فيما يتعلق بصحة ومصداقية المعلومات التي وضعت تحت تصرفهم والتي تمثل واقع المؤسسة، وذلك من خلال الفحص والتحقيق ومن ثم التقرير والذي يقصد به بلورة نتائج عملية الفحص والتحقيق في تقرير نهائي وتقديمه إلى من يهمه الأمر سواء داخل المؤسسة أو خارجها (أحمد قايد، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، 2015، صفحة 10).

ب. مفهوم المراجعة الداخلية: عرفها المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية (IFACI) بأنها نشاط ينفذ داخل المؤسسة بشكل مستقل بناءا على تكليف، يهدف إلى تقييم الرقابة الداخلية، ويساعد المسؤولين في المؤسسة على إدارة المخاطر بفعالية (Renard, 2010, p. 75).

كما عرفها معهد المراجعين الداخليين (IIA) سنة 2001 بأنها نشاط قسم أو مجموعة من الاستشاريين أو غيرهم من الممارسين يقومون بتقديم خدمات ذات استقلالية وموضوعية تهدف لإضافة القيمة للمؤسسة والتحسين من عملياتها، كما تساعد المراجعة الداخلية على تحقيق أهداف المؤسسة عن طريق الالتزام بأسلوب منهجي منظم ومنضبط من أجل تقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر، الرقابة والحوكمة (كافي، كافي، و بوربيع، 2018، صفحة 207).

كما تعرف بأنها جهة خاصة أو قسم محدد داخل المؤسسة يتضمن مجموعة من المراجعين الذين يمتلكون الخبرة العلمية والعملية في المجال المحاسبي إضافة إلى المجالات الأخرى، حيث يقومون بتقديم الضمان الكافي عن عمليات المؤسسة بطريقة موضوعية ومستقلة من أجل تحقيق أهدافها المسطرة، وكذا تقديم الخدمات الاستشارية من أجل مساعدة إدارة المؤسسة في اتخاذ القرارات الصائبة (الطائي، 2019، صفحة 494).

ومن خلال التعاريف السابقة فإن المراجعة الداخلية تتمثل فيما يلي (كافي، كافي، و بوربيع، 2018، صفحة 208):

- **نشاط تأكيدي:** من خلاله يتم تقديم الخدمات التأكيدية للإدارة، عن طريق التأكد من حسن سير الأعمال داخل المؤسسة وفحص مختلف أنشطتها والتقييم الموضوعي لأدلة الإثبات من أجل تقديم رأي يتعلق بإدارة المخاطر والرقابة والحوكمة.
- **نشاط إستشاري:** وذلك عن طريق تقديم الخدمات الاستشارية للوحدات التنظيمية سواء داخل المؤسسة أو خارجها.
- **نشاط موضوعي:** ومعنى ذلك الإبتعاد عن التحيز أثناء ممارسة مهام المراجعة الداخلية.
- **نشاط مستقل:** من خلال ذلك يمكن للمراجع الداخلي أداء مهامه وواجباته المهنية بعيدا عن أي ضغوطات وبالتالي فإن نشاط المراجعة الداخلية مستقل عن باقي النشاطات والعمليات داخل المؤسسة والتي تخضع لعملية المراجعة.

ومما سبق تعتبر المراجعة الداخلية نشاط يمارس داخل المؤسسة يهدف إلى تقديم الخدمات التأكيدية والاستشارية بشكل مستقل وموضوعي ويتجاوز الجوانب المالية والمحاسبية ليصل إلى مراجعة الجوانب التشغيلية داخل المؤسسة من أجل دعم الرقابة الداخلية والإدارة المثلى للمخاطر وتجسيد التطبيق السليم للحوكمة والتقليص من عدم تماثل المعلومات.

ثانيا: أهمية المراجعة الداخلية

تتمثل أهمية المراجعة الداخلية في أنها تمثل عنصر من عناصر الرقابة الفعالة التي تساعد المؤسسة في الرفع من جودة أعمالها وتقييم أدائها والحفاظ على ممتلكاتها وأصولها، إضافة إلى أنها تمثل ركيزة أساسية يعتمد عليها المراجع الخارجي، وتعتبر من أهم الآليات الداخلية لحوكمة المؤسسات، لذلك فظهورها وتطورها كان نتيجة لتظافر جملة من العوامل والتي تتمثل فيما يلي (حديدي، 2016، صفحة 5):

- زيادة حجم المؤسسات وإنتشارها على نطاق واسع على مختلف المناطق الجغرافية وهو ما أدى إلى التباعد بين الإدارة العليا والعاملين فيها.
- بروز شركات المساهمة حيث أصبحت الحاجة ملحة إلى حصول الجمعية العامة على المعلومات الكافية للتأكد من سلامة إستثمارات أموال المساهمين وكذا صحة وعدالة عملية الإفصاح حول البيانات والقوائم المالية والحسابات الختامية التي يتم نشرها.
- حاجة المجتمع إلى بيانات ومعلومات مثبتة في التقارير، ومن أجل ذلك لا بد من توفر مراجعة داخلية سليمة، حيث أن مسؤولية الإدارة حول حماية أموال المؤسسة ضد السرقة والاستخدام غير الصحيح، وكذا منع الأخطاء والغش والتقليل من فرص حدوثهم تقع على عاتق الإدارة ولتخلي الإدارة مسؤوليتها من ذلك فإنه لا بد عليها من توفير نظام سليم للمراجعة الداخلية من أجل التأمين على الأموال المستثمرة وحمايتها وتوفير الوسائل اللازمة لاكتشاف الأخطاء أو التلاعب في حال حدوثها ومنع تراكم الآثار المترتبة عنها.

- تبني أسلوب اللامركزية في الإدارات، حيث لجأت المؤسسات ذات الحجم الكبير والمنتشرة على المناطق الجغرافية إلى عملية تفويض السلطات سواء إلى الأفراد أو إلى بعض الإدارات الفرعية في المؤسسة، ومع ذلك فإنه لا يزال يترتب عن تلك الإدارات إلتزامها بالسياسات والإجراءات المحددة وتحقيق الفعالية اللازمة.
- الحاجة إلى بيانات ومعلومات دقيقة تتوفر بشكل دوري من أجل رسم السياسات والخطط واتخاذ القرارات اللازمة.
- حاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى وجود بيانات ومعلومات دقيقة للمساعدة على التخطيط الاقتصادي وكذا الرقابة الحكومية.
- في ظل الفضائح المالية العالمية تزايدت الحاجة إلى المراجعة الداخلية من أجل الحفاظ على أموال المساهمين وحقوق أصحاب المصالح وكذا الحفاظ على القيمة الاقتصادية للمؤسسة، حيث أصبحت وظيفة المراجعة الداخلية وسيلة الدعم الرئيسية لكل من الإدارة ولجنة المراجعة، مجلس الإدارة، المراجع الخارجي وكذا أصحاب المصلحة إذا ما تم تصميمها وتنفيذها بشكل سليم.
- التحول في مهنة المراجعة الداخلية من مراجعة أدوات الرقابة إلى تقييم المخاطر، حيث نتج عن ذلك التغير في مجال عملها ليصبح يشمل المؤسسة ككل وذلك بدلا من تركيزها على العمليات المالية والمحاسبية فقط، وبالتالي أصبح المراجع الداخلي مسؤول عن تحديد عوامل الخطر محتملة الوقوع على مستوى المؤسسة ككل.

ثالثا: أهداف المراجعة الداخلية

تطرق المعهد الدولي للمراجعين الداخليين إلى أهداف المراجعة الداخلية من خلال النقاط التالية (التراس، 2019، الصفحات 61-62):

- تقديم المساعدة للعاملين بالمؤسسة من أجل القيام بمسؤولياتهم على أكمل وجه.
- تقييم الأداء التشغيلي بالمؤسسة، والتأكد من مدى قدرته على تحقيق الأهداف المسطرة.
- التأكد من مدى إلتزام العاملين بالمؤسسة من تنفيذ اللوائح والأنظمة المعتمدة من أجل سير العمل بشكل جيد في المؤسسة.
- تقييم الخطط والاستراتيجيات والأهداف المسطرة في المؤسسة، والتأكد من قابلية تطبيقها، وكذا ملاءمتها لتوجهات المؤسسة المستقبلية، إضافة إلى قياس مدى تطبيق تلك التوجهات أولا بأول.
- تقديم المساعدة للإدارة من خلال تقديم الدعم الاستشاري اللازم من أجل تصميم الأنظمة المحاسبية والرقابية للمؤسسة، وذلك بدون المشاركة بصورة تنفيذية في إعداد تلك الأنظمة.
- اختبار وتقييم مدى كفاءة الأنظمة المحاسبية بالمؤسسة، ودقة مخرجاتها إضافة إلى إمكانية الاستناد عليها في اتخاذ مختلف القرارات.
- فحص ومراجعة وتقييم إجراءات وأنظمة الرقابة الداخلية بالمؤسسة والتأكد من كفاءتها، وتقديم التوصيات اللازمة من أجل تحسين الكفاءة والفعالية المتعلقة بالعمليات التشغيلية بالمؤسسة وكذا متابعة تنفيذها.
- تقديم الدعم اللازم للمراجع الخارجي والتعاون معه من أجل إنجاز مهامه على أكمل وجه.
- التأكد من مدى كفاءة وفاعلية الإجراءات المطبقة من أجل حماية موارد وأصول المؤسسة.

- تقييم مستوى المخاطرة بالمؤسسة، والتأكد من مدى فاعلية الأنظمة والإجراءات المتخذة من قبل المؤسسة لإدارة المخاطر، مع التأكد من شمولها لكل المخاطر سواء كانت المالية أو غير المالية المتعلقة بأنشطة المؤسسة.
- تقييم مدى قدرة المؤسسة من تطبيقها لآليات الحوكمة، مع تقديم الإقتراحات اللازمة لمساعدة إدارة المؤسسة في هذا الشأن.

ومما سبق يلاحظ أن المراجعة الداخلية ترتبط بجميع أبعاد الأداء المالي وغير المالي في المؤسسة، وعدم اقتصارها على تقييم الأداء الحالي فقط، حيث يمتد دورها إلى رفع التوصيات بما يضمن القيام بإجراءات التحسين والرفع من كفاءة وفعالية أداء المؤسسة مستقبلا وزيادة قدرة المؤسسة على تخفيض المخاطر المتعلقة بالأداء، وبالتالي فإن هدف المراجعة الداخلية لا يرتكز بشكل أساسي على عملية إكتشاف نقاط الضعف أو مواطن القصور، بل أيضا على الإجراءات التي يمكن القيام بها بعد هذه العملية، وكذا ماهية تلك الإجراءات التي يجب اتخاذها لتحسين أداء المؤسسة، وتجنب نقاط الضعف التي يمكن أن تعيق المؤسسة من تحقيقها لأهدافها مستقبلا (التراس، 2019، صفحة 62).

الفرع الثالث: تصنيف المراجعة الداخلية

تطور مفهوم وطبيعة المراجعة الداخلية ليشمل عدة أصناف مختلفة فيما بينها، حيث يمكن تصنيف المراجعة الداخلية إلى ما يلي:

أولا: التصنيف الزمني للمراجعة الداخلية:

من خلال هذا التصنيف فإن المراجعة الداخلية تقسم تبعا للفترة الزمنية التي تمارس فيها مهمة المراجعة كما يلي (التراس، 2019، الصفحات 67-68)

أ. **المراجعة المستمرة:** وفيها تتم عملية المراجعة على عمليات المؤسسة من بدايتها إلى نهايتها، وهو ما يميز مهام المراجعة الداخلية المستمرة عن مهام الأنواع الأخرى من المراجعة، حيث لا تقتصر مهام المراجعة الداخلية على مراجعة مسبقة لعمليات الصرف كمهام مراجعي الحسابات أو المراقبين الماليين أو تقديم مراجعة لاحقة مثل مهام المراجعين الخارجيين، بل يمتد نطاق عملها ليشمل كل مراحل العمليات التي تؤديها إدارة المؤسسة.

ب. **المراجعة المستقبلية:** تكون مسؤولية المراجعين الداخليين من خلال هذه المراجعة تقييم مدى قدرة المؤسسة في مواجهة المخاطر التي تصاحب أنشطتها مستقبلا، وتحديد جملة التحسينات الضرورية المتعلقة بنظم وإجراءات الرقابة والحوكمة للرفع من كفاءة وفاعلية المؤسسة فيما يخص إدارة المخاطر التي من الممكن أن تؤثر على أدائها المالي وغير المالي.

ت. **المراجعة الدورية:** يقوم بها المراجعين الداخليين عن طريق فترات دورية تبعا لخطة وبرنامج المراجعة، وكذلك رغبة منهم في متابعة تطور مستوى الأداء في الأقسام المختلفة بالمؤسسة، ومدى إلتزام كل هذه الأقسام بتنفيذ التوصيات والإقتراحات المرفوعة في تقرير المراجعة الداخلية.

ث. **المراجعة غير المخططة:** تتم هذه المراجعة عند وقوع حدث مفاجئ لم يتم أخذه في الحسبان عند إعداد خطة أو برنامج المراجعة، أو الحالة التي يتم فيها تكليف المراجع الداخلي بمراجعة عملية أو مشروع محدد من طرف لجنة المراجعة أو مجلس إدارة المؤسسة ولم يتم التخطيط له مسبقا.

ثانيا: التصنيف وفقا لنوعية المهام التي تؤديها المراجعة الداخلية:

تبعا لهذا التصنيف فإن المراجعة الداخلية تصنف وفقا لنوعية المهام التي يؤديها المراجع الداخلي كما يلي (عطا، 2017، الصفحات 45-46):

أ. **مراجعة مدى الالتزام:** يقوم المراجعين من خلال هذا النوع من المراجعة بالتأكد من مدى إلتزام المؤسسة بالأنظمة والقوانين، كما يتم التأكد من مدى الالتزام بتطبيق السياسات والإجراءات المعتمدة داخل المؤسسة وكذا القرارات الصادرة من مجلس إدارتها والإدارة العليا والمدراء التنفيذيين الذين تخول لهم سلطة إصدار القرارات.

ب. **المراجعة المالية:** يشمل هذا النوع من المراجعة الداخلية القيام بمراجعة بنود القوائم المالية والسجلات والنظام المحاسبي داخل المؤسسة والتأكد من أن القوائم المالية حقيقية وتمثل الواقع الفعلي للمؤسسة، ويتم ذلك من خلال القيام بمراجعة كل الحسابات بجميع أنواعها مع التركيز على الحسابات الوسيطية لما تتضمنه من مخاطر مرتفعة.

ت. **مراجعة نظم المعلومات:** يشمل هذا النوع من المراجعة مراجعة كل الجوانب التي تتعلق بنظم المعلومات وشبكات الاتصال وكذا إجراءات تشغيل الأنظمة بالإضافة إلى أجهزة ومعدات الحاسوب وكل الجوانب المتعلقة به.

ث. **المراجعة البيئية:** ويشمل هذا النوع من المراجعة التأكد من مدى التوافق مع المتطلبات البيئية وكذا التأكد من تقييم المخاطر ذات العلاقة بالتلوث البيئي، والتحقق من أن منتجات المؤسسة تم إنتاجها وفقا للمتطلبات البيئية.

ج. **المراجعة الاجتماعية:** المراجعة الاجتماعية هي عملية تطبق على الإدارة والأنشطة والعلاقة بين الأفراد والمجموعات داخل المؤسسة وكذلك علاقة هذه الأخيرة بالأطراف أصحاب المصلحة الداخليين والخارجيين، وتعتبر هذه العملية منهجية مستقلة وموثقة تسمح بالحصول على إثباتات لإجراءات المراجعة وتقييمها بشكل موضوعي لتحديد مدى الإستيفاء بمعايير المراجعة (Jacques & Jean, 2016, p. 15).

ح. **المراجعة التشغيلية:** يقوم المراجع الداخلي من خلال هذا النوع من المراجعة بالتأكد من أن جميع الوظائف والأنشطة التي تؤديها المؤسسة تتم بفعالية وكفاءة ومعنى ذلك أن كل وظيفة أو نشاط يحقق الهدف المنتظر منه بأقل التكاليف وبالطريقة التي يتحقق من خلالها الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة (التراس، 2019، صفحة 64).

خ. **المراجعة الإستراتيجية:** هذا النوع من المراجعة مصمم للتحقق من مدى التناسق العام بين سياسات وإستراتيجيات المؤسسة والبيئة التي تعمل بها، حيث يؤكد هذا المفهوم إفتراضا يقضي بأن المراجع الداخلي لا يمكنه بأي حال من الأحوال تقييم سياسات وإستراتيجيات المؤسسة بل يقتصر دوره على تسليط الضوء على جملة التناقضات المحتملة، حيث من الممكن أن يؤدي ذلك إلى تغيير جوهري في سياسات واستراتجيات المؤسسة من أجل إستعادة التناسق العام، ويحتاج هذا النوع من المراجعة إلى مهارات عالية لذلك فهو يمارس في عدد قليل من المؤسسات (Renard, 2010, p. 54).

د. **مراجعة الأداء:** يتم من خلال مراجعة الأداء القيام بالفحص المهني المستقل والمنهجي لفعالية الإدارة والنظم الإدارية، وذلك لتقييم مدى فاعليتها ونجاعتها في إستخدام موارد المؤسسة، وقد تغطي كل أنشطة الإدارة وقد تنحصر في مهمة أو برامج

محددة، وتساعد عملية مراجعة الأداء على تحديد نقاط القوة والضعف في أنشطة الإدارة وتقديم التوصيات اللازمة لإدخال المعالجات المطلوبة لذلك تعتبر عملية مراجعة الأداء أداة مهمة لتحسينه (الوردات، 2017، صفحة 230).

وتنقسم مراجعة الأداء إلى قسمين رئيسيين (التراس، 2019، صفحة 65)

- **مراجعة الاقتصاد والكفاءة:** يتم من خلالها التأكد مما إذا كانت المؤسسة تستغل مواردها إستغلالا أمثل تبعا لمعايير الاقتصاد والكفاءة، وكذا رصد ومتابعة حالات عدم الاستغلال الأمثل وتحديد أسبابها، إضافة إلى التحقق من مدى إلتزام المؤسسة بالأنظمة ذات العلاقة بتحقيق المتطلبات الاقتصادية والكفاءة في الإستخدام الأمثل لموارد المؤسسة.
- **مراجعة البرامج (مراجعة نتائج البرامج):** يتم من خلالها التأكد من تحقيق المؤسسة للأهداف المتوقعة من البرامج والأنشطة المختلفة، كما يتم من خلالها التأكد من الالتزام بالأنظمة واللوائح المنظمة للبرامج والأنشطة التي تؤديها المؤسسة وعدم مخالفتها.

ذ. **المراجعة المتكاملة:** يتم من خلالها قيام المراجع الداخلي بنوعين أو أكثر من المراجعات السابقة عن طريق مهمة عمل واحدة، مثل القيام بتنفيذ عملية المراجعة المالية والتشغيلية وكذا مراجعة مدى الالتزام وتطبيقها على إحدى إدارات المؤسسة مثل إدارة المشروعات أو المشتريات أو غيرها (التراس، 2019، صفحة 67).

المطلب الثاني: دور المراجعة الداخلية في تقييم نظم الرقابة الداخلية وتعزيز ممارسة حوكمة المؤسسات

قبل التطرق لدور المراجعة الداخلية في تعزيز ممارسة حوكمة المؤسسات، سيتم التطرق لعلاقتها بأنظمة الرقابة الداخلية بإعتبار هذه الأخيرة ركيزة أساسية من أجل التطبيق السليم لحوكمة المؤسسات.

الفرع الأول: علاقة المراجعة الداخلية بأنظمة الرقابة الداخلية

من خلال هذا العنصر سيتم التطرق إلى مفاهيم الرقابة الداخلية، ودور المراجعة الداخلية في تقييم كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية.

أولا: مفاهيم حول الرقابة الداخلية:

أ. **تعريف الرقابة الداخلية:** قدم العديد من الباحثين والهيئات على المستوى الدولي تعاريف مختلفة للرقابة الداخلية يمكن إيجاز بعضها من خلال الجدول التالي:

الجدول (2-3): تعريف الرقابة الداخلية من قبل بعض الهيئات الدولية وبعض الباحثين

الجهة	التعريف
لجنة رعاية المنظمات COSO	الرقابة الداخلية هي عملية ينفذها مجلس الإدارة والإدارة وغيرهم من الموظفين لتحقيق أهداف المؤسسة في المجالات المتعلقة بكفاءة وفعالية العمليات، ضمان الموثوقية والمساءلة والإمتثال للقوانين.

المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد IAASB	الرقابة الداخلية هي عملية قام بتصميمها وتطبيقها المسؤولين عن إدارة المؤسسة وتمسكوا بها، وغيرهم من الموظفين لتوفير التأكيد المعقول بخصوص تحقيق أهداف المؤسسة المتعلقة بمصداقية التقارير المالية وإمكانية الاعتماد عليها، ومستوى فعالية وكفاءة العمليات، ومدى إلتزام المؤسسة بالقوانين وكذا القواعد التنظيمية المطبقة.
الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC	تعتبر الرقابة الداخلية جزءا لا يتجزأ من نظام الحوكمة وإدارة المخاطر بالمؤسسة، حيث تعرفه وتؤثر فيه وتتابعه الهيئة الإدارية والإدارة والأفراد الآخرين في المؤسسة، وذلك حتى تتمكن المؤسسة من الاستفادة من الفرص المتاحة ومواجهة التحديات، بما يتلاءم مع إستراتيجية إدارة المخاطر وسياسات الرقابة الداخلية الموضوعة من قبل الهيئة الإدارية، لتحقيق أهداف المؤسسة.
المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا INTOSAI	هي عبارة عن عملية متكاملة تقوم بها إدارة المؤسسة وموظفيها أثناء أداء مهامهم، حيث يتم تصميمها لتوفر ضمانا معقولا حول تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة المتمثلة في: – تنفيذ العمليات التشغيلية بشكل نظامي، أخلاقي، اقتصادي، وبكفاءة وفعالية – استيفاء التزامات محاسبة المسؤوليات. – التزام المؤسسة بالقوانين واللوائح المعمول بها. – الحماية من الهدر في الموارد والإستخدام الخاطئ.
A.J. Pfister	الرقابة الداخلية هي نظام يساهم في تجنب أو اكتشاف وتصحيح الأخطاء التي قد تظهر أثناء معالجة المعلومات.
C. Barnabas	الرقابة الداخلية هي مجموع عناصر المؤسسة (بما في ذلك مواردها وأنظمتها وعملياتها وثقافتها وهيكلها ومهامها) التي تساعد الموظفين على تحقيق أهداف المؤسسة.
J.K. Shim	الرقابة الداخلية هي جزء من نظام إدارة المؤسسة، وهي عبارة عن خطة تحدد الوسائل والأساليب اللازمة لحماية ممتلكات المؤسسة، والتحقق من صحة الأداء، وضمان فعالية العمليات، حيث تساهم تلك الأساليب في تجنب الأخطاء، واكتشافها وتصحيحها في الوقت المناسب، لتحقيق أهداف المؤسسة وتحديد توجهها المستقبلي.
V. Lakis	الرقابة الداخلية هي نظام تضعه إدارة المؤسسة لترتيب الأداء بشكل صحيح وفقا للاستراتيجية الموضوعة ولضمان السلامة والاستخدام الرشيد للممتلكات والخصوصية (حماية المعلومات) والدقة في البيانات المحاسبية.

المصدر: بالاعتماد على (Lakis & Lukas, 2012, p. 147) و (أوصيف، 2017، الصفحات 168-169)

وقد أشار الإتحاد الدولي للمحاسبين إلى أنه توجد معان عديدة لمصطلح الرقابة الداخلية تتضمن ما يلي (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2013، صفحة 31):

– **نظام أو عملية:** يقصد بالرقابة الداخلية نظام شامل أو عملية تغطي المؤسسة بالكامل، وذلك إستنادا إلى تعريف لجنة حماية المنشئات COSO، وتعريف الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC المذكورين أعلاه.

– **نشاط أو مقياس:** تشير الرقابة الداخلية إلى الأنشطة والجهود المبذولة من قبل المؤسسة من أجل مواجهة المخاطر وتجسيد الرقابة الداخلية، ومن أمثلتها الأنشطة المتعلقة بالرقابة الفعلية التي تشمل أساليب الرقابة الإدارية مثل عملية تنفيذ دورة: خطط، إعمل، تحقق، نفذ (PDCA Cycle) أو تنفيذ أنشطة الرقابة على العمليات مثل: التحقق، التسوية، التوفيق، وتفويض السلطات، وأنشطة الرقابة المادية وأساليب الإشراف التي يتم استخدامها من أجل التحقق من تطبيق أساليب رقابة العمليات، كما تعد كمقياس للقياس الفعلي لمواجهة المخاطر، وتجدر الإشارة إلى أنه في بعض الأحيان يتم الإشارة إلى الرقابة الداخلية باعتبارها نشاط أو مقياس بمصطلح الرقابة فقط.

– **حالة أو نتيجة:** وتعني نتيجة نظام أو عملية الرقابة الداخلية، ومعنى ذلك أن تحافظ المؤسسة على رقابة داخلية فعالة، أو ملائمة وأن تكون المؤسسة تحت السيطرة عند تحقيق أهداف الرقابة الداخلية.

ب. مكونات الرقابة الداخلية: حسب تقرير COSO تتكون الرقابة الداخلية من 5 أجزاء مترابطة، تتمثل فيما يلي (أوصيف، 2017، الصفحات 169-170).

– **البيئة الرقابية:** تحدد بيئة الرقابة الداخلية أسلوب المؤسسة وتؤثر على وعي الموظفين بالرقابة الداخلية، كما تعد أساس كافة مكونات الرقابة الداخلية الأخرى، حيث توفر الانضباط والهيكلية، وتتضمن عناصرها كل من النزاهة الشخصية والمهنية، القيم الأخلاقية لإدارة المؤسسة والموظفين والتي تشمل المواقف التي تدعم الرقابة الداخلية في كل الأوقات وفي جميع مستويات المؤسسة، الكفاءة، اتجاهات الإدارة العليا بالمؤسسة، إضافة إلى سياسات وممارسات الموارد البشرية في المؤسسة وهيكلها التنظيمي.

– **تقييم المخاطر:** ويقصد بها عملية التعرف على المخاطر التي تتعلق بتحقيق أهداف المؤسسة وتحليلها وتحديد الطريقة التي يتم من خلالها مواجهتها بصورة ملائمة، وتتضمن هذه العملية معرفة المخاطر التي تتعلق بأهداف المؤسسة، تقييم المخاطر من حيث الأهمية، تحديد درجة إحتمال تكرارها، تقييم مدى استجابة المؤسسة للوقوع في المخاطر وتطوير الحلول لمواجهتها.

– **الأنشطة الرقابية:** هي السياسات والإجراءات التي تم وضعها لمواجهة المخاطر وتحقيق أهداف المؤسسة، ولتكون الأنشطة الرقابية ذات فعالية فإنه ينبغي أن تكون ملائمة وذات اختصاصات متناسقة وفقا لعمليات التخطيط الدورية، بالإضافة إلى ذلك فإنه ينبغي أن تكون منخفضة التكاليف، شاملة، معقولة ومتكاملة مع أهداف المؤسسة عموما، حيث يتم ممارسة الأنشطة الرقابية في جميع مستويات المؤسسة، وجميع الاختصاصات، كما تشمل مجموعة متنوعة من الضوابط الرقابية الوقائية والتي تكشف على نواحي الانحراف، مثل إجراءات تفويض الصلاحيات والموافقات، عملية الفصل بين المهام الوظيفية

– **المعلومات والاتصالات:** تعد المعلومات وعملية التبليغ عنها من الأساليب الضرورية لتحقيق الهدف من الرقابة الداخلية، حيث يعد التسجيل الفوري والتصنيف الملائم لمجموع المعاملات المالية وغيرها، من الأمور الأساسية من أجل أن تكتسب تلك المعلومات المصداقية وتكون ذات علاقة، حيث يجب أن تكون المعلومات ذات صلة وثيقة بالموضوع ومحددة ومعروفة جيدا كما يجب تبليغها بالشكل والإطار الزمني المناسب للشخص المناسب، وبالتالي يجب أن يتم التوثيق الكامل لنظام الرقابة الداخلية

بالمؤسسة وكل المعاملات والأحداث المهمة، كما أن أنظمة المعلومات لا تتعلق بالبيانات التي تستخرج داخل المؤسسة فحسب بل تشمل البيانات التي تتعلق بالأحداث خارج المؤسسة والنشاطات والأوضاع اللازمة والتي تمكن من اتخاذ القرارات وتبليغها.

– **المراقبة:** ينبغي مع مرور الوقت مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية وذلك لتقييم جودة أدائها، كما يمكن إجراء هذه المراقبة عن طريق الأنشطة الروتينية أو عن طريق عمليات تقييم منفصلة أو عن طريق مزيج منهما.

ت. أطراف نظم الرقابة الداخلية: يتحقق نظام الرقابة الفعال من خلال إندماج مجموعة من الأطراف مع بعضها البعض وأداء دورها في تقييم وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية، حيث تعتبر فعالية الرقابة الداخلية من مسؤولية كل فرد داخل المؤسسة وهي ضمن طبيعة وتوصيف وظيفته، وقد تناول تقرير لجنة COSO أنه من أجل تحقيق الفعالية في الرقابة الداخلية يستوجب تعاون الأطراف التالية (توام، 2016، الصفحات 36-37)

– **الإدارة:** تشمل الإدارة المدير التنفيذي والإدارة العليا، حيث يعتبر المدير التنفيذي المسؤول الأول الذي يتحمل مسؤولية إعداد نظام الرقابة الداخلية أكثر من أي شخص آخر ويحدد أسلوب واتجاه العمل بالطريقة التي تضمن اتباع معايير الأخلاق المهنية، أما فيما يخص الإدارة العليا فهي تقع تحت مسؤولية مجلس الإدارة ويقع على عاتقها مسؤولية إنشاء نظام الرقابة الداخلية الذي يتميز بالوضوح فيما يتعلق بالسياسات والإجراءات وكذا تحديد وظيفة ومسؤولية كل فرد داخل المؤسسة.

– **مجلس الإدارة:** يحدد مجلس الإدارة الأهداف الموضوعية، حيث يتكون من أعضاء قادرين على عملية البحث والمراجعة، ويمتلكون المعرفة التامة حول جميع أنشطة المؤسسة والبيئة الرقابية داخلها وكذا الوقت الكافي لإنجاز المهام الموكلة لهم، كما أن إمتلاك المؤسسة لمجلس إدارة قوي وقنوات إتصال فعالة وفريق من المراجعين الداخليين ذوو الكفاءة يمكنها من توفير أفضل الوسائل لتحديد ومعالجة المشاكل.

– **المراجعون الداخليون:** يتمثل دور المراجعون الداخليون في التحقق من تطبيق الأنظمة والسياسات والإجراءات والدورات المستندية (أنظمة الرقابة الداخلية) التي تدير وتنظم سير العمل في الأنشطة سواء المالية أو الإدارية، كما يساهمون في التحقق من تطبيق الأنظمة والسياسات والإجراءات المتعلقة بشؤون العاملين فيما يخص التوظيف، إضافة إلى التحقق من مدى كفاءة نظام المعلومات في المؤسسة من توفير البيانات والمعلومات الأساسية التي تمكن مختلف المستويات الإدارية من اتخاذ القرارات اللازمة في حدود المسؤوليات والصلاحيات.

– **أطراف أخرى داخل المؤسسة:** وهم الأطراف الذين يساهمون في توفير المعلومات التي تستخدم في نظام الرقابة داخل المؤسسة أو اتخاذ قرارات تساهم في تحقيق فعالية الرقابة الداخلية.

– **أطراف أخرى خارج المؤسسة:** وهم الأطراف الخارجية التي تشارك المؤسسة في تحقيقها لأهدافها مثل المراجع الخارجي، المشرع القانوني، العملاء ومحللي الأنظمة الذين يؤثرون على أنظمة الرقابة الداخلية بالرغم من أنهم غير مسؤولين عنها.

ثانيا: دور المراجعة الداخلية في تقييم كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية

يمكن إيجاز الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في تقييم وتحسين نظم الرقابة داخل المؤسسة فيما يلي (السعدني، 2005، صفحة 209)

– ينبغي أن تعمل المراجعة الداخلية، في ظل نتائج تحديد المخاطر، بعملية تقييم الكفاءة والفاعلية للجوانب الرقابية التي تشمل تجسيد الرقابة على المؤسسة وعملياتها ونظم المعلومات فيها، حيث يجب أن يشمل ذلك:

- نزاهة المعلومات سواء المالية أو التشغيلية وإمكانية إعتمادها.
- فعالية وكفاءة العمليات التشغيلية داخل المؤسسة.
- حماية الأصول والالتزام بالقوانين والتشريعات والعقود.

– تقوم إدارة المراجعة الداخلية بعملية فحص كفاية وفاعلية نظام الرقابة الداخلية بهدف تحديد ما إذا كان ذلك النظام يمنح تأكيدا معقولا بأن أهداف المؤسسة سيتم تجسيدها بكفاءة وفعالية، وتعد الرقابة كافية إذا تم تصميم أنظمة رقابية توفر ذلك التأكيد، ويأتي بعد ذلك تجسيد التكامل بين كافة المفاهيم والأنشطة والأشخاص بطريقة تمكن من تحقيق الأهداف المرسومة، وبالتالي إذا تم تصميم النظام بطريقة مناسبة، وبعد ذلك تم تنفيذ الأنشطة المخططة بالطريقة المحددة، فإن تحقيق النتائج المرجوة يعد أمرا طبيعيا.

– يتوفر التأكيد المعقول في حالة ما إذا تم اتخاذ الإجراءات بتكاليف معقولة من أجل جعل الانحرافات تكون في حدود المستوى المسموح به، ومعنى ذلك منع الأخطاء الجسيمة والأعمال غير المشروعة أو إكتشافها ثم تصحيحها خلال مدة زمنية معقولة، وبالتالي يجب مراعاة العلاقة بين التكاليف والمنافع عند تصميم أنظمة الرقابة داخل المؤسسة، حيث يجب تحقيق التوازن بين الخسارة المتوقعة التي ترتبط بالمخاطر والتكاليف اللازمة من أجل الرقابة عليها.

وتجدر الإشارة إلى أن مستوى التفاصيل التي يتم بموجبها الإبلاغ عن جوانب القصور الهامة حول نظم الرقابة الداخلية من قبل المراجع الداخلي للجهات المعنية، تعود إلى الحكم المهني للمراجع الداخلي في ظل الظروف والعوامل التي يمكن للمراجع أن يتخذها في الحسبان عند تحديد المستوى المناسب المتعلق بتفاصيل الإبلاغ، وهي تشمل غالبا ما يلي (أوصيف، 2017، الصفحات 172-173):

– طبيعة المؤسسة، ومثال ذلك مستوى الإبلاغ المطلوب لمؤسسة تابعة للقطاع العام قد يختلف عن الإبلاغ المطلوب لمؤسسة تابعة للقطاع الخاص.

– حجم ودرجة تعقيد المؤسسة، ومثال ذلك الابلاغ المطلوب لمؤسسة ذات مستوى مرتفع من التعقيد قد يختلف عن الابلاغ لمؤسسة تدير عملا بسيطا.

– طبيعة جوانب القصور المهمة التي حددها المراجع الداخلي.

– تكوين الحوكمة، ومثال ذلك قد تكون هناك حاجة للمزيد من التفاصيل المتعلقة بالإبلاغ إذا كان أعضاء مجلس الإدارة يشملون أعضاء لا يمتلكون الخبرة الكبيرة في مجال نشاط المؤسسة.

– المتطلبات القانونية والتنظيمية المتعلقة بالإبلاغ عن أنواع محددة من جوانب القصور المتعلقة بالرقابة الداخلية.

ويتجسد الهدف من فحص فاعلية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة في تحديد ما إذا كان النظام يعمل كما ينبغي له، حيث تتميز الرقابة بالفاعلية في حالة إدارة الأنظمة الرقابية بطريقة توفر التأكيد المعقول بأن أهداف المؤسسة سيتم تحقيقها ويشمل ذلك ما يلي (السعدني، 2005، صفحة 209):

- التصريح بأداء المؤسسة ومراقبته.
- عملية المقارنة بين الأداء الفعلي والأداء المخطط له بصفة دورية.
- توثيق أنشطة الفحص من أجل توفير تأكيد إضافي حول عمل تلك الأنظمة كما هو مخطط له.

وبالتالي فقيام المراجع الداخلي بعملية تقييم نظم الرقابة الداخلية يهدف إلى الحصول على التأكيد من أن تلك النظم تعمل بصورة جيدة، ومن ثم فإن عرض تقييم المراجع الداخلي على الإدارة العليا بالمؤسسة أو لجنة المراجعة يجعله مشاركا أساسيا في عملية تطوير نظم الرقابة الداخلية بالمؤسسة وذلك من خلال وظيفته الاستشارية، إضافة إلى أن قيام المراجع الداخلي بعملية تقييم الإجراءات الرقابية يمنح تلك الإجراءات المزيد من القوة وكذا القدرة على تحقيق أهداف المؤسسة (فروم، 2017، صفحة 141).

الفرع الثاني: المراجعة الداخلية كأحد الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات

تحتل المراجعة الداخلية أهمية كبيرة لكونها الأساس الذي ترتكز عليه حوكمة المؤسسات وذلك في ظل الفصل بين الملكية والإدارة، إذ تقوم المراجعة الداخلية بدور مهم لكونها من ضمن الميكانيزمات الداخلية الأساسية لحوكمة المؤسسات، حيث يقع على عاتقها تقييم أنظمة الرقابة الداخلية بالمؤسسة والعمل على تطويرها، إضافة إلى تقييم وإدارة المخاطر التي من الممكن أن تتعرض لها المؤسسة (الدسوقي، 2019، صفحة 265).

وللتأكيد على جوهر العلاقة بين المراجعة الداخلية والتطبيق السليم لمبادئ حوكمة المؤسسات فقد تضمنت النسخة المحدثة للمعايير الدولية لممارسة المراجعة الداخلية سنة 2013 تعريفا للمعيار 2110 (الحوكمة) بأنه تقييم المراجعة الداخلية لإنجاز المؤسسة لأهدافها والمتمثلة فيما يلي (جمعة، 2019، صفحة 370):

- **الهدف الأول**: تعزيز القيم الأخلاقية الملائمة داخل المؤسسة.
- **الهدف الثاني**: تضمن فعالية المؤسسة في إدارة الأداء وتعزيز عملية المساءلة.
- **الهدف الثالث**: إيصال المعلومات ذات العلاقة بإدارة المخاطر إلى الجهات المعنية في المؤسسة.
- **الهدف الرابع**: التنسيق بين مختلف الأنشطة داخل المؤسسة وإيصال المعلومات بين مجلس الإدارة والمراجعين الداخليين والخارجيين وإدارة المؤسسة.

ووفقا لنظريات حوكمة المؤسسات تظهر جليا أهمية وظيفة المراجعة الداخلية فوفقا لنظرية تكاليف المعاملات يبرز دور المراجع الداخلي في تخفيض تكاليف المعاملات سواء التكاليف الداخلية مثل التكاليف التي تنتج عن عدم دراسة المخاطر وتقليلها أو التكاليف الخارجية مثل التقليل من أتعاب الخدمات الاستشارية، أما بالنسبة لنظرية الوكالة يهتم المراجع الداخلي بتقليص عدم تماثل المعلومات بين الأصيل والوكيل وذلك عن طريق تقييم أنظمة الرقابة الداخلية والمساهمة في تطويرها من خلال تقديم الحلول والتوصيات لنقاط الضعف وتعزيز نقاط القوة والإستفادة منها (حمادي، 2012).

ويشير معهد المراجعين الداخليين إلى أنه يجب أن تقوم المراجعة الداخلية برفع التوصيات الملائمة من أجل تحسين عمليات حوكمة المؤسسات نحو تعزيز القيم الأخلاقية داخل المؤسسة، وأن تضمن فعالية الأداء الإداري وكذا المساءلة داخل المؤسسة، وإيصال المعلومات المتعلقة بالمخاطر وأساليب الرقابة إلى الأطراف المختصة داخل المؤسسة، والتنسيق بين أنشطة أعضاء مجلس الإدارة والمراجع الخارجي والمراجع الداخلي وكذا الإدارة التنفيذية بالمؤسسة، وذلك عن طريق إيصال المعلومات المناسبة إلى جميع الأطراف المعنية (حميده، 2011، الصفحات 12-13).

وعموما وفي إطار نظريات حوكمة المؤسسات فإن وظيفة المراجعة الداخلية يمكن أن تقدم خدمات وقائية من خلال حماية أموال المؤسسة والخطط الإدارية من الانحراف عن الأهداف المرجوة، كما يمكن أن تقدم خدمات إنشائية من خلال ضمانها لدقة البيانات المستخدمة من قبل الإدارة من أجل توجيه سياستها العامة كما أنها تقدم التعديلات اللازمة من أجل تحسين الإجراءات الإدارية والرقابية، وقد إهتمت العديد من الدراسات الأكاديمية والمنظمات المهنية بتطوير المراجعة الداخلية وتوضيح أثرها في دعم حوكمة المؤسسات من خلال ما يلي (حمادي، 2012، صفحة 110):

- إعتبار المراجعة الداخلية بالمؤسسة نشاطا مستقلا، لتبعيتها لمجلس إدارة المؤسسة، في نطاق لجنة المراجعة التابعة له، كما أنها تعرض تقاريرها على مجلس الإدارة والمساهمين عند الضرورة.
- عبارة عن نشاط موضوعي حيث يقوم بتنفيذ أعمال المراجعة الداخلية أفراد مهنيين يمتلكون الخبرة والمهارة العالية.
- توسيع نطاق عمل المراجعة الداخلية ليشمل الخدمات الاستشارية، إلى جانب خدمات التأكيد والفحص والتقييم، حيث تتجاوز المهام التقليدية، وهو ما يدعم دورها في إطار تقييم المخاطر ودعم نظام الحوكمة.
- تطور إستراتيجيتها بحيث تهدف إلى إضافة قيمة إلى المؤسسة والتحسين من عملياتها، وبالتالي فإن التوجه الجديد للمراجعة الداخلية يؤكد على مساهمتها في تحقيق الأهداف الكلية للمؤسسة.
- التأكيد على أن عناصر نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة تعتبر المدخل الضروري لمساعدتها من أجل توفير نظام جديد ومقبول لحوكمة المؤسسات، ولذلك أصبح لزاما على المراجعين الداخليين القيام بمهام ومسؤوليات جديدة تخص مجالات عديدة مثل إدارة المخاطر.
- التزام المراجعين الداخليين بالقيام بخدمات التأكيد والتي تركز على عمليات التقييم الموضوعي لمجموع الأدلة للخروج برأي فني ومستقل فيما يتعلق بالأعمال المهنية.
- ترسيخ مجموعة المبادئ الأساسية والتي تشير إلى الصورة التي يجب أن تكون عليها ممارسة مهنة المراجعة الداخلية، ووضع إطار عام من أجل تحسين أداء أنشطتها بهدف تحسين جودتها وكذا تعزيز عملياتها.

إن المراجعة الداخلية تعد كأحد الميكانيزمات الداخلية يتم عن طريقها تعزيز العمل بمبادئ حوكمة المؤسسات، وذلك من خلال دورها التأكيدي والاستشاري وحتى الرقابي، وبالتالي فإن تثمين وتعزيز العمل بها يتم عن طريق تكامل دور المراجع الداخلي مع دور المراجع الخارجي، وخاصة فيما يخص التخفيض من تكلفة المراجع الخارجي وكذا ضمان تقييم فعال لنظم الرقابة الداخلية، وهو ما ينعكس في الأخير بالإيجاب على أداء للمؤسسة (فروم، 2017، صفحة 142).

المطلب الثالث: مقومات المراجعة الداخلية ودورها في تحسين الأداء المالي

تعتبر المراجعة الداخلية عنصرا هاما في المؤسسات الاقتصادية، حيث تساهم في تحقيق الأهداف والنتائج الملموسة من خلال إعتمادها على مجموعة من المقومات التي تعد عنصرا أساسيا يساهم في تحقيق أهداف المؤسسة وتحسين أدائها المالي.

الفرع الأول: مقومات المراجعة الداخلية

تشير مقومات المراجعة الداخلية إلى تلك العوامل الأساسية التي تمكن المؤسسات الاقتصادية من تحقيق العديد من الفوائد والأهداف التي تساهم في تعزيز الثقة بين الأطراف المعنية وتتمثل فيما يلي (العيد، بن نعمة، و دواح، 2015):

أولا: استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي:

يعد مفهوم الاستقلالية عنصرا مهما وأساسيا في عملية المراجعة، فهو يشير إلى الإبتعاد عن تضارب المصالح داخل المؤسسة والذي يتطلب من المراجع الداخلي أن يكون مستقلا أثناء أدائه لمهامه وأن لا يتأثر بالطرف الذي يتولى مراجعة عملياته، وبالتالي يجب أن يكون بعيدا عن تغليب مصالحه الشخصية في المؤسسة، في حين يشير مفهوم الموضوعية إلى نوعية التقديرات والقرارات وكذا الأحكام وجودتها، وذلك انطلاقا من الحالة التي يمر بها المراجع الداخلي الذهنية، والتي لا يشعر أثناءها بتضارب المصالح، وتعرف الموضوعية بأنها عبارة عن الموقف الذهني الذي يجب على المراجعين الداخليين التنبه له عند تطبيق إجراءات المراجعة، حيث ينبغي عليهم أن لا تخضع أحكامهم التي تتعلق بأمور المراجعة لأراء الأطراف الأخرى، وبالتالي يجب على المراجعين الداخليين أن يتميزوا بالموضوعية أثناء تنفيذ مهامهم عن طريق الالتزام بما يلي :

- ألا يتم الخضوع لأراء الأطراف الأخرى ويجب أن يكون حكمهم على الأشياء عن طريق القيام بمراجعتها.
- القيام بأعمال المراجعة بأسلوب ينبع من إيمانهم الصادق بمهامهم، ويتم ذلك عن طريق:
  - إبلاغ مدير وحدة المراجعة الداخلية عن أي وضع يشير إلى أي تعارض في المصالح أو تحيز أو شك.
  - عدم تولي المراجعين لمسؤوليات تنفيذية، كما يجب أن يكون تطبيق وتشغيل الأنظمة ووضع السياسات والإجراءات ليست من مهام المراجعين.
  - لا يجب أن يرتبط المراجع الداخلي بأداء أي عمل يقوم بمراجعته،كما يجب أن يكون حكمه على الأشياء موضوعيا.

وفي هذا الصدد أكد معهد المراجعين الداخليين IIA على أن الاستقلالية هي تحرر المراجع الداخلي من كافة العوامل والشروط التي يتم من خلالها تهديد موضوعيته أو تبدو كذلك.

ثانيا: مكانة المراجع الداخلي في المؤسسة:

حيث يؤثر الموقع التنظيمي للمراجع الداخلي بصورة كبيرة على تحقيق إستقلاليته وموضوعيته أثناء أداء مهامه، وقد يختلف الوضع التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية من مؤسسة لأخرى أو من بلد لآخر، ويشير الباحثون في هذا الصدد إلى أن الوضعية المثلى هو أن تكون تبعية المراجع الداخلي لأعلى مستوى إداري بالمؤسسة إن لم تكن تبعيته إلى مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة.

ثالثا: المتطلبات المعرفية والمهنية وأخلاقيات مهنة المراجعة الداخلية:

تتطلب التطورات التي حدثت في مهنة المراجعة الداخلية تطورا بشكل موازي في القواعد وكذا المتطلبات المعرفية والمهنية، حيث اهتمت العديد من الدراسات بهذا الموضوع وقد اعتبرت تلك الدراسات أن التدريب والتطور المهني يعد شرطا أساسيا لنجاح المهنة وذلك في ضوء التطورات الحديثة لبيئة الأعمال.

الفرع الثاني: دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي

تلعب المراجعة الداخلية دورا مهما ومحوريا في تحقيق الأهداف المالية للمؤسسة وتحسين أدائها المالي عن طريق مساهمتها في عملية التحليل والتقييم المستمرين لجملة من العوامل التي يجب إدارتها بفعالية من أهمها يلي:

أولا: جودة تقرير المراجع الداخلي

بعد قيام المراجع الداخلي بكل الخطوات اللازمة لعملية المراجعة وكذا فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية والقوائم المالية، يقوم بإعداد التقرير النهائي الذي يحتوي على نتائج ما قام به وتقديمه للجهات المعنية من أجل الإطلاع على الملاحظات والتوصيات والإقتراحات مع إرفاق التقرير بأدلة الإثبات، ومعنى ذلك أن المراجع الداخلي يقوم بالإبلاغ عن الملاحظات والتوصيات اللازمة الناتجة عن عملية المراجعة الداخلية إلى الإدارة العليا، من أجل التأثير على عملية اتخاذ القرار وتطوير إجراءات العمل ونقل المعلومات والأفكار في الوقت المناسب، حيث من خلال تقرير المراجع الداخلي يتم تقديم معلومات تتميز بالمصداقية والموثوقية مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات صائبة ينتج عنها تحسين الأداء المالي، عن طريق عملية المقارنة سواء بين أداء المؤسسة والمؤسسات المنافسة أو بين أداء المؤسسة لسنوات سابقة مع السنة الحالية (هويسة، 2021، صفحة 62).

وتحتوي التقارير التي يعدها المراجعين الداخليين على أهمية كبيرة سواء للإدارة العليا في المؤسسة أو للأطراف الخارجية مثل الملاك أو المساهمين الذين يهمهم الوقوف على حقيقة التقارير المالية التي قام بمراجعتها المراجعين الداخليين من أجل إضفاء الثقة والمصداقية عليها، فإذا كانت تلك التقارير تعتبر حصيلة عمل المراجع الداخلي ووسيلة إتصال بينه وبين الإدارة العليا في المؤسسة ومن خلالها يقوم المراجع الداخلي بإبداء رأيه المحايد والمدعم بالأدلة والبراهين وكذا التوضيحات اللازمة، فإن أهمية التقارير تستدعي ذلك من حيث أنها عبارة عن قاعدة ومخرجات للنظام المحاسبي، مصادق عليها ومدعمة من قبل المراجع على صحة وموثوقية القوائم المالية في المؤسسة وذلك في حال إصداره للتقرير النظيف مما يضفي مصداقية على تلك القوائم وقيمة مضافة للأطراف المتعاملة مع المؤسسة مثل المساهمين والدائنين، وبالتالي فهذا التقرير يساعد المؤسسة على بلورة جملة من القرارات مثل قرار الاستثمار وقرار التمويل، بناءا على تأشيرة المراجع الداخلي والتي تعبر عن مدى صحة وجودة وكذا نوعية المعلومات المحاسبية للقوائم المالية وتوفر تأكيد درجة الاعتماد عليها هذا من ناحية المؤسسة، أما من ناحية الأطراف الخارجية المتعاملة مع المؤسسة فتقرير المراجع الداخلي يعبر عن صحة ونوعية المعلومات المحاسبية ويتيح فرصة للأطراف الخارجية للإعتماد على المعلومات التي تم الإفصاح عنها في اتخاذ قراراتهم، وبالتالي فتقرير المراجع الداخلي وإثباته لدرجة موثوقية القوائم المالية بالمؤسسة ومصداقيتها وتعبيرها عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة وأنه تم إعدادها وفقا للقواعد والمعايير المتعارف عليها يعتبر كأداة لاتخاذ القرارات المالية الصائبة (لوجاني، 2013، صفحة 148).

ثانيا: تحقيق الأهداف المالية للمؤسسة

تساهم المراجعة الداخلية في تحقيق الأهداف المالية للمؤسسة عن طريق إستخدام الموارد المتاحة بكفاءة وفعالية وفقا لما يلي:

أ. **المراجعة الداخلية عن طريق الحماية (خدمات وقائية):** من خلال هذه العملية يتم الفحص والمطابقة بين الأداء المحقق والأداء المخطط له مسبقا وفقا للخطوات التالية (هويسة، 2021):

- تسعى المراجعة الداخلية إلى التأكد والمواءمة بين القياسات والسياسات والخطط والإجراءات المتبعة بطريقة صارمة من خلال التحديد الجيد والمخطط لبلوغ الأهداف المسطرة.
- حماية أصول المؤسسة من خلال هدف المراجعة الداخلية في الحفاظ على ممتلكات المؤسسة والحفاظ على سلامتها.
- تسعى المراجعة الداخلية إلى التأكد من سلامة المعلومات والبيانات المسجلة ودقتها وكذا نوعية المعلومات المقدمة في الوثائق المحاسبية، فالمعلومات المالية التي تقدمها المؤسسة للأطراف المعنية تعكس صورة المؤسسة المالية، وبالتالي لا بد أن تكون تلك المعلومات مبنية على أسس صحيحة ومقدمة في الوقت المناسب.

وعموما يسعى المراجعين الداخليين عن طريق المراجعة المالية والمحاسبية إلى حماية أصول المؤسسة المالية من خلال الرقابة على الأموال وحمايتها من الغش والإحتيال، إضافة إلى حماية الأصول الثابتة والتي تعتبر القوة الضاربة لبعض المؤسسات، وذلك من خلال منع سوء الإستخدام وكذا التأمين اللازم عليها ضد المخاطر، مع توفير الثقة والتكامل في المعلومات المالية من خلال الرقابة المحاسبية على تلك الأموال (أوكاشي، 2016، صفحة 83).

ب. **المراجعة الداخلية عن طريق البناء (خدمات إنشائية):** تعتبر المراجعة الداخلية عن طريق البناء عنصرا مكملا للمراجعة الداخلية عن طريق الحماية، حيث تهدف هذه المراجعة إلى إضافة قيمة للمؤسسة، كما يعمل المراجع الداخلي من خلالها على تحديد الأسباب الرئيسية لنقاط الضعف والقصور في أداء المؤسسة، كما يتم تحديد آثار تلك النقاط المتوقعة، ليتم تقديم الإقتراحات اللازمة من أجل القضاء على أسباب حدوثها بما يضمن عدم تكرارها في المستقبل ورفع التوصيات اللازمة للتخفيف من حدة الآثار السلبية المتوقعة لجوانب القصور ونقاط الضعف، إضافة إلى ذلك يتم توجيه إدارة المؤسسة من أجل إعتماد أفضل الآليات التي يتم من خلالها التحسين من كفاءة وفعالية عمليات الرقابة والحوكمة وكذا إدارة المخاطر، الأمر الذي يؤدي إلى الحد من حالات الغش والفساد، ويزيد من قدرة المؤسسة على الاستغلال الأمثل لأصولها ومواردها، بالإضافة إلى مساعدتها على تحقيق الأهداف والتوجهات المستقبلية بكفاءة وفعالية (التراس، 2019، الصفحات 78-79)،كما يقوم المراجع الداخلي إضافة إلى مراجعة العمليات المحاسبية والمالية القيام بالتحقق من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات والخطط الموضوعة وتقديم كل الإقتراحات التي من شأنها تطوير وتحسين الأداء المالي للمؤسسة (هويسة، 2021، صفحة 58).

ثالثا: اتخاذ القرارات المالية:

تعرف عملية اتخاذ القرار المالي بأنها جملة من الإجراءات والأسس التي تعمل بطريقة علمية ودقيقة من أجل طرح البدائل الممكنة لتحقيق هدف معين، بحيث ينتج عن هذه العملية اختيار البديل الأمثل والذي يمثل القرار الذي يخدم المؤسسة (هويسة، 2021، صفحة 63).

وتجدر الإشارة إلى أنه لا يمكن للمراجعين الداخليين التدخل بشكل مباشر في عملية اتخاذ القرارات المالية بالمؤسسة (اختيار البديل) خاصة القرارات التي تتعلق بالهيكل التمويلي، إلا أنه وبطريقة غير مباشرة وفقا للمعايير الدولية لممارسة المراجعة الداخلية، يمكن أن يساهم المراجعين الداخليين في اتخاذ القرارات السليمة لزيادة الانتاجية وتقليل التكاليف، وبالتالي المساهمة في تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة، إضافة إلى ذلك يعتبر المراجعين الداخليين مؤهلين للفحص والمراجعة المالية، بصفتهم خبراء بنظام الرقابة الداخلية ويمكن الاعتماد عليهم للقيام بتحسين ورفع كفاءة الأداء المالي للمؤسسة ومساعدتها على تجنب الفشل المالي (أوكاشبي، 2016، صفحة 82).

وعموما تظهر فعالية المراجعة الداخلية تجاه اتخاذ القرارات المالية من خلال المراحل العملية التي تمر بها عملية اتخاذ القرار والمكونة من العناصر التالية:

أ. **تحديد المشكلة:** تسمى هذه المرحلة بمرحلة البحث والدراسات لإكتشاف المشكلة، حيث تقوم الإدارة المالية بالبحث المنظم عن المعلومات التي تمكن من تحسين نوعية القرارات المالية التي تم اتخاذها من خلال عمليات المقارنة بين قوائم الدخل للسنوات السابقة، بالإضافة إلى مقارنة تكاليف وأرباح وأصول وخصوم المؤسسة وذلك للكشف عن التغيرات، وكذلك إستخدام العديد من الأساليب للحصول على معلومات حول درجات التقلب أو الثبات بشأن تدفقات الأموال وتغيرات القيمة، وقد تمتد الأبحاث إلى جمع المعلومات المالية حول المشاريع التي تنتمي إلى نفس حقل الصناعة وإلى البعض القطاعات الاقتصادية التي تربطها علاقة بتمويل المؤسسة (المغربي، 2018، صفحة 63).

وتلعب المراجعة الداخلية دورا مهما في عملية صنع القرار في جميع مستوياته من خلال المساعدة على إكتشاف المشاكل مهما كانت طبيعتها والتي يمكن أن تواجه المؤسسة سواء من الخارج (محيط المؤسسة) أو من الداخل حتى تتمكن من التصدي لها بأساليب محكمة ودراسة دقيقة بدل التفاجؤ بها (عبيرات و نقاز، 2007، صفحة 67).

ب. **إيجاد البدائل:** إن وجود مشكلة يتطلب اختلاف الأراء حولها لذلك فإن المشكلة التي تتطلب وجود حل وحيد لا تعتبر مشكلة في ذاتها بل تعتبر حقيقة تقتضي التسليم بها، وبالتالي فوجود المشكلة يتطلب وجود مجموعة من الحلول والتي تعرف بالبدائل والتي من خلالها يتم اتخاذ القرار المناسب لاختيار البديل الأمثل (عبيرات و نقاز، 2007، صفحة 68).

ومن أمثلة البدائل المطروحة في عملية اتخاذ القرارات المالية الاختيار بين التمويل الداخلي أو عملية الإقتراض أو عملية طرح الأسهم وذلك إذا تعلق الأمر بقرارات التمويل، أما إذا تعلق الأمر بقرارات الاستثمار فيمكن الاختيار بين الاستثمار قصير الأجل من خلال الاستثمار في الموجودات المتداولة أو الاستثمار طويل الأجل عن طريق الاستثمار في الموجودات الثابتة ويعد هذا البديل من أصعب البدائل المطروحة لأنه يحتاج إلى مبالغ كبيرة وكذا طول فترة تنفيذ المشروع، وقد يتم الاعتماد على الاستثمارات الإستراتيجية (المغربي، 2018، صفحة 64).

وهذه الحلول والبدائل لا تطرح من فراغ، بل هي نتيجة لعملية تمحيص وتحليل المعلومات، وهنا يأتي دور المراجعة الداخلية في توفير المعلومات السليمة والدقيقة وذلك من خلال طبيعة عملية المراجعة وأنظمة المعلومات ومساهمتها في إيجاد تلك البدائل في شكل مقترحات تقدم في التقرير النهائي بعد تحديد المشكلة (عبيرات و نقاز، 2007، صفحة 68).

ت. مقارنة البدائل وتقييمها: تعتبر عملية تقييم البدائل المطروحة من أهم المراحل التي تسبق عملية اتخاذ القرار المالي، حيث أن عملية تقييم البدائل هي من تحدد مدى نجاح البديل الذي تم اختياره مستقبلا من خلال تحديد سلبيات وإيجابيات كل بديل ليتسنى لصناع القرار اختيار البديل المناسب والذي يمكن من الحصول على أفضل النتائج (عبيرات و نقاز، 2007، صفحة 68).

ومن أهم المعايير التي يمكن إستخدامها من أجل إجراء المقارنة بين البدائل المطروحة لصنع القرار المالي هي المعايير المالية والتكاليف الفنية والإدارية المتعلقة بالربحية ومعدلات الفائدة ومعدل دوران رأس المال وغيرها (المغربي، 2018، صفحة 64).

وبالتالي فإن نجاح صناع القرار في تقييم البدائل المطروحة يتوقف على مدى مصداقية وكذا حداثة المعلومات التي يزودون بها بالإضافة إلى الحصول على تلك المعلومات في الوقت المناسب، ومن أهم الوسائل التي تساعد على ذلك هي تقرير المراجع الداخلي (هويسة، 2021، صفحة 65).

ث. اختيار البديل الأفضل: إن عملية الاختيار بين البدائل المطروحة تعتبر من أكثر المراحل صعوبة كونها تعتبر من أدق مراحل عملية صنع القرار، حيث لا يمكن لمتخذي القرار الإلمام بكل البدائل والنتائج المتولدة عنها وبالتالي فاختيار البديل الأمثل يبقى دائما مسألة نظرية ونسبية، وبصفة عامة فإن الهدف الذي يسعى إليه متخذي القرار هو الإقتراب من الأمثلية في عملية الاختيار، لذلك يجب على متخذي القرار الرجوع في كل مرة إلى الإقتراحات التي تقدمها المراجعة الداخلية حول مشكلة معينة من أجل توجيههم نحو البديل الأفضل (عبيرات و نقاز، 2007، صفحة 69).

ج. تنفيذ القرار: من أهم شروط نجاح عملية تنفيذ القرار هي قابلية القرار الذي تم اتخاذه للتنفيذ وفقا للإمكانيات المتاحة، وأن يلقى القرار الحماس والتأييد والمساندة من طرف منفذيه وأن يكون واضح الأهداف، وتعتبر عملية تنفيذ القرار من أكثر العمليات إستغراقا للوقت وذلك لإرتباطها بآثار ونتائج التنفيذ، لذلك فإن القرار الجيد لا يكون ذا أهمية إذا لم يحمل أساسا في طياته طريقة تنفيذه (عبيرات و نقاز، 2007، صفحة 69).

وبالتالي فإن دور متخذي القرار لا ينتهي بمجرد اختيار البديل الأفضل، بل يتطلب ذلك تنفيذ القرار من خلال التعاون ومتابعة عملية التنفيذ للتأكد من سلامة عملية اختيار البديل وتنفيذه (المغربي، 2018، صفحة 65).

مما سبق يتضح أن القرار الذي لم ينفذ بدقة لا يتعدى كونه حبرا على ورق، لذلك يجب تنفيذ القرار الذي تم اختياره حتى يمكن تحقيق الأهداف التي صنع من أجلها، إضافة إلى ذلك قد يكون القرار جيدا إلا أن طريقة تنفيذه لم تكن ملائمة مما ينتج عنه الحكم الأولي على أن عملية اختياره من بين البدائل كانت غير سليمة، بينما يعود ذلك أساسا إلى طريقة تنفيذه غير الملائمة، لذلك لا بد من مراعاة طريقة التنفيذ، ويمكن تحقيق ذلك بمساعدة المراجعة الداخلية نظرا لطبيعة نشاطها وتعاملها مع جميع العمليات على مستوى المؤسسة (عبيرات و نقاز، 2007، صفحة 70).

ح. المتابعة والتقويم: إن الفعالية في عملية اتخاذ القرارات تشمل القيام بالقياسات الدورية لجملة النتائج التي تم التوصل إليها ومقارنتها بالنتائج المرجوة، لذلك فإن حدوث أي انحراف يتوجب عليه إجراء التغييرات اللازمة لتحقيق التوازن، وبالتالي فإنه في حال حدوث أي من تلك الانحرافات وجب إحداث تغييرات في مراحل تنفيذ القرار أو تغيير القرار بأكلمه أو إعادة صياغته أو تغيير الأهداف التي لا يمكن تحقيقها، وفي هذه الحالة ينبغي إعادة صياغة نسق القرار بأكمله وتصحيح مساره حتى يمكن تنفيذه وتحقيق الأهداف المرجوة، وهنا يبرز دور المراجعة الداخلية نظرا لطبيعة عملها الرقابي من خلال تتبعها وتقييمها لعملية تنفيذ

القرارات ورفع نتائج التقييم للجهات المعنية في شكل تقرير نهائي، ومن جهة أخرى فإن للمراجعة الداخلية دورا أساسيا في جميع المراحل السابقة انطلاقا من عملية تحديد المشكلة وصولا إلى تنفيذ القرار ومن ثم متابعته وهذا من شأنه أن يساعد المراجعين الداخليين على توريد المعلومات حول القرارات المتخذة للجهات المعنية في الوقت المناسب (عبيرات و نقاز، 2007، صفحة 70).

إن الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية تجاه عملية اتخاذ القرارات المالية داخل المؤسسة بجميع مراحلها من شأنه أن يؤثر إيجابا في الأداء المالي للمؤسسة، ذلك أن عملية اتخاذ القرارات المالية تتضمن بعض أساليب تحسين الأداء المالي من بينها زيادة الحصة السوقية، إدارة المخاطر، التنويع في مصادر التمويل وتخفيض التكاليف، وبالتالي فدور المراجعة الداخلية يساعد في عملية اتخاذ القرارات من خلال مراجعة تلك القرارات لتؤدي دورها وكذا التحقق من سلامة تنفيذها والوقوف على الانحرافات وتقييم درجة الإمتثال للسياسات والإجراءات وإدراج ذلك ضمن التقرير النهائي للمراجع الداخلي من أجل اتخاذ الاجراءات اللازمة للتصحيح والتقويم.

رابعا: إدارة المخاطر المالية

يمتد دور المراجعة الداخلية إلى ما بعد تحديد المخاطر حيث ترتكز كثافة الدور الذي تقوم به المراجعة الداخلية لمواجهة خطر ما وإدارته في عاملين أساسيين وهما درجة تأثير الخطر في المؤسسة وكذا إحتمال وقوع الخطر، وفي هذا الصدد حدد معهد المراجعين الداخليين الأمريكي نموذج تحليلي لتركيز دور المراجعة الداخلية في مواجهة المخاطر المحتملة (عبيرات و نقاز، 2007، صفحة 67).

ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل (1-3): نموذج تحليل كثافة (درجة تركيز) المراجعة الداخلية

المصدر: (عبيرات و نقاز، 2007، صفحة 67)

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ ثلاث مستويات لدرجة تركز دور المراجعة الداخلية في مواجهة المخاطر التي يمكن أن تواجه المؤسسة وتتمثل فيما يلي:

المستوى الأول: في حالة مواجهة الأخطار ذات المستوى المنخفض والتي تؤثر بدرجة قليلة على المؤسسة ويكون إحتمال وقوعها مستبعد يرتكز دور المراجعة الداخلية في مواجهة هذه المخاطر على الدور المتعارف عليه والعام دون تركيز أو تفصيل.

المستوى الثاني: في هذه الحالة يكون مستوى الخطر متوسط وهو نتيجة إما لأثر مرتفع وإحتمال وقوع مستبعد أو لإحتمال وقوع مرتفع لكن آثاره على المؤسسة ستكون منخفضة وهنا يجب على المراجعين الداخليين زيادة الدور نحو إحداث التأثير الإيجابي على عملية صنع القرار والتحسين من إدارة المخاطر.

المستوى الثالث: في هذه الحالة تكون آثار المخاطر على المؤسسة مرتفعة إضافة إلى إرتفاع إحتمالية وقوعها وبالتالي تلعب المراجعة الداخلية دورا كبيرا من خلال تكثيف دورها وذلك عن طريق تقييم المخاطر ومتابعة الإجراءات المتخذة لمواجهتها.

ويرى أغلب الباحثين أن تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية بصورة عامة يتم عن طريق تحسين مستوى إدارة المخاطر المالية، حيث لا ينبغي إعتبار مفهوم المخاطر على أنه دائما من المفاهيم السلبية، بل يجب إعتباره مفهوما إيجابيا، وذلك لأن المخاطر تعتبر مفتاح القيادة لأنشطة المؤسسة، والحوكمة تعد إستجابة إستراتيجية من أجل مواجهة تلك المخاطر عن طريق عمليات المراجعة الداخلية، وتعد المراجعة الداخلية من الميكانيزمات الداخلية الأساسية لحوكمة المؤسسات، لذا قام معهد المراجعين الداخليين بتطوير معايير وميثاق أخلاقيات مهنة المراجعة الداخلية وذلك لمواجهة التغيرات التي نتجت عن الإنهيارات المالية على المستوى العالمي، لذلك وجب على المراجعين الداخليين أن يساهموا في تحسين نظم إدارة المخاطر المالية عن طريق تقديم التأكيدات المعقولة التي تضمن أن المخاطر المالية في المؤسسة يتم إدارتها بفاعلية، وكذا عن طريق التحسينات التي تقدمها المراجعة الداخلية في مجال إدارة المخاطر المالية وتقديم الاستشارات اللازمة إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا من أجل محاربة الفساد المالي والإداري، ومؤخرا اتسع مفهوم المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية من أجل التركيز على تطبيق مدخل المراجعة على أساس المخاطر Risk Based Audit حيث يعمل المفهوم الجديد على طمأنة أصحاب المصالح على أن المخاطر المالية التي يمكن أن تواجه مصالحهم مفهومة من قبل ممثليهم وأن إدارة المؤسسة تقوم بالتصدي لها بصورة منهجية ومنظمة، وغالبا ما يتم منح مراجعة إدارة المخاطر صفة رسمية في شكل تقرير مكتوب يوضح بالتفصيل نتائج تحليل المخاطر المالية ويقدم التوصيات المتعلقة بإحداث تغييرات وتعديلات من أجل تحسين برنامج إدارتها، وبعد ذلك يتم إرسال التقرير إلى الإدارة العليا وكذا مجلس الإدارة ولجنة المراجعة بالإضافة إلى مختلف أصحاب المصالح إذا تطلب الأمر ذلك (طبيب، 2017، صفحة 150).

المطلب الرابع: المراجعة الداخلية في ظل التوجهات الجديدة نحو تبني المسؤولية الاجتماعية

تطورت عمليات المراجعة الداخلية وأصبحت تشمل عدة مهام، حيث لم يعد يقتصر دورها على المراجعة التقليدية المتعلقة بالجانب المالي فقط، بل إتسع دورها ليشمل مراجعة جميع عمليات المؤسسة سواء كانت مالية أو غير مالية، ومن ضمن المهام الحديثة لعملية المراجعة الداخلية هي مراجعة وتأكيد جميع أنشطة المسؤولية الاجتماعية، وبالتالي فإنه يجب تفعيل الدور الذي يقوم به المراجع الداخلي لإبداء رأيه الفني عن مدى صحة ودقة كل المعلومات المتعلقة بالجانب المالي، الاجتماعي والبيئي، وهو ما يستدعي إمكانية إستعانة المراجع الداخلي بمجموعة من الخبراء والمتخصصين في الأمور البيئية والاجتماعية وذلك عند إبداء رأيه الفني حولها نظرا لخبرته المحدودة في هذا المجال (البارودي، كمال، و عشماوي، 2017، صفحة 305).

الفرع الأول: المراجعة الداخلية الاجتماعية

يعتبر Howared Rbowen أول من أشار إلى مصطلح المراجعة الاجتماعية بالمفهوم الصحيح والمستقل تماما عن المحاسبة الاجتماعية وذلك سنة 1953 حيث تطرق إلى أنه طالما أن المؤسسة تخضع لمراجعة مالية مستقلة عن نشاطها الاقتصادي فإنه لا بد من خضوعها أيضا لمراجعة مستقلة تهدف إلى تقييم أدائها من وجهة نظر إجتماعية، وفي سنة 1985 إستخدم Fved Blum مصطلح المراجعة الاجتماعية، وقد تركز إستخدام هذا المصطلح في البداية لمراجعة مدى وفاء المؤسسة بمسؤوليتها الاجتماعية تجاه العاملين من خلال مدى إشباع حاجاتهم ومدى تحقيق رضاهم وقد إستخدم أسلوب إستطلاع الرأي للوصول إلى هذا الهدف، إلا أنه فيما بعد أصبح يشمل مراجعة مدى وفاء المؤسسات وإسهاماتها في تحسين ظروف العاملين وعملائها والبيئة المحيطة والمجتمع المحلي بشكل عام (بن الشريف و ساوس، 2020، صفحة 315).

وعموما إستنادا إلى التطور الذي شهدته المراجعة الداخلية أصبح نشاطها لا ينحصر فقط على المراجعة المالية والمحاسبية، بل يشمل مراجعة المجالات الإدارية والتشغيلية مثل تقييم الخطط والسياسات والإجراءات وتقديم المقترحات والسبل الملائمة لتطويرها وتقييم الالتزام بها من قبل العاملين، وبالتالي فالمراجعة الداخلية موجودة أساسا لتقديم الخدمات للإدارة كونها أداة رقابية، وأن نشاط المراجعة الداخلية إمتد ليشمل مراجعة الجوانب الاجتماعية عن طريق توضيح مدى إلتزام المؤسسة بمسؤوليتها الاجتماعية ودورها في دعم الجوانب الاجتماعية والأضرار التي تسببت بها المؤسسة تجاه المجتمع وتقديم المقترحات والحلول، ونتيجة لهذا التطور والذي أصبح يشمل مراجعة النواحي غير المالية مثل مراجعة الجوانب الاجتماعية، أصبح لهذا التطور التأثير الكبير على إستجابة نشاط المراجعة الداخلية في المؤسسة للضغوط التي تواجه المؤسسة من قبل البيئة المحيطة والمجموعات الاجتماعية المسؤولة عن حماية المجتمع من الممارسات الخاطئة للمؤسسة، وبالتالي فإن المراجعة الداخلية الاجتماعية أصبحت ضرورية حيث تمكن المؤسسة من تقييم ما إذا كانت تحقق الأهداف الاجتماعية وكذا مدى إلتزامها بالمتطلبات القانونية بطريقة جيدة أم لا (الحايك، توفيق، و بشايرة، 2015، صفحة 240).

وتجدر الإشارة إلى أن المراجعة الداخلية الاجتماعية يستطيع أن يقوم بها المراجع الداخلي بالمؤسسة في نطاق عمله المعتاد من خلال زاوية تحقيق الأبعاد الاجتماعية ذات الطبيعة المالية للتأكد من مدى صحتها عن طريق فحص المستندات التي تؤيد تلك الأبعاد، أو عن طريق زاوية مراجعة دفاتر المؤسسة وسجلاتها المتعلقة بالنشاط الاجتماعي وذلك للتأكد من صحة ودقة البيانات التي تحتويها (لطفي، 2005، صفحة 80).

وتظهر مسؤولية المراجع الداخلي تجاه الأداء الاجتماعي من خلال النقاط التالية (الحايك، توفيق، و بشايرة، 2015):

- التحقق من مدى إلتزام المؤسسة للقوانين والتشريعات الاجتماعية والبيئية.
- توفير معلومات للإدارة العليا حول جملة الممارسات الاجتماعية والبيئية للمؤسسة للتمكن من الوفاء بإلتزاماتها تجاه الأطراف أصحاب المصلحة واتخاذ القرارات المناسبة.
- الحكم عما إذا كانت المؤسسة قد حققت القيمة المضافة في الجوانب الاجتماعية، الثقافية والبيئية.
- تقييم الممارسات الاجتماعية المتبناة من طرف المؤسسة والمساعدة على تطويرها بصفة مستمرة.
- التحقق من أن جملة القرارات والممارسات التي تتخذها المؤسسة فيما يتعلق بأدائها الاجتماعي تستند إلى حقائق.

- إبداء رأي فني ومحايد حول مدى مطابقة التقارير والقوائم التي تحتوي على بيانات الأنشطة الاجتماعية لما هو مثبت بسجلات المؤسسة ودفاترها ومدى توفير تلك التقارير والقوائم لصورة تتميز بالوضوح والصدق عن أداء المؤسسة الاجتماعي، وكذا المساعدة على تحديد نقاط القوة والضعف لجميع الاستراتيجيات والممارسات الاجتماعية التي تتبناها المؤسسة (البارودي، كمال، و عشماوي، 2017).

وتواجه المراجع الداخلي جملة من الصعوبات والتي تعيقه عن أداء مهامه تجاه المراجعة الداخلية الاجتماعية يمكن إيجازها فيما يلي (الحايك، توفيق، و بشايرة، 2015، الصفحات 240-241):

- عدم وجود معايير واضحة ومحددة للقيام بعملية المراجعة الداخلية الاجتماعية، إضافة إلى عدم وجود إفصاح دقيق وكافي عن البيانات الاجتماعية في القوائم المالية المنشورة.
- عدم تأهيل المراجعين الداخليين التأهيل العلمي الكافي للقيام بعملية المراجعة الداخلية الاجتماعية، بالإضافة إلى عدم إمتلاك المراجع الداخلي للخبرة الكافية والمتخصصة والمتعلقة بجوانب الصحة العامة والأمور البيئية.
- عدم الإلزام بالمراجعة الاجتماعية، وعدم قناعة الإدارة العليا بأهمية المراجعة الاجتماعية.
- عدم الرغبة في إصدار تقارير إجتماعية منفصلة حول الأداء الاجتماعي.

الفرع الثاني: المراجعة الداخلية البيئية

تعتبر المراجعة الداخلية البيئية من أهم أقسام المراجعة الداخلية الاجتماعية كما تعد من بين أهم الأساليب التي تساعد المؤسسات الاقتصادية في مواجهة بيئة الأعمال التي تتسم بزيادة الاهتمام بالقضايا البيئية التي تعد مصدرا من مصادر قوتها واستدامتها وعنصرا أساسيا يحقق للمؤسسات بناء سمعة جيدة أمام المجتمع المحلي والدولي.

أولا: مفهوم المراجعة الداخلية البيئية

تعتبر المراجعة الداخلية البيئية أداة تستخدم للرقابة الداخلية على الأداء البيئي للمؤسسة، حيث يتحمل مسؤولية القيام بها فريق يمتلك تخصصات مختلفة من محاسبين ومراجعين داخليين وكيميائيين ومهندسين وقانونيين وغيرهم ممن يمتلكون خبرات تتعلق بالأمور البيئية والأنشطة الفنية والنوعية للمؤسسة، على أن يتحمل الدور الرئيسي المحاسبين والمراجعين الداخليين، وخصوصا فيما يتعلق بالمعلومات البيئية ذات الطابع المالي مثل تقدير التكاليف المتعلقة بتنظيف أماكن التخلص من النفايات والمخلفات الصناعية، وكذا المحاسبة عن إلتزامات المؤسسة التي تنتج عن مخالفاتها البيئية، بالإضافة إلى إعداد التقارير المتعلقة بالالتزامات المحتملة نتيجة الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية، وفحص ومراجعة هذه التقارير، خاصة أن هذه الالتزامات تؤثر سلبا على الأداء المالي، وعموما تعتبر المراجعة الداخلية البيئية جزء لا يمكن فصلة عن المراجعة الداخلية بصفة عامة فهي تقع ضمن نطاق المراجعة الداخلية (درويش، 2014، صفحة 18).

ويعتبر مفهوم المراجعة الداخلية البيئية من المفاهيم الحديثة التي حضيت باهتمام كبير في الآونة الأخيرة وقد قدمت مجموعة من الهيئات الدولية عدة تعاريف للمراجعة الداخلية البيئية تتمثل فيما يلي (باعجاجة، 2016، صفحة 85):

- عرفتها غرفة التجارة الدولية ICC بأنها عبارة عن وسيلة إدارية داخلية تشمل تقييم موثق وموضوعي بشكل دوري لما يجب أن تقوم به المؤسسة لحماية البيئة، وذلك عن طريق تسهيل عملية الرقابة الداخلية تجاه الممارسات البيئية وتقييم مدى الالتزام بالسياسات والمتطلبات الإدارية.
- عرفتها لائحة قانون حماية البيئة الكندية CICA بأنها عمليات تقييم تقوم بها المؤسسات والجهات الحكومية داخليا للتأكد من مدى الالتزام بالمتطلبات القانونية، وكذا مدى إلتزامها بالسياسات والمعايير الداخلية، حيث يساعد ذلك على تحديد المشاكل التي تحول دون تحقيق الالتزام وكذا مواطن الضعف في الأنظمة الإدارية ومجالات الخطر.
- عرفتها لجنة الإتحاد الأوروبي بأنها عملية تهدف إلى الفحص والتأكد من إلتزام المؤسسة بالنظم البيئية وكذا التأكد من إمكانية الاعتماد على البيانات والمعلومات التي ترد بالقوائم البيئية، وأنه تم توفير جميع التفاصيل المتعلقة بجميع القضايا البيئية ذات الأهمية الكبيرة والملائمة.
- وقد عرفها معهد المراجعين الداخليين بأنها عبارة عن جزء متكامل من نظم الإدارة البيئية تسعى المؤسسة من خلالها إلى تحديد مدى كفاية وملائمة نظم الرقابة البيئية في المؤسسة ومدى مساهمتها في ضمان إلتزام المؤسسة بالمتطلبات التشريعية إضافة إلى متطلبات سياسات المؤسسة الداخلية.
- في حين عرفها معهد المعايير البريطانية بأنها عملية تقييم منظمة وذلك لتحديد مدى التوافق بين نظم الإدارة البيئية ومجموع البرامج المخططة وتحديد مدى فعالية وملائمة تلك النظم مع إمكانية إنجاز سياسة المؤسسة البيئية (العربي و المقريف، 2017، صفحة 388).

ثانيا: أهداف المؤسسة من المراجعة الداخلية البيئية

تهدف المؤسسة من خلال تبنيها لعملية المراجعة الداخلية البيئية إلى تحقيق جملة من الأهداف والتي يمكن إيجازها فيما يلي (العربي و المقريف، 2017، صفحة 389):

- تصميم نظام يعمل على تزويد إدارة المؤسسة بمعلومات كافية عن الأداء البيئي، فيما يتعلق بالأهداف المسطرة مسبقا، من أجل ضمان أن تلك الإهداف يتم تحقيقها.
- زيادة اهتمام ووعي إدارة المؤسسة بالأداء البيئي.
- تطوير السجلات المتعلقة بالأداء البيئي في المؤسسة.
- الزيادة في فعالية الرقابة على الأداء البيئي من طرف إدارة المؤسسة وأجهزة ووكالات الحكومة.
- تقييم مدى فعالية نظم الإدارة البيئية.
- التأكد من قيام المؤسسة برقابة الأنشطة البيئية ومدى تنفيذ جملة البرامج والسياسات المتعلقة بالأنشطة البيئية.

ثالثا: أنواع المراجعة الداخلية البيئية:

للمراجعة الداخلية البيئية ثلاثة أنواع تتمثل فيما يلي(Al Hanini, 2021, p. 222) :

1. **مراجعة الإمتثال:** هي المراجعة الأكثر شيوعا في القطاع الصناعي، وتعني مراجعة درجة إلتزام المؤسسة بالتشريعات والقوانين البيئية وعدم مخالفتها، وذلك من أجل تجنب تحمل المؤسسة المسؤولية المدنية والجنائية نتيجة تلك المخالفات، ومنعا لتكبد المؤسسة لالتزامات مالية وخسائر ناتجة عن الإهمال في تطبيق تلك التشريعات والقوانين.
2. **مراجعة نظم الإدارة البيئية:** تعد نظم الإدارة البيئية أمرا بالغ الأهمية لأنها تعبر عن الهيكل الذي يحدد المسؤوليات والسياسات والممارسات والإجراءات والعمليات اللازمة لحماية البيئة وإدارة القضايا البيئية، وتعتبر هذه النظم جزءا من هيكل الرقابة الإدارية الداخلية للمؤسسة، والتي تهدف إلى توفير المعلومات المتعلقة بتحديد وتقييم المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة عند ممارسة أنشطتها، كما تحدد الإجراءات التصحيحية التي يجب على المؤسسة اتخاذها لتحسين أدائها البيئي.
3. **المراجعة المالية البيئية:** وهي المراجعة التي تتعلق بإلتزامات المؤسسة البيئية والتكاليف البيئية ودرجة موضوعية تقديراتها، ومراجعة مدى ملائمة طريقة الإفصاح عن هذه الالتزامات في القوائم المالية.

رابعا: إشراك البعد البيئي ضمن عملية المراجعة الداخلية

شهدت المراجعة الداخلية جملة من التغيرات الهائلة التي وسعت من نطاقها بطريقة تمكنها من تقديم مساهمات أكبر تجاه المؤسسات التي تعمل فيها، ومن خلال ذلك أصبح المراجع الداخلي يواجه جملة من التحديات الجديدة التي فرضها التطور الهائل في مجال الاهتمام بالبيئة وأهمية مراجعتها داخل المؤسسة، لذلك ينبغي على المراجع الداخلي الإستعداد لإقتناص الفرص ليكون جزءا من هذه التطورات، إضافة إلى ذلك بروز دوافع فرضت نفسها على المؤسسات لتبني جملة من البرامج والأنظمة للإدارة البيئية ومراجعتها داخليا (علي، 2017، صفحة 59).

وتشير إحدى الدراسات إلى العلاقة التي تربط بين المراجعة الداخلية والمراجعة الداخلية البيئية من خلال توفر جملة الشروط والتي يمكن إيجازها فيما يلي (باعجاجة، 2016، الصفحات 95-96):

- أن يمتلك المراجعين الداخليين الخبرة الكافية والمستوى الملاءم من المهارة والمعرفة التي تمكنهم من إدارة المخاطر البيئية التي يمكن أن تواجه المؤسسة، وذلك عن طريق تحديد الأنشطة والمجالات التي يمكن أن تعرض المؤسسة إلى مخاطر بيئية، ومن ثم تقديم الإقتراحات اللازمة للحماية منها ومتابعة إجراءات تنفيذها.
- إستعانة فريق المراجعين الداخليين بخبراء ومختصين في المجال البيئي وذلك للقيام بعملية المراجعة البيئية بصورة أفضل.
- قيام المراجعين الداخليين بالمؤسسة بمساعدة الإدارة على تنفيذ البرامج والخطط المتعلقة بالمراجعة البيئية ومتابعة تنفيذها.

ومما سبق يتضح أن المراجع الداخلي كان ينظر له على أنه مسؤول على القيام بمهام مراجعة وتدقيق العمليات المحاسبية والمالية فقط، وبالتالي فإن مسؤولياته كانت محدودة إلا أن الأمر تغير في العصر الحالي فمع التطور الحاصل في بيئة الأعمال وزيادة الاهتمام بالقضايا البيئية، تطورت المراجعة الداخلية مما ألزم المراجع الداخلي بضرورة تحمل مسؤوليات إضافية خاصة فيما يتعلق بمجال مراجعة الأنشطة البيئية للمؤسسات (علي، 2017، صفحة 60).

كما تطرقت دراسة black سنة 1998 حول تحليل اتجاهات التطوير في مجال المراجعة الداخلية البيئية إلى أنه نتيجة لإرساء أنظمة الإدارة البيئية تحولت اهتمامات المؤسسة من مجرد الالتزام البيئي إلى البحث عن فرص التحسين البيئي، وقد أثرت تلك الأنظمة على المراجعة البيئية الداخلية من خلال عدة زوايا من بينها ضرورة إسناد عملية المراجعة البيئية الداخلية إلى إدارة المراجعة

الداخلية، ذلك لأنها تعتبر من أقدر الجهات التي يمكنها القيام بهذا الدور شرط أن يتم تأهيل المراجعين الداخليين تأهيل علمي، مهني وتقني (لبيب، 2006، الصفحات 286-287)

وفي هذا الصدد يشير كل من Michael D. Akers و Mark A. Klos إلى أن جملة المسؤوليات المحددة للمراجعة الداخلية تشمل المراجعة البيئية وكذا تحديد المخاطر البيئية، إلا أن أهم ما يعترض هذه المسؤوليات هو عدم إمتلاك المراجعين الداخليين لخلفية حول الأمور المتعلقة بالمشاكل البيئية (باعجاجة، 2016، صفحة 95).

وفي هذا الإطار تم تحديد دور ومسؤولية المراجع الداخلي تجاه الأمور المتعلقة بالبيئية في النقاط التالية (علي، 2017، صفحة 60):

- تحديد جملة التأثيرات البيئية ونطاقها وكل ما تحدثه تلك التأثيرات من مشاكل بيئية وكذا تحديد جملة التأثيرات البيئية المتوقعة والتي يجب أخذ الإحتياطات اللازمة تجاهها.
- يجب أن تؤخذ كل النواحي البيئية في الحسبان أثناء وضع الخطط البيئية، إضافة إلى ذلك تحديد جملة التأثيرات البيئية السلبية التي تنتج عن أنشطة المؤسسة الإنتاجية والخدمية.
- يقوم المراجع الداخلي عند التخطيط للمراجعة البيئية بإنشاء البرامج البيئية التي تركز على الدور المتنامي لعملية المراجعة الداخلية في أداء المراجعة البيئية من خلال معرفة القضايا البيئية والكم الهائل من المشاكل التي تنتج عنها.
- تساعد المراجعة الداخلية المؤسسة في مواجهة جملة التحديات وكذا تطوير المراجعة البيئية وكل ذلك يساعد المؤسسة في الحصول على شهادة الإيزو 14001 (الغول، 2013، صفحة 76).

ومما سبق يتضح أن هناك دور للمراجع الداخلي تجاه المراجعة الداخلية البيئية، من خلال الدور الإرشادي تجاه الإدارة العليا وكذا الدور الرقابي وذلك لتجنب المشاكل البيئية التي يمكن أن تحدث مستقبلا وما ينتج عنها من أضرار بيئية من جهة، ومن جهة أخرى ما تحدثه تلك الأضرار من تأثيرات على سمعة المؤسسة (علي، 2017، صفحة 60).

كما يمكن الإشارة إلى جملة الصعوبات التي تعترض المراجعين الداخليين عند مراجعة الأداء البيئي من خلال النقاط التالية (مراد، صابر، و جعيصة، 2022، صفحة 58):

- عدم توفر مفاهيم بيئية متعارف عليها، إضافة إلى عدم وجود فروض ومعايير ملزمة للمؤسسة تتعلق بتقييم الأداء البيئي، وكذا عدم وجود المبادئ الخاصة بتقييم الأداء البيئي والتي تمكن المراجعين الداخليين من الرجوع إليها والإسترشاد بها، وهو ما يؤدي إلى عدم توفر أنظمة معلومات بيئية ملائمة توفر البيانات التي تمكن المراجع الداخلي من الاعتماد عليها عند تقييم الأداء البيئي.
- عدم وجود المعايير الخاصة بتقييم الأداء البيئي هو نتيجة عدم تكامل إطارها ومعاييرها، وكذا عدم الإلزام القانوني للمراجع الداخلي للقيام بتلك المهام.
- عدم وجود فريق مؤهل علميا ويمتلك المعرفة الكافية للوائح والقوانين والتشريعات المحلية والدولية المتعلقة بحماية البيئة، والذي يساعد المراجعين الداخليين للقيام بالمهام المنوطة بهم.
- ضعف اهتمام إدارة المؤسسة بالأمور البيئية وتقييم الأداء البيئي وذلك بسبب تركيزها على تحقيق الهدف الأساسي وهو تحقيق أعلى معدلات الربحية.

الفرع الثالث: دور المراجعة الداخلية الاجتماعية والبيئية في إلتزام المؤسسات بمسؤوليتها الاجتماعية

في ظل الوضع الاقتصادي الحالي، ونتيجة للضغوط الناتجة عن التوسع في التغطية الإعلامية وكذا الرقابة الدقيقة من قبل الهيئات والمنظمات الدولية غير الحكومية تجاه المؤسسات الاقتصادية ومدى إلتزامها بالمسؤولية الاجتماعية فإن أي تقصير من قبل هذه المؤسسات يؤدي بها إلى التعرض لجملة من المخاطر التي تؤثر عليها سلبا، مثل فقدان ثقة المستثمرين، فقدان القدرة على جذب المستثمرين، إنخفاض أسعار الأسهم، جهود وتكاليف تخفيف الأضرار، مقاطعة المستهلكين، وما إلى ذلك، وللمساعدة في حماية المؤسسات من تلك المخاطر، يجب أن تتضمن المراجعة الداخلية مراجعة المؤسسات الاقتصادية لأنشطتها المتعلقة بمسؤوليتها الاجتماعية، فبالرغم من أن هذا التوجه يعتبر حديث النشأة إلا أنه يؤدي إلى زيادة درجة الوعي بتلك المخاطر (Radu & Ramona, 2011, p. 13).

وتلعب المراجعة الداخلية دورا أساسيا فى عملية الإفصاح والتقرير عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية في المؤسسات نظرا لدورها في تقييم أنظمة الرقابة الداخلية والمخاطر الناتجة عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية، حيث تهدف عملية المراجعة الداخلية إلى وضع أنظمة لتقييم وسائل وأنظمة وأساليب إدارة تلك المخاطر، ومن أجل التطبيق السليم لقواعد الحوكمة يتم وضع أنظمة وإجراءات لعملية المراجعة الداخلية وفقا لتصورات وكذا دراسة المخاطر الناتجة عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية التي يمكن أن تواجه المؤسسة، كما يجب أن تتم عملية التحديث والمتابعة والتقييم لتلك المخاطر بشكل دوري (عبد الرحمن، 2013، صفحة 196).

ومن أجل تصميم مراجعة داخلية جيدة، فإن الإطار الدولي للممارسات المهنية (IPPF) الصادر عن المعهد الدولي للمراجعين الداخليين حدد بعض المخاطر المتعلقة بأنشطة المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، حيث تتعرض المؤسسات لجملة من المخاطر المرتبطة بأنشطة المسؤولية الاجتماعية، يتحمل مجلس الإدارة والإدارة العليا مسؤولية إجراء تقييم لتلك المخاطر وتحديد الضوابط التي سيتم تنفيذها لإدارتها، لذلك يجب على المراجعين الداخليين فهم تلك المخاطر واستخدام معارفهم وخبراتهم عند مراجعة أنشطة المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، ومن بين هذه المخاطر ما يلي(Radu & Ramona, 2011, p. 14) :

- **مخاطر السمعة:** قد تتضرر العلامة التجارية أو سمعة المؤسسة بسبب انتهاكات القانون أو الأخطاء أو الإغفال في معلومات المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات التي تم إكتشافها، أو ضعف الأداء مقارنة بالأهداف المسطرة، أو اللامبالاة تجاه القضايا الاجتماعية، كما تتمتع المؤسسات بفرص تعزيز سمعتها من خلال التصرف بطريقة مسؤولة اجتماعيا وإشراك أصحاب المصلحة في القرارات التي تؤثر عليهم.
- **مخاطر الإمتثال:** تنشأ مخاطر الإمتثال عادة من خلال فشل المؤسسات في الإمتثال للوائح والقوانين المتعلقة بتبني المسؤولية الاجتماعية مثل عدم الإمتثال للوائح المتعلقة بالبيئة والصحة والسلامة والتوظيف والحوكمة وما إلى ذلك، كما قد تنشأ مخاطر الامتثال أيضا من الالتزامات التعاقدية مع أطراف ثالثة، مثل العملاء، النقابات والموظفين.
- **المخاطر التشغيلية:** تنشأ هذه المخاطر من الضغوطات التي تتعرض لها المؤسسة والمتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية فيما يتعلق بعمليات تصنيع المنتجات وتقديم الخدمات وتأثيرها على البيئة، كما تشمل المخاطر التشغيلية المحتملة ما يلي: ضعف الأداء مقارنة بالأهداف المسطرة بسبب استراتيجيات المسؤولية الاجتماعية غير المناسبة، الفشل في دمج أهداف المسؤولية الاجتماعية في عمليات المؤسسة، الفشل في تطوير أنظمة للتحكم في مبادرات المسؤولية الاجتماعية، وكذا المخاطر المرتبطة

بالإبلاغ عن أنشطة ونتائج المسؤولية الاجتماعية مثل المعلومات غير الدقيقة أو غير الكاملة وضعف إستراتيجيات الاتصال وإعداد التقارير.

- **مخاطر سوق الأوراق المالية**: قد تفشل المؤسسات في جذب المستثمرين إذا لم تكن مؤهلة للإستثمار المسؤول اجتماعيا.
- **مخاطر سوق العمل**: يرغب الأفراد في العمل لدى مؤسسات تحترم حقوقهم وتتميز بالشفافية وتلتزم بالمتطلبات الاجتماعية.
- **مخاطر سوق السلع والخدمات**: قد يقاطع العملاء المنتجات أو الخدمات لأسباب بيئية أو اجتماعية، كما تحصل المؤسسات على فرص زيادة مبيعاتها وتقديم خدمات أكثر إذا تم الاعتراف بها من قبل مجموعات المستهلكين المسؤولين إجتماعيا* .
- **مخاطر العلاقات مع الأطراف الخارجية**: يمكن أن ينتهك الموردين أو الشركاء والمؤسسات الفرعية شروط أو أحكام أو مبادئ أو قوانين المسؤولية الاجتماعية، ومع ذلك يمكن إعتبار المؤسسة على أنها هي من إرتكب تلك الإنتهاكات من خلال العلاقة التي تربطها بتلك الأطراف، كما قد يشكل تطوير ومراقبة الضوابط لعلاقتها بتلك الأطراف تحديا كبيرا.
- **مخاطر المسؤولية**: وهي تلك المخاطر التي تواجه المؤسسات نتيجة لإبرامها إتفاقيات تتعلق بامتثالها لمبادئ المسؤولية الاجتماعية مع أطراف أخرى، وفي حالة عدم إمتثال المؤسسة لتلك الإتفاقيات يقوم مجموعة من النشطاء والأطراف أصحاب المصالح المتضررين برفع دعاوى قضائية للمطالبة بتعويضات نتيجة تلك الأضرار التي تسببت بها المؤسسة.

ويمكن إبراز دور المراجعة الداخلية فيما يتعلق بتبني المؤسسة للمسؤولية الاجتماعية فيما يلي (Dineva, 2019, p. 289):

- يجب أن تساهم عملية المراجعة الداخلية بتقديم التوصيات المناسبة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية
- من المتوقع أن تلعب المراجعة الداخلية دورا مهما في واحد من أهم أبعاد المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات والمتمثلة في البعد الأخلاقي، حيث ينبغي تقييم وتقديم التوصيات المناسبة بشأن مشاركة المراجعة الداخلية في تعزيز القيم الأخلاقية داخل المؤسسة، كما يجب على عملية المراجعة الداخلية تقييم تنفيذ وفعالية المهام والبرامج والأنشطة ذات الطابع الأخلاقي داخل المؤسسة.
- يجب أن تقوم عملية المراجعة الداخلية بتقييم ما إذا كانت إدارة تكنولوجيا المعلومات داخل المؤسسة تدعم استراتيجيات وأهداف المسؤولية الاجتماعية.
- يجب أن تقوم المراجعة الداخلية بالمساهمة في إدارة المخاطر المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية خاصة المخاطر التي تعيق تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمسؤولية الاجتماعية، كما يجب أن تقوم بتقييم مدى كفاءة وفعالية الإجراءات والضوابط للتعامل مع تلك المخاطر.

ويتمثل دور المراجعة الداخلية في مراقبة استمرارية النشاط التجاري والتأكد من أن إدارة المؤسسة تتم بكفاءة وفعالية من أجل تحقيق الأداء الأمثل والنجاح، ويحدد Holland إطار للمراجعة الداخلية من منظور المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات مبتعدا عن الدور التقليدي لتقييم الأداء المالي والتشغيلي والذي يتضمن تحقيق النتائج والأهداف المسطرة، الإمتثال للقواعد واللوائح

* المستهلك المسؤول إجتماعيا هو المستهلك الذي يتمتع بدرجة عالية من الوعي تجاه مفهوم المسؤولية الاجتماعية.

والتشريعات، موثوقية السجلات والمعلومات وتعزيز الكفاءة التشغيلية وتحقيق القيمة وحماية أصول المؤسسة، وفي هذا الصدد أعاد Holland سنة 2005 صياغة الدور التقليدي للمراجعة الداخلية من أجل تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية (الأداء المالي، الاجتماعي، البيئي) كما يلي(Bello & Meka, 2015, p. 8) :

- يجب تحقيق النتائج والأهداف بطريقة مسؤولة مع تقليل أي تأثير سلبي على المجتمعات وأصحاب المصلحة.
- الالتزام بالقواعد والأنظمة والتشريعات والقيم والمعتقدات المعلنة بما يتوافق مع الممارسة الأخلاقية والمسؤولة.
- موثوقية السجلات والمعلومات للأغراض الداخلية والخارجية (أصحاب المصلحة).
- يجب استخدام الموارد بطريقة مسؤولة، حيث ينبغي أن يتخطى ذلك الاعتبارات الاقتصادية للكفاءة والفعالية ليشمل استخدام تلك الموارد بطريقة أخلاقية ومسؤولة بيئيا.
- يجب حماية أصول المؤسسة لتشمل الأصول الخارجية والمتمثلة في الاستثمارات التي تقوم بها المؤسسة في المجتمع والبيئة.

المبحث الثالث: دور الإفصاح المحاسبي في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية

إن الأزمات المالية التي إجتاحت بيئة الأعمال العالمية كانت من بين أهم الأسباب التي جعلت من الإفصاح المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية يكتسب أهمية كبيرة ضمن الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات، وبالتالي سيتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى الإفصاح المحاسبي كأحد الآليات الداخلية لحوكمة المؤسسات.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للإفصاح المحاسبي

يهدف هذا المطلب إلى إبراز الإطار المفاهيمي للإفصاح المحاسبي من خلال التطرق إلى المعلومة المحاسبية والمعايير الواجب توفرها فيها، وإلى مفهوم الإفصاح المحاسبي.

الفرع الأول: المعلومة المحاسبية والمعايير الواجب توفرها فيها

قبل التطرق إلى الإفصاح المحاسبي وجب التطرق إلى المعلومة المحاسبية باعتبارها ركيزة أساسية لعملية الإفصاح المحاسبي، وعنصرا أساسيا يساعد صناع القرار داخل المؤسسة من فهم وتحديد المجالات التي تحتاج إلى التحسين والتطوير، حيث يعتبر توفر المعلومة المحاسبية الخطوة الأولى نحو تحسين الأداء في تلك المؤسسات.

أولا: مفهوم المعلومة المحاسبية

تعبر المعلومات بالمفهوم البسيط عن النتائج النهائية للبيانات التي تمت عملية تشغيلها وفقا لمراحل النظام المحاسبي، حيث تعتبر المعلومات لغة وأداة التواصل بين الطرف الذي قام بإعدادها والذي يستوجب عليه تحديد الهدف منها بوضوح وبين الطرف المستلم لها، حيث يتطلب منها أن تكون ذات فاعلية وكفاءة ومفيدة في عملية اتخاذ القرارات، وقد عرف مجمع المحاسبين الأمريكي المحاسبة بأنها عبارة عن نظام للمعلومات وذلك منذ ستينات القرن الماضي، وأن ذلك النظام مبني على مدخل ذا طبيعة رياضية حيث يقوم بجمع البيانات ومن ثم يستخدمها من خلال التحليل الرياضي والبرمجة، وبالتالي فإن المعلومات المحاسبية تعبر عن جملة من البيانات والتي تتم عملية معالجتها من أجل الحصول على المنتج النهائي وهو المعلومات، وذلك من خلال المعالجة المحاسبية، ويجب أن تتميز المعلومات المحاسبية بخصائص من أجل أن تكون ذات فائدة ويمكن إستخدامها من قبل جميع الأطراف سواء الداخلية أو الخارجية (الحيالي و آل غزوي، حوكمة الشركات و أثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، 2015، صفحة 62).

وتعرف المعلومة المحاسبية بأنها ناتج لنظام المعلومات المحاسبي، حيث يتم تغذيته بواسطة البيانات عن طريق تسجيلها ثم معالجتها ومن ثم إخراجها في صورة قوائم مالية، والتي يكون الهدف منها بمثابة محرك لإدارة المؤسسة من أجل إستخدامها لإدارة مشاريعها، كما تتحدد فعالية الإدارة من خلال مدى توفيرها لتلك المعلومات التي تعد ضرورية لعملية التخطيط والتوجيه والرقابة (معمري، 2023، صفحة 94).

كما تعرف بأنها تلك المعلومات سواء كانت كمية أو غير كمية والتي تتعلق بأحداث المؤسسة الاقتصادية، التي يتم معالجتها والتقرير عنها في التقارير المستخدمة داخل المؤسسة وقوائمها المالية وكذا خططها التشغيلية، وبالتالي فالمعلومات المحاسبية هي ناتج العمليات التشغيلية التي يتم إجراؤها على البيانات المحاسبية المختلفة وهو ما يجلعها ذات فائدة لمستخدميها (القاضي و أبو زلطة، 2010، صفحة 269).

وتعبر المعلومة المحاسبية عن المرحلة الموالية لعملية معالجة البيانات بواسطة النظام المحاسبي حيث يجب أن تتميز بخصائص معينة تجعلها ذات فائدة لجميع الأطراف المستخدمة لها سواء الداخلية أو الخارجية، كما يجب أن تساعد صناع القرار داخل المؤسسة من اتخاذ القرارات السليمة ومن ثم المساعدة في الرقابة المحكمة على تنفيذ تلك القرارات وتصحيحها في حال حدوث انحرافات.

ثانيا: المعايير الواجب توفرها في المعلومات المحاسبية

من أجل أن تكون المعلومات المحاسبية المفصح عنها ذات معنى ودلالة مقبولة من قبل مستخدمي القوائم المالية لا بد أن تتوفر فيها جملة من الخصائص والمواصفات الرئيسية التي تمكن مستخدمي تلك المعلومات من الاستناد عليها، وتتمثل هذه المواصفات فيما يلي (إسماعيل، 2018، الصفحات 21-22):

1. **الملائمة:** يتحقق من خلال هذا المعيار إمكانية أن تساعد المعلومات المحاسبية المستفيدين منها وكذا أصحاب المصلحة من تقييم البدائل المطروحة، واتخاذ القرارات المناسبة.
2. **موثوقية المعلومات:** ينبغي أن تكون المعلومات تعبر بدقة عن جوهر ومضمون جميع الأحداث التي تحتوي عليها دون أن يتخللها أي تحريف أو أخطاء، وهو ما يعني ضرورة أن تكون طرق القياس والإفصاح تتناسب مع الظروف المحيطة بالمؤسسة.
3. **حيادية المعلومات:** ينبغي تجنب التقدير الشخصي أثناء إعداد المعلومات وتجنب طرق القياس التي تتطلب الاعتماد على التقديرات المسبقة من أجل تحقيق نتائج معينة.
4. **القابلية للمقارنة:** ينبغي أن تمكن المعلومات المحاسبية من القيام بالمقارنة لنفس المؤسسة بين فترات مالية مختلفة، وبين معلومات نفس المؤسسة ومؤسسات أخرى في نفس الفترة، ولتتوفر في المعلومات المحاسبية إمكانية القيام بالمقارنة يجب توفرها على سهولة العرض وكذا ثبات القياس.
5. **التوقيت الملائم للإفصاح عن المعلومات:** يقصد بهذا المعيار إمكانية تقديم المعلومات للأطراف المعنية عند الحاجة إليها من أجل المساعدة في عملية اتخاذ القرارات، ومعنى ذلك أن البطء في تقديم المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها يمكن أن

يؤدي إلى إنخفاض المنافع المرجوة منها، وبالتالي فإنه يستلزم تحديد الفترة الزمنية اللازمة من أجل أن تحقق المعلومات الكفاءة والفعالية في الإفصاح المحاسبي.

6. **القابلية للفهم والإستيعاب:** يصعب تحقيق الإستفادة من المعلومات المحاسبة ما لم تكن مفهومة لمستخدميها، ويتوقف ذلك على طبيعة المعلومات وأسلوب عرضها والقدرات التي يتميز بها مستخدميها وثقافتهم.

7. **الأهمية النسبية للمعلومات والإفصاح الأمثل عنها:** يجب الإكتفاء بالإفصاح عن المعلومات الهامة لمستخدمي التقارير المالية.

الفرع الثاني: مفهوم، أهمية وأهداف الإفصاح المحاسبي

تتضمن القوائم المالية للمؤسسة أنواع مختلفة من المعلومات المحاسبية، مثل قائمة التدفق النقدي وقائمة الدخل والميزانية العمومية التي تعكس الوضعية المالية للمؤسسة، ويمكن إستخدام تلك المعلومات من قبل الدائنين، الإدارة، المستثمرين وأصحاب المصلحة والهيئات التنظيمية الحكومية لتحديد الوضعية المالية للمؤسسة، ومع ذلك لا يمكن للمساهمين ومستخدمي التقارير والقوائم المالية السنوية الوصول إلى تلك المعلومات حتى يتم نشرها والإفصاح عنها من قبل قسم المحاسبة، الذي يعتبر المسؤول عن جمع البيانات المتعلقة بأنشطة المؤسسة وتقديمها كوثيقة مفصح عنها لتلك الأطراف (Alqahtani, 2019, p. 32).

أولا: مفهوم الإفصاح المحاسبي

يعبر الإفصاح لغة عن الظهور والوضوح وكذا ما تبين من الشيء من دلالة،كما يقصد به البيان ومعناه إظهار المقصود، وبالتالي فالإفصاح هو عبارة عن الإعلان عن الشيء ونشره والإبلاغ عنه، حيث يمكن أن يوجه هذا الإبلاغ لجميع الأطراف المستخدمة وقد يوجه لجهة محددة، وعموما يقصد بالإفصاح العلنية الكاملة (عمر، 2017، صفحة 177).

أما الإفصاح المحاسبي إصطلاحا فيعرف بأنه عبارة عن تقديم للبيانات والمعلومات المحاسبية لمستخدميها بشكل كامل وصحيح وملائم بهدف مساعدتهم في عملية اتخاذ القرار، ويعرف بأنه عملية نشر للبيانات والمعلومات الضرورية غير المضللة وغير المؤثرة على كفاءة المعلومات المدرجة ضمن التقارير والقوائم المالية، كما يعتبر الإفصاح المحاسبي أحد أهم المفاهيم وكذا المبادئ المحاسبية التي لها دور مهم في إضفاء القيمة والمنفعة فيما يتعلق بالمعلومات المحاسبية المدرجة ضمن التقارير والقوائم المالية، والمؤثرة في موقف متخذي القرار وهو ما يعني أن تشمل القوائم والتقارير المالية كافة المعلومات الضرورية وذلك من أجل إعطاء مستخدميها صورة واضحة وحقيقية لوضعية المؤسسة (معمري، 2023، صفحة 162).

ويعتبر Moonitz من الباحثين الأوائل الذين عرفوا الإفصاح المحاسبي وذلك من خلال دراسته الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA سنة 1961 حيث تناول فيها معيار الإفصاح الملائم عن المعلومات المحاسبية، والتي توصل فيها إلى أنه ينبغي أن يكون المعيار مرنا في إطار العناصر الرئيسية التي يحتويها والتي تتضمن طبيعة المعلومات التي ينبغي الإفصاح عنها، والأطراف المستفيدة من تلك المعلومات وتوقيت الإفصاح وقد لخص ذلك في أنه ينبغي أن تفصح التقارير المحاسبية عن كل المعلومات الضرورية وغير المضللة لمستخدميها التي تخدم متخذي القرار (بوعبدلي، سعيدي، و راشدي، 2016، صفحة 5).

كما يمكن تحديد مفهوم الإفصاح المحاسبي من خلال توفير المعلومات المفيدة والكافية والمؤثرة في الأحكام والقرارات المتخذة من قبل المستفيدين من تلك المعلومات التي يمكن من خلالها إحداث تباين في قراراتهم، حيث يتم عرض كل الحقائق الهامة التي تؤثر في تلك القرارات، فالإفصاح المحاسبي عبارة عن تصريح لجميع المعلومات المتعلقة بالمؤسسة والتي قد تؤثر في قرارات

المستفيدين، ويجب أن يلبي إعداد تلك المعلومات كل المتطلبات التشريعية والقانونية، وبالتالي يمكن تعريف الإفصاح المحاسبي بأنه عبارة عن توصيل للمعلومات المحاسبية حول وضعية المؤسسة بصورة كافية وملائمة لمستخدمي تلك المعلومات في الوقت المناسب (معمري، 2023، صفحة 162).

كما يعبر الإفصاح المحاسبي عن عرض لجميع المعلومات المحاسبية الملائمة والكافية والخالية من أي نقائص وغير المضللة عن طريق العرض في القوائم المحاسبية، وذلك بما يتوافق مع الأنظمة المحاسبية المعمول بها، كما يجب أن تتاح تلك المعلومات للمستفيدين منها وفقا لإحتياجاتهم في الوقت المناسب مما يساهم في التعزيز من تماثل المعلومات واتخاذ القرارات الصائبة والتي من خلالها يتحقق الغرض النهائي من عملية الإفصاح.

ثانيا: أهمية الإفصاح المحاسبي

تبرز أهمية الإفصاح المحاسبي من خلال الآثار الناتجة عن القرارات التي يتم اتخاذها من طرف الجهات المستفيدة منه، وذلك نظرا لكونه من أهم أدوات الاتصال الضرورية للإستفادة من مخرجات النظام المحاسبي، كما يعتبر إصدار المعايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالإفصاح أحد أهم الأسباب التي أدت إلى تزايد الاهتمام بالإفصاح المحاسبي، فالإفصاح في الأسواق المالية يؤدي دورا محوريا من خلال توفير الثقة بين المتعاملين فيها، وذلك عن طريق قيام الجهات الرقابية بمنع الغش ومنع تقديم معلومات مضللة وهو ما ينعكس إيجابا على كفاءة تلك الأسواق، بالإضافة إلى ذلك فقد تزايد اهتمام المؤسسات الاقتصادية بالإفصاح المحاسبي في ظل بروز ظاهرة العولمة وكبر حجم المؤسسات والتي أصبحت لها تأثيرات واسعة تشمل المجتمع ككل، وهو ما يحتم عليها ضرورة تحمل مسؤوليات تشمل أطرافا متعددة، حيث يؤدي توفر نظام إفصاح قوي إلى تعزيز الشفافية والحوكمة كما يقلل من تضارب المصالح عن طريق تماثل المعلومات وتفعيل أنظمة المساءلة مما ينعكس إيجابا على أداء المؤسسات (عمر، 2017، صفحة 179).

بالإضافة إلى ما سبق فإنه يمكن إيجاز أهمية الإفصاح المحاسبي فيما يلي (أحمد قايد و بن زاف، 2018، صفحة 130):

- يساهم الإفصاح المحاسبي في توفير المعلومات المفيدة سواء للمستثمرين الحاليين أو المرتقبين أو الدائنين الحاليين أو المرتقبين أو الأطراف الأخرى التي تستخدم المعلومات المحاسبية وذلك من أجل ترشيد القرارات الاستثمارية وكذا الائتمانية والقرارات الاقتصادية الأخرى.
- يساعد الإفصاح المحاسبي في توفير المعلومات المحاسبية المفيدة المتعلقة بالتدفقات النقدية من خلال تقدير وتوقع حجم وتوقيت تلك التدفقات.
- يساعد الإفصاح المحاسبي في توفير المعلومات الضرورية من أجل تقييم أداء وقدرة إدارة المؤسسة على الالتزام بمسؤوليتها والحكم على مستوى كفاءة أدائها.
- تمكين المساهمين من الحكم على مدى نجاح إدارة المؤسسة في إدارة أموالهم، وذلك من خلال المعلومات المحاسبية المتوفرة في القوائم المالية.
- يساعد الإفصاح المحاسبي متخذي القرار داخل المؤسسة من الإستخدام الأمثل لموارد المؤسسة الاقتصادية وذلك عن طريق اتخاذ القرارات المناسبة.

ثالثا: أهداف الإفصاح المحاسبي:

يمكن تحديد أهداف الإفصاح المحاسبي من خلال التمييز بين اتجاهين من خلال ما يلي (العلول، 2008، صفحة 23):

أ. **الاتجاه التقليدي للإفصاح المحاسبي :** حيث يهدف ويهتم الإفصاح المحاسبي من خلال هذا الاتجاه بالمستثمرين الذين لديهم دراية محدودة حول إستخدام القوائم المالية، وبالتالي فهو يتطلب تبسيط المعلومات التي تم نشرها وتقديمها بشكل مفهوم للمستثمرين محدودي المعرفة، إضافة إلى ضرورة التركيز على تقديم المعلومات التي تتميز بالموضوعية وتجنب المعلومات التي تتميز بعدم التأكد وذلك من أجل حماية المستثمرين من المعاملة غير العادلة في سوق المال.

ب. **الاتجاه المعاصر للإفصاح المحاسبي:** يهدف الإفصاح المحاسبي من خلال هذا الاتجاه إلى إتاحة المعلومات الملائمة من أجل اتخاذ القرارات، وفي ضوء هذا الهدف لم يعد الإفصاح المحاسبي مقتصرا في نطاق إتاحة المعلومات التي تتميز بقدر كبير من الموضوعية التي تتواءم مع قدرات المستثمرين العاديين، حيث يتسع نطاق الإفصاح المحاسبي ليشمل المعلومات التي تتميز بالملائمة التي تتطلب درجة كبيرة من الدراية والخبرة لفهمها وإستخدامها، والتي غالبا ما يعتمد عليها المستثمرين الذين يتميزون بدرجة كبيرة من الوعي، وكذا المحللين الماليين في عملية اتخاذ القرارات.

كما يمكن تحديد أهداف الإفصاح المحاسبي من خلال النقاط التالية (معمري، 2023، صفحة 164):

- المساعدة في اتخاذ قرارات تتميز بالموثوقية العالية من خلال الاعتماد على معلومات دقيقة متعلقة بالمستثمرين متخذي القرار والدائنين، وبالتالي ينبغي الإفصاح عن كافة المعلومات المالية المهمة والضرورية من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.
- تقديم المساعدة للمستثمرين من أجل تقدير العائد عن الاستثمار، مثل تحديد النسبة من توزيعات الأسهم.
- تلبية متطلبات كافة المستفيدين من التقارير المالية بما يرضي جميع الأطراف كحد مقبول.
- تقديم المعلومات حول التدفقات النقدية في الفترة الحالية والمستقبلية.
- المساهمة في تنشيط حركة سوق الأوراق المالية وتقديم المساعدة للمستثمرين من أجل التنبؤ بالأرباح المستقبلية الأمر الذي يساهم في تحقيق الاستقرار في أسعار الأوراق المالية والحد من تقلب أسعارها.
- تقديم معلومات هامة تمكن مستخدميها من مقارنة تلك المعلومات مع المعلومات التي تم نشرها خلال السنوات المختلفة أو المعلومات المتعلقة بالمؤسسات الأخرى التي تنشط في نفس المجال.
- كما أن أهم هدف للإفصاح المحاسبي هو الالتزام بالجانب المهني والأخلاقي من قبل إدارة المؤسسة من أجل توضيح الصورة الكلية حول ما قامت به من أنشطة خلال فترة زمنية معينة، والذي ينتج عنه حماية أصحاب رؤوس الأموال وتحقيق الاستقرار في السوق المالي وإتاحة المعلومة المفيدة لكل من يهمه أمر المؤسسة.
- كما يهدف الإفصاح المحاسبي إلى تقديم التقارير والقوائم المالية إلى المستثمرين بشكل خالي من التشويش والتضليل.

الفرع الثالث: أصناف الإفصاح المحاسبي وأهم العوامل المؤثرة فيه

تتعدد تصنيفات الإفصاح المحاسبي تبعا لعدة مداخل ويتأثر بعدة عوامل يمكن توضيحها فيما يلي:

أولا: أصناف الإفصاح المحاسبي: يمكن تصنيف الإفصاح المحاسبي وفقا لعدة مداخل يمكن إيجازها فيما يلي:

أ. **من حيث الشمولية:** يتم تصنيف الإفصاح المحاسبي وفقا لهذا المدخل إلى ما يلي (عمر، 2017، الصفحات 182-183):

1. **الإفصاح الكافي:** وهو الإفصاح الأكثر إستخداما ويشير إلى الحد الأدنى من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها والتي يجب تضمينها في القوائم المالية، ويختلف هذا الحد حسب إحتياجات الأطراف المستفيدة منه وذلك لأنه يؤثر بشكل مباشر على القرارات المتخذة.

2. **الإفصاح الكامل:** يقصد بالإفصاح الكامل أن تشمل القوائم المالية وتغطي المعلومات التي لها أثر محسوس على القارئ، وتنبع أهمية هذا النوع من الإفصاح من أهمية القوائم المالية بإعتبارها مصدرا أساسيا لاتخاذ القرارات، إضافة إلى ذلك فإن هذا النوع من الإفصاح لا يقتصر على إظهار الحقائق إلى غاية نهاية الفترة المحاسبية، بل يمتد إلى بعض الحوادث اللاحقة لتاريخ إعداد القوائم المالية التي لها تأثيرات على مستخدميها.

ب. **من حيث الهدف من الإفصاح المحاسبي:** يصنف الإفصاح من حيث الهدف إلى ما يلي (بكر، 2008، صفحة 6):

1. **الإفصاح الوقائي:** يعكس الإفصاح الوقائي الاتجاه التقليدي لعملية الإفصاح المحاسبي، ويعتبر حماية المجتمع المالي هو الهدف الأساسي من عملية الإفصاح الوقائي خاصة المستثمر العادي والذي يمتلك قدرة محدودة من إستخدام المعلومات المحاسبية، وبالتالي يجب أن تتميز المعلومات المحاسبية بالموضوعية حتى وإن كان ذلك يؤدي إلى إستبعاد العديد من المعلومات الملائمة.

2. **الإفصاح الإعلامي:** يعكس الإفصاح الإعلامي الاتجاه الحديث لعملية الإفصاح المحاسبي، حيث ظهر هذا النوع كنتيجة لزيادة أهمية الملائمة والتي تعتبر أحد أهم الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية، وبالتالي بدأت المطالبة بالإفصاح عن المعلومات الملائمة من أجل اتخاذ القرارات، ومعنى ذلك أن نطاق الإفصاح المحاسبي وفقا لهذا النوع لم يعد مقتصرا على إخلاء مسؤولية الإدارة فقط، بل أصبح يشمل المعلومات التي تتطلب مستوى أعلى من الدراية والخبرة عند إستخدامها، خاصة تلك المعلومات التي يحتاجها المحللون الماليون والمستثمرون الوسطاء.

ت. **من حيث الالتزام:** يصنف الإفصاح المحاسبي من حيث الالتزام إلى (Zirui & Jianxun, 2014, p. 144)

1. **الإفصاح الإجباري:** يشير الإفصاح الإجباري عن المعلومات المحاسبية إلى المحتوى المطلوب الإفصاح عنه في التقارير المالية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما والقوانين واللوائح الأخرى.
2. **الإفصاح الاختياري:** يعني أن المعلومات التي يتم الإفصاح عنها بشكل إستباقي(قبل أن يتم طلبها) وفي الوقت المناسب وبدقة تتجاوز المتطلبات القانونية، وبالتالي فهو الإفصاح الذي تمتلك المؤسسة فيه الحرية في عملية الإفصاح من عدمه.

ث. **من حيث العدالة:** يصنف المحاسبي إلى (عمر، 2017، صفحة 183):

1. **الإفصاح العادل:** يتعلق الإفصاح العادل بالجوانب الأخلاقية والأدبية أثناء نشر المعلومات المحاسبية، ويعتبر الإفصاح عادلا في حال معاملة جميع الفئات من مستخدمي المعلومات المحاسبية بشكل متساو، وهو ما يعني تزويد تلك الفئات بنفس حجم المعلومات وفي والوقت نفسه، وتستلزم العدالة في هذا النوع من الإفصاح العدالة في عرض التقارير والقوائم المالية، وكذا العدالة في توصيل كافة المعلومات إلى مستخدميها وبنفس القدر والمدة، وبالتالي لا يكون هناك أي تحيز إلى أي جهة أو طرف معين.

2. **الإفصاح التفاضلي:** يوجه هذا النوع من الإفصاح إلى فئة معينة، وذلك بالتركيز على مجموعة من العناصر ضمن القوائم المالية دون الأخرى، ومثال ذلك أن يتم التركيز على تقديم نسب ربحية السهم وكفاءة الأداء إذا تم توجيه الإفصاح نحو المستثمرين، ويتم التركيز على نسب السيولة إذا تم توجيه الإفصاح نحو المقرضين، وغالبا ما يمارس هذا النوع من الإفصاح المحاسبي إذا طلب الطرف المستفيد معلومات إضافية تتعلق بأنشطة المؤسسة.

ثانيا: أهم العوامل المؤثرة في الإفصاح المحاسبي: توجد العديد من العوامل التي تؤثر في الإفصاح المحاسبي، والتي يمكن توضيحها من خلال ما يلي (Ban Abdul-Kadhm, 2021, pp. 837-838):

أ. **العوامل المتعلقة بالوحدة الاقتصادية:** من بين هذه العوامل حجم الوحدة الاقتصادية حيث أن إعداد وإستخراج المعلومات المحاسبية بشكل دقيق يتطلب تكاليف مباشرة ناتجة عن إعداد التقارير والقوائم المالية وتكاليف غير مباشرة ناتجة عن الكشف عن كافة المعلومات الخاصة بالمشروع للمؤسسات المنافسة.

ب. **العوامل السياسية:** ولهذه العوامل تأثير بارز على المحاسبة، حيث أن طبيعة النظام المحاسبي هي أحد إنعكاسات الفكر والأهداف السياسية، وبالتالي فإن الاستقرار السياسي يؤثر بشكل كبير على الحركة التجارية وإعداد التقارير والقوائم المالية، وكذلك نوع النظام السياسي المتبع.

ت. **العوامل البيئية:** تختلف التقارير والقوائم المالية من دولة إلى أخرى لأسباب تتعلق بالتغيرات البيئية وتأثيرها على المشروع لغرض مقارنة الوحدات الاقتصادية مع بعضها البعض وتحديد المسؤولية الاجتماعية لكل منها.

ث. **العوامل المتعلقة بالمعلومات:** تتأثر درجة الإفصاح في التقارير والقوائم المالية بالمعلومات التي يتم الإفصاح عنها ومدى توافر جملة من الخصائص للحكم على كفاءتها، ومن أهمها أن تكون المعلومات مناسبة للقرارات التي سيتخذها المستفيدين منها.

ج. **المناخ الاجتماعي والثقافي:** ويقصد بهذا العامل المجتمع واتجاهه نحو المؤسسة الاقتصادية، أي مدى تأثير المعتقدات الفكرية للأفراد في عملية اتخاذ القرار المتعلق بالمؤسسة، وبالتالي اتجاهاتهم نحوها، وينعكس موقف مستخدمي المعلومات على مستوى الإفصاح عنها زيادة أو نقصانا، وبالتالي فدعم أفراد المجتمع للمؤسسة ورغبتهم في الاستثمار فيها أو الطلب على منتجاتها أو خدماتها، يدفعهم إلى عدم طلب المعلومات والتفاصيل التي تتبعها المؤسسة، ويحدث العكس في حالة تراجع ثقة أفراد المجتمع في المؤسسة، أما المناخ الثقافي فيقصد به العادات والتقاليد السائدة في المجتمع، حيث تؤثر هذه الأمور على السياسة التي تتبعها إدارة المؤسسة في إعداد القوائم المالية لوحدتها الاقتصادية.

الفرع الرابع: أساليب الإفصاح المحاسبي

يوجد العديد من أساليب الإفصاح المحاسبي التي تمكن المستخدمين من فهم المعلومات المحاسبية واتخاذ القرارات الصائبة، وأهم تلك الأساليب ما يلي(Alslihat & all, 2017, pp. 109-110) :

أ. **الإفصاح عن طريق القوائم المالية:** حيث تظهر المعلومات الأساسية ضمن القوائم المالية بشكل يساعد على الإفصاح من خلال الالتزام بالشروط الشكلية وترتيب تلك القوائم، فمثلا تظهر الميزانية موجودات ومطلوبات المؤسسة وكذا حقوق الملكية، وقد

يتم الإفصاح عن العلاقات المناسبة وذلك من خلال إعادة تبويب بنود الأصول والخصوم إلى أصول وخصوم ثابتة ومتداولة أو الأصول والخصوم النقدية وغير النقدية أو طرح الخصوم المتداولة من الأصول المتداولة للحصول على رأس المال العامل، وغير ذلك من طرق التبويب الأخرى.

ب. إستخدام المصطلحات الواضحة والمقبولة: إستخدام مصطلحات واضحة، وكذا مستوى التفصيل في المعلومات المقدمة لا يقل أهمية عن عملية الإفصاح ضمن القوائم المالية، حيث يجب إستخدام المصطلحات التي تعبر عن المعنى الدقيق والمعروف لمستخدميها، مع الأخذ بعين الإعتبار ضرورة توحيد المصطلحات في كافة التقارير من أجل أن يتمكن المستخدمين من الإستفادة من تلك المعلومات، التي قد تصبح معلومات مضللة في حالة حدوث العكس.

ت. المعلومات بين قوسين: تستخدم هذه الطريقة ضمن القوائم المالية من أجل شرح بعض البنود التي يصعب فهمها من خلال العناوين، ويتم ذلك عن طريق تقديم بعض التوضيحات المختصرة بين قوسين، ومثال ذلك تقييم بند معين مثل توضيح طريقة تقييم المخزون بين قوسين، الموجودات المقيدة (الرهن العقاري) حيث يمكن توضيح ماهية الموجودات المقيدة والرهن العقاري عليها بين قوسين.

ث. الملاحظات والهوامش: تعد الملاحظات والهوامش من أهم أساليب الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، إلا أنها قد لا تكون مناسبة دائما لتقديم كل التفاصيل الضرورية ضمن البنود الرئيسية، لذلك لا يجب الاعتماد عليها بشكل كبير في عملية الإفصاح بدلا من القوائم المالية نفسها.

ج. التقارير والجداول المرفقة: يتم إستخدام هذا الأسلوب لإظهار بعض المعلومات والتفاصيل الإضافية والتي يصعب بل ويستحيل إظهارها ضمن القوائم المالية، حيث يمكن إستخدام هذا الأسلوب ضمن أسلوب الملاحظات والهوامش أو ضمن تقارير مستقلة وغير ذلك.

ح. تقرير مجلس الإدارة: يعتبر هذا التقرير مكملا للقوائم المالية، وبدونه يصعب تفسير الكثير من المعلومات المدرجة فيها.

خ. تقرير المراجع الخارجي: يعد تقرير المراجع الخارجي وسيلة إفصاح ثانوية، حيث لا يقدم ضمانا مطلقا للإفصاح عن جميع المعلومات ذات الصلة.

المطلب الثاني: علاقة الإفصاح المحاسبي بنظم الرقابة الداخلية وحوكمة المؤسسات

يوفر الإفصاح المحاسبي معلومات دقيقة حول أنشطة المؤسسة المالية وغير المالية مما يساهم في دعم الشفافية وأنظمة الرقابة الداخلية ويعزز من بناء نظام حوكمة فعال يساهم في بناء الثقة بين المؤسسة ومختلف الأطراف أصحاب المصلحة.

الفرع الأول: علاقة الإفصاح المحاسبي بنظم الرقابة الداخلية

يوفر الإفصاح المحاسبي معلومات عن المبادئ والممارسات المحاسبية المعتمدة في إعداد وعرض المعلومات المحاسبية، وأي تغيير في السياسات المحاسبية المستخدمة، وما يرتبط بها من آثار على المركز المالي ونتائج الأعمال، كما يوفر أيضا معلومات عن المخاطر التشغيلية والمالية والاستثمارية التي تؤثر على العائد وهيكل التمويل، كما يساعد الإفصاح المحاسبي في تقييم قدرة الجهة الخاضعة للرقابة على توليد التدفقات النقدية، ويوفر معلومات حول الدخل ومكوناته والتنبؤ باتجاهاته المستقبلية والموارد والأحداث المالية

والاقتصادية، علاوة على ذلك يوفر الإفصاح المحاسبي معلومات حول الالتزام بقواعد الحوكمة ومدى فعالية نظام الرقابة الداخلية وتقليل حالات عدم اليقين في الأحداث الاقتصادية المستقبلية (ElHaddad & Alfadhli, 2019, p. 56).

ويمكن توضيح علاقة الإفصاح المحاسبي بنظم الرقابة الداخلية بالمؤسسات الاقتصادية بإعتبار أن الإفصاح المحاسبي من الركائز الأساسية في القوائم المالية، فهو يحدد التعريف بالوحدة المحاسبية وطبيعة عملها والسياسات المحاسبية المطبقة في المؤسسة، وتوضيح البيانات والأحداث والتغييرات الهامة التي تحدث فيها، كما تشمل نظم الرقابة الداخلية مجموعة من الأساليب والإجراءات التي تساهم في توفير معلومات ذات مصداقية وموثوقية، والتي يمكن الاعتماد عليها بصورة كبيرة من أجل تخفيض ومنع التلاعب والغش، وبناءا على ذلك فإن الإفصاح المحاسبي بشكل كاف وعادل وملائم للمعلومات المحاسبية ذات الموثوقية والمصداقية يساعد مستخدمي القوائم المالية من الإستفادة منها في عملية تقييم أداء الإدارة واتخاذ القرارات الصائبة وزيادة ثقة المساهمين فيها، حيث أن الرقابة الداخلية هدفها الرئيسي هو حماية أصول وممتلكات المؤسسة من التلاعب والغش عن طريق ضمان عرض المعلومات الصادقة والسليمة عن أداء المؤسسة مما يساعد إدارة المؤسسة على اتخاذ القرارات الصائبة، كما أن دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظم الرقابة الداخلية والمساءلة في المؤسسات الاقتصادية يبرز عن طريق تقديم وعرض البيانات والأحداث اللاحقة وعدم إخفاء أي من المعلومات والبيانات ونشرها بطريقة صحيحة، مما ينتج عنه زيادة ثقة المساهمين الأمر الذي يؤدي إلى دعم وتعزيز نظم الرقابة الداخلية في المؤسسات ويعمل على إظهار المعلومات بصورة تعكس حقيقة الأوضاع الاقتصادية في المؤسسات ويجعلها قادرة على المنافسة في الأسواق العالمية. (العلول، 2008، صفحة 62).

مما سبق يتضح أن الإفصاح المحاسبي يساهم في دعم نظم الرقابة الداخلية وتعزيز فعاليتها من خلال الإفصاح عن المعلومات التي تتميز بالدقة والموثوقية وكذا كفايتها وتقديمها في الوقت المناسب بشكل يعزز من فعالية نظم الرقابة الداخلية عن طريق توفير المعلومات للأطراف المعنية من أجل إستخدامها للمساءلة وتقييم الأداء واتخاذ الإجراءات المناسبة،كما أن توفير معلومات تتميز بالجودة والإفصاح عنها يحتاج إلى وجود نظام رقابة داخلي فعال يساهم في زيادة دقة وشفافية تلك المعلومات الأمر الذي ينتج عنه زيادة ثقة الأطراف المعنية في المعلومات المفصح عنها.

الفرع الثاني: الإفصاح المحاسبي كأحد الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات

تتجسد العلاقة بين التقارير المالية وحوكمة المؤسسات في تحليل جذور كلا منهما، فمن جهة يعتبر الإفصاح الأساس الضروري لأي نظام حوكمة، ومن جهة أخرى فإن تطبيق نظام حوكمة جيد يحتاج إلى مستوى جيد من الإفصاح من خلال عرض معلومات كافية وملائمة لجميع الأطراف لتحقيق التوازن بين قوى أصحاب المصالح في المؤسسة، وكذا تجسيد إمكانية المساءلة للأطراف الداخلية بالمؤسسة حول تصرفاتهم والقرارات التي تم اتخاذها، إضافة إلى ذلك يعتبر الإفصاح أحد الأهداف الرئيسية لنظام التقارير المالية، حيث عادة ما تكشف القوائم المالية عن نتيجة التعارض الذي يحصل في الاهتمامات والتوازن بين قوى أصحاب المصالح وأن المعلومات التي يتم الإفصاح عنها من خلال التقارير المالية توفر فهما لأنشطة المؤسسة وأدائها وفقا لما تريد الأطراف الداخلية بالمؤسسة الإفصاح عنه (الحيالي و آل غزوي، 2015).

ويعد تطبيق معايير الإفصاح المحاسبي أحد أهم الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات في كافة المؤسسات الاقتصادية التي تقوم بنشر حساباتها، ويستوجب ذلك مراعاة التطبيق الصحيح للقوانين واللوائح التي تحدد المواصفات الضرورية للقوائم والتقارير المالية، وبالتالي تضمن الإفصاح الكامل لكل المعلومات التي تؤثر بصورة مباشرة أو غير مباشرة على سلامة الوضعية المالية للمؤسسة ونتيجة نشاطها، حيث تعمل على الحد من كافة أساليب الإحتيال والغش، بالإضافة إلى ذلك فهي تعمل على التقليل من تضارب المصالح، وعرض المعلومات الكافية وخصوصا المعلومات التي لا تظهر في القوائم المالية بصورة بسيطة وواضحة وذلك من خلال عرض كل المعلومات بصورة تمكن المختصين وغير المختصين من فهمها (حمادي، 2012، صفحة 115).

ويمكن توضيح أهم المجالات التي يساهم من خلالها الإفصاح المحاسبي في التطبيق السليم لحوكمة المؤسسات فيما يلي (عمر، 2017، صفحة 208):

- توفير الثقة للمتعاملين والمستثمرين عن طريق توفير دقة البيانات والمعلومات المحاسبية وكذا الشفافية في التقارير المالية.
- الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات التي تنتج بين إدارة المؤسسة والمساهمين الذين لا يشاركون بصفة مباشرة في الإدارة، والعمل على خلق مستوى من الشفافية في المؤسسة عن طريق الإفصاح العادل والملائم.
- حماية صغار المساهمين وتوفير معاملة عادلة بينهم عن طريق توفير مستوى إفصاح بنفس المستوى الذي يستفيد منه كبار المساهمين خصوصا في الدول التي تطبق نماذج الحوكمة الداخلية.
- إيصال البيانات والمعلومات الملائمة سواء المالية أو غير المالية إلى متخذي القرارات داخل وخارج المؤسسة وهو ما يؤكده ويحث عليه مفهوم الحوكمة من وجهة نظر الأطراف ذات العلاقة.
- تعزيز كفاءة الأسواق عن طريق عرض المعلومات الملائمة للمستثمرين من أجل معرفة المزيد حول المؤسسات وأدائها وتمكينهم من اتخاذ القرارات الاستثمارية المناسبة، والزيادة من الرقابة على المؤسسات عن طريق هذه الأسواق خصوصا في الدول التي تطبق نماذج الحوكمة الخارجية.

كما يمكن أن يستخدم الإفصاح المحاسبي في دعم الرقابة المباشرة على المسيرين، ومثال ذلك إستخدام المعلومات التي يتم الإفصاح عنها من قبل مجلس الإدارة من أجل قياس الأداء المحقق ومقارنته بالأداء المستهدف من أجل منح الحوافز والمكافآت للمسيرين أو من أجل اتخاذ القرارات المتعلقة بعزلهم أو تعيينهم، ومن ناحية أخرى يعتبر الإفصاح المحاسبي المصدر الرئيسي الذي يقيس الأداء المالي أو التشغيلي للمؤسسة ويفسره (حمادي، 2012، صفحة 118).

المطلب الثالث: مقومات الإفصاح المحاسبي ودوره في تحسين الأداء المالي للمؤسسات

يعتبر الإفصاح المحاسبي أحد أهم العوامل الرئيسية الذي تعتمده المؤسسات الاقتصادية من أجل فهم وتقييم أدائها، وكذا توضيح مدى إلتزامها تجاه الأطراف المعنية بتوفير المعلومات المحاسبية الشفافة والدقيقة، ومن خلال هذا العنصر سيتم التطرق إلى مقومات الإفصاح المحاسبي ودوره في تحسين الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية.

الفرع الأول: مقومات الإفصاح المحاسبي

يرتكز الإفصاح المحاسبي عن المعلومات في قوائم المؤسسة المالية على المقومات الأساسية التالية (الحيالي، 2007، صفحة 370):

أولا: تحديد المستهدف من عملية الإفصاح المحاسبي: تتعدد الجهات المستخدمة للمعلومات المحاسبية، وتختلف الطرق التي تستخدم بها هذه المعلومات، فهناك من يستخدم تلك المعلومات بشكل مباشر، وهناك من يستخدمها بشكل غير مباشر، ويشير Devine إلى ضرورة تحديد مستخدمي المعلومات المحاسبية وذلك بسبب إستخدامها لأغراض مختلفة، وبالتالي فإن ضرورة تحديد الجهة المستخدمة يتم بشكل مسبق عن تحديد الغرض من إستخدام المعلومات المحاسبية، بالإضافة إلى ذلك فإن تحديد الجهة يساعد في تحديد الخصائص الواجب توفرها في تلك المعلومات من وجهة نظر المستخدمين المتسهدفين سواء كان ذلك شكلا أو مضمونا.

ثانيا: تحديد الغرض من إستخدام المعلومات المحاسبية: ينبغي الجمع بين الغرض من إستخدام المعلومات المحاسبية وما يعرف بخاصية الملائمة، وفي هذا الصدد أشارت الجمعية الأمريكية للمحاسبين (AAA) في أحد تقاريرها أن الأهمية النسبية للمعلومات المحاسبية تعتبر كمعيار كمي يحدد حجم المعلومات الواجب الإفصاح عنها، في حين تعبر الملائمة عن المعيار النوعي الذي يحدد نوع المعلومات الواجب الإفصاح عنها، لذلك تتطلب هذه الخاصية ضرورة وجود علاقة وثيقة بين الطريقة التي يتم بها إعداد المعلومات والإفصاح عنها من ناحية، والغرض الرئيسي من إستخدام تلك المعلومات من ناحية أخرى.

ثالثا: طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية الواجب الإفصاح عنها: يأتي ذلك بعد تحديد مستخدم المعلومات المحاسبية المستهدف، وكذلك الغرض من إستخدامها، وذلك من خلال تحديد طبيعة ونوع المعلومات الواجب الإفصاح عنها حاليا، وتتمثل المعلومات المحاسبية المفصح عنها في المعلومات المالية في القوائم المالية التقليدية، بالإضافة إلى معلومات أخرى تعد ضرورية إلا أنه لصعوبة الإفصاح عنها ضمن القوائم المالية فإنه يتم عرضها ضمن الوثائق المرفقة للقوائم المالية.

رابعا: أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية : يرى كل من ljiri and Jaedicke بأن مجموع البدائل المختلفة المطروحة لعرض المعلومات في القوائم المحاسبية تؤثر على متخذي القرارات داخل المؤسسة من مستخدمي تلك المعلومات، لذلك يتطلب الإفصاح المحاسبي المناسب عن المعلومات عرضها بطرق تسهل عملية فهمها، بالإضافة إلى ذلك تتطلب عملية الإفصاح ترتيب المعلومات وتنظيمها بشكل منطقي يركز على الجوانب الجوهرية وبالتالي يمكن للمستخدمين المستهدفين من فهمها وقراءتها بكل يسر وسهولة.

خامسا: توقيت الإفصاح: وفقا لما تم الإشارة إليه سابقا فإن توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية يعتبر عنصرا هاما في عملية الإفصاح وبدونه لا تستفيد الجهات المستهدفة من المعلومات المفصح عنها، وذلك لأن الغرض من الحصول على تلك المعلومات اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.

الفرع الثاني: دور الإفصاح المحاسبي في تحسين الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية

تساهم أنظمة الإفصاح القوية في جلب رؤوس الأموال والمحافظة على الثقة داخل أسواق رأس المال، والعكس من ذلك فإن ضعف عملية الإفصاح والممارسات غير الشفافة يساهم في تفشي السلوكات غير الأخلاقية والتأثير سلبا على النزاهة في السوق بالإضافة إلى تحمل التكاليف الضخمة ليس بالنسبة للمؤسسة والمساهمين فقط بل بالنسبة للإقتصاد ككل، وعادة ما يطالب المساهمين والمستثمرين المحتملين بالحصول على المعلومات المنتظمة التي تتميز بدرجة عالية من المصداقية والتي تكون قابلة للمقارنة مع معلومات أخرى، بالإضافة إلى تميزها بدرجة عالية من التفصيل والوضوح الكافي والذي يمكنهم من تقييم مدى كفاءة إدارة

المؤسسة، إضافة إلى ذلك فإن هذه المعلومات تمكنهم من اتخاذ القرارات السليمة المستندة إلى معلومات كافية، وبالتالي فإن عدم كفاية هذه المعلومات بالإضافة إلى عدم وضوحها تعرقل قدرة عمل الأسواق، وقد تساهم في ارتفاع تكاليف رأس المال وسوء تخصيص موارد المؤسسة المختلفة وهو ما يؤثر سلبا على الأداء المالي (سليمان، 2006، صفحة 59).

كما يساهم الإفصاح المحاسبي في تخفيض حالات عدم اليقين فيما يتعلق بالأهداف المالية للمؤسسة، من خلال توضيح الوسائل والأساليب والسياسات المحاسبية المعتمدة لتحقيق تلك الأهداف، بالإضافة إلى إبراز إمكانيات المؤسسة فيما يتعلق بالثروة والنمو، وعلى سبيل المثال في بعض الحالات يساهم الإفصاح المحاسبي في تقييم الأسهم وتقدير قيمة إهتلاك الأصول الثابتة الملموسة وما إلى ذلك، كما أن الإفصاح عن السياسات المحاسبية التي تعتمدها المؤسسة ذو أهمية كبيرة خاصة عندما تكون هناك مرونة في إعداد التقارير المالية، ويقلل الإفصاح المحاسبي من حالات عدم تناسق المعلومات بين المستثمرين، فلولا الإفصاح المحاسبي لنتج عن ذلك عدم كفاءة السوق وسوء تسعير الأسهم...، وعموما فإن التقليل من حالات عدم اليقين وعدم تناسق المعلومات من شأنه أن يسهل التواصل بين المديرين والأطراف المعنية الأخرى ذات الصلة، مثل المساهمين والمقرضين والسلطات التنظيمية والضريبية والإشرافية والمحللين الماليين وغيرهم، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى تقليل التكاليف المتعلقة بالوكالة والتكاليف السياسية التي قد تنشأ خلاف ذلك، كما أن التقليل من حالات عدم تناسق المعلومات من شأنه أن يعزز سيولة السوق ويؤدي إلى إنخفاض تكاليف إصدار رأس المال والديون (Iatridis, 2008, p. 222).

ومن بين أساليب الإفصاح المحاسبي هو الإفصاح عن المعلومات من خلال التقارير والقوائم المالية والذي لا يعتبر هدفا في حد ذاته، بل يهدف إلى عرض المعلومات التي تساهم في التحسين من عملية اتخاذ القرارات، حيث أن الهدف منه ليس ثابتا ولكن يتأثر بالبيئة الاقتصادية والقانونية وبالخصائص والقيود التي تتعلق بنوع المعلومات التي توفرها التقارير والقوائم المالية والتي تعتبر ضرورية في عملية اتخاذ القرارات، ويمكن إبراز أهمية هذه التقارير والقوائم المالية باعتبارها أحد أهم أساليب الإفصاح المحاسبي من خلال ما يلي (زغدار و سفير، 2009، صفحة 2):

- توفير المعلومات المهمة لتقدير إحتمالات تحقق تدفق خزينة المؤسسة إضافة إلى أهمية التدفق وفترات تحققه.
- الإفصاح عن وضعية المؤسسة المالية خاصة الموارد الاقتصادية، إضافة إلى الإفصاح عن الالتزامات وأثار العمليات والأحداث اليومية التي تعكس أداء المؤسسة وتؤثر في الموارد والالتزامات.
- يوضح الطرق التي تسلكها المؤسسة في الإنفاق تجاه أنشطة الاستغلال وتمويل إستثمارات المؤسسة وكذلك الإنفاق تجاه العوامل الأخرى والتي من شأنها أن تحدث تأثيرا على السيولة وعلى قدرة المؤسسة في الوفاء بالتزاماتها.
- تقديم المعلومات المهمة حول الطرق التي ينتهجها المدراء من أجل تحقيق الأهداف المسطرة.

وعموما فإن المعلومات المتعلقة بالوضعية المالية للمؤسسة يمكن الحصول عليها من ميزانية المؤسسة، في حين أن المعلومات المتعلقة بالأداء المالي يمكن الحصول عليها من جدول حسابات النتائج للمؤسسة، وفيما يتعلق بالمعلومات حول تدفقات الخزينة فيمكن الحصول عليها من قائمة تدفقات الخزينة، بالإضافة إلى معلومات أخرى تكون ذات أهمية في اتخاذ القرارات المالية التي تؤثر بدورها على الأداء المالي والتي تشمل الأهداف المالية لأنشطة المؤسسة، مجموع الأنشطة التي تتعلق بتسيير الموارد البشرية، الأثار

التي تحدثها أنشطة المؤسسة على المحيط البيئي والتزامها بضمان حماية المحيط الذي تعمل فيه، التكنولوجيا المستعملة إضافة إلى درجة الاعتماد على التكنولوجيا الحديثة في مجال الإنتاج والتسيير (زغدار و سفير، 2009، صفحة 2).

مما سبق يتضح أن أنظمة الإفصاح المحاسبي القوية من شأنها التأثير إيجابا على الأداء المالي في المؤسسة من خلال العديد من النقاط من بينها ما يلي:

- يساعد الإفصاح المحاسبي في حصول الجهات المانحة للتمويل على المعلومات الكافية التي تمكنهم من تقييم قدرة المؤسسة في الوفاء بإلتزاماتها، وبالتالي فالمؤسسات التي تقدم معلومات موثوقة وكافية من خلال الإفصاح المحاسبي بإمكانها الحصول على التمويل اللازم وبتكاليف أقل، بالإضافة إلى إمكانية التنويع في مصادر التمويل وتحقيق المزيج التمويلي الأمثل.
- يساهم الإفصاح المحاسبي الجيد في تعزيز الشفافية وبناء الثقة بين المؤسسة والأطراف الأخرى.
- يساهم الإفصاح المحاسبي في توفير المعلومات الكافية التي تمكن صناع القرار من اتخاذ القرارات المالية المثلى والتي تنعكس إيجابا على الأداء المالي للمؤسسة.
- يوفر الإفصاح المحاسبي المعلومات اللازمة والواضحة والتي تمكن المؤسسة من إدارة المخاطر المالية بفعالية.
- يساعد الإفصاح المحاسبي المؤسسات الاقتصادية من تقييم ومقارنة نتائجها سواء من سنة لأخرى أو مقارنتها بنتائج المؤسسات المنافسة ومن ثم الوقوف على الانحرافات وتصحيحها.

المطلب الرابع: الإفصاح المحاسبي في ظل التوجهات الجديدة نحو تبني المسؤولية الاجتماعية

سيتم من خلال هذا المطلب التطرق إلى الإفصاح المحاسبي الاجتماعي باعتباره أحد التوجهات الحديثة لعملية الإفصاح، وكذا الإفصاح المحاسبي البيئي كأحد الجوانب الرئيسية من عملية الإفصاح المحاسبي الاجتماعي.

الفرع الأول: الإفصاح المحاسبي الاجتماعي

يعد التوسع في مفهوم الإفصاح المحاسبي حول أنشطة المؤسسات الاقتصادية المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية من أحدث المراحل التي مر بها التطور المحاسبي، حيث يعتبر هذا التطور نتيجة للزيادة المتواصلة والمتسارعة في حجم وقدرات المؤسسات الاقتصادية التي تمتلك تأثيرات مالية وإجتماعية كبيرة، ما أدى إلى الاهتمام بها من قبل المنظمات والجمعيات المحاسبية والمهنية وكذا الجهات الأكاديمية وطنيا ودوليا (بن العايش، 2018، صفحة 40).

ويشير Said وآخرون سنة 2009 بأن الإفصاح المحاسبي عن الجوانب الاجتماعية عبارة عن بتقديم معلومات تتعلق بتفاعل المؤسسة مع البيئة التي تنشط فيها المادية والاجتماعية والتي تكون مذكورة في التقارير السنوية أو التقارير الاجتماعية المنفصلة، كما أوضح Michaels و Grüning سنة 2018 أن الإفصاح المحاسبي الاجتماعي هو عبارة عن رد لمتطلبات أصحاب المصلحة وكذا توضيح لاهتمام المؤسسة المتزايد في مجال الإستدامة، وأشار Dhaliwal إلى أن تقارير المسؤولية الاجتماعية النموذجية تتضمن معلومات ترتبط بالنفقات التي تتعلق بحماية البيئة وتغير المناخ بالإضافة إلى المساهمات الخيرية وإستحقاقات العاملين والتي غالبا لا يتم الإفصاح الكامل عنها في القوائم المالية إلا أنها تؤثر بدرجة كبيرة على قيمة المؤسسة (عمر السر و فتح الإله، 2021، صفحة 88)

وتمارس المؤسسات الإفصاح المحاسبي الاجتماعي عن طريق تقديم معلومات عبر تقاريرها تعكس إلتزاماتها بتبني المسؤولية الاجتماعية، وهو ما يستدعي بالضرورة التأكد من جودة المعلومات المفصح عنها، وتظهر حاجة المستفيد من المعلومات عن الأداء الاجتماعي في التأكد مما يلي (عمر السر و فتح الإله، 2021، صفحة 90):

- مصداقية المعلومات المفصح عنها في توضيح أداء المؤسسة الاجتماعي.
- درجة حيادية المعلومات المفصح عنها، وموضوعيتها ودرجة قابليتها للتحقق.
- أن تكون المعلومات المفصح عنها كاملة ومعبرة بدرجة عالية عن الأداء الاجتماعي بدون تحريف.

ويوجد عدة أساليب للإفصاح عن الأنشطة الاجتماعية من بينها ما يلي (بن فرج، 2017، صفحة 398):

- أسلوب عرض الأنشطة الاجتماعية في تقارير منفصلة عن التقارير المالية، ويشمل عرض المبالغ التي تم إنفاقها على كل نشاط من الأنشطة الاجتماعية ويتم عرضها في نفس توقيت القوائم المالية ولا تتضمن المنافع المحققة من تلك الأنشطة.
- أسلوب عرض الأنشطة الاجتماعية ضمن القوائم المالية وذلك بدون الاعتماد على التكاليف والمنافع المحققة من هذه الأنشطة، وبالتالي تكون التقارير بشكل وصفي ولا تحتوي على مبالغ مالية.
- أسلوب عرض الأنشطة الاجتماعية ضمن القوائم المالية مع عرض المبالغ التي تم إنفاقها على الأنشطة الاجتماعية.
- أسلوب عرض الأنشطة الاجتماعية في قوائم منفصلة عن القوائم المالية إلا أنها تتضمن التكاليف والمنافع الاجتماعية، حيث يطلق عليها قوائم التأثير الاجتماعي.

وعموما يتفق أغلب الباحثين على أن أساليب الإفصاح المحاسبي تتم وفقا لما يلي (شاهين، 2011، الصفحات 291-292):

أ. **طريقة الدمج**: وفقا لهذه الطريقة يتم دمج المعلومات المحاسبية الاجتماعية مع المعلومات المحاسبية المالية ضمن قوائم المؤسسة المالية، حيث يتم تطبيق المفاهيم التي تتلاءم مع المفاهيم المحاسبية المالية التقليدية ومثال ذلك العمليات الاجتماعية والتكاليف الاجتماعية والمنافع الاجتماعية وغيرها، وتفرض هذه الطريقة إمكانية القياس بالوحدات النقدية بالرغم من صعوبة القياس الدقيق وكذا إستحالة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، بالإضافة إلى ذلك فإن عملية الدمج تؤثر سلبا على المعلومات وتعقدها ومن بينها طريقة العرض وفقا لقائمة العمليات الاقتصادية والاجتماعية والتي تسمى نموذج LINOWES حيث تمثل هذه القائمة نتائج للعمليات التي تؤثر إيجابا أو سلبا في فترات زمنية محددة في مجال المحاسبة الاجتماعية (مجال الموارد البشرية، مجال الموارد الطبيعية، مجال المنتجات أو الخدمات) بعد ذلك يتم تقسيم هذه المجالات إلى تأثيرات موجبة أو سالبة.

ب. **طريقة الفصل**: تتضمن قائمة التأثيرات المالية حيث يطلق عليها إسم قائمة التأثيرات الاجتماعية ويعبر عنها وفقا لنموذج ESTES كما يلي:

1. **تقارير وصفية**: تتخذ هذه الطريقة أسلوب الرقابة على الأنشطة الاجتماعية للمؤسسة، من خلالها يتم تقييم وتحليل التكاليف وكذا المنافع التي تتعلق بالأنشطة الاجتماعية.
2. **تقارير المدخلات**:وهي عبارة عن التقارير التي تفصح عن التكاليف الاجتماعية فقط لأثار الأنشطة الاجتماعية للمؤسسة

3. **تقارير المدخلات والمخرجات:** وهي عبارة عن التقارير تفصح عن التكاليف والمنافع الاجتماعية وتتضمن هذه التقارير المعلومات حول النتائج التي تعتبر أدنى المتطلبات القانونية من أجل تحقيق: أهداف المسؤولية الاجتماعية، معلومات توضح تأثير الأنشطة الاجتماعية والبيئية، معلومات للحكومة تعبر عن مدى التزام المؤسسة بمسؤوليتها الاجتماعية ومعلومات أخرى ومن أمثلتها معلومات حول المساهمات العامة والمساهمات البيئية والموارد البشرية.

الفرع الثاني: الإفصاح المحاسبي البيئي

لا يعكس الإفصاح المحاسبي التقليدي جملة التأثيرات الناتجة عن ممارسة المؤسسات لأنشطتها المختلفة، في الوقت الذي أصبح فيه الحصول على المعلومات المتعلقة بمسؤولية المؤسسة البيئية يعد عنصرا أساسيا يتم الاستناد عليه من أجل وضع الاستراتيجيات والبرامج التي تهدف إلى المساهمة في حماية البيئة، حيث يأتي الإفصاح المحاسبي البيئي نتيجة حاجة المستثمرين في الحصول على المعلومات البيئية من أجل مواجهة قصور الإفصاح المحاسبي التقليدي، لذلك فقد بذلت العديد من المؤسسات التشريعية والمنظمات المهنية جهودا كبيرة على المستوى الدولي من أجل سن التشريعات التي تقضي بضرورة الإفصاح عن المعلومات البيئية (حدوش و بوزيدة، 2021، صفحة 139).

ويعرف الإفصاح المحاسبي البيئي على أنه عملية يتم من خلالها توصيل المعلومات التي تتعلق بالأنشطة البيئة للمؤسسة إلى أصحاب المصلحة، حيث يشمل الإفصاح المحاسبي البيئي الإفصاح المتعلق بسلوك المؤسسة تجاه تأثيراتها البيئي، وموقف المؤسسة والإنبعاثات والتلوث والتنظيف بعد التلوث، وإعادة التشجير وكفاءة إستخدام الطاقة (ليس المقصود من ذلك أن تكون النظرة اقتصادية صريحة)، كما يشير الإفصاح المحاسبي البيئي إلى الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية المتعلقة بكيان ذو مصلحة عامة لكل من أصحاب المصلحة الداخليين والخارجيين، حيث تتضمن تلك المعلومات المتعلقة بالأنشطة ذات الأبعاد الاقتصادية والبيئية والاجتماعية مع إعطاء صورة عن وضعية المؤسسة (Ekundayo & Josiah, 2020, p. 36).

ويرى Mathews أن الإفصاح البيئي هو إفصاح اختياري عن المعلومات سواء النوعية أو الكمية من قبل المؤسسات من أجل الإعلام أو التأثير في جماعات واسعة من الجمهور، كما أن المعلومات الكمية يمكن أن تكون مالية وغير مالية، وتجدر الإشارة هنا أنه من الممكن أن يكون الإفصاح المحاسبي البيئي إلزاميا أيضا حيث يعد نوع من الإفصاح الذي يفرض على المؤسسات الصناعية تبعا للقوانين واللوائح التنظيمية والإدارية في أسواق المال وتبعا للمعايير المحاسبية المقبولة قبولا عاما في المجاميع المهنية المحاسبية (حدوش و بوزيدة، 2021، صفحة 139).

ويعرف على أنه عبارة عن عرض للمعلومات التي تتعلق بالأنشطة البيئية للمؤسسة ضمن القوائم والتقارير المالية مما يسهل من مهمة مستخدمي تلك المعلومات في تقييم الأداء البيئي للمؤسسة وترشيد القرارات (شرشافة و كيموش، 2018، صفحة 152). وباعتباره إجراء يتم في ظل التزام المؤسسة بالمسؤولية البيئية يعرف بأنه عبارة عن عملية يتم من خلالها عرض المعلومات المتعلقة بالالتزامات البيئية التي تنتج عن ممارسة المؤسسة لأنشطتها اليومية، وتوضيح مدى استجابة المؤسسة لهذه الالتزامات حتى يستطيع أصحاب المصالح الحصول على المعلومات المحاسبية الضرورية من أجل التخطيط،الرقابة وتقييم الأداء (عبد الصمد و يحياوي، 2018، صفحة 55)

ويمكن توضيح دوافع المؤسسات من الإفصاح المحاسبي البيئي من خلال المقارنة بين دوافع الإفصاح وعدم الإفصاح كما يلي:

الجدول (3-3): دوافع المؤسسات من الإفصاح أو عدم الإفصاح المحاسبي البيئي

دوافع المؤسسات من الإفصاح المحاسبي البيئي	دوافع المؤسسات من عدم الإفصاح المحاسبي البيئي
– تحسين قدرة المؤسسة من تتبع تحقيق الأهداف المسطرة. – التسهيل من تطبيق إستراتيجية المؤسسة البيئية. – توفير الفهم الأفضل للقضايا البيئية داخل المؤسسة. – التواصل بشكل واضح مع رسالة المؤسسة داخليا وخارجيا – تحسين الشفافية والمصداقية. – يساعد على إيصال الجهود المبذولة حول حماية البيئة. – إعطاء صورة إيجابية للمؤسسة، توفير التكاليف، زيادة الكفاءة، تحسين فرص التطوير تحسين معنويات العاملين.	– عدم وجود منافسين يقومون بنشر التقارير. – عدم اهتمام المستهلكين والمجتمع بذلك. – تميز المؤسسة فعلا بسمعة جيدة فيما يخص الأداء البيئي. – وجود طرق أخرى للتعامل مع القضايا البيئة. – عملية الإفصاح مكلفة، وصعوبة جمع البيانات من كافة العمليات وكذا صعوبة اختيار المؤشرات. – إمكانية إلحاق الضرر بالمؤسسة أو تعرضها لآثار قانونية أو جلب إنتباه المنظمات البيئية.

المصدر: زهرة حدوش، و حميد بوزيدة. (2021). الإفصاح المحاسبي البيئي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية و المعايير الدولية للتقارير المالية. مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة جامعة الوادي، ص141

ويخضع الإفصاح المحاسبي البيئي إلى جملة من المتطلبات تتمثل فيما يلي (السيد، الشافعي، و علي، 2018، الصفحات 160-161):

أ. **متطلبات عامة** وتشمل ما يلي:

– ضرورة توفر تنظيم مهني قوى يضع المعايير المهنية المقبولة، والتي تتعلق بالإفصاح عن التكاليف البيئية والرقابة على تطبيقها.

– ضرورة جعل الإفصاح عن التكاليف البيئية إلزامي بالنسبة للمؤسسات التي تسبب منتجاتها التلوث الخطير للبيئة، ومن ثم تعميم هذا الإفصاح على مستوى المؤسسات الصناعية الأخرى.

– استخدام الأساليب العلمية مثل الأساليب الكمية والإحصائية لوضع مقاييس للتكاليف والمنافع المتعلقة بالأنشطة البيئية والتي تستخدم من طرف الهيئات المتخصصة لمقارنة أداء المؤسسات الفعلي مع الأداء المخطط من أجل تحقيق الموضوعية والعدالة في نتائج تلك المقاييس.

– إدراج الإدارة البيئية ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة، بما يشمل تحديد السلطة والمسؤولية للتعامل مع الجوانب البيئية.

– منح الأجهزة الحكومية الرقابية الحق في مراقبة إلتزام المؤسسات بقوانين حماية البيئة وفرض الغرامات على المؤسسات التي لا تلتزم بالقوانين حتى تتخذ الإجراءات التصحيحية.

– وضع تشريعات قانونية تتضمن الجوانب المتعلقة بالمسؤولية البيئية تسترشد بها المؤسسات لتكون مرجعا لها في حال حدوث خلافات بين المؤسسة والجهات الرقابية.

– تطوير دور المراجع الداخلي والخارجي ليشمل مراجعة النشاطات البيئية والتقرير عنها من أجل تحقيق الدقة والموضوعية في عملية الإفصاح عن التكاليف البيئية إضافة إلى الإستعانة بمتخصصين وفنيين في هذا المجال إذا تطلب الأمر ذلك.

ب. **متطلبات خاصة**: وتتمثل فيما يلي:

- توفر البيانات المالية التي تتعلق بالتكاليف والمنافع البيئية مثل تكاليف إقتناء الأصول الضرورية لإزالة أو منع التلوث، تكاليف الحفظ أو التدوير للمخلفات البيئية بطرق علمية سليمة، التكاليف الناتجة عن مخالفة المؤسسة لقوانين حماية البيئية، الدعم المادي الذي تحصل عليه المؤسسة من أجل مواجهة التلوث البيئي، المزايا الضريبية الممنوحة للمؤسسة لالتزامها البيئي.
- توفر البيانات الكمية والفنية التي تتعلق بالأساليب التي تستخدمها المؤسسة من أجل أداء مسؤوليتها البيئية مثل الأساليب الفنية المطبقة من أجل إستخدام بدائل عناصر الإنتاج المتنوعة لمنع التلوث البيئي أو تخفيفه، الأساليب الفنية التي تعتمدها المؤسسة من أجل تقليل أو منع التلوث الحالي والمستقبلي لتحقيق المعدلات المسموح بها عالميا مثل إعادة تدوير المخلفات.
- ملائمة المعلومات المحاسبية في الفكر المحاسبي: تعتبر المعلومة المحاسبية الملائمة أساس الحكم على كفاءة النظام المحاسبي وتقييم المعلومات المحاسبية الناتجة عنه، ولتكون المعلومة المحاسبية ملائمة ينبغي أن ترتبط وتؤثر بالهدف المراد تحقيقه، وتعد المعلومة ملائمة إذا كانت تربطها علاقة وثيقة بقرار محدد، وتساعد متخذ ذلك القرار على تقديم البدائل المتعلقة بالقرار، شرط توفر الخصائص الأخرى التي تتسم بها.

الفرع الثالث: دور الإفصاح المحاسبي الاجتماعي والبيئي في إلتزام المؤسسة بمسؤوليتها الاجتماعية

نظرا للتغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال العالمية فقد زاد الاهتمام بالقضايا البيئية والاجتماعية من قبل المؤسسات الاقتصادية، حيث أصبحت هذه الأخيرة تسعى إلى تحسين سمعتها وصورتها في السوق وكسب ثقة الأطراف ذات العلاقة، من خلال عدة إجراءات من بينها الإفصاح المحاسبي الاجتماعي والبيئي.

تشير العديد من الدراسات إلى أهمية الإفصاح الاجتماعي والبيئي في المؤسسة، ودوره في دعم إلتزام المؤسسة بالمسؤولية الاجتماعية حيث يسمح بما يلي (شرشافة و كيموش، 2018، صفحة 197):

- تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات تتعلق بالمسؤولية الاجتماعية نظرا لتعددهم وتباين احتياجاتهم للمعلومات.
- تطوير معايير الإفصاح المحاسبي والعرض العام، من خلال التوسع في المعلومات المفصح عنها من حيث الشكل والمضمون، لتتضمن الأداء الاقتصادي، الاجتماعي والبيئي للمؤسسة.
- قد يساعد الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في تحديد حجم الإعانة التي يجب أن تساهم بها الدولة في مجال معين.
- يساهم الإفصاح الاجتماعي والبيئي في قياس اتجاه الأداء الاجتماعي للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة.
- يوفر قاعدة من البيانات والمعلومات التي يمكن أن تساعد ملاك المؤسسة والعاملين فيها فيما يتعلق بتقييم كفاءة الإجراءات المتخذة من أجل المحافظة على البيئة، إضافة إلى إطلاع الإدارة على حجم التكاليف التي تتحملها من أجل حماية البيئة.
- تعزيز إلتزام المؤسسة بإجراءات الصحة والسلامة المهنية وحماية البيئة، كما يساهم في خلق حالة من الاستقرار النفسي والصحي للعمال مما يؤدي إلى التقليل من حدة دوران العمل والتكاليف المرتبطة به، كما يساهم في دفع المؤسسة إلى تحمل الأعباء العامة للمجتمع.
- يوفر وسيلة لإدارة التفاوض بين الملاك والأطراف الأخرى ممن يمارسون ضغوط على المؤسسة كالمستهلكين والهيئات الاجتماعية الأخرى وغيرها.

- يساعد في اتخاذ قرارات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء إضافة إلى تطوير البحوث والدراسات في مجال البيئة.

وتتفق معظم الأبحاث في العصر الحالي ضمنيا على أنه إذا أرادت المؤسسات النجاح في تحسين إدارة أصحاب المصلحة والمسؤولية الاجتماعية، فيتعين عليها قياس وإيصال التزامها بالمسؤولية الاجتماعية بشكل منهجي ودقيق وهو ما يعني أن الإفصاح المحاسبي عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات يعكس الأداء الاجتماعي لهذه المؤسسات بصورة واضحة، أي أن الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية هو عبارة عن تمثيل شفاف لإنجازات المسؤولية الاجتماعية وتأثيراتها ونتائجها المتوقعة (Vurro & Perrini, 2011, p. 462).

كما أن إفصاح المؤسسة عن التزاماتها الاجتماعية والبيئية يعود عليها بجملة من المنافع منها (شرشافة و كيموش، 2018، صفحة 198):

- الإستفادة من معاملة ضريبية مميزة سواء من خلال الإعفاء أو التخفيض في مبالغ الضرائب المفروضة عليها، حيث تعد الو.م.أ من أوائل الدول التي إهتمت بتشجيع المؤسسات على حماية البيئة، عن طريق حصول تلك المؤسسات على أفضل معاملة ضريبية وذلك نظرا للأعباء والتكاليف المالية التي تتحملها من أجل المحافظة على البيئة.
- الحصول على الدعم والثقة والإحترام من قبل المجتمع والأفراد مما ينتج عنه زيادة الإقبال على منتجاتها والتوسع في استثماراتها، وهو ما يعكس أثره الإيجابي على أدائها المالي، وفي مقابل ذلك يزداد الضغط على المؤسسات التي لا تفي بالتزاماتها الاجتماعية عن طريق تقليص نشاطاتها وتحميلها أعباء معالجة الأضرار الناتجة عن تلوث البيئة.
- تخفيض تكاليف الإنتاج نتيجة الدعم المادي أو الحصول على التمويل بتكاليف منخفضة أو المعاملة الضريبية المميزة مما يؤدي إلى الزيادة في حجم نشاط المؤسسة.
- يساعد الإفصاح المحاسبي الاجتماعي والبيئي بشكل منفصل في القوائم المالية على قياس المنافع، مثل مساعدة المستثمرين في فهم السياسات المطبقة في المؤسسة من أجل حماية البيئة، وبالتالي ترشيد قراراتهم.
- إن الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المتعلقة بالجوانب الاجتماعية والبيئية يساعد في عملية تخصيص وتوجيه الاستثمارات نحو المؤسسة، وذلك نظرا لوجود نوع من المستثمرين يفضلون هذه المؤسسات لاعتبارات أخلاقية أو دينية.
- يساعد في دعم المركز التنافسي للمؤسسة في السوق عن طريق تحسين سمعتها أمام أصحاب المصالح.
- كسب رضا العملاء حول ما تقدمه المؤسسة من سلع وخدمات.

وعموما فإن ممارسات المؤسسات الاقتصادية المتمثلة في الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية تعكس بصورة واضحة الأساليب التي تنتهجها الإدارة في التكيف من أجل التعامل مع بيئة ديناميكية بشكل متزايد، حيث يعتبر إعداد التقارير أداة مهمة من أجل تحسين الوعي الإداري وكذا التحكم في تأثير الأنشطة الاجتماعية للمؤسسات ووسيلة نحو تطوير قدرتها في إدارة علاقتها مع أصحاب المصلحة والتي ينتج عنها قدرتها نحو تحسين أدائها الاجتماعي والبيئي (Vurro & Perrini, 2011, p. 461)

خلاصة الفصل:

تم التطرق من خلال هذا الفصل إلى الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات والمتمثلة في مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية والإفصاح المحاسبي، ومن ثم التطرق إلى دورها في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية، وتبين من خلال ما سبق أن الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات تعمل بشكل متكامل، حيث يعتبر مجلس الإدارة مسؤول عن وضع السياسات والخطط التنظيمية في المؤسسة وكذا مراعاة مختلف اهتمامات الأطراف أصحاب المصلحة من خلال تضمين البعد الاجتماعي والبيئي إلى جانب البعد المالي أثناء رسم السياسة العامة للمؤسسة، ولضمان تنفيذ تلك الخطط والسياسات بفعالية يأتي دور المراجعة الداخلية كأحد الميكانيزمات الداخلية التي تسهر على مراجعة تنفيذ تلك الخطط بفعالية ورفع التوصيات اللازمة لمجلس الإدارة من أجل تصحيح الإختلالات إن وجدت، كما أن المراجعة الداخلية لا يمكن لها القيام بمهامها على أكمل وجه إذا لم يكن هناك إفصاح محاسبي ذو جودة يضمن الكشف عن مختلف المعلومات المحاسبية حول الأداء المالي، الاجتماعي والبيئي من أجل التقييم والتحسين. إضافة إلى ذلك فإن المراجعة الداخلية تساهم في تجسيد جودة وشفافية الإفصاح المحاسبي من خلال دورها في تعزيز الشفافية والإمتثال للوائح والأنظمة المحاسبية.

وعموما فإن السعي نحو تفعيل الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات التي يسعى صناع القرار في المؤسسات الاقتصادية من خلالها إلى إقرار السياسات المسؤولة إجتماعيا والإلتزام بمراجعة تنفيذها عن طريق ضمان توفير معلومات محاسبية ذات جودة عالية، يعزز من استدامة أعمالها ويساهم في تحسين علاقتها مع الأطراف المختلفة لأصحاب المصلحة، وهو ما ينعكس إيجابا على قدرتها التنافسية، وبالتالي يمكن أن تساهم تلك الإجراءات في توفير إطار مؤسسي يساهم في تبني الممارسات المسؤولة إجتماعيا ويحقق التوازن بين الأداء المالي والاجتماعي والبيئي، كما تمكن تلك الإجراءات من تحقيق وفورات مالية والتأثير إيجابا على الأداء المالي في الآجال القصيرة والآجال الطويلة عن طريق تعزيز سمعتها وبناء علاقات قوية ومستدامة مع الأطراف أصحاب المصلحة.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية للدور الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات في تحسين أداء عينة من شركات المساهمة بولاية بسكرة

تمهيد

بعد التطرق في الفصول السابقة للجانب النظري من الدراسة والمتمثل في دور الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية ، سيتم من خلال هذا الفصل والمتمثل في الدراسة الميدانية إلى إسقاط المفاهيم النظرية على عينة من شركات المساهمة بولاية بسكرة والمتمثلة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GM SUD، مؤسسة صناعة الكوابل ENICAB ومؤسسة قديلة للمياه المعدنية GUEDILA، وذلك من خلال توزيع الاستبيان. حيث سيتم معالجة هذا الاستبيان بعد الحصول على البيانات اللازمة من خلال برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS. V22 ، وذلك من أجل تحليل تلك البيانات عن طريق الأساليب الإحصائية لاختبار فرضيات الدراسة والحصول على النتائج وتفسيرها.

وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ما يلي:

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسات محل الدراسة ووضعيتها تجاه الأداء المالي، الاجتماعي والبيئي

المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

المبحث الثالث: تحليل إجابات الأفراد واختبار الفرضيات وتفسير نتائج الدراسة

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسات محل الدراسة ووضعيتها تجاه الأداء المالي، الاجتماعي والبيئي

سنتناول من خلال هذا المبحث التعريف بالمؤسسات محل الدراسة من خلال تقديم نبذة عن نشأتها وهيكلها التنظيمي، ومن ثم التطرق إلى وضعيتها المالية خلال الفترة من 2017 إلى 2020 ، كما سيتم التطرق إلى جانب من الاهتمامات الاجتماعية والبيئية.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسات محل الدراسة

من خلال هذا المطلب سيتم التطرق إلى التعريف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GM SUD، مؤسسة صناعة الكوابل ENICAB ومؤسسة قديلة للمياه المعدنية GUEDILA إضافة إلى تقديم الهيكل التنظيمي لتلك المؤسسات.

الفرع الأول: التعريف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GM SUD

من خلال هذا العنصر سيتم تقديم وصف عام لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب وتقديم الهيكل التنظيمي لها.

أولا: تقديم المؤسسة

تأسست مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب سنة 1999 في شكل شركة ذات مسؤولية محدودة SARL برأس مال يقدر بـ 135 مليون دج ، وهي تقع في منطقة النشاطات ببلدية أوماش بولاية بسكرة تتربع المؤسسة على مساحة تقدر بـ 54225 م^2 منها 4220 م^2 مساحة مغطاة بالكامل (7,78 % من المساحة الكلية)، وتنقسم المساحة المغطاة إلى قسمين قسم مخصص لوحدة الدقيق والفرينة ومساحته 2850 م^2 وقسم مخصص لوحدة الكسكس ومساحته 1370 م^2 .

وتم إنشاء المؤسسة في منطقة أوماش لعدة أسباب أبرزها الحصول على الإعفاءات الجبائية وذلك وفقا للمرسوم التشريعي 12-93 الخاص بترقية الاستثمارات والذي يعتبر منطقة أوماش من المناطق الخاصة.

وبتاريخ 4 جوان 2007 تم تغيير الشكل القانوني للمؤسسة من شركة ذات مسؤولية محدودة SARL إلى شركة مساهمة SPA حيث تم رفع رأسمال المؤسسة من 135 مليون دج إلى 300 مليون دج.

وتحتوي مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب على أربع وحدات تتمثل فيما يلي:

- الوحدة الإنتاجية للدقيق والفرينة وتعد هذه الوحدة هي الوحدة الرئيسية والتي تعتبر محل الدراسة الميدانية وتقع بولاية بسكرة.
- الوحدة الإنتاجية للكسكس المتوسط والرقيق وتقع بولاية بسكرة.
- الوحدة المتعلقة بالاستيراد والتصدير المتخصصة في المواد الغذائية ومواد التغذية الحيوانية، إلا أن هذه الوحدة تركز نشاطها على إستيراد القمح اللين والصلب بشكل أساسي لتوجيهه إلى السوق الجزائرية، وتقع هذه الوحدة بولاية جيجل.
- وحدة صوامع التخزين الخاصة بالحبوب والواقعة بميناء جن جن بولاية جيجل، حيث تم تجهيزها بأحدث مستلزمات الشحن والتفريغ والتخزين وتحويل الحبوب، وقد قدر مبلغ الاستثمار الإجمالي لهذا المشروع بحوالي 2 مليار دينار جزائري، حيث تعد هذه الوحدة من حيث طاقة التخزين والمساحة التي تقدر بـ 9 هكتار أكبر مخزن للحبوب بأفريقيا.

مرت عملية إنجاز المؤسسة بالعديد من المراحل وصولا لمرحلة الإنتاج الفعلي، حيث كانت البداية مع وحدة الإستيراد والتصدير سنة 2000، من خلال عملية إستيراد القمح اللين والصلب ومن ثم توجيهه نحو السوق الوطنية، وتم إستغلال الفوائض المالية المحققة من هذه الوحدة في تمويل إنجاز باقي الواحدات، أما فيما يتعلق بوحدة الدقيق والفرينة فبداية الأشغال كانت خلال شهر أكتوبر سنة 2000 في حين انتهت الأشغال في هذه الوحدة شهر جويلية 2002، وكان إنطلاق الإنتاج الفعلي لهذه الوحدة في شهر مارس سنة 2003 بصفة فعلية ومستمرة، في حين بدأت الأشغال في وحدة الكسكس خلال شهر سبتمبر سنة 2001 وكانت بداية مرحلة الإنتاج الفعلي في سبمتمبر سنة 2003.

وفيما يتعلق بعملية الإنتاج في وحدة الدقيق والفرينة فإن المؤسسة تحوز على أحدث وأجود المعدات العصرية التي تتميز بالتكنولوجيا العالية حيث يتم إستيرادها من شركة BUHLER السويسرية الرائدة عالميا في مجال تكنولوجيا الطحن والتعبئة والتغليف للمواد الغذائية، وتقوم المؤسسة بإنتاج مجموعة متنوعة من المنتجات مختلفة الأحجام والأنواع والتي تضم ما يلي:

أ. **الدقيق:** يعتبر من المنتجات الرئيسية يتم إنتاجه بعدة أحجام وأنواع، حيث تنتج المؤسسة الدقيق الممتاز جدا يتم توفيره في أكياس بسعة 25 كلغ و10 كلغ، والدقيق الممتاز في أكياس بسعة 25 كلغ و10 كلغ والعادي يتوفر بنوعين الخشن والرقيق في أكياس بسعة 25 كلغ و 02 كلغ على التوالي.

ب. **الفرينة** : تعد من المنتجات الرئيسية ويتم توفيرها بنوعين الممتازة في أكياس 01 كلغ و 05 كلغ والعادية في أكياس بسعة 01 كلغ و05 كلغ و25 كلغ و50 كلغ.

ت. **السيمولات:** يعد منتج السيمولات من المنتجات الثانوية ويتوفر في نوع واحد وهو العادي في أكياس بسعة 25 كلغ.

ث. **النخالة:** وهي من المنتجات الثانوية يتم إنتاجها من بقايا إنتاج الدقيق والفرينة يتم توفيرها في أكياس سعتها 40 كلغ و100 كلغ ويتم توجيهها لمربيي المواشي لاستخدامها كعلف، ويصعب على المؤسسة التحكم في كمية الإنتاج منها لارتباطها بكميات إنتاج الدقيق والفرينة.

ثانيا: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

يتضمن الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GM SUD ما يلي:

أ. **المدير التنفيذي:** وهو المسؤول الأول في المؤسسة مهمته تسيير شؤون المؤسسة إداريا وتقنيا، ومسؤولية اتخاذ القرارات اللازمة والتنسيق بين مصالح المؤسسة.

ب. **الأمانة العامة:** مهمتها تسيير شؤون الأمانة وتتبع البريد الصادر والوارد وتسجيله، واتستقبال عملاء المؤسسة والزوار من أجل تيسير عملية الاتصال بمدير المؤسسة، إضافة إلى اتستقبال المكالمات الواردة وتحويلها نحو المديريات والمصالح وإبلاغ المعلومات إلى مختلف المصالح.

ت. **مديرية الإدارة العامة:** تحرص على ضمان تنفيذ القوانين وتتضمن مصلحة الوسائل العامة مهمتها تزويد مصالح المؤسسة بالمستلزمات اللازمة من معدات وعتاد ووسائل النقل وتندرج تحتها خلية الصيانة، خلية الأمن وخلية النقل، كما تتضمن مصلحة تسيير المستخدمين ومصلحة الأجور ومصلحة العلاقات العامة.

ث. **مديرية الإنتاج:** مهمتها الإشراف على الإنتاج وضمان جودته ومراقبة الأوزان، حيث تقوم بعملية متابعة كافة مراحل العملية الإنتاجية وصولا للمنتج النهائي، ومن ثم يتم إرسال عينة من المنتج إلى المخبر للتحقق من نوعية المنتج، وتضم مديرية الإنتاج مصلحة الإنتاج والتي تحتوي على وحدة إنتاج الكسكسي ووحدة إنتاج الدقيق والفرينة، ومصلحة التخزين.

ج. **مديرية التجارة:** مهمتها القيام بعملية التنسيق مع مديرية الإنتاج وتضم مصلحتين هما مصلحة الإرسال والتوزيع ومصلحة التموين.

ح. **مديرية المحاسبة والمالية:** مهمتها تسجيل العمليات المالية والمحاسبية ومراقبتها تضم أمين الصندوق ومصلحة المحاسبة العامة والمالية ومصلحة محاسبة المواد.

الفرع الثاني: التعريف بمؤسسة صناعة الكوابل ENICAB

من خلال ما يلي سيتم التعريف بمؤسسة صناعة الكوابل ببسكرة من خلال تقديم وصف عام لها وعرض هيكلها التنظيمي التنظيمي.

أولا: تقديم المؤسسة

تم تأسيس مؤسسة Enicab سنة 1986، في المنطقة الصناعية غرب مدينة بسكرة، وتتربع المؤسسة على مساحة تقدر ب 42 هكتار منها 12 هكتار مساحة مغطاة وتتضمن مباني الإدارة، ورشات الإنتاج، المخازن ومواقف السيارات، أما بالنسبة لـ 30 هكتار المتبقية فهي عبارة عن مساحات خضراء يمكن إستخدامها في بعض الأحيان كمخازن إضافية عند الحاجة، وهي شركة مساهمة SPA .

وتعد شركة صناعة الكوابل Enicab من أهم المؤسسات الصناعية في المنطقة، حيث تعتبر ذات طابع استراتيجي على المستوى الوطني والإفريقي، كما أنها تمتلك قدرة تنافسية في مجال صناعة الكوابل بالإضافة إلى قدرتها على تعويض المنتجات الأجنبية، من خلال إستخدام تقنيات الإنتاج المتطورة والتي نتج عنها حصول المؤسسة على مجموعة من الشهادات على المستوى العالمي والوطني من خلال تقديم منتجات عالية الجودة. ومن بين هذه الشهادات ,ISO 14001 :2015 ISO 9001 :2015 ISO 45001 :2018

وفي سنة 2008 تم خصخصة المؤسسة من خلال بيع 70% من أسهمها إلى مجمع جنرال كابل الأمريكية، وبقيت نسبة 30% في يد شركات المساهمة التابعة للدولة (société de gestion et de participation (SGP ، وفي سنة 2017 تم الإستحواذ على نسبة 70% من أسهم المؤسسة التي كانت ملك لجنرال كابل من قبل مجمع Condor Electronics وأصبحت المؤسسة 30 % من أسهمها تابعة لمجمع ELEK التابع للدولة و 70% تابعة لمجمع Condor Electronics أما أهم المتعاملين مع المؤسسة فهم Sonelgaz و Sonatrach والمؤسسات الفرعية لهما.

وتعمل شركة Enicab على إنتاج ما يلي:

أ. **الكوابل المنزلية** : وهي كوابل صلبة وشبه صلبة ومرنة تستخدم في المباني ومخصصة لتوصيل الأسلاك والكوابل للوحات والأجهزة الكهربائية والدوائر المنزلية والمكتبية، يتراوح ضغطها بين 250 v و 750 v معزولة بمادة PVC.

ب. **الكوابل الصناعية:** وهي كوابل مصنوعة من النحاس والألمنيوم تستخدم في المنشآت الصناعية لتشغيل الآلات يتراوح ضغطها ما بين 600 v و 1 kv كما يتم عزلها بمادتي PVC و PRC.

ت. **كوابل غير معزولة:** يتم إستخدامها في نقل التيار الكهربائي من المحولات إلى أماكن توزيع محددة، حيث تتحمل تيار تقدر شدته حوالي 22000 v.

ث. **الكوابل الملتوية الهوائية:** وتصنع من الألمنيوم وهي ذات الضغط المنخفض تستخدم في توزيع الطاقة الكهربائية في المناطق الريفية والحضرية والإنارة العمومية، وكذا كوابل الضغط المنخفض المتعلقة بتوصيل عدادات المشتركين.

ج. **كوابل ذات الضغط المتوسط والعالي:** هي كوابل مصنوعة من النحاس والألمنيوم يتراوح ضغطها بين 1 و 30 kv ويستخدم في عزلها PVC و PRC .

ح. **كوابل التحكم والإشارة** : وهي الكوابل المستخدمة في التحكم والإشارة للآلات والمعدات المنزلية والصناعية.

خ. **كوابل القاطرات:** كوابل القاطرات الكهربائية هي عبارة عن أسلاك موصلة نحاسية مخصصة لتشغيل القاطرات الكهربائية وخطوط الترامواي عن طريق Pantographe، ويتم إنتاجها بعدة أشكال.

د. **كوابل مقاومة للحرائق الخالية من الهالوجين:** تتميز هذه الكوابل بخصائص فريدة تمكنها من الحفاظ على وظيفتها (سلامة الدوائر) مع الحد من انبعاث غازات الهالوجين السامة والدخان عند تعرضها للحريق، وتلعب هذه الخصائص دورا هاما في ضمان سلامة الأشخاص وحماية الممتلكات في حال نشوب الحرائق.

ذ. **كوابل الطاقة الشمسية:** يتم صنع مواد العزل والغلاف الخارجي لهذه الكوابل من مواد خاصة خالية من الهالوجين، تتميز بأنها مقاومة لجميع أنواع التآكل الكيميائي والأوزون والأشعة الشمسية الفوق البنفسجية.

ثانيا: الهيكل التنظيمي:

يتضمن الهيكل التنظيمي لمؤسسة ENICAB المديريات التالية:

أ. **المديرية العامة:** مهمتها الإشراف والتنسيق بين جميع الدوائر بالمؤسسة وذلك من خلال مساعدة مجموعة إستشارية تتكون مما يلي:

1. **الرئيس المدير العام:** وهو المسؤول الأول في المؤسسة.
2. **مكتب مساعدة الرئيس المدير العام:** يهتم بتنظيم المواعيد والعمل على تقديم المعاملات في وقتها المحدد من أجل المصادقة عليها.
3. **المساعد القانوني:**مهمته معالجة وحل النزاعات سواء كانت الداخلية التي تكون بين المؤسسة وعمالها أو الخارجية بين المؤسسة والأطراف الخارجية.
4. **مصلحة الجودة، الوقاية والأمن والبيئة:** مسؤولة عن كل ما يتعلق بالأمن والوقاية والبيئة والجودة بالمؤسسة.
5. **مصلحة المعلوماتية:** وهو فرع أنشئ حديثا من أجل مواكبة التطورات على المستوى الوطني والدولي وتتجلى مهمته في توفير الخدمات المعلوماتية التي تستفيد منها المؤسسة بالنسبة لمختلف النشاطات.
6. **مصلحة الرقابة على التسيير والتدقيق:** مهمته المراجعة المحاسبية وتقييم سعر المنتجات.

وتندرج عن المديرية العامة سبع مديريات فرعية تتمثل فيما يلي:

أ. **المديرية التجارية:** وتنقسم بدورها إلى ما يلي:

1. **مصلحة إدارة المبيعات:** وهي مسؤولة عن عمليات الفوترة.
2. **المصلحة المكلفة بالتحصيل:** مهمتها تحصيل ديون المؤسسة من عملائها.
3. **المصلحة التجارية شرق جنوب:** مسؤولة عن متابعة الصفقات في منطقتي الجنوب والشرق من البلاد.
4. **المصلحة التجارية وسط غرب:** مسؤولة عن متابعة الصفقات في منطقتي الوسط والغرب من البلاد.
5. **مصلحة المنتجات النهائية:** وهي المسؤولة عن خروج المنتجات النهائية للعملاء بعد البيع.
6. **مصلحة التسويق والاتصال:** وهو المسؤول عن تمثيل المؤسسة في الصالونات الوطنية والملتقيات.

ب. **مديرية الإنتاج:** وتعد من أهم المديريات بالمؤسسة وتتكون من سبعة مصالح وكل مصلحة مختصة بمرحلة معينة من إنتاج الكوابل وهي مصلحة التعدين، مصلحة القلد والظفر، مصلحة تسيير وتخطيط الإنتاج، مصلحة العزل والتغليف، مصلحة التجميع والتغليف، مصلحة تحضير المادة العازلة ومصلحة صنع البكرات.

ت. **مديرية الموارد البشرية:** مهمتها تنظيم عمل المديريات والمصالح،تأهيل العمال وتوفير الشروط اللازمة للعمل مثل الترقيات والتكوين وتأمين محيط العمل وتحتوي على مصلحة الوسائل العامة، مصلحة إدارة المستخدمين، مصلحة تطوير الموارد البشرية ومصلحة التقارير والدفع والتصاريح.

ث. **مديرية الصيانة:** وهي مسؤولة عن صيانة الآلات والمعدات في المؤسسة وتتضمن مصلحة صيانة تجهيزات الإنتاج، مصلحة التصنيع، مصلحة الوسائل، مصلحة صيانة المباني والمنافع، مصلحة صيانة عتاد النقل والتكييف.

ج. **المديرية التقنية:** تسند لها مهمة مراقبة جودة منتجات المؤسسة وتحتوي على مصلحة المخابر، مصلحة التجارب، مصلحة مراقبة الجودة ومصلحة القياس والرقابة التنظيمية.

ح. **مديرية التموين:** مهمتها تزويد المؤسسة بالمواد الأولية (النحاس، الألمنيوم، PVC , PRC) أو قطع الغيار والمواد التي المستخدمة في أعمال أخرى كالدواليب والدهن وتتضمن مصلحة مشتريات المادة الأولية، مصلحة تسيير المخزون، مصلحة العبور والتصاريح الجمركية ومصلحة قطع الغيار.

خ. **المديرية المالية والمحاسبية:** مسؤولة عن تسجيل العمليات المالية والمحاسبية، هدفها تقديم صورة واضحة عن والضعية المالية والمحاسبية للمؤسسة تتضمن مصلحة المالية، مصلحة الميزانية، مصلحة المحاسبة العامة ومصلحة المحاسبة التحليلية.

الفرع الثالث: التعريف بمؤسسة قديلة للمياه المعدنية GUEDILA

من خلال ما يلي سيتم التعريف بمؤسسة قديلة للمياه المعدنية ببسكرة من خلال تقديم وصف عام لها وعرض هيكلها التنظيمي التنظيمي.

أولا: تقديم المؤسسة

تم تقديم اقتراح لإنشاء وحدة متخصصة في تعبئة المياه المعدنية وذلك من أجل إنعاش مخطط التنمية الاقتصادي والاجتماعي الذي يهدف إلى إستغلال الموارد المحمية في ولاية بسكرة، وذلك تبعا للمرسوم التنفذي تحت رقم 69-138 بتاريخ 23 ماي 1983 ووفقا للمداولة رقم 201-83 المؤرخة بـ 19 مارس 1983 من قبل المجلس الشعبي الولائي لولاية بسكرة والذي حدد من خلالها شروط الإنشاء ومهام وحدة المياه المعدنية.

وتبعا للمداولة رقم 06-1984 تمت الموافقة الرسمية على إنشاء وحدة المياه المعدنية وكانت الإنطلاقة في عملية الإنتاج بتاريخ 1987 حيث قدرت طاقتها الانتاجية بـ24 ألف قارورة يوميا.

أما الإعلان عن المؤسسة ككيان مستقل من خلال حل المؤسسة وبيعها للخواص فقد تم الإعلان عن وجودها بتاريخ 04 ماي 2003 وكانت بداية الإنتاج في شهر 7 من سنة 2004 تحت إسم مؤسسة قديلة للمياه المعدنية الكائن مقرها في منطقة جمورة بولاية بسكرة وهي تعتبر كمؤسسة ذات أسهم (SPA)، وتتربع المؤسسة على مساحة تقدر بـ 63881 م^2 منها 8832.1 مساحة مغطاة وتتضمن مباني الإدارة 311 م^2، ورشات الإنتاج 4201.1 م^2، المخازن 4320 م^2.

أما فيما يخص منتجات مؤسسة قديلة فإنها مرت بعدة مراحل، حيث بدايتها في سنة 2004 كانت تنتج نوعين من العبوات هي 1.5 لتر و0.5 لتر، وفي سنة 2007 أضافت المؤسسة إنتاج عبوات 2 لتر، وفيما بعد أصبحت تنتج عبوات 1 لتر، 0.33 لتر، أما في سنة 2010 فتم إنتاج عبوات مخصصة للرياضة بحجم 0.5 لتر و 1 لتر، ويمكن توضيح مكونات الحاويات والرزم التي تتضمنها فيما يلي:

- حاوية 2 لتر: تحتوي كل حاوية على 86 رزمة وكل رزمة تحتوي على 6 عبوات.
- حاوية 1.5 لتر: تحتوي كل حاوية على 112 رزمة وكل رزمة تحتوي على 6 عبوات.

- حاوية 1 لتر: تحتوي كل حاوية على 108 رزمة وكل رزمة تحتوي على 6 عبوات.
- حاوية 0.5 لتر: تحتوي كل حاوية على 150 رزمة وكل رزمة تحتوي على 12 عبوة.
- حاوية 0.33 لتر: تحتوي كل حاوية على 225 رزمة وكل رزمة تحتوي على 12 عبوة.
- حاوية 1 لتر رياضي: تحتوي كل حاوية على 140 رزمة وكل رزمة تحتوي على 6 عبوات.
- حاوية 0.5 لتر رياضي: تحتوي كل حاوية على 150 رزمة وكل رزمة تحتوي على 12 عبوة.

وتقوم المؤسسة بالتعامل مع مجموعة من الموردين من أجل تزويدها بالمواد التي تخص التعبئة والتغليف، حيث تتحصل على العبوات من قبل SGT, FIB، وبطاقة الوسم من قبل PICOPARK, BARBI أما غطاء العبوة فتحصل عليه من قبل SGT, BOLIM.

ثانيا: الهيكل التنظيمي

يتضمن الهيكل التنظيمي لمؤسسة GUEDILA ما يلي:

- **المديرية العامة:** يندرج تحتها مباشرة ما يلي:

➢ **المدير العام:** هو المسؤول الأول في المؤسسة مهمته الأساسية تسيير الشؤون اليومية والمشاركة في الوظائف التنفيذية، وهو المسؤول أيضا عن التنسيق بين مصالح وأقسام المؤسسة والإطلاع على الوضعية المالية ومختلف المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات المناسبة للتسيير اليومي.

➢ **نائب المدير العام:** يعتبر عنصرا أساسيا في المؤسسة ويساهم في إستمرار العمل بسلاسة في المؤسسة سواء في حالة الغياب أو حالة التفويض.

➢ **الأمانة العامة:** مهمتها تسيير شؤون الأمانة وتنسيق الوثائق والمراسلات، وتسهيل عملية الاتصال بمدير المؤسسة، إضافة إبلاغ المعلومات إلى مختلف المصالح.

كما تندرج تحت المديرية العامة خمس أقسام تتمثل فيما يلي

أ. **قسم الجودة والصحة والسلامة المهنية والبيئة QHSE:** وينقسم إلى مصلحتين هما:

1. **مصلحة الصحة والسلامة والبيئة:** مهمتها تنفيذ الإجراءات التي من شأنها ضمان الصحة والسلامة والبيئة في المؤسسة كما تضمن الالتزام بالمعايير والقوانين ذات الصلة.
2. **مصلحة ضمان الجودة وأمن الغذاء:** مهمتها ضمان أن منتجات المؤسسة تفي بمتطلبات ومعايير الجودة والسلامة وبالتالي مراجعة المعايير من أجل ضمان الالتزام بتلك المعايير.

ب. **قسم التموين وتسيير المخزون:** وينقسم إلى مصلحتين هما:

1. **مصلحة البرمجة وتسيير المخزون:** مهمتها تنسيق تخزين المواد الأولية وضمان توفرها وسهولة الحصول عليها عند الحاجة كما تضمن هذه المصلحة تنسيق تخزين المنتجات النهائية الموجهة للتوزيع.

2. **مصلحة المشتريات:** مهمتها تأمين الحصول على المواد الأولية وقطع الغيار من قبل موردي المؤسسة.

ت. **قسم المالية والمحاسبة:** وتشمل خمس مصالح تتمثل فيما يلي:

1. **مصلحة الموارد البشرية:** تضم هذه المصلحة وحدتين، وحدة المستخدمين مهمتها متابعة كل ما يخص العمل من لحظة التوظيف وحتى التقاعد، حضور وغياب وغيرها، بالإضافة إلى مراقبة حركة العاملين داخل المؤسسة وضمان إلتزامهم بالضوابط المهنية، أما وحدة التدريب والتطوير فهتهم بتدريب وتطوير العاملين من أجل تنمية مهاراتهم لمواكبة التغيرات في بيئة العمل وذلك وفقا لاختصاصاتهم.
2. **مصلحة الوسائل العامة:** مهمتها دعم العمليات التشغيلية بالمؤسسة كما تضمن سير العمل عن طريق التسيير المتكامل للموارد والتجهيزات وتضم فرع الإعلام الآلي مسؤول عن تسيير وصيانة نظم المعلومات بالمؤسسة، فرع اللوجستيك يركز على تحسين سلاسل الإمداد وضمان، فرع الوسائل العامة وفرع الوقاية والمحيط مهمته صيانة معدات وأدوات الإنتاج الكهربائية في حال حدوث أي أعطال إضافة إلى رقابة جميع الأجهزة وصيانتها.
3. **مصلحة المحاسبة:** تعنى مصلحة المحاسبة بإمساك السجلات المحاسبية والعديد من الأعمال المحاسبية، إضافة إلى إعداد ميزانيات المؤسسة، إعداد الفواتير، مسك السجلات المتعلقة بالبنوك، وغيرها من الأعمال.
4. **مصلحة المالية:** مهمتها التكفل بالجانب المالي في المؤسسة عن طريق القيام بالتحليل المالي لوضعية المؤسسة المالية، القيام بالرقابة الدورية لخزينة المؤسسة، بالإضافة إلى القيام بإعداد التصاريح الضريبية.
5. **مصلحة الرقابة على التسيير:** مهمتها القيام بالرقابة على جميع المصالح التابعة لهذا القسم.

ث. **قسم الاستغلال:** مهمته إدارة وتنظيم عمليات الإنتاج داخل المؤسسة وتتضمن خمس خطوط إنتاج، بالإضافة إلى مكتب الطرق والمناهج والذي يهتم بوضع المعايير اللازمة من أجل التحسين من كفاءة وفعالية العمليات داخل المؤسسة ومن ثم التأكد من تنفيذها بنجاح.

ج. **قسم التسويق والمبيعات:** ويضم مصلحتين هما:

1. **مصلحة المبيعات:** مهمتها إدارة العلاقة مع الزبائن وتحسين علاقة المؤسسة بهم حيث تتضمن مهامها ضمان متابعة الفواتير، التحسين من إدارة المخزون من أجل ضمان توافر منتجات المؤسسة وتنسيق التفاعل والاتصال مع الزبائن.
2. **مصلحة التسويق:** تتم فيها جميع التعاملات التسويقية كتحديد أسعار المنتوج والترويج المناسب.

المطلب الثاني: الوضعية المالية في المؤسسات محل الدراسة

سيتم التطرق من خلال هذا المطلب إلى الوضعية المالية للمؤسسات محل الدراسة خلال الفترة من 2017 إلى 2020 .

الفرع الأول : التحليل الإحصائي الوصفي لمؤشرات الأداء المالي

تم الإكتفاء بأهم المؤشرات التي تقيس الربحية والمتمثلة في ROA، ROE، ROS لتقييم الأداء المالي في المؤسسات محل الدراسة وذلك لإمكانية حسابها من خلال الحسابات الاجتماعية الموجودة في موقع السجل التجاري، وكذا إمكانية حسابها في

المؤسسات سواء كانت مدرجة أو غير مدرجة في البورصة، إضافة إلى كونها تمثل عامل مشترك في إعتمادها من قبل العديد من الدراسات، والتي يمكن ذكر بعضها من خلال الجدول التالي:

الجدول (4–1): بعض الدراسات التي تناولت مؤشرات الربحية ROA، ROE، ROS لتقييم الأداء المالي

إسم الباحث	عنوان الدراسة	المؤشرات المعتمدة
(Affes & Jarboui, 2023)	The impact of corporate governance on financial performance: a cross- sector study	ROE
(Hariem & Turgut, 2023)	The Effect of Corporate Governance on Financial Performance: Evidence From a Shareholder-Oriented System	ROA ،ROE
(Kaura, Dharwal, Harjit, & Kaur, 2019)	Impact of Corporate Governance on Financial Performance of Information Technology Companies	ROA ،ROE
(سلفاوي، 2017)	محاولة تقييم الأداء الشامل للمؤسسة (دراسة حالة عينة من المؤسسات البترولية العاملة بالجزائر خلال الفترة 2011-2015)	ROA ،ROE ،ROS

المصدر: من إعداد الطالبة

وسيتم المعالجة الإحصائية لمؤشرات الأداء المالي في المؤسسات محل الدراسة من خلال حساب بعض القيم الإحصائية والمتمثلة في المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري وأعلى وأدنى قيمة كما هو موضح في الجدول التالي.

الجدول (4–2): التحليل الإحصائي الوصفي لمؤشرات الأداء المالي في المؤسسات محل الدراسة (2017–2020)

	ROA	ROE	ROS
Moyenne	0.148	0.183	0.108
Maximum	0.477	0.745	0.311
Minimum	-0.029	-0.049	-0.045
Ecart type	0.176	0.255	0.123
N	12	12	12

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS22

يلاحظ من الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي للعائد على الأصول في المؤسسات محل الدراسة بلغ 0.148 بانحراف معياري بلغ 0.176، أما المتوسط الحسابي للعائد على حقوق الملكية بلغ 0.183 بانحراف معياري 0.255، في حين بلغ المتوسط الحسابي للعائد على المبيعات 0.108 بانحراف معياري بلغ 0.123، وتشير النتائج إلى أن جميع المتوسطات الحسابية للمؤشرات المدروسة كانت بإشارة موجبة حيث كلما إرتفعت قيمة هذه المؤشرات كلما دل ذلك على مستوى أداء مالي قوي وإدارة مالية فعالة.

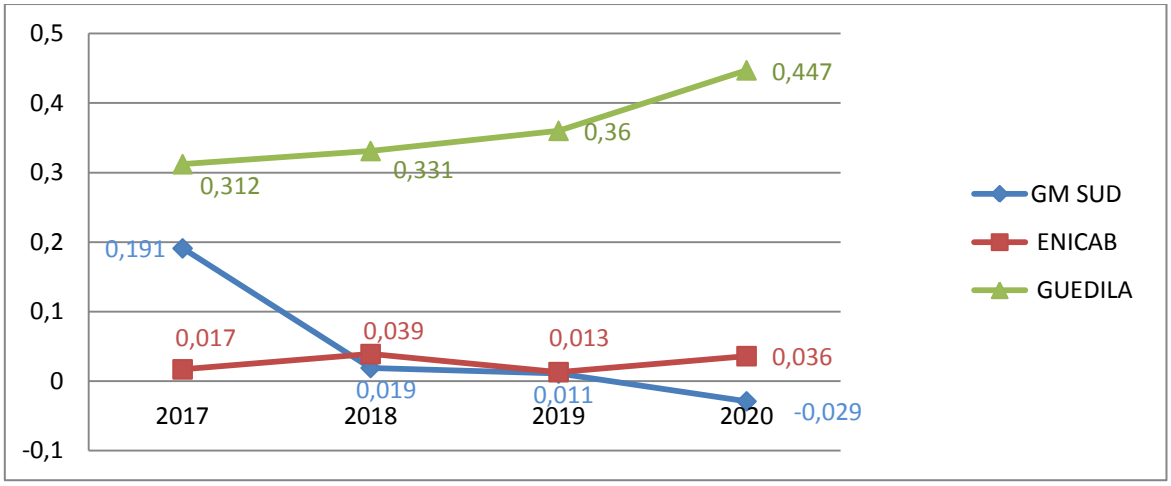
الفرع الثاني: تطور المؤشرات المالية في المؤسسات محل الدراسة

من خلال هذا العنصر سيتم التطرق إلى تطور المؤشرات المالية والمتمثلة في معدل العائد على الأصول، معدل العائد على حقوق الملكية و معدل العائد على المبيعات في شركات المساهمة محل الدراسة خلال الفترة من 2017 إلى 2020.

أولا: معدل العائد على الأصول ROA

إن إرتفاع قيمة هذا المؤشر تدل على مدى كفاءة المؤسسة في إدارة أصولها بفعالية على نحو يحقق لها أرباح مرتفعة، والشكل التالي يوضح تطور مؤشر العائد على الأصول في المؤسسات محل الدراسة خلال الفترة الممتدة من 2017 إلى 2020.

الشكل (1-4): تطور معدل العائد على الأصول في المؤسسات محل الدراسة خلال الفترة 2017-2020



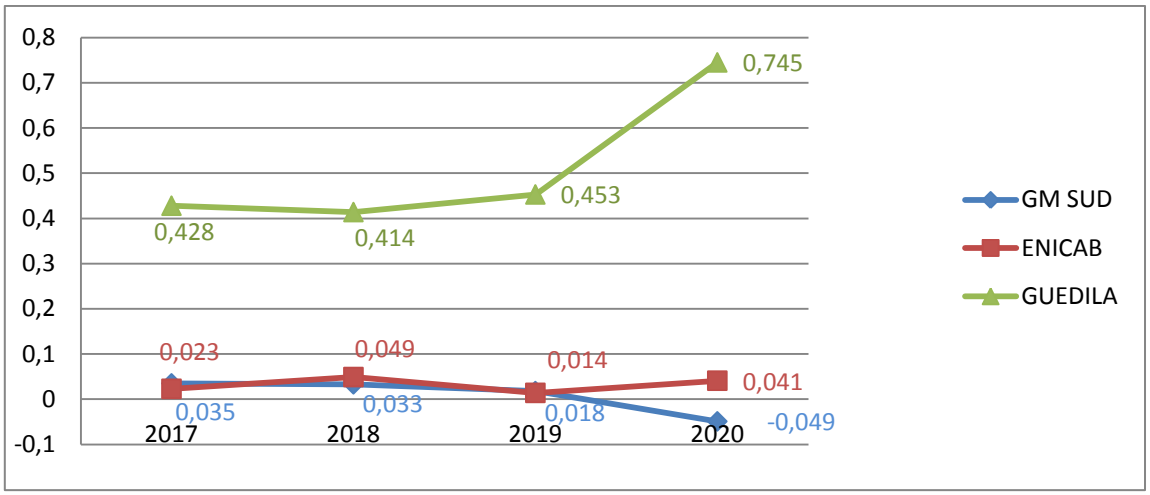
المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على (sidjilcom، 2023) ووثائق مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

من خلال الشكل أعلاه يلاحظ أن أعلى قيمة لهذا المؤشر بلغت 0,447 حيث كانت من نصيب مؤسسة GUEDILA سنة 2020 ويلاحظ أن قيمة هذا المؤشر في هذه المؤسسة في تزايد مستمر منذ 2017، أما أدنى قيمة لهذا المؤشر بلغت – 0,029 سنة 2020 وكانت من نصيب شركة المطاحن الكبرى للجنوب وهو ما يعني أن المؤسسة حققت خسائر تفوق إجمالي الأصول بنسبة 2,9 % ويلاحظ أن قيمة هذا المؤشر لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب في تراجع منذ سنة 2017، أما مؤسسة ENICAB فقد عرفت قيمة المؤشر فيها تذبذبا منذ سنة 2017 وكانت أعلى قيمة للمؤشر سنة 2018 بقيمة 0,039، كما أنه أظهر تحسنا ملحوظا لسنة 2020 حيث بلغ 0,036 بإشارة موجبة بعد الإنخفاض الذي شهده سنة 2019 حيث سجل في هذه السنة أدنى قيمة له خلال السنوات الأربع والتي بلغت 0,013.

ثانيا: معدل العائد على حقوق الملكية (الأموال الخاصة) ROE

إن الإرتفاع في قيمة هذا المؤشر تدل على قدرة المؤسسات محل الدراسة على تحقيق الأرباح وذلك انطلاقا من أموالها الخاصة، وكما هو موضح في الفصل الأول فإن هذا المؤشر يقيس العائد المحقق من كل وحدة نقدية مستثمرة من قبل المساهمين، والشكل التالي يوضح تطور مؤشر العائد على حقوق الملكية في المؤسسات محل الدراسة خلال الفترة الممتدة من 2017 إلى 2020.

الشكل (2–4) : تطور معدل العائد على حقوق الملكية في المؤسسات محل الدراسة خلال الفترة 2017–2020



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على (sidjilcom، 2023) ووثائق مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

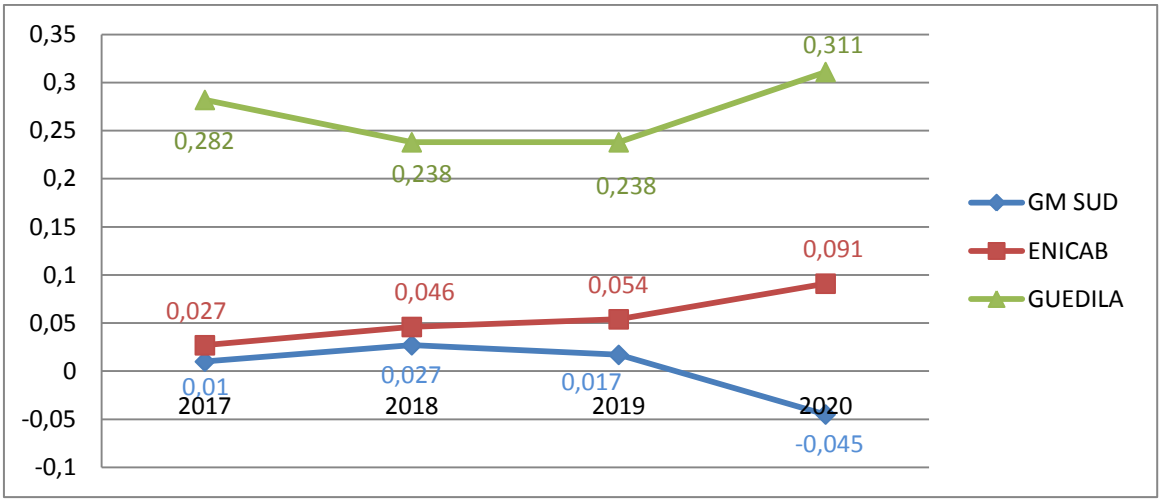
من خلال الشكل أعلاه يلاحظ أن أعلى قيمة لهذا المؤشر كانت لمؤسسة GUEDILA حيث بلغت قيمته 0,745 سنة 2020 في حين كانت هذه النسبة متذبذبة خلال سنوات 2017، 2018 ، 2019 ، أما أدنى قيمة له كانت لشركة المطاحن الكبرى بإشارة سالبة لسنة 2020 حيث بلغت – 0,049 وهو ما يشير إلى الخسائر التي سجلتها في النتيجة الصافية سنة 2020 وتجدر الإشارة إلى أن قيمة المؤشر في هذه المؤسسة في تراجع مستمر منذ 2017 حيث بلغت أعلى قيمة لهذا المؤشر 0,035 سنة 2017، أما مؤسسة ENICAB فقد كانت قيمة هذا المؤشر متذبذبة منذ 2017 حيث سجلت أعلى قيمة لها سنة 2018 بقيمة تقدر بـ 0,049 في حين كانت أدنى قيمة سنة 2019 حيث بلغت قيمته 0,014 إلا أنه سرعان ما سجل إرتفاعا لسنة 2020 وبلغ 0,041 .

ثالثا: معدل العائد على المبيعات ROS

يشير معدل العائد على المبيعات إلى الأرباح الصافية التي تحققها المؤسسة مقارنة برقم أعمالها، كما تدل الإشارة الموجبة لهذا المؤشر على قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح الصافية انطلاقا من كل وحدة نقدية واحدة من رقم أعمالها.

والشكل التالي يوضح تطور مؤشر العائد على الأصول في المؤسسات محل الدراسة خلال الفترة الممتدة من 2017 إلى 2020.

الشكل (3-4) : تطور معدل العائد على المبيعات في المؤسسات محل الدراسة خلال الفترة 2017-2020

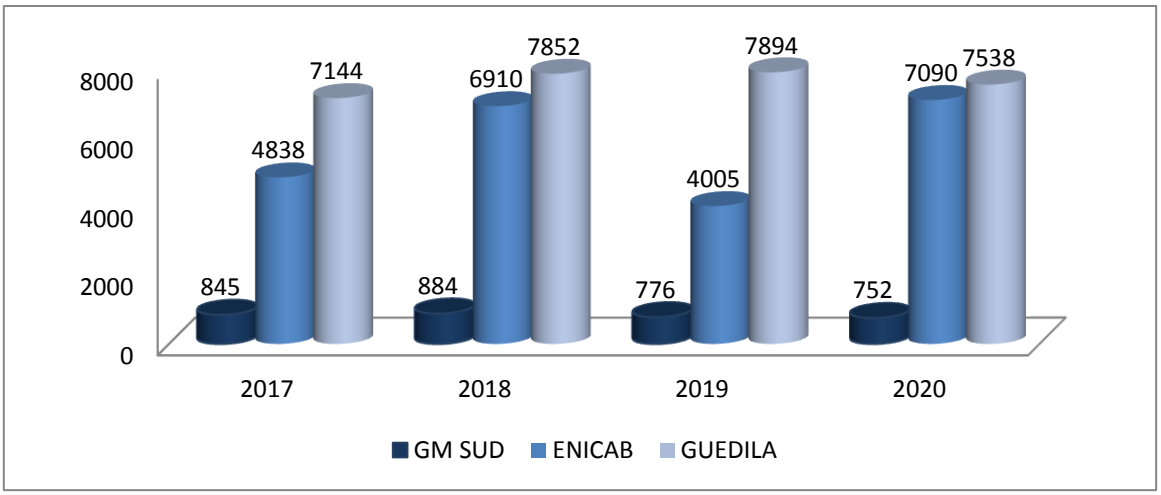


المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد (sidjilcom، 2023) ووثائق مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

من الشكل أعلاه يلاحظ أن مؤسسة GUEDILA سجلت أعلى قيمتين للمؤشر لسنتي 2020 و2017 على التوالي 0,311 و 0,282 في حين تراجعت قيمة المؤشر لسنتي 2018 و 2019 بقيمة ثابتة بلغت 0,238، أما مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب كانت أعلى قيمة للمؤشر سنة 2018 حيث بلغت 0,027 أما أدنى قيمة كانت سنة 2020 بإشارة سالبة بلغت – 0,045، في حين كانت قيمة المؤشر في تزايد مستمر منذ 2017 لمؤسسة ENICAB حيث بلغت أعلى مستوياتها سنة 2020 بقيمة تقدر بـ 0,091.

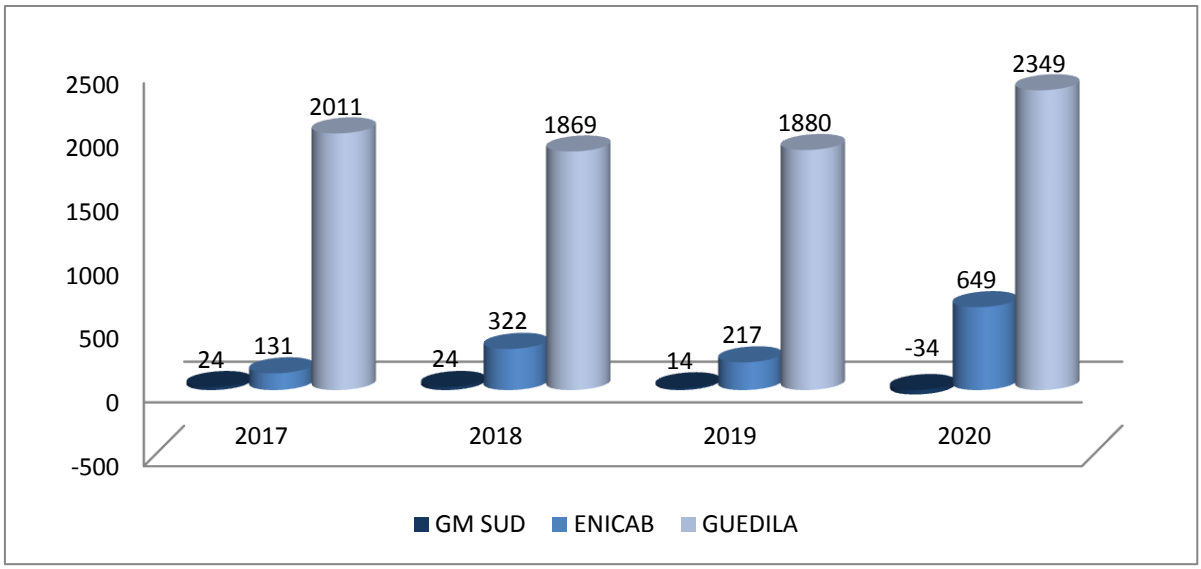
ويمكن تفسير تطور المؤشرات المالية في المؤسسات محل الدراسة ROA، ROE، ROS بجملة من العوامل ناتجة عن التأثير المزدوج للتطور الذي شهده رقم الأعمال وبالتالي التغير في الإيرادات التشغيلية وكذا التغير في المصاريف التشغيلية الأمر الذي يؤدي بالضرورة إلى التغير في النتيجة الصافية خلال الفترة الممتدة من 2017 إلى 2020، ويمكن توضيح ذلك من خلال ما يلي:

الشكل(4-4):تطور رقم الأعمال في المؤسسات محل الدراسة خلال 2017-2020 (الوحدة مليون دينار جزائري)



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على (sidjilcom، 2023) ووثائق المؤسسة

الشكل(5-4):تطور النتيجة الصافية في المؤسسات محل الدراسة خلال 2017-2020 (الوحدة مليون دينار جزائري)



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على (sidjilcom، 2023) ووثائق المؤسسة

يلاحظ من الشكلين السابقين أن رقم الأعمال في مؤسسة قديلة شبه مستقر خلال السنوات من 2017 إلى 2020 إلا أنه سجل إرتفاعا بنسبة 5,95 % لسنة 2020 مقارنة بسنة 2017، ورغم أن رقم الأعمال لسنة 2020 إنخفض نسبيا مقارنة بسنتي 2018 و 2019 إلا أن النتيجة الصافية سجلت أعلى قيمة لها لسنة 2020 مقارنة بالسنوات الأربع وكانت نسبة الزيادة 16,79 % مقارنة بسنة 2017، وبالتالي أدى ذلك إلى إرتفاع قيمة المؤشرات الثلاثة لسنة 2020 وهو ما يدل على قدرة المؤسسة في خفض التكاليف التشغيلية، أما في المطاحن الكبرى للجنوب سجلت تراجعا في رقم الأعمال بنسبة 10,98 % لسنة 2020 مقارنة بسنة 2017 والنتيجة الصافية السالبة التي سجلتها المؤسسة لسنة 2020 إضافة إلى الإرتفاع المستمر في التكاليف التشغيلية كل ذلك أثر على تراجع قيمة المؤشرات الثلاثة وصولا إلى القيم السالبة لسنة 2020، في حين أن مؤسسة ENICAB كان رقم الأعمال متذبذا إلا أنها سجلت إرتفاع في رقم الأعمال بشكل ملحوظ خلال سنة 2020 مقارنة بسنة 2017 حيث قدرت نسبة الزيادة بـ 46,52 % وإرتفاع النتيجة الصافية لسنة 2020 بنسبة 395,13 % مقارنة بالنتيجة الصافية لسنة 2017 ، وتجدر الإشارة إلى أن الإنخفاض المسجل في رقم الأعمال والنتيجة الصافية لسنة 2019 بعد الإرتفاع المسجل لسنة 2018 كان بسبب تنظيم عمال المؤسسة لإضرابات دامت 6 أشهر، إلا أنه في سنة 2020 وبعد التحكم في التكاليف التشغيلية وإرتفاع رقم الأعمال والنتيجة الصافية كل ذلك أدى إلى الإرتفاع الملحوظ في قيمة المؤشرات الثلاثة لسنة 2020.

المطلب الثالث: جانب من الاهتمامات الاجتماعية والبيئية في المؤسسات محل الدراسة

يمكن إيجاز بعض الاهتمامات الاجتماعية والبيئية في المؤسسات محل الدراسة من خلال التطرق لكل مؤسسة كما يلي:

الفرع الأول: جانب من الاهتمامات الاجتماعية والبيئية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GM SUD

يعتبر توفير الصحة والسلامة المهنية أحد أهم الجوانب التي يجب أن تولي لها المؤسسات الاهتمام الكافي تجاه العمال، و في هذا الإطار تجدر الإشارة إلى أنه توجد مجموعة من القوانين الجزائرية التي تتطرق إلى السبل والوسائل التي يجب إعتمادها من أجل ضمان وتوفير أحسن الظروف فيما يتعلق بالأمن والوقاية الصحية وطب العمل لفائدة العمال وأيضا تحديد المسؤولين عن تنفيذها، حيث تتناول هذه القوانين القواعد العامة المتعلقة بالأمن والوقاية الصحية في بيئة العمل، القواعد العامة المتعلقة بالتكوين والإعلام فيما يخص المخاطر المهنية الموجهة للعمال وتنظيم وتمويل الوقاية الصحية في المؤسسات وتتمثل هذه القوانين فيما يلي (وزارة العمل والتشغيل والضمان الإجتماعي، 2024):

- القانون رقم 85 /05 بتاريخ 16 شهر 2 سنة 1985، والمتعلق بحماية الصحة وترقيتها (الجريدة الرسمية رقم 1985/08)، المعدل والمتمم بـ:
  - ✓ القانون رقم 15/88 بتاريخ 15 شهر 5 سنة 1988 (الجريدة الرسمية رقم 1988/4).
  - ✓ القانون رقم 17/90 بتاريخ 17 شهر 6 سنة 1990 (الجريدة الرسمية رقم 1990/35).
  - ✓ القانون رقم 09/98 بتاريخ 19 شهر 8 سنة 1998 (الجريدة الرسمية 1998/61).
  - ✓ القانون رقم 18/04 بتاريخ 25 شهر 12 سنة 2004، الخاص بالوقاية من المخدرات والمؤثرات العقلية وقمع الاستعمال والاتجار غير المشروعين بها (الجريدة الرسمية رقم 2004/83).
  - ✓ الأمر رقم 07/06 بتاريخ 15 شهر 6 سنة 2006 (الجريدة الرسمية رقم 2006/47).
  - ✓ القانون رقم 13/08 بتاريخ 20 شهر 6 سنة 2008 (الجريدة الرسمية رقم 2008/44).
- القانون رقم 07/88 بتاريخ 26 شهر 1 سنة 1988، الخاص بالوقاية الصحية والأمن وطب العمل (الجريدة الرسمية رقم 1988/4)، حيث تم إصدار جملة من النصوص القانونية للقانون الإطار 88 /07 بتاريخ 26 شهر 1 سنة 1988 والتي تتعلق بما يلي:
- إنشاء لجان متساوية الأعضاء من أجل الوقاية في مجال الصحة والأمن أو تعيين مندوبين مكلفين بالوقاية الصحية والأمن، مع توضيح صلاحيات تلك اللجان وظروف سيرها.
- إنشاء لجان ما بين المؤسسات من أجل الوقاية الصحية والأمن، مع ضرورة تحديد صلاحيتها وظروف عملها.
- إنشاء مصلحة للوقاية الصحية والأمن باعتبارها ضمن الهيكل التنظيمي في كل هيئة مستخدمة يتجاوز عدد العمال فيها 50 عاملا.
- أحكام من أجل الوقاية العامة للحماية فيما يتعلق بالصحة والأمن في بيئة العمل.
- أحكام خاصة مطبقة على المواد والمنتوجات أو المستحضرات الخطرة في بيئة العمل.
- أحكام مطبقة في قطاع البناء والأشغال العمومية والري.

- أحكام متعلقة بحماية صحة العمال وأمنهم من المخاطر الكهربائية.
- تنظيم طب العمل.

وفي إطار توفير الصحة والسلامة المهنية وبالنسبة لحوادث العمل في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب فقد إنخفض عدد حوادث العمل من 6 حوادث عمل لسنة 2022 إلى 4 حوادث عمل لسنة 2023، وهو مؤشر جيد يبين قدرة المؤسسة في حصر مناطق الخطر والإكثار من وسائل الحماية، كما أن كل هذه الحوادث كانت نتيجة لقلة الوعي والإهمال من قبل العاملين، لذلك تقوم المؤسسة بصفة دورية بحملات توعية بين العاملين، وكذا توكيل رؤساء العمل في الورشات بضرورة تعزيز ثقافة السلامة وسط العمال وضمان تطبيق اللوائح ومعايير الصحة والسلامة في جميع أرجاء المؤسسة وكذا تقوية التواصل فيما بين العمال قبل تشغيل الآلات لأخذ الحيطة والحذر، والعمل على توثيق إرشادات الحماية لتكون مرجعا للعمال الجدد، وضمان تذكرها كل ما دعت الحاجة لذلك، وفيما يخص الرعاية الصحية للعاملين ترتبط المؤسسة بعقد إتفاقية مع مؤسسة الصحة الجوارية بطولقة من أجل إرسال طبيب (طب عام) للمؤسسة لفحص العاملين الذين يحتاجون إلى رعاية صحية.

ويلاحظ أن عدد العاملين في المؤسسة إنخفض من 145 عامل سنة 2021 إلى 133 عامل سنة 2023 من العمال ذوو العقود المؤقتة وهو مؤشر سلبي يشير إلى إنخفاض مساهمة المؤسسة في امتصاص البطالة ، وذلك من أجل السيطرة على تكاليف الموظفين ورغبة من صناع القرار في تحسين الأداء المالي من خلال السعي نحو تخفيض التكاليف التشغيلية، حيث إتخذت المؤسسة بعض الإجراءات من أجل تحسين الكفاءة وإستخدام التكنولوجيا لتعزيز الصحة والسلامة من ناحية وزيادة الإنتاجية من ناحية أخرى وعلى سبيل المثال تم إقتناء آلات لتغليف المنتجات في وحدة الفرينة والتي تقوم بعدة مهام كانت موكلة لمجموعة من العاملين، كما يلاحظ أن المؤسسة ورغبة منها في السيطرة على التكاليف لم تقم بإعداد دورات تكوينية منذ سنة 2020 حيث قامت بإعداد دورة واحدة خلال هذه السنة وخصت في عملية التكوين 12 إطار من إطارات المؤسسة.

وفي إطار علاقة المؤسسة بعملائها فإن المؤسسة ملزمة بضرورة حماية حقوق عملائها بموجب قانون حماية المستهلك المرقم بـ 18-09 بتاريخ 10 جويلية 2018 ، المعدل والمتمم للقانون رقم 09-03 بتاريخ 25 فيفري 2009 والمتعلق بحماية المستهلك وقمع الغش، وهو ما يساهم في بناء روابط قويه بين المؤسسة وعملائها.

وتقوم المؤسسة بأنشطة خيرية كل سنة حيث يتم تكريم حفظة القرءان الكريم في المنطقة بمبالغ مالية سنوية تقدر إجمالا بـ 100000,00دج، كما كانت في سنوات سابقة تشارك في أعمال خيرية أخرى والمتمثلة في تقديم وجبات الإفطار للصائمين ودعم الأنشطة الرياضية من خلال دعم النوادي الرياضية في المنطقة ، وفي سنة 2023 قامت بتقديم منح عينية تتمثل في مواد غذائية بمناسبة شهر رمضان إلى العمال ذوي الدخل المحدود، إضافة إلى منحهم مبالغ سنوية في شهر رمضان كمنح نقدية للعمال ذوي الدخل الضعيف تقدر إجمالا بـ 1120000,00 دينار جزائري.

أما في المجال البيئي وفيما يتعلق بحجم النفايات مقارنة بالحجم الكلي للإنتاج نلاحظ أن المؤسسة إستطاعت تخفيض حجم النفايات بكافة أنواعها وهذا يشير إلى أن المؤسسة تعمل على تحسين أثرها البيئي والتقليل من الهدر وزيادة فعالية إستخدام المواد

الأولية حيث بلغ حجم النفايات في المؤسسة لسنة 2022 لكل من الأكياس البلاستيكية والعلب الكرتونية ورواسب المادة الأولية على التوالي 350 كلغ، 430 كرتون، 12 قنطار أما سنة 2023 بلغت 350 كلغ، 20 كرتون، 2 قنطار علما أن حجم الإنتاج الكلي في المؤسسة إرتفع من 689,27 239 قنطار لسنة 2022 إلى 664,05 246 قنطار لسنة 2023، وهو ما يدل على الفعالية في عمليات الإنتاج وإدارة الموارد، والجدير بالذكر أنها تقوم بإعادة إستعمال النفايات والمتعلقة بالعلب الكرتونية والأكياس البلاستيكية (للتخزين والتغطية) وتثمين المتبقي منها وبيعها لمؤسسات إعادة التدوير وهذا يدخل ضمن الإجراءات القانونية والمتعلقة بقانون 19 / 01 والذي ينص على الطرق الأمنة للتخلص من النفايات في المؤسسات الصناعية ومن بين هذه الطرق تثمين النفايات، وفيما يتعلق بالطاقة الكهربائية المستهلكة إستطاعت المؤسسة تخفيض الطاقة الكهربائية المستهلكة لسنة 2023 مقارنة بسنة 2022 من 214,84 492 2 KWH لسنة 2022 إلى 609,60 360 2 KWH لسنة 2023 رغم الإرتفاع المسجل في حجم الإنتاج وذلك يشير إلى قدرة المؤسسة في تحسين كفاءة إستخدام الطاقة الكهربائية.

الفرع الثاني: جانب من الاهتمامات الاجتماعية والبيئية لمؤسسة ENICAB

فيما يتعلق بالصحة والسلامة المهنية فإن المؤسسة حائزة على شهادة ISO 45001 منذ سنة 2018 والذي يهدف إلى توفير بيئة عمل آمنة وتقليل المخاطر في مكان العمل، إضافة إلى توفر منصب طبيب على مستوى المؤسسة، أما بالنسبة لحوادث العمل يلاحظ أن عدد حوادث العمل في مؤسسة ENICAB إرتفع من 10 حوادث عمل لسنة 2022 إلى 23 حادث عمل لسنة 2023، وقد إتضح أن أغلب هذه الحوادث كانت ناتجة عن قلة الوعي لدى العاملين وسعيا من المؤسسة نحو الالتزام بتحقيق السلامة والصحة المهنية والتقليل من حوادث العمل والسيطرة عليها، إتخذت المؤسسة جملة من الإجراءات أهمها تغيير طريقة تقديم الدورات التكوينية من أجل التوعية ضد حوادث العمل، حيث كان في الأول يتم تخصيص شهر لكل ورشة عمل من أجل التوعية ضد هذه المخاطر لتصل كحد أقصى إلى 5 دورات تكوينية للورشة الواحدة في الشهر، إلا أنه تم تغيير هذه الطريقة ليتم إجراء دورات تكوينية خلال شهر لكل الورشات وتكرار هذه العملية طوال السنة مما يمنح الفرصة للعاملين على إستيعاب المعلومات حول الوقاية من حوادث العمل بشكل أفضل وضمان تذكرها على مدار السنة.

أما فيما يخص مساهمة المؤسسة في توفير فرص العمل وإمتصاص البطالة وذلك إستجابة منها لمتطلبات السوق والتوجه للسوق الإفريقي بداية من تصدير منتجاتها لموريتانيا وهو ما يتطلب من المؤسسة توظيف المزيد من اليد العاملة، وبالتالي فعدد العاملين في تزايد مستمر حيث وصل سنة 2024 إلى 676 عامل مقارنة بـ 465 عامل سنة 2020 بزيادة تقدر بـ 211 عامل، وسعيا من المؤسسة في تطوير مهارات العاملين في ميدان عملهم وكذا التحسين من كفاءتهم وإنتاجيتهم ومن أجل مواكبة توجهها نحو تطوير منتجات جديدة فإنها تولي اهتماما كبيرا حول تكوين عمالها، من خلال تزايد عدد العاملين الذين تم تكوينهم في المؤسسة بشكل مستمر حيث بلغ عددهم 66 عاملا تم تكوينهم سنة 2020، في حين وصل سنة 2023 إلى 337 عاملا وذلك سعيا من المؤسسة نحو تنمية وتطوير معارف العاملين فيها وهو ما يساهم في تحقيق رضا العاملين وزيادة ولائهم للمؤسسة.

وفي إطار إلتزام المؤسسة تجاه عملائها وتلبية متطلباتهم بتقديم منتجات ذات جودة عالية فإنها تحوز أيضا على شهادة نظام إدارة الجودة ISO9001:2015 .

كما تقوم المؤسسة بأنشطة خيرية كل سنة، حيث تم تكريم حفظة القرءان الكريم وعددهم 13 فرد خلال شهر رمضان لسنة 2024 من خلال توزيع مجموعة من الجوائز والمتمثلة في أجهزة لوحية، هواتف نقالة وساعات ذكية، وفي إطار الإحتفال باليوم العالمي للطفل الموافق للفاتح من جوان نضمت حفلا بدار الطفولة المسعفة ببسكرة بتاريخ 1 جوان لسنة 2024 وتم توزيع هدايا رمزية على 40 طفل، إضافة إلى دعم الأنشطة الرياضية من خلال توزيع بدل رياضية لفريق إتحاد بسكرة.

وفي المجال البيئي وفي إطار إبتكار منتجات صديقة للبيئة وقعت شركة صناعة الكوابل بسكرة ENICAB مع المؤسسة الأمريكية Ctc Global سنة 2022 اتفاقية لإنتاج الكوابل الكهربائية الموفرة للطاقة والصديقة للبيئة، حسبما أفاد به موقع صناعة الكوابل ببسكرة، وبهذه المناسبة أوضح المدير العام أن هذه الشراكة ستسمح لـ ENICAB بتصنيع كوابل تكنولوجيا "ACCC" عالية القدرة وموفرة للطاقة في الجزائر بهدف المساعدة على توسيع شبكة الكهرباء في الجزائر، والحد من الانبعاثات المسببة للاحتباس الحراري للحفاظ على الموارد المائية في الجزائر، حيث سيوجه إنتاج هذه التكنولوجيا إلى السوق الوطنية على المدى القصير، ثم تصديرها على المدى المتوسط والطويل إلى الأسواق الإفريقية، وفي إطار السعي نحو مواكبة التطورات التكنولوجية على مستوى صناعة الكوابل الكهربائية تمكنت المؤسسة من إنتاج وتسويق كوابل مقاومة للحرائق (الكوابل الصديقة للبيئة حيث تعمل هذه الكوابل على تأخير نشوب الحرائق لمدة ساعتين مع ضمان الإستمرار في توصيل التيار الكهربائي وهو ما يسمح بكسب الوقت من أجل التدخل لإطفاء الحرائق)، كوابل الطاقة الشمسية والكوابل المقاومة للمواد الهيدروكربونية.

وفيما يتعلق بالنفايات يتم التخلص منها عن طريق التثمين مما يوفر عوائد مالية للمؤسسة، حيث تم عقد إتفاقية مع مؤسسة FALSHE VERT COM المتخصصة بتثمين النفايات، والجدول التالي يوضح كمية بعض النفايات التي تم تثمينها والمتعلقة بعدة سنوات سابقة.

الجدول (3–4): بعض أنواع النفايات التي تم تثمينها بموجب الإتفاقية مع مؤسسة FALSHE VERT COM

نوع النفايات	الكمية المثمنة (طن)
البلاستيك على شكل قوالب PVC+PRC	98.2
البلاستيك على شكل حبيبات PVC+PRC	20.45
المنيوم في شكل حبيبات	15.6
المنيوم في شكل قوالب AGS	6.95
المنيوم في شكل قوالب	7.23

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

أما النفايات التي لا يمكن تثمينها يتم التخلص منها من خلال الإتفاق مع مؤسسة SOKARA -NET والمتخصصة في النظافة والأشغال الحضرية بولاية بسكرة والتي تتخلص منها بطرق آمنة ومن أمثلة هذه الطرق الطمر في مركز الطمر الصحي في منطقة لحزيمة ببلدية لوطاية بولاية بسكرة.

وفيما يتعلق بالطاقة الكهربائية المستهلكة إستطاعت المؤسسة تخفيض الطاقة الكهربائية من 20 635 000 KWH سنة 2022 إلى 17693000 KWH سنة 2023 بفارق قدر بـ 2942000 KWH، وهو ما حقق لها وفورات مالية.

الفرع الثالث: جانب من الاهتمامات الاجتماعية والبيئية لمؤسسة GUEDILA

في إطار توفير الصحة والسلامة المهنية للعمال يلاحظ أن حوادث العمل في مؤسسة قديلة قد إنخفضت من 20 حادث عمل سنة 2019 إلى 7 حوادث عمل سنة 2023 ، وهو ما يعني حرص المؤسسة على التقليل من حوادث العمل وحصرها قدر المستطاع، كما تعمل على تشجيع التواصل بين العاملين ورؤسائهم من أجل الإبلاغ وتقديم ملاحظاتهم في حالة الإشتباه في وقوع حادث ما، وفي إطار تكوين العاملين من أجل الوقاية من حوادث العمل فإن المؤسسة تتبع مخطط 5M'S والذي يتم من خلاله تحديد المواضيع التي سيتم إدراجها من أجل التكوين في مجال الوقاية من حوداث العمل.

وتجدر الإشارة إلى أن مخطط 5 M'S لإدارة حوادث العمل، استخدم بداية في مجال الطيران والسكك الحديدية يتم من خلاله تحليل سبب وقوع الحوادث أو المشاكل ومن ثم إعتماد التدابير اللازمة، ويتيح هذا المخطط التعامل مع الأسباب الجذرية لوقوع تلك الحوادث، للحد من تكرارها، وتحدد هذه الأسباب تبعا لمخطط 5M'S وفقا لـ: المواد والمعدات (Machines)، بيئة العمل أو الوسط (Medium)، الأفراد (Men)، المهام (Missions)، الإدارة (Management). (Haixiang & all, 2022).

وفيما يخص مساهمة المؤسسة في توفير فرص العمل فإن إجمالي اليد العاملة في المؤسسة يعتبر مستقرا منذ سنة 2020 حيث بلغ في هذه السنة 410 في حين بلغ 414 عامل سنة 2023، كما تهتم المؤسسة بتكوين عمالها حيث بلغ عدد الدورات التكوينية 18 دورة تكوينية لسنة 2018 تم من خلالها تكوين 112 عامل بالمؤسسة.

وفي جانب توفير منتجات للعملاء ذات جودة عالية وتلبية متطلباتهم فإنها إضافة إلى إلتزامها بقانون حماية المستهلك المشار إليه أعلاه، تحوز المؤسسة على شهادة نظام إدارة الجودة ISO9001 وشهادة نظام إدارة سلامة الغذاء ISO 22000، كما تولي المؤسسة اهتماما واضحا تجاه تحقيق رضا عملائها من خلال طرح إستبيان موجه لعملاء المؤسسة من أجل معرفة أرائهم واقتراحاتهم حول منتجاتها.

وفي إطار تفاعل المؤسسة مع محيطها الخارجي ودعم الأنشطة المجتمعية تخصص المؤسسة ميزانية سنوية تتراوح بين 1000000.00 دج و 5000000.00 دج لدعم الأنشطة الرياضية، كما تخصص ميزانية سنوية تتراوح بين 500000.00 دج و 2000000.00 دج للأنشطة الخيرية حيث قامت المؤسسة بدعم المستشفيات بالمياه المعدنية خلال أزمة COVID

19، إضافة إلى المشاركة في الحملات التضامنية من خلال إرسال المياه المعدنية للقرى المتضررة من حرائق تيزي وزو خلال سنة 2021، كما تقدم المؤسسة المياه المعدنية والسجادات مجانا للمساجد خاصة في شهر رمضان المبارك.

إضافة إلى تكريم الأطفال الحافظين للقرءان الكريم، وتكريم الطلبة المتفوقين في شهادة البكالوريا على مستوى المنطقة، كما تقوم المؤسسة بعدة أعمال خيرية أخرى، ومن بينها تنضيمها تحت رعاية وزارة الصحة قافلة طبية تحسيسية ضد سرطان الثدي خلال شهر أكتوبر سنة 2021 خصت بها عدة ولايات الوطن وهي الجزائر، البليدة بجاية، تيزي وزو، وهران، تلمسان، بشار، سطيف، قسنطينة، سكيكدة، عنابة وبسكرة واحتوت هذه القافلة على عيادة متنقلة كما ضمت عدة أطباء متخصصين لتوفير الكشف المجاني والتوعية حول أهمية الكشف المبكر عن المرض (GUEDILA, 2023).

وفي الجانب البيئي وفيما يتعلق بالحفاظ على المحيط فإن المؤسسة من الواضح أنها تولي اهتماما مقبولا تجاه الجوانب البيئية من خلال تثمين النفايات وبيعها لمؤسسات إعادة التدوير وهو ما يدل على حرص المؤسسة على التقليل من أثار نشاطها على البيئة من جهة وإلتزاما منها بالقانون 01/19 حول الطرق الآمنة في التخلص من النفايات من خلال طريقة التثمين ومن جهة أخرى تحقيق وفورات مالية، أما بالنسبة للنفايات التي لا يمكن إعادة تدويرها وبالتالي لايمكن تثمينها فإن المؤسسة تربطها إتفاقية مع مؤسسة SOKARA –NET وكمرحلة أولية وقبل تسليم النفايات لهذه المؤسسة فإن مؤسسة GUEDILA تقوم بفرز النفايات خاصة النفايات المخبرية ووضعها في أكياس ذات اللون الأصفر (اللون الأصفر المخصص للنفايات الكيميائية والطبية) من أجل تمييزها كنفايات خطرة وتسهيل معرفتها من قبل مؤسسة SOKARA –NET والتخلص منها بالطرق المناسبة.

أما في إطار تحقيق الكفاءة في إستخدام الطاقة بإعتبارها أحد أهم المؤشرات التي تقيس مدى إلتزام المؤسسة بترشيد إستخدام الطاقة والحفاظ على الموارد تسعى المؤسسة نحو التخفيض من إستهلاك الطاقة الكهربائية وهو ما يظهر جليا خلال سنتي 2020 و2021 حيث كانت نسبة إستهلاك الكهرباء من إجمالي إنتاج المؤسسة تقدر بـ 3.12 %(الكهرباء: 20845625 KWH حجم الإنتاج :666470442 لتر) سنة 2020 أما سنة 2021 فكانت نسبة إستهلاك الكهرباء من إجمالي الإنتاج 2.18 % (الكهرباء 13595188 KWH ، حجم الإنتاج 623213487 لتر)، وهو ما يعني أن المؤسسة خفضت من نسبة إستهلاك الكهربا من حجم الإنتاج بمقدار الفارق والمقدر بـ 0.94 %.

المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

من خلال هذا المبحث سيتم التعرف على الإطار المنهجي للدراسة الميدانية من خلال منهج الدراسة وأداوتها واختبار ثبات وصدق أداة الدراسة واختبار التوزيع الطبيعي والتحليل الوصفي للبيانات الشخصية.

المطلب الأول: منهج الدراسة وأدواتها

سيتم التطرق من خلال هذا المطلب إلى مجتمع وعينة الدراسة وأدوات جمع البيانات المستخدمة في الدراسة الميدانية، إضافة إلى اختبار صدق وثبات الاستبيان وكذا الأساليب الإحصائية المستخدمة للتحليل الإحصائي للإستبيان.

الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة

تحقيقا لأهداف البحث فقد تم اختيار مجتمع الدراسة من المؤسسات بولاية بسكرة ذات الشكل القانوني SPA (شركات مساهمة) والتي تمتلك مجلس الإدارة وفقا لما يقره القانون التجاري الجزائري، حيث يتولى مجلس الإدارة اتخاذ القرارات كما يعد من أهم الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات وأحد محاور الاستبيان الأساسية، إضافة إلى ضرورة أن تكون تلك المؤسسات إنتاجية وذلك لأن هذه المؤسسات لها تأثيرات مباشرة على البيئة مما يوضح درجة إلتزامها بتحسين أدائها البيئي والذي يعد أحد محاور الاستبيان، وقد تمثلت هذه المؤسسات في شركة المطاحن الكبرى للجنوب بأوماش GMSUD، شركة صناعة الكوابل ببسكرة ENICAB، شركة قديلة للمياه المعدنية GUEDILA.

وتمثلت عينة الدراسة في المدراء ونواب المدراء ورؤساء المصالح والمراجعون الداخليون والموظفون في المصلحة المالية والمحاسبية في المؤسسات محل الدراسة، حيث فرضت طبيعة ومجريات الدراسة الاعتماد على هذه الرتب لإمتلاكهم المعلومات الكافية التي تمكنهم من الإجابة على محاور الاستبيان بكل دقة وموضوعية، لذلك يمكن تصنيف العينة المبحوثة كعينة قصدية من خلال القيام بعملية اختيار الأفراد الذين يمتلكون خصائص معينة وذلك خدمة لأغراض البحث، وبناءا على ذلك تم توزيع 90 إستمارة، وتم إسترجاع 65 إستمارة أي ما نسبته 72,22 %، إلا أنه تم حذف 3 إستمارات لعدم إستكمال المستجوبين الإجابة على كامل الأسئلة، وبناءا على ذلك فقد أصبح عدد الإستمارات الصالحة للتحليل 62 إستمارة أي ما نسبته 68,88 % من الاستثمارات الموزعة والجدول التالي يوضح توزيع الاستمارات على المؤسسات محل الدراسة.

الجدول (4-4): الإستمارات الموزعة على المؤسسات محل الدراسة والمسترجعة والصالحة للتحليل

الرقم	إسم المؤسسة	الإستمارات الموزعة	الإستمارات المسترجعة والصالحة للتحليل	نسبة الإسترجاع
01	المطاحن الكبرى للجنوب GMSUD	25	20	% 80
02	شركة صناعة الكوابل ببسكرة ENICAB	35	25	% 71.42
03	شركة قديلة للمياه المعدنية GUEDILA	30	17	% 56
	المجموع	90	62	% 68.88

المصدر: من إعداد الطالبة

الفرع الثاني: أدوات جمع بيانات الدراسة الميدانية وتحليلها

تتطلب الدراسة الميدانية التي يستخدمها أي باحث جملة من الأدوات التي يتمكن من خلالها من جمع البيانات وتحليلها للإجابة على إشكالية الدراسة والتحقق من فرضياتها، وتختلف هذه الأدوات باختلاف طبيعة الموضوع والمنهج المستخدم وطبيعة بيئة الأعمال التي تنشط فيها المؤسسات، ولجمع البيانات اللازمة وتحليلها من أجل الإجابة على إشكالية هذه الدراسة تم الاعتماد على مجموعة من الأدوات الضرورية من أجل الحصول على النتائج الدقيقة، وقد شملت هذه الأدوات ما يلي:

أ. **الاستبيان:** من أجل الحصول على البيانات الدقيقة من أفراد العينة المبحوثة ومعالجتها إحصائيا فقد تم الاعتماد بشكل أساسي على أداة الاستبيان، حيث تضمن هذا الأخير مجموعة من العبارات المكونة لأبعاد متغيرات الدراسة.

وقد تم الاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي المتضمن خمس خيارات (موافق تماما، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق تماما) من أجل تحديد أوزان عبارات الاستبيان والموضحة في الجدول التالي:

الجدول (5-4): مستويات مقياس ليكرت الخماسي

المستوى	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
المتوسط المرجح	5.00 -4.20	4.19 -3.40	3.39 -2.60	2.59 -1.80	1.79-1.00

المصدر: (بن زغدة، 2019، صفحة 179)

وقد شمل الاستبيان ما يلي:

1. **الجزء الأول:** ويتضمن المعلومات الشخصية لأفراد العينة المستجوبين والمتمثلة في الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الخبرة، والمسمى الوظيفي.
2. **الجزء الثاني:** يشمل هذا الجزء محاور الاستبيان المتعلقة بمتغيرات الدراسة، حيث شملت 52 عبارة وهي مقسمة إلى المحاور التالية:

1. **المحور الأول:** شمل هذا المحور الفقرات المتعلقة بالمتغير المستقل والمتمثل في الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات والتي تتضمن ما يلي:

- مجلس الإدارة باعتباره الجهة التي توجه القرارات في المؤسسات محل الدراسة إضافة إلى دوره الإشرافي على الإدارة التنفيذية وكذا رسم السياسة العامة.
- المراجعة الداخلية والتي تعتبر من أهم الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات لدورها في تقديم الخدمات الاستشارية وكذا التأكيدية فيما يتعلق بالتطبيق السليم للسياسة العامة والأنظمة داخل تلك المؤسسات وكذا إدارة المخاطر.
- الإفصاح المحاسبي والذي يساهم في ضمان دقة وموثوقية المعلومات المحاسبية مما يساعد مجلس الإدارة والمراجعين الداخليين على اتخاذ القرارات المبنية على المعلومات السليمة.

وقد إعتمدت هذه الأبعاد من قبل أطروحة دكتوراه لـ (حمادي، 2011).

بلغ عدد فقرات هذا البعد 26 فقرة (من الفقرة 1 إلى الفقرة 26) وهو بدوره مقسم إلى الأبعاد التالية:

- ✓ **البعد الأول:** تتعلق عبارات البعد الأول بآلية مجلس الإدارة في المؤسسات محل الدراسة والبالغ عددها 10 فقرات (من الفقرة 1 إلى الفقرة 10).

- ✓ **البعد الثاني:** تتعلق عبارات البعد الثاني بآلية المراجعة الداخلية في المؤسسات محل الدراسة والبالغ عددها 8 فقرات (من الفقرة 11 إلى الفقرة 18).
- ✓ **البعد الثالث:** تتعلق عبارات البعد الثالث بآلية الإفصاح المحاسبي في المؤسسات محل الدراسة والبالغ عددها 8 فقرات (من الفقرة 19 إلى الفقرة 26).

2. **المحور الثاني:** شمل هذا المحور الفقرات المتعلقة بالمتغير التابع والمتمثل في أداء المؤسسات الاقتصادية (الأداء المالي، الأداء الاجتماعي، الأداء البيئي)، وبناءا على نظرية أصحاب المصالح والتي تعبر عن المفهوم الواسع لحوكمة المؤسسات وتركز على ضرورة تحقيق التوازن بين المصالح المتعارضة لمختلف الأطراف، وبالتالي فهذه الأبعاد الثلاثة تمثل اهتمامات مختلف الأطراف أصحاب المصلحة من مساهمين، دائنين، عاملين، عملاء والمجتمع ككل.

وقد إعتمدت هذه الأبعاد لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية من قبل العديد من الدراسات من بينها مقال لـ (Epstein, Buhovac, & Yuthas, 2014)، وأطروحة دكتوراه لـ (سلفاوي، 2018).

وقد بلغ عدد فقرات هذا البعد 26 فقرة (من الفقرة 27 إلى الفقرة 52)وهو بدوره مقسم إلى الأبعاد التالية:

- ✓ **البعد الأول:** تتعلق عبارات البعد الأول بالأداء المالي في المؤسسات محل الدراسة والبالغ عددها 8 فقرات (من الفقرة 27 إلى الفقرة 34).
- ✓ **البعد الثاني:** تتعلق عبارات البعد الثاني بالأداء الاجتماعي في المؤسسات محل الدراسة والبالغ عددها 10 فقرات (من الفقرة 35 إلى الفقرة 44).
- ✓ **البعد الثالث:** تتعلق عبارات البعد الثالث بالأداء البيئي في المؤسسات محل الدراسة والبالغ عددها 8 فقرات (من الفقرة 45 إلى الفقرة 52).

ب. المقابلة: تم إجراء المقابلة من خلال الزيارة الميدانية إلى المؤسسات محل الدراسة مع البعض من أفراد العينة المبحوثة من أجل شرح عبارات الاستبيان وتفسيرها وكذا من أجل الحصول على بعض المعلومات التي تخدم موضوع البحث والتي لا يمكن الحصول عليها من المواقع الرسمية للمؤسسات محل الدراسة، حيث تساهم تلك المعلومات في زيادة الدقة والقدرة على تحليل البيانات وتفسيرها.

ت. وثائق المؤسسات محل الدراسة: من أجل قياس مؤشرات الأداء المالي والإطلاع على الوضعية المالية في المؤسسات محل الدراسة فقد تعذر الحصول على الوثائق التي تبين الوضعية المالية، إلا أنه تم الحصول على هذه الوثائق والمتمثلة في الميزانيات الختامية وجدول حسابات النتائج للفترة الممتدة من 2017 إلى 2020 من قبل مؤسسة واحدة فقط وهي المطاحن الكبرى للجنوب GMSUD، إضافة إلى ذلك تم الحصول على الإتفاقية التي تربط مؤسسة صناعة الكوابل ببسكرة ENICAB مع مؤسسة FALSHE VERT COM والمتخصصة في إعادة رسكلة النفايات، كما تم الحصول على الوثائق التي تتضمن التعريف بالمؤسسة من قبل كافة المؤسسات محل الدراسة.

ث. **موقع السجل التجاري الجزائري (Sidjilcom)**: كما سبق وأن تطرقنا إلى تعذر الحصول على الوثائق التي تثبت الوضعية المالية للمؤسسات محل الدراسة، فقد تم اللجوء إلى موقع السجل التجاري للحصول على الميزانيات الختامية وجدول حسابات النتائج للفترة الممتدة من 2017 إلى 2020 للإطلاع على الوضعية المالية وحساب مؤشرات الأداء المالي لكل من مؤسسة صناعة الكوابل ببسكرة ENICAB و مؤسسة قديلة للمياه المعدنية GUEDILA.

الفرع الثالث: الأساليب الإحصائية المستخدمة للتحليل الإحصائي

بعد جمع البيانات التي تم الحصول عليها من الاستبيانات تم تحليل تلك الاستبيانات واختبار الفرضيات من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة المطروحة بالاعتماد على برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS. V22 من خلال استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية والتي يمكن عرضها فيما يلي:

أ. **حساب التكرارات النسبية** : تم إستخدام التكرارات والنسب المئوية من أجل معالجة البيانات الشخصية للإستبيانات المجمعة.

ب. **المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية**: تم إستخدامها من أجل معرفة درجة الموافقة العامة لمحاور الدراسة من قبل العينة المبحوثة.

ت. **معامل (Alpha de Cronbach)**: يتم إستخدام معامل Alpha de Cronbach من أجل قياس ثبات أداة الدراسة والذي تتراوح قيمته من 1 إلى – 1.

ث. **اختبار (Anova)**: تم إستخدامه لمعرفة مدى صلاحية نموذج الدراسة.

ج. **اختبار التوزيع الطبيعي (Kolmogorov-Smirnov):** تم إستخدامه من أجل اختبار إعتدالية البيانات أو ما يعرف باختبار خضوع متغيرات الدراسة إلى التوزيع الطبيعي، ومن خلاله يمكن معرفة ما إذا كانت الدراسة ستعالج بالاختبارات المعلمية (البارامترية) أو بالاختبارات اللامعلمية (اللابارامترية).

ح. **معامل الارتباط R (pearson)**: بما أن متغيرات الدراسة هي متغيرات كمية وتخضع للتوزيع الطبيعي فقد تم إستخدام معامل الإرتباط pearson من أجل التحقق من صدق الإتساق الداخلي والتعرف على العلاقة التي تربط بين متغيرات الدراسة.

خ. **الإنحدار الخطي البسيط R^2**: ويعرف بمعامل التحديد أو التفسير وتم إستخدامه لقياس تفسير التغير في المتغير التابع (Y) نتيجة التغير في المتغير المستقل (X) وذلك من خلال معادلة خطية من الدرجة الأولى على شكل $Y= b + a X$.

المطلب الثاني: اختبار ثبات وصدق أداة الدراسة واختبار التوزيع الطبيعي

من خلال هذا المطلب سيتم إجراء اختبار ثبات وصدق الاستبيان وكذا اختبار التوزيع الطبيعي لأبعاد الاستبيان من أجل تحديد نوع الاختبارات التي سيتم الاعتماد عليها للتحقق من فرضيات الدراسة.

الفرع الأول: اختبار ثبات وصدق أداة الدراسة

لاختبار ثبات وصدق أداة الدراسة سيتم الاعتماد على حساب معامل Alpha Cronbach والصدق الظاهري والصدق البنائي لأداة الدراسة.

أولا: اختبار ثبات أداة الدراسة

تم إستخدام معامل Alpha Cronbach لاختبار ثبات أداة الدراسة، وتحدد أصغر قيمة مقبولة لهذا المعامل بـ 0.60، والجدول التالي يوضح النتائج المتحصل عليها.

الجدول (6-4): معامل Alpha Cronbach لقياس ثبات أداة الدراسة

محاور وأبعاد الدراسة	عدد الفقرات	معامل Alpha Cronbach
مجلس الإدارة	10	0.823
المراجعة الداخلية	08	0.828
الإفصاح المحاسبي	08	0.896
الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات	**26**	**0.922**
الأداء المالي	08	0.752
الأداء الاجتماعي	10	0.736
الأداء البيئي	08	0.870
أداء المؤسسات	**26**	**0.905**
جميع عبارات الاستبيان	**52**	**0.954**

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات SPSS.V22

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ أن قيمة معامل Alpha Cronbach لجميع عبارات الاستبيان بلغت 0.954 وهي تعتبر قيمة مرتفعة جدا، كما تراوحت قيمة Alpha Cronbach لأبعاد متغيرات الدراسة بين أدنى قيمة لبعد الأداء الاجتماعي والتي بلغت 0.736 وأعلى قيمة لبعد الإفصاح المحاسبي والتي بلغت 0.896 ، وتعتبر كل المعاملات في الجدول أعلاه مقبولة باعتبارها أكبر من 0.60 ، وتدل هذه القيم على إستقرار نتائج الاستبيان إذا ما تم توزيعه عدة مرات على نفس أفراد العينة المبحوثة وفقا لنفس الشروط والظروف خلال فترة زمنية محددة.

ثانيا: صدق أداة الدراسة:

أ. **الصدق الظاهري لأداة الدراسة:** من أجل التحقق من الصدق الظاهري لأداة الدراسة تم عرض الاستبيان على مجموعة من الأساتذة بجامعة بسكرة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير كما هو موضح في الملحق رقم 1 وذلك من أجل تحكيمه وإبداء ملاحظاتهم حول عباراته ومدى ملاءمتها للأبعاد التي تنتمي إليها وكذا شموليتها للإجابة على إشكالية الدراسة،

وقد تم بالفعل أخذ ملاحظاتهم بعين الإعتبار ليتم في الأخير إعداد الاستبيان في الصورة النهائية كما هو موضح في الملحق رقم 2 ليصبح مكون من 52 عبارة مع الحرص على أن تكون مختصرة، بسيطة وواضحة للمستجوبين.

ب. **الصدق البنائي (صدق الإتساق الداخلي)**: من خلال صدق الإتساق الداخلي يتم حساب معامل الإرتباط pearson لمعرفة مدى الإتساق بين عبارات الاستبيان والبعد الذي تنتمي إليه، وكذلك مدى الإتساق بين كل بعد من أبعاد متغيرات الدراسة والمحور الذي ينتمي إليه ويمكن توضيح ذلك من خلال ما يلي:

1. **الصدق البنائي لعبارات الاستبيان**: لاختبار الصدق البنائي يتم عرض معاملات الإرتباط pearson بين فقرات الاستبيان والبعد الذي تنتمي إليه.

ومن خلال الجداول التالية سيتم عرض معاملات الإرتباط بين عبارات المتغير المستقل والمتمثل في الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات والبعد الذي تنتمي إليه والمتمثلة في مجلس الإدارة ، المراجعة الداخلية والإفصاح المحاسبي.

الجدول (7–4): معامل الإرتباط بين عبارات بعد مجلس الإدارة والبعد الذي تنتمي إليه

البعد	رقم العبارة	معامل الإرتباط pearson	مستوى الدلالة Sig
بعد مجلس الإدارة	01	0.266*	0.036
	02	0.612**	0.000
	03	0.651**	0.000
	04	0.302**	0.017
	05	0.732**	0.000
	06	0.797**	0.000
	07	0.656**	0.000
	08	0.760**	0.000
	09	0.784**	0.000
	10	0.659**	0.000

**دال عند مستوى الدلالة 0.01 فأقل، * دال عند مستوى الدلالة 0.05 فأقل

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات SPSS.V22

الجدول (8–4): معامل الإرتباط بين عبارات بعد المراجعة الداخلية والبعد الذي تنتمي إليه

البعد	رقم العبارة	معامل الإرتباط pearson	مستوى الدلالة Sig
بعد المراجعة الداخلية	11	0.563**	0.000
	12	0.700**	0.000
	13	0.632**	0.000

14	0.788**	0.000
15	0.539**	0.000
16	0.753**	0.000
17	0.715**	0.000
18	0.764**	0.000

**دال عند مستوى الدلالة 0.01 فأقل

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات SPSS.V22

الجدول (9-4): معامل الإرتباط بين عبارات بعد الإفصاح المحاسبي والبعد الذي تنتمي إليه

البعد	رقم العبارة	معامل الإرتباط pearson	مستوى الدلالة Sig
بعد الإفصاح المحاسبي	19	0.699**	0.000
	20	0.786**	0.000
	21	0.746**	0.000
	22	0.823**	0.000
	23	0.886**	0.000
	24	0.703**	0.000
	25	0.782**	0.000
	26	0.675**	0.000

**دال عند مستوى الدلالة 0.01 فأقل

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات SPSS.V22

من خلال الجداول السابقة يلاحظ أن معاملات الإرتباط pearson لعبارات المتغير المستقل كانت موجبة تماما وتراوحت بين أدنى قيمة 0.266 للعبارة رقم 1 والتي تنتمي لبعد مجلس الإدارة وبين أعلى قيمة 0.886 للعبارة رقم 23 والتي تنتمي لبعد الإفصاح المحاسبي ، كما أن كل العبارات دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 0.05 فأقل، وبالتالي يدل ذلك على صدق الإتساق الداخلي لعبارات المتغير المستقل (الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات)، وبالتالي فهي صادقة لقياس ما وضعت من أجله.

ومن خلال الجداول التالية سيتم عرض معاملات الإرتباط بين عبارات المتغير التابع والمتمثل في الأداء المؤسسي والبعد الذي تنتمي إليه والمتمثل في الأداء المالي، الأداء الاجتماعي و الأداء البيئي.

الجدول (4–10): معامل الإرتباط بين عبارات بعد الأداء المالي والبعد الذي تنتمي إليه

البعد	رقم العبارة	معامل الإرتباط pearson	مستوى الدلالة Sig
بعد الأداء المالي	27	0.376**	0.003
	28	0.673**	0.000
	29	0.692**	0.000
	30	0.723**	0.000
	31	0.654**	0.000
	32	0.623**	0.000
	33	0.396**	0.001
	34	0.728**	0.000

**دال عند مستوى الدلالة 0.01 فأقل

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات SPSS.V22

الجدول (4–11): معامل الإرتباط بين عبارات بعد الأداء الاجتماعي والبعد الذي تنتمي إليه

البعد	رقم العبارة	معامل الإرتباط pearson	مستوى الدلالة Sig
بعد الأداء الاجتماعي	35	0.478**	0.000
	36	0.602**	0.000
	37	0.650**	0.000
	38	0.547**	0.000
	39	0.655**	0.000
	40	0.636**	0.000
	41	0.278*	0.029
	42	0.487**	0.000
	43	0.757**	0.000
	44	0.528**	0.000

**دال عند مستوى الدلالة 0.01 فأقل، * دال عند مستوى الدلالة 0.05 فأقل

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات SPSS.V22

الجدول (12–4): معامل الإرتباط بين عبارات بعد الأداء البيئي والبعد الذي تنتمي إليه

البعد	رقم العبارة	معامل الإرتباط pearson	مستوى الدلالة Sig
بعد الأداء البيئي	45	0.743**	0.000
	46	0.748**	0.000
	47	0.796**	0.000
	48	0.832**	0.000
	49	0.734**	0.000
	50	0.719**	0.000
	51	0.646**	0.000
	52	0.594**	0.000

**دال عند مستوى الدلالة 0.01 فأقل

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات SPSS.V22

من خلال الجداول السابقة يلاحظ أن جميع معاملات الإرتباط pearson كانت موجبة تماما حيث تراوحت بين أدنى قيمة 0.278 للعبارة رقم 41 والتي تنتمي لبعد الأداء الاجتماعي، وبين أعلى قيمة 0.832 للعبارة رقم 48 والتي تنتمي لبعد الأداء البيئي، وجميع العبارات دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة أقل من أو يساوي 0.05 ، وهو ما يعني صدق الإتساق الداخلي لعبارات المتغير التابع والمتمثل في أداء المؤسسات وأنها صادقة لقياس ما وضعت من أجله.

2. **الصدق البنائي لمحاور الاستبيان:** يتم التحقق من الصدق البنائي لأداة الدراسة عن طريق قياس معاملات الإرتباط pearson بين أبعاد ومحاور الاستبيان، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول (13–4): معاملات الإرتباط pearson بين أبعاد ومحاور الاستبيان

المحور	البعد	معامل الإرتباط pearson	مستوى الدلالة
الميكانيزمات الداخلية	مجلس الإدارة	0.898**	0.000
	المراجعة الداخلية	0.837**	0.000
	الإفصاح المحاسبي	0.832**	0.000
أداء المؤسسات	الأداء المالي	0.882**	0.000
	الأداء الاجتماعي	0.881**	0.000
	الأداء البيئي	0.905**	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات SPSS.V22

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ أن جميع معاملات الإرتباط pearson بين أبعاد متغيرات الدراسة والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه والمتمثلة في محور الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات وأداء المؤسسات موجبة وقوية حيث تراوحت بين 0.832 و 0.905 وهي دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة أقل من أو يساوي 0.01، وبالتالي تتميز أبعاد الاستبيان ومتغيراته بالصدق وهي مناسبة لقياس ما وضعت من أجله.

الفرع الثاني: اختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الاستبيان

بما أن حجم العينة يفوق 30 مشاهدة فإنه لاختبار خضوع عينة الدراسة إلى التوزيع الطبيعي تم الاعتماد على اختبار Kolmogorov-Smirnov لمختلف متغيرات الدراسة ومن ثم التعرف على قيمة مستوى الدلالة، والجدول التالي يوضح نتائج اختبار خضوع عينة الدراسة للتوزيع الطبيعي.

الجدول (14–4): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي Kolmogorov-Smirnov

المتغير	القيمة الإحصائية لـ Kolmogorov-Smirnov	مستوى الدلالة Sig
مجلس الإدارة	0.106	0.081
المراجعة الداخلية	0.111	0.057
الإفصاح المحاسبي	0.112	0.052
الميكانيزمات الداخلية للحوكمة	**0.064**	**0.200***
الأداء المالي	0.077	0.200*
الأداء الاجتماعي	0.112	0.053
الأداء البيئي	0.100	0.194
أداء المؤسسات	**0.096**	**0.200***

المصدر: المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات SPSS.V22

من خلال البيانات الواردة في الجدول أعلاه يتضح أن متغيرات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي، حيث يلاحظ أن قيمة مستوى الدلالة sig لـ Kolmogorov-Smirnov لجميع محاور الاستبيان جاءت كلها أكبر تماما من 0.05، إضافة إلى ذلك يمكن ملاحظة خضوع متغيرات الدراسة للتوزيع الطبيعي من خلال التمثيلات البيانية المدرجة في الملحق رقم (03)، وبالتالي يمكن متابعة التحليل من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة والتحقق من فرضياتها بالاعتماد على الاختبارات المعلمية.

المطلب الثالث: التحليل الوصفي للبيانات الشخصية

سيتم من خلال هذا المطلب التحليل الوصفي للجزء الأول من أداة الدراسة والمتضمن البيانات الشخصية لأفراد العينة المبحوثة والمتمثلة في الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الخبرة والوظيفة.

الفرع الأول: التحليل الوصفي لعينة الدراسة تبعا لمعيار الجنس

يتمثل المعيار الأول من تحديد البيانات الشخصية في تحديد جنس الأفراد المكونين للعينة المبحوثة ويمكن توضيح توزيع ذلك من خلال الجدول التالي:

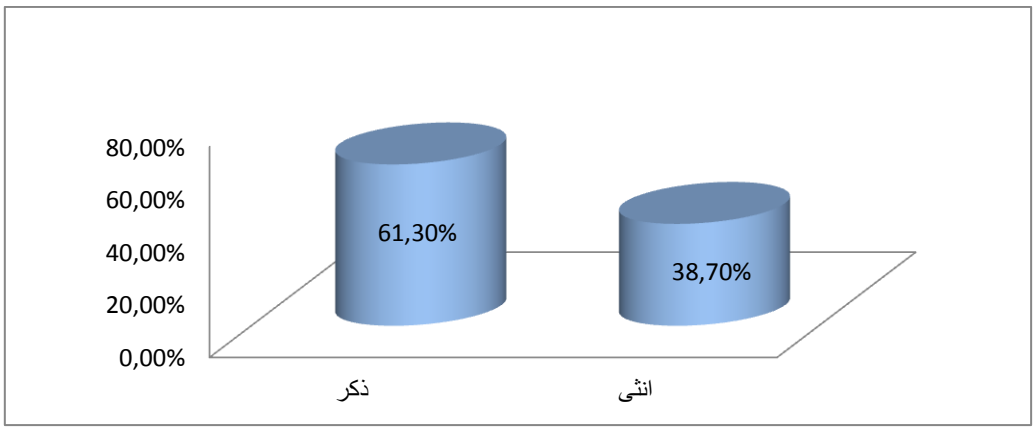
الجدول (15– 4): خصائص عينة الدراسة وفقا لمعيار الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية %
ذكر	38	61.30
أنثى	24	38.70
المجموع	**62**	**100**

المصدر: المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات SPSS.V22

ويمكن توضيح البيانات الواردة في الجدول أعلاه من خلال الشكل التالي

الشكل (6– 4): خصائص عينة الدراسة وفقا لمعيار الجنس



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على EXEL

يتضح من خلال الجدول والشكل أعلاه أن نسبة الذكور تمثل الغالبية من أفراد العينة المبحوثة حيث بلغت نسبتهم 61.30 % في حين بلغت نسبة الإناث من العينة المبحوثة 38.70 % ويمكن إرجاع التفاوت في النسبة تبعا لمعيار الجنس إلى عدة عوامل من بينها طبيعة النشاط الصناعي في المؤسسات محل الدراسة، إضافة إلى أنه إلى تقاليد التوظيف في بيئة الأعمال الجزائرية والتي تفضل توظيف جنس الذكور في أغلب المناصب الإدارية العليا خاصة في المؤسسات ذات الطابع الصناعي.

الفرع الثاني: التحليل الوصفي لعينة الدراسة تبعا لمعيار العمر

يعد تحديد الفئة العمرية للأفراد المكونين للعينة المبحوثة المعيار الثاني من تحديد البيانات الشخصية والجدول التالي يوضح توزيع أفراد العينة المبحوثة تبعا لمعيار العمر.

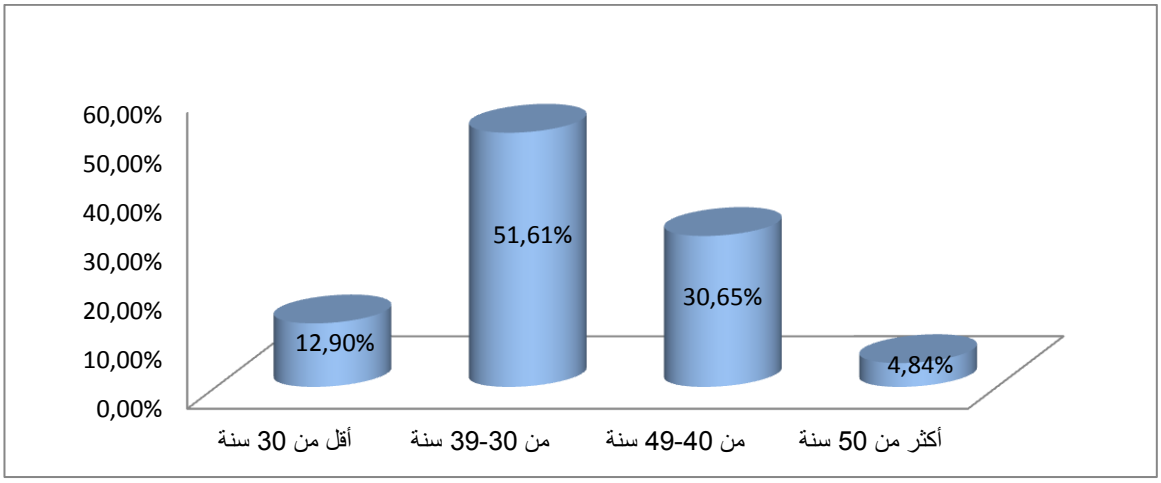
الجدول(16– 4): خصائص عينة الدراسة وفقا لمعيار العمر

فئة العمر	التكرار	النسبة المئوية %
أقل من 30 سنة	08	12.90
من 30-39 سنة	32	51.61
من 40-49 سنة	19	30.65
أكثر من 50 سنة	3	4.84
المجموع	**62**	**100**

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات SPSS.V22

ويمكن توضيح البيانات الواردة في الجدول أعلاه من خلال الشكل التالي

الشكل(7– 4): خصائص عينة الدراسة وفقا لمعيار العمر



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على EXEL

من خلال الجدول والشكل أعلاه يلاحظ أن ما نسبته 51.61 % تعود لأفراد العينة الذين تتراوح أعمارهم بين 30 و 39 سنة، ويليها أفراد العينة الذين تتراوح أعمارهم بين 40 و 49 سنة بنسبة 30.65 %، ثم تأتي في المرتبة الثالثة فئة الأفراد الذين تقل أعمارهم عن 30 سنة بنسبة 12.90 % أما أخر ترتيب كان من نصيب الأفراد الذين تفوق أعمارهم 50 سنة بنسبة بلغت 4.84 %، وبالتالي توضح النسب المتحصل عليها أن غالبية أفراد العينة المبحوثة تعود لفئة الأفراد الذين تفوق أعمارهم 30 سنة وهو ما يعكس اهتمام المؤسسات محل الدراسة بتعزيز قدراتها من الفئات الشابة والتي تجمع بين الخبرة الكافية والقدرة على مواكبة التطورات التكنولوجية والإبتكار من أجل تعزيز قدرة المؤسسة على التكيف في بيئة الأعمال التي تتميز بالديناميكية وشدة المنافسة، كما أن المؤسسات محل الدراسة لا تغفل الفئات التي تقل أعمارهم عن 30 سنة حيث تسعى المؤسسات إلى تعيين الموظفين من الفئة الشابة التي تتميز بالقدرة العالية على التعلم وإكتساب الخبرات والمعارف من قبل الفئات الأخرى.

الفرع الثاث: التحليل الوصفي لعينة الدراسة تبعا لمعيار المؤهل العلمي

يتمثل المعيار الثالث من تحديد البيانات الشخصية في تحديد المؤهل العلمي للعينة المبحوثة ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

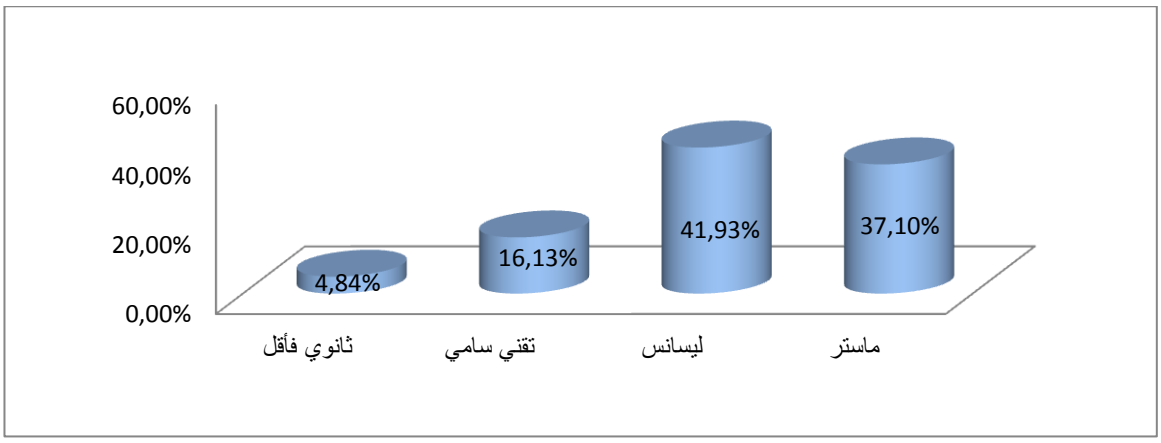
الجدول(17– 4): خصائص عينة الدراسة وفقا لمعيار المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية %
ثانوي فأقل	3	4.84
تقني سامي	10	16.13
ليسانس	26	41.93
ماستر	23	37.10
أخرى	00	00
المجموع	**62**	**100**

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات SPSS.V22

ويمكن توضيح البيانات الواردة في الجدول اعلاه من خلال الشكل التالي:

الشكل (8– 4) : خصائص عينة الدراسة وفقا لمعيار المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على EXEL

من خلال الجدول والشكل أعلاه يلاحظ أن المرتبة الأولى كانت من نصيب الأفراد المكونين للعينة المبحوثة التي تحمل شهادة ليسانس بنسبة تقدر بـ 41.93 % ، ثم تأتي في المرتبة الثانية فئة الأفراد الذين يحملون شهادة الماستر بنسبة تقدر بـ 37.10% ، ويليها في المرتبة الثالثة للأفراد الحاصلين على شهادة تقني سامي بنسبة 16.13 % ، أما في المرتبة الأخيرة كانت من نصيب الأفراد الذين لديهم مستوى ثانوي فأقل بنسبة تقدر بـ 4.84 %، وهو ما يعكس تركيز المؤسسات محل الدراسة على الموظفين حاملي الشهادات الجامعية حيث عادة ما ينتمون إلى تخصصات في مجالات عديدة الأمر الذي يمكنهم من إمتلاك خبرات متقدمة إضافة إلى القدرة على التحليل مما يساهم في الإدارة الفعالة التي تساعد المؤسسات على تحقيق أهدافها.

الفرع الرابع: التحليل الوصفي لعينة الدراسة تبعا لمعيار الخبرة المهنية

يعتبر معيار الخبرة المهنية هو المعيار الرابع من تحديد البيانات الشخصية والجدول التالي يوضح توزيع أفراد العينة تبعا لمعيار الخبرة المهنية.

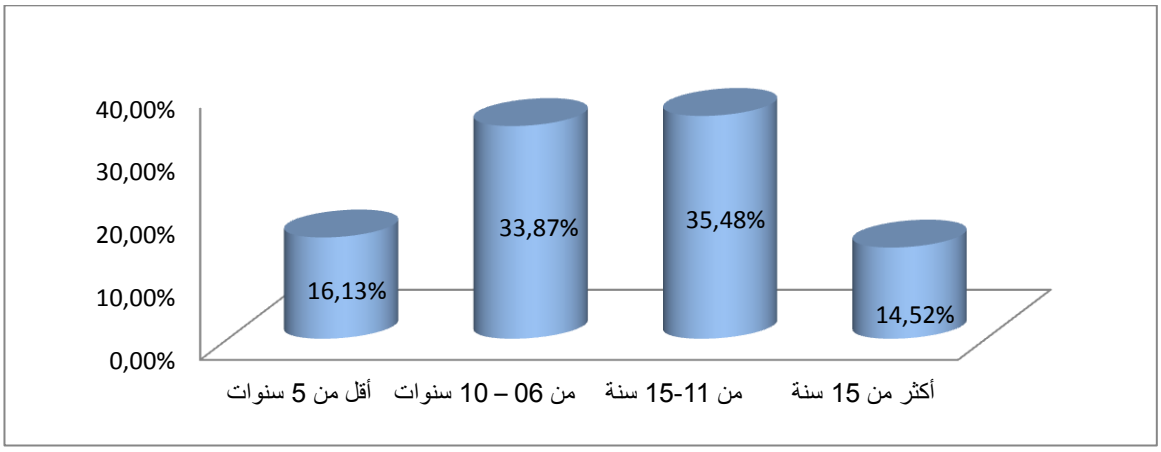
الجدول (4 –18) : خصائص عينة الدراسة وفقا لمعيار الخبرة

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية %
أقل من 5 سنوات	10	16.13
من 06 – 10 سنوات	21	33.87
من 11–15 سنة	22	35.48
أكثر من 15 سنة	09	14.52
المجموع	**62**	**100**

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات SPSS.V22

ويمكن تمثيل البيانات الواردة في الجدول أعلاه من خلال الشكل الموالي:

الشكل (4 –9) : خصائص عينة الدراسة وفقا لمعيار الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على EXEL

يتضح من خلال الجدول والشكل السابقين أن فئة الأفراد الذين لديهم خبرة مهنية من 11 إلى 15 سنة تحتل المرتبة الأولى من الأفراد المكونين للعينة المبحوثة حيث بلغت النسبة 35.48 %، أما المرتبة الثانية فكانت لفئة الأفراد الذين لديهم خبرة مهنية من 6 إلى 10 سنوات بنسبة بلغت 33.87 % ، في حين كانت ثالث مرتبة لفئة الأفراد الذين لديهم أقل من 5 سنوات خبرة بنسبة بلغت 16.13 % ، أما آخر مرتبة فكانت من نصيب الأفراد الذين يمتلكون أكثر من 15 سنة خبرة بنسبة بلغت 14.52 % ، ويمكن ملاحظة أن غالبية أفراد عينة الدراسة لديهم خبرة تفوق 6 سنوات في المؤسسات محل الدراسة ويعد ذلك مؤشر جيد لامتلاكهم الخبرات والمعارف الدقيقة وإطلاعهم على السياسات الداخلية للمؤسسات محل الدراسة والتحديات التي تواجهها وهو ما يعزز من قيمة البيانات المستخلصة من الدراسة الميدانية.

الفرع الخامس: التحليل الوصفي لعينة الدراسة تبعا لمعيار المهنة

يعتبر معيار المهنة المعيار الخامس والأخير من محور البيانات الشخصية، حيث يمكن توزيع الأفراد المكونين لعينة الدراسة حسب معيار المهنة وفقا للجدول التالي:

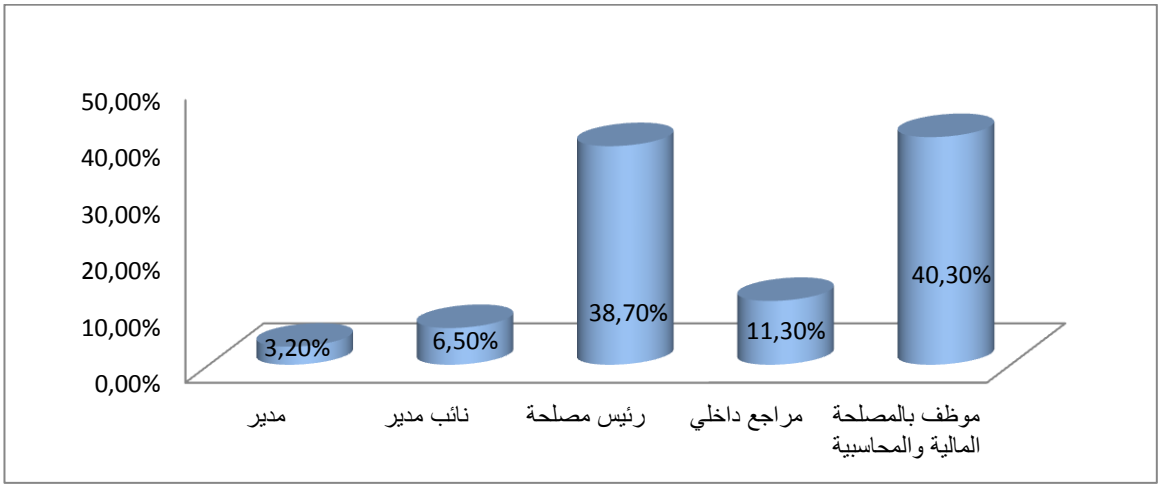
الجدول (19– 4): خصائص عينة الدراسة وفقا لمعيار المهنة

المهنة	التكرار	النسبة المئوية %
مدير	2	3.20
نائب مدير	4	6.50
رئيس مصلحة	24	38.70
مراجع داخلي	7	11.30
موظف بالمصلحة المالية والمحاسبية	25	40.30
المجموع	**62**	**100**

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات SPSS.V22

والشكل الموالي يوضح توزيع أفراد العينة المبحوثة وفقا لمعيار المهنة

الشكل(10– 4): خصائص عينة الدراسة وفقا لمعيار المهنة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على EXEL

من خلال الجدول والشكل أعلاه يلاحظ أن المرتبة الأولى تعود للأفراد الذين يشغلون وظيفة موظف بالمصلحة المالية والمحاسبية بنسبة 40.30 % ، فيما احتلت المرتبة الثانية فئة الأفراد رؤساء المصالح بنسبة تقدر بـ 38.70 % ، وكانت ثالث مرتبة للمراجعين الداخليين بنسبة 11.30 %، أما المرتبة الرابعة فكانت للأفراد الذين يشغلون وظيفة نائب مدير بنسبة 6.50 % ،في حين كانت المرتبة الأخيرة للمدراء بنسبة 3.20 % ، ويرجع التفاوت في نسب توزيع الأفراد المكونين للعينة المبحوثة تبعا لمعيار المهنة إلى خصوصية وطبيعة التوظيف في الوظائف المذكورة أعلاه إضافة إلى الإحتياجات التشغيلية والإدارية للمؤسسات محل الدراسة.

المبحث الثالث: تحليل إجابات الأفراد واختبار الفرضيات وتفسير نتائج الدراسة

سيتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى تحليل اتجاه أفراد عينة الدراسة حول عبارات الاستبيان المكونة لأبعاد ومحاور الاستبيان ومن ثم اختبار الفرضية الرئيسية والفرضيات الفرعية، ثم تفسير النتائج المتحصل عليها.

المطلب الأول: التحليل الإحصائي الوصفي لاتجاه إجابات أفراد العينة حول محاور الدراسة

يحتوي هذا المطلب على التحليل الإحصائي لاتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات الاستبيان تبعا للبعد الذي تنتمي اليه من خلال المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومقارنة النتائج المتحصل عليها بمقياس ليكرت الخماسي ومن ثم تحديد درجة الموافقة وترتيب عبارات الاستبيان.

الفرع الأول: تحليل اتجاه إجابات أفراد العينة حول المحور الأول

سيتم تحليل اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة حول العبارات المكونة لأبعاد المحور الأول الميكانيزمات الداخلية والمتمثلة في مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية والإفصاح المحاسبي.

أولا: تحليل اتجاه إجابات أفراد العينة حول بعد مجلس الإدارة

سيتم من خلال الجدول التالي تحليل اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات بعد مجلس الإدارة من خلال حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومن ثم تحديد درجة الموافقة وترتيب عبارات البعد

الجدول (20– 4): اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات بعد مجلس الإدارة

رقم العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
01	3.34	0.886	محايد	10
02	3.92	0.753	موافق	8
03	4.06	1.038	موافق	2
04	4.05	0.556	موافق	3
05	4.02	0.779	موافق	5
06	3.85	0.846	موافق	9
07	4.06	0.650	موافق	1
08	3.97	0.724	موافق	7
09	4.00	0.958	موافق	6
10	4.02	0.735	موافق	4
مجلس الإدارة	**3.92**	**0.499**	**موافق**	

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات SPSS.V22

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ أن ترتيب فقرات هذا البعد وفقا للمتوسط الحسابي والانحراف المعياري جاء كما يلي:

- احتلت العبارة رقم 07 المرتبة الأولى 'أعضاء مجلس الادارة لديهم التجربة الكافية التي تمكنهم من تقييم الجوانب المالية في المؤسسة' بمتوسط حسابي بلغ 4.06 وانحراف معياري بلغ 0.650 حيث وافق أفراد عينة الدراسة على امتلاك أعضاء مجلس الإدارة للتجربة الكافية التي تمكنهم من تقييم الجوانب المالية، وهو ما يعكس قدرة أعضاء مجلس الإدارة في المؤسسات محل الدراسة على اتخاذ قرارات سليمة فيما يتعلق بالجوانب المالية وبالتالي ضمان الاستقرار المالي والتوجيه الفعال الذي يساهم في وضع خطط مالية تتماشى مع أهداف المؤسسة.
- جاءت في المرتبة الثانية العبارة رقم 3 ' يتخذ مجلس الإدارة القرارات المناسبة نتيجة لحصوله على المعلومات الكافية' بمتوسط حسابي بلغ 4.06 وانحراف معياري 1.038 حيث أجاب أفراد العينة المبحوثة بالموافقة حول حصول مجلس الإدارة على المعلومات الكافية في المؤسسات محل الدراسة التي تمكنه من اتخاذ القرارات التي تستند على معلومات كافية، وهو ما يقلل من مشكلة عدم تماثل المعلومات بين الإدارة التنفيذية وأعضاء مجلس الإدارة.
- احتلت العبارة رقم 4 المرتبة الثالثة 'يعقد مجلس إدارة المؤسسة إجتماعاته بصورة دورية وبانتظام' بمتوسط حسابي بلغ 4.05 وانحراف معياري بلغ 0.556 ، بدرجة موافق وهو ما يعني ضمان التقييم الدوري لأداء الإدارة التنفيذية وكذلك اتخاذ القرارات التي تكون مبنية على أحدث المستجدات في المؤسسات محل الدراسة.
- احتلت العبارة رقم 10 المرتبة الرابعة 'يقوم مجلس الإدارة بالرقابة المستمرة على تنفيذ القرارات المتخذة' بمتوسط حسابي بلغ 4.02 وانحراف معياري بلغ 0.735 بدرجة موافق وهو ما يضمن أن مجالس الإدارة في المؤسسات محل الدراسة تتابع وتراقب القرارات المتخذة من أجل ضمان فعالية تنفيذها وتحقيقها للأهداف التي إتخذت من أجلها.
- احتلت العبارة 5 المرتبة الخامسة ' يتم توزيع المسؤوليات بوضوح بين أعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية' بمتوسط حسابي بلغ 4.02 وانحراف معياري بلغ 0.779 بدرجة موافق وهو ما يعكس عدم التداخل بين أدوار كل من أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء الإدارة التنفيذية ويسهل من عملية اتخاذ الإجراءات التصحيحية ويعزز من المساءلة.
- جاءت في المرتبة السادسة العبارة رقم 9 'يأخذ مجلس الإدارة اهتمامات أصحاب المصالح في الحسبان عند اتخاذ القرارات الهامة' بمتوسط حسابي بلغ 4.00 وانحراف معياري بلغ 0.958 بدرجة موافق وهو ما يبين أن مجالس الإدارة في المؤسسات محل الدراسة تضع في اعتباراتها تأثير قراراتها وسياستها العامة على مختلف الأطراف أصحاب المصلحة وبالتالي يمكن تحقيق التوازن فيما بين مختلف المصالح.
- احتلت العبارة رقم 8 المرتبة السابعة 'يتمتع أعضاء مجلس الادارة بالخبرة الكافية التي تمكنهم من تقييم الجوانب الاجتماعية والبيئية في المؤسسة' بمتوسط حسابي بلغ 3.97 وانحراف معياري بلغ 0.724 حيث أجاب الأفراد عينة الدراسة بالموافقة حول إمتلاك أعضاء مجالس الإدارة للخبرات الكافية التي تمكنهم من تقييم الجوانب الاجتماعية والبيئية مما يؤكد اطلاعهم وفهمهم لمتطلبات الأطراف أصحاب المصلحة، ويدعم النظرة الشاملة لأعضاء مجالس الإدارة في المؤسسات محل الدراسة التي تمكنهم من تقييم الجوانب الاجتماعية والبيئية.

- جاءت في المرتبة الثامنة العبارة رقم 2 'تمارس اللجان التابعة لمجلس الإدارة مهامها بكل شفافية' بمتوسط حسابي بلغ 3.92 وانحراف معياري بلغ 0.753 حيث وافق أفراد عينة الدراسة على شفافية ونزاهة اللجان وهو ما ينعكس على تمكين مجالس الإدارة في المؤسسات محل الدراسة من أداء مهامها على أكمل وجه وذلك إستنادا لما تقدمه اللجان التابعة لهم.
- جاءت في المرتبة التاسعة العبارة رقم 6 'يقوم مجلس الإدارة بتقييم أداء المديرين التنفيذيين وفقا للسياسة العامة للمؤسسة' بمتوسط حسابي بلغ 3.85 وانحراف معياري بلغ 0.958 بدرجة موافق، وهو ما يعني التأكد من أن الإدارة اليومية لأعمال المؤسسات تتم بما يتماشى مع السياسة العامة.
- احتلت العبارة رقم 1 المرتبة العاشرة والأخيرة في بعد مجلس الإدارة ' يؤدي مجلس الإدارة مهامه باستقلالية تامة' بمتوسط حسابي بلغ 3.34 وانحراف معياري بلغ 0.886 حيث كانت إجابات أفراد عينة الدراسة بدرجة محايد، وهذا راجع إلى أن مجالس الإدارة في المؤسسات محل الدراسة تضم غالبية الأعضاء التي تمثل المساهمين الكبار، وكذلك إزدواجية رئيس مجلس الإدارة في أغلب المؤسسات، إضافة إلى ضم بعض المجالس لأعضاء مكونين من عائلة واحدة.

وعموما سجل بعد مجلس الإدارة متوسط حسابي بلغ 3.92 وانحراف معياري 0.499 بدرجة موافق على العبارات التي تقيس آلية مجلس الإدارة وهو ما يعني أن أفراد عينة الدراسة لديهم إجماع على أن هناك تطبيق جيد لآلية مجلس الادارة في المؤسسات محل الدراسة.

ثانيا: تحليل اتجاه إجابات أفراد العينة حول بعد المراجعة الداخلية

سيتم من خلال الجدول التالي توضيح اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات بعد المراجعة الداخلية من خلال حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومن ثم تحديد درجة الموافقة وترتيب عبارات البعد.

الجدول (21– 4): اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات بعد المراجعة الداخلية

رقم العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
11	3.35	0.812	محايد	7
12	3.81	0.721	موافق	6
13	3.94	0.765	موافق	4
14	3.82	0.736	موافق	5
15	3.35	0.870	محايد	8
16	3.97	0.652	موافق	1
17	3.95	0.771	موافق	3
18	3.95	0.711	موافق	2
المراجعة الداخلية	**3.76**	**0.510**	**موافق**	

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات SPSS.V22

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ أن ترتيب فقرات هذا البعد وفقا للمتوسط الحسابي والانحراف المعياري جاء كما يلي:

- احتلت العبارة رقم 16 المرتبة الأولى في بعد المراجعة الداخلية ' يرفع المراجعون الداخليون التوصيات اللازمة للإدارة العليا في حال ثبوت أي انحرافات عن أهداف المؤسسة' بمتوسط حسابي بلغ 3.97 وانحراف معياري 0.652 وبالتالي فإن الأفراد عينة الدراسة موافقون على أن المراجعون الداخليون في المؤسسات محل الدراسة يقومون برفع التوصيات الضرورية للإدارة العليا عن طريق التقرير الذي يتضمن الإقتراحات والتوصيات لكل القضايا لتي تحتاج إلى اهتمام ومن ثم تقرر الإدارة العليا في تلك المؤسسات إمكانية القيام بالإجراءات التصحيحية اللازمة.
- جاءت في المرتبة الثانية العبارة رقم 18 ' تساهم التقارير الدورية التي توفرها عملية المراجعة الداخلية في تحسين عملية اتخاذ القرارات المناسبة بالمؤسسة ' بمتوسط حسابي بلغ 3.95 وانحراف معياري 0.711 حيث وافق أفراد عينة الدراسة على أن تقارير المراجعة الداخلية بالمؤسسات محل الدراسة والتي تتضمن التوصيات الضرورية حول الجوانب المتعلقة بالإدارة اليومية، تمكن الإدارة العليا من اتخاذ القرارات الصائبة والتي يجب أن تكون مبنية على حقائق ومعلومات دقيقة ومستجدة تم توفيرها من خلال تلك التقارير.
- جاءت في المرتبة الثالثة العبارة رقم 17 ' يقوم المراجعون الداخليون بالتأكد من مدى الالتزام باللوائح والقوانين المعمول بها' بمتوسط حسابي بلغ 3.95 وانحراف معياري 0.771 بدرجة موافق حيث يرى أفراد عينة الدراسة أن المراجعون الداخليون بالمؤسسات محل الدراسة يقومون بالكشف عن الإختلالات التي تنتج عن عدم الالتزام باللوائح والقوانين من أجل تقديم التوصيات اللازمة.
- احتلت العبارة رقم 13 المرتبة الرابعة ' تلتزم المؤسسة بتكوين المراجعين الداخليين بشكل مستمر' بمتوسط حسابي بلغ 3.94 وانحراف معياري 0.765، فقد أجاب أفراد عينة الدراسة بالموافقة فيما يتعلق بتكوين المراجعين الداخليين في المؤسسات محل الدراسة، حيث يعتبر تكوين المراجعين الداخليين من الشروط الأساسية والضرورية لنجاحهم في أداء مهامهم بكل فعالية وذلك في ظل التطورات المستمرة لبيئة الأعمال.
- احتلت العبارة رقم 14 المرتبة الخامسة ' يتحقق المراجعون الداخليون بإستمرار من الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة' بمتوسط حسابي 3.82 وانحراف معياري 0.736 حيث أجاب أفراد عينة الدراسة بالموافقة حول دور المراجعون الداخليون في التأكد من الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة بما يتوافق مع تحقيق الأهداف.
- جاءت العبارة رقم 12 في المرتبة السادسة ' يمتلك المراجعون الداخليون الكفاءة المهنية الكافية لأداء المهام الموكلة إليهم' بمتوسط حسابي 3.81 وانحراف معياري بلغ 0.721 ، ويرى أفراد عينة الدراسة أن المراجعون الداخليون في المؤسسات محل الدراسة يمتلكون الخبرة الكافية لأداء مهامهم وهو ما ينعكس على جودة مخرجات عملية المراجعة والمتمثلة في التقرير النهائي.

- احتلت العبارة رقم 11 المرتبة السابعة ' يمارس المراجعون الداخليون مهامهم باستقلالية تامة' بمتوسط حسابي 3.35 وانحراف معياري 0.812 حيث تميزت إجابات أفراد عينة الدراسة بالمحايدة فيما يتعلق باستقلالية المراجعون الداخليون، ففي المؤسسات محل الدراسة إن وجد قسم للمراجعة الداخلية فإنه يكون تابع للمديرية العامة كما هو الحال بالنسبة لمؤسسة Enicab أو أن عملية المراجعة الداخلية يقوم بها أفراد تابعين للإدارة التنفيذية كما هو الحال في بقية المؤسسات.
- جاءت العبارة رقم 15 في المرتبة الثامنة والأخيرة في بعد المراجعة الداخلية ' يمتلك المراجعون الداخليون الخبرة الكافية التي تمكنهم من مراجعة الجوانب الاجتماعية والبيئية ' بمتوسط حسابي 3.35 وانحراف معياري بلغ 0.870 بدرجة محايد حيث يرى أفراد عينة بوجود مستوى متوسط لامتلاك المراجعين الداخليين للخبرة الكافية التي تمكنهم من تقييم الجوانب الاجتماعية والبيئية في المؤسسات محل الدراسة.

وعموما سجل بعد المراجعة الداخلية متوسط حسابي بلغ 3.76 وانحراف معياري 0.510 بدرجة موافق على العبارات التي تقيس آلية المراجعة الداخلية وهو ما يعني أن أفراد عينة الدراسة لديهم إجماع على أن هناك تطبيق جيد لآلية المراجعة الداخلية في المؤسسات محل الدراسة.

ثالثا: تحليل اتجاه إجابات أفراد العينة حول بعد الإفصاح المحاسبي

من خلال الجدول التالي يتم ترتيب عبارات بعد الإفصاح المحاسبي وذلك وفقا لتحليل اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات البعد عن طريق حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

الجدول (22- 4): اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات بعد الإفصاح المحاسبي

رقم العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
19	4.13	0.665	موافق	1
20	4.00	0.747	موافق	6
21	4.00	0.724	موافق	5
22	4.03	0.746	موافق	4
23	4.13	0.757	موافق	2
24	4.00	0.810	موافق	8
25	4.06	0.698	موافق	3
26	4.00	0.789	موافق	7
الإفصاح المحاسبي	**4.04**	**0.565**	**موافق**	

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات SPSS.V22

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ أن ترتيب فقرات هذا البعد وفقا للمتوسط الحسابي والانحراف المعياري جاء كما يلي:

- احتلت العبارة رقم 19 المرتبة الأولى في بعد الإفصاح المحاسبي 'يتم إعداد وتقديم المعلومات المحاسبية للأطراف المعنية في الوقت المناسب' بمتوسط حسابي بلغ 4.13 وانحراف معياري 0.665 وبالتالي فإن الأفراد عينة الدراسة موافقون على أن

تقديم المعلومات المحاسبية للأطراف المعنية في المؤسسات محل الدراسة يتم في الوقت المناسب من أجل اتخاذ القرارات في التوقيت المناسب.

- جاءت في المرتبة الثانية العبارة رقم 23 ' تتسم المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية بالملائمة لاتخاذ القرارات المناسبة' بمتوسط حسابي بلغ 4.13 وانحراف معياري 0.757 حيث وافق أفراد عينة الدراسة على أن المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية في المؤسسات محل الدراسة تتسم بالملائمة مما يساهم في اتخاذ القرارات المناسبة.
- جاءت في المرتبة الثالثة العبارة رقم 25 ' تخدم المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية (من حيث الشكل والمضمون) جميع الأطراف المستهدفة حسب إحتياجاتهم' بمتوسط حسابي بلغ 4.06 وانحراف معياري 0.698 بدرجة موافق حيث يرى أفراد عينة الدراسة أن المؤسسات محل الدراسة تقوم بتقديم المعلومات المحاسبية للأطراف المستهدفة والتي تتسم بخصائص تخدم إحتياجاتهم مما يسهل من عملية فهمها واستيعابها.
- احتلت العبارة رقم 22 المرتبة الرابعة ' تحتوي التقارير المالية في المؤسسة على جميع المعلومات التي توضح إلتزامات المؤسسة تجاه جميع الأطراف أصحاب المصلحة ' بمتوسط حسابي بلغ 4.03 وانحراف معياري 0.746 حيث أجاب أفراد عينة الدراسة بالموافقة فيما يتعلق بشمول وكفاية التقارير المالية في المؤسسات محل الدراسة لجميع المعلومات المتعلقة بالتزاماتها تجاه جميع الأطراف.
- احتلت العبارة رقم 21 المرتبة الخامسة ' تعرض المعلومات المحاسبية بشكل دوري للأطراف المعنية' بمتوسط حسابي 4.00 وانحراف معياري 0.724 حيث وافق أفراد عينة الدراسة على أن المعلومات المفصح عنها في المؤسسات محل الدراسة دوريا للأطراف المعنية وهو ما يوفر معلومات مستحدثة لصناع القرار.
- جاءت العبارة رقم 20 في المرتبة السادسة ' تقدم المعلومات المحاسبية لجميع الأطراف المعنية المستهدفة حسب إحتياجات كل طرف' بمتوسط حسابي 4.00 وانحراف معياري بلغ 0.747 ، بدرجة موافق ويرى أفراد عينة الدراسة أن المؤسسات محل الدراسة توفر المعلومات المحاسبية لجميع مستخدميها بما يخدم احتياجاتهم.
- احتلت العبارة رقم 26 المرتبة السابعة ' يتم الإفصاح عن التكاليف التي تتحملها المؤسسة والمتعلقة بالجوانب الاجتماعية والبيئية ' بمتوسط حسابي 4.00 وانحراف معياري 0.789 حيث أقر أفراد عينة الدراسة بالموافقة حول تضمين المؤسسات محل الدراسة التكاليف الاجتماعية والبيئية في المعلومات المحاسبية المفصح عنها وهو ما يعكس الاهتمام بقياس التكاليف الاجتماعية والبيئية ويمكن من تقييم تأثير أنشطة تلك المؤسسات على المجتمع والبيئة من خلال رصد التكاليف.
- جاءت العبارة رقم 24 في المرتبة الثامنة والأخيرة في بعد الإفصاح المحاسبي ' تلتزم المؤسسة بالمعايير المحاسبية الدولية عند إعداد القوائم المالية ' بمتوسط حسابي 4.00 وانحراف معياري بلغ 0.810 حيث وافق أفراد عينة الدراسة على أن المؤسسات محل الدراسة تلتزم بالمعايير المحاسبية الدولية وهو ما يعني أنها تتسم بالتوحيد وبالشفافية.

وعموما سجل بعد الإفصاح المحاسبي متوسط حسابي بلغ 4.04 وانحراف معياري 0.565 بدرجة موافق على العبارات التي تقيس آلية الإفصاح المحاسبي وهو ما يعني أن أفراد عينة الدراسة لديهم إجماع على أن هناك تطبيق جيد لآلية الإفصاح المحاسبي في المؤسسات محل الدراسة.

وفيما يلي جدول يلخص نتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأبعاد متغير الميكانيزمات الداخلية.

الجدول (23– 4): اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة حول أبعاد متغير الميكانيزمات الداخلية

البعد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
مجلس الإدارة	3.92	0.499	موافق	2
المراجعة الداخلية	3.76	0.510	موافق	3
الإفصاح المحاسبي	4.04	0.565	موافق	1
الميكانيزمات الداخلية	**3.91**	**0.448**	**موافق**	

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات SPSS.V22

من الجدول أعلاه يلاحظ أن أفراد عينة الدراسة موافقون بشكل عام على عبارات محور الميكانيزمات الداخلية حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا المحور 3.91 وهي قوية وتقع ضمن فئة 'موافق' على سلم ليكرت الخماسي (3.40 و 4.19) وانحراف معياري 0.448 وهو ما توضحة المتوسطات الحسابية المكونة لأبعاد هذا المحور والتي جاءت قوية أيضا، حيث احتل بعد الافصاح المحاسبي المرتبة الأولى ، أما المرتبة الثانية فكانت لبعد مجلس الإدارة، في حين احتل بعد المراجعة الداخلية المرتبة الثالثة والأخيرة وهو ما يعني أن أفراد عينة الدراسة موافقون على وجود مستوى قوي للميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات في المؤسسات محل الدراسة.

الفرع الثاني: تحليل اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الثاني

من خلال هذا الجزء يتم تحليل اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة حول العبارات المكونة لأبعاد المحور الثاني أداء المؤسسات والمتمثلة في الأداء المالي، الأداء الاجتماعي والأداء البيئي.

أولا: تحليل اتجاه إجابات أفراد العينة حول بعد الأداء المالي

سيتم من خلال الجدول التالي تحليل اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات بعد الأداء المالي من خلال حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومن ثم تحديد درجة الموافقة وترتيب عبارات البعد.

الجدول (24– 4): اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات بعد الأداء المالي

رقم العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
27	4.21	0.704	موافق تماما	1
28	3.92	0.775	موافق	4
29	4.08	0.731	موافق	2
30	3.89	0.680	موافق	5
31	4.08	0.775	موافق	3
32	3.77	0.777	موافق	7
33	3.52	0.784	موافق	8
34	3.85	0.674	موافق	6
الأداء المالي	**3.91**	**0.446**	**موافق**	

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات SPSS.V22

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ أن ترتيب فقرات هذا البعد وفقا للمتوسط الحسابي والانحراف المعياري جاء كما يلي:

- احتلت العبارة 27 المرتبة الأولى من عبارات بعد الأداء المالي ' تمتلك المؤسسة أهداف مالية واضحة خلال السنوات القليلة الماضية' بمتوسط حسابي بلغ 4.21 وانحراف معياري 0.704 بدرجة موافق تماما حيث أقر أفراد عينة الدراسة بأن المؤسسات محل الدراسة لديها أهداف مالية واضحة خلال السنوات القليلة الماضية وهو ما يعني أن لديها رؤية واضحة من أجل تحقيق تلك الأهداف.
- جاءت العبارة رقم 29 المرتبة الثانية ' ساهمت القرارات المالية المتخذة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة' بمتوسط حسابي بلغ 4.08 وانحراف معياري 0.731 حيث وافق أفراد عينة الدراسة على أن القرارات المالية في المؤسسات محل الدراسة تساهم في تحسين أدائها المالي وهو ما يشير إلى فعالية تلك القرارات المبنية على أسس واضحة ومدروسة بما يحقق في النهاية الهدف من اتخاذها.
- احتلت العبارة رقم 31 المرتبة الثالثة ' تسجل المؤسسة إنخفاض مستمر في التكاليف غير الضرورية' بمتوسط حسابي بلغ 4.08 وانحراف 0.775 بدرجة موافق حيث أقر أفراد عينة الدراسة على أن المؤسسات محل الدراسة تخفض التكاليف غير الضرورة بصفة مستمرة، وهو ما ينعكس إيجابا على نتائجها المالية.
- جاءت العبارة 28 في المرتبة الرابعة ' تقوم المؤسسة بتوظيف الفوائض المالية في مشاريع مربحة' بمتوسط حسابي بلغ 3.92 وانحراف معياري 0.775 حيث وافق أفراد عينة الدراسة أن المؤسسات محل الدراسة توجه فوائضها المالية نحو مشاريع ناجحة وتحقق منها عوائد مالية مربحة.

- احتلت العبارة رقم 30 المرتبة الخامسة ' تقوم المؤسسة بإيجاد مصادر تمويلية كافية تتلاءم مع إحتياجاتها المالية' بمتوسط حسابي بلغ 3.89 وانحراف معياري 0.680 حيث وافق أفراد عينة الدراسة على أن المؤسسات محل الدراسة تستطيع الحصول على الأموال الكافية من أجل تمويل احتياجاتها الاستثمارية والتشغيلية.
- احتلت العبارة رقم 34 المرتبة السادسة ' تقوم المؤسسة بالقياس الدوري والمنتظم للمؤشرات المالية لتقييم الأداء المالي' بمتوسط حسابي بلغ 3.85 وانحراف معياري 0.674 حيث وافق أفراد عينة الدراسة على أن المؤسسات محل الدراسة تولي اهتماما بتقييم الأداء المالي من خلال القياس الدوري والمنتظم للمؤشرات المالية مما يساعد تلك المؤسسات على تقييم مدى تحقيقها لأهدافها المالية.
- جاءت العبارة 32 في المرتبة السابعة ' تسجل المؤسسة إرتفاع مستمر في رقم أعمالها' بمتوسط حسابي بلغ 3.77 وانحراف معياري 0.777 حيث وافق أفراد عينة الدراسة على أن المؤسسات محل الدراسة تحقق ارتفاع مستمر في رقم أعمالها وهو ما ينعكس إيجابا على حجم إيراداتها مما يعني الزيادة في الأرباح.
- جاءت العبارة 33 في المرتبة الثامنة والأخيرة من عبارات بعد الأداء المالي ' تستخدم المؤسسة أساليب فعالة للتعامل مع المخاطر المالية ' بمتوسط حسابي بلغ 3.52 وانحراف معياري 0.784 حيث وافق أفراد عينة الدراسة أن المؤسسات محل الدراسة تستخدم أساليب فعالة من أجل التعامل مع المخاطر المالية التي تواجهها وهو ما ينعكس إيجابا على استقرارها المالي في بيئة الأعمال التي تتميز بعدم الاستقرار.

وعموما سجل بعد الأداء المالي متوسط حسابي بلغ 3.91 وانحراف معياري 0.446 بدرجة موافق على العبارات التي تقيس الأداء المالي وهو ما يعني أن أفراد عينة الدراسة لديهم إجماع على وجود مستوى قوي للأداء المالي في المؤسسات محل الدراسة.

ثانيا: تحليل اتجاه إجابات أفراد العينة حول بعد الأداء الاجتماعي

من خلال الجدول التالي يتم ترتيب عبارات بعد الأداء الاجتماعي وذلك وفقا لتحليل اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات البعد عن طريق حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

الجدول (25– 4): اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات بعد الأداء الاجتماعي

رقم العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
35	3.90	0.824	موافق	7
36	3.87	0.778	موافق	8
37	3.94	1.006	موافق	6
38	4.06	0.674	موافق	2
39	3.98	0.932	موافق	5
40	4.13	0.665	موافق	1
41	3.35	1.161	محايد	10
42	3.74	1.055	موافق	9

43	4.06	0.903	موافق	3
44	3.98	0.757	موافق	4
الأداء الاجتماعي	**3.90**	**0.483**	**موافق**	

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات SPSS.V22

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ أن ترتيب فقرات هذا البعد وفقا للمتوسط الحسابي والانحراف المعياري جاء كما يلي:

- احتلت العبارة رقم 40 المرتبة الأولى من عبارات بعد الأداء الاجتماعي' تقوم المؤسسة بتوفير الوسائل والإمكانيات اللازمة لتقليل حوادث العمل' بمتوسط حسابي بلغ 4.13 وانحراف معياري 0.665 حيث وافق أفراد عينة الدراسة على أن المؤسسات محل الدراسة تهتم بتوفير الوسائل والإمكانيات التي تساهم في تقليل حوادث العمل وهذا يدل على اهتمامها بتوفير الصحة والسلامة المهنية لعمالها.
- احتلت العبارة رقم 38 المرتبة الثانية ' تعمل المؤسسة أثناء رسم سياستها العامة على التوفيق بين أهدافها وثقافة المجتمع المتواجدة فيه' بمتوسط حسابي بلغ 4.06 وانحراف معياري 0.674 حيث وافق أفراد عينة الدراسة على احترام المؤسسات محل الدراسة لثقافة المجتمع الذي تنشط فيه أثناء رسم سياستها العامة وهو ما يساهم في تعزيز علاقة تلك المؤسسات مع المجتمع الذي تعمل فيه.
- احتلت العبارة رقم 43 المرتبة الثالثة ' إلتزام المؤسسة باللوائح القانونية يساهم في الحفاظ على ولاء العاملين.' بمتوسط حسابي بلغ 4.06 وانحراف معياري 0.903 حيث وافق أفراد عينة الدراسة على أن المؤسسات محل الدراسة استطاعت من خلال التزامها باللوائح القانونية الحفاظ على ولاء عامليها وهو ما يعكس العلاقة القوية بين تلك المؤسسات والعاملين فيها وكذلك توفر عنصر الثقة.
- جاءت العبارة رقم 44 المرتبة الرابعة ' تهتم المؤسسة بمقترحات وشكاوي العملاء تجاه منتجاتها' بمتوسط حسابي بلغ 3.98 وانحراف معياري 0.757، حيث وافق أفراد عينة الدراسة على أن المؤسسات محل الدراسة تتعامل بجدية تجاه مقترحات وشكاوي العملاء على المنتجات التي تقدمها، وبالتالي ينعكس ذلك في الأخير على ضمان رضى عملائها والحفاظ عليهم.
- جاءت العبارة رقم 39 المرتبة الخامسة ' تمكنت المؤسسة من تحسين مهارات العاملين من خلال برامج التكوين' بمتوسط حسابي بلغ 3.98 وانحراف معياري 0.932 حيث وافق أفراد عينة الدراسة على اهتمام المؤسسات محل الدراسة بتطوير مهارات العاملين بها عن طريق البرامج التكوينية وهو ما ينعكس في الأخير على الرفع من مهاراتهم ويحقق رضاهم ويعزز من حالة الإنتماء لديهم.
- احتلت العبارة رقم 37 المرتبة السادسة ' تستجيب المؤسسة لتطلعات ومطالب العملاء من خلال توفير منتجات ذات جودة عالية' بمتوسط حسابي بلغ 3.94 وانحراف معياري 1.006 حيث وافق أفراد عينة الدراسة على أن المؤسسات محل الدراسة تعمل على الاهتمام بتوفير منتجات ذات جودة عالية وذلك تحقيقا لتطلعات العملاء وهو ما يعني الحفاظ على ولائهم.

- احتلت العبارة رقم 35 المرتبة السابعة ' تخصص المؤسسة مبالغ مالية موجهة للأنشطة الخيرية' بمتوسط حسابي بلغ 3.90 وانحراف معياري 0.824 حيث وافق أفراد عينة الدراسة على أن المؤسسات محل الدراسة تخصص مبالغ مالية للأنشطة الخيرية، وهو فعلا ما تم ملاحظته حيث كانت المؤسسات محل الدراسة مع اختلاف حجم المبالغ الموجهة للأنشطة الخيرية فيما بينها تساهم بمبالغ مالية حتى وإن كانت رمزية لدعم المجتمع المحلي، وهو ما يساهم في تحسين سمعتها أمامه.
- احتلت العبارة رقم 36 المرتبة الثامنة ' حافظت المؤسسة على عملائها من خلال إلتزامها القانوني والأخلاقي' بمتوسط حسابي بلغ 3.87 وانحراف معياري 0.778 حيث وافق أفراد عينة الدراسة على أن المؤسسات محل الدراسة تلتزم قانونيا وأخلاقيا تجاه عملائها، وهو ما يدل على توفر عنصر الثقة بين تلك المؤسسات وعملائها وبالتالي تحقيق رضاهم وكسب ولائهم.
- جاءت العبارة رقم 42 المرتبة التاسعة 'ساهمت المؤسسة في توفير الرعاية الصحية للعاملين' بمتوسط حسابي بلغ 3.74 وانحراف معياري 1.055 حيث وافق أفراد عينة الدراسة على أن المؤسسات محل الدراسة تهتم بتوفير الرعاية الصحية للعاملين فيها، وهذا يعتبر أمر طبيعي في إطار التزام تلك المؤسسات بقوانين طب العمل.
- جاءت العبارة 41 في المرتبة العاشرة والأخيرة من العبارات التي تقيس بعد الأداء الاجتماعي ' ساهمت المؤسسة في حل بعض المشاكل الاجتماعية للعاملين مثل السكن 'بمتوسط حسابي بلغ 3.35 وانحراف معياري 1.161 بدرجة محايد حيث يقر أفراد عينة الدراسة على وجود مستوى متوسط لمساهمة المؤسسات محل الدراسة في حل بعض المشاكل التي تواجه العاملين بها ومن بين هذه المشاكل توفير السكن.

وقد سجل بعد الأداء الاجتماعي متوسط حسابي بلغ 3.90 وانحراف معياري 0.483 بدرجة موافق على العبارات التي تقيس الأداء الاجتماعي وهو ما يعني أن أفراد عينة الدراسة لديهم إجماع على وجود مستوى قوي للأداء الاجتماعي في المؤسسات محل الدراسة.

ثالثا: تحليل اتجاه إجابات أفراد العينة حول بعد الأداء البيئي

سيتم من خلال الجدول التالي توضيح اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات بعد الأداء البيئي من خلال حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومن ثم تحديد درجة الموافقة وترتيب عبارات البعد.

الجدول (26– 4): اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات بعد الأداء البيئي

رقم العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
45	3.87	0.778	موافق	7
46	3.85	0.786	موافق	8
47	4.08	0.775	موافق	1
48	3.87	0.735	موافق	6
49	3.95	0.913	موافق	5

50	4.02	0.640	موافق	2
51	4.00	0.789	موافق	3
52	3.95	0.734	موافق	4
الأداء البيئي	**3.94**	**0.558**	**موافق**	

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات SPSS.V22

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ أن ترتيب فقرات هذا البعد وفقا للمتوسط الحسابي والانحراف المعياري جاء كما يلي:

- احتلت العبارة رقم 47 المرتبة الأولى من عبارات بعد الأداء البيئي ' تكاليف المؤسسة البيئية منخفضة نسبيا مقارنة بحجم الانتاج' بمتوسط حسابي بلغ 4.08 وانحراف معياري 0.775 حيث أقر أفراد عينة الدراسة أن التكاليف البيئية في المؤسسات محل الدراسة منخفضة مقارنة بحجم الإنتاج وهو ما يعني تحقيق الكفاءة والفعالية البيئية من عمليات الإنتاج.
- وجاءت في المرتبة الثانية العبارة رقم 50 ' تقوم المؤسسة بالصيانة الجيدة للمعدات من أجل ترشيد إستخدام الموارد والطاقة' بمتوسط حسابي 4.02 وانحراف معياري 0.640 وقد أقر أفراد عينة الدراسة بالموافقة على أن المؤسسات محل الدراسة تهتم بترشيد الموارد والتقليل من الهدر من خلال الصيانة الجيدة للمعدات وهو ما يحقق تخيض التكاليف البيئية.
- جاءت في المرتبة الثالثة العبارة رقم 51 ' تتخذ المؤسسة الاجراءات اللازمة من أجل الحد من تلوث الهواء ' بمتوسط حسابي 4.00 وانحراف معياري 0.789 حيث وافق أفراد عينة الدراسة على أن المؤسسات محل الدراسة تهتم بتقليل الأثر السلبي لأنشطتها على الهواء وهو ما ينتج عنه حماية البيئة المحيطة.
- احتلت العبارة 52 المرتبة الرابعة ' تقوم المؤسسة بإزالة الأضرار البيئية الناتجة عن ممارسة أنشطتها' بمتوسط حسابي 3.95 وانحراف معياري 0.734 بدرجة موافق حيث يرى أفراد عينة الدراسة أن المؤسسات محل الدراسة تهتم بإزالة الأضرار البيئية التي تنتج عن ممارسة نشاطها وهو ما يعني أن تلك المؤسسات تهتم بتقليل أثرها السلبي على البيئة المحيطة.
- احتلت العبارة رقم 49 المرتبة الخامسة ' تهتم المؤسسة بالبحث عن أحدث التقنيات للحد من التلوث البيئي' بمتوسط حسابي بلغ 3.95 وانحراف معياري 0.913 حيث وافق أفراد عينة الدراسة على أن المؤسسات محل الدراسة تولي اهتماما لايجاد حلول مبتكرة تساعد على التقليل من أثرها السلبي على البيئة من خلال الحد من التلوث البيئي.
- احتلت العبارة رقم 48 المرتبة السادسة ' تقوم المؤسسة بإعادة تدوير النفايات أو التخلص منها بطرق آمنة ' بمتوسط حسابي بلغ 3.87 وانحراف معياري 0.735 حيث وافق أفراد عينة الدراسة على أن المؤسسات محل الدراسة تعيد تدوير االنفايات أو تتخلص منها بطرق آمنة وهو ما لوحظ فعلا أن تلك المؤسسات تلتزم بقانون 19-01 والذي ينص على التخلص من النفايات بطرق آمنة ومن بين هذه الطرق التثمين.
- وجاءت في المرتبة السابعة العبارة رقم 45 ' تهتم المؤسسة بنشر الوعي البيئي بين العاملين لديها من خلال الندوات أو المحاضرات' بمتوسط حسابي 3.87 وانحراف معياري 0.778 وقد أقر أفراد عينة الدراسة على أن المؤسسات محل الدراسة

تهتم بتوعية العاملين حول أهمية الحفاظ على البيئة وبالتالي فإن ذلك يحفزهم على الالتزام بالسياسات والقوانين المتعلقة بالقضايا البيئية.

- احتلت العبارة 46 المرتبة الثامنة والأخيرة من عبارات بعد الأداء البيئي 'حققت المؤسسة التوازن بين أهدافها المالية والبيئية' بمتوسط حسابي بلغ 3.85 وانحراف معياري 0.786 حيث وافق أفراد عينة الدراسة على أن المؤسسات محل الدراسة إستطاعت تحقيق أهدافها المالية في ظل إلتزامها بتحقيق الأهداف البيئية.

وقد سجل بعد الأداء البيئي متوسط حسابي بلغ 3.94 وانحراف معياري 0.558 بدرجة موافق على العبارات التي تقيس بعد الأداء البيئي وهو ما يعني أن أفراد عينة الدراسة لديهم إجماع على وجود مستوى قوي للأداء البيئي في المؤسسات محل الدراسة. وفيما يلي جدول يلخص نتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأبعاد متغير أداء المؤسسات.

الجدول (27– 4): اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة حول أبعاد متغير أداء المؤسسات

البعد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
الأداء المالي	3.91	0.446	موافق	2
الأداء الاجتماعي	3.90	0.483	موافق	3
الأداء البيئي	3.94	0.558	موافق	1
أداء المؤسسات	**3.92**	**0.440**	**موافق**	

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات SPSS.V22

من الجدول أعلاه يلاحظ أن أفراد عينة الدراسة موافقون بشكل عام على عبارات محور أداء المؤسسات حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا المحور 3.92 وهي قوية وتقع ضمن فئة 'موافق' على سلم ليكرت الخماسي (3.40 و 4.19) وانحراف معياري 0.440 ، وهو ما توضحة المتوسطات الحسابية المكونة لأبعاد هذا المحور والتي جاءت قوية أيضا، حيث احتل بعد الأداء البيئي في المرتبة الأولى ، أما المرتبة الثانية فكانت لبعد الأداء المالي، في حين احتل بعد الأداء الاجتماعي المرتبة الثالثة والأخيرة وهو ما يعني أن أفراد عينة الدراسة موافقون على وجود مستوى قوي للأداء في المؤسسات محل الدراسة.

المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة

من خلال هذا المطلب تم إستخدام الأساليب الإحصائية اللازمة من أجل اختبار الفرضيات الفرعية والفرضية الرئيسية وذلك من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة.

الفرع الأول: اختبار الفرضيات الفرعية

سيتم من خلال هذا الجزء اختبار فرضيات الدراسة الفرعية من خلال تقسيم الفرضية الرئيسية إلى تسع فرضيات فرعية والتحقق من الدور الذي تلعبه الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات بأبعادها الثلاثة (مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية، الإفصاح المحاسبي) في تحسين الأداء في شركات المساهمة بولاية بسكرة بأبعاده الثلاثة (الأداء المالي، الأداء الاجتماعي، الأداء البيئي).

أولا: اختبار الفرضية الفرعية الأولى

من أجل اختبار الفرضية الفرعية الأولى والتي تنص على أنه: **يوجد دور ذو دلالة إحصائية لمجلس الإدارة في تحسين الأداء المالي في شركات المساهمة محل الدراسة**، وسيتم التأكد من صلاحية النموذج، وحساب معامل الإرتباط Pearson لاختبار العلاقة بين المتغير التابع والمستقل، ومن ثم اختبار تحليل الإنحدار الخطي البسيط.

أ. اختبار صلاحية النموذج للفرضية الفرعية الأولى

تم إستخدام تحليل التباين للإنحدار (Anova) وذلك من أجل التأكد من صلاحية نموذج الفرضية الفرعية الأولى والجدول التالي يوضح النتائج التي تم الحصول عليها من خلال تحليل البيانات.

جدول (28– 4): تحليل التباين للإنحدار (Anova) للتأكد من صلاحية نموذج الفرضية الفرعية الأولى

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	مستوى الدلالة sig
الإنحدار	6.488	1	6.488	68.392	0.000
البواقي	5.692	60	0.095		
المجموع	12.180	61			

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات SPSS.V22

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ أن قيمة F المحسوبة جاءت أكبر من قيمة F الجدولية حيث بلغت 68.392، كما يلاحظ أن مستوى الدلالة بلغ 0.000 وهو أقل من $\alpha = 0.05$ وهو ما يؤكد صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الفرعية الأولى.

ب. معامل الإرتباط Pearson بين المتغير المستقل والمتغير التابع للفرضية الفرعية الأولى

من خلال معامل الإرتباط Pearson سيتم اختبار العلاقة بين المتغير المستقل (مجلس الإدارة) والمتغير التابع (الأداء المالي) كما هو موضح في الجدول التالي.

جدول (29– 4): معامل الإرتباط Pearson بين مجلس الإدارة والأداء المالي

المتغير	البيان	الأداء المالي
مجلس الإدارة	معامل الإرتباط Pearson	0.730**
	مستوى الدلالة	0.000
	المجموع	62

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات SPSS.V22

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ أن هناك علاقة إرتباط طردية وقوية ودالة إحصائيا بين مجلس الإدارة والأداء المالي حيث بلغ معامل الإرتباط 0.730 عند مستوى الدلالة 0.000 وهو مستوى أقل من $\alpha = 0.05$.

ت. تحليل الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الأولى

الجدول التالي يوضح نتائج اختبار الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الأولى.

جدول (30– 4): تحليل الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الأولى

النموذج	B	الخطأ المعياري	Beta	R^2	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة sig
الثابت	1.351	0.313			4.321	0.000
مجلس الإدارة	0.653	0.079	0.730	0.533	8.270	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات SPSS.V22

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ أن قيمة T المحسوبة بلغت 8.270 وذلك عند مستوى دلالة 0.000 وهو أقل من α= 0.05 وهو ما يدل على وجود دور دال إحصائيا لمجلس الإدارة في تحسين الأداء المالي، كما يلاحظ أن قيمة B بلغت 0.653 بإشارة موجبة وهو ما يؤكد على علاقة الإرتباط الطردية بين المتغيرين، كما يلاحظ أن قيمة معامل التحديد R^2 بلغت 0.533 وهو ما يعني أن 53.3 % من التغير في المتغير التابع (الأداء المالي) كان نتيجة للتغير في المتغير المستقل (مجلس الإدارة)، وبالتالي يمكن صياغة معادلة خط الإنحدار البسيط كما يلي:

$$Y_{FP} = 1.351 + 0.653\ X_{BD}$$

حيث بلغ معامل الإنحدار 0.653 وهو ما يعني أنه إذا زادت قيمة X_{BD} (مجلس الإدارة) بوحدة واحدة فإن Y_{FP} (الأداء المالي) يزيد بقيمة 0.653.

ومن النتائج المتحصل عليها أعلاه فإنه تقبل الفرضية الفرعية الأولى والتي تنص على أنه : **يوجد دور ذو دلالة إحصائية لمجلس الإدارة في تحسين الأداء المالي في شركات المساهمة محل الدراسة.**

ثانيا: اختبار الفرضية الفرعية الثانية

من أجل اختبار الفرضية الفرعية الثانية والتي تنص على أنه: **يوجد دور ذو دلالة إحصائية لمجلس الإدارة في تحسين الأداء الاجتماعي في شركات المساهمة محل الدراسة**، وسيتم التأكد من صلاحية النموذج، وحساب معامل الإرتباط Pearson لاختبار العلاقة بين المتغير التابع والمستقل، ومن ثم اختبار تحليل الإنحدار الخطي البسيط.

أ. اختبار صلاحية النموذج للفرضية الفرعية الثانية

الجدول التالي يوضح نتائج اختبار تحليل التباين للإنحدار (Anova) من أجل التأكد من صلاحية نموذج الفرضية الفرعية الثانية.

جدول (31– 4): تحليل التباين للإنحدار (Anova) للتأكد من صلاحية نموذج الفرضية الفرعية الثانية

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	مستوى الدلالة sig
الإنحدار	5.125	1	5.125	33.591	0.000
البواقي	9.154	60	0.153		
المجموع	14.279	61			

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات SPSS.V22

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ أن قيمة F المحسوبة جاءت أكبر من قيمة F الجدولية حيث بلغت 33.591، كما يلاحظ أن مستوى الدلالة بلغ 0.000 وهو أقل من $\alpha = 0.05$ وهو ما يؤكد صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الفرعية الثانية.

ب. معامل الإرتباط Pearson بين المتغير المستقل والمتغير التابع للفرضية الفرعية الثانية

الجدول التالي يوضح نتائج اختبار العلاقة بين المتغير المستقل (مجلس الإدارة) والمتغير التابع (الأداء الاجتماعي) من خلال معامل الإرتباط Pearson.

جدول (32– 4): معامل الإرتباط Pearson بين مجلس الإدارة والأداء الاجتماعي

المتغير	البيان	الأداء الاجتماعي
مجلس الإدارة	معامل الإرتباط Pearson	0.599**
	مستوى الدلالة	0.000
	المجموع	62

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات SPSS.V22

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ أن هناك علاقة إرتباط طردية متوسطة ودالة إحصائيا بين مجلس الإدارة والأداء الاجتماعي حيث بلغ معامل الإرتباط 0.599 عند مستوى الدلالة 0.000 وهو مستوى أقل من $\alpha = 0.05$.

ت. تحليل الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الثانية

الجدول التالي يوضح نتائج اختبار الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الثانية:

جدول (33– 4): تحليل الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الثانية

النموذج	B	الخطأ المعياري	Beta	R^2	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة sig
الثابت	1.624	0.396			4.096	0.000
مجلس الإدارة	0.580	0.100	0.599	0.359	5.796	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات SPSS.V22

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ أن قيمة T المحسوبة بلغت 5.796 وذلك عند مستوى دلالة 0.000 وهو أقل من α= 0.05 وهو ما يدل على وجود دور دال إحصائيا لمجلس الإدارة في تحسين الأداء الاجتماعي، كما يلاحظ أن قيمة B بلغت 0.580 بإشارة موجبة وهو ما يؤكد على علاقة الإرتباط الطردية بين المتغيرين، كما يلاحظ أن قيمة معامل التحديد R^2 بلغت 0.359 وهو ما يعني أن 35.9 % من التغير في المتغير التابع (الأداء الاجتماعي) كان نتيجة للتغير في المتغير المستقل (مجلس الإدارة)، وبالتالي يمكن صياغة معادلة خط الإنحدار البسيط كما يلي

$$Y_{SP} = 1.624 + 0.580X_{BD}$$

حيث بلغ معامل الإنحدار 0.580 وهو ما يعني أنه إذا زادت قيمة X_{BD} (مجلس الإدارة) بوحدة واحدة فإن Y_{SP} (الأداء الاجتماعي) يزيد بقيمة 0.580.

ومن النتائج المتحصل عليها أعلاه فإنه تقبل الفرضية الفرعية الثانية والتي تنص على أنه : **يوجد دور ذو دلالة إحصائية لمجلس الإدارة في تحسين الأداء الاجتماعي في شركات المساهمة محل الدراسة.**

ثالثا: اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

من أجل اختبار الفرضية الفرعية الثالثة والتي تنص على أنه: **يوجد دور ذو دلالة إحصائية لمجلس الإدارة في تحسين الأداء البيئي في شركات المساهمة محل الدراسة،** وسيتم التأكد من صلاحية النموذج، وحساب معامل الإرتباط Pearson لاختبار العلاقة بين المتغير التابع والمستقل، ومن ثم اختبار تحليل الإنحدار الخطي البسيط.

أ. اختبار صلاحية النموذج للفرضية الفرعية الثالثة

الجدول التالي يوضح نتائج اختبار تحليل التباين للإنحدار (Anova) من أجل التأكد من صلاحية نموذج الفرضية الفرعية الثالثة.

جدول (34– 4): تحليل التباين للإنحدار (Anova) للتأكد من صلاحية نموذج الفرضية الفرعية الثالثة

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	مستوى الدلالة sig
الإنحدار	9.324	1	9.324	57.547	0.000
البواقي	9.722	60	0.162		
المجموع	19.046				

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات SPSS.V22

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ أن قيمة F المحسوبة جاءت أكبر من قيمة F الجدولية حيث بلغت 57.547، كما يلاحظ أن مستوى الدلالة بلغ 0.000 وهو أقل من $\alpha = 0.05$ وهو ما يؤكد صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة.

ب. معامل الإرتباط Pearson بين المتغير المستقل والمتغير التابع للفرضية الفرعية الثالثة

الجدول التالي يوضح نتائج اختبار العلاقة بين المتغير المستقل (مجلس الإدارة) والمتغير التابع (الأداء البيئي) من خلال معامل الإرتباط Pearson.

جدول (35– 4): معامل الإرتباط Pearson بين مجلس الإدارة والأداء البيئي

المتغير	البيان	الأداء البيئي
مجلس الإدارة	معامل الإرتباط Pearson	0.700**
	مستوى الدلالة	0.000
	المجموع	62

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات SPSS.V22

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ أن هناك علاقة إرتباط طردية قوية ودالة إحصائيا بين مجلس الإدارة والأداء البيئي حيث بلغ معامل الإرتباط 0.700 عند مستوى الدلالة 0.000 وهو مستوى أقل من $\alpha = 0.05$.

ت. تحليل الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الثالثة

الجدول التالي يوضح نتائج اختبار الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الثالثة

جدول (36– 4): تحليل الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الثالثة

النموذج	B	الخطأ المعياري	Beta	R^2	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة sig
الثابت	0.875	0.408			2.142	0.036
مجلس الإدارة	0.783	0.103	0.700	0.490	7.586	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات SPSS.V22

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ أن قيمة T المحسوبة بلغت 7.586 وذلك عند مستوى دلالة 0.000 وهو أقل من α= 0.05 وهو ما يدل على وجود دور دال إحصائيا لمجلس الإدارة في تحسين الأداء البيئي، كما يلاحظ أن قيمة B بلغت 0.783 بإشارة موجبة وهو ما يؤكد على علاقة الإرتباط الطردية بين المتغيرين، كما يلاحظ أن قيمة معامل التحديد R^2 بلغت 0.490 وهو ما يعني أن 49 % من التغير في المتغير التابع (الأداء البيئي) كان نتيجة للتغير في المتغير المستقل (مجلس الإدارة، وبالتالي يمكن صياغة معادلة خط الإنحدار البسيط كما يلي

$$Y_{EP} = 0.875 + 0.783X_{BD}$$

حيث بلغ معامل الإنحدار 0.783 وهو ما يعني أنه إذا زادت قيمة X_{BD} (مجلس الإدارة) بوحدة واحدة فإن Y_{EP} (الأداء البيئي) يزيد بقيمة 0.783.

ومن النتائج المتحصل عليها أعلاه فإنه تقبل الفرضية الفرعية الثالثة والتي تنص على أنه : **يوجد دور ذو دلالة إحصائية لمجلس الإدارة في تحسين الأداء البيئي في شركات المساهمة محل الدراسة.**

رابعا: اختبار الفرضية الفرعية الرابعة

من أجل اختبار الفرضية الفرعية الرابعة والتي تنص على أنه: **يوجد دور ذو دلالة إحصائية للمراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي في شركات المساهمة محل الدراسة،** سيتم التأكد من صلاحية النموذج، وحساب معامل الإرتباط Pearson لاختبار العلاقة بين المتغير التابع والمستقل، ومن ثم اختبار تحليل الإنحدار الخطي البسيط.

أ. اختبار صلاحية النموذج للفرضية الفرعية الرابعة

الجدول التالي يوضح نتائج اختبار تحليل التباين للإنحدار (Anova) من أجل التأكد من صلاحية نموذج الفرضية الفرعية الرابعة.

جدول (37– 4): تحليل التباين للإنحدار (Anova) للتأكد من صلاحية نموذج الفرضية الفرعية الرابعة

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	مستوى الدلالة sig
الإنحدار	7.164	1	7.164	85.692	0.000
البواقي	5.016	60	0.084		
المجموع	12.180	61			

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات SPSS.V22

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ أن قيمة F المحسوبة جاءت أكبر من قيمة F الجدولية حيث بلغت 85.692، كما يلاحظ أن مستوى الدلالة بلغ 0.000 وهو أقل من $\alpha = 0.05$ وهو ما يؤكد صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الفرعية الرابعة.

ب. معامل الإرتباط Pearson بين المتغير المستقل والمتغير التابع للفرضية الفرعية الرابعة

الجدول التالي يوضح نتائج اختبار العلاقة بين المتغير المستقل (المراجعة الداخلية) والمتغير التابع (الأداء المالي) من خلال معامل الإرتباط Pearson.

جدول (38– 4): معامل الإرتباط Pearson بين المراجعة الداخلية والأداء المالي

المتغير	البيان	الأداء المالي
المراجعة الداخلية	معامل الإرتباط Pearson	0.767**
	مستوى الدلالة	0.000
	المجموع	62

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات SPSS.V22

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ أن هناك علاقة إرتباط طردية قوية ودالة إحصائيا بين المراجعة الداخلية والأداء المالي حيث بلغ معامل الإرتباط 0.767 عند مستوى الدلالة 0.000 وهو مستوى أقل من $\alpha = 0.05$.

ت. تحليل الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الرابعة

الجدول التالي يوضح نتائج اختبار الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الرابعة

جدول (39– 4): تحليل الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الرابعة

النموذج	B	الخطأ المعياري	Beta	R^2	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة sig
الثابت	1.386	0.276			5.028	0.000
المراجعة الداخلية	0.671	0.73	0.767	0.588	9.257	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات SPSS.V22

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ أن قيمة T المحسوبة بلغت 9.257 وذلك عند مستوى دلالة 0.000 وهو أقل من α= 0.05 وهو ما يدل على وجود دور دال إحصائيا للمراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي، كما يلاحظ أن قيمة B بلغت 0.671 بإشارة موجبة وهو ما يؤكد على علاقة الإرتباط الطردية بين المتغيرين، كما يلاحظ أن قيمة معامل التحديد R^2 بلغت

0.588 وهو ما يعني أن 58.8 % من التغير في المتغير التابع (الأداء المالي) كان نتيجة للتغير في المتغير المستقل (المراجعة الداخلية)، وبالتالي يمكن صياغة معادلة خط الإنحدار البسيط كما يلي

$$Y_{FP} = 1.386 + 0.671\ X_{IA}$$

حيث بلغ معامل الإنحدار 0.671 وهو ما يعني أنه إذا زادت قيمة X_{IA} (المراجعة الداخلية) بوحدة واحدة فإن Y_{FP} (الأداء المالي) يزيد بقيمة 0.671.

ومن النتائج المتحصل عليها أعلاه فإنه تقبل الفرضية الفرعية الرابعة والتي تنص على أنه : **يوجد دور ذو دلالة إحصائية للمراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي في شركات المساهمة محل الدراسة.**

خامسا: اختبار الفرضية الفرعية الخامسة

من أجل اختبار الفرضية الفرعية الخامسة والتي تنص على أنه: **يوجد دور ذو دلالة إحصائية للمراجعة الداخلية في تحسين الأداء الاجتماعي في شركات المساهمة محل الدراسة،** سيتم التأكد من صلاحية النموذج، وحساب معامل الإرتباط Pearson لاختبار العلاقة بين المتغير التابع والمستقل، ومن ثم اختبار تحليل الإنحدار الخطي البسيط.

أ. اختبار صلاحية النموذج للفرضية الفرعية الخامسة

الجدول التالي يوضح نتائج اختبار تحليل التباين للإنحدار (Anova) من أجل التأكد من صلاحية نموذج الفرضية الفرعية الخامسة.

جدول (40– 4): تحليل التباين للإنحدار (Anova) للتأكد من صلاحية نموذج الفرضية الفرعية الخامسة

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	مستوى الدلالة sig
الإنحدار	3.677	1	3.677	20.807	0.000
البواقى	10.603	60	0.177		
المجموع	14.279	61			

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات SPSS.V22

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ أن قيمة F المحسوبة جاءت أكبر من قيمة F الجدولية حيث بلغت 20.807، كما يلاحظ أن مستوى الدلالة بلغ 0.000 وهو أقل من $\alpha = 0.05$ وهو ما يؤكد صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الفرعية الخامسة.

ث. معامل الإرتباط Pearson بين المتغير المستقل والمتغير التابع للفرضية الفرعية الخامسة

الجدول التالي يوضح نتائج اختبار العلاقة بين المتغير المستقل (المراجعة الداخلية) والمتغير التابع (الأداء الاجتماعي) من خلال معامل الإرتباط Pearson.

جدول (41– 4): معامل الإرتباط Pearson بين المراجعة الداخلية والأداء الاجتماعي

المتغير	البيان	الأداء الاجتماعي
المراجعة الداخلية	معامل الإرتباط Pearson	0.507**
	مستوى الدلالة	0.000
	المجموع	62

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات SPSS.V22

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ أن هناك علاقة إرتباط طردية متوسطة ودالة إحصائيا بين المراجعة الداخلية والأداء الاجتماعي حيث بلغ معامل الإرتباط 0.507 عند مستوى الدلالة 0.000 وهو مستوى أقل من α = 0.05.

ج. تحليل الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الخامسة

الجدول التالي يوضح نتائج اختبار الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الخامسة

جدول (42– 4): تحليل الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الخامسة

النموذج	B	الخطأ المعياري	Beta	R^2	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة sig
الثابت	2.091	0.401			5.218	0.000
المراجعة الداخلية	0.481	0.105	0.507	0.257	4.562	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات SPSS.V22

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ أن قيمة T المحسوبة بلغت 4.562 وذلك عند مستوى دلالة 0.000 وهو أقل من α= 0.05 وهو ما يدل على وجود دور دال إحصائيا للمراجعة الداخلية في تحسين الأداء الاجتماعي، كما يلاحظ أن قيمة B بلغت 0.481 بإشارة موجبة وهو ما يؤكد على علاقة الإرتباط الطردية بين المتغيرين، كما يلاحظ أن قيمة معامل التحديد R^2 بلغت 0.257 وهو ما يعني أن 25.7 % من التغير في المتغير التابع (الأداء الاجتماعي) كان نتيجة للتغير في المتغير المستقل (المراجعة الداخلية)، وبالتالي يمكن صياغة معادلة خط الإنحدار البسيط كما يلي

$$Y_{SP} = 2.091 + 0.481X_{IA}$$

حيث بلغ معامل الإنحدار 0.481 وهو ما يعني أنه إذا زادت قيمة X_{IA} (المراجعة الداخلية) بوحدة واحدة فإن Y_{SP} (الأداء الاجتماعي) يزيد بقيمة 0.481.

ومن النتائج المتحصل عليها أعلاه فإنه تقبل الفرضية الفرعية الخامسة والتي تنص على أنه : **يوجد دور ذو دلالة إحصائية للمراجعة الداخلية في تحسين الأداء الاجتماعي في شركات المساهمة محل الدراسة.**

سادسا: اختبار الفرضية الفرعية السادسة

من أجل اختبار الفرضية الفرعية السادسة والتي تنص على أنه: **يوجد دور ذو دلالة إحصائية للمراجعة الداخلية في تحسين الأداء البيئي في شركات المساهمة محل الدراسة** ، سيتم التأكد من صلاحية النموذج، وحساب معامل الإرتباط Pearson لاختبار العلاقة بين المتغير التابع والمستقل، ومن ثم اختبار تحليل الإنحدار الخطي البسيط.

أ. اختبار صلاحية النموذج للفرضية الفرعية السادسة

الجدول التالي يوضح نتائج اختبار تحليل التباين للإنحدار (Anova) من أجل التأكد من صلاحية نموذج الفرضية الفرعية السادسة

جدول (43– 4): تحليل التباين للإنحدار (Anova) للتأكد من صلاحية نموذج الفرضية الفرعية السادسة

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	مستوى الدلالة sig
الإنحدار	8.813	1	8.813	51.674	0.000
البواقي	10.233	60	0.171		
المجموع	19.046	61			

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات SPSS.V22

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ أن قيمة F المحسوبة جاءت أكبر من قيمة F الجدولية حيث بلغت 51.674، كما يلاحظ أن مستوى الدلالة بلغ 0.000 وهو أقل من $\alpha = 0.05$ وهو ما يؤكد صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الفرعية السادسة.

ب. معامل الإرتباط Pearson بين المتغير المستقل والمتغير التابع للفرضية الفرعية السادسة

الجدول التالي يوضح نتائج اختبار العلاقة بين المتغير المستقل (المراجعة الداخلية) والمتغير التابع (الأداء البيئي) من خلال معامل الإرتباط Pearson.

جدول (44– 4): معامل الإرتباط Pearson بين المراجعة الداخلية والأداء البيئي

المتغير	البيان	الأداء البيئي
المراجعة الداخلية	معامل الإرتباط Pearson	0.680**
	مستوى الدلالة	0.000
	المجموع	62

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات SPSS.V22

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ أن هناك علاقة إرتباط طردية متوسطة ودالة إحصائيا بين المراجعة الداخلية والأداء البيئي حيث بلغ معامل الإرتباط 0.680 عند مستوى الدلالة 0.000 وهو مستوى أقل من $\alpha = 0.05$.

ت. تحليل الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية السادسة

الجدول التالي يوضح نتائج اختبار الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية السادسة.

جدول (45– 4): تحليل الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية السادسة

النموذج	B	الخطأ المعياري	Beta	R^2	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة sig
الثابت	1.144	0.394			2.906	0.005
المراجعة الداخلية	0.744	0.104	0.680	0.463	7.188	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات SPSS.V22

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ أن قيمة T المحسوبة بلغت 7.188 وذلك عند مستوى دلالة 0.000 وهو أقل من α= 0.05 وهو ما يدل على وجود دور دال إحصائيا للمراجعة الداخلية في تحسين الأداء البيئي، كما يلاحظ أن قيمة B بلغت 0.744 بإشارة موجبة وهو ما يؤكد على علاقة الإرتباط الطردية بين المتغيرين، كما يلاحظ أن قيمة معامل التحديد R^2 بلغت 0.463 وهو ما يعني أن 46.3 % من التغير في المتغير التابع (الأداء البيئي) كان نتيجة للتغير في المتغير المستقل (المراجعة الداخلية)، وبالتالي يمكن صياغة معادلة خط الإنحدار البسيط كما يلي:

$$Y_{EP} = 1.144 + 0.744X_{IA}$$

حيث بلغ معامل الإنحدار 0.744 وهو ما يعني أنه إذا زادت قيمة X_{IA} (المراجعة الداخلية) بوحدة واحدة فإن Y_{EP} (الأداء البيئي) يزيد بقيمة 0.744.

ومن النتائج المتحصل عليها أعلاه فإنه تقبل الفرضية الفرعية السادسة والتي تنص على أنه: **يوجد دور ذو دلالة إحصائية للمراجعة الداخلية في تحسين الأداء البيئي في شركات المساهمة محل الدراسة.**

سابعا: اختبار الفرضية الفرعية السابعة

من أجل اختبار الفرضية الفرعية السابعة والتي تنص على أنه: **يوجد دور ذو دلالة إحصائية للإفصاح المحاسبي في تحسين الأداء المالي في شركات المساهمة محل الدراسة،** سيتم التأكد من صلاحية النموذج، وحساب معامل الإرتباط Pearson لاختبار العلاقة بين المتغير التابع والمستقل، ومن ثم اختبار تحليل الإنحدار الخطي البسيط.

ب. اختبار صلاحية النموذج للفرضية الفرعية السابعة

الجدول التالي يوضح نتائج اختبار تحليل التباين للإنحدار (Anova) من أجل التأكد من صلاحية نموذج الفرضية الفرعية السابعة.

جدول (46– 4): تحليل التباين للإنحدار (Anova) للتأكد من صلاحية نموذج الفرضية الفرعية السابعة

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	مستوى الدلالة sig
الإنحدار	6.291	1	6.291	64.089	0.000
البواقي	5.890	60	0.98		
المجموع	12.180	61			

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات SPSS.V22

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ أن قيمة F المحسوبة جاءت أكبر من قيمة F الجدولية حيث بلغت 64.089، كما يلاحظ أن مستوى الدلالة بلغ 0.000 وهو أقل من α = 0.05 وهو ما يؤكد صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الفرعية السابعة.

ث. معامل الإرتباط Pearson بين المتغير المستقل والمتغير التابع للفرضية الفرعية السابعة

الجدول التالي يوضح نتائج اختبار العلاقة بين المتغير المستقل (الإفصاح المحاسبي) والمتغير التابع (الأداء المالي) من خلال معامل الإرتباط Pearson.

جدول (47– 4): معامل الإرتباط Pearson بين الإفصاح المحاسبي والأداء المالي

المتغير	البيان	الأداء المالي
الإفصاح المحاسبي	معامل الإرتباط Pearson	0.719**
	مستوى الدلالة	0.000
	المجموع	62

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات SPSS.V22

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ أن هناك علاقة إرتباط طردية قوية ودالة إحصائيا بين الإفصاح المحاسبي والأداء المالي حيث بلغ معامل الإرتباط 0.719 عند مستوى الدلالة 0.000 وهو مستوى أقل من α = 0.05.

ج. تحليل الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية السابعة

الجدول التالي يوضح نتائج اختبار الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية السابعة.

جدول (48– 4): تحليل الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية السابعة

النموذج	B	الخطأ المعياري	Beta	R^2	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة sig
الثابت	1.618	0.290			5.587	0.000
الإفصاح المحاسبي	0.568	0.071	0.719	0.516	8.006	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات SPSS.V22

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ أن قيمة T المحسوبة بلغت 8.006 وذلك عند مستوى دلالة 0.000 وهو أقل من α= 0.05 وهو ما يدل على وجود دور دال إحصائيا للإفصاح المحاسبي في تحسين الأداء المالي، كما يلاحظ أن قيمة B بلغت 0.568 بإشارة موجبة وهو ما يؤكد على علاقة الإرتباط الطردية بين المتغيرين، كما يلاحظ أن قيمة معامل التحديد R^2 بلغت 0.516 وهو ما يعني أن 51.6 % من التغير في المتغير التابع (الأداء المالي) كان نتيجة للتغير في المتغير المستقل (الإفصاح المحاسبي)، وبالتالي يمكن صياغة معادلة خط الإنحدار البسيط كما يلي:

$$Y_{FP} = 1.618 + 0.568\ X_{AD}$$

حيث بلغ معامل الإنحدار 0.568 وهو ما يعني أنه إذا زادت قيمة X_{AD} (الإفصاح المحاسبي) بوحدة واحدة فإن Y_{FP} (الأداء المالي) يزيد بقيمة 0.568.

ومن النتائج المتحصل عليها أعلاه فإنه تقبل الفرضية الفرعية السابعة والتي تنص على أنه: **يوجد دور ذو دلالة إحصائية للإفصاح المحاسبي في تحسين الأداء المالي في شركات المساهمة محل الدراسة.**

ثامنا: اختبار الفرضية الفرعية الثامنة

من أجل اختبار الفرضية الفرعية الثامنة والتي تنص على أنه: **يوجد دور ذو دلالة إحصائية للإفصاح المحاسبي في تحسين الأداء الاجتماعي في شركات المساهمة محل الدراسة** ، سيتم التأكد من صلاحية النموذج، وحساب معامل الإرتباط Pearson لاختبار العلاقة بين المتغير التابع والمستقل، ومن ثم اختبار تحليل الإنحدار الخطي البسيط.

ت. اختبار صلاحية النموذج للفرضية الفرعية الثامنة

الجدول التالي يوضح نتائج اختبار تحليل التباين للإنحدار (Anova) من أجل التأكد من صلاحية نموذج الفرضية الفرعية الثامنة.

جدول (49– 4): تحليل التباين للإنحدار (Anova) للتأكد من صلاحية نموذج الفرضية الفرعية الثامنة

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	مستوى الدلالة sig
الإنحدار	5.971	1	5.971	43.118	0.000
البواقي	8.309	60	0.138		
المجموع	14.279	61			

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات SPSS.V22

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ أن قيمة F المحسوبة جاءت أكبر من قيمة F الجدولية حيث بلغت 43.118، كما يلاحظ أن مستوى الدلالة بلغ 0.000 وهو أقل من $\alpha = 0.05$ وهو ما يؤكد صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الفرعية الثامنة.

ح. معامل الإرتباط Pearson بين المتغير المستقل والمتغير التابع للفرضية الفرعية الثامنة

الجدول التالي يوضح نتائج اختبار العلاقة بين المتغير المستقل (الإفصاح المحاسبي) والمتغير التابع (الأداء الاجتماعي) من خلال معامل الإرتباط Pearson.

جدول (50– 4): معامل الإرتباط Pearson بين الإفصاح المحاسبي والأداء الاجتماعي

المتغير	البيان	الأداء الاجتماعي
الإفصاح المحاسبي	معامل الإرتباط Pearson	0.647**
	مستوى الدلالة	0.000
	المجموع	62

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات SPSS.V22

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ أن هناك علاقة إرتباط طردية متوسطة ودالة إحصائيا بين الإفصاح المحاسبي والأداء الاجتماعي حيث بلغ معامل الإرتباط 0.647 عند مستوى الدلالة 0.000 وهو مستوى أقل من $\alpha = 0.05$.

خ. تحليل الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الثامنة

الجدول التالي يوضح نتائج اختبار الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الثامنة

جدول (51– 4): تحليل الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الثامنة

النموذج	B	الخطأ المعياري	Beta	R^2	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة sig
الثابت	1.665	0.344			4.841	0.000
الإفصاح المحاسبي	0.553	0.084	0.647	0.418	6.566	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات SPSS.V22

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ أن قيمة T المحسوبة بلغت 6.566 وذلك عند مستوى دلالة 0.000 وهو أقل من α= 0.05 وهو ما يدل على وجود دور دال إحصائيا للإفصاح المحاسبي في تحسين الأداء الاجتماعي، كما يلاحظ أن قيمة B بلغت 0.553 بإشارة موجبة وهو ما يؤكد على علاقة الإرتباط الطردية بين المتغيرين، كما يلاحظ أن قيمة معامل التحديد R^2 بلغت 0.418 وهو ما يعني أن 41.8 % من التغير في المتغير التابع (الأداء الاجتماعي) كان نتيجة للتغير في المتغير المستقل (الإفصاح المحاسبي)، في حين أن باقي النسبة والتي تبلغ 58.2 % تعود لمتغيرات خارجية لم يتضمنها نموذج الدراسة، وبالتالي يمكن صياغة معادلة خط الإنحدار البسيط كما يلي:

$$Y_{SP} = 1.665 + 0.553\ X_{AD}$$

حيث بلغ معامل الإنحدار 0.553 وهو ما يعني أنه إذا زادت قيمة X_{AD} (الإفصاح المحاسبي) بوحدة واحدة فإن Y_{SP} (الأداء الاجتماعي) يزيد بقيمة 0.553.

ومن النتائج المتحصل عليها أعلاه فإنه تقبل الفرضية الفرعية الثامنة والتي تنص على أنه: **يوجد دور ذو دلالة إحصائية للإفصاح المحاسبي في تحسين الأداء الاجتماعي في شركات المساهمة محل الدراسة.**

تاسعا: اختبار الفرضية الفرعية التاسعة

من أجل اختبار الفرضية الفرعية التاسعة والتي تنص على أنه: **يوجد دور ذو دلالة إحصائية للإفصاح المحاسبي في تحسين الأداء البيئي في شركات المساهمة محل الدراسة** ، سيتم التأكد من صلاحية النموذج، وحساب معامل الإرتباط Pearson لاختبار العلاقة بين المتغير التابع والمستقل، ومن ثم اختبار تحليل الإنحدار الخطي البسيط.

ث. اختبار صلاحية النموذج للفرضية الفرعية التاسعة

الجدول التالي يوضح نتائج اختبار تحليل التباين للإنحدار (Anova) من أجل التأكد من صلاحية نموذج الفرضية الفرعية التاسعة.

جدول (52– 4): تحليل التباين للإنحدار (Anova) للتأكد من صلاحية نموذج الفرضية الفرعية التاسعة

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	مستوى الدلالة sig
الإنحدار	10.987	1	10.987	81.811	0.000
البواقي	8.058	60	0.134		
المجموع	19.046	61			

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات SPSS.V22

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ أن قيمة F المحسوبة جاءت أكبر من قيمة F الجدولية حيث بلغت 81.811، كما يلاحظ أن مستوى الدلالة بلغ 0.000 وهو أقل من α = 0.05 وهو ما يؤكد صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الفرعية التاسعة.

د. معامل الإرتباط Pearson بين المتغير المستقل والمتغير التابع للفرضية الفرعية التاسعة

الجدول التالي يوضح نتائج اختبار العلاقة بين المتغير المستقل (الإفصاح المحاسبي) والمتغير التابع (الأداء البيئي) من خلال معامل الإرتباط Pearson.

جدول (53– 4): معامل الإرتباط Pearson بين الإفصاح المحاسبي والأداء البيئي

المتغير	البيان	الأداء البيئي
الإفصاح المحاسبي	معامل الإرتباط Pearson	0.760**
	مستوى الدلالة	0.000
	المجموع	62

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات SPSS.V22

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ أن هناك علاقة إرتباط طردية قوية ودالة إحصائيا بين الإفصاح المحاسبي والأداء البيئي حيث بلغ معامل الإرتباط 0.760 عند مستوى الدلالة 0.000 وهو مستوى أقل من α = 0.05.

ذ. تحليل الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية التاسعة

الجدول التالي يوضح نتائج اختبار الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية التاسعة.

جدول (54– 4): تحليل الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية التاسعة

النموذج	B	الخطأ المعياري	Beta	R^2	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة sig
الثابت	0.914	0.339			2.697	0.009
الإفصاح المحاسبي	0.751	0.083	0.760	0.577	9.045	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات SPSS.V22

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ أن قيمة T المحسوبة بلغت 9.045 وذلك عند مستوى دلالة 0.000 وهو أقل من α= 0.05 وهو ما يدل على وجود دور دال إحصائيا للإفصاح المحاسبي في تحسين الأداء البيئي، كما يلاحظ أن قيمة B بلغت 0.553 بإشارة موجبة وهو ما يؤكد على علاقة الإرتباط الطردية بين المتغيرين، كما يلاحظ أن قيمة معامل التحديد R^2 بلغت 0.577 وهو ما يعني أن 57.7 % من التغير في المتغير التابع (الأداء البيئي) كان نتيجة للتغير في المتغير المستقل (الإفصاح المحاسبي)، وبالتالي يمكن صياغة معادلة خط الإنحدار البسيط كما يلي:

$$Y_{EP} = 0.914 + 0.751 X_{AD}$$

حيث بلغ معامل الإنحدار 0.751 وهو ما يعني أنه إذا زادت قيمة X_{AD} (الإفصاح المحاسبي) بوحدة واحدة فإن Y_{EP} (الأداء الاجتماعي) يزيد بقيمة 0.751.

ومن النتائج المتحصل عليها فإنه تقبل الفرضية الفرعية التاسعة والتي تنص على أنه: **يوجد دور ذو دلالة إحصائية للإفصاح المحاسبي في تحسين الأداء البيئي في شركات المساهمة محل الدراسة.**

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الرئيسية

من أجل اختبار الفرضية الرئيسية والتي تنص على أنه: **يوجد دور ذو دلالة إحصائية للميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات في تحسين الأداء في شركات المساهمة محل الدراسة،** تم إستخدام اختبار تحليل التباين للإنحدار للتأكد من صلاحية النموذج و معامل الإرتباط Pearson لاختبار العلاقة بين متغيري الدراسة، ومن ثم اختبار تحليل الإنحدار الخطي البسيط لصياغة نموذج الدراسة.

أولا: اختبار صلاحية النموذج للفرضية الرئيسية

تم إستخدام تحليل التباين للإنحدار (Anova) للتأكد من صلاحية نموذج الفرضية الرئيسية والجدول التالي يوضح النتائج التي تم الحصول عليها من خلال تحليل البيانات.

جدول (55– 4): تحليل التباين للإنحدار (Anova) للتأكد من صلاحية نموذج الفرضية الرئيسية

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	مستوى الدلالة sig
الإنحدار	9.211	1	9.211	209.382	0.000
البواقي	2.639	60	0.044		
المجموع	11.850	61			

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات SPSS.V22

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ أن قيمة F المحسوبة جاءت أكبر من قيمة F الجدولية حيث بلغت 209.382، كما يلاحظ أن مستوى الدلالة بلغ 0.000 وهو أقل من $\alpha = 0.05$ وهو ما يؤكد صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الرئيسية للدراسة.

ثانيا: معامل الإرتباط Pearson بين المتغير المستقل والمتغير التابع

من خلال معامل الإرتباط Pearson سيتم اختبار العلاقة بين المتغير المستقل (الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات) والمتغير التابع (أداء المؤسسات الاقتصادية) كما هو موضح في الجدول التالي.

جدول (56– 4): معامل الإرتباط Pearson بين الميكانيزمات الداخلية والأداء

المتغير	البيان	الأداء
الميكانيزمات الداخلية	معامل الإرتباط Pearson	0.882**
	مستوى الدلالة	0.000
	المجموع	62

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات SPSS.V22

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ أن هناك علاقة إرتباط طردية وقوية ودالة إحصائيا بين الميكانيزمات الداخلية والأداء حيث بلغ معامل الإرتباط 0.882 عند مستوى الدلالة 0.000 وهو مستوى أقل من α = 0.05.

ثالثا: تحليل الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الرئيسية

الجدول التالي يوضح نتائج اختبار الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الرئيسية

جدول (57– 4): تحليل الإنحدار الخطي البسيط لاختبار الفرضية الرئيسية

النموذج	B	الخطأ المعياري	Beta	R^2	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة sig
الثابت	0.532	0.236	–	–	2.259	0.028
الميكانيزمات الداخلية	0.866	0.060	0.882	0.777	14.470	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات SPSS.V22

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ أن قيمة T المحسوبة بلغت 14.470 وذلك عند مستوى دلالة 0.000 وهو أقل من α= 0.05 وهو ما يدل على وجود دور دال إحصائيا للميكانيزمات الداخلية في تحسين الأداء، كما يلاحظ أن قيمة B بلغت 0.866 بإشارة موجبة وهو ما يؤكد على علاقة الإرتباط الطردية بين المتغيرين، كما يلاحظ أن قيمة معامل التحديد R^2 بلغت 0.777 وهو ما يعني أن 77.7 % من التغير في المتغير التابع (الأداء) كان نتيجة للتغير في المتغير المستقل (الميكانيزمات الداخلية)، وبالتالي يمكن صياغة معادلة خط الإنحدار البسيط كما يلي:

$$Y_P = 0.532 + 0.866\ X_{IM}$$

حيث بلغ معامل الإنحدار 0.866 وهو ما يعني أنه إذا زادت قيمة X_{IM} (الميكانيزمات الداخلية) بوحدة واحدة فإن Y_P (الأداء) يزيد بقيمة 0.866.

ومن النتائج المتحصل عليها أعلاه فإنه تقبل الفرضية الرئيسية والتي تنص على أنه **يوجد دور ذو دلالة إحصائية للميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات في تحسين أداء في شركات المساهمة محل الدراسة.**

المطلب الثالث: تفسير نتائج اختبار فرضيات الدراسة

سيتم من خلال هذا المطلب التطرق لتفسير النتائج التي تم التوصل إليها والمتعلقة بأبعاد الاستبيان والفرضيات الفرعية وكذا الفرضية الرئيسية للدراسة، كما سيتم التطرق إلى جملة من الدراسات التي توافقت نتائجها مع نتائج هذه الدراسة وكذا الدراسات التي إختلفت نتائجها مع هذه الدراسة.

الفرع الأول: تفسير النتائج المتعلقة بمتغيرات الدراسة

من خلال ما يلي سيتم تفسير النتائج المتحصل عليها من خلال تحليل الاستبيان عبر برنامج spss 22 للمتغير المستقل والمتغير التابع.

أولا: تفسير النتائج المتعلقة بالمتغير المستقل (الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات)

أظهرت نتائج الدراسة وذلك بالاستناد على الجدول رقم (23- 4) والذي يظهر اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة حول أبعاد متغير الميكانيزمات الداخلية أن أفراد عينة الدراسة لديهم إجماع حول وجود مستوى قوي للميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات في المؤسسات محل الدراسة حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا المتغير 3.91 وانحراف معياري 0.448 ، حيث احتل بعد الافصاح المحاسبي المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.04 وانحراف معياري 0.565، أما المرتبة الثانية فكانت لبعد مجلس الإدارة بمتوسط حسابي 3.92 وانحراف معياري 0.499 ، في حين احتل بعد المراجعة الداخلية المرتبة الثالثة والأخيرة بمتوسط حسابي 3.76 وانحراف معياري 0.510 .

- ✓ وترى الباحثة أنه بالرغم من وجود مستوى قوي للميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات إلا أن هناك عدم وضوح لمصطلح الحوكمة في شركات المساهمة بولاية بسكرة وقد اتضح ذلك من خلال الزيارة الميدانية وهو ما قد يعكس صعوبة التطبيق الفعلي لمبادئ الحوكمة في تلك المؤسسات.

ثانيا: تفسير النتائج المتعلقة بالمتغير التابع (أداء شركات المساهمة بولاية بسكرة)

أظهرت نتائج الدراسة وذلك بالاستناد على الجدول رقم (27- 4) والذي يظهر اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة حول أبعاد متغير الأداء أن أفراد عينة الدراسة لديهم إجماع حول وجود مستوى قوي للأداء في المؤسسات محل الدراسة حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا المتغير 3.92 وانحراف معياري 0.440، وقد احتل بعد الأداء البيئي المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 3.94 وانحراف معياري 0.558، أما المرتبة الثانية فكانت لبعد الأداء المالي بمتوسط حسابي 3.91 وانحراف معياري 0.446، في حين احتل بعد الأداء الاجتماعي المرتبة الثالثة والأخيرة بمتوسط حسابي 3.90 وانحراف معياري 0.483.

- ✓ وترى الباحثة أن تحقيق هذا المستوى القوي من الأداء بأبعاده الثلاثة يعود في الأخير إلى امتلاك المؤسسات محل الدراسة إلى رؤية واضحة تمكنها من تحقيق أهدافها المالية ومن بين تلك الأهداف تحقيق الوفورات المالية والالتزام القانوني فيما يتعلق بالجوانب البيئية والاجتماعية.

الفرع الثاني: تفسير نتائج اختبار فرضيات الدراسة

من خلال ما يلي سيتم التطرق إلى تفسير نتائج الفرضيات الفرعية والفرضية الرئيسية للدراسة.

أولا: تفسير نتائج الفرضيات الفرعية للدراسة

أ. **تفسير نتائج الفرضية الفرعية الأولى للدراسة:** من خلال النتائج الواردة في الجدول رقم (29- 4) والجدول رقم (30- 4) يتضح أنه يوجد دور لمجلس الإدارة في تحسين الأداء المالي في شركات المساهمة بولاية بسكرة حيث كان بلغ معامل الإرتباط بين المتغيرين R= 0.730 ويدل ذلك على وجود علاقة إرتباط طردية وقوية، كما تثبت هذه العلاقة القوة التفسيرية لنموذج الفرضية الفرعية الأولى والتي تمثلت في قيمة معامل التحديد R^2 والتي بلغت 0.533 ويعني ذلك أن ما

نسبته 53.3 % من التغير في المتغير التابع (الأداء المالي) مفسرة بالتغير في المتغير المستقل (مجلس الإدارة)، في حين أن باقي النسبة والتي تبلغ 46.7 % تعود لمتغيرات خارجية لم يتضمنها نموذج الفرضية الفرعية الأولى وهي تعتبر قوة تفسيرية عالية.

- ✓ وترى الباحثة أن ذلك يدل على اتباع مجلس الإدارة في المؤسسات محل الدراسة للإجراءات والسياسات التي تهدف بالدرجة الأولى إلى الأخذ بعين الإعتبار مصالح المساهمين من خلال السعي نحو تحقيق العوائد المالية المرتفعة بالدرجة الأولى، إضافة إلى ذلك إمتلاك أعضاء مجلس الإدارة التجربة الكافية التي تمكنهم من تقييم الجوانب المالية من خلال حصولهم على المعلومات الكافية من الإدارة التنفيذية في شركات المساهمة بولاية بسكرة.

وقد إتفقت نتائج هذه الدراسة مع دراسة (عبيرات و طعابة، 2019) حيث توصلت هذه الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها أن فعالية مجلس الإدارة سواء من حيث إستقلاليته أو كفاءة أعضاءه أو توفر اللجان التابعة له إضافة إلى دور وكفاءة رئيسه ينعكس إيجابا على الأداء المالي في شركة أليانس للتأمينات، كما إتفقت مع نتائج دراسة (قبلي، 2017) والتي توصلت إلى جملة من النتائج من بينها أن مجلس الإدارة يعتبر الأكثر تأثيرا في الأداء المالي من بين مبادئ الحوكمة في شركات التأمين بالجزائر حيث بلغت نسبة التأثير 25.1 %.

ب. **تفسير نتائج الفرضية الفرعية الثانية للدراسة** : من خلال النتائج الواردة في الجدول (32- 4) رقم والجدول (33- 4) رقم يتضح أنه يوجد دور لمجلس الإدارة في تحسين الأداء الاجتماعي في شركات المساهمة بولاية بسكرة حيث بلغ معامل الإرتباط بين المتغيرين 0.599 =R ويدل ذلك على وجود علاقة إرتباط طردية متوسطة، كما تثبت هذه العلاقة القوة التفسيرية لنموذج الفرضية الفرعية الثانية والتي تمثلت في قيمة معامل التحديد R^2 والتي بلغت 0.359 ويعني ذلك أن ما نسبته 35.9 % من التغير في المتغير التابع (الأداء الاجتماعي) مفسر بالتغير في المتغير المستقل (مجلس الإدارة)، في حين أن باقي النسبة والتي تبلغ 64.1 % تعود لمتغيرات خارجية لم يتضمنها نموذج الفرضية الفرعية الثانية وهي تعتبر قوة تفسيرية ضعيفة.

- ✓ وترى الباحثة أن الأثر الضعيف يعود لتركيز مجلس الإدارة على تحقيق الأرباح في الأجال القصيرة، وأن الاهتمام بالجوانب الاجتماعية ليس من أولويات مجلس الإدارة إضافة إلى ذلك فإن الاهتمام بالأداء الاجتماعي كان في إطار الالتزام القانوني سواء كان ذلك في إطار الالتزام بقوانين العمل أو قوانين حماية المستهلكين وأن المساهمات الطوعية لشركات المساهمة بولاية بسكرة كانت بصفة عرضية ولا تعد كجزء من الإستراتيجة العامة للمؤسسات محل الدراسة.

وقد إتفقت نتائج هذه الدراسة مع نتائج دراسة (Zahid & Owais, 2022) والتي توصلت إلى أن مجلس الإدارة وإجتماعاته وتواتر إجتماعاته كثلاث أبعاد للميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات تؤثر إيجابا على الأداء الاجتماعي في مؤسسات التمويل المصغر في باكستان.

ت. **تفسير نتائج الفرضية الفرعية الثالثة للدراسة:** من خلال النتائج الواردة في الجدول (35- 4) رقم والجدول رقم (36- 4) يتضح أنه يوجد دور لمجلس الإدارة في تحسين الأداء البيئي في شركات المساهمة بولاية بسكرة حيث بلغ معامل الإرتباط بين المتغيرين 0.700 =R ويدل ذلك على وجود علاقة إرتباط طردية قوية، كما تثبت هذه العلاقة القوة التفسيرية لنموذج الفرضية الفرعية الثالثة والتي تمثلت في قيمة معامل التحديد R^2 والتي بلغت 0.490 وهو ما يعني أن ما نسبته 49 % من التغير في المتغير التابع (الأداء البيئي) مفسر بالتغير في المتغير المستقل (مجلس الإدارة)، في حين أن باقي النسبة والتي تبلغ 51 % تعود لمتغيرات خارجية لم يتضمنها نموذج الفرضية الفرعية الثالثة وهي تعتبر قوة تفسيرية متوسطة.

- ✓ وترى الباحثة أن المساهمة الإيجابية لمجلس الإدارة في تحسين الأداء البيئي تعود إلى أن الالتزام بالأداء البيئي عادة ما ينطوي على متطلبات قانونية ملزمة وهو ما يفرض على مجلس الإدارة ضرورة اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحسين الأداء البيئي، إضافة إلى ذلك فإن الالتزام بتحسين الأداء البيئي يندرج تحت ترشيد إستخدام الموارد والطاقة وتحسين الكفاءة وتحقيق الوفرات المالية وهو ما يكون له الأثر المباشر على الأداء المالي.

وقد اختلفت نتائج هذه الدراسة مع دراسة (Damayantia, Nuzulab, Sulasmiyatic, & Maharanid, 2021) والتي توصلت إلى جملة من النتائج من بينها أن مجلس الإدارة باعتباره آلية من الآليات الداخلية لحوكمة المؤسسات ليس له تأثير على الأداء البيئي في المؤسسات التابعة للقطاعات الفرعية الكيميائية والصيدلانية المدرجة في البورصة اليابانية.

ث. **تفسير نتائج الفرضية الفرعية الرابعة للدراسة:** من خلال النتائج الواردة في الجدول رقم (38- 4) والجدول رقم (39- 4) يتضح أنه يوجد دور للمراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي في شركات المساهمة بولاية بسكرة حيث بلغ معامل الإرتباط بين المتغيرين 0.767 =R ويدل ذلك على وجود علاقة إرتباط طردية قوية، كما تثبت هذه العلاقة القوة التفسيرية لنموذج الفرضية الفرعية الرابعة والتي تمثلت في قيمة معامل التحديد R^2 والتي بلغت 0.588 وهو ما يعني أن ما نسبته 58.8 % من التغير في المتغير التابع (الأداء المالي) مفسر بالتغير في المتغير المستقل (المراجعة الداخلية)، في حين أن باقي النسبة والتي تبلغ 41.2 % تعود لمتغيرات خارجية لم يتضمنها نموذج الفرضية الفرعية الرابعة وهي تعتبر قوة تفسيرية قوية.

- ✓ وترى الباحثة أن المساهمة الإيجابية والقوية للمراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي في شركات المساهمة بولاية بسكرة تعود للدور التقليدي للمراجعة الداخلية والتي تهدف من خلاله إلى دعم نظم الرقابة الداخلية وتعزيز الإمتثال، من خلال رفع التوصيات اللازمة للإدارة العليا عن طريق التقارير الدورية والتي ساهمت بشكل كبير في تحديد الانحرافات عن الأداء المخطط له والتحسين من عملية اتخاذ القرارات التي تساهم في تحسين الأداء المالي، إضافة إلى ذلك فإن اهتمام الإدارة العليا في تلك المؤسسات بتحقيق العوائد المالية للمساهمين دعم عملية المراجعة الداخلية وعزز من فعاليتها ومساهمتها في تحسين الأداء المالي.

تتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (Abdulkhaleq, 2022) حيث توصلت إلى وجود علاقة إيجابية ومؤثرة للمراجعة الداخلية على الأداء المالي في المصرف التجاري العراقي، كما إتفقت هذه النتيجة مع دراسة (Ezejiofor & Okolocha, 2020) حيث توصلت إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لوظيفة المراجعة الداخلية على الأداء المالي في البنوك التجارية النيجيرية، واختلفت نتائج هذه الدراسة مع نتائج دراسة (الوشلي و المحضار، 2013) حيث توصلت إلى أن المراجعة الداخلية ليس لها دور جوهري في تحسين الأداء المالي في البنوك اليمنية.

ج. **تفسير نتائج الفرضية الفرعية الخامسة للدراسة:** من خلال النتائج الواردة في الجدول رقم (41- 4) والجدول رقم (42- 4) يتضح أنه يوجد دور للمراجعة الداخلية في تحسين الأداء الاجتماعي في شركات المساهمة بولاية بسكرة حيث بلغ معامل الإرتباط بين المتغيرين 0.507 =R ويدل ذلك على وجود علاقة إرتباط طردية متوسطة، كما تثبت هذه العلاقة القوة التفسيرية لنموذج الفرضية الفرعية الخامسة والتي تمثلت في قيمة معامل التحديد R^2 والتي بلغت 0.257 وهو ما يعني أن ما نسبته 25.7 % من التغير في المتغير التابع (الأداء الاجتماعي) مفسر بالتغير في المتغير المستقل (المراجعة الداخلية)، في حين أن باقي النسبة والتي تبلغ 74.3 % تعود لمتغيرات خارجية لم يتضمنها نموذج الفرضية الفرعية الخامسة وهي تعتبر قوة تفسيرية ضعيفة جدا.

- ✓ وترى الباحثة أن ضعف مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين الأداء الاجتماعي لشركات المساهمة بولاية بسكرة قد يرجع للدور التقليدي للمراجعة الداخلية والمتمثل في التحقق من تحقيق الأهداف المالية، إضافة إلى ذلك نقص الخبرة لدى المراجعين الداخليين لمراجعة الجوانب الاجتماعية في تلك المؤسسات نتيجة غياب الاهتمام بالجوانب الاجتماعية باعتبارها ليست من أولويات الإدارة العليا في شركات المساهمة بولاية بسكرة.

وقد إتفقت هذه النتيجة مع دراسة (بلغوتي، 2013) حيث توصلت إلى أن مساهمة المراجع الداخلي في مجال إلتزام عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بأنشطة المسؤولية الاجتماعية تعتبر محدودة وتخص البعض من جوانبها فقط، حيث كان الهدف من المراجعة الداخلية في تلك المؤسسات ليس التحقق من الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية، بل التأكد من الأبعاد الاجتماعية ذات الطبيعة المالية.

ح. **تفسير نتائج الفرضية الفرعية السادسة للدراسة:** من خلال النتائج الواردة في الجدول رقم (44- 4) والجدول رقم (45- 4) يتضح أنه يوجد دور للمراجعة الداخلية في تحسين الأداء البيئي في شركات المساهمة بولاية بسكرة حيث بلغ معامل الإرتباط بين المتغيرين 0.680 =R ويدل ذلك على وجود علاقة إرتباط طردية متوسطة، كما تثبت هذه العلاقة القوة التفسيرية لنموذج الفرضية الفرعية الخامسة والتي تمثلت في قيمة معامل التحديد R^2 والتي بلغت 0.436 وهو ما يعني أن ما نسبته 43.6 % من التغير في المتغير التابع (الأداء البيئي) مفسر بالتغير في المتغير المستقل (المراجعة الداخلية)، في حين أن باقي النسبة والتي تبلغ 56.4 % تعود لمتغيرات خارجية لم يتضمنها نموذج الفرضية الفرعية السادسة وهي تعتبر قوة تفسيرية متوسطة.

- ✓ وترى الباحثة أنه بالرغم من نقص الخبرة لدى المراجعين الداخليين فيما يتعلق بمراجعة الجوانب البيئية إلا أن مساهمتها في تحسين الأداء البيئي جاءت متوسطة، وقد يعود ذلك إلى سعي الإدارة العليا في شركات المساهمة بولاية بسكرة إلى ترشيد إستخدام الموارد والطاقة وكذلك السعي نحو تقليل التكاليف البيئية الأمر الذي يؤثر إيجابا على الأداء البيئي والمالي معا وبالتالي يقع ذلك ضمن المهام التقليدية للمراجعين الداخليين في التحقق من الإستخدام الأمثل للموارد داخل تلك المؤسسات.

وتتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسة (وريث و التويرقي، 2021) حيث توصلت هذه الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها أن هناك علاقة إيجابية تربط بين المراجعة الداخلية والأداء البيئي في شركة الإتحاد العربي للمقاولات بليبيا.

خ. **تفسير نتائج الفرضية الفرعية السابعة للدراسة:** من خلال النتائج الواردة في الجدول رقم (47- 4) والجدول رقم (48- 4) يتضح أنه يوجد دور للإفصاح المحاسبي في تحسين الأداء المالي في شركات المساهمة بولاية بسكرة حيث بلغ معامل الإرتباط بين المتغيرين R= 0.719 ويدل ذلك على وجود علاقة إرتباط طردية قوية، كما تثبت هذه العلاقة القوة التفسيرية لنموذج الفرضية الفرعية السادسة والتي تمثلت في قيمة معامل التحديد R^2 والتي بلغت 0.516 وهو ما يعني أن ما نسبته 51.6 % من التغير في المتغير التابع (الأداء المالي) مفسر بالتغير في المتغير المستقل (الإفصاح المحاسبي)، في حين أن باقي النسبة والتي تبلغ 48.4 % تعود لمتغيرات خارجية لم يتضمنها نموذج الفرضية الفرعية السابعة وهي تعتبر قوة تفسيرية قوية.

- ✓ وترى الباحثة أن مساهمة الإفصاح المحاسبي في تحسين الأداء المالي في شركات المساهمة بولاية بسكرة قد يعود إلى تقديم المعلومات لمتخذي القرار في الوقت المناسب إضافة إلى أن تلك المعلومات تتسم بالملائمة وبالتالي فقد ساهم ذلك في التحسين من عملية اتخاذ القرارات المالية المبنية على أسس واضحة ومدروسة بما يحقق تحسين الأداء المالي، إضافة إلى مساهمتها في مساعدة الإدارة العليا في تلك المؤسسات على تحديد أهدافها المالية بدقة.

وقد توافقت هذه النتيجة مع نتائج دراسة (عمروش، 2022) حيث توصلت إلى وجود أثر ذو دلالة معنوية للإفصاح المحاسبي على الأداء المالي في عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

د. **تفسير نتائج الفرضية الفرعية الثامنة للدراسة:** من خلال النتائج الواردة في الجدول رقم (50- 4) والجدول رقم (51- 4) يتضح أنه يوجد دور للإفصاح المحاسبي في تحسين الأداء الاجتماعي في شركات المساهمة بولاية بسكرة حيث بلغ معامل الإرتباط بين المتغيرين R= 0.647 ويدل ذلك على وجود علاقة إرتباط طردية متوسطة، كما تثبت هذه العلاقة القوة التفسيرية لنموذج الفرضية الفرعية الثامنة والتي تمثلت في قيمة معامل التحديد R^2 والتي بلغت 0.418 وهو ما يعني أن ما نسبته 41.8 % من التغير في المتغير التابع (الأداء الاجتماعي) مفسر بالتغير في المتغير المستقل (الإفصاح المحاسبي)، في حين أن باقي النسبة والتي تبلغ 58.2 % تعود لمتغيرات خارجية لم يتضمنها نموذج الفرضية الفرعية الثامنة وهي تعتبر قوة تفسيرية متوسطة.

- ✓ وترى الباحثة أن مساهمة الإفصاح المحاسبي في تحسين الأداء الاجتماعي بدرجة متوسطة في شركات المساهمة بولاية بسكرة قد يعود إلى إرتباط بعض مؤشرات الأداء الاجتماعي في تلك المؤسسات بمبالغ مالية تتحملها تلك المؤسسات كتكاليف الأمر الذي يستوجب الإفصاح عنها في القوائم المالية وهو ما يدعم عملية اتخاذ القرارات المناسبة المتعلقة بالجوانب الاجتماعية والمستندة إلى معلومات مالية دقيقة من أجل إلتزام تلك المؤسسات باللوائح والقوانين المتعلقة بالجوانب الاجتماعية.

وتتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسة (Monteiro, Sanchez, & Guzman, 2023)حيث توصلت إلى أن الإفصاح الطوعي عن المؤشرات المتعلقة بممارسات العمل وحقوق الإنسان سواء كان إفصاحا كليا أو جزئيا يرتبط إرتباطا إيجابيا بالأداء الاجتماعي من خلال تعزيز ممارسات وسياسات عينة من المؤسسات والتي تتكون من 1243 مؤسسة من أكبر المؤسسات المتعددة الجنسيات والتي تتوفر بياناتها في قاعدة بيانات Thompson Reuters EIKON.

ذ. **تفسير نتائج الفرضية الفرعية التاسعة للدراسة:** من خلال النتائج الواردة في الجدول رقم (53- 4) والجدول رقم (54- 4) يتضح أنه يوجد دور للإفصاح المحاسبي في تحسين الأداء البيئي في شركات المساهمة بولاية بسكرة حيث بلغ معامل الإرتباط بين المتغيرين R= 0.760 ويدل ذلك على وجود علاقة إرتباط طردية قوية، كما تثبت هذه العلاقة القوة التفسيرية لنموذج الفرضية الفرعية التاسعة والتي تمثلت في قيمة معامل التحديد R^2 والتي بلغت 0.577 وهو ما يعني أن ما نسبته 57.7 % من التغير في المتغير التابع (الأداء البيئي) مفسر بالتغير في المتغير المستقل (الإفصاح المحاسبي)، في حين أن باقي النسبة والتي تبلغ 42.3 % تعود لمتغيرات خارجية لم يتضمنها نموذج الفرضية الفرعية التاسعة وهي تعتبر قوة تفسيرية قوية.

- ✓ وترى الباحثة أن مساهمة الإفصاح المحاسبي في تحسين الأداء البيئي في شركات المساهمة بولاية بسكرة قد يعود إلى سعي تلك المؤسسات إلى التقليل من التكاليف البيئية وكذلك ترشيد إستخدام الموارد والطاقة وهو ما يعتبر أحد أهم المؤشرات التي تقيس الأداء البيئي وبالتالي فإن الإفصاح محاسبيا عن المعلومات المتعلقة بتلك المؤشرات يساهم بدرجة كبيرة في تحقيق الكفاءة وتحسين الأداء البيئي في شركات المساهمة بولاية بسكرة.

وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة (Clarkson, li, Richardson, & Vasvari, 2008) حيث توصلت الدراسة إلى وجود إرتباط إيجابي بين الأداء البيئي ومستوى الإفصاح البيئي وذلك من خلال إجراء دراسة ميدانية على عينة تتكون من 191 شركة من المؤسسات الأكثر تأثيرا في البيئة في الولايات المتحدة، كما تتفق هذه النتائج مع نتائج دراسة (Agyemang & all, 2021)حيث توصلت هذه الدراسة إلى وجود إرتباط إيجابي ومهم بين الأداء البيئي والإفصاح المحاسبي عند مستوى الدلالة 1 % في شركات التعدين المدرجة في بورصة الصين.

ثانيا: تفسير نتائج الفرضية الرئيسية للدراسة: من خلال النتائج الواردة في الجدول رقم (56- 4) والجدول رقم (57- 4) يتضح أنه يوجد دور للميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات في تحسين الأداء في شركات المساهمة بولاية بسكرة

حيث بلغ معامل الإرتباط بين المتغيرين $R= 0.882$ ويدل ذلك على وجود علاقة إرتباط طردية قوية، كما تثبت هذه العلاقة القوة التفسيرية لنموذج الفرضية الرئيسية والتي تمثلت في قيمة معامل التحديد R^2 والتي بلغت 0.777 وهو ما يعني أن ما نسبته 77.7 % من التغير في المتغير التابع (الأداء) مفسر بالتغير في المتغير المستقل (الميكانيزمات الداخلية)، في حين أن باقي النسبة والتي تبلغ 22.3 % تعود لمتغيرات خارجية لم يتضمنها نموذج الفرضية الرئيسية وهي تعتبر قوة تفسيرية قوية.

- ✓ وترى الباحثة أن مساهمة الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات في تحسين أداء شركات المساهمة بولاية بسكرة بدرجة قوية قد تعود إلى اهتمام تلك المؤسسات بضرورة إحكام الرقابة على الأداء رغم التباين الملاحظ في مساهمة تلك الميكانيزمات في تحسين الأداء بأبعاده الثلاثة، وبالتالي فإن الميكانيزمات الداخلية والمتمثلة في مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية والإفصاح المحاسبي تعتبر من أهم العناصر التي تدعم الرقابة الداخلية داخل تلك المؤسسات.

وتتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسة (Jerab, 2011) حيث توصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي لأبعاد الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات في تحسين أداء المؤسسات المدرجة في بورصة إسطنبول.

خلاصة الفصل

تم التطرق من خلال هذا الفصل إلى دور الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات والمتمثلة في مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية والإفصاح المحاسبي في تحسين أداء عينة من شركات المساهمة بولاية بسكرة بأبعاده الثلاثة المالي، الاجتماعي والبيئي، حيث تمثلت هذه المؤسسات في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GM SUD، مؤسسة صناعة الكوابل ENICAB ومؤسسة قديلة للمياه المعدنية GUEDILA، وقد تمت الإشارة إلى الوضعية المالية في المؤسسات محل الدراسة خلال الفترة 2017- 2020 وكذلك بعض من الاهتمامات الاجتماعية والبيئية في تلك المؤسسات، كما تم تحليل الاستبيان الذي شمل عينة من الأفراد الذين يملكون القدرة على الإجابة على أسئلته عن طريق برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS V22 ، وقد توصلت الدراسة إلى وجود مستوى قوي لأبعاد محور الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات وكذلك وجود مستوى قوي لأبعاد محور الأداء في المؤسسات محل الدراسة، كما أثبتت الدراسة وجود علاقة طردية متباينة بين الميكانيزمات الداخلية بمختلف أبعادها وأداء تلك المؤسسات بأبعاده الثلاثة، وقد تم التوصل إلى أن الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات والمتمثلة في مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية والإفصاح المحاسبي تساهم في تحسين أداء الشركات محل الدراسة المالي والاجتماعي والبيئي ولكن هذه المساهمة جاءت متباينة.

الخاتمة

إن التوجه نحو التطبيق السليم لحوكمة المؤسسات لم يعد مجرد خيار بالنسبة للدول التي تسعى إلى دمج اقتصادها في الاقتصاد العالمي والتوجه نحو إقتصاد السوق، بل أصبح ضرورة حتمية من أجل تحقيق النمو الاقتصادي والتنمية المستدامة، وحجز مكانها ضمن الاقتصاديات المتقدمة مما يمكنها من كسب ميزة تنافسية، بما يسمح لها من جذب المستثمرين وخلق بيئة أعمال مستقرة تساهم في إستقرار الاقتصاد الوطني، وقد فرضت هذه التوجهات على الجزائر كغيرها من البلدان ضرورة مواجهة جملة من التحديات من خلال اتخاذ مجموعة من الإجراءات من بينها إصدار مدونة الحكم الراشد سنة 2009 والتي عملت على توضيح المعالم الأساسية التي تساعد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية نحو تبني الممارسات السليمة لحوكمة المؤسسات، الأمر الذي يستدعي ضرورة تهيئة مناخ الأعمال واتخاذ جملة من الإجراءات التي تمكن من التطبيق السليم لمضمون تلك المدونة.

إن أهمية إرساء قواعد حوكمة المؤسسات يستدعي ضرورة توفر جملة من الميكانيزمات التي تنقسم بدورها إلى ميكانيزمات داخلية وأخرى خارجية حيث تعمل كأدوات ضابطة للإدارة الفعالة وتحقيق التوازن بين كافة الأطراف أصحاب المصالح، حيث تمثل أحد أهم العناصر التشغيلية لنظام الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية، وتساهم بشكل كبير في تحقيق الأهداف المسطرة، وفي هذه الدراسة تم التركيز على الميكانيزمات الداخلية كأحد أهم عناصر الرقابة الداخلية ومن خلالها يمكن التأثير بشكل مباشر في تحسين الأداء.

ولقد هدفت الدراسة إلى توضيح دور الميكانيزمات الداخلية في تحسين الأداء في عينة من شركات المساهمة بولاية بسكرة، وذلك من خلال تناول متغير الأداء بأبعاده الثلاثة باعتباره يمثل تحقيق متطلبات مختلف الأطراف أصحاب المصلحة وذلك وفقا لمفهوم الحوكمة على النطاق الواسع، حيث تم التطرق إلى الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات والتي تعتبر من أهم العناصر الرئيسية للرقابة الداخلية التي تساهم بشكل كبير في ضمان الإدارة الجيدة داخل المؤسسات الاقتصادية وتضمن تحقيق الاستقرار وتحسين الأداء، وذلك من خلال طرح الجانب النظري من الدراسة في ثلاثة فصول شملت عرضا للأدبيات التي تناولت وصف متغيري الدراسة والعلاقة التي تربطهما، إضافة إلى ذلك الدراسة الميدانية التي أجريت على عينة من شركات المساهمة بولاية بسكرة، وقد تمكنا من خلال هذه الدراسة التوصل إلى جملة من النتائج تتمثل فيما يلي:

أولا: نتائج الدراسة

1. تستلزم الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات وجود وعي وفهم من الإدارة العليا والعاملين لمصطلح الحوكمة من أجل ضمان تطبيق السياسات والإجراءات بفعالية، حيث لا يمكن أن تعمل تلك الميكانيزمات بكل فعالية دون إلتزام الإدارة العليا وذلك من أجل ضمان توفير الموارد والدعم اللازمين، إضافة إلى ذلك ضرورة إستيعاب مفهوم الحوكمة من قبل العاملين من أجل ضمان تطبيق تلك الإجراءات بما يتوافق مع الأهداف المحددة من قبل الإدارة العليا.
2. إن الاهتمام بالجوانب الاجتماعية والبيئية سواء من خلال تحقيق وفورات مالية أو الالتزام باللوائح والقوانين أو الإلتزم بشكل عرضي لا يعد كافيا من أجل الحكم على مدى اهتمام شركات المساهمة بولاية بسكرة بالأطراف أصحاب المصلحة والتزامها بإحداث الأثر الإيجابي في المجتمع الذي تنشط فيه.

3. تأخذ الإعتبارات المالية الأولوية في اهتمام شركات المساهمة بولاية بسكرة، وهو ما يعكس سعي صناع القرار بتلك المؤسسات إلى إرضاء متطلبات المساهمين بالدرجة الأولى وتلبية توقعاتهم في الآجال القصيرة.
4. اهتمام مجلس الإدارة في شركات المساهمة بولاية بسكرة بالأداء الاجتماعي والبيئي كان بدافع الالتزام القانوني والذي يفرض على تلك المؤسسات ضرورة الوفاء ببعض المتطلبات الاجتماعية والبيئية، وبالتالي فإن المؤسسات محل الدراسة لا تولي اهتماما واضحا لدمج الاهتمامات الاجتماعية والبيئية ضمن إستراتيجيتها العامة للتأثير إيجابا في المجتمع والبيئة.
5. اهتمامات مجلس الإدارة بالأداء الاجتماعي والبيئي في شركات المساهمة بولاية بسكرة والذي يفوق الالتزامات القانونية الهدف منه هو الالتزام بالأبعاد الاجتماعية والبيئية ذات الطابع المالي والتي لها تأثير مباشر على تحقيق العوائد للمساهمين.
6. المراجعة الداخلية في شركات المساهمة بولاية بسكرة تركز على التحقق من دقة السجلات والحسابات المالية وهو ما يفسر التأثير الكبير والإيجابي لهذا البعد على الأداء المالي وإن ساهم في التأثير على الأداء الاجتماعي والبيئي فقد يكون ذلك في الجوانب ذات الطابع المالي.
7. الإفصاح المحاسبي كأحد الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات والذي يكون موجه لصناع القرار يساهم في عملية اتخاذ القرارات المناسبة والتي تكون مبنية على معلومات دقيقة ملائمة وذات مصداقية وهو ما ينتج عنه في الأخير تحسين الأداء المالي، الاجتماعي والبيئي.
8. الاهتمام بالإفصاح المحاسبي سواء الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالأداء المالي أو الاجتماعي والبيئي يساهم بشكل كبير في إدارة التكاليف والتمكن من ضبطها والتحكم فيها.
9. تحفظ شركات المساهمة محل الدراسة بولاية بسكرة عن الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالجوانب المالية، الاجتماعية والبيئية لجميع الأطراف أصحاب المصلحة كان بسبب القلق من إستغلال تلك المعلومات من قبل المنافسين سواء كان ذلك بسبب التخوف من فقدان ميزة تنافسية أو التعرض لممارسات غير العادلة.
10. أوضحت النتائج أنه يوجد دور ذو دلالة إحصائية للميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات في تحسين الأداء في شركات المساهمة محل الدراسة.
11. أوضحت النتائج أنه يوجد دور ذو دلالة إحصائية لمجلس الإدارة في تحسين الأداء المالي في شركات المساهمة محل الدراسة.
12. أوضحت النتائج أنه يوجد دور ذو دلالة إحصائية لمجلس الإدارة في تحسين الأداء الاجتماعي في شركات المساهمة محل الدراسة.
13. أوضحت النتائج أنه يوجد دور ذو دلالة إحصائية لمجلس الإدارة في تحسين الأداء البيئي في شركات المساهمة محل الدراسة.
14. أوضحت النتائج أنه يوجد دور ذو دلالة إحصائية للمراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي في شركات المساهمة محل الدراسة.
15. أوضحت النتائج أنه يوجد دور ذو دلالة إحصائية للمراجعة الداخلية في تحسين الأداء الاجتماعي في شركات المساهمة محل الدراسة.

16. أوضحت النتائج أنه يوجد دور ذو دلالة إحصائية للمراجعة الداخلية في تحسين الأداء البيئي في شركات المساهمة محل الدراسة.
17. أوضحت النتائج أنه يوجد دور ذو دلالة إحصائية للإفصاح المحاسبي في تحسين الأداء المالي في شركات المساهمة محل الدراسة.
18. أوضحت النتائج أنه يوجد دور ذو دلالة إحصائية للإفصاح المحاسبي في تحسين الأداء الاجتماعي في شركات المساهمة محل الدراسة.
19. أوضحت النتائج أنه يوجد دور ذو دلالة إحصائية للإفصاح المحاسبي في تحسين الأداء البيئي في شركات المساهمة محل الدراسة.

ثانيا: مقترحات الدراسة

من خلال النتائج المتحصل عليها يمكن تقديم بعض التوصيات والتي يمكن إيجازها من خلال النقاط التالية:

1. ضرورة تجسيد الفعالية بدل مجرد الالتزام وذلك لأن الالتزام بمبادئ حوكمة المؤسسات لا يعد أمرا كافيا بل يتطلب بذل الجهد والوقت الكافي من قبل أعضاء مجالس الإدارة من أجل تقييم فعالية تطبيق تلك المبادئ.
2. ضرورة التوعية داخل شركات المساهمة محل الدراسة بمفهوم حوكمة المؤسسات ودوره في تحسين الأداء، حيث يعد ذلك خطوة حاسمة نحو ضمان الممارسات السليمة،كما يساهم في تحقيق الأهداف المسطرة بفعالية وتحسين الأداء.
3. ضرورة أن تحدد شركات المساهمة محل الدراسة سياستها وخططها تجاه أصحاب المصالح بكل وضوح على أن تكون هذه الخطط مقبولة وملائمة لجميع الأطراف.
4. ضرورة دمج الاهتمامات الاجتماعية والبيئية في شركات المساهمة محل الدراسة ضمن الإستراتيجة العامة للمؤسسات بحيث يساهم ذلك في التوجه نحو الإستدامة وتحقيق التوازن بين الجوانب المالية، الاجتماعية والبيئية.
5. ضرورة تحقيق الالتزامات التي تتعلق بالجوانب الاجتماعية والبيئية التي تتجاوز الالتزامات القانونية أو الالتزامات التي تحقق وفورات مالية للمؤسسات محل الدراسة إلى إلتزامات ترقى لتلبية متطلبات جميع الأطراف أصحاب المصلحة من أجل إحداث الأثر الإيجابي على المجتمع الذي تنشط فيه.
6. ينبغي أن تكون المراجعة الداخلية في المؤسسات محل الدراسة مستقلة عن الإدارة التنفيذية وتتبع أعلى مستوى إداري بالمؤسسات ومن الأفضل أن تتبع مجلس الإدارة وذلك من أجل ضمان دقة تقاريرها وموضوعيتها إضافة إلى ضمان عدم التعرض لأي ضغوط من قبل الإدارة التنفيذية.
7. ضرورة الاهتمام بالتدريب والتطوير المهني للمراجعين الداخليين خاصة في الأمور المتعلقة بالجوانب الاجتماعية والبيئية وذلك من أجل تعزيز قدرتهم في التقييم الشامل الذي يتجاوز التقييم المالي وهو ما يضمن للمؤسسات محل الدراسة أن تعمل بشكل يتماشى مع أفضل الممارسات في هذا المجال.

8. ضرورة دمج الإفصاح المالي وغير المالي وذلك من خلال إصدار التقارير المتكاملة والتي تضمن الإفصاح عن الجوانب المالية للأداء الاجتماعي والبيئي إضافة إلى الإفصاح عن كل المعلومات غير المالية التي من شأنها توفير تقارير شاملة توضح التأثيرات البيئية والاجتماعية وذلك من أجل تلبية متطلبات أصحاب المصالح.

ثالثا: آفاق الدراسة

من خلال موضوع الدراسة والذي تطرقنا فيه إلى دور الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال دراسة عينة من شركات المساهمة بولاية بسكرة يمكن إقتراح مجموعة من المواضيع ذات الأهمية الكبيرة والتي سيكون لها أثر في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية في بيئة الأعمال الجزائرية والمتمثلة فيما يلي:

1. مساهمة الثقافة التنظيمية في إرساء مبادئ حوكمة المؤسسات في المؤسسات الاقتصادية.
2. مساهمة ميكانيزمات حوكمة المؤسسات (الداخلية والخارجية) في تحسين الأداء الشامل في المؤسسات الاقتصادية.
3. مساهمة ميكانيزمات حوكمة المؤسسات في تحسين الأداء الشامل (دراسة مقارنة بين القطاع العام والقطاع الخاص).
4. العلاقة التكاملية بين الميكانيزمات الداخلية والخارجية لحوكمة المؤسسات ودورها في تفعيل مبادئ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
5. دور حوكمة المؤسسات في تعزيز الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية وتأثيرها على الأداء المالي- دراسة تحليلية في القطاع الصناعي-
6. دور حوكمة المؤسسات في تحسين الأداء في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (دراسة الدور الوسيط لتكنولوجيا المعلومات).

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
إهداء	
شكر	
ملخص	V
قائمة الجداول	VII
قائمة الأشكال والرسوم البيانية	X
قائمة الملحقات	XI
مقدمة	أ – م
الفصل الأول: التأطير النظري لأداء المؤسسات الاقتصادية من وجهة نظر مختلف الأطراف أصحاب المصلحة	62-1
تمهيد	2
المبحث الأول: ماهية الأداء في المؤسسات الاقتصادية	3
المطلب الأول: مفهوم الأداء ووجهات نظر مختلف الأطراف أصحاب المصلحة	3
الفرع الأول: مفهوم الأداء وبعض المفاهيم المتعلقة به	3
الفرع الثاني: وجهات نظر مختلف الأطراف أصحاب المصلحة تجاه الأداء	7
المطلب الثاني: تصنيفات الأداء والعوامل المؤثرة فيه	8
الفرع الأول: تصنيفات الأداء	8
الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في الأداء	10
المطلب الثالث: تقييم و تحسين الأداء في المؤسسات الاقتصادية	14
الفرع الأول: مفهوم وأهمية تقييم الأداء	14
الفرع الثاني: أسس ومراحل تقييم الأداء	16
الفرع الثالث: تحسين الأداء في المؤسسات الاقتصادية	17
المبحث الثاني: الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية	18
المطلب الأول: مفهوم وأهمية الأداء المالي	19
الفرع الأول: مفهوم الأداء المالي	19
الفرع الثاني: أهمية الأداء المالي	19
المطلب الثاني: الأهداف المالية للمؤسسة وأساليب تحسين الأداء المالي	20
الفرع الأول: الأهداف المالية للمؤسسات الاقتصادية	20
الفرع الثاني: أساليب تحسين الأداء المالي	21
المطلب الثالث: تقييم الأداء المالي ومؤشرات قياسه	25
الفرع الأول: تقييم الأداء المالي	26
الفرع الثاني: مؤشرات قياس الأداء المالي	27
المبحث الثالث: الأداء الاجتماعي في المؤسسات الاقتصادية في ظل تبني المسؤولية الاجتماعية	32
المطلب الأول: المسؤولية الاجتماعية في المؤسسات الاقتصادية	32

الفرع الأول: نشأة ومفهوم المسؤولية الاجتماعية	32
الفرع الثاني: بعض المصطلحات المرتبطة بمفهوم المسؤولية الاجتماعية	36
الفرع الثالث: أبعاد وإستراتيجيات المسؤولية الاجتماعية	38
المطلب الثاني: مفاهيم حول الأداء الاجتماعي في المؤسسات الاقتصادية	42
الفرع الأول: مفهوم الأداء الاجتماعي في المؤسسات الاقتصادية وأسباب الاهتمام به	42
الفرع الثاني: نماذج الأداء الاجتماعي	43
المطلب الثالث: مؤشرات قياس الأداء الاجتماعي وعلاقته بالأداء المالي	45
الفرع الأول: أساليب قياس الأداء الاجتماعي ومؤشراته	45
الفرع الثاني: علاقة الأداء الاجتماعي بالأداء المالي	50
المبحث الرابع: الأداء البيئي في المؤسسة الاقتصادية	51
المطلب الأول: مفهوم الأداء البيئي وأبعاده	51
الفرع الأول : مفهوم الأداء البيئي	51
الفرع الثاني: أبعاد الأداء البيئي	53
المطلب الثاني: اهتمام المؤسسات الاقتصادية بتحسين الأداء البيئي	54
الفرع الأول: دوافع اهتمام المؤسسات بتحسين الأداء البيئي	55
الفرع الثاني: مستويات اهتمام المؤسسات بالأداء البيئي	55
المطلب الثالث: تقييم الأداء البيئي ومؤشرات قياسه وعلاقته بالأداء المالي	56
الفرع الأول: مفهوم وأهمية تقييم الأداء البيئي	56
الفرع الثاني: مؤشرات قياس الأداء البيئي	58
الفرع الثالث: علاقة الأداء البيئي بالأداء المالي	59
خلاصة الفصل	62
الفصل الثاني الإطار المفاهيمي لحوكمة المؤسسات	127-63
تمهيد	64
المبحث الأول نشأة وماهية حوكمة المؤسسات وأهم النظريات المفسرة لها	65
المطلب الأول نشأة وتطور ومفهوم حوكمة المؤسسات ودوافع الاهتمام بها	65
الفرع الأول: نشأة وتطور حوكمة المؤسسات	65
الفرع الثاني مفهوم حوكمة المؤسسات	68
الفرع الثالث: دوافع الاهتمام بحوكمة المؤسسات	72
المطلب الثاني: النظريات التعاقدية المفسرة لحوكمة المؤسسات	75
الفرع الأول: نظرية الوكالة	75
الفرع الثاني: نظرية تكاليف الصفقات	79
الفرع الثالث: نظرية تجذر المسيرين	83
المطلب الثالث: نظرية أصحاب المصالح والنظريات المعرفية المفسرة لحوكمة المؤسسات	86
الفرع الأول: نظرية أصحاب المصالح	86

الفرع الثاني: النظريات المعرفية	93
المبحث الثاني: مبادئ، أهمية، أهداف وخصائص حوكمة المؤسسات	95
المطلب الأول: مبادئ حوكمة المؤسسات	95
الفرع الأول: مبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية	95
الفرع الثاني مبادئ البنك الدولي	100
الفرع الثالث: مبادئ الحوكمة وفقا لمواصفة إيزو 37000	101
المطلب الثاني: أهمية، اهداف وخصائص حوكمة المؤسسات	103
الفرع الأول: أهمية حوكمة المؤسسات	103
الفرع الثاني: أهداف حوكمة المؤسسات	105
الفرع الثالث: خصائص حوكمة المؤسسات	106
المطلب الثالث: محددات وركائز حوكمة المؤسسات والأطراف المعنية بتطبيقها	107
الفرع الأول: محددات حوكمة المؤسسات	107
الفرع الثاني: ركائز حوكمة المؤسسات	108
الفرع الثالث: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة المؤسسات	109
المبحث الثالث: نماذج حوكمة المؤسسات وتجارب تطبيقها في بعض الدول مع الإشارة لحالة الجزائر	110
المطلب الأول: نماذج حوكمة المؤسسات	110
الفرع الأول: مفهوم نماذج حوكمة المؤسسات	111
الفرع الثاني تصنيف نماذج حوكمة المؤسسات	111
المطلب الثاني: تجارب تطبيق حوكمة المؤسسات في بعض الدول	114
الفرع الأول: تجربة المملكة المتحدة والولايات المتحدة	115
الفرع الثاني: تجربة ألمانيا واليابان	117
الفرع الثالث: تجربة فرنسا	118
المطلب الثالث: حوكمة المؤسسات في الجزائر	121
الفرع الأول: مفهوم الحكم الراشد	121
الفرع الثاني: بوادر تبني حوكمة المؤسسات في الجزائر	122
الفرع الثالث: مضمون ميثاق الحكم الراشد والتحديات التي تواجه تطبيق حوكمة المؤسسات في الجزائر	124
خلاصة الفصل	127
الفصل الثالث: الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات ودورها في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية	188-128
تمهيد	129
المبحث الأول: دور مجلس الإدارة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية	130
المطلب الأول:مفهوم وأهمية مجلس الإدارة وأهم اللجان التابعة له	130

الفرع الأول: مفهوم وأهمية مجلس الإدارة	130
الفرع الثاني: أهم اللجان التابعة لمجلس الإدارة	132
المطلب الثاني: أعضاء مجلس الإدارة وأهم أداوره	134
الفرع الأول: تصنيف أعضاء مجلس الإدارة	134
الفرع الثاني: أدوار مجلس الإدارة	136
المطلب الثالث: مجلس الإدارة كركيزة أساسية في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية	138
الفرع الأول: مقومات نجاح مجلس الإدارة في التقييم والرقابة	138
الفرع الثاني: مسؤولية مجلس الإدارة نحو تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية	140
المبحث الثاني: دور المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية	141
المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية	141
الفرع الأول: مراحل نشأة وتطور المراجعة الداخلية	141
الفرع الثاني: مفهوم وأهمية وأهداف المراجعة الداخلية	143
الفرع الثالث: تصنيف المراجعة الداخلية	147
المطلب الثاني: دور المراجعة الداخلية في تقييم نظم الرقابة الداخلية وتعزيز ممارسة حوكمة	149
الفرع الأول: علاقة المراجعة الداخلية بأنظمة الرقابة الداخلية	149
الفرع الثاني: المراجعة الداخلية كأحد الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات	154
المطلب الثالث: مقومات المراجعة الداخلية ودورها في تحسين الأداء المالي	156
الفرع الأول: مقومات المراجعة الداخلية	156
الفرع الثاني: دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي	157
المطلب الرابع: المراجعة الداخلية في ظل التوجهات الجديدة نحو تبني المسؤولية الاجتماعية	162
الفرع الأول: المراجعة الداخلية الاجتماعية	163
الفرع الثاني: المراجعة الداخلية البيئية	164
الفرع الثالث: دور المراجعة الداخلية الاجتماعية والبيئية في إلتزام المؤسسات بمسؤوليتها الاجتماعية	168
المبحث الثالث: دور الإفصاح المحاسبي في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية	170
المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للإفصاح المحاسبي	170
الفرع الأول: المعلومة المحاسبية والمعايير الواجب توفرها فيها	170
الفرع الثاني: مفهوم، أهمية وأهداف الإفصاح المحاسبي	172
الفرع الثالث: أصناف الإفصاح المحاسبي وأهم العوامل المؤثرة فيه	174
الفرع الرابع: أساليب الإفصاح المحاسبي	176
المطلب الثاني: علاقة الإفصاح المحاسبي بنظم الرقابة الداخلية وحوكمة المؤسسات	177
الفرع الأول: علاقة الإفصاح المحاسبي بنظم الرقابة الداخلية	177
الفرع الثاني: الإفصاح المحاسبي كأحد الميكانيزمات الداخلية داخلية لحوكمة المؤسسات	178
المطلب الثالث: مقومات الإفصاح المحاسبي ودوره في تحسين الأداء المالي	179
الفرع الأول: مقومات الإفصاح المحاسبي	179

الفرع الثاني: دور الإفصاح المحاسبي في تحسين الأداء المالي	180
المطلب الرابع: الإفصاح المحاسبي في ظل التوجهات الجديدة نحو تبني المسؤولية الاجتماعية	182
الفرع الأول: الإفصاح المحاسبي الاجتماعي	182
الفرع الثاني: الإفصاح المحاسبي البيئي	184
الفرع الثالث: دور الإفصاح المحاسبي الاجتماعي والبيئي في إلتزام المؤسسة بمسؤوليتها الاجتماعية	186
خلاصة الفصل	188
الفصل الرابع: دراسة ميدانية لدور الميكانيزمات الداخلية لحوكمة المؤسسات في تحسين أداء عينة من شركات المساهمة بولاية بسكرة	261-189
تمهيد	190
المبحث الأول: التعريف بالمؤسسات محل الدراسة ووضعيتها تجاه الأداء المالي، الاجتماعي والبيئي	191
المطلب الأول: التعريف بالمؤسسات محل الدراسة	191
الفرع الأول: التعريف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GM SUD	191
الفرع الثاني: التعريف بمؤسسة صناعة الكوابل ENICAB	193
الفرع الثالث: التعريف بمؤسسة قديلة للمياه المعدنية GUEDILA	196
المطلب الثاني: الوضعية المالية في المؤسسات محل الدراسة	198
الفرع الأول : التحليل الإحصائي الوصفي لمؤشرات الأداء المالي	198
الفرع الثاني: تطور المؤشرات المالية في المؤسسات محل الدراسة	200
المطلب الثالث: جانب من الاهتمامات الاجتماعية والبيئية في المؤسسات محل الدراسة	203
الفرع الأول:جانب من الاهتمامات الاجتماعية والبيئية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GM SUD	204
الفرع الثاني: جانب من الاهتمامات الاجتماعية والبيئية لمؤسسة ENICAB	206
الفرع الثالث: جانب من الاهتمامات الاجتماعية والبيئية لمؤسسة GUEDILA	208
المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية	209
المطلب الأول: منهج الدراسة وأدواتها	209
الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة	209
الفرع الثاني: أدوات جمع بيانات الدراسة الميدانية وتحليلها	210
الفرع الثالث: الأساليب الإحصائية المستخدمة للتحليل الإحصائي	213
المطلب الثاني: اختبار ثبات وصدق أداة الدراسة واختبار التوزيع الطبيعي	213
الفرع الأول: اختبار ثبات وصدق أداة الدراسة	214
الفرع الثاني: اختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الاستبيان	219
المطلب الثالث: التحليل الوصفي للبيانات الشخصية	219
الفرع الأول: التحليل الوصفي لعينة الدراسة تبعا لمعيار الجنس	219
الفرع الثاني: التحليل الوصفي لعينة الدراسة تبعا لمعيار العمر	220
الفرع الثاث: التحليل الوصفي لعينة الدراسة تبعا لمعيار المؤهل العلمي	222

الفرع الرابع: التحليل الوصفي لعينة الدراسة تبعا لمعيار الخبرة المهنية	223
الفرع الخامس: التحليل الوصفي لعينة الدراسة تبعا لمعيار المهنة	224
المبحث الثالث: تحليل إجابات الأفراد واختبار الفرضيات وتفسير نتائج الدراسة	225
المطلب الأول: التحليل الإحصائي الوصفي لاتجاه إجابات أفراد العينة حول محاور الدراسة	225
الفرع الأول: تحليل اتجاه إجابات أفراد العينة حول المحور الأول	225
الفرع الثاني: تحليل اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الثاني	231
المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة	237
الفرع الأول: اختبار الفرضيات الفرعية	237
الفرع الثاني: اختبار الفرضية الرئيسية	251
المطلب الثالث: تفسير نتائج اختبار فرضيات الدراسة	253
الفرع الأول: تفسير النتائج المتعلقة بمتغيرات الدراسة	253
الفرع الثاني: تفسير نتائج اختبار فرضيات الدراسة	254
خلاصة الفصل	261
خاتمة	263
فهرس المحتويات	267
قائمة المراجع	274
الملحقات	297

قائمة المراجع

أولا: باللغة العربية

الكتب

- أحمد حلمي جمعة. (2019). الاتجاهات الحديثة في المراجعة . عمان: دار الصفا للنشر و التوزيع.
- أحمد شوقي إسماعيل. (2018). الإفصاح المحاسبي. القاهرة: مؤسسة طيبة للنشر و التوزيع.
- أحمد علي خضر. (2012). حوكمة المؤسسات (الإصدار الطبعة الأولى). مصر: دار الفكر الجامعي.
- أحمد محمد التراس.(2019).المراجعة الداخلية في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية. الرياض: مركز البحوث والدراسات
- أكرم سالم حسن الجنابي. (2017). الإدارة الإستراتيجية وتحديات القرن الحادي والعشرين مفاهيم، نظريات، مداخل، عمليات، دراسة الحالة. صنعاء: دار المجد للنشر والتوزيع.
- الأخضر لقليطي. (2018). دراسات في المالية و المحاسبة. القاهرة: دار حميثرا للنشر والترجمة.
- الياس شرشافة. (2021). حوكمة المؤسسات. عمان: ألفا للوثائق.
- أمين السيد أحمد لطفي. (2005). المراجعة البيئية. الاسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع.
- جيهان عبد المعز الجمال. (2014). المراجعة وحوكمة المؤسسات. الامارات العربية المتحدة: دار الكتاب الجامعي.
- حسام الدين غضبان. (2015). محاضرات في نظرية الحوكمة . عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع.
- حنا نصر الله، عيد عريفج، و علي حسين. (1999). مبادئ في العلوم الادارية (الأصول والمفاهيم المعاصرة). عمان: دار زهران للنشر والتوزيع.
- خلف عبد الله الوردات.(2017).دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA.عمان:الوراق للنشر والتوزيع
- خيرة معمري. (2023). جودة المعلومات المحاسبية وجودة الإفصاح المحاسبي. قسنطينة: ألفا للوثائق للنشر والتوزيع.
- ديفيد لاركر، و بريان تيان. (2017). مسائل حوكمة المؤسسات نظرة فاحصة عن الخيارات التنظيمية وتبعاتها. المملكة العربية السعودية: مركز البحوث والدراسات.
- رشا الغول. (2013). المراجعة البيئية. الاسكندرية: مكتبة الوفاء القانونية للطباعة والنشر.
- رضوان السيد ابو شعيشع. (2017). التطبيقات الفعلية للحوكمة المؤسسية . القاهرة: مؤسسة طيبة للنشر و التوزيع.
- رندة الدبل. (2019). تقييم المؤسسات العائلية. الأردن: دار اليازوري للنشر و التوزيع.
- زاهر الرمحي عطا. (2017). الاتجاهات الحديثة للتدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية. عمان: دار المأمون للنشر والتوزيع.
- زكرياء مطلك الدوري، و احمد علي صالح. (2008). ادارة التمكين واقتصاديات الثقة في منظمات أعمال الألفية الثالثة. عمان: دار اليازوري للنشر و التوزيع.
- زياد عبد الكريم القاضي، و محمد خليل أبو زلطة. (2010). تصميم نظم المعلومات المحاسبية والإدارية. عمان: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.
- سهير ابراهيم الشوملي. (2019). حوكمة المؤسسات (الإصدار الأولى). عمان: دار الاعصار العلمي.
- صالح عبد الرضى رشيد، و إحسان دهش جلاب. (2007). الإدارة الإستراتيجية وتحديات الألفية الثالثة. عمان: دار المناهج للنشر والتوزيع.
- طارق عبد العال حماد. (2005). حوكمة المؤسسات المفاهيم ،المبادئ التجارب. مصر: الدار الجامعية.

- طارق عبد العال حماد. (2008). حوكمة المؤسسات: شركات قطاع عام وخاص ومصارف (المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات). القاهرة: الدار الجامعية .
- طارق نبيل محمد الدسوقي. (2019). الإدارة الرشيدة والحوكمة . القاهرة: مؤسسة طيبة للنشر والتوزيع .
- طاهر محسن منصور الغالبي.(2009).إدارة واستراتيجية منظمات الأعمال المتوسطة والصغيرة.عمان:دار وائل للنشر والتوزيع
- عادل رزق. (2010). ادارة الأزمات المالية العالمية. مصر: مجموعة النيل العربية.
- عايد عبد الله العصيمي.(2015). المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات نحو التنمية المستدامة.عمان:اليازوري للنشر والتوزيع.
- عباس مهدي الشيرازي. (1990). نظرية المحاسبة (الإصدار الأولى). الكويت: دار السلاسل للطباعة والنشر.
- عبدالعظيم محسن الحمدي. (2020). حوكمة المؤسسات (الإصدار الاولى). صنعاء: دار الكتب الوطنية.
- عبود نجم نجم. (2006). أخلاقيات الإدارة ومسؤولية الأعمال في شركات الأعمال. عمان: دار الوراق للنشر والتوزيع.
- عبود نجم نجم. (2018). الروحية في الاعمال. عمان: دار اليازوري العلمية.
- عدنان بن حيدر بن درويش. (2007). حوكمة المؤسسات و دور مجلس الادارة. بيروت: اتحاد المصارف العربية.
- عدنان تايه النعيمي، سعدون مهدي الساقي، اسامة عزمي سلام، و نوري موسى شقيري. (2007). الادارة المالية : النظرية و التطبيق. عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع .
- عصام مهدي عابدين، و أحمد عبد العزيز الكشواني. (2022). حوكمة المؤسسات و البنوك في مصر و دولة الإمارات العربية المتحدة. القاهرة: دار محمود للنشر و التوزيع.
- علاء فرحان طالب، و ايمان شيحان المشهداني. (2011). الحوكمة المؤسسية و الأداء المالي الاستراتيجي للمصارف. عمان: دار صفاء للنشر و التوزيع.
- على عبد الله شاهين. (2011). لنظرية المحاسبية إطار فكرى تحليلى و تطبيقى. غزة: مكتبة افاق للطباعة والنشر والتوزيع .
- علي عبد الصمد عمر. (2017). حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي. الجزائر: دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع.
- فارس رشيد البياتي. (2010). محاسبة الأداء في تنمية المؤسسات والموارد البشرية. عمان: دار أيلة للنشر والتوزيع.
- كمال العروسي. (2018). التجارة الموازية والتهريب في الفضاء الحدودي التونسي - الليبي (1988-2012): تشخيص وآفاق في ظل عولمة متخفية. قطر: المركز العربي للأبحاث ودراسة السياسات.
- لزهر العابد. (2022). حوكمة المؤسسات. قسنطينة: ألفا للوثائق.
- ماهر محمد جابر. (2022). حوكمة الجامعات العالمية والعربية. القاهرة: وكالة الصحافة العربية.
- مجدي الجعبري. (2014). التحليل المالي المتقدم. القاهرة: الحكمة للطباعة والنشر والتوزيع.
- مجموعة خبراء. (2007). معجم المصطلحات الإدارية. القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الأدارية.
- مجيد حعفر الكرخي.(2016). تقويم الأداء في الوحدات الاقتصادية باستخدام النسب المالية. الأردن: دار المناهج للنشر والتوزيع.
- محسن أحمد الخضيري. (2020). حوكمة المؤسسات (الإصدار 2). القاهرة: مجموعة النيل العربية.
- أحمد العيش الصالحين. (2016). حوكمة المؤسسات بين القانون واللائحة. المجلة الدولية للقانون(4).
- محمد الفاتح المغربي. (2018). التمويل والاستثمار في الإسلام. القاهرة: الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي.

- محمد الفاتح محمد البشير المغربي. (2020). حوكمة المؤسسات (الإصدار1). القاهرة: الاكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي.
- محمد راضي خنفر، و غسان فلاح المطارنة. (2006). تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي. عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.
- محمد عيد بلبع. (2016). حوكمة المؤسسات و دورها في مواجهة الاختلالات الادارية و المالية. القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الادارية.
- محمد فلاق. (2019). المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الاعمال. عمان: دار اليازوري للنشر و التوزيع.
- محمد محمود الخطيب.(2010). الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم المؤسسات المساهمة.الأردن: دار الحامد للنشر والتوزيع.
- محمد مصطفى سليمان. (2006). حوكمة المؤسسات و معالجة الفساد المالي و الإداري. الإسكندرية: الدار الجامعية .
- محمد مصطفى سليمان. (2008). حوكمة المؤسسات ودور أعضاء مجالس الإدارة و المديرين التنفيذيين. مصر: الدار الجامعية.
- محمود عبد الفتاح رضوان. (2012). تقييم أداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن. القاهرة: المجموعة العربية للتدريب والنشر.
- مراد كواشي. (2017). الأداء الشامل في منظمات الأعمال (المجلد 25). القاهرة: دار الكتاب الحديث للنشر ة التوزيع.
- مصطفى يوسف كافي. (2013). اقتصاديات البيئة و العولمة. عمان: دار المنهل للنشر والتوزيع.
- مصطفى يوسف كافي. (2020). الإصلاح والتطوير الإداري بين النظرية والتطبيق. دمشق: دار رسلان للنشر و التوزيع.
- مصطفى يوسف كافي، كولار مصطفى كافي، و إيمان بوربيع. (2018). الحوكمة المؤسسية. قسنطينة: ألفا للنشر والتوزيع.
- منير ابراهيم هندي. (2007). الادارة المالية : مدخل تحليلي معاصر. الاسكندرية: المكتب العربي الحديث.
- ناصر جرادات، و عزام أبو الحمام. (2023). المسؤولية الأخلاقية والاجتماعية للمنظمات. الأردن: دار إثراء للنشر والتوزيع.
- نصر حمود مزنان فهد. (2009). أثر السياسات الاقتصادية في أداء المصارف التجارية. عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع.
- نور الدين أحمد قايد. (2015). التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية. عمان: دار الجنان للنشر والتوزيع.

- هواري معراج، عباس بهناس، و أحمد مجدل. (2013). القرار الاستثماري في ظل عدم التأكد و الأزمة المالية. عمان: دار كنوز المعرفة.
- وافية زاير. (2019). الإدارة الإستراتيجية و أداء المؤسسات الاقتصادية. الأردن: دار الحاد للنشر والتوزيع.
- وصفي الكساسبة.(2011).الأداء المؤسسي من خلال تكنولوجيا المعلومات . عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.
- وليد ناجي الحيالي. (2007). نظرية المحاسبة. الدانمارك: الأكاديمية العربية المفتوحة .
- وليد ناجي الحيالي، وحسين عبد الجليل آل غزوي. (2015). حوكمة المؤسسات و أثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية. صنعاء: مركز الكتاب الجامعي.

ثانيا: الرسائل والأطروحات

- إبراهيم قدري. (2015). أثر المسؤولية الاجتماعية في الأداء: دراسة تطبيقية على المؤسسات المساهمة السورية. أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في إدارة الأعمال. دمشق، كلية الاقتصاد، سوريا: جامعة دمشق.

- أحلام أحمد محمد حسن. (2023). أثر الإفصاح المحاسبي عن المخاطر على الأداء المال للمؤسسة (دراسة تطبيقية). رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة. القاهرة، قسم المحاسبة والمراجعة الدراسات العليا، مصر: جامعة عين شمس.
- أسماء كربوعة. (2012). فعالية أداء المراجعة الداخلية وفق المعايير الدولية دراسة حالة شركة سوناطراك. رسالة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، الجزائر: جامعة الجزائر 3.
- أكرم عبدالله هويسة. (2021). دور المراجع الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري بالجامعات الليبية دراسة استكشافية. رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة. كلية الاقتصاد، ليبيا: جامعة الزاوية.
- الشيخ هتهات. (2014). أثر الأداء البيئي على تحسين صورة المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار ENSP - حاسي مسعود ورقلة-. رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير تخصص إدارة بيئية وسياحية - قسم علوم التسيير-. ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح.
- أونان بومدين. (2011). دور نظم المعلومات في تفعيل أداء مجلس الإدارة. أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص تسيير. تلمسان، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة أبي بكر بلقايد.
- باسم رشيد علي. (2017). إطار مقترح لمراجعة الأنشطة البيئية وأثره على قيمة المنشأة دراسة تطبيقية. رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة. كلية التجارة والمحاسبة، مصر: جامعة المنصورة.
- حبيبة بن زغدة. (2019). دور الحوكمة المؤسسية في تعزيز واستدامة نمو المؤسسات - دراسة حالة بعض المؤسسات الاقتصادية من ولاية جيجل -. أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية ،إدارة أعمال والتنمية المستدامة. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سطيف: جامعة فرحات عباس.
- حمزة ضويفي. (2015). فعالية تطبيق مبادئ الحوكمة في دعم مقومات الإفصاح وأثرها على الأداء المالي. أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير تخصص:مالية ومحاسبة. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر 3.
- ريمة شيبوب. (2016). كفاءة نظام الحوكمة وأثرها على الأداء المالي للمؤسسات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية دراسة قياسية لبعض شركات المساهمة بولاية سطيف. رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير . كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، سطيف: جامعة فرحات عباس.
- زاهية توام. (2016). التطورات الحديثة للمراجعة الداخلية ومدى تطبيقاتها في البنوك الجزائرية. أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه علوم تخصص: نقود ومالية. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، الجزائر: جامعة الجزائر 3.
- سارة طبيب. (2017). دور إدارة المخاطر المالية في حماية المؤسسة الاقتصادية من الفشل المالي- دراسة حالة عينة من المؤسسات الصناعية في الجزائر. أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص مالية ومحاسبة. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر 3.
- صابرينة أوكاشبي. (2016). دور المراجعة الداخلية في تجنب الفشل المالي دراسة حالة شركة انجاز المنشآت الأساسية "INERGA". رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية دراسات محاسبية، جباية وتدقيق. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر 3.

- صلاح بلاسكة. (2017). فعالية مجالس الإدارة في تقييم الأداء الشامل لشركات المساهمة الجزائرية - دراسة ميدانية -. أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية. سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة فرحات عباس.
- صليحة بوسليماني. (2020). مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسات العمومية دراسة حالة المؤسسة العمومية الاقتصادية للجسور والمنشآت الفنية SAPTA. أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم في علوم التسيير تخصص: مالية المؤسسات. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر 3.
- عبد الغني دادن. (2007). قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية نحو إرساء نموذج للإنذار المبكر باستعمال المحاكاة المالية -حالة بورصتي الجزائر وباريس-. أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية قسم علوم التسيير. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر.
- عبد المنعم عطا العلول. (2008). دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة في المؤسسات المساهمة العامة قطاع غزة-فلسطين دراسة تحليلية تطبيقية. رسالة للحصول علي درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل. كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل، غزة: الجامعة الإسلامية.
- عزيز لوجاني. (2013). دور المراجعة المحاسبية الداخلية في تحسين عملية اتخاذ القرار المالي دراسة حالة شركة الرزم المعدني بعزابة EMB. رسالة مقدمة لنيل الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة. بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، الجزائر: جامعة محمد خيضر.
- فؤاد محمد حسن الحمدي. (2003). الأبعاد التسويقية للمسؤولية الاجتماعية للمنظمات وانعكاساتها على رضا المستهلك دراسة تحليلية لآراء عينة من المديرين والمستهلكين في عينة من المنظمات المصنعة للمنتجات الغذائية في الجمهورية اليمنية. أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص إدارة أعمال. بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، العراق: جامعة المستنصرية.
- نبيل حمادي. (2012). أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية- دراسة حالة الجزائر-. أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في علوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة. الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر 3.
- نجلاء نوبلي. (2015). إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة. أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية تخصص محاسبة. بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، الجزائر: جامعة محمد خيضر.
- نجوى عبد الصمد. (2015). المحاسبة عن الأداء البيئي: دراسة تطبيقية في المؤسسات الجزائرية المتحصلة على شهادة الأيزو 14001. أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم تخصص: تسيير المؤسسات. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر : جامعة باتنة 1.
- نصيرة بكريتي. (2018). دراسة أثر الحوكمة على فعالية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة حالة قطاع الصناعة الغذائية في الجزائر. أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم الاقتصادية. كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، مستغانم: جامعة عبد الحميد بن باديس.

- وعلي عرقوب. (2015). دور لوحة القيادة المستقبلية (BSC) في تحسين أداء المؤسسة وتحقيق رضا الزبون في ظل التوجه نحو حوكمة المؤسسات- دراسة حالة مجمع صيدال. أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص تسيير المنظمات. بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، الجزائر: جامعة محمد بوقرة.

المجلات والدوريات

- ابراهيم محمد احميدة. (2019). العلاقة بين حوكمة المؤسسات وممارسات الإفصاح البيئي في البيئة الليبية. مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية الجامعة الأسمرية الاسلامية ليبيا(13)، 236-287.
- ابراهيم محمود بكر. (2008). الإفصاح الإعلامي وأثره على وظيفة القياس المحاسبي في العراق. مجلة الإدارة والاقتصاد جامعة المستنصرية(71)، 1-25.
- أحمد جاسم محمد الشمري، و علي موات سعد السوداني. (2020). تقييم الأداء البيئي على وفق معايير جائزة الاستدامة البيئية لإمارة راس الخيمة دراسة حالة في مديرية بلديات بابل. مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، 16(52)، 360-381.
- أحمد سعيد عبد العظيم أحمد. (2023). أثر خصائص مجلس الإدارة على تقلبات عوائد الأسهم وإنعكاس ذلك على إستمرارية المؤسسات في ضوء الأزمة الروسية الأوكرانية: دراسة تطبيقية. مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية قسم المحاسبة والمراجعة، 7(1)، 517-600.
- أحمد فيصل خالد الحايك، عمر إقبال توفيق، و محمد محمود بشايرة. (2015). التدقيق الاجتماعي الداخلي مجالاته ومحددات تطبيقه من قبل المدققين الداخليين دراسة تحليلية في المؤسسات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، 23(1)، 233-254.
- ادم حديدي. (2016). دور التدقيق الداخلي في الحد من المخاطر التشغيلية في البنوك التجارية الجزائرية دراسة ميدانية. مجلة دفاتر اقتصادية جامعة الجلفة، 7(1)، 1-18.
- أزهر يوسف الشكري. (2012). أسس القياس المحاسبي لتكاليف منافع الأنشطة الاجتماعية وطرائق الإفصاح عنها في التقارير المالية. مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية جامعة الكوفة، 8(22)، 231-250.
- ألاء محمد شاكر عزاز، و ريهام عبد الرحمان جاد عبده. (2019). دور الحصة السوقية في تحسين العلاقة بين إدارة علاقات العملاء اولأداء بشركات السياحة المصرية. مجلة إتحاد الجامعات العربية للسياحة والضيافة كلية السياحة والفنادق بجامعة قناة السويس، 16(2)، 190-201.
- الأخضر عزي، و غالم جلطي. (2005). قياس قوة الدولة من خلال الحكم الراشد. المجلة الإلكترونية للعلوم الانسانية(21)، 1-32.
- الحسن محمد عمر السر، و محمد أحمد محمد فتح الإله. (2021). أثر الإفصاح عن تكلفة المسئولية الاجتماعية في جودة المعلومات المحاسبية لشركات الاتصالات السودانية. مجلة البلقاء للبحوث والدراسات جامعة البلقاء الأردن، 24(2)، 83-100.
- الشيخ الداوي. (2010). تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء. مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر(7)، 217-228.
- الياس بدوي، شافية قرفي، و محمد حسان بن مالك. (2018). أثر تطبيق البعد البيئ(المسؤولية البيئية) على الأداء المالي لمؤسسات المشروبات الغازية والعصائر الجزائرية: دراسة قياسية للفترة - 2009 - 2013. مجلة أداء المؤسسات الجزائرية جامعة ورقلة، 7(4)، 13-25.

- إلياس شرشافة، و بلال كيموش. (2018). الإفصاح الاجتماعي متطلباته وآثاره الإيجابية. مجلة الاقتصاديات المالية والبنكية وإدارة الأعمال جامعة بسكرة، 7(2)، 193-217.
- أم خليفة بلبركاني. (2014). آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية. مجلة التنظيم و العمل، 3(1)، 27-63.
- أمجد حسن عبد الرحمن. (2020). قياس الأثر التفاعلي لإدارة رأس المال العامل وانعكاسه على الأداء المالي للمؤسسات وفقاً لمتطلبات معايير التقارير المالية الدولية IFR دراسة تطبيقية على شركات الأدوية المدرجة في البورصة المصرية. مجلة الفكر المحاسبي جامعة عين شمس القاهرة، 24(4)، 652-724.
- امحمد زرنوح. (2017). الأداء في المنظمة. مجلة سوسيولوجيا جامعة الجلفة، 1(3)، 28-47.
- امحمد فرعون. (2014). اثر المسؤولية الاجتماعية للمنظمات على ادائها المالي" حوصلة نظرية". مجلة الاقتصاد الجديد جامعة خميس مليانة، 2(11)، 291-304.
- أميمة رزق على الجيوشى، نبيل فهمى سلامه، و جيهان عادل أميرهم. (2019). دراسة انتقادية للأساليب التكاليفية المستخدمة في تخفيض التكاليف بالمنظمات الصناعية. مجلة البحوث المالية والتجارية جامعة بور سعيد، 20(4)، 53-74.
- إيهاب عادل حلمى إبراهيم. (2018). دور الإدارة الإستراتيجية لمتكاليف البيئية فى تحسين الأداء المالى لمشركات الصناعية دراسة تطبيقية. مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، 2(2)، 519-571.
- بدر الدين كمال عبده، و آخرون. (2013). دور المؤسسات الصناعية في حماية البيئة في ضوء مفهوم المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات دراسة ميدانية مطبقة على بعض مناطق المملكة العربية السعودية. مجلة العلوم العربية والإنسانية جامعة القسيم، السعودية، 7(1)، 383-448.
- بشرى فاضل الطائي. (2019). دور التدقيق الداخلي في تعزيز تقارير الأداء الاجتماعي في الوحدات الاقتصادية العراقية. مجلة الإدارة والاقتصاد جامعة بغداد، 25(115)، 491-506.
- بشرى نجم الدين المشهداني، و فراس علي ذياب. (2014). دور لجان التدقيق في تعزيز فاعلية حوكمة المصارف العراقية الخاصة. مجلة دراسات محاسبية ومالية جامعة بغداد، العراق، 9(27)، 1-37.
- جاسم محمد حسو، و وفاء مكي رشيد. (2019). دور الافصاح المحاسبي الالكتروني في تحقيق فروض نظرية الوكالة سوق العراق للأوراق المالية انموذجا – دراسة تحليلية-. مجلة الادارة والاقتصاد، 42(121)، 719-730.
- جليل طريف. (2016). حوكمة المؤسسات الفرص و التحديات. مجلة أخبار الاتحاد - اتحاد هيئات الأوراق المالية العربية(11).
- جنات دكار، و وداد عباس. (2021). ممارسة المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات من خلال إدارة العلاقة مع أصحاب المصالح: المؤسسة الوطنية لصناعة الأكياس SASACE نموذجا. مجلة البشائر الاقتصادية جامعة بشار، 7(1)، 459-478.
- حسان ثابت ثابت، و سيد أحمد حاج عيسى. (2017). دور الحوكمة في تعزيز أداء المؤسسات المالية دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات المالية. مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية جامعة زيان عاشور الجلفة، 3(1)، 53-73.
- حسينة تريش. (2015). جهود دولية رائدة نحو إرساء الإطار القانوني والمؤسسي لحوكمة المؤسسات دراسة حالة : المملكة المتحدة البريطانية، الولايات المتحدة الأمريكية، فرنسا، ألمانيا. مجلة أبعاد اقتصادية جامعة محمد بوقرة بومرداس، 5(1)، 331-355.

- حكيمة بوسلمة، و نجوى عبد الصمد. (2018). تجارب الدول في إرساء مبادئ الحوكمة للحد من الفساد المالي والإداري: قراءة تحليلية. المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 5(1)، 91-102.
- حياة غلاي. (2019). مدى فعالية مختلف النظريات المؤسساتية في إبراز وتمكين تطبيق حوكمة المؤسسات. المجلة المتوسطية للقانون والاقتصاد جامعة أبو بكر بلقايد جامعة تلمسان، 4(2)، 145-158.
- خالد محمد عبدالمنعم لبيب. (2006). المراجعة البيئية الداخلية مدخل مقترح لتفعيل الحوكمة البيئية لقطاع الأعمال وتحسين أدائه البيئي دراسة تطبيقية مقارنة. المجلة العلمية للتجارة والتمويل طنطا مصر، 26(2)، 275-374.
- خديجة بلحمو، و عبد اللطيف كرزابي. (2019). أهمية أصحاب المصالح في حوكمة المؤسسات، دراسة حالة شركة الاسمنت سعيدة. مجلة البشائر الاقتصادية جامعة بشار، 5(3).
- خضرة صديقي. (2016). مدى مساهمة ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية في تطبيق الحوكمة دراسة حالة مؤسسة أن.سي.أ رويبة الجزائر. مجلة البشائر الاقتصادية جامعة بشار، 2(7)، 219-233.
- خولة محمد عبد الحميد الطالباني. (2012). دور حوكمة المؤسسات في إرساء الأسس العلمية لعمل المؤسسات المساهمة في العراق. مجلة الغري للعلوم الاقتصادية و الإدارية العراقية، 8(25)، 55-72.
- دحمان بن عبد الفتاح، جمال عبد الناصر بوثلجة، و نفيسة ناصري. (2013). المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات مفاهيم ونظريات. مجلة الحقيقة جامعة أدرار، 12(4)، 353-381.
- رضا زهواني. (2013). دور وأهمية التكاليف البيئية في قياس وتقييم مستوى الأداء البيئي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة. مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية جامعة الوادي، 6(1)، 30-59.
- رضا زهواني، وصيف فائزة خير الدين، و سمير بوعافية. (2017). دور الإدارة المالية في صنع القرارات المالية قرار التمويل، قرار الاستثمار وتوزيع الأرباح. مجلة العلوم الادارية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، 1(1)، 238-261.
- رقية حساني، و لويزة فرحاتي. (2016). الموارد ودورها في تحقيق المزايا التنافسية وفقا للنظرية القائمة على أساس الموارد (VRIO). مجلة إقتصاد المال و الأعمال جامعة الواد، 1(2)، 51-60.
- ريمة مناع، و مولود لعرابة. (2014). أثر جودة المعلومات المالية والاقتصادية على إستقرار النظام المالي. مجلة دراسات اقتصادية جامعة الجلفة(1)، 217-249.
- زهرة حدوش، و حميد بوزيدة. (2021). الإفصاح المحاسبي البيئي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية و المعايير الدولية للتقارير المالية. مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة جامعة الوادي، 4(2)، 136-150.
- زهير عبد الرحمان عبد القادر. (2018). انعكاسات قانون ساربينز اوكسلي على دور ومسؤولية المدقق في اكتشاف ومنع الاحتيال. مجلة الادارة والاقتصاد جامعة عاشور زيان الجلفة(117)، 272-284.
- زوينة بن فرج. (2017). الإفصاح المحاسبي الاجتماعي ضرورة للحكم على المسؤولية الأخلاقية والاجتماعية للمقاولة. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية جامعة المسيلة، 10(18)، 392-408.
- سالم سعيد باعجاجة. (2016). المراجعة البيئية من منظور المراجعين الداخليين دراسة تحليلية تطبيقية على شركات قطاع الاسمنت بالمملكة العربية السعودية. المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة(9)، 83-120.

- سعد العنزي. (2007). محاولة جادة لتأطير نظرية اصحاب المصالح في دراسات إدارة الاعمال. مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، 13(48)، 1-15.
- سعيدة بوزوران. (2015). أهمية التطوير التنظيمي للمؤسسة. مجلة الحكمة للدراسات الاجتماعية مركز الحكمة للبحوث والدراسات، 3(6)، 26-38.
- سعيدة رحيش. (2021). المحاسبة الإبداعية في شركة إنرون من الازدهار إلى الانهيار. مجلة الدزاسات الاقتصادية المعاصرة جامعة المسيلة، 6(2)، 481-492.
- سهام عيساوي، و لخضر مرغاد. (2014). إستخدام المشتقات المالية في إدارة المخاطر المالية. مجلة أبحاث إقتصادية ومالية جامعة أم البواقي، 8(1)، 146-161.
- سهيل فارس، و عبد الحسين عدنان. (2023). المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات ودورها في تحقيق التنمية المستدامة للمدة (2013-2018) دراسة حالة المؤسسات النفطية الأجنبية في محافظة البصرة -. مجلة البحوث والدراسات البترولية- وزارة النفط- العراق، 13(2)، 1-17.
- سومة السيد محمود مراد، محمد صابر، و نصر محمد جعيصة. (2022). دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي لشركات المساهمة مع دراسة ميدانية بالبيئة المصرية. مجلة البحوث المحاسبية جامعة طنطا، 9(1)، 45-73.
- شرف الدين أمين بن عواق. (2015). تطبيقات حوكمة المؤسسات ودورها في محاربة الفساد المالي والإداري تجارب دولية رائدة. مجلة الباحث الاقتصادي جامعة سكيكدة(03)، 143-154.
- صفاء أحمد محمد العاني. (2005). دور لجان التدقيق في تعزيز أداء واستقلالية المدقق الداخلي. مجلة الادارة والاقتصاد جامعة كربلاء، العراق(54)، 67-86.
- عبد الرزاق حسن خضر. (2014). علاقة وأثر الأداء البيئي بالأداء المالي بالتطبيق على عينة من شركات إنتاج المشروبات الغازية في مدينة كركوك. مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية ، العراق، 6(11)، 210-234.
- عبد الغني دادن. (2006). قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسات الاقتصادية. مجلة الباحث جامعى ورقلة، 4(4)، 41-48.
- عبد الفتاح عثمان العريبي، و امحمد محمد المقريف. (2017). دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي كمطلب لتحقيق التنمية المستدامة. مجلة البحوث الاقتصادية والادارية جامعة المسيلة، 4(1)، 381-400.
- عبد القادر بادن، و عبد القادر بريش. (2017). إدارة أصحاب المصلحة كأحد متطلبات إنجاح عملية تحول البنوك التقليدية إلى المصرفية الإسلامية. مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف(17)، 36-46.
- عبد القادر عيادي. (2017). نشأة المحاسبة وتطورها في ظل تطبيق نظرية الوكالة. مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، 11(2)، 207-219.
- عبد اللطيف شليل، و نسيمة غلاي. (2011). فعالية حوكمة المؤسسات. مجلة الاقتصاد والتسيير، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 10(1)، 286-302.
- عبد المليك مزهودة. (2001). الأداء بين الكفاءة و الفعالية مفهوم و تقييم. مجلة العلوم الانسانية جامعة محمد خيضر بسكرة، 85-100.

- عبد الناصر محمد سيد درويش. (2014). إطار مقترح لتفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية (دراسة ميدانية). مجلة المحاسبة والمراجعة جامعة بني سويف، 2(1)، 1-65.
- عثمان عثمانية. (2016). تحديات حوكمة المؤسسات بالجزائر. مجلة رماح للبحوث والدراسات، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية الأردن(20)، 237-257.
- علاء احمد حسن الجبوري، و علي سالم أحمد شهاب. (2012). قياس رضا بعض أصحاب المصالح دراسة ميدانية في المؤسسة العامة لصناعة الأدوية في نينوى. مجلة تنمية الرافدين كلية الإدارة والاقتصاد-جامعة الموصل، 34(109)، 233-256.
- علي حسين الدوغجي، و اسامة عبد المنعم سيد علي. (2011). دور قانون (ساربنيز-أوكسلي) في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي. مجلة الإدارة والاقتصاد جامعة كربلاء(86).
- علي سيد حسين عبدالرحمن البارودي، آمال محمد كمال، و كامل السيد عشماوي. (2017). مدخل مقترح للمراجعة الداخلية لأنشطة المسئولية الاجتماعية للشركات. المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية جامعة قناة السويس، 8(4)، 266-315.
- عمر اقبال توفيق المشهداني. (2013). تدقيق التحكم المؤسسي(حوكمة المؤسسات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها "إطار مقترح". مجلة أداء المؤسسات الجزائرية جامعة ورقلة، 2، 231-247.
- عوض بن سلامة الرحيلي. (2008). لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة المؤسسات حالة السعودية. مجلة الاقتصاد والإدارة جامعة الملك عبدالعزيز المملكة العربية السعودية، 22(1)، 179-218.
- فاطمة بن العايش. (2018). مدى تطبيق القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات. مجلة دفاتر اقتصادية جامعة الجلفة، 10(2)، 39-56.
- فاطمة عوينة، و جيلالي شفيق. (2021). دور الانتاج الأنظف في تحقيق فعالية الأداء البيئي للمؤسسة. مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة جامعة الواد، 6(1)، 348-362.
- فودة شوقي السيد، ياسر زكريا سيد أحمد الشافعي، ويوسف مي مغاوري علي.(2018). أثر الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية علي ملاءمة المعلومات المحاسبية مع دراسة تطبيقية.مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، 4(5)، 140-174
- لخضر أوصيف. (2017). طبيعة العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي وحوكمة المؤسسات، إدارة المخاطر و الرقابة الداخلية في ظل المعيار رقم 2100 (طبيعة العمل). مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية جامعة المسيلة، 10(17)، 158-175.
- محمد لطرش. (2015). دراسة المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الجزائرية. مجلة الاقتصاد الجديد جامعة خميس مليانة، 6(1)، 75-90.
- مباركة عبدلي. (2016). تطور مفهوم الأداء و دور وكالات التقييم في قياسه دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الجزائرية. مجلة البشائر الاقتصادية، جامعة بشار، 2(5)، 68-79.
- مبروك توفيق عطية. (2024). أثر تطبيق مبادئ الحوكمة الرشيدة على الأداء الاستراتيجي للعمليات في المؤسسات العائلية دراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات العائلية العاملة في السوق المصري. المجلة العربية للإدارة، 35-73.
- مبروكة بن الشريف، و الشيخ ساوس. (2020). تأثير التدقيق الاجتماعي في الاداء الاجتماعي دراسة تطبيقية لآراء عينة من المدراء والعاملين في منظمات الأعمال الجزائرية. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية جامعة بغداد، 26(117)، 310-326.

- مبروكة بن شريف، اسيا هيري، و الشيخ ساوس. (2017). التدقيق الاجتماعي كآلية لتحسين الاداء الاجتماعي من وجهة نظر موظفي القطاع الصحي لولاية أدرار. مجلة الحقيقة جامعة أدرار، 16(3)، 923-943.
- محمد احمد الطاهر حماد. (2015). الالتزام بحقوق أصحاب المصالح واثره في أداء المصارف "دراسة عينة من المصارف التجارية العاملة بولاية الخرطوم. مجلة العلوم الاقتصادية، 16(2)، 116-129.
- محمد البشير بن عمر، و عبد الغني دادن. (2014). حوكمة المؤسسات ودورها في تحسين أداء المؤسسة. مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية جامعة الوادي، 1(7)، 24-47.
- محمد الصالح فروم. (2017). أثر تطبيق حوكمة المؤسسات على أدائها المالي -دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات العمومية الاقتصادية بولاية سكيكدة-. مجلة العلوم الإدارية والمالية جامعة الواد، 1(1)، 135-153.
- محمد العيد، سليمة بن نعمة، و بلقاسم دواح. (2015). دور وظيفة التدقيق الداخلي في تقييم نظم الرقابة الداخلية وتدعيم الكفاءة والفاعلية للمؤسسة الاقتصادية. مجلة الاقتصاد و المناجمنت جامعة تلمسان، 14(1)، 233-263.
- محمد براق، و محمد الشريف بن الزاوي. (2012). الأداء الاجتماعي للمؤسسة كإشارة لحوكمتها الجيدة. مجلة حوليات جامعة الجزائر(22)، 90-107.
- محمد بوهدة، مريم زرقاطة، و جهرة شنافة. (2020). حوكمة المؤسسات في ظل النظريات التعاقدية وسبل ارسائها في بيئة الأعمال الجزائرية. مجلة أبعاد اقتصادية، جامعة محمد بوقرة ،بومرداس، 10(2)، 411-435.
- محمد جصاص. (2020). العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات والتنمية المستدامة- مقاربة نظرية. مجلة العلوم الانسانية جامعة قسنطينة، 30(5)، 215-228.
- محمد حسن آل ياسين. (2012). تقييم الفاعلية المنظمية لمؤسسات التعليم العالي دراسة تطبيقية على عينة من كليات الإدارة والاقتصاد في الجامعات الرسمية العراقية. مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، 2(27)، 49-96.
- محمد زرقون، و عرابة الحاج. (2014). أثر إدارة المعرفة على الأداء في المؤسسة الاقتصادية. المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية جامعة ورقلة، 1(1)، 121-132.
- محمد عبدالمجيد محمد حميده. (2011). الحاجة إلى الإفصاح المحاسبي عن تقرير المراجعة الداخلية لتحسين فعالية حوكمة المؤسسات. المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، 1-63.
- محمد فلاق. (2014). المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال الجزائرية شركات الاتصالات الخلوية"جيزي، موبيليس، أريدو نموذجا. مجلة الباحث الاقتصادي جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2(2)، 200-223.
- محمود أحمد المتيم، و أماني صلاح محمود المخزنجى. (2022). دور حوكمة المؤسسات في تحقيق التنمية الاقتصادية في الصين ومصر. المجلة العربية للإدارة، 42(1).
- مخلد حمزة جدوع، و محمد عبد الواحد جياس. (2016). تقييم الأداء المالي باستخدام بعض مؤشرات الربحية والسوق- دراسة حالة في عينة من المؤسسات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية. مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم(39)، 303-327.
- مريم كلاش، و نور الدين بهلول. (2021). دور التحليل المالي في إدارة المخاطر المالية والتنبؤ بالفشل المالي دراسة حالة مؤسسة مطاحن بلغيث الكبرى سوق أهراس. مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة جامعة المسيلة، 6(1)، 270-287.

- مقدم عبيرات، و أحمد نقاز. (2007). المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار – دراسة حالة مؤسسة صنع الأدوية صيدال. مجلة الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2(2)، 54-81.
- ميلود سفاري. (2007). الحكم الرشيد: المفهوم ، المبادئ والإنتقادات. مجلة الآداب والعلوم الاجتماعية(5)، 7-32.
- نجلاء ابراهيم يحي عبد الرحمن. (2013). دور الآليات الداخلية للحوكمة في تحسين الافصاح والتقرير عن المسؤولية الاجتماعية لمنشآت الاعمال السعوديه. مجلة المحاسبة والمراجعة جامعة بنى سويف، 1(2)، 175-223.
- نجوى عبد الصمد، و الهام يحياوي. (2018). الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في التقارير المالية لشركة الإسمنت عين الكبيرة. مجلة العلوم الاجتماعية والانسانية جامعة الحاج لخضر باتنة، 19(1)، 51-68.
- نور الدين أحمد قايد، و لبنى بن زاف. (2018). دور الافصاح المحاسبي في تحسين المعلومة المحاسبية للقاوئم المالية. مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية جامعة الواد، 11(1)، 126-138.
- هشام طلعت عبد الحميد، عماد عبد، و الحسين دلول. (2009). حوكمة المؤسسات ودورها في التقييم العادل للأسهم العادية (دراسة تطبيقية في سوق العراق للاوراق المالية). مجلة الإدارة والاقتصاد(77)، 43-60.

المداخلات

- احمد زغدار، و محمد سفير. (13-14-15 أكتوبر, 2009). مقومات عرض المعلومات في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS). ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS. البليدة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة سعد دحلب.
- العلجة مواسي. (13 ديسمبر, 2018). مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ضرورة مرجعية لتطوير أساليب الحوكمة. ملتقى وطني حول حوكمة المؤسسات في الجزائر. تيزي وزو، كلية الحقوق والعلوم السياسية، الجزائر: جامعة مولود معمري.
- لياس بن ساسي، و مريم فيها خير. (25-26 نوفمبر, 2013). قراءة نظرية لآليات حوكمة المنظمات وفق مقاربة أوليفار ويليماسون الحائز على جائزة نوبل 2009. الملتقى العلمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات و متطلبات تحقيق التنمية المستدامة، 801-809. ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح.
- بلقاسم زايري، و وهيبة مقدم. (20-21 نوفمبر, 2012). الحاجة إلى تصميم لوحة قيادة من أجل دمج المسؤولية الاجتماعية في منظمات الأعمال و قياس الأداء تجاهها. ا□لتقى العلمي الدو□ حول. : سلوك ا□ؤسسة الاقتصادية □ ظل رهانات التنمية ا□ستدامة والع. دالة الاجتماعية. ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح.
- عاشور مزريق، و صورية معموري. (6-7 ماي, 2012). حوكمة المؤسسات بين فلسفة المفهوم الإداري وإمكانية التجسيد الفعلي. مؤتمر وطني حول حوكمة المؤسسات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري. بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة محمد خيضر بسكرة.
- عبد القادر بريش، و محمد حمو. (21-20 اكتوبر, 2009). البعد االسلوكي و الإخلاقي لحوكمة المؤسسات و دورها في التقليل من أثار الأزمة المالية العالمية. مداخلة مقدمة إلى الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية. سطيف، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، الجزائر: جامعة فرحات عباس.

- علي عبدالله. (8-9 مارس, 2005). الأداء المتميز. المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، 28-27. ورقلة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، الجزائر: جامعة ورقلة.
- عمر شريقي. (25-26 نوفمبر, 2013). لجان التدقيق كأحد متطلبات إرساء نظام الحوكمة ومحاربة الفساد في المؤسسات. الملتقى العلمي الدولي حول : آليات حوكمة المؤسسات و متطلبات تحقيق التنمية المستدامة. ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة قاصدي مرياح.
- فؤاد محمد عيسى. (2009). المسئولية الاجتماعية للقطاع الخاص في مصر دراسة حالة تطبيقية لقياس وتقييم المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات. المؤتمر العلمي السنوي الثالث عشر: التوجهات الاستراتيجية للمسؤولية الاجتماعية للقطاع الخاص تجاه المشكلات الاقتصادية والاجتماعية، أكاديمية السادات. القاهرة، مصر: أكاديمية السادات للعلوم الإدارية.
- كمال بوعظم، و عبدالسلام زايدي. (18-19 نوفمبر, 2009). حوكمة المؤسسات ودورها في التقليل من عمليات التضليل في الأسواق المالية والحد من وقوع الأزمات مع الإشارة إلى واقع حوكمة المؤسسات في بيئة الأعمال الدولية. الملتقى الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات. عنابة، قسم العلوم التجارية، الجزائر: جامعة باجي مختار.
- لويزة شريفي. (13 ديسمبر, 2018). رقابة مجلس الإدارة كآلية لتفعيل حوكمة المؤسسات. ملتقى وطني حول حوكمة المؤسسات في الجزائر. تيزي وزو، كلية الحقوق والعلوم السياسية، الجزائر: جامعة مولود معمري.
- مصطفى حسن بسيوني السعدني. (24-26 سبتمبر, 2005). المراجعة الداخلية في إطار حوكمة المؤسسات من منظور طبيعة خدمات المراجعى الداخلية. المؤتمر العلمي الدولي حو التدقيق الداخلي في إطار حوكمة المؤسسات. الشارقة، الإمارات العربية المتحدة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية.
- نبيل حمادي، و علي عبد الصمد عمر. (25-26 نوفمبر, 2013). النماذج الدولية لحوكمة المؤسسات دراسة مقارنة لـ وم أ و فرنسا. الملتقى العلمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة . ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح.
- نصر المنصور كاسر. (16-18 أفريل, 2007). إدارة المخاطر وإستراتجية التأمين في ظل تكنولوجيا المعلومات. المؤتمر العلمي الدولي السنوي السابع إدارة المخاطر واقتصاد المعرفة. الأردن: جامعة الزيتونة.
- ياسين بوعبدلي، سياف حنان سعيدي، و فاطمة راشدي. (13-14 ديسمبر, 2016). أهمية تطوير الإفصاح المحاسبي نحو نظام متكامل للإفصاح عن المعلومات المحاسبية البيئية. المؤتمر العلمي الدولي الأول حول الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية أثره و أهميته في رفع فعالية أسواق رأس المال وجذب الاستثمار الأجنبي لتحقيق ودعم التنمية الاقتصادية المستدامة. الجلفة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة عاشور زيان.

الإنترنت

- الهيئة العامة لمكافحة الفساد. (2021). الحوكمة في المؤسسات. الكويت: الهيئة العامة لمكافحة الفساد- نزاهة-. تم الاسترداد من نزاهة: https://www.nazaha.gov.kw
- جنان عبد العباس باقر، و خديجة جمعة مطر. (29 جوان, 2020). استخدام معايير مبادرة الابلاغ العالمية (GRI) ومؤشرات (ESG) في الإبلاغ عن الاستدامة في البيئة المحلية دراسة تطبيقية في عينة من المصارف. تم الاسترداد من الجامعة المستنصرية العراق: https://uomustansiriyah.edu.iq/media/attachments/10/10_2021_06_29!10_24_15_PM.pdf

- خالد الزعبي. (2013). محاسب عربي قانوني معتمد ACPA الورقة الرابعة التشريعات. تم الاسترداد من المجمع العربي للمحاسبين القانونيين : http//www.ascasociety.org
- معهد أعضاء مجالس الإدارات لدول مجلس التعاون الخليجي. (2011). بداية الرحلة استعراض فعالية مجالس الإدارات في منطقة الخليج. تم الاسترداد من https://cdn.ymaws.com/gccbdi.site-ym.com/resource/resmgr/surveys/arabic_-_embarking_on_a_jour.pdf
- ناريمان بن عبد الرحمان، و سارة بن الشيخ. (2019). واقع الحوكمة في بيئة الأعمال الجزائرية في ظل المستجدات الحالية. https://manifest.univ-ouargla.dz/archives/facult%C3%A9-des-sciences-economiques,-des-sciences-commerciales-et-des-sciences-de-gestion-fsescsg/203-la-r%C3%A9alit%C3%A9-de-la-gouvernance-d-entreprise-dans-l-environnement-des-affaires-dans-les-d%C3%A9veloppe
- وزارة العمل والتشغيل والضمان الاجتماعي (2024) ، الصحة والأمن في العمل https://www.mtess.gov.dz/ar/%D8%A7%D9%84%D8%B5%D8%AD%D8%A9-%D9%88%D8%A7%D9%84%D8%A3%D9%85%D9%86-%D9%81%D9%8A-/%D8%A7%D9%84%D8%B9%D9%85%D9%84

وثائق أخرى

- الجمعية السعودية للحوكمة. (2022). ملخص الدليل الإرشادي لحوكمة المؤسسات وفق المعيار العالمي 37000 iso. السعودية.
- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. (2013). تقويم وتحسين الرقابة الداخلية في منشآت الأعمال. دليل الممارسات العملية الجيدة. السعودية.
- قانون الوقاية من الفساد ومكافحته. (20 فيفري, 2006). المادة 20. الجزائر.
- كاترين كوشتا هلبلينج، و جون سوليفان. (2003). غرس حوكمة المؤسسات في الاقتصاديات النامية الصاعدة والإنتقالية. تأليف جون سوليفان، جين روجرز، كاترين كوشتا هولبلينج، و الكسندر شكولينكوف، حوكمة المؤسسات في القرن الواحد والعشرين. واشنطن: مركز المشروعات الدولية CIPE.
- ميثاق الحكم الراشد (2009) . الجزائر.
- مركز المشروعات الدولية الخاصة. (2011). تشجيع حوكمة المؤسسات في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، تجارب وحلول

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

أ. المراجع باللغة الفرنسية

les ouvrages

- Albertini, E. (2016). Environmental Performance. Dans E. C. Craig, The SAGE Encyclopedia of Corporate Reputation. New York: SAGE Publications.
- Bertrand, R., & Dominique, M. (2003). La dynamique du gouvernement d'entreprise. Paris: Éditions d'organisation.
- Depret, M. H., & Hamdouch, A. (2005). Gouvernement d'entreprise et performance. Dans M. H. Depret, A. Finet, A. Hamdouch, M. Labie, F. Missonier-piera, & C. Piot, Gouvernement d'entreprise. Louvain-la-Neuve: de boeck.

- Ecosip. (1999). Dialogues autour de la performance en entreprise. france: Harmattan.
- Jacques, I., & Jean, M. P. (2016). Audit social Meilleures pratiques, methodes, outils (éd. 2eme). paris: Eyrolles.
- Renard, J. (2010). Théorie et pratique de l'audit interne. Paris: Éditions d'Organisation.

Les theses

- Cayrol, A. (2006). Analyse du rôle des parties prenantes dans la stratégie de développement durable d'une banque Étude de cas : la Banque Triodos. Travail de Fin d'Études présenté En vue de l'obtention du grade académique de Diplômé d'Études Spécialisées en Gestion de l'Environnement. Bruxelles, Institut de Gestion de l'Environnement et d'Aménagement du Territoire IGEAT, Belgique: Université Libre de Bruxelles.
- Louizi, A. (2011). Les déterminants d'une « Bonne Gouvernance » et la performance des entreprises Françaises : Etudes empiriques. Thèse en co-tutelle pour l'obtention du grade de Docteur en Sciences de Gestion. Lion, France: Université Jean Moulin Lyon 3.

Les Revues et Périodiques

- Ben Rejeb, W. (2016). Impact des rôles et des caractéristiques du conseil d'administration sur le degré d'internationalisation des sociétés tunisiennes cotées. International Journal of Economics & Strategic Management of Business Process (ESMB), 6, 10-17.
- Bouncurctton, A. (1997). Sous les pavés la plage... ou les multiples fonctions du vocabulaire comptable : l'exemple de la performance. Comptabilité Contrôle Audit, 1(tome 3), 89-101.
- Charreaux, G. (1996). pour une véritable théorie de la latitude managériale du gouvernement d'entreprise. French journal Revue Francaise de Gestion, 8(107), 1-27.
- Charreaux, G. (2000). Le conseil d'administration dans les théories de la gouvernance. Revue du Financier(127), 1-17.
- Charreaux, G. (2004). Les théories de la gouvernance:de la gouvernance des entreprises à la gouvernance des systèmes nationaux. Research Papers in Economics, 1-57.
- Ghertman, M. (2003). Oliver Williamson et la thŽorie des cožts de transaction. Revue française de gestion(142), 43-63
- Hamhami, A., & Smahi, A. (2012). Management de la performance et mesure de la performance globale des entreprises. Les cahiers du MCAS(8), 19-36.
- Jahmane, A., & Louart, P. (2013). La Responsabilité Sociale: de l'Entreprise : une diversité des concepts, des enjeux multiples et imbriqués et diverses méthodes de mesure. Revues Management & Sciences Sociales (14), 99-117.
- Karoui, L., & Fadil, N. (2018). La participation du conseil d'administration au processus stratégique des PME : les effets de la professionnalisation. Management international International Management Gestiòn Internacional, 23(1), 28-42.

- Lahlou, c. (2008). Actionnariat et performances. Revue Economie et Management(7), 245-275.
- Noureddine, H., & Maaradj, H. (2021). La Performance Environnementale et Son Évaluation Dans Les Entreprises Algériennes. Dirassat Journal Economic, 12(2), 447-464.
- Persais, E. (2004). L'excellence durable : vers une integration des parties prenantes. revue des sciences de gestion,direction et gestion(205), 5-22.
- Pigé, B. (1998). Enracinement des dirigeants et richesse des actionnaires. Finance Contrôle Stratégie Université de Franche-Comté, 1(3), 131-158

Conférences et forums

- Boussoura, E., & Zeribi, O. (2008, mai 27-29). La Stakeholder Theory permet-elle d'appréhender le concept de RSE? conférence de l'association internationale de management stratégique(AIMS). Nice, france: Association International de management Stratégique.
- Gharbi, H. (2004, juin 2-3-4). Vers une nouvelle typologie de l'enracinement des dirigeants. 13e conférence de l'AIMS. Normandie. Vallée de Seine. Vallée de Seine, France: association international de management stratégique.
- Lavastre, O. (2001, juin 13-14-15). Les Coûts de Transaction et Olivier E.Williamson Retour sur les fondements. Xième Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique. Québec, Faculté des Sciences de l'administration, canada: Université Laval.
- Mercier, S. (2001, juin 13-14-15). L'apport de la théorie des parties prenantes au management stratégique: une synthèse de la littérature. Xième Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique. Québec, Faculté des Sciences de l'administration, Canada: Université Laval.

les rapports

- Bouton, D. (2002). Pour un meilleur gouvernement des entreprises cotées. paris: MEDEF-AFEP- AGREF.
- Vienot 1, .. (1995). Le conceil d'administration des sociétés cotees Rapport du groupe de travail CNPF/AFEP. paris: Association Française des Entreprises Privées et Conseil National du Patronat Français.
- Vienot, M. (1999). Rapport du comite sur le gouvernement d'entreprise.

Internet

- Comission des communautés européennes,(2001). Livre vert Promouvoir un cadre européen pour la responsabilité sociale des entreprises. Récupéré sur EUR-Lex Access to European Union law: https://www.europarl.europa.eu
- Dohou-Renaud, A. (2009). Les Outils D'Evaluation De La Performance Environnementale : Audits Et Indicateurs Environnementaux. Récupéré sur HAL SHS sciences humaines et sociales: https://shs.hal.science/halshs-00459153
- ENICAB. (2023). L'Entreprise des industries du câble Biskra. Récupéré sur www.enicab.dz
- GUEDILA. (2023). Eau minérale Guedila. http://guedila.com/.

- Guermazi, A. (2006, Mai). Enracinement des dirigeants Cas de la Tunisie. Récupéré sur HAL SHS Sciences de l'Homme et de la Société : https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00558034
- KPMG. (2015). Guide investir en algérie. Récupéré sur KPMG: http://www.fce.dz/wp-content/uploads/2016/04/guide-kpmg-2015.pdf
- Renaud, A., & Berland, N. (2007). Mesure de la performance globale des entreprises. Récupéré sur HAL open science: http://halshs.archives-ouvertes.fr/docs/00/54/48/75/PDF/p154.pdf,
- sidjilcom, (2023). Centre National du Registre du Commerce. Récupéré sur https://sidjilcom.cnrc.dz/

Autres documents

- Bauraing, E., Nicolas, J., & von-Frenckell, M. (2000). Les Indicateurs de Performances Environnementales. ANNEXE TECHNIQUE N°1 ce document a été élaboré dans le cadre d'une mission subventionnée par le ministère de la région wallonne . Fondation universitaire Luxembourgeoise.
- Ghaya, H., & Lambert, G. (2012). Caractéristiques de la diversité au sein des conseils d'administration et performance financière : une étude empirique sur les entreprises du CAC40. Documents de travail du bureau d'économie théorique et appliqueé , 1-30. Faculté des sciences économiques et de gestion Pôle européen de gestion et d'économie (PEGE), france: BETA.

- **المراجع باللغة الإنجليزية**

The books

- Baker, K., & Anderson, R. (2010). Corporate Governance: A Synthesis of Theory, Research, and Practice. New York City: John Wiley & Sons.
- Croci, E. (2018). The Board of Directors Corporate Governance and the Effect on Firm Value. Switzerland: Springer Nature.
- Michalos, A. C., & all, .. (2014). Encyclopedia of Quality of Life and Well-Being Research (éd. 2nd Edition). Berlin/Heidelberg: Springer Science+Business Media.
- Mitsuaki, O. (2009). Corporate Governance in Japan Evolution, Policy Measures, and Future Issues. Dans F. J. Lopez, Codes of Good Governance Around the. New York: Nova Science Publishers.
- Ntim, C. G. (2018). Defining Corporate Governance: Shareholder Versus Stakeholder Models. Dans A. Farazmand, Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy, and Governance . Germany: springer .
- Robert, R. (2011). COSO enterprise risk management establishing effectif governanceL risk and compliance processes (éd. 2). New Jersey: John wiley and Sons. Inc Hoboken .
- Urban, M. P. (2015). The Influence of Blockholders on Agency Costs and Firm Value Characteristics and Interrelationships for German Listed Firms. Germany: Springer Gabler .
- Welford, R. (1999). Corporate Environmental Management 1 Systems and strategies. London: Earthscan Publications.

- Williamson, O. E. (1979). The economic institutions capitalism :firms,markets,relational contracting. LONDON: Collier Macmillan Publishers.
- Williamson, O. E. (1985). Chapter 1 Transaction Cost Economics. Dans O. E. Williamson, The Economic Institutions Of Capitalism, Firms, Markets Relational Contracting, (pp. 16-37). London: Collier Macmillan Publishers.
- Schein, E. H. (2004). Organizational Culture and Leadership. San Francisco: Published by Jossey-Bass.

The theses

- Alqahtani, A. S. (2019). Accounting Disclosure and Corporate Governance Mechanisms in Kingdom of Saudi Arabia. Thesis submitted for the degree of Doctor of Philosophy. Melbourne, Business School, Australia: Victoria University.
- Hoffrén, J. (2001). Measuring the Eco-efficiency of Welfare Generation in a National Economy. The Case of Finland. thesis for a doctoral degree of regional science and environmental policy. Faculty of Economics and Administration, Finland: Tampere University.
- Melyoki, L. L. (2005). determinants of effective corporate governance in tanzania. The Netherlands: PhD Thesis - Research external, graduation UT, University of Twente]. University of Twente

articles, journals:

- Al Hanini, E. A. (2021). Does the Environmental Internal Audit Impact the Achieving of Sustainable Development in Industrial Companies Listed on the Amman Stock Exchange? International Journal of Financial Research, 12(3), 220-229.
- Al-Sayed Omar, A. A. (2023). Efficiency and Effectiveness in Management. Journal of Survey in Fisheries Sciences, 10(3), 3382-3392.
- Alslihat, N., & all. (2017). Accounting disclosure of both financial and non-financial information in the light of international accounting standards. International Journal of Economic Research, 14(12), 105-118.
- Ban Abdul-Kadhm, A. (2021). the role of accounting disclosure in improving stock prices and maximizing the market value of the company (applied study in a sample of iraqi industrial) COMPANIES). PalArch's Journal of Archaeology of Egypt / Egyptology, 18(18), 835-846.
- Bažantová, I. (2015). the emergence and development of corporate governance as an economic and institutional phenomenon. Economy & Business, 9, 167-178.
- Bello, H., & Meka, E. (2015). auditing of corporate social responsibility (case study) –. SSRN Electronic Journal, 6(1), 1-16.
- Bouchez, L. (2007). Principles of Corporate Governance the OECD Perspective1. EUROPEAN COMPANY LAW, 4(3), 109-115.

- Carroll, A. B. (1979). A Three-Dimensional Conceptual Model of Corporate Performance. The Academy of Management Review, 4(4), 497-505.
- Carroll, A. B. (1991). The Pyramid of Corporate Social Responsibiiity: Toward the Morai Management of Organizational Stakeholders. Business Horizons, 39-48.
- Carroll, A. B. (1999). Corporate Social Responsibility Evolution of a Definitional Construct. BUSINESS & SOCIETY, 38(3), 268-295.
- Carroll, A. B. (2016). Carroll's pyramid of CSR: taking another look. International Journal of Corporate Social Responsibility, 1(3), 1-8.
- de Wet, J., & du Toit, E. (2007). Return on equity: A popular, but flawed measure of corporate financial performance. South African Journal of Business Management, 38(1), 59-69.
- Dineva, V. (2019). The Role of Internal Audit in Corporate Social Responsibility Strategies. Economic Alternatives Journal, 12(4), 287-295.
- Ekundayo, G., & Josiah, M. (2020). Environmental Accounting Disclosure: A Critical Examination of Literature. British Journal of Economics, Finance and Management Sciences, 17(2), 34-45.
- ElHaddad, A. A., & Alfadhli, M. I. (2019). Accounting Disclosure And Its Role In Supporting The Efficiency And Effectiveness Of Control Over Public Money-An Exploratory Study Of The SAI In The State Of Libya. American International Journal of Business Management, 2(11), 56-64.
- Fatihudin, D., Jusni, & Mochklas, M. (2018). How Measuring Financial Performance. International Journal of Civil Engineering and Technology (IJCIET), 9(6), 553–557.
- Friedman, M. (1970). A Friedman doctrin: The Social Responsibility Of Business Is to Increase Its Profits. The New York Times, 1-4.
- Galbreath, J. (2006). Corporate social responsibility strategy: strategic options, global considerations. The international journal of business in society, 6(2), 175-187.
- Garoui, N., & Jarboui, A. (2012). A cognitive approach to corporate governance a visualisation test of mental models with the cognitive mapping technique. journal of defence resources management, 3(4), 65-82.
- Gavin, N., & Cameron, J. n. (2010). The role of the board of directors perceptions of managerial elites. journal of managementand organization, 16(2), 201-218.
- Gogineni, S., Scott, C. L., & Pradeep, K. Y. (2022). Vertical and Horizontal Agency Problems in Private Firms: Ownership Structure and Operating Performance. journal of financial and quantitative analysis, 57(4), 1237–1278.
- Haixiang, L., & all, (2022). Railway Signaling Safety Factors Quantitative Analysis Using an Improved 5M Model. Sustainability journal, 14(2), 1-15.

- Hill, C. W. (1990). Cooperation, Opportunism,and the Invisible Hand: Implications for Transaction Cost Theory. Academy ot Management Review,, 15(3), 500-513.
- Hsu, T. (2022). Market Share as a Performance Measure : A Conceptual Frame work. Management and Business Research Quarterly(21), 24–34.
- Iatridis, G. (2008). Accounting disclosure and firms' financial attributes: Evidence from the UK stock market. International Review of Financial Analysis, 17(2), 219–241.
- Lakis, V., & Lukas, G. (2012). The concept of internal control system: theoretical aspect. Ekonomika Vilnius university press, 91(2), 142-152.
- Navickas, V., & Kontautiene, R. (2015). The implementation of social responsiveness initiatives : Case of Lithuania. Business: Theory and Practice - VILNIUS TECH Journals, 16(1), 45-52.
- Oreja-Rodríguez, J. R., & Armas-Cruz, Y. (2012). Environmental performance in the hotel sector: the case of the Western Canary Islands. Journal of Cleaner Production, 29-30, 64e72.
- Panda, B., & Leepsa, N. M. (2017). Agency theory: Review of Theory and Evidence on Problems and Perspectives. Indian Journal of Corporate Governance, 10(1), 74-95.
- Poskart, R. (2014). A Definition of the Concept of Economic Effectiveness. Central Eastern European Journal of Management and Economics, 2(3), 179-187.
- Radu, F., & Ramona, F. (2011). Internal Audit of CSR strategies. Economy Transdisciplinarity Cognition, 14(1), 12-19.
- Rudolf, S. (2021). The essence and sources of opportunism in business activity. argumenta oeconomica an international, peer-reviewed semiannual journal. We are donated by Polish Ministry of Science and Higher Education., 47(2), 7-18.
- Schultze, W., & Trommer, R. (2012). The concept of environmental performance and its measurement in empirical studies. Journal of Management Control, 22(4), 375–412.
- Siti, N. S. (2023). Financial Management Strategies to Improve Business Performance. Journal of Contemporary Administration and Management (ADMAN), 1(1), 9-12.
- Squires, B., & Elnahla, N. (2020). The roles played by boards of directors: an integration of the agency and stakeholder theories. Transnational Corporations Review, 12(2), 126-139.
- Thomas, G. w. (2000). Governance, good governance and global governance: conceptual and actual challenges. Third World Quarterly, 21(5), 795-814.
- Ungureanu, M. (2012). Models and pratices of corporate governance worldwide. CES Working Papers Provided in Cooperation with Centre for European Studies, Alexandru Ioan Cuza University, 4(13), 625-635.

- Whitehouse, L. (2003). Corporate Social Responsibility, Corporate Citizenship and the Global CompactA New Approach to Regulating Corporate Social Power? Global Social Policy, 3(3), 299-318.
- Williamson, O. E. (1979). Transaction Cost Economics: The Governance of Contractual Relations. Journal of Law and Economics, 22(2), 233-261.
- Wood, D. J. (1991). Corporate Social Performance Revisited. Academy of Management Review, 16(4), 691-718.
- Wood, D. J. (2010). Measuring Corporate Social Performance:A Review. International Journal of Management Reviews, 12(1), 50-84.
- Zirui, Z., & Jianxun, Z. (2014). Analysis on Voluntary Disclosure of Accounting Information for Listed Companies in China. International Business and Management, 9(1), 143-148.

Conferences and Forums

- Ani, M., & Ciprian, D. (2015). Corporate Governance and public sector entities. 4th World Conference on Business, Economics and Management, WCBEM, 495-504.
- Simonis, U. E. (2004, Jun). Defining good governance - the conceptual competition is on. Konferenzbeitrag/ conference paper Wissenschaftszentrum Berlin für Sozialforschung. Berlin: Wissenschaftszentrum Berlin für Sozialforschung.

Other documents

- ASX Corporate Governance Council, (2019). Corporate Governance Principles and Recommendations. 4 . sydney.
- Iskander, M. R., & Chamlou, N. (2000). Corporate Governance A Framework for Implementation. Washington: The International Bank for Reconstruction and Development.

The reports

- King, M. (2016). King IV report on corporate gouvernance. south africa: Institute of directors southern africa.
- O'Connell, M., & Anne, M. W. (2020, march 6). Greenbury Report (UK). Consulté le october 31, 2022, sur Spring link: https://link.springer.com/referenceworkentry/10.1007/978-3-030-02006-4_52-1
- Japan Corporate Governance Forum, (1998). - A Japanese View- (the Final Report). Japan: (JCGF).

Internet

- CSRforALL. (Ferbruary, 2016). Project Sustainability Reporting Handbook on Corporate Social Responsibility (CSR) for Employers' Organizations. Récupéré sur CSRforALL: https://csrforall.eu/en/index.php
- Hohnen, P. (2007). Corporate Social Responsibility An Implementation Guide for Business. Récupéré sur International Institute for Sustainable Development: http://www.iisd.org/pdf/2007/csr_guide.pdf
- Ulrich, J., & Joachim, R. (2002, May). The German system of corporate governance: Characteristics and changes. Récupéré sur EconStor: http://hdl.handle.net/10419/50757

- Vurro, C., & Perrini, F. (2011, August 9). Academic paper Making the most of corporate social responsibility reporting: disclosure structure and its impact on performance. Récupéré sur Emerald Group Publishing Limited: https://www.emerald.com/insight/content

الملحقات

الملحق 1: قائمة محكمي الاستبيان

الرقم	اسم الأستاذ	الرتبة العلمية	القسم
01	أقطي جوهرة	أستاذ التعليم العالي	قسم علوم التسيير
02	خير الدين جمعة	أستاذ التعليم العالي	قسم العلوم الاقتصادية
03	بن فرحات عبد المنعم	أستاذ محاضر أ	قسم العلوم الاقتصادية
04	خريف نادية	أستاذ محاضر أ	قسم العلوم الاقتصادية
05	قطاف عقبة	أستاذ محاضر أ	قسم العلوم الاقتصادية
06	مهني أشواق	أستاذ محاضر أ	قسم علوم التسيير

الملحق 2: الاستبيان

جامعة محمد خيضر بسكرة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم الاقتصادية

السادة الأفاضل:

في إطار الدراسة الميدانية المعنونة بـ: **دور الميكانيزمات الداخلية لنظام الحوكمة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية–دراسة عينة من شركات المساهمة بولاية بسكرة –**واستكمالا للجانب النظري من الدراسة، نرجو منكم التفضل بالإجابة على أسئلة هذا الاستبيان بكل دقة وموضوعية شاكرين لكم حسن تعاونكم معنا، مع العلم أن جميع المعلومات التي سنزود بها ستعامل بسرية تامة ويتم استخدامها لأغراض البحث العلمي فقط.

الجزء الأول: المعلومات الشخصية

1 –**الجنس:** ذكـــر ☐ أنثـــى ☐

2 –**العمـــر:** أقل 30 سنة ☐ من 30–39 سنة ☐ من 40–49 سنة ☐ أكثر من 50 سنة ☐

3 –**المؤهل العلمي:** تقني سامي ☐ ثانوي فأقل ☐ ليسانس ☐ ماستر ☐ غيرها أذكرها.....

4 – **الخبرة:** أقل من 5 سنوات ☐ من 06 – 10 سنوات ☐ من 11–15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

5 – **المهنة:** مدير ☐ نائب مدير ☐ رئيس مصلحة ☐ مراجع داخلي ☐ موظف بمصلحة المالية والمحاسبة ☐

الجزء الثاني: محاور الاستبيان

المحور الأول: الميكانيزمات الداخلية لنظام الحوكمة (مجلس الادارة + المراجعة الداخلية + الافصاح المحاسبي)

الرقم	البيـــــــــــــــان	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
مجلس الإدارة						
1	يؤدي مجلس الإدارة مهامه باستقلالية تامة.					
2	تمارس اللجان التابعة لمجلس الإدارة مهامها بكل شفافية.					
3	يتخذ مجلس الإدارة القرارات المناسبة نتيجة لحصوله على المعلومات الكافية.					
4	يعقد مجلس إدارة المؤسسة إجتماعاته بصورة دورية وبانتظام.					
5	يتم توزيع المسؤوليات بوضوح بين أعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.					
6	يقوم مجلس الإدارة بتقييم أداء المديرين التنفيذيين وفقا للسياسة العامة للمؤسسة					
7	أعضاء مجلس الادارة لديهم التجربة الكافية التي تمكنهم من تقييم الجوانب المالية في المؤسسة.					

8	يتمتع أعضاء مجلس الادارة بالخبرة الكافية التي تمكنهم من تقييم الجوانب الاجتماعية والبيئية في المؤسسة.					
9	يأخذ مجلس الإدارة اهتمامات أصحاب المصالح في الحسبان عند اتخاذ القرارات					
10	يقوم مجلس الإدارة بالرقابة المستمرة على تنفيذ القرارات المتخذة.					
المراجعة الداخلية						
11	يمارس المراجعون الداخليون مهامهم باستقلالية تامة.					
12	يمتلك المراجعون الداخليون الكفاءة المهنية الكافية لأداء المهام الموكلة إليهم.					
13	تلتزم المؤسسة بتكوين المراجعين الداخليين بشكل مستمر .					
14	يتحقق المراجعون الداخليون بإستمرار من الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة.					
15	يمتلك المراجعون الداخليون الخبرة الكافية التي تمكنهم من مراجعة الجوانب الاجتماعية والبيئية					
16	يرفع المراجعون الداخليون التوصيات اللازمة للإدارة العليا في حال ثبوت أي انحرافات عن أهداف المؤسسة.					
17	يقوم المراجعون الداخليون بالتأكد من مدى الالتزام باللوائح والقوانين المعمول بها.					
18	تساهم التقارير الدورية التي توفرها عملية المراجعة الداخلية في تحسين عملية اتخاذ القرارات المناسبة بالمؤسسة.					
الإفصاح المحاسبي						
19	يتم إعداد وتقديم المعلومات المحاسبية للأطراف المعنية في الوقت المناسب.					
20	تقدم المعلومات المحاسبية لجميع الأطراف المعنية المستهدفة حسب إحتياجات كل طرف.					
21	تعرض المعلومات المحاسبية بشكل دوري للأطراف المعنية.					
22	تحتوي التقارير المالية في المؤسسة على جميع المعلومات التي توضح إلتزامات المؤسسة تجاه جميع الأطراف أصحاب المصلحة.					
23	تتسم المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية بالملائمة لاتخاذ القرارات المناسبة.					
24	تلتزم المؤسسة بالمعايير المحاسبية الدولية عند إعداد القوائم المالية.					
25	تخدم المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية (من حيث الشكل والمضمون) جميع الأطراف المستهدفة حسب إحتياجاتهم.					

26	يتم الإفصاح عن التكاليف التي تتحملها المؤسسة والمتعلقة بالجوانب الاجتماعية والبيئية.					

المحور الثاني: أداء المؤسسات (الأداء المالي، الاجتماعي والبيئي)

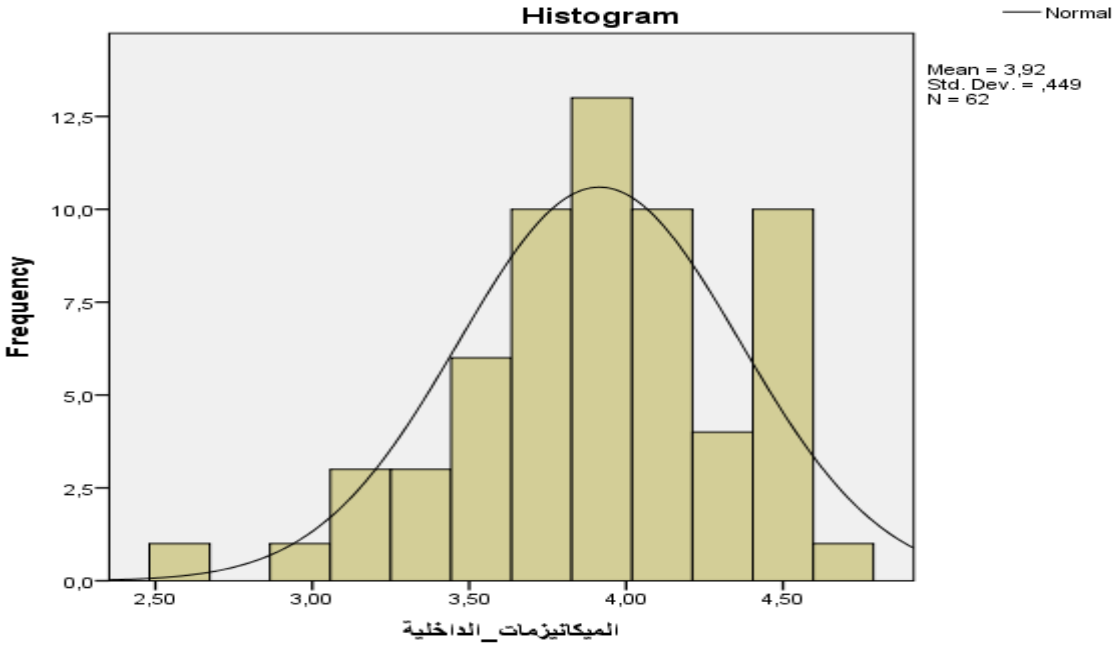
الرقم	العبـــــــارات	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
الأداء المالي						
27	تمتلك المؤسسة أهداف مالية واضحة خلال السنوات القليلة الماضية.					
28	تقوم المؤسسة بتوظيف الفوائض المالية في مشاريع مربحة.					
29	ساهمت القرارات المالية المتخذة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة.					
30	تقوم المؤسسة بإيجاد مصادر تمويلية كافية تتلاءم مع إحتياجاتها المالية.					
31	تسجل المؤسسة إنخفاض مستمر في التكاليف غير الضرورية.					
32	تسجل المؤسسة إرتفاع مستمر في رقم أعمالها.					
33	تستخدم المؤسسة أساليب فعالة للتعامل مع المخاطر المالية.					
34	تقوم المؤسسة بالقياس الدوري والمنتظم للمؤشرات المالية لتقييم الأداء المالي.					
الأداء الاجتماعي						
35	تخصص المؤسسة مبالغ مالية موجهة للأنشطة الخيرية.					
36	حافظت المؤسسة على عملائها من خلال إلتزامها القانوني والأخلاقي					
37	تستجيب المؤسسة لتطلعات ومطالب العملاء من خلال توفير منتجات ذات جودة عالية.					
38	تعمل المؤسسة أثناء رسم سياستها العامة على التوفيق بين أهدافها وثقافة المجتمع المتواجدة فيه.					
39	تمكنت المؤسسة من تحسين مهارات العاملين من خلال برامج التكوين.					
40	تقوم المؤسسة بتوفير الوسائل والإمكانيات اللازمة لتقليل حوادث العمل.					
41	ساهمت المؤسسة في حل بعض المشاكل الاجتماعية للعاملين مثل السكن.					
42	ساهمت المؤسسة في توفير الرعاية الصحية للعاملين.					
43	إلتزام المؤسسة باللوائح القانونية يساهم في الحفاظ على ولاء العاملين.					
44	تهتم المؤسسة بمقترحات وشكاوي العملاء تجاه منتجاتها.					
الأداء البيئي						

45	تهتم المؤسسة بنشر الوعي البيئي بين العاملين لديها من خلال الندوات أو					
46	حققت المؤسسة التوازن بين أهدافها المالية والبيئية.					
47	تكاليف المؤسسة البيئية منخفضة نسبيا مقارنة بحجم الانتاج.					
48	تقوم المؤسسة بإعادة تدوير النفايات أو التخلص منها بطرق آمنة.					
49	تهتم المؤسسة بالبحث عن أحدث التقنيات للحد من التلوث البيئي.					
50	تقوم المؤسسة بالصيانة الجيدة للمعدات من أجل ترشيد إستخدام الموارد والطاقة.					
51	تتخذ المؤسسة الاجراءات اللازمة من أجل الحد من تلوث الهواء.					
52	تقوم المؤسسة بإزالة الأضرار البيئية الناتجة عن ممارسة أنشطتها.					

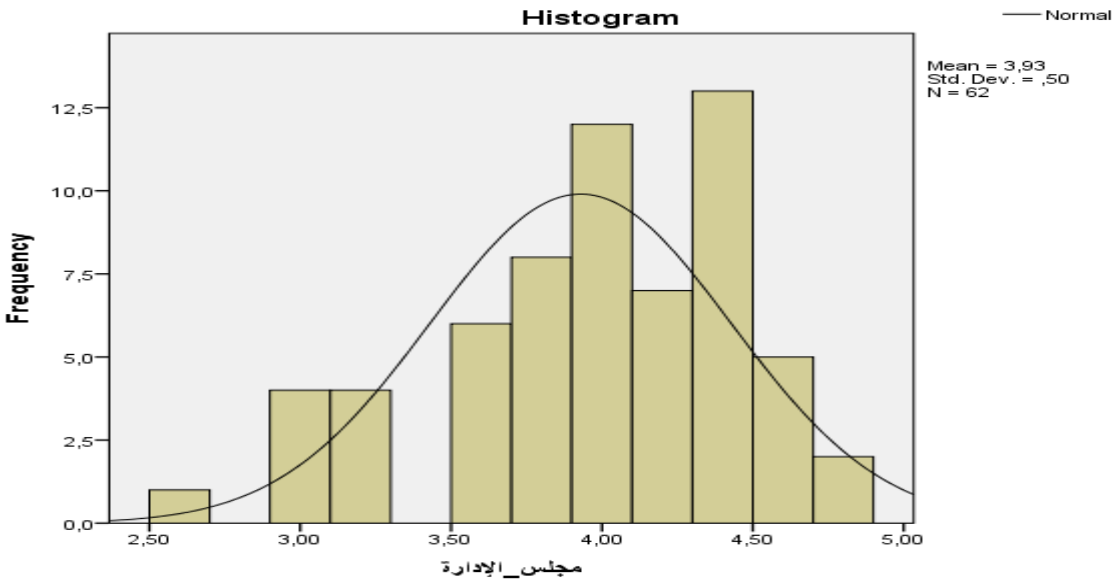
شكرا لتعاونكم

الملحق 3: خضوع متغيرات الدراسة للتوزيع الطبيعي

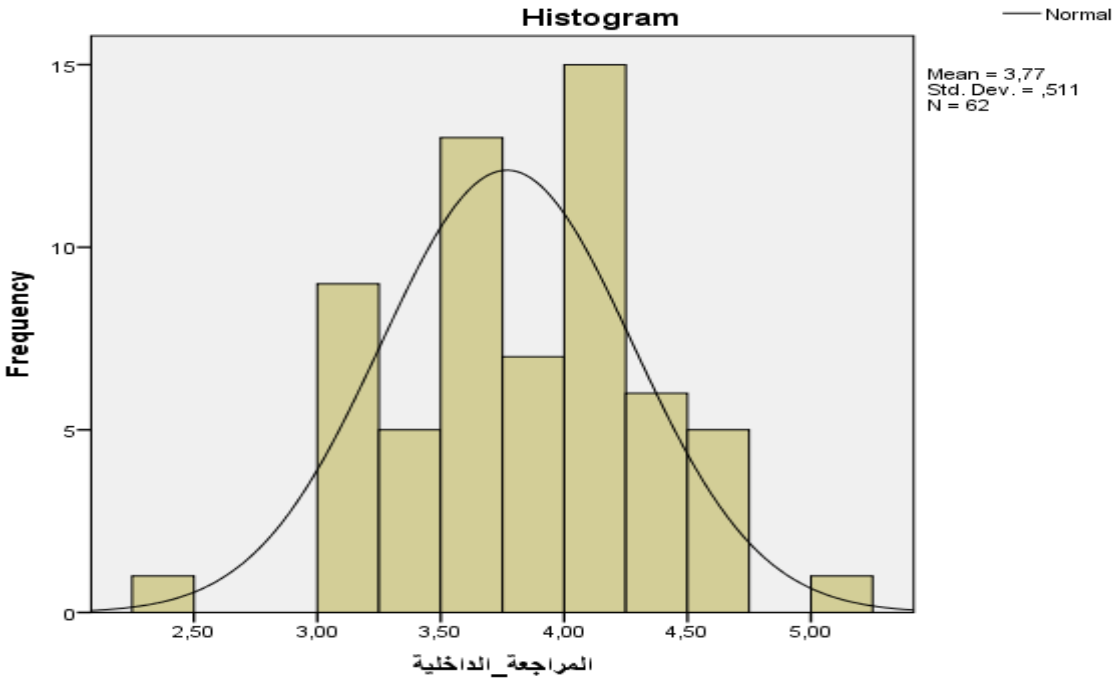
شكل يبين خضوع متغير الميكانيزمات الداخلية للتوزيع الطبيعي



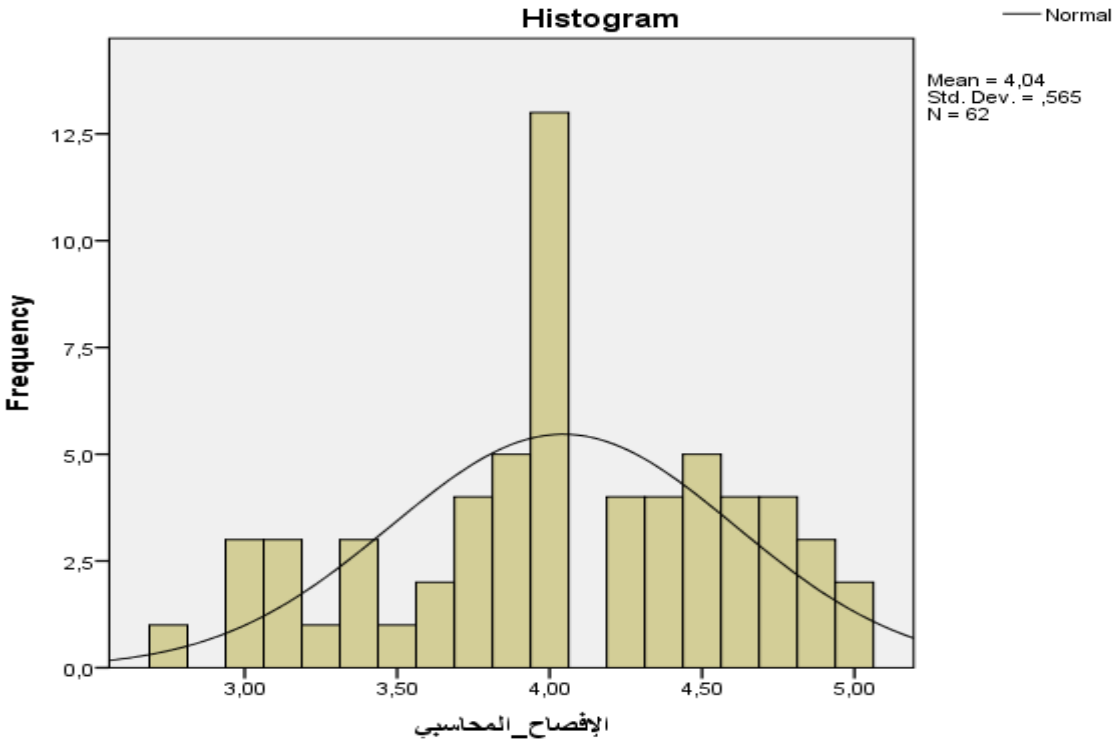
شكل يبين خضوع متغير مجلس الإدارة للتوزيع الطبيعي



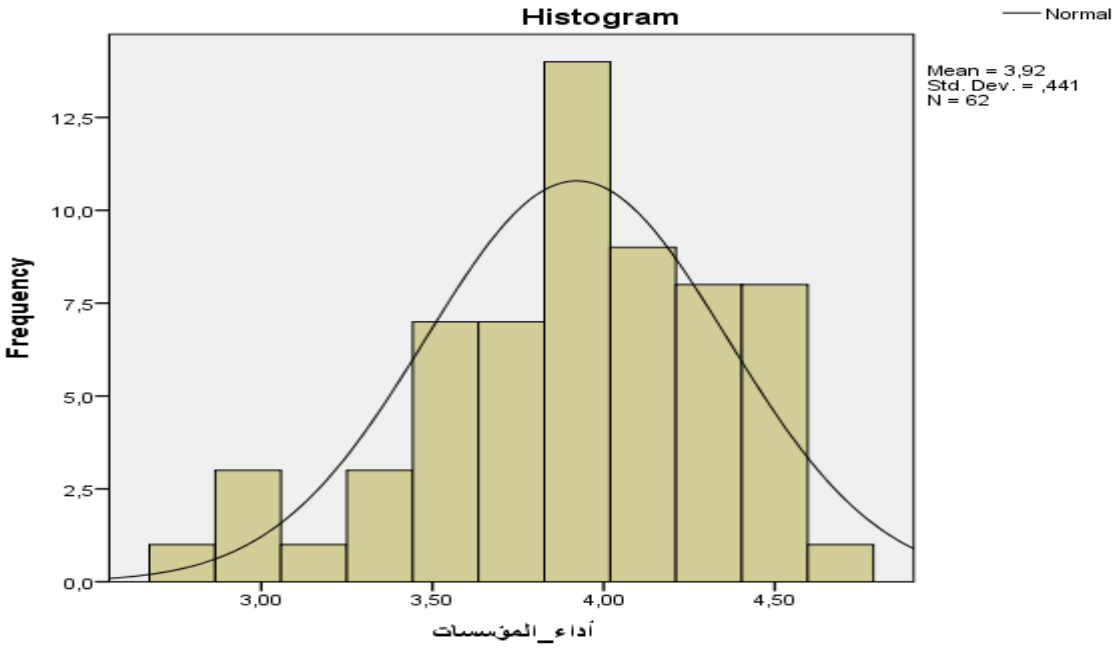
شكل يبين خضوع متغير المراجعة الداخلية للتوزيع الطبيعي



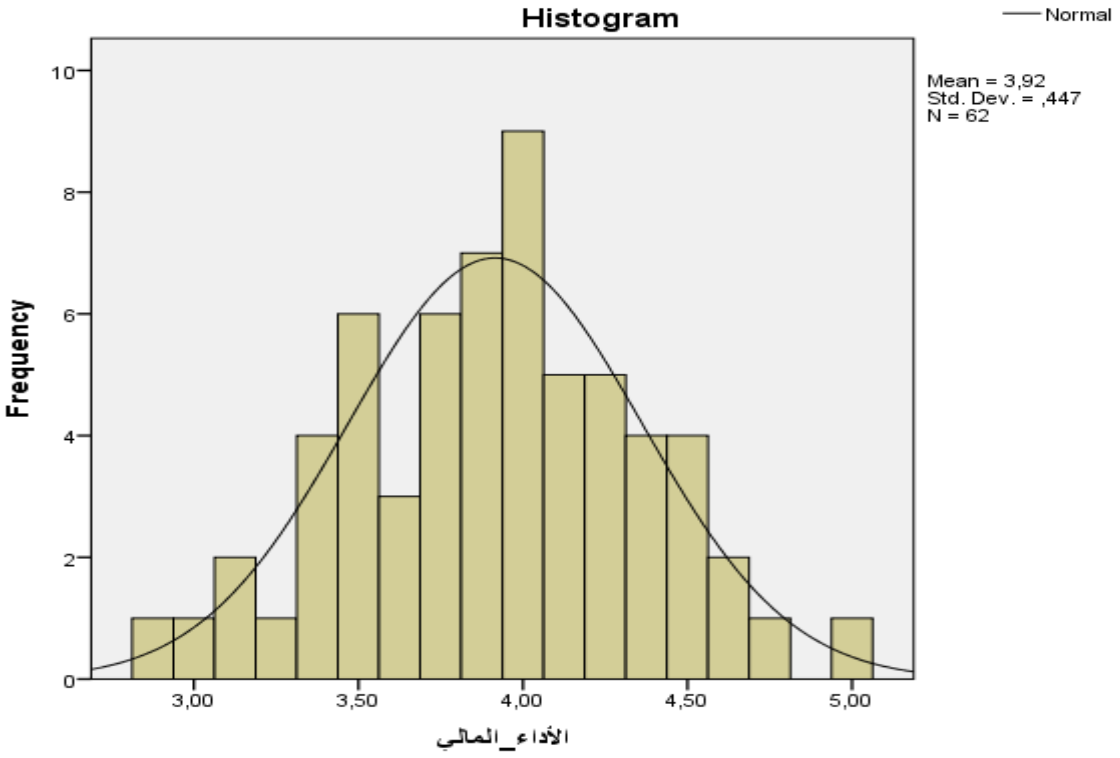
شكل يبين خضوع متغير الإفصاح المحاسبي للتوزيع الطبيعي



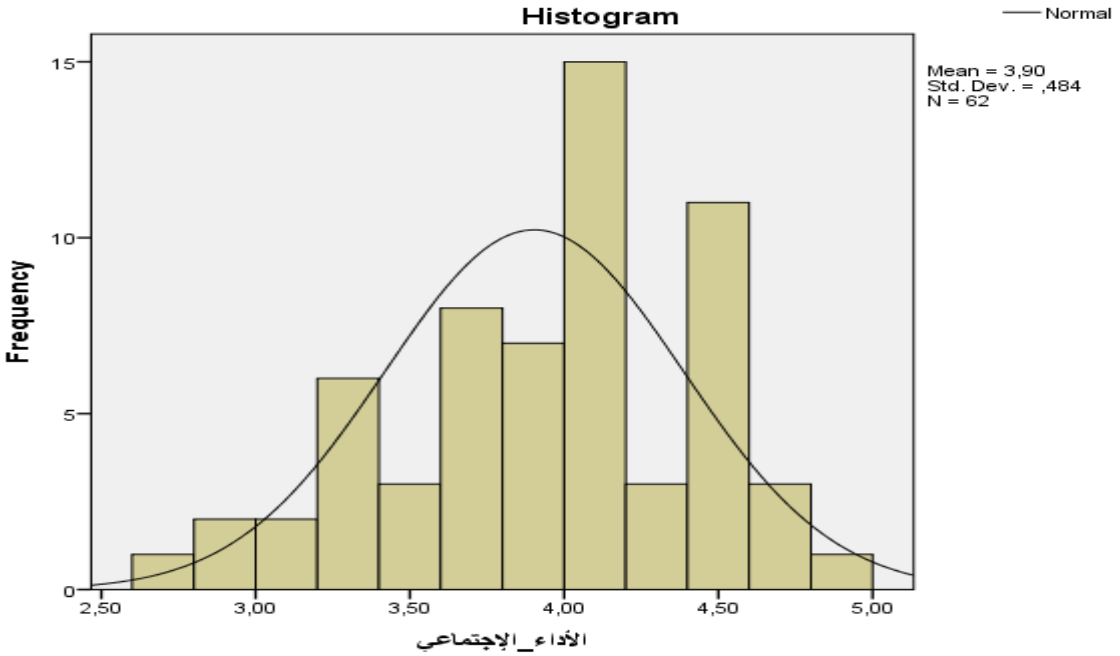
شكل يبين خضوع متغير أداء المؤسسات للتوزيع الطبيعي



شكل يبين خضوع متغير الأداء المالي للتوزيع الطبيعي



شكل يبين خضوع متغير الأداء الاجتماعي للتوزيع الطبيعي



شكل يبين خضوع متغير الأداء البيئي للتوزيع الطبيعي