



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة عبد الحميد- ابن باديس - مستغانم



كلية العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية

قسم : العلوم المالية و المحاسبة

تخصص : تدقيق و مراقبة التسيير

مذكرة نهائية من متطلبات نيل شهادة ماستر اكايمي

الموسومة ب :

أهمية مراقبة التسيير في تبني حوكمة المؤسسات الاقتصادية  
- دراسة حالة مؤسسة سونطراك مركب GL2/Z

إشراف الأستاذ :

مقراد عبد الله

إعداد الطلبة :

• رزقي يامنة

• حمو رشيد

لجنة المناقشة :

الجامعة	الرتبة	الاسم و اللقب	الصفة
جامعة مستغانم	أستاذ التعليم العالي	بوزيان العجال	رئيسا
جامعة مستغانم	أستاذ محاضر "ب"	مقراد عبد الله	مشرفا ومقررا
جامعة مستغانم	أستاذ محاضر	مرسلي حليلة	مناقشا

السنة الجامعية : 2024/2023

## إهداء

قال تعالى " قل اعلموا فسيرى الله عملكم ورسوله و المؤمنين "  
الهي لا يطيب الليل إلا بشرك و لا يطيب النهار إلا بطاعتك  
و لا تطيب اللحظات إلا بذكرك و لا تطيب الآخرة إلا بعفوك  
و لا تطيب الجنة إلا برؤيتك

## الله جل جلاله

إلى من بلغ الرسالة و أدى الأمانة... و نصح الأمة... إلى نبي الرحمة و نور العالمي سيدنا

## محمد صلى الله عليه وسلم

إلى من كلفه الله بالهبة و الوقار... إلى من علمني العطاء بدون انتظار... إلى من أحمل اسمه  
بكل افتخار.. أرجو من الله يرحمك و يتقبلك من الشهداء و ستبقى كلماتك نجوم اهتدي  
بها اليوم و في الغد و إلى الأبد و الذي العزيز رحمه الله.

إلى ملاكي في الحياة... إلى معنى الحب و إلى معنى الحنان و التفاني... إلى بسمة الحياة و سر  
الوجود

إلى من كان دعائها سر نجاعي و حنانها بلسم جراحي إلى أغلى الحبايب

## أمي الحبيبة

إلى منارة العلم و العلماء إلى صرح الشامخ ... جامعة عبد الحميد ابن باديس  
إلى الذين حملوا قدس رسالة في الحياة إلى الذين مهدوا لنا طريق العلم و المعرفة...  
أساتذتنا الأفاضل

## شكر و تقدير

تتناثر الكلمات حبرا و حبا ..

على صفائح الأوراق..

لكل من علمنا..

و من أزال غيمة جهل مررنا بها...

برياح العلم الطيبة..

و لكل من أعاد رسم ملامحنا..

و تصحيح عثرتنا..

نبعث تحية شكر و احترام.



و آخر دعواهم أن الحمد لله رب العالمين  
عظم المراد فهان الطريق  
فجاءت لذة الوصول .... لتمحي مشقة السنين  
ثم بفضل الله تخرجنا  
الحمد لله الذي ما تيقنت به خيرا و أملا  
إلا و أغرقني سرورا

حمو رشيد

رزقي يامنة

## فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات
	الإهداء
	الشكر و التقدير
	فهرس المحتويات
	فهرس الجداول
	فهرس الأشكال
د - ١	مقدمة
	الفصل الأول : إطار النظري لحوكمة المؤسسة
2	تمهيد
3	المبحث الأول : حوكمة المؤسسة كمفهوم
3	المطلب الأول : نشأة و تطور حوكمة المؤسسة
3	أولا : مشكلة الوكالة
3	ثانيا : الفضائح و الأزمات المالية
4	ثالثا : العولمة الاقتصادية
4	المطلب الثاني : تعريف و خصائص حوكمة المؤسسة
5	أولا : تعريف حوكمة المؤسسة
6	ثانيا : خصائص حوكمة المؤسسة
7	المطلب الثالث : أهداف و أهمية حوكمة المؤسسة
7	أولا : أهداف حوكمة المؤسسة
9	ثانيا : أهمية حوكمة المؤسسة
9	المطلب الرابع : مبادئ حوكمة المؤسسة
11	المبحث الثاني : إطار النظري لمراقبة التسيير
12	المطلب الأول : نشأة و مفهوم مراقبة التسيير
12	أولا : نشأة مراقبة التسيير
15	ثانيا : مفهوم مراقبة التسيير
18	المطلب الثاني : أهمية و أهداف مراقبة التسيير
18	أولا : أهمية مراقبة التسيير
20	ثانيا : أهداف مراقبة التسيير
21	المطلب الثالث : فعالية النظام مراقبة التسيير
22	المبحث الثالث : الآليات الداخلية لمراقبة التسيير
22	المطلب الأول : مكانة مراقبة التسيير في المؤسسة
23	أولا : تعريف مجلس الإدارة

23	ثانيا : دور مجلس الإدارة في المؤسسة
23	ثالثا : مكانة مراقبة التسيير في المؤسسة
25	المطلب الثاني : التدقيق الداخلي و علاقة بحوكمة المؤسسة
27	المطلب الثالث : مراقبة التسيير و إدارة المخاطر
27	أولا : تعريف إدارة المخاطر و أهميتها
29	ثانيا : خطوات إدارة المخاطر
31	ثالثا : دور مراقبة التسيير في إدارة المخاطر المؤسسة في اطار الحوكمة
32	المطلب الرابع : مبادئ مراقبة التسيير
32	أولا : بطاقة الأداء المتوازن
32	1-1- نشأة و تعريف بطاقة الأداء المتوازن
33	1-2- خصائص بطاقة الأداء المتوازن
34	ثانيا : الموازنة التقديرية
34	1-2- نشأة و تعريف الموازنة التقديرية
35	2-2- الموازنة التقديرية كمدخل لحوكمة المؤسسة
36	ثالثا : لوحة القيادة
36	1-3- تعريف و تطور لوحة القيادة
36	2-3- خصائص لوحة القيادة
38	خلاصة
	الفصل الثاني : دراسة حالة مركب سونطراك
40	تمهيد
41	المبحث الأول : مدخل عام حول مؤسسة سونطراك مركب GNL2/Z
41	المطلب الأول : نشأة مؤسسة سونطراك
41	أولا : ظروف النشأة
41	ثانيا : المهام الإستراتيجية لمؤسسة سونطراك
41	ثالثا : مسار و أهداف مؤسسة سونطراك
43	المطلب الثاني : موقع المركب GNL2/Z
43	المطلب الثالث : تنظيم مصالح مركب GNL2/Z
46	المبحث الثاني : حوكمة الشركات في مؤسسة سونطراك الجزائرية
46	المطلب الأول : التقييم الطبيعي لمركب تمييع الغاز
50	المطلب الثاني : هيكل تنظيمي لمركب GNL2/Z
51	المطلب الثالث : واقع حوكمة الشركات في مؤسسة سونطراك.
51	أولا : تطبيق مبادئ الحوكمة في مؤسسة سونطراك
58	ثانيا : نظام حوكمة في مؤسسة سونطراك
60	خلاصة

62	خاتمة
64	قائمة مراجع
	الملاحق
	ملخصات

## فهرس الجداول

قائمة الجداول		
الصفحة	العنوان	الرقم
14	تطور مفهوم مراقبة التسيير عبر تطورات الإدارة	1
26	الاختلاف بين مراقبة التسيير و التدقيق الداخلي	2
48	مصالح مركب GNL2/Z	3

## فهرس الاشكال

قائمة الاشكال		
الرقم	العنوان	الصفحة
1	خصائص حوكمة المؤسسة	6
2	أهداف حوكمة المؤسسة	8
3	مكونات النظام	14
4	وظيفة مراقبة التسيير حسب الرؤية الحديثة	17
5	خطوات عمل مراقبة التسيير	19
6	مسببات المخاطر في المؤسسة الاقتصادية	28
7	مراحل إدارة المخاطر	30
8	الهيكل التنظيمي لقسم المالية	45
9	الهيكل التنظيمي للمركب GNL2/Z	50

# المقدمة

## المقدمة

تعد حوكمة المؤسسات في الآونة الأخيرة من الموضوعات ذات الأولوية و المهمة لمعظم الاقتصاديات و المؤسسات المحلية و العالمية خاصة في ظل الأزمات التي عانت بسببها العديد من الدول على غرار أزمة دول جموت شرق آسيا و أمريكا اللاتينية في التسعينات من القرن الماضي, و كذلك ما شهدته الاقتصاد الأمريكي من تداعيات الانهيارات المالية التي مست كبرياء الشركات مثل شركة انرون سنة 2001, و شركة وردكوم للاتصالات سنة 2002, إضافة الى الآثار الوخيمة التي تسببت بها الأزمة المالية العالمية سنة 2008, حيث كان النظام الرأسمالي السائد في معظم دول العالم بالإضافة إلى العولمة المالية سببا في انتشار عدوى تلك الأزمات للكثير من الاقتصاديات الناشئة التي تسعى جاهدة من اجل تحقيق أشواط بسيطة في علميات التنمية و الإصلاح الاقتصادي.

و عليه فقد تزايد الاهتمام بوضع أنظمة و قواعد حوكمة المؤسسات في العالم لتعمل على الحد من استخدام السلطة الإدارية في غير مصالح المساهمين و تعمل على الرقابة على أداء مجالس الإدارة في المؤسسات لمنعها من إساءة استعمال سلطاتها, و حثها على حماية حقوق المساهمين و غيرهم من أصحاب المصالح.

و لم يعد يقتصر تبني مفهوم الحوكمة و تفعيله في المؤسسات الاقتصادية على الاهتمام فقط بوضع الإجراءات و القواعد التي تنظم و تضبط العلاقات التي تحكم التعامل بين مختلف الأطراف خاصة في مستوى أعلى الهيكل التنظيمي, بل تتعدى ذلك إلى ضرورة في باقي المستويات و البحث عن آليات تسيير و أجهزة مدمجة في الممارسات التشغيلية التي تضمن تخطيط, تنظيم و توجيه الأداء من خلال إدارة المخاطر و التأكد من كفاية الضوابط الرقابية لتجنبها, و دعم عملية الرقابة و التدقيق الداخلي و التأكد من الأخلاقيات التي تعمل على بناء الثقة و تدعم الإدارة الرشيدة.

و بهذا السياق و من اجل التطبيق الفعلي لمفهوم الحوكمة على ارض الواقع تعد مراقبة التسيير من أهم الآليات الداخلية لنظام حوكمة المؤسسات الاقتصادية, فهي من أهم الوظائف الأساسية التي تعمل على ضمان أفضل متابعة لنشاط المؤسسة من اجل الوصول إلى تحقيق الأهداف المرغوبة, خاصة في ظل البيئة الحالية التي تعمل فيها المؤسسات الاقتصادية و التي تتم بسرعة تبادل المعلومات و تطور المستوى التكنولوجي و المنافسة الحادة.

لقد كانت مراقبة التسيير تقتصر على الجانب المحاسبي فقط, و لكنها مع مرور الوقت تطورت و تغيرت من مجرد مفهوم محاسبي إلى مفهوم اشمل يتضمن قيامها بادوار متعددة, فالإضافة إلى أدوارها المتمثلة في التخطيط, التنظيم, التوجيه و الرقابة, أصبحت مراقبة التسيير تلعب أدوار متعددة من حيث كونها تعتبر همزة وصل و وظيفة تنسيق بين مختلف الوظائف و المسؤولين الآخرين في المؤسسة, و كذا قيامها بادوار إعلامية تستهدف

## المقدمة

الحصول على المعلومات و معالجتها و إيصالها لمختلف الجهات المعنية للمساعدة في عملية تقييم الأداء, و أيضا دورها المتمثل في إعداد التقرير بالاعتماد على عديد التقنيات و الأدوات التقليدية و الحديثة على غرار الموازنة التقديرية, لوحة القيادة و بطاقة الأداء المتوازن.

### أولا : إشكالية الدراسة

بالرغم من سلسلة الإصلاحات الاقتصادية التي انتهجتها الجزائر منذ تسعينات القرن الماضي, إلا أن الواقع يثبت استمرار تخبط عديد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بين ضعف قدرتها على الاستغلال الأمثل لمواردها البشرية و المالية و المادية بما يضمن لها تحقيق كفاءتها و فعاليتها الاقتصادية من جهة و ضعف أساليب إدارتها من جهة أخرى. و من خلال العرض السابق يمكن طرح إشكالية الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي :

#### - هل لمراقبة التسيير تأثيرا على تفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية؟

و تتفرع هذه الإشكالية إلى جمل من الأسئلة الفرعية التالية :

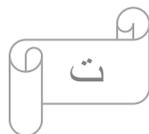
- هل يوجد تأثير لمكانة مراقبة التسيير ضمن الآليات الداخلية للحوكمة في تفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية بسونطراك مركب GL2/Z ؟
- هل يوجد تأثير لدور مراقبة التسيير كنظام للمعلومات و الاتصال و تقييم الأداء في تفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية بسونطراك مركب GL2/Z ؟

### ثانيا : فرضيات الدراسة

- الفرضية الأولى : تؤثر مراقبة التسيير على حوكمة الشركات .
- الفرضية الثانية : تتبنى شركة سونطراك (مركب GL2/Z ) مراقبة التسيير كمنهج لحوكمة جميع عملياتها التسييرية.

### ثالثا : أهمية الدراسة

تكمن أهمية هذه الدراسة في كونها محاولة لتسليط الضوء على مدى تأثير وظيفة مراقبة التسيير كآلية من الآليات الداخلية لحوكمة المؤسسة في تفعيل هذا النظام, من خلال التركيز على ثلاثة أبعاد أساسية لها و هي مكانة مراقبة التسيير و علاقتها بالآليات الداخلية الأخرى لحوكمة المؤسسة, مكانتها كنظام للمعلومات الاتصال و تقييم الأداء و أيضا الإشارة إلى دور تقنيات مراقبة التسيير و أهمية استخدامها في دعم الحوكمة المؤسسة حيث و من خلال النتائج المتوصل إليها سيتم التعرف على مدى اهتمام دراسة حالة سونطراك بمركب GL2/Z بتطبيق مفهوم حوكمة المؤسسة و مدى اعتمادها على مراقبة التسيير في تفعيل و تجسيد هذا المفهوم.



### رابعاً : أهداف الدراسة

يسعى الباحث من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق جملة الأهداف التالية :

- أبرز أهمية تبني المؤسسة الاقتصادية لنظام حوكمتها, ذلك كهذا النظام من دور في ضمان الحماية الفعالة للأصول و التأكد من سلامة جميع الأعمال لتحسين الكفاءة و حماية مصالح مختلف الأطراف الفاعلة في المؤسسة.
- تسليط الضوء على المهام و الأبعاد المتعددة التي تتضمنها مراقبة التسيير من حيث كونها وظيفة متعلقة في صلب العمليات و الأنشطة, الأمر الذي يسمح لها بلعب أدواره قبلية و بعدية في مسار عملية الإنتاج.
- لفت انتباه الباحثين الاكاديمين و الممارسين لموضوع مراقبة التسيير لدوره الحديث في دعم التطبيق الجيد لحوكمة المؤسسات الاقتصادية, و تشجيع مزيد من الاجتهاد لإجراء بحوث و دراسات أخرى في هذا الموضوع.

هدفت هذه الدراسة إلى البحث في مكانة مراقبة التسيير في الهياكل التنظيمية للمؤسسة الوطنية خاصة في ظل التحولات التي شاهدها, و مدى إمكانية تطبيق أدوات مراقبة التسيير التقليدية و الحديثة على ظروف المؤسسة الوطنية, و مدى تحقيق التكامل بينها, و قد أجريت الدراسة الميدانية في إحدى مركبات شركة سونطراك بترولية بوهران (GNL2/Z) و قد وصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج يمكن تلخيصها في النقاط التالية :

- سمح البحث بالتعرف على الآثار المباشرة للتحولات الهامة في بيئة الأعمال للمنظمات على مكانة مراقبة التسيير و الأدوات الخاصة به من الناحية النظرية.
- استطاعة و تمكن مراقبة التسيير من التنقل من البعد الأحادي في الابعاد المتعددة و من النظرة العملية قصيرة المدى الى النظرة الاستراتيجية الشاملة طويلة المدى.

**التعليق على الدراسات السابقة :** يتبين ان أغلبية الدراسات السابقة تناولت مراقبة التسيير و مكانتها في المؤسسة في اعتبارها كآلية من آليات دعم تطبيق حوكمة المؤسسة, و ذلك من خلال التحليل النظري للعلاقة بين المتغيرين و استنتاج العلاقات السببية بينهما, أو من خلال دراسة مدى إمكانية استخدام تقنيات مراقبة التسيير التقليدية منها و الحديثة في دعم الحوكمة, أو تناول دور و أهمية مراقبة التسيير كإحدى الوظائف الاستشارية الداخلية و كإحدى الميكانيزميات الرقابية التي تخلق التوازن و توفر هامش مناورة للمدربين لزيادة تحكهم الجيد في المؤسسة.

مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة : إن التعرض و الاطلاع على مختلف الدراسات السابقة و تسليط الضوء على مساهمتها العلمية في إثراء هذا الموضوع, يدفعنا إلى ضرورة الإشارة إلى المساهمة التي ستقدمها هذه الدراسة و التي جاءت كمحاولة للدمج بين الدراسات السابقة و محاولة استكمال الجوانب النظرية و العلمية التي تعالج الدور الذي تلعبه مراقبة التسيير في تفعيل حوكمة المؤسسة, انطلاقا من التركيز على بعدين أساسيين, أولها مكانة و علاقة مراقبة التسيير بالآليات الداخلية لحوكمة المؤسسة (مجلس الإدارة, التدقيق الداخلية إدارة المخاطر), ثانياها إبراز أهمية الاعتماد على تقنيات مراقبة التسيير التقليدية منها كموازنة التقديرية و الحديثة كبطاقة الأداء المتوازن و لوحة القيادة في دعم حوكمة المؤسسة و التي يمكن أن تساهم في تجسيد و دعم تفعيل حوكمة على عكس بقية الدراسات السابقة التي تناولت كل واحدة منها زاوية أو أكثر من زوايا موضوع بحثنا.

### خامسا :دوافع اختيار موضوع الدراسة

إن اختيار الخوض في هذا الموضوع و دراسته راجع لعدة أسباب أهمها :

- الأهمية المتزايدة بموضوع الحوكمة في عديد المجالات على راسها المجال الاقتصادي و المؤسسي, و اعتبارها كنظام داعم للاداء و تحقيق مزيد من الصلابة في مواجهة الازمات الاقتصادية و المالية.
- قلة الدراسات و الأبحاث في مكنتات الجامعات الجزائرية التي تناولت و ربطت بين مراقبة التسيير و حوكمة المؤسسة على حد علم الباحث, بالرغم من وجود العديد من الدراسات الأخرى التي ركزت على دراسة بعض الآليات الأخرى على غرار التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي و مجلس الإدارة و دورها في تفعيل حوكمة المؤسسة.

### سادسا : المنهج و الأدوات المستخدمة في الدراسة

تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهجين الوصفي و التحليلي المتناسبين مع هذا النوع من الدراسات و ذلك من خلال الاطلاع على المراجع المتخصصة من كتب و مجلات و دوريات علمية, و جمع المعلومات المتعلقة بجوانب الدراسة خاصة النظرية المتعلقة بكليهما, الى جانب الاعتماد على الدراسة الميدانية من خلال الاستبيان الذي صمم و تمت فيه صياغة عبارات دقيقة تمس مختلف جوانب الموضوع.

### سابعا : حدود الدراسة

لكل دراسة حدود مكانية و زمنية و بشرية و عليه فقد تقيد الباحث في هذه الدراسة بالحدود التالية :

1. **الحدود المكانية** : تتمثل الحدود المكانية لهذه الدراسة في المؤسسة الاقتصادية سونطراك مركب GL2/Z محل الدراسة الميدانية.
2. **الحدود الزمنية** : تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة في الفترة التي قام بها الباحث بتوزيع الاستبيانات على موظفي و إطارات المؤسسة محل الدراسة و اجراء مقابلات معها, حيث امتدت الفترة من (2024/02/04) الى غاية تاريخ (2024/02/28), أي ما يقارب شهر.

### ثامنا : الدراسات السابقة

#### 1- دراسة Yann Quemener المرسومة ب :

« CONTROLE DE GECTION ET GOUVERNANCE DES ESPACES POUR PENSER »

Management & Avenir, n 39,2010/9

و هي مقالة حاول من خلالها الباحث دراسة الروابط بين مراقبة التسيير و حوكمة المؤسسات, هذه الأخيرة التي يتطلب التنفيذ العلمي لمبادئها و على رأسها نظام مراقبة التسيير. فحسب الباحث فإنه لا يمكن اعتبار نظام الحوكمة شيئا يحدث فقط في جزء العلوي من المنظمة, بل يجب ان تكون متضمنة بعمق في العمليات و الأنشطة اليومية التي يتم تنسيقها مع منع القرار الاستراتيجي و الأهداف و القواعد الموضوعية على مستوى الإدارة العليا, و قد خلص الباحث الى ان مراقبة التسيير تعد واحدة من مفاتيح الحوكمة الجيدة, و هي رافعة اساسية يستعملها القادة, و يمكن اعتبارها العنصر الأكثر دهاءا من الرقابة الداخلية. فمراقبة التسيير تسهم في تفعيل نظام الحوكمة من طريق حشد مسؤولي مستويات الإدارة الوسطى و تنظيمها, هذه المساهمة في الرقابة التنظيمية تجعل من مراقبة التسيير لا تعمل فقط على مراقبة العمليات و الأنشطة بل هي أيضا أداة لتحضير التفكير, و خلق مساحات لمناورة المديرين.

#### 2- رسالة دكتوراه " نعيمة يحيوي " بعنوان :

أدوات مراقبة التسيير بين النظرية و التطبيق, دراسة حالة قطاع الحليب, كلية العلوم الاقتصادية, التجارية و علوم التسيير, جامعة الحاج لخضر باتنة 2008/2009, هدفت هذه الدراسة إلى البحث في مكانة مراقبة التسيير في الهياكل التنظيمية للمؤسسة الوطنية

خاصة في ظل التحولات التي شهدتها، ومتى إمكانية تطبيق أدوات مراقبة التسيير التقليدية والحديثة على ظروف المؤسسة الوطنية، ومدى تحقيق التكامل بينها. وقد أجريت الدراسة الميدانية في إحدى وحدات قطاع صناعة الحليب بباتنة (ملبنة الأوراس)، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- سمح البحث بالتعرف على الآثار المباشرة للتحولات الهامة في بيئة الأعمال للمنظمات على مكانة مراقبة التسيير والأدوات الخاصة به من الناحية النظرية.
- استطاعة وتمكن مراقبة التسيير من التنقل من البعد الأحادي إلى الأبعاد المتعددة ومن النظرة العملية القصيرة المدى إلى النظرة الإستراتيجية الشاملة طويلة المدى.
- في مجال المتابعة والتقييم لم تعد المعلومة المحاسبية والمؤشرات المالية كافية لوحدها لتحكم على الأداء، بل تطلب الأمر البحث على معلومة خارجية كالمنافسين العملاء الموردين.... الخ، إذ عجزت الأدوات التقليدية على توفير مثل هذه المعلومات، وكل هذا كان دافعا للتفكير في بناء تساعد في التوقع والاستعداد لمفاجئات المستقبل من خلال البحث عن أدوات مستحدثة لتناسب والظروف الجديدة.
- تطبيق ملبنة الأوراس للحليب ومشتقاته للأدوات التقليدية والحديثة المراقبة التسيير في مجالي التخطيط والتقييم سمح لها بالكشف عن الأسباب الفعلية للتراجع أدائها من جهة، ومن جهة ثانية بإيجاد التكامل المناسب بين نوعين من الأدوات التي تستعملها لتقييم الأداء، وهما بطاقة الأداء المتوازن كمثل للأدوات الحديثة، ومراقبة الموازنات كمثل للأدوات التقليدية.

### 3- دراسة "بوزيان عثمان وخراف مختارية" الموسومة ب :

' دور التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تجسيد الحوكمة '، مجلة الابتكار والتسويق، العدد 04، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة سيدي بلعباس الجزائر 2016، وهي مقالة حاول من خلالها الباحثان التعرف على دور التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير كإحدى الأسس التي تركز عليها حوكمة المؤسسات من منطلق الفصل بين الإدارة والملكية وبالتالي تحتاج الحوكمة إلى تعزيز الدور الرقابي والتنظيمي الذي يمارسه مجلس الإدارة من أجل إيجاد قدر ملائم من الطمأنينة والثقة وتحسين الشفافية والإفصاح وتلك حملة الأسهم من تحقيق عائد مناسب لاستثماراتهم، وقد خلص الباحثان إلى أن أنشطة التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير من الوظائف الاستشارية الداخلية في المؤسسة، والتي تشارك في كشف المخاطر وتطوير نظام الرقابة الداخلية ومتابعة التنبؤات وتطوير إستراتيجية المؤسسة، كما تساهم

الوظيفتان أيضا في المساعدة على اتخاذ القرارات الصائبة وتحديد مواطن الضعف وتحسينها، وكذا مواطن القوة وتطويرها والحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات وتعزيز حق المساءلة، وبالتالي فإن هذه الأبعاد تساهم في تبني مفهوم الحوكمة.

### تاسعا : صعوبات الدراسة

- صعوبة الربط بين متغيري الدراسة الأساسيين (مراقبة التسيير و حوكمة المؤسسة) وذلك في ضل حداثة الموضوع و ندرة المراجع و المصادر التي تطرقت الاليات الربط بين هذين المتغيرين.
- عدم تعاون بعض المبحوثين بالاداء عن المعلومات المطلوبة و الازمة لاثراء موضوع الدراسة و في الإجابة عن الأسئلة الموجهة اليهم نظرا لانشغالهم و لضيق وقتهم.

### عاشرا : خطة الدراسة

- من اجل إجابة عن إشكالية الدراسة و جزئياتها الموضحة من خلال الأسئلة الفرعية المطروحة و التحقق من صحة الفرضيات من عدمه, و من اجل اثراء الدراسة بصفة عامة فقد تم تقسيمها على فصلين.
- الفصل الأول : بالاطار النظري لحوكمة المؤسسة قسم الى ثلاث مباحث اساسية, حيث يتم التطرق في المبحث الأول حوكمة المؤسسة كمفهوم و هذا بعرض نشاتها و مفهومها و خصائصها و أيضا عرض أهميتها و أهدافها و مبادئها, و يتناول المبحث الثاني الاطار النظري لمراقبة التسيير, نشاتها, مفهومها, أهميتها, أهدافها و فعالية نظام مراقبة التسيير, و من ثم يتناول المبحث الثالث الاليات الداخلية لمراقبة التسيير و يتم التطرق الى مكانة مراقبة التسيير في المؤسسة, و التدقيق الداخلي و علاقته بحوكمة المؤسسة, مراقبة التسيير و إدارة المخاطر بالإضافة الى بطاقة الأداء المتوازن, الموازنة التقديرية, لوحة القيادة مداخل لحوكمة المؤسسة.
  - اما الفصل الثاني بعنوان دراسة حالة مركب سونطراك, حيث تطرقنا في مدخل عام حول مؤسسة سونطراك مركب GNL2/Z و المبحث الثاني حوكمة الشركات في مؤسسة سونطراك الجزائرية مع الاطلاع على الهيكل التنظيمي لمركب GNL2/Z



# الفصل الأول :

## الإطار النظري لحوكمة المؤسسة

### تمهيد :

تعتبر حوكمة المؤسسات من أهم المواضيع التي قدمتها العديد من المنطقات و الهيئات الدولية في العقود القليلة الماضية كحل لمعالجة المشاكل الفساد المالي و الإداري خصوصا في أعقاب انهيارات المالية و الأزمات الاقتصادية التي شاهدها أسواق المال و الشركات في العديد من الدول, و التي كان احد أهم أسبابها التلاعب بالنتائج المالية و عدم الإفصاح الكامل و الشفافية فيما يتعلق بالمعلومات المحاسبة و المالية, بالإضافة إلى ضعف الآليات الإشرافية و الرقابة فيها.

إن طبيعة العلاقات التعاقدية و التنظيمية بين أطراف مختلفة الفاعلة في المؤسسات الاقتصادية اصح يتم عليها إيجاد إطار مناسب يضمن تحديد واضح لحقوق ووجبات على طرف, و يضمن توجيه جهودي مديري المؤسسات نحو زيادة قدرتها في تعزيز أدائها المالي و الاقتصادي و تحقيق أهدافها الإستراتيجية بصفة عامة. و كذا خدمة مصالح أصحاب المصالح فيها بداية المساهمين, و لذلك أصبحت المؤسسات الاقتصادية تتجه نحو تبني مفهوم حوكمة المؤسسات كونه الإطار الذي من المفترض ان يضمن تحقيق كل تلك الأهداف.

و من هذا المنطق يأتي هذا الفصل في المحاولة للوصول الى فهم علمي شامل و دقيق لماهية حوكمة المؤسسة و لتسليط الضوء على مختلف أهدافها و أهميتها و اهم التجار بالدول الأجنبية و العربية التي اتجهت في تبني و ممارسته مفهوم حوكمة المؤسسات و ذلك وفق للخطة التالية :

- ❖ المبحث الأول : حوكمة المؤسسة كمفهوم.
- ❖ المبحث الثاني : اطار النظري لمراقبة التسيير.
- ❖ المبحث الثالث : الاليات الداخلية لمراقبة التسيير.

### المبحث الأول : حوكمة المؤسسة كمفهوم

لقد أصبحت حوكمة المؤسسات مسألة ذات أهمية قصوى لكل اقتصاديات الناشئة و المتحولة خلال عقد واحد فقط من الزمن, حيث أصبحت اهم المصطلحات المستعملة في برامج الإصلاحات الاقتصادية التي تطبقها العديد من دول العالم, حيث زادت الدعوات لتبين هذا المفهوم في محاولة للتحكم الرشيد في المؤسسات و الضمان مصالح مختلفة الأطراف ذات صلة بها.

### المطلب الأول : نشأة و تطور حوكمة المؤسسة

ان بدايات تطور مفهوم المؤسسة تترجم الى كل من بيرل و مينز (Berle – means) سنة 1932. حيث كانا من أوائل من تناول فصل الملكية عن الإدارة و كذلك تطرق كل من جونسن و ماكينغ (Jensen, Meckling) سنة 1976 , و فاما (Fama) سنة 1980 , الى انه قد يكون هناك تعارض بين مصالح الملاك و مصالح الإدارة في المؤسسة<sup>1</sup>, و هذا ما يندرج تحت ما يعرف بنظرية الوكالة و ما يتمحض عنها من مشاكل.

#### اولا : مشكلة الوكالة

أدى ظهور نظرية الوكالة التي جاءت لتسليط الضوء على المشاكل التي تظهر نتيجة لتعارض المصالح بين الأعضاء مجلس الإدارة الشركات المساهمين في زيادة الاهتمام بضرورة توفير مجموعة من القوانين التي تعمل على حماية المصالح المساهمين و الحد من التلاعب المالي و الإداري الذي قد يقوم به أعضاء مجلس الإدارة بهدف بعظيم مصالحهم الخاصة<sup>2</sup>.

#### ثانيا : الفضائح و الازمات المالية

لقد كانت الانهيارات المالية و الفضائح الإدارية بالشركات العملاقة في العديد من الدول العالم, الدافع الرئيسي للتوجه نحو التعمق في دراسة و التحليل الأسباب التي تؤدي الى ظهور الفساد المالي و الإداري فيها, فبعدها طعى الاعتقاد بان النظم الاشتراكية هي وحدها التي تشكل ارضا خصبة الانتشار الانحرافات الإدارية و السرقات المالية, اصبح من الواضح تماما في الوقت الحالي انه الأول التي تتبنى مفهوم الاقتصاد الحر التي يرتكز على القطاع الخاص, تعاني كذلك من تلك الظواهر اذواته في النمط أيضا و مع اهمال قوانين السوق يظل الفساد قائما, لذلك ظهرت مفردات جديدة مثل حوكمة المؤسسات و الذي يفي المزيد من التدخل و الاشراف من طرف المساهمين على مجالس الإدارة و أجهزتها التنفيذية<sup>3</sup>.

كل تلك الازمات و غيرها كانت من اهم الأسباب التي لفت الانتباه الى زيادة الاهتمام بمفهوم حوكمة المؤسسات, حيث كانت اهم أسبابها الرئيسية افتقار إدارات تلك الشركات الى الممارسة السليمة و

<sup>1</sup> Marc – HUBERT DERPET, et autre, « Gouvernement d'entre prise, Enjeux Managériaux comptables et financiers, de boeck, Paris, France, 2005, p 44

<sup>2</sup> حسن احمد الخصيري , "حوكمة الشركات", الطبعة الأولى , مجموعة النيل العربية, مصر , 2005, ص4.

<sup>3</sup> محمد مصطفى سليمان " دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي و الإداري", الطبعة الثالثة, الدار جامعية, الإسكندرية, مصر, 2009,

الرقابة و الاشراف و نقص الخبرة بالإضافة الى نقص الشفافية و عدم اهتمام بتطبيق مبادئ المحاسبية التي تحقق الإفصاح و الشفافية في التقارير المالية لتلك الشركات<sup>1</sup>.

### ثالثا : العولمة الاقتصادية

شهد العالم خلال القرن الماضي بزوغ العديد من المتغيرات السريعة و المتلاحقة, حيث تحول الاقتصاد العالمي من اطراف مترامية الى قرية صغيرة متنافسة بحكم ثورة الاتصالات و تكنولوجيا المعلومات, ولقد افضت هذه المتغيرات الى بروز مفهوم جديد و هو العولمة.

لقد ظهر عدد كبير من مفاهيم العولمة و اختلفت هذه الأخيرة باختلاف الأطراف التي تناولت هذه الظاهرة, حيث يمكن فهم العولمة بانها مفهوم مركب تشتمل على ابعاد سياسية و اقتصادية و اجتماعية. وهي العملية التي يتم بمقتضاها الغاء حواجز و القيود بين الدول و الشعوب و جعلها مجتمع عالمي واحد, وبالتالي تغير الأنماط و النظم الاقتصادية و الثقافية و الاجتماعية في اطار التدويل النظام الراسمالي.

ان التطورات الاقتصادية السريعة التي شهدها العالم في العقود الأخيرة أدت الى نظام اقتصادي جديد و بروز منظومة من العلاقات و المصالح الاقتصادية المتشابهة التي ساهمت في بروز العولمة, لهذا يعتبر المجال الاقتصادي من اهم مجالات العولمة و اكثرها وضوحا و ابرازها اثرا و هدفا. و تركيز في هذا المجال للعلوم فانه يوجد تنوية في بداية هذا الامر الى اتجاه العولمة الى تحويل الكرة الأرضية الى منطقة اقتصادية تختفي فيها الحواجز و القيود<sup>2</sup>.

فمن حيث البعد الاقتصادي و المالي للعولمة هناك من يعرفها على انها عملية مرحلية الإقامة السوق شاملة و واحدة للرؤوس الأموال تتلاشى في ظلها كل اشكال الحواجز الجغرافية و التنظيمية لتسود بتلك الحرية التدفقات المالية, من اجل ضمان افضل توزيع لمختلف اشكال رؤوس الأموال بين مختلف المناطق و قطاعات النشاط, في اثناء البحث عن اعلى العوائد و اقل مخاطر<sup>3</sup>.

### المطلب الثاني : تعريف و خصائص حوكمة المؤسسة

ان حداثة ظهور مصطلح الحوكمة المؤسسات جعل منه محل الاهتمام العديد من المنظمات و الهيئات الدولية و كذلك المفكرين و الباحثين الاقتصاديين, لتحديد مفهوم و ابراز مختلف جوانبه من اجل تشجيع الاقتصاديات بصفة عامة و المؤسسات بصفة خاصة على تبني هذا المفهوم.

<sup>1</sup> محمد مصطفى سليمان, المرجع السابق ص 12

<sup>2</sup> رميدي عبد الوهاب, سماي على, " العولمة المالية و أثارها على اقتصاديات الدول النامية", الملتقى الدول حول : سياسات التمويل و اثارها على الاقتصاديات و المؤسسات, دراسة حالة الجزائر و الدول النامية, كلية العلوم الاقتصادية و التسيير, جامعة بسكرة, الجزائر, 21-22, نوفمبر 2006, ص 3

<sup>3</sup> ساعد مرابط أسماء بلميهورب, " العولمة المالية و أثارها على أداء الأسواق المالية", الملتقى الدولي حول : سياسات التمويل و اثارها على الاقتصاديات و المؤسسات, دراسة حالة الجزائر و الدول النامية الناشئة, كلية العلوم الاقتصادية و التسيير, جامعة بسكرة, الجزائر, 21-22, نوفمبر 2006, ص 4

### أولاً : تعريف حوكمة المؤسسة

تعددت التعريفات المقدمة في تفسير مفهوم الحوكمة نظرا لتداخله في العديد من الجوانب السياسية والاجتماعية والاقتصادية و فيما يلي تقسيم لمفهوم حوكمة المؤسسة لغة واصطلاحا.

1- **مفهوم الحوكمة لغويا :** يشير مصطلح حوكمة الشركات الى ترجمة عربية الأصل الإنجليزي Conponate Gouvernance الذي توصل اليه مجمع اللغة العربية, حيث تمت الترجمة للفرنسية Gouvernance D'entreprise في الحين ان الترجمة العلمية التي راجت باللغة العربية التي اتفق عليها هي أسلوب ممارسة سلطة الإدارة الرشيدة, التحكم المؤسسي, حكمانية الشركات, أسلوب الإدارة المثلى, الحاكمية المؤسسية وغيرها من المصطلحات و لكن الأكثر شيوعا و تداولاً بين الباحثين و الكتاب و هو مصطلح حوكمة المؤسسات<sup>1</sup>. و هي على وزن (فوعلة) تكون الأقرب الى مفهوم مصطلح باللغة الإنجليزية, حيث تنطوي على معاني الحكم و الرقابة من خلال جخة رقابة الداخلية و هيئة الرقابة الخارجية. كما انه تحافظ على جذر متمثل في (ح.ك.م) حيث لا يمكن استبعاده اذا اردنا التوصل الى مرادف المصطلح. و الحوكمة كمفهوم يتضمن العديد من الجوانب و هي كما يلي<sup>2</sup> :

- **الحكمة :** و ما تقتضيه من توجيه و الارشاد.
- **الحكم :** و ما يقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط و القيود التي تتحكم في السلوك.
- **الاحتكام :** و ما يقتضيه من رجوع الى مرجعيات أخلاقية و ثقافية و الى خبرات التجار بالسابقة.
- **التحاكم :** طلب للعدالة خاصة عند انحراف السلطة و تلاعبها بمصالح المساهمين.

### 2- مفهوم حوكمة الشركات اصطلاحاً :

عرفت الحوكمة في التقرير كادبوري الصادر عن سوق لندن لاوراق المالية سنة 1992 بانها النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات و توجيهها من طرف مجالس ادارتها, كما يتمثل مور المساهمين في جعل المديرين و المراجعين يلتزمون بوجود هيكل حوكمة مناسباً<sup>3</sup>. حيث ركز التعريف على ان تطبيق نظام الحوكمة المؤسسة يكون من مسؤوليات كل من مجالس الإدارة من خلال ادارتهم و توجيههم لاعمال و أيضا من مسؤوليات المساهمين الذين يحرمون على إيجاد اطار مناسب لتطبيق الحوكمة.

و عرفت مؤسسة التمويل الدولية (IFC) حوكمة مؤسسات انها مجموعة هيكل و العمليات اللازمة لتوجيه و الطبط الشركات و تحديد توزيع للحقوق و الواجبات بين المشاركين الرئيسيين في الشركة بمن فيهم مساهمين أعضاء مجلس الإدارة و المدراء, وكذلك تحديد القواعد و الإجراءات الخاصة بتخاذ القرارات بشأن أمور الشركة. حيث يبين ان تعريف حوكمة المؤسسات هي

<sup>1</sup> إبراهيم فريد عاكوم, " إدارة الحكم العولمة و جهة نظر اقتصادية", مركز الامارات للدراسات و البحوث الاستراتيجية, العدد 117, أبو ظبي, الامارات, 2006, ص 47

<sup>2</sup> طالب علاء فرحان, ايمان مشهداني, "الحوكمة المؤسسية و الأداء المالي الاستراتيجي للمصارف", الطبعة الأولى, دار الصفاء للنشر و التوزيع, عمان الأردن, 2010, ص 24

<sup>3</sup> Cadwry Rapport, « the Financial Aspects of corporate Governance » Report of the committe, First published, london, UK, 1992, p 05, disponible le 01/02/2014/ à 17:00 sur le site électronique.

<http://www.ecgi.Org/codes/documents/cadwry.pdf>

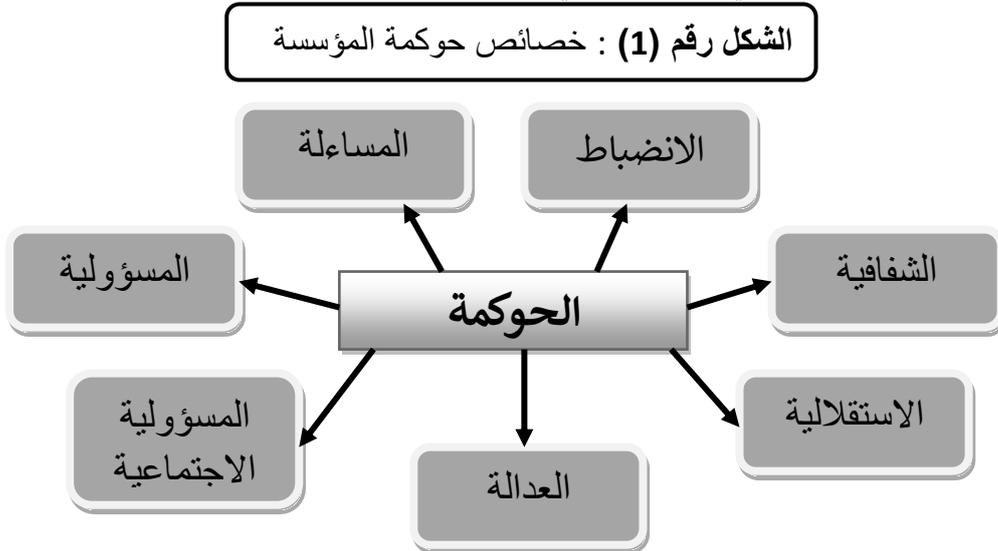
مجموعة من الإجراءات و القواعد التي تحدد مهام و أدوار الفاعلين الرئيسيين من المساهمين او مديرين تمكنهم من اتخاذ القرارات السليمة.

ثانيا : خصائص حوكمة المؤسسة

تتضمن حوكمة المؤسسة جملة من الخصائص هي كالتالي<sup>1</sup>:

- الانضباط :  
و ذلك باتباع السلوك الأخلاقي المناسب و الصحيح.
- الشفافية :  
و تعني تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث في المؤسسة.
- الاستقلالية :  
أي لا يوجد أي تأثيرات و ضغوط غير لازمة للعمل.
- المساءلة :  
و تعني إمكانية تقييم اعمال مجلس الإدارة و الإدارة تنفيذية.
- المسؤولية :  
و تعني وجود مسؤولية امام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة.
- العدالة :  
و تعني وجوب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصالح في المؤسسة.
- المسؤولية الاجتماعية :  
أي النظر الى المؤسسة كمواطن جديد.

و يمكن تلخيص هذه الخصائص في الشكل الموالي :



المصدر : اعداد الباحث بالاعتماد على ما سبق

<sup>1</sup> عمر اقبال التوفيق المشهداتي " تدقيق التحكم المؤسسي حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها اطراح مقترح " مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 12، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012، ص 223

من خلال ما سبق يمكن قول ان تطبيق الحوكمة لا يعتبر غاية في الحد ذاته, و انما وسيلة لتنظيم العلاقات بين مختلف الأطراف الفاعلة في المؤسسة. من خلال وضع الإجراءات و القواعد المناسبة لذلك و كذا التأكيد على الخصائص التسيير الجيد التي تضمن مزيدا من النزاهة و الشفافية في تادية المهام بهدف تحسين أداء المؤسسة و تحقيق أهدافها.

**المطلب الثالث : اهداف و أهمية حوكمة المؤسسة**

**أولا : اهداف حوكمة المؤسسة**

- (1) خلق قيمة للمؤسسة :  
يعتبر خلق قيمة الهدف الأساسي للمؤسسة و ما يضمن لها تحقيق الفوائد مناسبة للمساهمين خلق مناصب الشغل و كذلك مساعدة على استمرار الحياة المؤسسة خاصة في ظروف المنافسة و تحدي الاقتصادي.
- (2) خلق الشفافية :  
التأكيد على الشفافية داخل المؤسسة يجعل من الإدارة قادرة على ان تحدد بفعالية كيف تعمل المؤسسة, اين هي المخاطرننا لشفافية. هي نافذة هامة الإدارة على العمل الداخلي للمؤسسة و كلما كانت النافذة أوضح, كلما كانت القدرة على إدارة المؤسسة بفعالية احسن. إضافة الى ما سبق تلعب حوكمة المؤسسات دورا مهما في تحقيق المجموعة من الأهداف الأخرى يمكن ايجازها في الآتي<sup>1</sup> :
- **حماية حقوق المساهمين :**  
وذلك من خلال الاحتفاظ بسجلات لتثبيت ملكيتهم بالاسهم و الشفافية بالمعلومات و تقديمها في الوقت المناسب, فضلا عن ضمان حقوق المساهم بنا في ذلك حق انتخاب مجلس الإدارة و الحصول على حصة من الأرباح السنوية.
- **تحقيق العدالة :**  
و تعني الاعتراف بحقوق جميع الأطراف ذلك المصالح المؤسسة و بالشكل الذي يتضمن تحقيق العدالة و المساواة بين المساهمين سواء كانوا داخل او خارج المؤسسة.
- **حماية مصالح الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالشركة :**  
و هذا ما يتطلب زرع روح الانتماء و الولاء للمتعاملين مع المؤسسة و في مقدمة ذلك العاملين بها.
- **توفير العلامات و دعم السلامة قنوات الاتصال :**  
أي توفر المعلومات المفيدة ذات الحقائق المتمقلة بالدقة و الملائمة لجميع الأطراف ذات العلاقة يعمل المؤسسة, كل ذلك يعكس سلامة و صحة التحكم في المؤسسة فضلا عن سلامة أنظمة الرقابة الداخلية و الخارجية و تطبيق التواعد و القوانين التي تدعم حوكمة المؤسسات و بما ينعكس على سلامة محيط المؤسسة.

<sup>1</sup> بتول محمد نوري, علي خلق سلمان " حوكمة الشركات و دورها في تخفيض المشاكل نظرية الوكالة", مجلة الاقتصاد و التنمية البشرية, المجلد 2, العدد 2, جامعة بلبيدة 2, الجزائر, 2011, ص 31-32

ويمكن توضيح اهداف الحوكمة المؤسسة في الشكل التالي :

الشكل رقم (2) : أهداف حوكمة المؤسسة

خلق قيمة  
للمؤسسة  
في السوق  
و زيادة  
ربحيتها

حماية حقوق المساهمين

تحقيق العدالة و حماية الحقوق  
أصحاب المصالح

الإفصاح و الشفافية

توفير المعلومات ودعم قنوات  
الاتصال

ثانيا : أهمية حوكمة المؤسسة

تعتبر الحوكمة أداة تمكن المجتمع من التأكد من حسن إدارة الشركات بأسلوب علمي و عملي يؤدي الى توفير اطر عامة لحماية المساهمين و تحقيق نظام بيانات المعلومات عادل و شفاف يحقق انسياب المعلومات على قدر المساواة بما يحقق النزاهة في الأسواق و أصحاب المصالح و العلاقات المرتبطة بالمشروعات و المؤسسات, و في نفس الوقت توفير أداة جيدة للحكم على أداء مجالس الإدارة و محاسبتهم<sup>1</sup>.

و تعد حوكمة المؤسسات من أهم العمليات الضرورية و الأزمة لحسن العمل و التأكيد نزاهة الإدارة فيها, و كذلك الوفاء بالتزامات و التعهدات و لضمان تحقيق المؤسسات أهدافها بشكل قانوني و اقتصادي سليم, و يمكن القول أن أهمية الحوكمة تظهر فيما يلي :

- إن تأكيد مسؤولية الإدارة و تعزيز مساءلتها و تحسين الممارسات المحاسبية و المالية و الإدارية, و تأكد على الشفافية, كل ذلك من شأنه المساعدة على سرعة اكتشاف التلاعب و الغش المالي و الفساد الإداري و اتخاذ الإجراءات الواجبة بشأنه و علاج أسبابه و آثاره قبل تفاقمها و تأثيرها على حياة المؤسسة.
- حماية أصول المؤسسة و حقوق المساهمين و غيرهم من أصحاب المصالح و تقرير دورهم في مراقبة الأداء, كل ذلك من شأنه أن يحمي المؤسسة من التلاعب و الفساد و يحاول دون وقوعها في أزمات.
- إن تحسين أداء الشامل للمؤسسة و كذا تحقيق نزاهة تعاملاتها و شفافية المعلومات التي تقدمها يساهم في تقوية قدرات المؤسسة التنافسية و جذب الاستثمارات و النمو.
- تحقيق ضمان و النزاهة و حياد و استقامة كافة العاملين في المؤسسة بدءا من مجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين و بقية العمال.
- تفادي وجود الأخطاء العمدية أو الانحرافات و العمل على تقليلها من خلال النظام الرقابية المناسبة.
- تحقيق الاستفادة القصوى من نظم المحاسبية و المراقبة الداخلية و تحقيق الفعالية و الإنفاق و ربطه بالإنتاج.
- تحقيق أعلى قدر من الفعالية المراقبي الحسابات الخارجين و تأكد من كونهم على أعلى درجة من استقلالية و عدم خضوعهم لآية ضغوط مجلس الإدارة من مديري التنفيذيين<sup>2</sup>.

### المطلب الرابع : مبادئ حوكمة المؤسسة

نظرا لأهمية المتزايدة لظاهرة الحوكمة المؤسسات, فقد حرصت العديد من المنظمات و الهيئات الدولية و الكثير من الدول على دراسة اقتراح مجموعة من القواعد و المعايير المحددة لمجموعة من مبادئ حوكمة المؤسسات, وذلك في غمار و جهودها لتحسين الأطر القانونية و التنظيمية و

<sup>1</sup> اشرف حنا ميخائيل " تدقيق الحسابات و اطرافه في اطار المنظومة حوكمة الشركات", المؤتمر العربي الأول حول تدقيق الداخلي في اطار حوكمة الشركات, المنظمة العربية للتنمية الإدارية, القاهرة, مصر, 2005

<sup>2</sup> اشرف حنا ميخائيل, المرجع السابق, ص 05-06

المؤسسات، يمثل بذلك مرجعية قابلة لتطبيق من قبل صانعي السياسات الاقتصادية في معظم دول العالم وخاصة الدول النامية لتطوير اقتصادياتها الهشة، وقد ركزت ذلك المبادئ على الجوانب التالية :

**أولا : ضمان وجود أساس الاطار فعال لحوكمة المؤسسات**

- ينبغي تطوير اطار حوكمة الشركات بهدف تأثير على الأداء الاقتصادي العام و سلامة الأسواق و الحوافز التي يقدمها المشاركين في السوق و تعزيز الأسواق الشفافة الفعالة.
- يجب ان تتوافق المتطلبات القانونية و التنظيمية التي تؤثر في ممارسة حوكمة الشركات.
- يجب ان يكون تقسيم المسؤوليات بين مختلف السلطات واضحا و مصمما لخدمة المصلحة العامة.

**ثانيا : الحقوق و المساواة في المعاملة المساهمين**

- يجب ان تتاح الفرصة المساهمين للمشاركة و الاطلاع على القواعد بما في ذلك الإجراءات التصويت التي تحكم الاجتماعات العامة للمساهمين.
- ينبغي حماية حملة الأسهم الأقلية من الإجراءات التعسفية.

**ثالثا : المستثمرون و المؤسسون و أسواق الأوراق المالية و غيرهم من الوسطاء<sup>1</sup>**

- ينبغي ان يتم التصويت من قبل امناء الحفظ او المرشحين بما يتمشى مع التوجيهات مالك الأسهم.
- ينبغي على المستثمرين المؤسسين الذين يتصرفون بصفتهم الانتمائية الإفصاح عن سياسات الحوكمة المؤسسات و الإجراءات التصويت و اتخاذ القرار فيما يتعلق باستثمارهم.
- ينبغي على الأسواق الأسهم ان تسعى لتقديم الأسعار عادلة كوسيلة للمساعدة في تعزيز الحوكمة.

**رابعا : دور أصحاب المصالح في حوكمة المؤسسات**

- ينبغي احترام حقوق أصحاب المصالح بموجب القانون او من خلال الاتفاقيات المتبادلة.
- عندما يكفل القانون حماية أصحاب المصالح، ينبغي ان تكون لهم فرصة الحصول على تعويض فعال مقابل انتهاك حقوقهم.
- ينبغي السماح بوضع اليات لتعزيز الأداء من اجل مشاركة العاملين.

**خامسا : الإفصاح و الشفافية**

- ينبغي ان يتضمن الإفصاح عن المعلومات التالية<sup>2</sup> :

- النتائج المالية و التشغيلية للشركة

<sup>1</sup> جماعة تحريشي " حوكمة الشركات.. المفهوم و المبادئ"، مجلة البحر، المجلد 4، العدد 6، جامعة بشار، الجزائر، 2012، ص130  
<sup>2</sup> حنا نعيم " نحو حوكمة النظام الضريبي المصري"، ورقة بحثية مقدمة للمؤتمر الخامس حول حوكمة الشركات و ابعادها المحاسبية و الإدارية و الاقتصادية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية مصر 2005، ص81

- اهداف الشركة.
- الملكيات الكبرى الأسهم و حقوق التصويت.
- عوامل المخاطرة المتطورة.
- هياكل و سياسات حوكمة الشركات.
- ينبغي الاعداد المعلومات و الإفصاح عنها طبقا للمعايير رفيعة للمحاسبة و الإفصاح المالي و الغير المالي.
- ينبغي على قنوات بث المعلومات ان توفر فرصة متساوية في التوقيت المناسب.

### سادسا : مسؤوليا مجلس الإدارة<sup>1</sup>

- اذا ما كانت قرارات مجلس الإدارة ستوفر في مختلف فئات المساهمين, فان على مجلس الإدارة ان يعامل كافة المساهمين معاملة عادلة.
- ينبغي على مجلس الإدارة ان يطبق المعايير أخلاقية عالية, و ان يأخذ في الاعتبار مصالح و اهتمامات أصحاب المصالح في المؤسسة.
- ينبغي على مجلس الإدارة ان يكون قادرا على الحكم الموضوعي المستقل في شؤون المؤسسة.

هذه المبادئ ليست جديدة تماما او مستحدثة غير مسبوقة, بل على العكس من ذلك فهي تمثل القواعد و إجراءات معروفة منذ زمن طويل, انما الجديد فيها هو تجميعها معا كمجموعة من الإجراءات و كذلك اجماع مختلف المنظمات المهنية و الهيئات الدولية كدليل الارشادات التطبيق.

المبادئ ليست ملزمة, كما انها لا تستهدف تقديم التوجيهات تفصيلية للتشريعات الوطنية بل الغرض منها ان تكون بمثابة قواعد المرجعية يمكن لصانعي السياسات ان يستخدموها و يطبقوها عند اعداد الأطر القانونية و التنظيمية و المؤسساتية بما يعكس الظروف الاقتصادية و الاجتماعية السياسية.

هذه المبادئ ليست ثابتة, بل هي مستمرة التطور بطبيعتها و بتالي فانها قابلة للتغير كما طراه تغييرات كبيرة على ظروف المحيطية, مما يتعين معه ادخال تجديدات مستمرة على أساليب الحوكمة.

### المبحث الثاني : إطار نظري لمراقبة التسيير

تنقسم مراقبة التسيير إلى نوعين أساسيين من الرقابة هما الرقابة الإستراتيجية التي تعتبر عن التصور الخارجي, و الرقابة التشغيلية التي تعبر عن القصور الداخلي على مستوى العمليات التنفيذية في المؤسسة, حيث يتمثل دور مراقبة التسيير في إقامة الصلة بين هذين النوعين بسبب موقعها في الهيكل نفسه. فهي عملية مهمة يعتمد عليها المديرين للتأكد من الحصول على الموارد الكافية و استخدامها بكفاءة و فعالية لتحقيق النتائج المنتظرة.

<sup>1</sup> طارق عبد العال حمادة, "حوكمة الشركات المفاهيم التجارب المتطلبات", مرجع سبق ذكره ص 18

المطلب الأول : نشأة و مفهوم مراقبة التسيير

أولا : نشأة مراقبة التسيير

ارتبط ظهور مجال التحكم في الأنشطة و مراقبة التسيير بمرحلة التصنيع في أواخر القرن التاسع عشر و بداية القرن العشرين, وهي الفترة التي وافقت المرحلة الصناعية التي كان ظهورها يعود لتطور و تقدم التقنيات و نمو النشاط الاقتصادي, و كانت بدايات هذا التطور بفضل تحاليل تايلر (Taylor) للإدارة العلمية للعمل, و أعمال جانت (COANTT,1915) على التكاليف الهيكلية, و بفعل التطورات الحاصلة في مجال التسيير في الشركة (General MOTORS, 1923) و قد كان فايل (Fayol) أول من أسس دعائم مراقبة التسيير في أعماله على الإدارة العامة, أين أكد أن المراقبة تعني الفحص و التأكد أن الأهداف المحددة محققة, ولكن ذلك لا ينفي دور المؤسسة التaylorية ضمن التنظيم العملي للعمل في تصميم مراقبة التسيير, و يمكن تحديد مسار تطور مفهوم مراقبة التسيير عبر المراحل التاريخية كما يلي<sup>1</sup>:

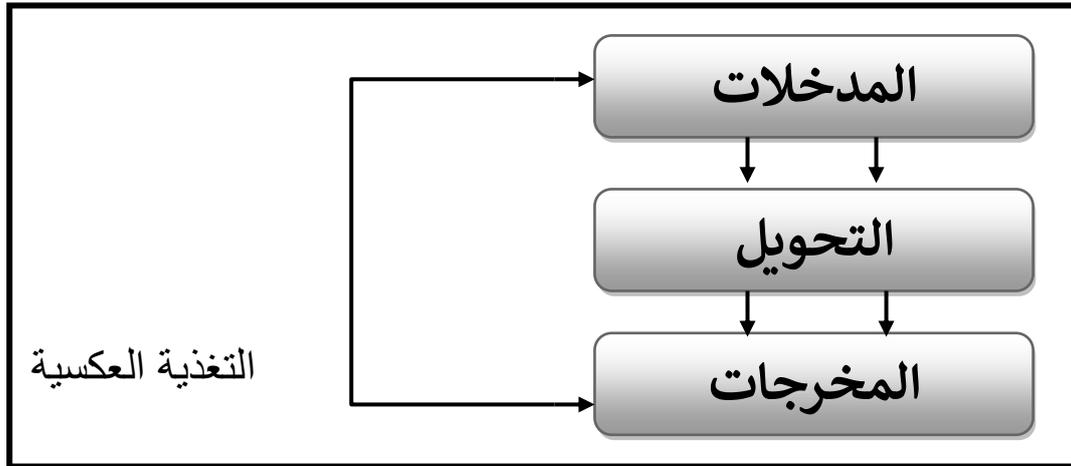
- 1900/1853 : قدم تايلر (Taylor) مفهوم كمعيار يستمد من فكرة قياس الفروقات و تسيير استثناءات المراقبة عن بعد خلال ملاحظة التجاوز في الأرقام, و حاول تايلور التوفيق بين المصلحة الشخصية للعمال و المصلحة العامة للمنظمة بالاعتماد على أنظمة العلاوات و المنح.
- 1903 : ظهور معيار عتبة المردودية (نقطة الصفر) في الحساب الإحصائي في و.م.ا.
- 1910 : ظهور منطق التكلفة المتغيرة في الولايات المتحدة الأمريكية.
- 1912 : قدم (DUPOIT) مفهوم العائد على الاستثمار.
- 1915 : عرض جانت (GANTT) معالجة لأعباء التكاليف الهيكلية المترتبة من التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.
- 1920 : جينيرال موتورز (General Motors) اعتمدت الهيكلية على أساس الأقسام.
- 1921 : (DUPONT) يرتبط (GM) و يعتمد بدوره هيكلية على أساس لأقسام الرائدة أو المسؤولة على مراكز الأرباح, كما انه يوفر إجابة مرضية عن التناقضات الموجودة و الاستقلالية في أن واحد لإطارات المؤسسة أن الضغوطات ناتجة عن أمر متناقض على شكل (امرك لتكون مستقل و مسؤول)
- 1923 : جينيرال موكورز (GM) جعلت من الميزانية التجارية شهرية, و قدمت الميزانية المرنة.
- 1925/1924 : عملت (GM) على التوسع من تدفق المعلومات (حالة الطلب و المخزونات كل عشرة أيام) و التحسين من الإجراءات الخاصة بالتقديرات ( الانحرافات الشهرية تكون اقل من 1%).
- 1932 : يعد (AISTHOM) الهيكلية على أساس الأقسام.
- 1935 : يقوم (Saint-Gobain) بإعداد نفس الشيء السابق أي الهيكلية على أساس الأقسام.

<sup>1</sup> Alwin BURLAVD,Opcit, P 03

- 1954 : هذه الفترة أصبحت مشهورة بظهور ما يعرف بهرم الاحتياجات.
  - 1960 : نشر (MCGREGORD) نظريته المشهورة حول الدوافع البشرية التي تستخدم في إدارة الموارد البشرية, حيث أعرب عن اعتقاده في أن التعامل الأساسي في ربط تحقيق الذات بالعمل يكمن في رفع ثقة الإداريين بمرؤوسيههم.
  - 1965 : قام (ANTHONY) من كلية إدارة الاعمال في جامعة هارفرد, بالربط بين الرقابة و الاستراتيجية.
  - 1980 : بداية الادبيات النوعية من خلال الاخذ بعين الاعتبار التجربة اليابانية.
  - 1983 : يؤكد (JOHSON et KAPLAN) اعمالهما التي انتقدت تطبيقات المحاسبية في تسيير المؤسسات الامريكية و إعادة بناء نموذج محاسبي على أساس تكاليف الأنشطة (ABC).
- ويمكن ملاحظة ان تقنيات مراقبة التسيير في الواقع قد تطورت تبعا للحاجة الى المشاكل المصادفة والمتولدة من انتشار و اتساع النشاط الاقتصادي و الازمات الاقتصادية, ابتداء من المحاسبة العامة التي ظهرت بشكلها الأقرب الى الحالي في إيطاليا في القرن 15 ثم انتشرت عبر العالم ان تأخذ الولايات المتحدة الزيادة في تحسين و تطبيق عدد من التقنيات الكمية في التسيير<sup>1</sup>.
- و هكذا أسست مراقبة التسيير و كانت المحاسبة و أدوارها كداعم لها, و شيئا فشيئا بدا مجال نشاطها يتسع و بدأت الدراسات تنتشر في البحث عن تحديد اهداف و وظائف و وسائل مراقبة التسيير, فاول شكراها كان يهتم بالمراقبة و المحاسبة, و كان دور مراقبة التسيير يتمثل في دور الخبير المحاسبي, ثم تطورت و أصبحت تهتم بكل جوانب المؤسسة من تمويل, انتاج و توظيف, و كما ان لها صلة مباشرة مع المسيرين اذ تمدهم بكل المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات الملائمة.
- و قد أشار تيارت (Thieart) الى التطور التاريخي لمراقبة التسيير من خلال مرحلتين و هما :
- المرحلة الأولى ( المدرسة الكلاسيكية) : ترى هذه المدرسة ان المراقبة تعتمد أساسا على التقييم الهام الى اجرائها الأساسية و تحديد الطرق العلمية للعمل, و هذا ما يسمح بمراقبة النتائج المحققة مع المعايير المحددة, و قادة هذه المدرسة هم كل من المفكرين " تايلور و فايول"
  - المرحلة الثانية : و هي ترتبط بظهور مفهوم (Lacybernétique) الذي عرف بانها الاتصال و المراقبة داخل الأنظمة و تتكون هذه الأنظمة من ثلاثة عناصر أساسية كما يوضحها الشكل الموالي :

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون, "محاسبة تحليلية", دار المحمدية العامة, الجزائر, 2000, ص 07

الشكل رقم (3) : مكونات النظام



المصدر : ناصر داددي, المرجع السابق, ص 13

- أ- المدخلات : تتمثل في عناصر المحيط (عوامل الإنتاج), والتي تدخل لتستعمل في النظام و تؤثر عليه و تعرف بمدخلات المتغيرات.
- ب- المخرجات : و هو ما يخرج النظام نتيجة حركته او نشاطه.
- ت- التحويل : هو تحويل المدخلات عن طريق مزجها بالعناصر الداخلية للنظام و تحويلها الى مخرجات.

و عموما يمكن القول ان النظام هو مجموعة عناصر مترابطة و متفاعلة فيما بينها, تقوم في مجموعها بنشاطات تصب في هدف مشترك. و الجدول الموالي يوضح تطور مفهوم مراقبة التسيير عبر مختلف مراحل تطور المدارس الفكرية للعلوم الإدارية.

الجدول رقم (1) : تطور مفهوم مراقبة التسيير عبر نظريات الإدارة

التيار	مفهوم مراقبة التسيير
النظرية الكلاسيكية	مراقبة محاسبة و مالية. التركيز على التدقيق. تحليل الانحرافات و تحديد المسؤوليات.

<p>مراقبة اجتماعية واقتصادية. مراجعة اجتماعية. مشاركة, تحفيز, اتصال.</p>	<p>مدرسة العلاقات الإنسانية</p>
<p>قيادة المؤسسة نظام قائم على العلاقة بين الاتصال و المعلومات و الأداء. نظام قائم على العلاقة بين الهيكل التنظيمي الأهداف و الأداء.</p>	<p>مدخل النظم</p>

Source : P. LAUZEL, R.TELLER, « Contrôle de gestion et budgets », Sirey 7<sup>ème</sup> Ed, Paris, France, 1994, p 08

لقد أصبح ينظر لمراقبة التسيير كأداة لمراقبة الإنتاجية الصناعية و عوائد العمل المباشر ( التنفيذى), و كأداة للمساعدة و التحفيز على اتخاذ القرارات, فنطاق التحليل و أدوات مراقبة التسيير كانت مرجع لغرض التأقلم لمتطلبات تسيير الأداء, أين يعتبر الإنسان كعضو أساسي للمؤسسة و مورد ( استثمار), فيما يتعلق بكفاءات (مؤهلة) المؤسسة, ثم أصبحت مراقبة التسيير بفعل الزمن و الأحداث كعلم يدرس<sup>1</sup>.

### ثانيا : مفهوم مراقبة التسيير

مصطلح مراقبة التسيير (Contrôle de gestion) هو ترجمة عن اللغة الإنجليزية لمصطلح (Management control), و كلمة (Control) في اللغة الإنجليزية معناها اقرب إلى التحكم (Matrise) أكثر من المراقبة (Contrôle) بالفرنسية, وهذا الأخير الذي يرتبط في اللغة الفرنسية بمعنى الزجر و المنع ( répression ) أكثر منه بمعنى الحماية (Protection) و هو ما يجعل المسؤولين و العمال يتعاملون بتحفظ مع مراقبة التسيير, و لقد وضعت عدة تعريفات لمراقبة التسيير منذ ظهورها, و اختلف العديد من الباحثين في تعريفهم لها, نظرا للتطورات الكبيرة التي عرفتتها المؤسسات الاقتصادية من جهة و النظريات المفسرة للعملية الرقابية من جهة أخرى, و فيما يلي استعراض لمجموعة من تلك التعريفات.

فحسب انطوني (Anthony,1988) مراقبة التسيير هي : " العملية التي يؤثر بها المديرون على الأعضاء الآخرين في المنظمة لتنفيذ استراتيجيات المنظمة"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Nacer rddine SADI, « Contrôle de gestion », Edition Harmattan, Paris, France, 2009, p 19-20

<sup>2</sup> Sabrina DEPART, GUYSOLE, et autre « Mangmanent et contrôle de gestion », edition, DUNOD, Paris, France, 2014, P 02, disponible le 08/08/2016 à 22:30 sur site électronique.

التعريف يركز على كون مراقبة التسيير هي عملية تستخدمها الإدارة للرقابة و متابعة التنفيذ الصحيح لأهدافها الإستراتيجية.

و عرفت مراقبة التسيير أيضا على أنها : " العملية المراد لها ضمان توحيد الأهداف الأامركزية للنشاطات المنسقة من اجل تحديد أهداف المؤسسة, مع مراعاة الكفاءات الفردية و ذلك عن طريق ادخال نظام تاهيل وتكوين وظائف التسيير<sup>1</sup>.

و من خلال هذا التعريف يتبين انه يشير الى مراقبة التسيير لعملية توحيد و تنسيق الجهود, مع مراعاة جانب الأخلاقيات و الكفاءات الفردية التي تصنع الغارق في طريقة عمل المسير داخل المؤسسة.

كما عرفت مراقبة التسيير بانها : مجموع الاعمال و الإجراءات و الوثائق الهادفة الى مساعدة المسؤولين العاملين في التحكم في أدائهم التسييري لبلوغ الأهداف المحددة<sup>2</sup>. و يتضح من التعريف انه يركز على ابراز الجوانب التنظيمية المتمثلة في الإجراءات و الوثائق لزيادة كفاءة العملية التيسيرية وفقا للاهداف المحددة.

و حسب ايزابيل و لوك كارفاي (Isabelle et Loie de kerviller) هناك تعريف لمراقبة التسيير هما<sup>3</sup>:

- مراقبة التسيير أداة للتحكم في التسيير : باعتبارها مجموعة من الموارد المسخرة من قبل المؤسسة لمساعدة المسؤولين في التحكم في التسيير لتحقيق الأهداف المسيطرة.
- مراقبة التسيير كاداة للإحصاء : باعتبارها مجموعة من التقنيات التي تكمن من الاستعمال الجيد للادوات التسيير, و كذا تحقيق نتائج مطابقة للتقديرات.

من خلال التعريفين السابقين يلاحظ انه تم تقسيم عملية مراقبة التسيير الى أداة للتحكم و تقنية إحصائية لمتابعة الأداء و مقارنته بالتقديرات المسبقة.

و يذهب جارفي (M.GERVAIS) الى اعتبار ان مراقبة التسيير هي العملية التي يتأكد من خلالها المسيريون من ان الموارد موجودة و مستعملة بصفة فعالية و بنجاعة و ملاءمة بما يتماشى مع تحقيق اهداف المنظمة, و ان المساعي و التوجهات الحالية تسير جيدا وفق الاستراتيجية المحددة<sup>4</sup>.

و يركز التعريف على اعتبار مراقبة التسيير بمثابة العملية التي من خلالها يمكن تكييف موارد المؤسسة و استعمالها بأفضل طريقة ممكنة لتحقيق الأهداف المسطرة و عموما تتضمن عملية مراقبة التسيير ثلاثة جوانب أساسية و هي<sup>5</sup>:

<sup>1</sup> هانري بوكان ترجمة : احمد شقرون, "محاسبة التسيير", دار الافاق مصر, 2003, ص 35

<sup>2</sup> Anne Marie KEISER, « Contrôle de gestion », 2<sup>ème</sup> édition, Edition ESKA, Paris, France, 2000, P 16

<sup>3</sup> Isabelle, loie DE KERVILLER, « Le contrôle de gestion » 3<sup>ème</sup> édition, Paris, France, 2000, P 10

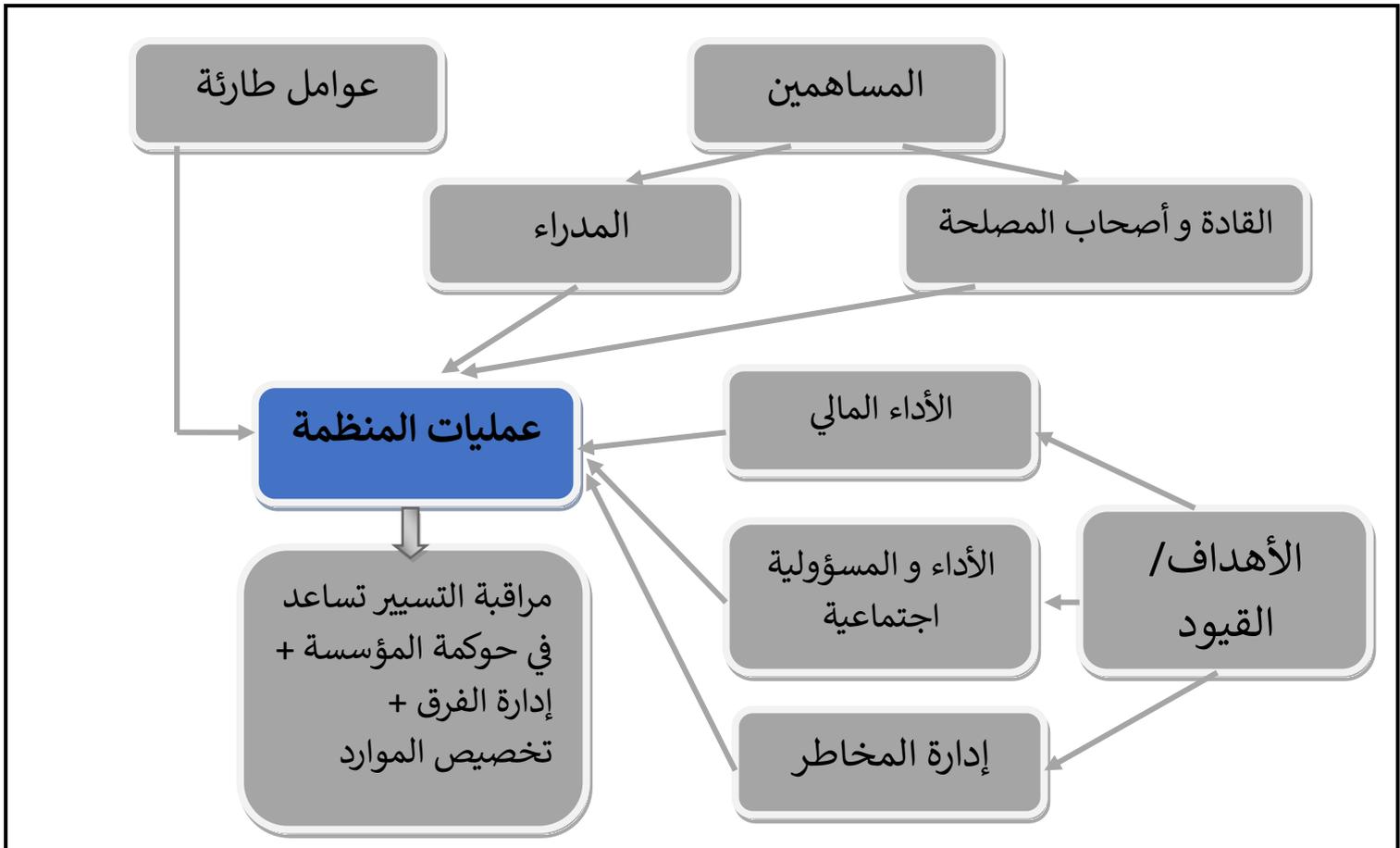
<sup>4</sup> هانري بوكان : ترجمة : احمد شقرون, "محاسبة التسيير", دار الافاق مصر, 2003, ص 35

<sup>5</sup> Isabelle, loie DE KERVILLER, « Le contrôle de gestion » 3<sup>ème</sup> édition, Paris, France, 2000, P 10

- التأكد من انجاز اهداف المؤسسة طبق للخطط, لموضوعية و التحقق من مدى الكفاية في التنفيذ أي استخدام اقل ما يمكن من الوقت و الجهد و المال.
- الاطمئنان الى صحة التصرفات الإدارية في اثناء التنفيذ و الكشف عما يقع من أخطاء او انحرافات و معرفة أسباب ذلك حتى يمكن تجنب الوقوع فيها مستقبلا.
- التحقق من شرعية الاعمال الإدارية التي تمت اثناء التنفيذ و مطابقتها للقوانين و اللوائح النافذة حتى يتم انجاز الأهداف و تحقيق الخطة في اطار من الشرعية الكاملة.

من خلال ما تقدم من تعريفات يلاحظ انها تعكس تطور دور مراقبة التسيير و طريقة تصميمها مع مرور الوقت لتتلاءم مع التغيرات في تركيب المؤسسات و طبيعة نشاطاتها, و منه يمكن للباحث استنتاج تعريف شامل لمراقبة التسيير وفقا للرؤية الحديثة بانها : مجموعة عمليات و الإجراءات و الأدوات التي يمكن إدارة المؤسسة من الاستخدام الأمثل لمختلف مواردها, و الحد من المخاطر الممكنة لبلوغ الأهداف المسيطرة, مع مراعاة ان تتضمن العملية التسييرية الاهتمام بالجوانب التقنية لمتابعة الأداء بمؤشرات المالية و الغير مالية و توافقه مع التقديرات المسبقة, بالإضافة الى متابعة جوانب الضوابط و الاخلاقيات المهنية وفق لما يتطلع اليه قادة المؤسسة و كل أصحاب فيها. و يمكن توضيح ابعاد مراقبة التسيير الحديثة من خلال الشكل الموالي :

الشكل رقم (4) : وظيفة مراقبة التسيير حسب الرؤية الحديثة



Source : claude ALAZARD, Sabine SEPARI, « Contrôle de gestion » , EdDUNOD, Paris, France, 2007, p 32.

### المطلب الثاني : أهمية و أهداف مراقبة التسيير

انطلاقا من اعتبار مراقبة التسيير هي العملية التي تستخدمها إدارة المؤسسة لمعرفة البيئة و الموارد الداخلية و لتحديد الاستراتيجية و الأهداف التنظيمية فذلك يعني انها تأخذ حيزا مهما ضمن الوظائف الداخلية لاي مؤسسة.

### أولا : أهمية مراقبة التسيير

لقيت مراقبة التسيير اهتماما كبيرا من إدارات المنشآت الاقتصادية منذ أمد طويل, و ذلك لاسباب التالية<sup>1</sup>:

- تعقد و تشعب نطاق الاعمال جعل الإدارة تعتمد على التقارير و التحليلات لاحكام الرقابة على العمليات و هذا ما تقوم به مراقبة التسيير.
- الضبط الداخلي و الفحص المتأصل في مراقبة التسيير يقلل من مخاطر و احتمال الأخطاء و الغش.
- التقليل من مخاطر التسيير لاقبل حد ممكن لتنفيذ عملية التسيير بكفاءة المطلوبة, حيث ان مراقب التسيير يعتمد كثيرا على حكمه المهني, و ذلك لكي يتأكد من فعالية برنامج الرقابة الذي يمكنه من ابداء الراي المهني السليم عن وضعية المؤسسة, و هذا يعني ان على المراقب ان يهتم بخصائص الجودة للادوات التي يعتمد عليها من خلال تقويمه للتسيير لتحديد مخاطر الرقابة, و من ثم تصميم الاختبارات التفصيلية التي تمكنه من الحصول على ادلة و قرائن إضافية تمكنه من ابداء الراي المهني السليم عن أداء المؤسسة و مدى وصولها لاهدافها.
- التنظيم و التوجيه و التوزيع الموارد باقل كفاءة و فعالية ممكنة, حيث تتعلق مهام هذه الوظائف بعملية تنفيذ الخطط الموزعة للوصول الى اهداف المؤسسة المرسومة و ان القرارات المتعلقة بالمهام المفكورة تتطلب معلومات مراقبة التسيير الأكثر دقة للوصول الى اتخاذ القرارات السليمة.
- تقييم الأداء و تصحيح الانحرافات : فالادارة تستلم عدة معلومات على الإنجاز الفعلي الذي تم مقارنته مع الخطط المرسومة و تقييم الانحرافات بين الإنجاز الفعلي و التوقعات حيب الخطط الموضوعة و يتم البحث عن أسباب الانحرافات و المتسببين فيها و تصحيحها, و بهذه الطريقة تتم الرقابة على الإنجاز و تقييمه.
- جمع و تحفيز و تنشيط الافراد : فمراقبة التسيير تعمل على توحيد الجهود و العمل على بعث الحيوية في مختلف مستويات السلطة في المؤسسة و تنشيطها عن طريق مكافأة المجتهد و معاقبة المتهاون و كذا تحفيز الافراد و حثهم على بدل اقصى جهدهم.

<sup>1</sup> احمد حسن ظاهر , " المحاسبة الإدارية" , دار وائل للطباعة و النشر, الأردن, 2000, ص 9-10

- توفير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب من اجل اتخاذ القرار.
- التقريب بين معطيات الواقع و ما يجب ان يكون في الاستراتيجية العامة للمؤسسة.
- القائمون على مراقبة التسيير اخصائيون في الأرقام و أدوات القياس يفترض ان يكونو دوما سباقين الى وضع مؤشرات جديدة لقياس تاثيرات مختلف القرارات عن الوضعية التنافسية للمؤسسة و كفاءتها المالية, و حتى معرفة مساهمة المكافآت او الأداء ذو الطابع الكيفي في مسار خلق القيمة.
- مراقبة التسيير تسمح بتنظيم و تعظيم الأثر الرجعي للمعلومات او حلقات التغذية العكسية التي تزود المؤسسة بالمعلومات الضرورية حول تطور وظائفها و تقلبات محيطها, مما يسمح لها بتعديل أهدافها و وسائلها مقارنة بالانجازات, و التأقلم مع محيطها وفق وتيرة منسجمة, و بذلك يمكن اقتراح اربع حلقات في الإجراءات المفيدة بالنسبة للمؤسسة هي : التخطيط, القياس, الرقابة و النمذجة.

و يمكن تلخيص أهمية مراقبة التسيير من خلال قيامها بالخطوات التي تقوم بها من خلال الشكل الموالي :

الشكل رقم (5) : خطوات عمل مراقبة التسيير



المصدر : اعداد الباحث بالاعتماد على :

DEKERVILER Isabelle – DEKERVILER Loic, « Le contrôle de gestion à la portée de tous », 4<sup>ème</sup>éd, ECONOMICA, Paris, France, 2006, P 12

لقد أدى تطور المؤسسات الاقتصادية و اختلاف أنماط التسيير فيها الى زيارة أهمية مراقبة التسيير, حيث انه في بعض المؤسسات الفردية لم تكن هناك حاجة لوجود نظام رقابة على عملياتها, لقيام أصحابها بادارتها بأنفسهم و الهاملهم لكل وظائفها, و عندما كبرت احجام المؤسسات و تعددت مشاكلها و زاد عدد العاملين بيها للقيام بالانشطة المختلفة سواء كانت إنتاجية او تسويقية او تمويلية, فقد تهذر على أصحابها ادارتها إدارة فعلية و صحب ذلك تنازل أصحابها من اختصاصهم في الإدارة و الرقابة مما دعا الى ضرورة إدارة المؤسسة على أسس علمية

سليمة تتضمن المحافظة على أموالها و رسم سياستها و متابعة تنفيذها بسهولة و تحقيق الكفاءة في استغلال الإمكانيات المتاحة و ذلك من خلال<sup>1</sup>:

- تقسيم المؤسسة الى وحدات ادارية, او ما تعرف بمراكز المسؤولية.
- تحديد اختصاصات كل وحدة و سلطات او مسؤوليات المستويات الإدارية.
- وضع القواعد التنظيمية التي تحكم تنفيذ العمليات المختلفة و تضمن تدفقها في ظل نظام رقابة دقيقة.
- تسجيل محمل المؤشرات المالية و غير المالية التي تمكن من قياس أداء كل مستوى من المستويات.
- امداد إدارة المؤسسة بالبيانات التي تساعد في اتخاذ القرارات و رسم السياسات, كذلك فقد تأكد ان وجود نظام للرقابة الى أنشطة المؤسسة ضرورة حتمية تقتضيه الإدارة العلمية الحديثة لاكنساب الميزة التنافسية.

### ثانيا : اهداف مراقبة التسيير

- من خلال التكرق لدور مراقبة التسيير و أهميتها يتضح انها وظيفة ضرورية تساهم بشكل كبير في مساعدة المسيرين على اتخاذ القرار حيث تسعى الى تحقيق الأهداف التالية<sup>2</sup> :
- توفير المعلومات اللازمة التي تحتاجها إدارة المؤسسة لاتخاذ القرارات الإدارية المختلفة و القيام بعمليات التخطيط و رسم السياسات المستقبلية.
  - مساعدة المدراء في توجيه عمليات المؤسسة و الرقابة عليها.
  - العمل على تحفيز المدراء و الموظفين بما يخدم تحقق اهداف المنشأة, و ذلك من خلال التحليل المالي للانحرافات و تقييمها و مدى الدقة في وصول المعلومات بالتكلفة و الوقت المناسب لمستخدميها.
  - قياس أداء مراكز المسؤولية و التأكد من كفاءة العاملين في تحقيق الأهداف باقل تكلفة ممكنة.
  - تقييم الوضع التنافسي للمؤسسة و العمل مع باقي الفريق الإداري لضمان استمرارية الميزة التنافسية للمؤسسة على المدى البعيد.
  - المساهمة في صنع القرارات الاستثمارية و التخطيط للأموال اللازمة و الرقابة عليها بما يضمن تحقيق الأرباح المناسبة.

بالإضافة إلى ما سبق ذكره يرى الباحث ان نظام مراقبة التسيير يعتبر وسيلة قوية لتحقيق اللامركزية فهو غالبا ما يعمل على تخطيط, العمليات و الأنشطة على مستوى كل مراكز المسؤولية في المؤسسة, و من تم قياس أداء ذلك المركز على حدا باستخدام تقنيات مالية و أخرى نوعية (لوحة القيادة مثلا), و ذلك ما يسمح بمنح استقلالية و هامش حرية يتصرف فيه كل مسؤول حسب الصلاحيات المتاحة له.

<sup>1</sup> محمد الصغير قريشي, "واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر", مجلة الباحث, العدد 09, جامعة ورقلة, الجزائر, 2001, ص 166-167

<sup>2</sup> أسامة الحارس, "المحاسبة الإدارية", الطبعة الأولى, دار الجامع للنشر و التوزيع, عمان, الأردن, 2004, ص 28

فلامركزية القرار لم تعد غاية تسعى إليها المؤسسة، بل هي ضرورة حتمية لليسر الفعال للأنشطة، بالإضافة لضغوط المحيط الخارجي، أصبح الأفراد ذوي المؤهلات العليا يرغبون في إبداء رأيهم و في ممارسة عملهم بقدر من الحرية و الاستقلالية و الميل للمشاركة في القيادة إذا أتاحت لهم الفرصة في ظل عمل تشاركي، وهم بهذا يشكلون ضغط داخلي على المؤسسة.

و من هذا المنطلق أصبحت مراقبة التسيير وسيلة أساسية لتحقيق لامركزية القرار في المؤسسة، فإذا لم يكن للفرد أي مجال لحرية الاداء، و كان عليه بذلك يتضمن تنفيذ مهامه ضمن إجراءات محددة، تكون المراقبة المستخدمة هي عبارة عن مراقبة للمطابقة و ليس الكفاءة و الفعالية.

### المطلب الثالث : فعالية نظام مراقبة التسيير

مراقبة التسيير هي عملية مستمرة تمارس على مختلف المراحل و المستويات، و لكي تكون مجدية و ذات فعالية، فانه من الضروري الإعداد و التهيئة المسبقة للإجراء و الظروف السائدة في المؤسسة لتقبل التغيرات اللازم إدخالها على أساليب التسيير المتبعة لكي تتلاءم مع متطلبات المرحلة و البيئة التي تعمل بها المؤسسة و الأفق المستقبلية التي تسعى لتحقيقها.

و لذلك فانه لا يمكن لمراقبة التسيير أن تعمل بصورة فعالة و تصبح نظاما للمعلومات يمكن المسيرين في المؤسسة من اتخاذ القرارات الصائبة ما لم يتم القيام بما يلي<sup>1</sup> :

- تنظيم المؤسسة بصورة تتلاءم مع المستجدات و التغيرات الحاصلة في المحيط الذي تعمل فيه، و ذلك يعني إعادة هيكلة المؤسسة كلما تطلب الأمر بما يتناسب مع مهامها الجديدة، بحيث يتوسع هيكلها ليشمل كافة الوظائف الجديدة التي لم تكن ضمن الهيكل السابقة.
- تبني مبدأ المحاسبة و مكافأة المسيرين و تحفيزهم بسلم الترقية و التأهل.
- تقسيم المؤسسة الى مراكز مسؤولية، بحيث تحدد أهداف كل مراكز و تهيأ له الإمكانيات، و يعين على رأس كل مركز مسؤولا تحدد مهامه و واجباته و صلاحياته تحديدا دقيقا، و تراقب النتائج التي يحققها لمعرفة مدى نجاحه في إنجازها لما كلف به، و هو خاضع للمساءلة بصورة دورية من قبل الإدارة العليا للمؤسسة.
- الاهتمام بالعنصر البشري عن طريق التأهيل و التحفيز، و لتمكينه من استيعاب المعنى الحقيقي للتغيرات و التطورات و التوجيهات الجديدة، و اختيار الاطارات القادرة على تحمل المسؤولية و وضعها في مراكز اتخاذ القرار، بحيث تصبح هذه الاطارات أداة دفع للمؤسسة في انجاز التغيرات المنشود تحقيقه مع البيئة الخارجية و السوق الذي تعمل فيه المؤسسة.
- القيام بتوصيف الاعمال و المهام و هذا يعني انه بعد تحديد مراكز المسؤولية و تعيين الاطارات الكفاءة على راسها، يجب على كل مسؤول ان يدرس و يحلل الوظيفة التي كلف بها، و تحديد ما

<sup>1</sup> خالص صافي صالح، "رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق"، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 265-

هي المهام المنوط به والتي تندرج في إطار وظيفته، و من ثم يتم تحليل هذه المهام ودراسة كل مهمة على حده.

و يرى (محمد رفيق الطيب) انه يجب توفر مجموعة من الشروط الضرورية لتفعيل نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، و تتمثل أهم تلك الشروط في ما يلي<sup>1</sup>:

- حسب توقيت المعلومة المقدمة و صحتها : يعتبر تقديم المعلومات خاطئة مزلتة لعملية اتخاذ القرارات و كثيرا ما يؤدي إلى نتائج أسوء من المتوقع، كما أن المعلومات المتأخرة تفقد معناها و فائدتها جزئيا أو كليا، لذا يقترض في نظام مراقبة التسيير أن يقدم معلومات واضحة و دون حاجة للتفسير.
- سهولة فهم نظام مراقبة التسيير المطبق : إذا لم يفهم المسير أو المسؤول جيدا النظام الرقابي المطبق و طبيعة النتائج و المعلومات التي يقدمها فإنه سيء تفسيرها مما قد يؤدي إلى اتخاذ القرارات الخاطئة.
- القدرة على التحفيز : النظام الفعال هو ذلك النظام الذي يستطيع أن يحفز المسؤولين و الموظفين و يدفعهم إلى تحقيق أهداف المؤسسة دون إهمال أهدافهم الخاصة.
- توافق النظام المطبق و الهيكل التنظيمي للمؤسسة : من شروط فعالية نظام مراقبة التسيير كذلك توافقه مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة و تجاوبه مع انشغالات مسؤولي المراكز.
- التركيز على إستراتيجية و أهداف المؤسسة : كي يقوم نظام مراقبة التسيير فعلا، يجب أن يكون موجهة نحو إستراتيجية و أهداف المؤسسة.

### المبحث الثالث : الآليات الداخلية للمراقبة التسيير

سيتم من خلال هذا المبحث ابراز دور مراقبة التسيير في دعم حوكمة المؤسسة من زاوية مكانتها و علاقتها بالوظائف الداخلية الأخرى، كعلاقتها بمجلس الادارة، التدقيق الداخلي و أيضا مساهمتها في إدارة المخاطر.

### المطلب الأول : مكانة مراقبة التسيير في المؤسسة :

انطلاقا من اعتبار إدارة مالية من الآليات الداخلية لحوكمة المؤسسة، فإن ذلك يتطلب وجود أدوات و وظائف يعتمد عليها هذا المجلس من موقعه للاطلاع على مجريات العمليات في مختلف مراكز و مستويات الهيكل التنظيمي السفلي، و تبرز هنا وظيفة مراقبة التسيير كهمزة وصل تعمل على توصيل المعلومات الضرورية التي تمكن مجلس الإدارة العليا من تتبع أداء المؤسسة و اتخاذ القرارات المناسبة.

<sup>1</sup> محمد رفيق الطيب، "مدخل للتسيير"، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، ص 15

### أولا : تعريف مجلس الإدارة

يمكن تعريف مجلس الإدارة بأنه : " عبارة عن هيكل من الأشخاص يقومون بتوجيه إدارة الشركة و الإشراف عليها و ينتخب أعضائه من طرف المساهمين عن طريق عدد الأصوات المجموعة و المتناسبة عادة مع الأسهم المحمولة<sup>1</sup>, حيث يظهر هذا التعريف أن مجلس الإدارة هو الهيئة التي يتم انتخابها من طرف المساهمين للإدارة و توجيه الشركة بما يخدم مصالحهم.

### ثانيا : دور مجلس الإدارة في المؤسسة

ان مجلس الإدارة الجيد عن طريق مهمة الاشرافية و الرقابية, يضمن للمستثمرين بان راس مالهم يجرى استخدامه من جانب مديري للمؤسسة بطريقة رشيدة, كما يضمن لهم عدم الضياع في حالة إساءة استعماله من قبل المديرين التنفيذيين, باعتبار انه في حالة انفصال الملكية عن الإدارة قد يكون هناك تفضيل هؤلاء لمصالحهم الشخصية على مصالح المستثمرين ما لم يتم مراقبتهم باستمرار<sup>2</sup>, و عموما يتعين على مجلس الإدارة القيام بعدد من الوظائف الأساسية أهمها ما يلي<sup>3</sup> :

- مراجعة و توجيه استراتيجية المؤسسة, خطط العمل, سياسات المخاطرة و الموازنات السنوية, خطط النشاط و متابعة التنفيذ و الأداء و الاشراف العام على الانفاق الراسمالي, وكذلك عمليات الاستحواذ و بيع الأصول.
- متابعة فعالية الممارسات المتصلة باساليب إدارة المؤسسة, و ادخال التعديلات اللازمة عليها وفقا للاحتياج, و كذلك الاشراف العام على عملية الإفصاح عن البيانات و فتوات الاتصال في المؤسسة.
- اختيار المديرين التنفيذيين و تحديد و مراجعة مرتباتهم و القيام عند الضرورة بتغييرهم.

### ثالثا : مكانة مراقبة التسيير في المؤسسة

يعد مجلس الإدارة من اول الاليات الداخلية الرئيسية لحوكمة المؤسسات<sup>4</sup>, حيث و في ظل وجود نظام للحوكمة, فان مجلس الإدارة سوف يقوم بصفة محددة نيابة عن المستثمرين بمسائله المديرين محاسبته عن اداءهم لتحقيق اهداف المؤسسة و مصالح المستثمرين و كل أصحاب المصالح, من خلال وجوب إعطاء درجة كافية من الاستقلال لمجلس الإدارة و يمكنه من المحاسبة عن المسؤولية, و هذا ما يؤدي بالبساطة الى تحسين قدرة الشركة على انتاج الثروة.

ان حوكمة الجيدة للمؤسسات عن طريق اشراف مجلس ادارتها, توفر تخفيضا للتكلفة راس المال الى جانب الثقة في دخول الأسواق و البقاء فيها, و نظرا لأهمية الثقة الى توفرها حوكمة المؤسسات فان

<sup>1</sup> Markj Ickling, « Barriers to corporate Frawd, Nova Sciences publishers »,New york, USA, 2009, P 03

<sup>2</sup> محمد مصطفى سليمان, "دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي و الإداري" : "قراءة تحليلية", المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية, المجلد 05, العدد 01, جامعة ورقلة, الجزائر, 2018, ص93

<sup>3</sup> امين السيد احمد لطفى, " المراجعة و حوكمة الشركات ", الدار الجامعية, مصر, 2010, ص 195

<sup>4</sup> Marc-HUBERT DEPRET, Alain et autre, « Gouvernement d'Entreprise, En jeux Managériaux comptables et financiers », De boeck, Paris, 2005, P 61

المستثمرين يرحبون بتقديم مبالغ أكبر المؤسسات ذات الممارسة الجيدة في الحوكمة عما قد يرغبون في دفعه للمؤسسات ذات الممارسة السيئة<sup>1</sup>.

فالمستثمر المساهم على المدى القصير يعتبر كجامع لارباح الأسهم و على المدى المتوسط و الطويل فهو كمستثمر مسؤول يعهد بامواله الى مدير يامل ان يكون مختصا و نزيها, ولكنه يخضع لسيطرة نشاطه في اطار ما يعرف (بنظرية الوكالة) و لذلك فالمساهم يحرص على مراقبة نشاطات المديرين من خلال هيئات خارجية مستقلة كالمدققين القوانين الخارجين أيضا هيئات الرقابة داخلية برزها هيئة مراقبة التسيير, ففي اطار القيام المديرين بعملية التخطيط الذي يخدم الأهداف الطويلة الاجل المساهمين, فمراقبة التسيير تعمل كمستشار مالي و مترجم لتلك الأهداف الكمية و النوعية, حيث يتحكم مراقب التسيير في الميزانيات التي يتم تكيفها مع البرامج التي يحدها المساهمين المديرين<sup>2</sup>.

كما يبرز أيضا دور الرئيسي لوظيفة مراقبة التسيير كاحدى الوظائف المركزية داخل المؤسسة, اذ تساهم بشكل كبير في التطبيق الفعال في القواعد الحوكمة الجيدة و هذا ما يدعمه روبرت نيوتن انتوني من خلال تعريفه لمراقبة التسيير انها العملية التي من خلالها يتأكد المديرين أن الموارد يتم حصول عليها و استخدامها بكفاءة و فعالية لتحقيق اهداف المنظمة, و تم ذلك من خلال تجميع الهياكل و الهمليات التي تهدف الى المساعدة في التنفيذ السليم لقرارات الإدارة و توجيه السلوك التنظيمي داخل المؤسسة و التحقيق من الاتساق بين الأهداف و النتائج التي تحققت على نحو الفعال.

كما ترتبط فعالية مراقبة التسيير بالإدارة العليا بمدى تنفيذ الأهداف الاستراتيجية و التشغيلية المختارة و تقليل المخاطر على ادنى حد, و هذا يتطلب احتراق استمرارية داخلية و يفترض مسبقا القدرة على التكيف من التغيرات في سياية الإدارة و البيئة الداخلية و الخارجية للمؤسسة.

و بالإضافة الى ما سبق يمكن تحديد الخدمات التي تقدمها مراقبة التسيير الإدارة العليا في الآتي :

- تقديم التقارير الى الإدارة عن نتائج تحليلاتها الاقتصادية و المالية اللازمة الادارة الاستراتيجية للمؤسسة.
- مساعدة المديرين التنفيذيين من خلال تزويدهم بالمعلومات اللازمة للإدارة العليا.
- توفير البيانات و المعلومات عن العمليات الاقتصادية السابقة و التي ستحدث في المستقبل<sup>3</sup>.

و يرى الباحث ان خدمته توفير المعلومات معالجة و ذات دلالة واضحة تعتبر من اكبر الخدمات التي تقدمها مراقبة التسيير للحكم على اثر القرارات الإدارية و المساعدة في اتخاذ قرارات مستقبلية من قبل إدارة المؤسسة, فلكي يكون الإدارة أساسا سليما لذلك يجب ان تكون على دراية بالحقائق عن التغيرات المالية و غير المالية في أحوال المؤسسة و عن نتائج القرارات الإدارية السابقة, و هذا ما توفره خدمات مراقبة التسيير.

<sup>1</sup> محمد مصطفى سليمان, "دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي و الإداري, ص95

<sup>2</sup> امين السيد احمد لطفى , المرجع السابق

<sup>3</sup> Dancela M, Salviani « Carparate Gouvernance, Manegement control and Glabla compétition » Symphanya, Emeging 1 ssues in mangement ISTEI, Bicocca, 2005, P 40

### المطلب الثاني : التدقيق الداخلي و علاقته بحوكمة المؤسسة

يركز أصحاب المصالح على علاقات الإدارة العامة مع الوظائف المختلفة في المؤسسة و تحديد الروابط التي تربط جميع الجهات الفعالة فيها بهدف العمل المشترك لتحسين الأداء الداخلي وإدارة المؤسسة بشكل سليم من اجل التطبيق الجيد لمفهوم حوكمة المؤسسة و لحماية مصالح جميع الاطراف, فعالية هيئات الرقابة و سلوك المديرين التنفيذيين, ونتيجة لذلك فان اليات الحوكمة تؤكد على أهمية التنسيق بين وظيفتي مراقبة التسيير و التدقيق الداخلي وضرورة التكامل بينهما, فارتباط بين اليات الرقابية الداخلية لمفهوم حوكمة المؤسسات و التي تعتبر التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير من أهمها, يعملان باتجاه التفعيل الجيد لذلك المفهوم, و لذلك فانه كل ما كان هناك تعاون و ارتباك بين الوظيفتين بشكل كبير فان ذلك حتما سيعزز التحكم الجيد في المؤسسة<sup>1</sup>.

و لتحقيق هذا الهدف تتمثل المهمة الرئيسية لمراقبة التسيير في تصميم و تطوير النظام معلومات يساعد على التحكم في تسيير المؤسسة , بالإضافة الى تقديم المعلومات ملائمة تساهم في ترشيد عملية اتخاذ القرارات, اما التدقيق الداخلي يعمل على تحقيق من صحة و الجودة هذه المعلومات و من جهة أخرى يمكن ان يقدم التدقيق الداخلي معلومات لفائدة كرقابة التسيير المتعلقة بسوء تسيير داخل المؤسسة حيث تعمل مراقبة التسيير على معالجة هذا المشكل بعد الحصول على توصيات من طرف المدقق الداخلي<sup>2</sup>.

و تشمل مراقبة تسيير مجموعة الاليات و الطرق التي تسمح للمؤسسة بتأكد من ان مواردها تستخدم شروط فعالة, و تأخذ بعين الاعتبار توجهات الاستراتيجية و الأهداف الجارية التي وضحتها الإدارة, فمراقبة التسيير تعد من الوظائف الأساسية في المؤسسة, و قد تطورت من مجرد وظيفة لتحليل التكاليف او الموازنات الى أداة فعالة لقيادة أداء المؤسسة و تحسين عملياتها, و هو ما يجعلها في بعض الحالات خصوصا في المؤسسات الصغيرة الحجم ممقلة لتدقيق الداخلي و متكاملة معه و بالرغم من اختلاف الأساليب العملية في كل منهما, الا ان التدقيق الداخلي يتشابه مع مراقبة التسيير فيما يلي<sup>3</sup>:

- كلا الوظيفتين شاملتان أي انهما تهتمان بكل أنشطة المؤسسة.
- كل من مراقب التسيير و المدقق الداخلي ليس له صلاحيات عملية و انما يقدمان الاقتراحات و التوصيات.
- الارتباط التنظيمي باعلى مستوى اداري يمنحها الاستقلالية.

<sup>1</sup> سامح رفعت أبو حجر, ايمان احمد محمد رويحة, " دور مراجعة الداخلية كالية لتقويم نظم المراجعة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة الشركات في مصر", المؤتمر السنوي الخامس حول المحاسبة في مواجهة التغيرات الاقتصادية و السياسية المعاصرة, قسم المحاسبة, كلية التجارة , جامعة القاهرة, مصر , 2014, ص24

<sup>2</sup> أيوب بو قرورة, عبد الكريم مفراني, " التنسيق بين مراقبة التسيير و المراجعة الداخلية لفرص حوكمة المؤسسات", الملتقى الدولي حول مراقبة التسيير, أداة القيادة و التحكم في الأداء واقع افاق , عنابة , الجزائر, ص12

<sup>3</sup> خراف مختارية, " دور التدقيق الداخلي و المراقبة التسيير في تجسيد الحوكمة", مجلة الابتكار و التسويق , العدد الرابع, جامعي سيدي بلعباس , الجزائر, 2016, ص12

من خلال ما سبق ذكره يتضح مدى التقارب بين مهام مراقبة التسيير و التدقيق الداخلي و التكامل بينهما الا ان ذلك لا يمنع للوظيفتين أوجه الاختلاف يمكن اظهارها من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم (2) : الاختلاف بين مراقبة التسيير و التدقيق الداخلي

مراقبة التسيير	التدقيق الداخلي
الى اين نريد الوصول ؟ و من اين ننتقل ؟	كيف تعمل ما هو موجود ؟ و كيف نحسبه ؟
صورة مستمرة و شاملة	صورة دورية و مفصلة
التوجه نحو المؤشرات عامة	التوجه نحو المشكل, الملاحظة في الميدان و البحث عن أسبابها و نتائجها.
- تخطيط متابعة العمليات و نتائجها - تصميم و تنفيذ نظام المعلومات الأغراض التخطيط و المتابعة. - تحليل ميزانية و وظيفة التدقيق الداخلي	- مراقبة تطبيق الإجراءات و التعليمات و القوانين. - نوعية المعلومات ملاءمة الطرق لشروط تحقيق النتائج. - تدقيق وظيفة مراقبة التسيير
- من اجل التحكم في المستقبل المخطط. - تحليل أسباب الاختلاف بين الماضي و الحاضر (الفروق)	بحث مستمر و عميق في الماضي (الحقائق) من اجل إيجاد فرص تحسين و تطبيقها في المستقبل و الرغبة في التغيير.
- اعداد ( من دون اتخاذ القرار ) بالاستناد الى فرضيات وضحة. - تحليل التكاليف و المنافع.	- البحث عن الوسائل التنظيمية من اجل تحقيق الأهداف . - فحص الأهداف للتأكد من صحة و سلامته طريقة تحديدها و مدى إمكانية تحقيقها.
تحليل مختلف القطاعات في المنشأة ككتلة واحدة	اصلاح كل قطاع على حدى

المصدر: صالح محمد يزيد, اثر التدقيق الداخلي كالية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة, دراسة حالة صيدال خلال الفترة 2015/2010, أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه, تخصص تدقيق محاسبي, جامعة بسكرة, الجزائر, 2016, ص 45

يتضح من خلال الجدول السابق ان هناك اختلاف في ابعاد و مهام كل مراقبة التسيير و التدقيق الداخلي, لكن في نفس الوقت يلاحظ انهما وظيفتين متكاملتين تعملان على تعزيز نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة, حيث ان نطاق و مجال عمل مراقبة التسيير يكون في غالب الأحيان أوسع و يتضمن ثلاثة

مراحل أساسية، فهي تبدأ بتخطيط الأهداف ثم مراقبة و تتبع مدى سير العمليات، لتصل في الأخير الى تقييم النتائج المحققة بالاعتماد على مؤشرات عامة و شاملة، كل ذلك سوف يعمل على مساعدة إدارة المؤسسة في اتخاذ القرارات من خلال اختيار الأدوات التي تتيح للمديرين توجيه الأنشطة بشكل سليم و فعال، في حين تتركز وظيفة التدقيق الداخلي في مرحلتين أساسيتين حيث تبدأ في القيام بمهامها في مرحلة تكون فيها العمليات قد تم البدء بتنفيذها فعلياً، لتصل فيما بعد الى فحص و تدقيق مدى سلامة و دقة العمليات المحاسبية و المالية.

و في سياق التعاون بين الوظيفيتين فان مراقبة التسيير من خلال قيامها بتجميع البيانات و المعلومات و إعداد الميزانيات تعد مصدراً مهماً للمعلومات المالية و المحاسبية التي يعتمد عليها المدقق الداخلي في علمه، و من هذا المنطق يمكن القول ان كل من مراقبة التسيير و التدقيق الداخلي يشكلان آليتين مهمتين في تفعيل الحوكمة.

### المطلب الثالث : مراقبة التسيير و إدارة المخاطر

تعتبر عملية إدارة المخاطر إحدى الركائز الأساسية لحوكمة المؤسسات، حيث يمكن من خلالها تمديد التغيرات و المشاكل و المعوقات التي قد تظهر لدى مسيري المؤسسة، و من ثم العمل على تدارك تلك الثغرات مما يساهم في التحسين المستمر لاداء المؤسسة، و تعد مراقبة التسيير من خلال قيامها برصد مكان الاختلافات و الانحرافات الحاصلة و تفسيرها من اهم العوامل التي تساهم في دعم إدارة مخاطر المؤسسة.

### أولاً : تعريف إدارة المخاطر و أهميتها

يعرف الخطر من الناحية الاقتصادية بأنه إمكانية حدوث شئٍ خطير غير مرغوب به و في نفس الوقت تعني الشئ الذي يمكن ان يسبب الخطر نفسه، و يعرف الخطر أيضاً على انه احتمالية ان نتائج التوقعات خاطئة فاذا كانت هناك احتمالية عالية ان تكون التنبؤات خاطئة، فعند ذلك ستكون درجة المخاطرة عالية ايضاً، اما اذا كانت الاحتمالية منخفضة فان درجة المخاطرة ستكون منخفضة<sup>1</sup>.

يتضح من التعريف السابق بان حدوث الخطر مرتبط بتوقعات قبلية عن مدى احتمالية حدوثه، و يكون ذلك مرهون بمدى كفاءة وظائف المؤسسة في التنبؤ بذلك.

اما عملية إدارة المخاطر فهي عملية موضوعية و منفذة من قبل مجلس الإدارة و مجموعة المساهمين في المؤسسة، كما انها تؤخذ بعين الاعتبار عند وضع الاستراتيجية و في جميع عمليات و نشاطات المؤسسة و هي مصممة لتحديد الحوادث المحتملة التي يمكن ان تؤثر على المؤسسة و لتسيير

<sup>1</sup> فلاح حسين الحسيني، مؤيد عبد الرحمن الدوري، " إدارة البنوك- مدخل كمي و استراتيجي معاصر"، دار و امل للنشر، عمان، الاردن، 2000، ص166

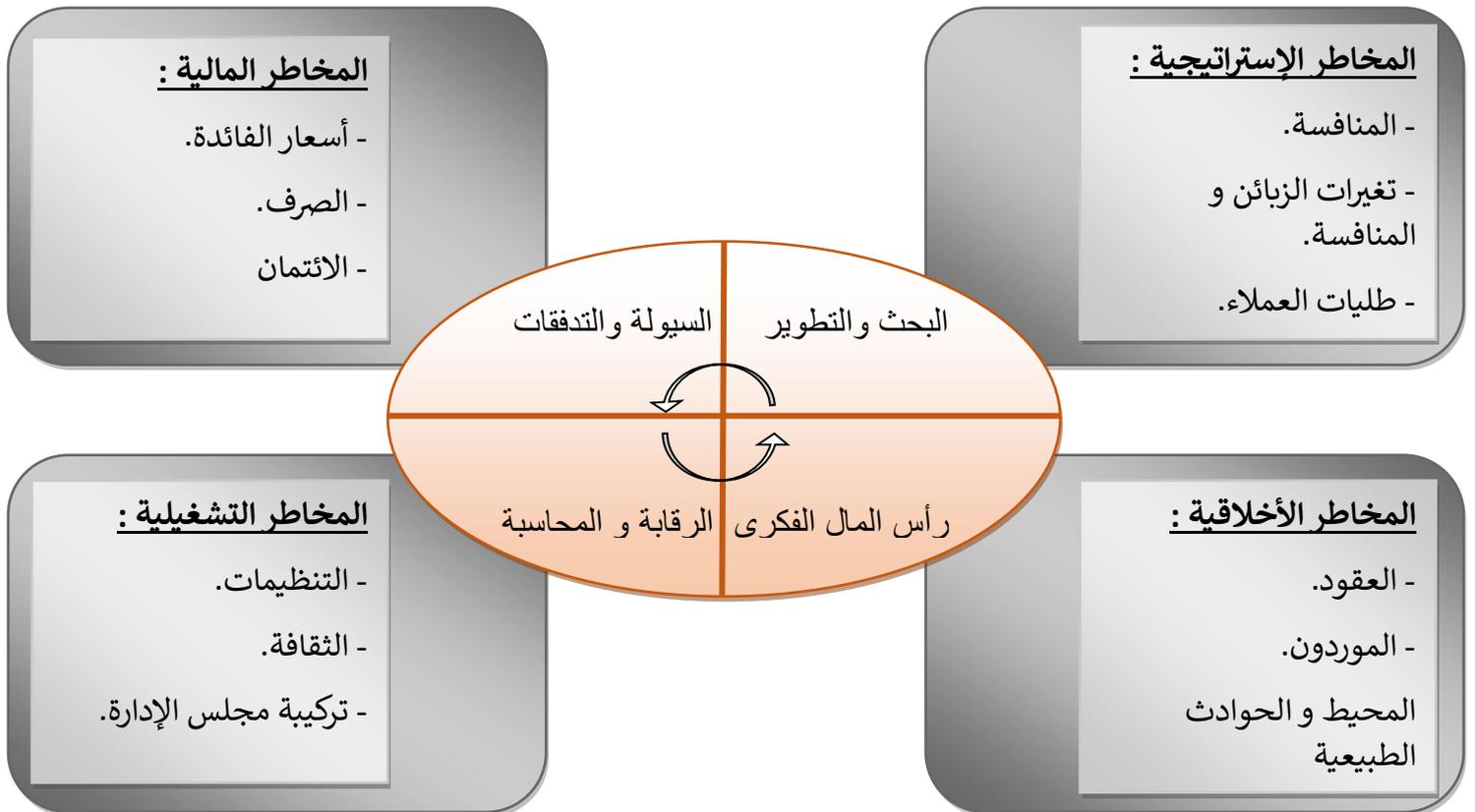
المخاطر ضمن الحدود المقبولة و تهدف الى توفير ضمانات معقولة من اجل الوصول الى الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة<sup>1</sup>.

بناء على ما سبق يمكن تقديم تعريف شامل لادارة المخاطر في المؤسسة بانها :

عملية تتشارك فيها جميع وظائف المؤسسة و هي تعتمد على جمع المعلومات المناسبة و اتباع إجراءات محددة و بناء التوقعات عن مدى احتمالية حدوث احتمالات تؤثر على انجاز الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.

و يمكن توضيح اهم مسببات المخاطر في المؤسسة من خلال الشكل الموالي :

الشكل رقم (6) : مسببات المخاطر في المؤسسة الاقتصادية



<sup>1</sup> IFACI et Price Water coopers, « le managment des risques de l'entreprise », Edition D'organisation, France, 2005, p 15

المصدر : بلعزوز بن علي, " استراتيجيات إدارة المخاطر في المعاملات المالية ", مجلة الباحث, العدد 07, جامعة ورقلة, الجزائر, 2010, ص 332

يتبين من خلال الشكل السابق ان مسببات المخاطر تنقسم الى أربعة اقسام هي المخاطر الاستراتيجية, المخاطر المالية, المخاطر الأخلاقية و المخاطر التشغيلية, وهذا ما يطرح التساؤل عن الخطوات المتبعة في عملية إدارة المخاطر, و ذلك ما سوف يتم التطرق اليه في العنصر الموالي.

### ثانيا : خطوات إدارة المخاطر

- 1- التعرف على المخاطر : هذه المرحلة تشبه القيام بإنشاء خارطة للمخاطر, و تعرف تحديد مدى خطورة و درجة المخاطر الممكنة, وذلك ما يسمح بترتيب تلك المخاطر<sup>1</sup>, و من أدوات التعرف على المخاطر يوجد السجلات الداخلية, استقصاء تحليل المخاطر, خرائط تدفق العمليات, تحليل القوائم المالية, عمليات معاينة المؤسسة, المقابلة الشخصية... الخ, حيث يمكن لهذه الأدوات مقترنة بالخيال الواعي و الفهم الوافي لعمليات المؤسسة ان يشاهد في ضمان عدم تجاهل المخاطر الهامة<sup>2</sup>.
  - 2- تحديد مستويات المراقبة الداخلية المتوفرة : هذه العملية تسمح بالتعامل مع المخاطر, و هي مرحلة تسمح بتطوير و اختيار المراقبة الداخلية المناسبة و الفعالة التي تسمح بتخفيض و تفادي المخاطر, وهنا سيظهر دور إدارة المؤسسة في توعية الموظفين عن حسن الإدارة و التسيير بغية التخفيض من عدد الحوادث.
  - 3- تحديد الاخطار الموجودة و المتوقعة و التعامل معها : المراقبة الداخلية تقضي و تلغي على عدد من المخاطر التي تكون سهلة المعالجة و التعامل معها, و عليه الدور المنوط بالمؤسسة هو الاخذ بعين الاعتبار بضرورة تحديد الاخطار المتوقعة, و تحديد مدى تأثيرها<sup>3</sup>.
  - 4- معالجة المخاطر : تتمثل هذه الخطوة في دراسة التقنيات التي ينبغي استخدامها للتعامل مع كل مخاطرة, فهي المرحلة التي يحدد فيها اتخاذ قرار بسان المخاطر, و من بين هذه التقنيات يوجد التحاشي, الخفض, الاحتفاظ و التحويل, و عند محاورة تقرير ماهية التقنيات الواجب استخدامها للتعامل مع مخاطرة معينة, تدرس حجم الخسارة المحتملة و مدى حدوثها و الموارد التي ستكون مناحة للتعويض الخسارة حال حدوثها عند استعمال تقنية ما, أي تقييم العوائد و التكاليف المرتبطة بكل منهج ثم يتم اتخاذ القرار<sup>4</sup>.
- و يمكن من خلال الشكل الموالي توضيح مراحل إدارة المخاطر :

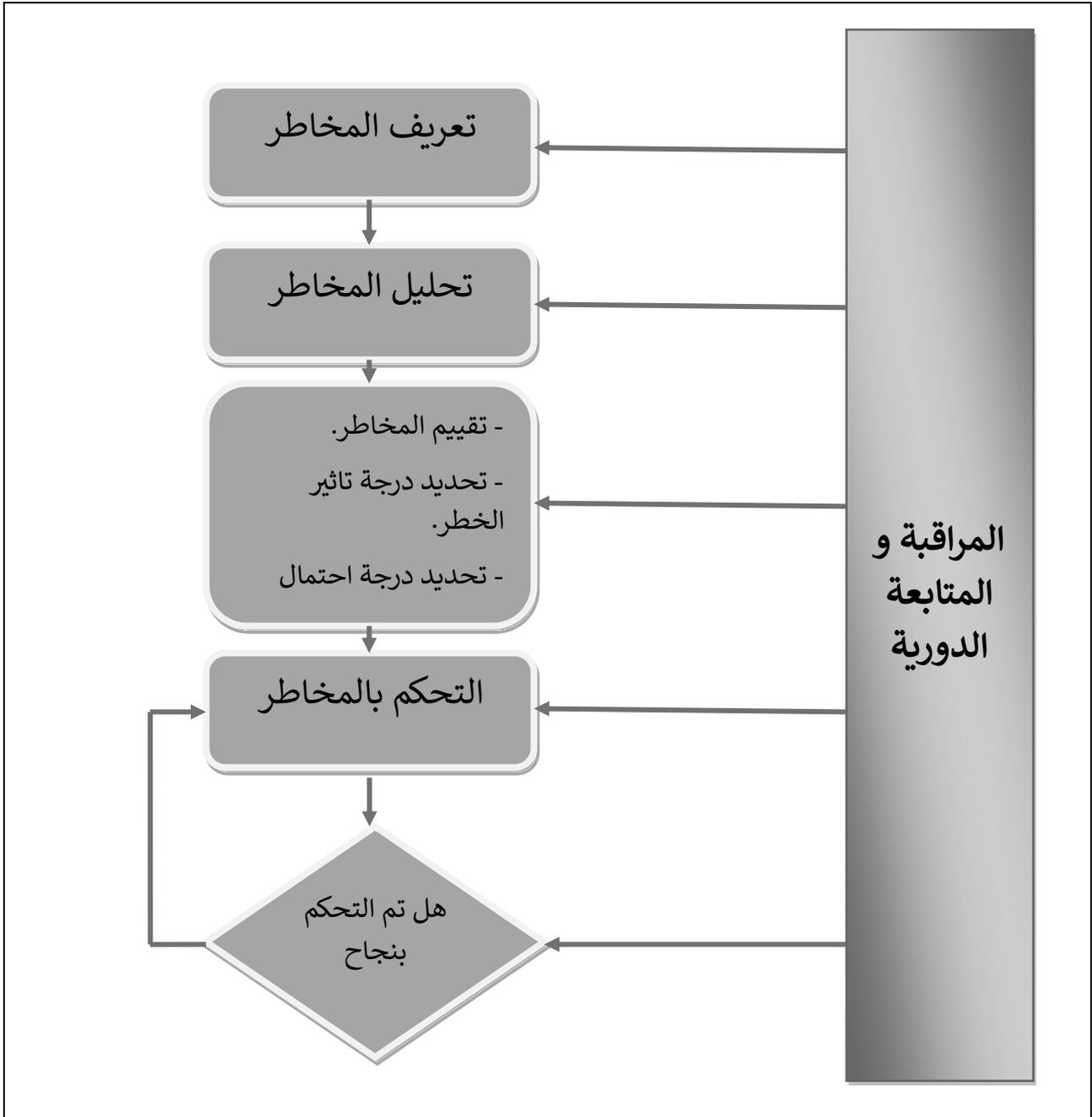
<sup>1</sup> Pierre VERNIMMEN, Fiance d'entreprice, 9<sup>ème</sup> Edition, Dalloz, 2011, p532

<sup>2</sup> طارق عبد العال حماد, " إدارة المخاطر : افراد-إدارات-شركات-بنوك", الدار الجامعية, الاسكندرية, مصر, 2007, ص 60

<sup>3</sup> Pierre VERNIMMEN, Fiance d'entreprice, 3<sup>ème</sup> Edition, Dalloz, 2011, p532

<sup>4</sup> طارق عبد العال حماد, " إدارة المخاطر : افراد-إدارات-شركات-بنوك", الدار الجامعية, الاسكندرية, مصر, 2007, ص 60

الشكل رقم (7) : مراحل إدارة المخاطر



المصدر: عاطف عبد المنعم و اخرون, " تقييم إدارة المخاطر", مركز تطوير الدراسات و المبحوثين  
كلية الهندسة, جامعة القاهرة, مصر, 2008, ص 06

### ثالثا : دور مراقبة التسيير في إدارة المخاطر المؤسسة في اطار الحوكمة

يعتبر مجلس الإدارة المسؤول بصفة أساسية عن إدارة المخاطر و تحميل هذا الدور الى المدراء الاخرين لتسيير المخاطر كل حسب نشاطه<sup>1</sup>, كما يمكن ان تكون وظيفة مستقلة في المؤسسة متمثلة في قسم إدارة المخاطر و التي يترأسها مدير المخاطر بالإضافة الى مساعدينا في ذلك يملكون مؤهلات و مهارات خاصة.

هذا بالنسبة للمؤسسات كبيرة الحجم, اما بالنسبة للمؤسسات صغيرة فقد توكل الى حد المدراء ضمن توصيف وظيفي مهمته إدارة مخاطر المؤسسة<sup>2</sup>.

و على العموم فمهمة إدارة المخاطر لا تكون بالتعامل مع مختلف المخاطر المحتملة فقط, و انما التقليل و العمل على ازالتها<sup>3</sup>, وذلك ما يؤدي الى طماننة المساهمين و أصحاب المصالح ان المخاطر التي تواجه مصالحتهم مفهومة من جانب ممثليهم, و انهم يقومون بالتصدي لها بشكل منهجي منظم<sup>4</sup>.

و انطلاقا من توصيف الخطر على انه الانحراف في النتائج التي يمكن ان تحدث في وقت معين, فانه يقصد بالانحراف هنا ذلك الانحراف الغير مرغوب فيه عن النتائج المتوقعة او التي يامل في تحقيقها, بينما الانحراف المرغوب فيه لا يمثل خطرا لانه غالبا ما يكون انحراف إيجابيا.

و من جهة النظر الرقابية فان الخطر يتمثل في الاثار غير المواتية الناشئة عن الاحداث المتوقعة او غير المتوقعة التي توتر على ربحية المؤسسة و رأسمالها, و هذا ما يراه الباحث يتقاطع مع مفهوم مراقبة التسيير من حيث كونها العملية التي من خلالها يتأكد المسيريون من ان الموارد موجودة و مستعملة بصفة فعالة و بكفاءة بما يتماشى مع تحقيق اهداف المؤسسة, و ان المساعي و التوجيهات تسيير جيدا وفقا للاستراتيجية و الخطط المحددة مسبقا.

فعملية المراقبة هي المرحلة الاولى التي من خلالها يتم الكشف عن الأخطاء و الانحرافات التي يمكن تشخيصها كاخطار في المستقبل, وبالتالي زيادة قدرة المؤسسة على ادارتها و السيطرة عليها او تخفيضها قدر الإمكان, و من ثم فمراقبة التسيير في المؤسسة هي الوظيفة التي من خلالها يمكن الحصول على المعلومات و التقارير التي تساعد على التوصيف الجيد لانواع المخاطر المتوقعة و الممكنة الحدوث في الوقت المناسب.

و عموما ما يتجلى دور هيئة مراقبة التسيير في إدارة مخاطر المؤسسة فيما يلي :

- تقديم اطار عمل للمؤسسة بغرض دعم تنفيذ الأنشطة المستقبلية بأسلوب متناسق و متحكم فيه.

<sup>1</sup> The instiate of Internal Auditors, « laponition paper : The role of internal Auditing in Enterprise-wide risk management, USA, 2009, p02

<sup>2</sup> خالد وهيب الراوي, " إدارة المخاطر المالية", الطبعة الأولى, دار الميسرة, الاردن, 1999, ص15

<sup>3</sup> Eustache Ebondo WAMANDZILA, opcit, p 102

<sup>4</sup> طارق عبد العال حماد, "حوكمة الشركات : المفاهيم, المبادئ, التجارب, تطبيقات الحوكمة في المصارف", مرجع سبق ذكره, ص 342

- تطوير أساليب اتخاذ القرار و التخطيط و تحديد الأوليات عن طريق الإدراك الشامل و المنظم لانشطة المؤسسة, و التغيرات و الفرص السلبية و الاجابية المتاحة لها.
- تخفيض التقلبات في مجال النشاط غير الأساسية.
- حماية و تطوير أصول و سمعة المؤسسة في السوق.
- جمع معلومات كافية عن البيئة الخارجية للمؤسسة.

### المطلب الرابع : مبادئ مراقبة التسيير

سيتم من خلال هذا المطلب تسليط الضوء على مميزات بطاقة الأداء المتوازن كأداة من الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير, وكذلك الموازنة التقديرية فهي تعتبر احدى الأدوات التي تستخدم على نطاق واسع لغرض مراقبة التسيير و هي تندمج ضمن اطار التسيير الاستراتيجي للمؤسسة, و تعد لوحة القيادة من اهم التقنيات الحديثة المستعملة في مراقبة التسيير فهي تمكن المسير من اخذ نظرة شاملة عن وضعية المؤسسة و مدى نجاعة أساليب التسيير فيها من خلال النتائج المحققة.

### أولا : بطاقة أداء متوازن

#### 1-1- نشأة و تعريف بطاقة الأداء المتوازن :

شهدت المقاييس المالية في بداية الثمانيات انتقاد واسعاً, و يرجع تفسير ذلك الى ان حصول المديرين على المعلومات المالية فقط يوجه طاقتهم الى تحسين النتائج المالية قصيرة الاجل, حتى لو كان هذا على حساب الأهداف الطويلة و المتوسطة الاجل في المؤسسة.

تعد بطاقة الأداء المتوازن (Balanced scorecard) من افضل النماذج متعددة الابعاد و الاوسع انتشارا في العالم, وهي عبارة عن نظام قياس أداء يهدف الى تمكين المؤسسة من قياس الأداء نحو متكامل لكونها تدمج بين المؤشرات المالية التقليدية و المؤشرات الأخرى غير المالية, بشكل يضمن لمسير المؤسسة معلومات شاملة و ملائمة عن الأنشطة و العمليات, و هذا ما يزيد من فرص تحقيق النتائج المستهدفة.

و قد عرف كل من روبرت و جونسون بطاقة الأداء المتوازن بانها : " مجموعة من المقاييس المالية و غير المالية التي تقدم للإدارة العليا صورة واضحة و سريعة عن أداء المؤسسة"<sup>1</sup>.

و لاحقا عاد نفس الباحثين و عرفا بطاقة الأداء المتوازن بانها : نظام يعطي مجموعة مترابطة من الأفكار و المبادئ و خارطة طريق شمولية للمؤسسات لترجمة رؤيتها الاستراتيجية, من خلال مجموعة مترابطة من مقاييس الأداء التي لا ينحصر استخدامها في مجال الاعمال فحسب, ولكن لتحقيق الترابط و اتصال الاستراتيجية بالاعمال و تساعد و تنسق الجهود الفردية, التنظيمية و انجاز الأهداف العامة"<sup>2</sup>.

و عرفت بطاقة الأداء المتوازن أيضا انها : " نموذج يعرض طرق متنوعة لإدارة المنظمة لكسب عوائد مرضية من خلال صناعة القرارات الاستراتيجية التي تأخذ بالحسبان الاثار المنعكسة

<sup>1</sup> Robert S.Kapian, David P.Norton, «The balanced scorcard- Meawres the draive Performance », Marvard Business Review, January- Febrwry, Vol 70, Harvard unive rsité, USA, 1992, P 71

<sup>2</sup> Cobbold, Lan, Lawrie, Gavin, «the devlopment of the balanced scorecard as a strategic management Tool : Presented at PMA conference « , boston, USA, 2002, P 01

على كل من المحور المالي، الزبائن و العمليات و المراحل الداخلية و تعلم الافراد, و ان تحليل الأداء و قياسه للمحاور المذكورة يعتمد على تحليل و تشخيص مقاييس أداء مالية و غير مالية لاهداف قصيرة و طويلة الاجل<sup>1</sup>.

### 1-2 - خصائص بطاقة الأداء المتوازن :

يمكن تجميع الخصائص الأساسية التي يميز بطاقة الأداء المتوازن في مجموعة الملامح الأساسية التالية<sup>2</sup>:

- تعد بطاقة الأداء المتوازن نموذجاً رباعي الأبعاد انطلاقاً من الأبعاد الأربعة التي تقوم عليها , و هي بعد الأداء المالي و بعد العلاقات مع العملاء و بعد عمليات التشغيل الداخلية و بعد عمليات التعلم و نمو.
- تقسيم بطاقة الأداء المتوازن كل بعد الى خمسة مكونات رئيسية هي : الهدف الاستراتيجي الفرعي, المؤشرات , القيم المستهدفة, الخطوات الاجرائية, المبادرات و القيم الفعلية.
- تقوم بطاقة الأداء المتوازن على أساس مزج المؤشرات المالية بالمؤشرات غير المالية بهدف التعرف على مدى التقدم نحو تحقيق الأهداف الاستراتيجية كمياً و مالياً.
- تربط بمؤشرات الأداء الأساسية المالية و غير المالية الخاصة لكل بعد مع الأهداف الاستراتيجية الفرعية المستمدة أساساً من استراتيجية تنظيم الاعمال.
- تتسم بطاقة الأداء المتوازن بمحدودية عدد مؤشرات الأداء الأساسية انطلاقاً من خاصية الرشد المحدود و خاصية عدم اتاحة معلومات أكثر من البطاقة التحليلية لمتخذ القرار.
- تقوم بطاقة الأداء المتوازن على أساس مجموعة من الروابط الراسية السببية بين الأهداف الاستراتيجية الفرعية و بعضها البعض و بين المؤشرات الأداء الأساسية, وذلك من خلال ما يعرف بعلاقات السبب و النتيجة التي تتضمنها الخريطة الاستراتيجية.
- توفر نظام معلومات راق و بنية تحتية لتكنولوجيا المعلومات, تتيح استخدام نظر التقارير البرمجية, لتدفق المعلومات راسياً و أفقياً في الوقت المحدد.
- تتطلب بطاقة الأداء المتوازن وجود وحدة إدارية مستقلة في الهيكل التنظيمي, تتبع مباشرة مجلس الإدارة و تتولى الاشراف على إدارة الأداء الاستراتيجي و ربطه مع الأداء التشغيلي.

### ثانياً : الموازنة التقديرية

<sup>1</sup> Ricardo coréa Gomes, joyce liddle, « the balanced scorcard as a performance Management toll for third sector organisation, the cas of arthur banerdes foundation », Brazilian Administration Review, v 16, NH, artor, Brazil, 2009, P 356

<sup>2</sup> معتصم فضل عبد الرحيم, فتح الرحمة, الحسن منصور, "بطاقة الأداء المتوازن و دورها في تقويم الأداء بالصندوق القومي للمعاشات", مجلة العلوم الاقتصادية, العدد 16, جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا, الخرطوم, السودان, 2015, ص67

### 1-2- نشأة و تعريف الموازنة التقديرية :

تعد الموازنة من اقدم الأدوات التي اعتمدت للتخطيط اذ تعود بدايتها الأولى الى عصر سيدنا يوسف عليه السلام في ظل الحضارة الفرعونية, حيث قام باعداد موازنة للقمح المتوقع انتاجه في ذلك العصر ( اعتماد على رؤية الملك حسب ما ورد في القران الكريم), ثم حدد حجم الانفاق و الاستهلاك بناءا على ذلك, وكانت فترة هذه الموازنة طويلة نسبيا ب 15 سنة, سبع سنوات للإنتاج و الاستهلاك و سبع سنوات للاستهلاك فقط و عام للرخاء<sup>1</sup>.

و هذا يعتبر المحاسبة الحوكمة هي الأساس التاريخي الذي نبعث منه فكرة الموازونات التخطيطية, حيث جرت عادة الحوكمات المختلفة منذ زمن بعيد على اعداد ميزانياتها السنوية لتبين تقديرات الإيرادات و المصروفات, و لقد كانت هناك توصيات لبحث وسائل التخطيط للدولة و الرقابة عليها باستخدام الميزانيات التقديرية, كما اعدت الحوكمة الامريكية اول ميزانية عن السنة المنتهية عام 1933 بعد ان اتضح لها انه من المستحيل الاشراف على مالية الدولة دون التخطيط للمستقبل على ضوء الضروف التي كانت عليها.

و قد زاد الاهتمام بنظام الموازونات التخطيطية على اثر ظاهرة التضخم التي شملت دول العالم سنة 1920, الامر الذي اكد ضرورة الاخذ بمبدأ التخطيط للمستقبل في الصناعة, و ترجع أهمية الموازونات التخطيطية الى انها تعتبر اهم الوسائل التي تساعد الإدارة على مباشرة مهامها الرئيسية من تخطيط و تنسيق و رقابة<sup>2</sup>.

و قد تعددت تسميات الموازنة من مرجع لآخر, فهناك من يطلق عليها اسم الموازنة التقديرية, او الموازنة التخطيطية او الموازنة الرقابية, كما يخلط البعض بين لفظ الموازنة (Budger), و الميزانية (Balanc sheet), نتيجة التقارب اللفظي بين المصطلحين في اللغة العربية, فالموازنة تعتبر عمل تقديري لانشطة مستقبلية خلال فترة زمنية معينة, بينما تعتبر الميزانية و التي تتبع عادة بكلمة عمومية, عن المركز المالي الفعلي للوحدة الاقتصادية في تاريخ معين<sup>3</sup>.

و عرفت الموازنة التقديرية بانها عبارة عن : بيان مكتوب بخطط الإدارة عن فترة زمنية مستقبلية, او بمعنى اخر بيان مالي عن الخطة<sup>4</sup>.

كما عرفت أيضا انها : " خطة مالية كمية, تعطي أوجه النشاط المختلفة للوحدة الاقتصادية, لفترة زمنية مستقبلية, و ينظر الى الموازنة على انها ترجمة كمية و مالية للاهداف التي تسعى إدارة الوحدة

<sup>1</sup> نعيمة يحيوي, مرجع سبق ذكره, ص 75

<sup>2</sup> عريوة محاد, " تطبيق أدوات مراقبة التسيير الحديثة في اطار الحوكمة لقياس تقييم الأداء المستدام في القطاع العمومي المحلي – دراسة عينة لبعض المجالس الشعبية البلدية", أطروحة دكتوراه, تخصص علوم التسيير, كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير, جامعي محمد بوضياف المسيلة, الجزائر, 2014/2015, ص 10.

<sup>3</sup> سالم حليس, " دور الموازنة كاداة للتخطيط و الرقابة في مؤسسات المجتمع المدني الفلسطينية", مجلة العلوم الاسلامية, العدد الأول, المجلد الرابع عشر, غزة, فلسطين, 2005, ص 136

<sup>4</sup> الاميرة إبراهيم عثمان, عبد الوهاب نصر على, "المحاسبة الإدارية", الدار الجامعية الجديدة, مصر, 2003, ص 143

الاقتصادية الوصول إليها<sup>1</sup>, حيث يتبين من التعريفين السابقين ان الموازنة التقديرية عبارة عن أداة مالية لتنفيذ خطط الإدارة لمدة زمنية معينة.

ويعرف معهد التكلفة و المحاسبين بانجلترا الموازنة التقديرية انها : خطة كمية و قيمة يتم تحضيرها و الموافقة عليها قبل فترة زمنية محددة, و تبين عادة الإيراد المخطط و المنتظر تحقيقه او النفقات المنتظر تحملها خلال هذه الفترة و الأموال التي تستعمل لتحقيق هدف معين<sup>2</sup>.

يتضح من التعريف السابق انه يركز على البعد الرقابي للموازنة التقديرية في تتبع أداء المسيرين و تنفيذ الخطط بشكل جيد من خلال المقارنة بين المخطط له و ما تم تحقيقه فعليا.

وكخلاصة لمختلف التعريفات السابقة يمكن استنتاج ان الموازنة التقديرية عبارة عن :

- ❖ أداة فعالة للتخطيط.
- ❖ تقدير كمي و قيمي لنشاطات مستقبلية.
- ❖ تعبر عن اهداف المؤسسة لفترة زمنية معينة.
- ❖ أداة لاحكام الرقابة على الأنشطة و تقييم الأداء المسؤولين في المؤسسة.

### 2-2- الموازنة التقديرية كمدخل لحوكمة المؤسسة :

توجد عدة مزايا للموازنة التقديرية تجعل المؤسسة الاقتصادية تعتمد عليها في دعم تطبيق الحوكمة ومنها<sup>3</sup> :

- التخطيط الدوري لكافة الانشطة : حيث يستدعي الامر حصر أنشطة المؤسسة و التعرف على الكيفية التي تتم بها إنجازها بكفاءة و فعالية, حيث يؤدي ذلك الى الاستقلال الأمثل للموارد, و يجعل هذا التخطيط الاهتمام الازم من قبل المسؤولين لانجاز الأهداف المطلوبة, حيث تكون هناك رقابة و تقييم لادائهم.
- خلق روح التعاون بين الافراد : يتطلب اعداد الموازنة التقديرية عادة تضاف الجهود لغرض تبادل الأفكار و المعلومات بين العاملين داخل المؤسسة مما يؤدي الى تلافي الأخطاء و التعارض مع الأهداف المخططة, و هذا ما يشجع روح التعاون و الشعور بالمسؤولية.
- تحقيق الوعي لدى العاملين بترشيد الانفاق : يعد هذا السبب احد المؤشرات لقياس الأداء حيث التوازن بين الانفاق و بين الموارد يجعل من المؤسسة تسير بصورة موجهة نحو اهدافها, و هذا لا يتحقق الا بتنمية الوعي لدى العاملين بزيادة حرصهم على استغلال الموارد المخصصة استغلالا امثلا.
- التعرف على المصادر التمويل الخارجية و الكيفية التي يتم بها التسديد كذلك معرفة التدفقات النقدية الداخلية : من خلال عمليات البيع بالاجل او تنفيذ الخدمات بموجب التعهدات و

1 محمد أبو ناصر, "المحاسبة الإدارية", الطبعة الاولى, دار وائل للنشر و التوزيع, عمان, الاردن, 2003, ص 332

2 محمد فركوس, " الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير ", ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر, 1995, ص 04

3 سليمان سفيان, مجيد الشرع, " المحاسبة الإدارية", دار الشروق, عمان, الاردن, 2002, ص 256-257

المتطلبات التعاقدية او القانونية, و تتعرف إدارة المؤسسة عن طريق الموازنة التقديرية على الالتزامات المترتبة على المؤسسة تجاه الغير وكذلك التزامات الغير اتجاه المؤسسة.

أخيرا و تاسيسا على ما سبق يمكن القول ان الموازنة التقديرية كخطة مالية تهتم بالمؤشرات الكمية, فهي من اهم الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير التي تستعمل في مجال التخطيط, فمن خلالها يمكن ترجمة الأهداف و النوايا الى ارقام معبرة, بالإضافة الى دورها في التنسيق, الرقابة و التحفيز, فتطبيق الموازنة التقديرية يجعل دارة المؤسسة و المساهمين و حتى أصحاب المصالح على اطلاع مستمر بمدى نجاح المسيرين في تجسيد خططهم الكمية التقديرية على ارض الواقع, و هذا ما يساهم في دعم التطبيق الجيد لحوكمة المؤسسة.

### ثالثا : لوحة القيادة

#### 1-3- تعريف و تطور لوحة القيادة :

لقد كان اول ظهور لهكرة لوحة القيادة في ثلاثينيات القرن العشرين, على شكل متابعة للنسب و البيانات الضرورية التي تسمح للمسير او القائد بمتابعة تسيير المؤسسة نحو الاهداف المحددة و ذلك عن طريق مقارنة بين النسب المتحصل عليها و النسب المعيارية, ليتطور فيما بعد هذا المصطلح بالولايات المتحدة الامريكية عام 1948, حيث كان المعمول به من طرف المؤسسات التي تقوم على نظام تسيير التقديري و قد اختلفت تسمية هذه الأداة منذ بداية ظهورها فعرفت ب "جدول التسيير", "جدول المراقبة و لوحة القيادة", الا ان اجل التعريفات المقدمة لهذه الأداة لها معنى واحد.

و قد قدمت مجموعة من تعريفات للوحة القيادة هي مجموعة من المعطيات التلخيصية التي تعلمنا و تبلغنا عن درجة تحقيق الأهداف الرئيسية للمنظمة و هي أداة فعالة لقيادة و توجيه المنظمة.

تسمى المعطيات الملخصة بمؤشرات التسيير و هي تقوم على ماهو تقديري و تسمح لوحة القيادة بالكشف السريع عن الانحرافات لتصحيحها في الوقت المناسب<sup>1</sup>.

#### 2-3- خصائص لوحة القيادة

تعتبر لوحة القيادة أداة حديثة لمراقبة التسيير في اغلب الأحيان تخص الاجل القصير و عموما نجدها تتميز بالخصائص التالية<sup>2</sup>:

- الدورية : و تتعلق بديناميكية لوحة القيادة و مدة تحسين المعلومات التي تحتويها عن نشاطها المسؤول و يمكن تميز بين عدة الاشكال : يومية-اسبوعية, شهرية, سنوية.

<sup>1</sup> رحيب حسين, بو نقيب احمد, "دور لوحة القيادة في دعم الفعالية مراقبة التسيير", مجلة أبحاث الاقتصادية و إدارية, العدد4, كلية العلوم الاقتصادية, جامعة محمد خيضر, جامعة بسكرة, الجزائر, 2008, ص58  
<sup>2</sup> بن لخضر محمد العربي, "دور لوحة القيادة في تحسين القرارات التسويقية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية", أطروحة دكتوراه في علوم التسيير المؤسسات, كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير, جامعة تلمسان, الجزائر, 2015, ص 14-15

- التقدير الكمي : عادة ما تكون المعلومات الموجودة في لوحة القيادة تحمل طابعا كميا و ذلك لتسهيل القياس و المقارنة من اجل إيجاد الانحراف بين الأهداف و النتائج الحقيقية.
- السرعة : تتميز لوحة القيادة بسرعة في وصولها الى المسؤول لجعل المعلومات مناسبة لتقييم الأداء و بتالي السرعة في اتخاذ الإجراءات التصحيحية.
- الانتقاء : و ذلك بانتقاء مؤشرات و معلومات معينة و منفق عليها لكل مركز مسؤولية و هذا حسب اهداف و خصائص و طبيعة كل مسؤول.
- وجهة النشاط : من خلال احتوائها على التعاليق و المخططات الأنشطة, فتقييمها يجب ان يقيم للتغيرات و يستجيب لخصائص المسير أهمها خاصية القيادة من خلال اعتمادها كأداة مساعدة على التذكير و تسمح باعطاء نظرة شاملة و مدققة على المؤسسة.
- أداة تلخيصية : فهي تشمل فقط على المعلومات الضرورية لقيام كل مسؤول بتشخيص سريع لتقدم العمليات الواقعية تحت مسؤولياته.
- أداة الاستعمال المتداول : طبيعة الاستخدام للمتكور للوحة القيادة يستوجب خاصة سهولة الفهم و الوضوح للتحقيق الاتصال الجيد بين المسؤول و معاونين.

### الخلاصة :

تم التطرق من خلال هذا الفصل الى ان مفهوم حوكمة المؤسسة فرضته و ساهمت في ظهوره عدة عوامل أبرزها الفضائح و الانهيارات المالية و الاقتصادية التي مست العديد من كبرياء الشركات العالمية في السنوات السابقة, انفصال الملكية عن الإدارة و ما يترتب من ذلك من مشاكل بين ملاك المؤسسة و مسيرتها, إضافة الى ذلك ظاهرة العولمة المالية و الاقتصادية و ما تجره من تحرر و انفتاح اصبح يختم على الاقتصادية و المؤسسات الاقتصادية اكتساب المزيد من الصلابة التي تمكنها من تفادي الازمات, و بالتالي تعزيز تنافسيتها في الأسواق المحلية و الدولية.

كما تم التوصل الى مراقبة التسيير, و قد تم التطرق الى ان هذا المفهوم لطالما ارتبط بالتغيرات في حجم و هيكل المؤسسة الاقتصادية و التغيرات المحيطة بها منذ بداية القرن العشرين فقد تحولت مراقبة التسيير مع مرور الوقت وسيلة للجزاء و العقاب الى وسيلة لتفعيل مزيد من الحوار و التحفيز و المساعدة على اتخاذ القرار, فحسب الرؤية الحديثة لها هي تعتبر نظام متكامل للمعلومات تمد إدارة المؤسسة بما تحتاجه لتحديد مدى قدرتها على استغلال مواردها, كما تتيح لها الرقابة الكافية و التحكم الجيد في نشاطها و أدائها.

تعتبر مراقبة التسيير كاحدى الاليات الداخلية لحوكمة المؤسسة تتضمن الكثير من المداخل و الابعاد التي يمكن من خلالها ان تساهم في دعم و تفعيل التطبيق الجيد لنظام حوكمة المؤسسة, إضافة الى الأدوار و الابعاد المتعددة التي تتميز بها وظيفة مراقبة التسيير تسمح لها بلعب دور فعال و مهم في دعم نظام الحوكمة, انطلاقا من اعتبارها وظيفة للحكم عن مدى كفاءة و فعالية الإدارة في توجيه و قيادة أداء المؤسسة, و أيضا تأثيرها من خلال تفاعلها مع مختلف الاليات الداخلية الأخرى لنظام الحوكمة, فمراقبة التسيير من خلال الخدمات المتعددة التي تقدمها تساهم في تنفيذ استراتيجية المؤسسة و دعم القرارات مجلس الإدارة و الإدارة العليا.

و هذا و قد تم أيضا من خلال هذا الفصل استعراض إمكانية ان تلعب تقنيات مراقبة التسيير المتمثلة في لوحة القيادة و الموازنة التقديرية و بطاقة الأداء المتوازن دورا فاعلا في تجسيد حوكمة المؤسسة, من خلال الأهمية التي تلعبها التقنيات كمؤشرات تساعد في تتبع و مقارنة النتائج لاعطاء صورة واضحة عن وضعية المؤسسة وفقا لعدة ابعاد.

# الفصل الثاني :

## دراسة حالة مركب سونطراك

### تمهيد :

قد تناولنا الجانب النظري الإطار المفاهيمي لأعمال نهاية السنة ثم تطرقنا بعدها لدراسة نظرية عن المعالجة المحاسبية لمختلف العمليات و بما ان الدراسة النظرية لا تحقق الهدف المرجو ما لم تكن مرافقة بدراسة تطبيقية ماخوذة من الواقع اخترنا شركة سونطراك لتكون محل دراستنا حيث تعد قلب اقتصاد الجزائر و مركز الأول في افريقيا و البحر الأبيض المتوسط.

لذا في هذا الفصل سنختص بدراسة مفصلة عنها الى جانب عرض هيكلها التنظيمي فذي المبحث الأول و لاستكمال هذا الموضوع سنلحق دراستنا بمبحث ثاني من اجل إعطاء صورة تطبيقية عن أهمية مراقبة التسيير في تبني الحوكمة المؤسسة اسقاطا لما جاء في الدراسة النظرية.

### المبحث الأول : مدخل عام حول مؤسسة سونطراك مركب GL2/Z

#### المطلب الأول : نشأة مؤسسة سونطراك

سونطراك شركة حكومية جزائرية أنشئت لنقل و تسويق المحروقات, و تحولت لاحقا الى مجموعة بترولية و غازية ضخمة توفر الجزء الأهم من عائدات البلاد من العملة الصعبة, و تصنف ضمن كبريات الشركات المقاولات على الصعيد الافريقي.

#### أولا : ظروف النشأة

تأسست الشركة الوطنية لنقل و تسويق المحروقات (سونطراك) نهاية عام 1963 تجسيدا لرغبة السلطات الجزائرية في السيطرة على الثورة البترولية للبلد المستقل حديثا انذاك (5 جويلية 1962). و هدفت السلطات من انشاء الشركات لتوجيه الثورة البترولية لخدمة التنمية الاقتصادية و الاجتماعية, وجعلها رافعة لتأميم القطاع النفطي الخاضع حينها لفرنسا القوة الاستعمارية السابقة.

#### ثانيا : المهام الاستراتيجية لمؤسسة سونطراك

تتمثل مهام مؤسسة سونطراك فيما يلي :

- البحث و التنقيب عن الابار البترولية.
- تنمية و استغلال الحقول البترولية.
- تكرير المنتجات البترولية.
- نقل المحروقات (عملية التسويق)
- المبادلات التجارية للمنتوجات البترولية.

#### ثالثا : مسار و اهداف مؤسسة سونطراك

• مسار التوسع :

في مسعى لاثبات وجودها, اطلقت الشركة الناشئة في عام 1964 انبوبها النفطي الأول بمسافة 800 كيلومتر, و ربط بين منطقتي ارزيو (غرب) و "هاود الحمرا"

و في نفس الفترة, أطلقت الجزائر أول مشاريعها في مجال استكشاف و استغلال الغاز الطبيعي, فتأسست الشركة الجزائرية للميثان السائل بطاقة إنتاجية أولية بلغت نحو ملياري متر مكعب في السنة.

و في عام 1965 توصلت الجزائر و فرنسا الى اتفاق حول ملف المحروقات تضمن إقامة تعاونية صناعية بين شركة تمثل الطرف الفرنسي و الحكومة الجزائرية, مما أتاح للدولة الجزائرية توسع أنشطتها الإنتاجية و منحها قدرا اكبر من المشاركة في تسيير قطاع المحروقات.

و في ضوء هذا الاتفاق, اطلقت سونطراك اول مشاريعها الاستكشافية بعد ان كان دورها في السابق محصور في النقل و التسويق, وبناء على هذا التوسيع تمت مضاعفة راس مالها عشر مرات ليبلغ 400 مليون دينار جزائري.

### • دخول الأوبك :

مع بداية عام 1969 كانت الجزائر قد حققت إنجازات كبيرة في مجال استكشاف المحروقات و عثرت على مخزونات كبيرة من الغاز, خاصة اثر اكتشاف حقل العادم الى الجنوب الشرقي من حاسي مسعود في 1968.

و في نفس الفترة حصلت سونطراك على رخصة نقل الغاز المنتج في حاسي أرمل إلى سكيكدة عبر خط من الأنابيب تعود ملكيته أصلا لفرنسا, و توج هذا المسار التصاعدي في الإنتاج و التسيير بدخول الجزائر منظمة الدول المصدرة للنفط (الأوبك) عام 1969.

و تماشيا مع الوضع الجديد بوصف الجزائر بلدا مصدرا للنفط, قامت سونطراك باطلا أولى عمليات الاستكشاف بوسائلها الذاتية, و جرت هذه العمليات في حقل "البروما".

### • تأميم المحروقات :

تعززت مكانة سونطراك في النسيج الاقتصادي الوطني بتأميم الحوكمة الجزائرية لقطاع النفط في فيفري 1971, فمع التأميم وجدت الشركة نفسها أمام تحدي توسيع أنشطتها بسرعة لتشمل كافة المنشآت النفطية على التراب الجزائري الشاسع.

و تجاوب مع الحركة التي أوجها قرار التأميم, اقتنت الشركة أول مركب لتسيل "الميثان", و شرعت في تشغيل مركب الغاز المسال في سكيكدة و مصفاة النفط بارزيو.

و بطول 1975, كانت الشركة قد طورت أنشطتها لتشمل جزءا هاما من المشتقات البتروكيميائية, و هكذا أقامت و حدثين لتحويل المواد البلاستيكية في سطيف (شمال شرق) و شلف.

و مع توسع أنشطة الشركة و تنوعها, بات حتميا وضع مخطط توجيهي لرسم معالم المستقبل, فاطلق مخطط تقييم قطاع المحروقات عام 1977, و وضع في صدارة أهدافه رفع معدلات الإنتاج من البترول و الغاز مع منح أهمية إضافية للمشتقات البتروكيميائية.

نظرا لأهمية الغاز الطبيعي كثروة تعتمد عليها الصادرات الجزائرية لجلب العملة الصعبة, و زيادة في ميدان مدفوعاتها, و استخدامه اليومي في الأوساط العائلية, قررت مؤسسة سونطراك انشاء مركب صناعي يقوم بتمميع الغاز الطبيعي الاتي من ابار حاسي الرمل الى بروبان – البروبان- البوتان – غازولين, يدعى GNL2/Z المركب الصناعي لتمميع الغاز الطبيعي.

احدث مصنع لتمميع الغاز الطبيعي في الجزائر حيث تم ابرام عقد مع شركة pollmank Elloco الامريكية لانشاءه في 09/07/1976 تم اطلاق اشغاله الهندسية في 15/04/1977 و انجز لتمميع 41.251 مليون م<sup>3</sup> من الغاز الطبيعي يوميا و الاتي من الحقول الغازية لحاسي الرمل, و كان اول ارسال للغاز الطبيعي المميع في 10/07/1981

### المطلب الثاني : موقع المركب GNL2/Z

يقع المركب GNL2/Z في الشمال الشرقي في بلدية بطيوة على بعد 2 كلم و على 40 كلم من ولاية وهران, بالتحديد في المنطقة الصناعية ارزيو على بعد حوالي 8 كلم غرب ارزيو, يتربع على مساحة 70 هكتار, تتكون من ثلاثة مناطق :

- المنطقة الصناعية للإنتاج.
- المنطقة الصناعية للمنتوجات اللازمة لحماية الإنتاج ( الهواء, بخار الماء, الكهرباء).
- المنطقة الصناعية لتمميع الغاز من 6 قطرات لعبور الغاز المميع بسعة انتاج متوسطة 11000 متر مربع من الغاز الطبيعي يوميا.

- اذا نظرنا الى حلقة الإنتاج نجد انها تحتوي على العناصر التالية :

- 22 مرجل ( chaudières سعة اجمالية تقدر ب 2760 طن في الساعة ).
- 03 وحدات لانتاج الكهرباء بسعة الوحدة 60 ميغا واط.
- 03 وحدات لانتاج البخار بسعة الوحدة 135 طن في الساعة.
- محطة لضخ ماء البحر بسعة 19800 م<sup>3</sup>/الساعة.
- محطة هوائية بسعة 5100 م<sup>3</sup>/الساعة.

الوحدة ب 54000 م<sup>3</sup> / يوميا موزعة كالتالي :

- ✓ البروبان : 623 طن يوميا.
- ✓ البوتان : 448 طن يوميا.
- ✓ الغازولين : 168 طن يوميا.

- اما في ما يخص التخزين فنجد :

- 3 خزانات لتخزين الغاز الطبيعي المميع سعة الوحدة 12500 م<sup>3</sup>.
- مضخة الغاز الطبيعي بسعة 29000 م<sup>3</sup>
- رصيفين للتصدير تحتوي على 10 انابيب تحميل (هذين الرصيفين) يستقبلان البواخر الاتية من الخارج حيث يصدر الغاز الطبيعي المميع و الغازولين للولايات المتحدة الامريكية وأوروبا اما البوتان فيستخدمه المركب GNL1/Z.
- 09/01/1981 اول انتاج للمركب.
- 20/07/1981 اول تصدير للمركب.

### المطلب الثالث : تنظيم مصالح مركب GNL2/Z

ان نشاط هذا المركب يمارس من طرف هيئات مختلفة لكنها مرتبطة بينها, فاذا نظرنا اليها من ناحية تسلسل المسؤوليات نجد :

- على المستوى الأعلى : المديرية العامة.
- على المستوى المتوسط : ما يسمى بمركز النشاط مثل الورشات و المكاتب.

- على المستوى الأدنى : ما يسمى بمركز الشغل مثل العمالة في الصيانة, ويمكن تقسيم هذه الوظائف كما يلي :

- ✓ وظائف المراقبة تتضمن كل المالية, مصلحة التقنيات و مصلحة الامن.
- ✓ وظائف الاستغلال تتضمن مصلحة الانتاج, مصلحة الصيانة و مصلحة التمويل.
- ✓ وظائف التسيير تشمل الإدارة, مصلحة الوسائل العامة و مصلحة الموارد البشرية.

❖ وصف قسم المالية :

هذا القسم له وظيفة تتبع العمليات المالية و القانونية للمركب و فيه أربعة مصالح :

✓ مصلحة المحاسبة العامة :

ان المحاسبة العامة تسمح بمتابعة اليومية التي تقوم بها المؤسسة و وضع الملاحظات اللازمة الخاصة بنشاكلها و تنقسم الى ثلاث فروع هي :

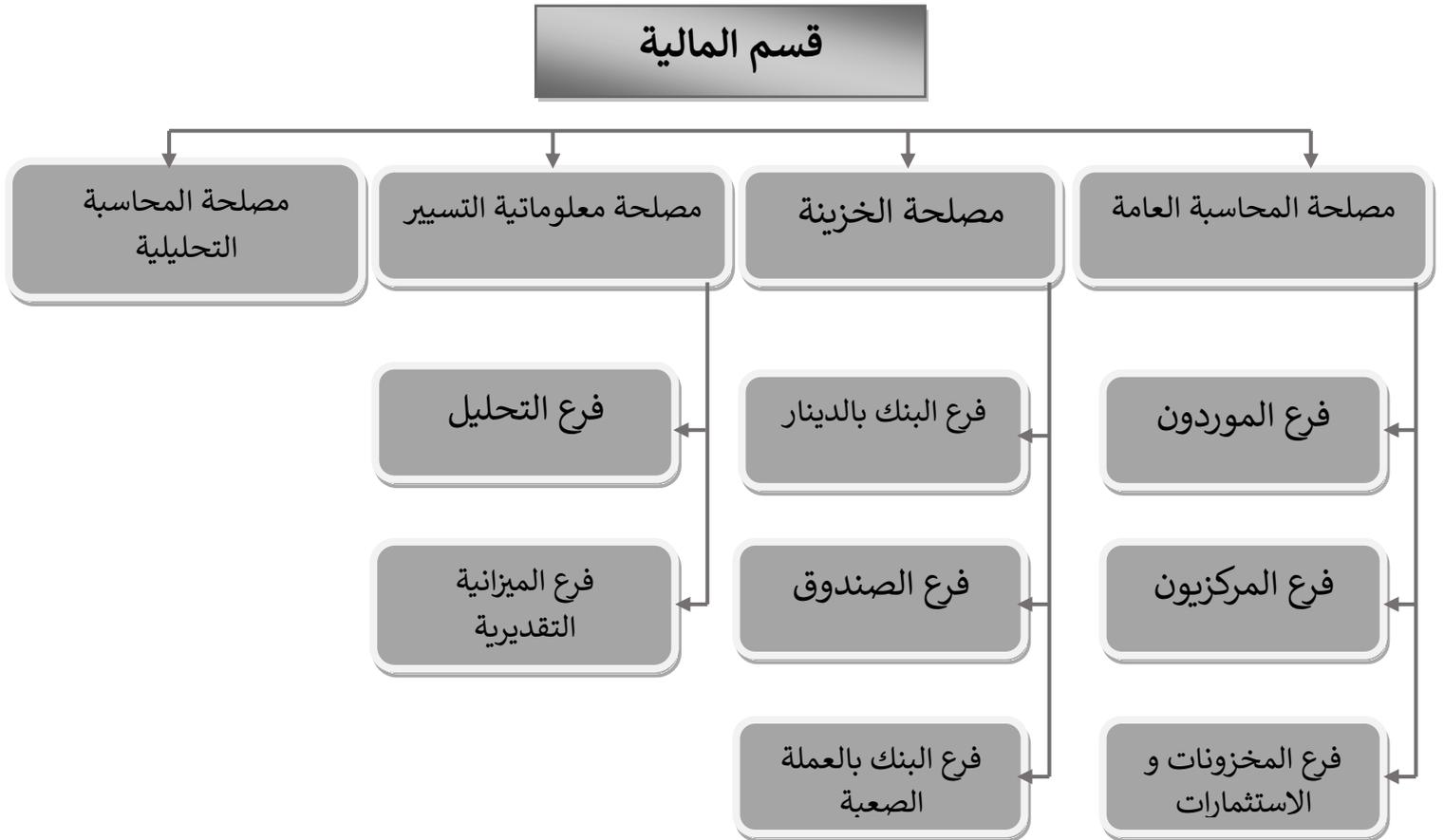
- فرع الموردون : ان قسم الموردون يتابع و يسير ارقام الحساب لجميع المشتريات الداخلية و الدولية و مراقبة المعلومات المقدمة الى مركز الحساب و تحليل الحسابات.
  - فروع المخزونات و الاستثمارات : يهتم بالمتابعة المحاسبة لمعاملات المخزونات و الاستثمارات و تمكن مهمته في المقارنة ما بين دفاتر المحاسبة الموجودة في نظام التسيير المالي (SYGEF) و التقارير لاستخراج الفوارق و الانحرافات من اجل تسوية القيود بين مصلحة المخزون و مصلحة المحاسبة, و يتكون هذا الفرع من دائرتين :
    - ✚ دائرة الوسائل العامة : هذه الدائرة تتكلف بكل العمليات المتعلقة بالتجهيزات و المعدات المكتبية.
    - ✚ دائرة التمويل : تنحصر مهمتها في امداد المركب بمختلف مواد الغيار و مواد الكيمائية.
  - فرع المركزية : يكمن دورها في تقديم كتابة الميزانية, محاسبة الأجور و الرواتب و متابعة السلفيات و المنح.
    - ✓ مصلحة معلومات و التسيير :
- يقوم هذا الفرع بانشاء الميزانية السنوية و المخطط المتوسط الاجل للمؤسسة و كذلك يهتم بمحاسبة التحليلية و تنقسم هذه المصلحة الى :
- فرع التحليل : مهنته تقديم تقارير و تحليل الفروقات حسب القيم المحققة.
  - فرع الميزانية التقديرية : هذا الفرع مكلف بتقديم المخطط السنوي.
  - ✓ مصلحة الخزينة :
- ينشغل بالتغير الجاري لخزينة المركب, و يسهر على وسائل الدفع اذا كانت مستعملة بطريقة صحيحة و تنقسم الى ثلاث فروع :

- فرع البنك بالدينار : يعالج هذا الفرع المعاملات فواتير المستخدمين (فواتير العمال), تحقيق جميع العمليات بالدينار.
- فرع البنك بالعملة الصعبة : تحقيق جميع العمليات بالعملة, ويراقب الملفات المقدمة من مصلحة التكوينات اذا كانت متوقفة.
- فرع الصندوق : يقوم بتسوية اجور العمال المؤقتين و التطبيقات الممنوحة مصلحة المحاسبة التحليلية.

✓ مصلحة المحاسبة التحليلية : تقوم هذه المصلحة بتحليل حسابات التسيير الممثلة, حسابات الأعباء و حسابات النتائج كما يقوم بحساب التكلفة المردودية و تسجيل و تقييم المصاريف الشهرية.

❖ الهيكل التنظيمي لقسم المالية :

الشكل رقم (8) : الهيكل التنظيمي لقسم المالية



### المبحث الثاني : حوكمة الشركات في مؤسسة السونطراك الجزائرية

باعتبار السونطراك من اهم الشركات على المستوى المحلي و القاري و ذلك لكبر حجمها و لمساهمتها في الاقتصاد الوطني, و جب ان يكون لها تنظيم العلاقات الوظيفية و التزامها باعلى المعايير فيما يخص علاقاتها مع محيطها من مساهمين و أصحاب المصالح الى المجتمع الذي تنشط فيه و البيئة التي تؤثر فيها.

#### المطلب الأول : تقديم الطبيعي مركب تميمع الغاز

**1. تعريف المركب :** نظرا لأهمية الغاز الطبيعي كثروة طبيعية تعتمد عليها الصادرات الجزائرية لجلب العملة الصعبة و زيادة في ميزان مدفوعاتها, و استخدامه اليومي في الأوساط العائلية, قررت مؤسسة السونطراك انشاء مركب صناعي يقوم بتميع الغاز الطبيعي الاتي في ابار حاسي الرمل الى بروبان, بوتان و غازولين ( المركب الصناعي لتميع الغاز الطبيعي , GNL2/Z يدعى و يعود التاريخ هذا المركب الى 1976 م حيث قررت المؤسسة اجراء عقد مع الشركة الامريكية من اجل بناء مركب صناعي وظيفته تميمع الغاز الطبيعي PULLMANKELLOG بحيث يتضمن العقد الشروط التالية<sup>1</sup> :

- دراسة المشروع
- التصويت
- التسيير

و على هذا الأساس تم PULLMANKELLOG بداية التشغيل تكون على يد الشركة الامريكية في التواريخ التالية على الترتيب ما يلي :

- 09 - 02 - 76 ابرام العقد و توقيعه

- 01 - 04 - 76 بداية الاشغال بالمركب

#### أ موقع مركب GNL2/Z :

في الشمال الشرقي لبلدية بطيوة على بعد 40 كلم من ولاية وهران, يتربع على GNL2/Z

يقع مركب مساحة 70 هكتار تتكون من 3 مناطق<sup>2</sup> :

- المنطقة الصناعية الإنتاجية.
- منطقة الصناعية للمنتوجات اللازمة لعملية الإنتاج (الهواء, بخار الماء).
- المنطقة الصناعية لتميع الغاز من 6 قطارات للعبور الغاز المباع بسعة انتاج متوسطة 11000 م<sup>3</sup> من الغاز الطبيعي يوميا.

نظرا إلى حلقة الإنتاج نجد انها تحوي على العناصر التالية :

- سعة الاجمالية تقدر ب 2760 طن في الساعة ( chaudières )
- 22 مرجل

<sup>1</sup> الوثائق الداخلية للمركب تميمع الغاز الطبيعي GNL2/Z

<sup>2</sup> الوثائق الداخلية للمركب GNL2/Z

- 3 وحدات الإنتاج الكهرباء سعة الواحدة 60 ميغا واط.
- محطة لضخ ماء البحر بسعة 19800 م<sup>3</sup>/الساعة.
- وحدات الإنتاج الازوت بسعة 214 م<sup>3</sup> / الساعة منها غازي و 53 سائل بقدر انتاج الوحدة ب 54000 م<sup>3</sup> يوميا موزعة كتالي :
- 63 طن يوميا : البروبان.
- 448 طن يوميا : البوتان.
- 168 يوميا : الغازولين.

اما فيما يخص التخزين فنجد :

- 3 خزانات التخزين الغاز الطبيعي المميع سعته الواحدة 125000 م<sup>3</sup>.
- مضخة الغاز بسعة 29000 م<sup>3</sup>.
- رصيفين للتصدير تحتوي على 10 انابيب تحميل (هذين الرصيفين) يستقبلان البواخر الاتية و الغازولين للولايات المتحدة الامريكية GNL من الخارج حيث يصدر الغاز الطبيعي المميع.
- GNL1/Z أوروبا اما البوتان فيستخدمه المركب المجاور.
- 80-01-09 انتاج المركب.
- 81/07/20 اول تصدير للمركب.

ب - تنظيم و مصالح مركب GNL2/Z

ان نشاط المركب يمارس من طرف هيئات مختلفة لكنها مرتبطة بينها فاذا نظرنا اليها من ناحية تسلسل المسؤوليات نجد :

- على المستوى الاعلى : المديرية العامة.
- على المستوى المتوسط : ما يسمى بمركز النشاط من الورشات و المكاتب.
- على المستوى الادنى : ما يسمى بمركز الشغل مثل العاملة في الصيانة و يمكن تقسيم هذه الوظائف كما يلي :
- وظائف المراقبة تتضمن كل من المالية – مصلحة التقنيات و مصلحة الامن.
- وظائف الاستغلال تتضمن مصلحة الإنتاج, مصلحة الصيانة, مصلحة التموين.

2. مصالـح مركب :

الجدول رقم (03) : مثل مصالـح المركب

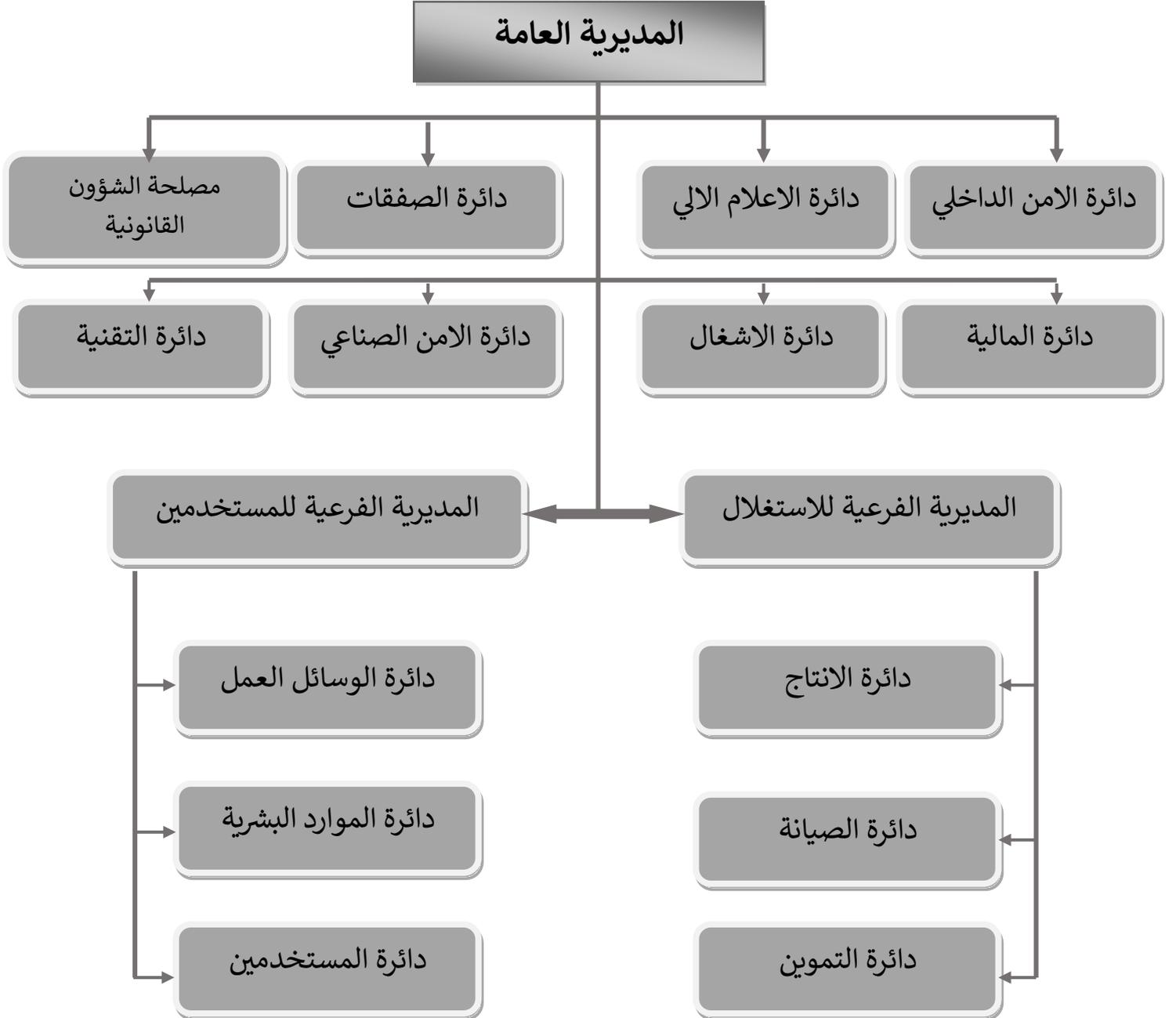
وظيفتها	عدد عمالها	مصالح	
- مراقبة تحركات الأشخاص, العمال و منهم الزائرين. - وكذا حركة السيارات و تستعمل لذلك 34 كاميرا و هذا ما يجعل دورها مهوس اجل ضمان الامن داخل الكرمب و وقاية العمال من الحوادث.	100	- الامن - التوزيع تقنية (OBS) المراقبة Distributeur contrôle système	الامن
تكن أهمية هذه المصلحة في انها المسير المالي, المحاسبي للمركب اذا تقوم باختبار المالي الامثل سواء على مدى او القصير.	29	- المحاسبة - الاعلام و التسيير - الخزينة - الشؤون القانونية	المالية
- المراقبة اليومية للتجهيزات و بتالي النوعية لانتاج كما تقوم بتزويد الإدارة المصالح الأخرى بالمعلومات عن الجوانب التقنية للمركب و كذا قيامها بتوجيه الدراسات و البحوث التقنية.	83	- دراسات - تجارب المخبرية - تفتيش	التقنية
ضمان الموجودات من الموارد البشرية لكل مصلحة من مصالـح التسيير و تنظيم العمل و كذا التكفل بالمجال ترفيتهم المهنية و ذلك بوضع خطط تكوينية.	20	- التموين - التكوين	مديرية الموارد البشرية
تميع الغاز الطبيعي و تحويله الى بروبان و بوتان و غازولين, تنسيق بين الطلب و كمية الإنتاج المحاسب لتغطية ذلك الى جوانب حفظ وحدات الإنتاج.	319	- التخطيط. - التحضير و الارسال.	الإنتاج
تلبية جميع المتطلبات من اللازم و تجهيزات المصالح الأخرى توفير النقل المستخدمين.	98	- داخلي - التدبير - النقل	الوسائل العامة MG
تصليح و حفظ تجهيزات الإنتاج لتفادي أي عطل او توقف تنفيذ التغيرات المعلن عنها بطلب من المصالح التقنية و هذا ما يجعلها ذات أهمية بالغة تتضمن استمرارية التسيير الحسن للمركب.	264		الصيانة

تامين جميع العقود الإدارية للمركب تامين المتابعة الاجتماعية و الطبيعة الأشخاص.	33	- التامين - الضمان الاجتماعي - الضمان الصحي	المستخدمين
شراء و تسيير قطع الغيار المستبدلة و التجهيزات الخاصة بالمركب و كذا الموارد الكيميائية اللازمة للإنتاج مراقبة توحيد الرموز حسب الموافقة التقنية التجارية.	48	- الشراء - التخزين	التموين
ادخال حدث التقنيات التكنولوجية في الاستغلال و ذلك لتسهيل العمل يلوحدة و جعلها تواكب القوة الحالية.	08		خلية الاعلام
هو القسم الذي يعمل على تزويد المركب بالوثائق الى جانب القيام بترجمة الكتب.	09		خلية التنظيم
المحافظة على سلامة جو العمل داخل المركب و ذلك بوضع الالتزامات و قوانين تفرض على العمال.			علاقات الخاصة بالعمل
السهر على سلامة و صحة المستخدمين بتوفير الوسائل العلاج الضرورية في حالة وقوع حوادث داخل المركب.			المركز الصحي
هذا القسم يكمن دوره في ملئ أوقات الفراغ العمل بنشاطات رياضية و رحلات الترفيه و استطلاعية.			قسم النشاطات و الرعاية

المصدر : مركب التميع الغاز GNL2/Z

المطلب الثاني : تقديم الهيكل التنظيمي لمركب GNL2/Z

الشكل رقم (9) : الهيكل التنظيمي للمركب GNL2/Z



### المطلب الثالث : واقع حوكمة الشركات في مؤسسة سونطراك

أولاً : تطبيق مبادئ الحوكمة في سونطراك

للقوف على واقع الحوكمة في المؤسسة وجب علينا النظر في مدى تطبيق مبادئ الحوكمة فيما يخص التسيير و ضبط المهام و الوظائف لكل طرف.

#### • وجود أساس لاطار فعال لحوكمة الشركات :

تولي سونطراك أهمية لتطبيق و ممارسة الحوكمة في المؤسسة و تتضح ذلك من خلال عمل مجلس الإدارة بتطبيق اعلى المعايير الأداء المهني من خلال التحديد المدقق لمهام و صلاحيات الافراد في جميع النشاطات, وذلك من حيث ان كل عامل يصلحه بشكل دوري تقرير بين طريقة العمل و المسؤوليات التي يجب تحملها عند انجاز المهام كما تصل هذه التقارير بصفة هرمية من المسؤول الأعلى مرتبة الى الأقل و ذلك ضمن السلم الوظيفي, الا ان الشيء السلبي هنا ان التقارير السنوية المعروضة للجمهور لا تحتوي على بنود دليل الحوكمة.

#### • ضمان حقوق المساهمين و المعاملة المتساوية بينهم :

تعتبر سونطراك شركة مملوكة للدولة بنسبة 100% و هذا ما يجعلها المساهم الوحيد فيها حيث ان حقوق الدولة مضمونة من خلال وجود جمعية عامة الذي يراقب عمل مجلس الإدارة و الهيئة التنفيذية التي تسهر على هذه الحقوق.

#### • دور أصحاب المصالح :

تعتبر كافة مسؤوليات الدولة العليا بمتابعة أصحاب المصالح باعتبار الشركة مملوكة للدولة و بالتالي دورها يكمن في مختلف القرارات و التشريعات المتخذة و من جهة أخرى فان للمجتمع دور هام باعتباره أساس لكل الدولة بالإضافة الى الشركات الوطنية التي تمضي معها سونطراك و عقود و خصوصاً تلك التي توفر لها خدمات متنوعة و كذلك شركات المناولة المتعاقدة معها, و اما على الصعيد الدولي فان شركاء سونطراك العاملين لهم دور كبير و ذلك لالتزام الشركة بالقوانين و الاتفاقيات الدولية.

#### • الإفصاح و الشفافية :

تقوم سونطراك بتقديم جملة من الموضوعات الهامة و المتعلقة بالشركة بما في ذلك المركز المالي لشركة و حقوق الملكية و حوكمة الشركات و تغاضت عن ذكر البعض الاخر و نجمل ذلك في :

#### ✓ المعلومات التي التزمت المؤسسة بالإفصاح عنها :

- التزمت الشركة من خلال التقرير السنوي بالإفصاح عن القوائم المالية المحددة وفق النظام المحاسبي المالي على قائمة الأصول و قائمة الخصوم و قائمة جدول الحسابات النتائج و قائمة تدفقات الخزينة و حركة التغير في رؤوس الأموال الخاصة و الملاحق.

- الوضعية المالية للشركة بواسطة الميزانية ( الأصول و الخصوم )

- الإفصاح على أداء الشركة.
- الإفصاح على التغيرات في وضعية الخزينة (جدول تدفقات الخزينة)
- الإفصاح على التغيرات عن رؤوس الأموال الخاصة ( جدول تغير الأموال الخاصة)
- الإفصاح عن اسهم الشركة التي تمتلكها المنشأة نفسها او شركاتها الفرعية او الزميلة.
- الإفصاح من خلال التقرير المكتوب من الأصول المتعلقة بالمنتجات الهيدروبيترولية و ذلك بالتطرق الى مختلف الأنشطة التي تمارسها و التي تدخل ضمن نشاطها الأساسي ( النشاط البترولي).
- الإفصاح عن أصولها المالية و مساهماتها المالية في الشركات التي تسيطر عليها سونطراك أي الشركات التابعة لها.
- الإفصاح عن تطور رقم اعمالها بالمقارنة مع السنوات السابقة.
- ✓ المعلومات التي لم تلتزم المؤسسة بالإفصاح عنها :
- لم تلتزم الشركة بالافصاح عن المبالغ الدائنة و المدينة بشكل تفصيلي للمنشأة الام و الشركات التابعة و الزميلة و الأطراف الأخرى ذات العلاقة.
- لم تلتزم الشركة بالافصاح عن كيفية معالجة مشاكل المنجزة بالعملة الصعبة و الخسائر الناتجة عن التغيرات في أسعار الصرف و التضخم.
- النزاعات التي تواجهها الشركة مع مختلف المتعاملين الاقتصاديين.
- تواريخ الاستحقاق لكل من الأصول المالية و الخصوم المالية.
- المشاكل البيئية التي تواجهها.
- الاخطار المحتملة التي قد تواجهها.
- اجمالي الأرباح و الفوائد المدفوعة خلال السنة في جدول تدفقات الخزينة.

### • مسؤولية مجلس الادارة :

للقوف على هذا العنصر و جب علينا أولا الوقوف عند مكونات كل من مجلس الإدارة, اللجنة التنفيذية و الجمعية العمومية.

1. الجمعية العمومية : مهمتها تمثيل المساهمين في هذه الحالة " الدولة " و تتكون من :

- وزير الطاقة و المناجم رئيس
- وزير المالية عضو
- ممثل رئاسة الجمهور عضو
- محافظ بنك الجزائر عضو

2. مجلس الإدارة : مهمته التوجيه مراقبة الإدارة و بعرض التقارير و يتكون من :

- الرئيس : المدير العام.
  - الأعضاء :
    - ممثلين عن وزارة المالية.
    - ممثلين عن الوزارة المكلفة بالمحروقات.
  - ممثل بنك الجزائر.
  - نائب الرئيس المكلف بالمنبع.
  - نائب رئيس فرع المكلف بالتسويق.
  - نائب الرئيس المكلف بالمصعب البترولي.
  - نائب الرئيس المكلف بالنقل عبر الانابيب.
  - ممثلين عن العمال.
3. اللجنة التنفيذية : و هي المسؤولة عن التسيير الفعلي للشركة و تقييم التقارير تتكون من :

- الرئيس : المدير العام.
- الأعضاء : نائب الرئيس المكلف بالنقل عبر خطوط الانابيب.
- نائب الرئيس المكلف بالتسويق.
- نائب الرئيس المكلف بالمصعب البترولي.
- المدير التنفيذي للمالية.
- المدير التنفيذي للاستراتيجية و التخطيط و الاقتصاد.
- المدير التنفيذي للموارد البشرية.

و حول مسؤوليات مجلس الإدارة نرى ان :

الشركة تقوم بتوضيح هيكل مجلس الإدارة و الواجبات القانونية التي يضطلع بها, هناك تداخل بين مجلس الإدارة و اللجنة التنفيذية من حيث الأعضاء المكونين و هذا يؤثر على نوعية القرارات المتخذة.

### • توفير المعلومات و دعم سلامة قنوات الاتصال :

في هذا المجال توفر الشركة معلومات معتبرة عن مختلف الأنشطة و اهم الاحداث الهامة مع القيام باحصاء جميع المعلومات من الطاقم العمالي و الإداري كل ذلك في التقرير السنوي الذي تصدره.

لكن من جهة أخرى هذا التقرير لا يصدر كل سنة و لا يصدر الى في وقت متأخر, اما عن قنوات الاتصال فانه لا يوجد هيئة مختصة بالاعلام و الاتصال, وكذا فان الموقع الرسمي للشركة لم يتم تحديثه منذ عهد المدير العام السابق.

### • أدوات مراقبة التسيير :

تحتاج مؤسسة عند قيامها باي مشروع من المشاريع المخططة الى اعداد الموازنات التقديرية و تتم هذه العملية في مؤسسة سونطراك و تحديدا في قسم استكشاف لدى مديرية التخطيط من اجل القيام بدراسات معمقة و تقديرات دقيقة.

### أولاً : خطوات اعداد الموازنات التقديرية

تقوم مديرية التخطيط بتحضير موازنة التقديرية مسبقاً سواء للمدى القصير (للعام المقبل) او للمدى المتوسط (خمس سنوات) و حتى تقوم باعداد هذه الموازنات على اكمل وجه لابد من اتباع عدة مراحل متتالية خطوه و فيما يلي عرض لمدة المراحل :

- في شهر جوان في كل سنة تقوم مديرية التخطيط بتحضير التنبؤات للسنة المقبلة و ذلك باعلام كافة المديریات من اجل تقديم كل برامجهم المتعلقة بمشاريع البحث مراد إنجازها.
  - تقوم مديرية التخطيط لتجمع كل برامج المشاريع في مختلف المديریات و تقوم باجراء المبالغ المتعلقة بالمشاريع, أي تقييمها نقداً و ذلك من خلال وضع القيمة المالية لكل برنامج و تتم هذه المرحلة في شهر اوت من كل سنة.
  - بعد مرحلة تقييم برامج المشاريع المتوقعة بالمبالغ المخصصة لها تقوم مديرية التخطيط بارسالها الى النشاط المنبع و هذا الأخير هو بدوره يقوم بارسالها الى المديرية العامة.
  - عقد اجتماع من طرف المديرية العامة من اجل المناقشة, و يقدم مشروع المالية للعام القادم و هناك من يوافق على مشروع المالية و البعض الاخر لا يوافق.
  - ترسل المديرية العامة ميزانية مصادق عليها و قرار التنفيذ و تقوم بالإعلان بالبلغ المقرر عليه و برنامج العمل.
  - بعد التوقيع تاتي مرحلة التنفيذ و هذا في شهر جانفي من كل سنة و هو شهر بداية تنفيذ الموازنة لتلك السنة التي يتم من خلالها تنفيذ المشاريع المقررة و المصادقة عليها و التي يتم وضع تأشيرة مالية بقيمة تقديرية متعارف عليها.
- **مراقبة التسيير في مؤسسة سونطراك :**

هذا الفرع يلعب دور حيوي لهذا القسم حيث مهمته لا تنتهي عند التسيير ربط النشاطات المديریات الأخرى و الخدمة كاداة مساعدة لاتخاذ القرار لكن يضمن أيضاً مهمتين أساسيتين لكل المؤسسة و اللتان هما التخطيط و مراقبة الميزانية.

و يمكن التمييز بين أربعة وظائف تسييرية و هي :

- ضمان الوظائف اللتان احدهما تقع في اعلى سلم التسيير و الأخرى في نهايته و هي ليست مهمة سهلة و لهذا فان قسم التخطيط و مراقبة التسيير يجب ان تتحكم في كل نشاطات البحث و التنقيب و الحفر.
- الاشراف على الاشغال المشروع فيها.
- وضع ميزانية على مستوى القسم للسماح بمراقبة ميزانية منطقية و قسم التخطيط و مراقبة التسيير مكلف بها.
- ترجمة إرشادات و توجيهات جدع الاستكشاف على مستوى القسم.
- تحضير اطار لمشاريع التخطيط للمدى القصير المتوسط و الطويل لنشاطات القسم.
- مقارنة تحقيقات الاستكشاف المتحصل عليها مقارنة ببرامج الميزانيات و الاستكشاف على المدى القصير, المتوسط و الطويل و متابعة تحقيق المخططات .

- تحضير مخططات و برامج التطوير للقسم.
- معالجة و مركزية كل المعطيات الإحصائية المتعلقة بنشاطات الاستكشاف.
- التقييم المالي لطبقات تصريحات التنقيب او البحث و تحضير تقارير نهاية اشغال البحث و مصاريف الاستثمار.
- تحقيق دراسات تقنو اقتصادية .
- اذارات مديرية التخطيط ان موازنة المخطط لها تكفي لهذا المشروع تقوم بطلب زيادة من رئيس او نائب الرئيس المديرية العامة في القيمة و يقومون بمراجعة الميزانية سنويا اذا ظهرت اشغال جديدة و ذلك في شهر ما في كل سنة حيث ان مراجعة الميزانية نعتبر حالة من الحادث الاستثنائية و ذلك مع التبرير و عند اجتماعات مع مديريةية التخطيط و المديرية العامة.
- و في الأخير يتم عرض الميزانية من اجل مقارنتها مع الموازنة و تحديد الفروقات الموجودة بينها و التبليغ على الانحرافات.

### ثانيا : أنواع الموازنات التقديرية

يقوم قسم الاستكشاف بوضع موازنات تقديرية لمشاريع التي تقوم بدراستها و تسييرها على احسن وجه, و اغلب حصص هذه المشاريع موازنات الاستثمارات لان مؤسسة سونطراك اعلى نسبة من مبالغها موجهة للاستثمار في المشاريع و الجزء المتبقى يخصص لتسيير المؤسسة و على هذا نميز نوعان من الموازنات و هما موازنة الاستثمار و موازنة الاستغلال.

**1- موازنة الاستثمار :** تغطي موازنة الاستثمار حوالي 90% من مبالغها الموجهة للقيام بالمشاريع و تتمثل مهمتها في ميزانية النشاطات الاستكشافية, تكاليف جيو فيزيائية, و تكاليف التنقيب و عدد هذه النشاطات هو 11 نشاط و كل نشاط من هذه النشاطات لديه ميزانيته المتعلقة بالجانب الفيزيائي و الجانب المالي.

**2- موازنة الاستغلال :** تتمثل موازنة الاستغلال في التكاليف و الأعباء الخاصة باجور العمال و النقل و استغلال , الادارة, الكهرباء, الأكل, التأمينات ... الخ من أعباء و تكاليف.

و من اجل حساب تكاليف اي مشروع يقوم قسم الاستكشاف ( مديريةية التخطيط ) بوضع موازنة الاستغلال و هذا بعد ارسال لكل مديريةية جداول الاستغلال قم يعاد استرجاعها بالاحتياجات لكل مديريةية, ان موازنة الاستغلال تدخل قيمتها داخل النشاطات المستغلة بالاستكشاف و التي تتضمن التكاليف المباشرة و التكاليف غير المباشرة موازنة قسم الاستكشاف تضم موازنة الاستثمار بالإضافة الى موازنة الاستغلال.

### ثالثا : تحليل الموازنات التقديرية في قسم الاستكشاف

تعتبر موازنة الاستثمار و الاستغلال اهم الموازنات التقديرية التي يعدها قسم الاستكشاف في مؤسسة سونطراك لانها تعتبر الأكثر فعالية في مراقبة و تقييم المشاريع المختلفة التي تقوم بها هذه الأخيرة التي تقوم بها هذه الأخيرة بدءا من اعداد تقارير الأداء و المتمثلة في تنفيذ الخطوط الواردة في الموازنات و التي يتم اعدادها في مديريةية التخطيط و الاعتماد على المعلومات التي يتحصل عليها من مصادر مختلفة داخل المؤسسة من الأداء الفعلي و مقارنته بالأداء المحدد

في موازنات المؤسسة و تعتبر هذه المعلومات الأساسية لقيام الإدارة بتقييم الأداء لكافة أنشطة داخل المؤسسة.

- تحضير و إعداد الميزانية التقديرية في مركب GNL2/Z
  - ❖ المراحل الأولى من ميزانية التنمية لمركب GNL2/Z
1. إطلاق ميزانية الحملة :

يهتم تنفيذ الافتتاح الرسمي لميزانية الحملة للسنة المقبلة (ن + 1) بشكل عام في الربع الثلاثي الأول من السنة الحالية (ن) من قبل دائرة المالية, تقوم الدائرة المالية باستكمال الإطار التوجيهي من بيانات ثابتة الخاصة للمجمع و يرسل الى جميع الدوائر مرة واحدة, و بمجرد ان تحدد الأهداف العامة المعروفة و توزيعها على مختلف دوائر يجب ان تتطور التوقعات التشغيلية.

يجب ان تتم الموافقة على الوثيقة المقدمة الى دائرة من خلال هيكله مسؤولة, كما هو مفصل و محدد قدر الإمكان و استناد الى تجربة السنوات السابقة.

### 2. جمع و معالجة المعلومات :

تقوم جميع دوائر المركب بإعداد و إرسال تقديراتها للسنة المقبلة فيما يتعلق بتقديرات الاستغلال و الاستثمار لمصلحة الإعلام و التسيير.

يتم تقييم توقعات التكوين لمستخدمين المجمع للسنة المقبلة عن طريق دائرة الموارد البشرية و إرساله إلى مصلحة الإعلام و التسيير.

### 3. التحكم :

- التحكم الأولي ( الداخلية ) :

نشأة دائرة المالية بالتعاون مع المديرية جدول تحول قسم لاجراء عملية الميزانية برئاسة مدير المجمع, هذا يشرح بالتفصيل أسباب كل عمل مخطط, و في الوقت نفسه يشير هذا الباب من الميزانية كل الملاحظات و تعتبر جميع القرارات من قبل المدير المتخذة بشأن مسالة الميزانية.

- التمركز :

يتم تشغيل مرحلة التمركز بعد ان تم تشغيل التحكم قبل المدير لتوحيد جميع هياكل التوقعات في ميزانية واحدة في شكل ملخص (الخطة السنوية).

- التحكم الخارجي :

يتم تقديم ملخص الخطة السنوية للتحكيم الثاني في QS برئاسة مدير قسم التمييز.

يتم تسجيل جميع القرارات التي اتخذها و النظر في بيانات جديدة من اجل تنفيذ التصحيح من الخطة السنوية.

بعد عملية التصحيح التي تقوم بها الدائرة المالية المجمع يجب وضع خطة سنوية و تقديم نسختين للمديرية المالية في مقر LRP ليكون مسؤولاً بدوره في تمركز الخطة السنوية ل LRP من خلال تجميع خطط كل مجمع.

بعد تقديم النهائي للخطة السنوية و انتقاله الى المديرية العامة.

ينتظر المجمع موافقه ابلاغ عمل إعادة ضبط الوقت.

بشكل عام و تجدر الإشارة الى ان تود المكونات للخطة بشكل من فصل و هي :

- عنصر الإنتاج
- عنصر الصيانة
- عنصر استثمار
- عنصر استغلال.

### ❖ تنفيذ و مراقبة الميزانية في مجمع GL2/Z

مراقبة الميزانية تسمح للدائرة المالية ضمان تنفيذ الميزانيات وفق للمادئ التوجيهية من قبل فرع LRP المعتمدة.

و سوف تكون المهمة الأساسية .

- مقارنة الإنجازات في الميزانية.
- تحليل و تبرير ثغرات الميزانية.
- رصد الميزانية ينطوي على ثلاث مراحل :
  - مرحلة مراقبة الالتزام.
  - مرحلة رصد الإنجازات.
  - مرحلة التوازن في الخطة السنوية.

#### 1- مرحلة مراقبة الالتزام :

يجري تنفيذ مراقبة مسبقة من التزامات التشغيل (السلع و الخدمات) و الاستثمار و تخضع لادارة الشؤون المالية تأشيرة الميزانية.

#### 2- مرحلة رصد الإنجازات :

يتم اجراء المصالحة بين الإنجازات و التوقعات بتسليط الضوء على الاختلافات ( إيجابية او سلبية).

#### 3- مرحلة نتائج الخطة السنوية :

اعداد تقارير شهرية و سنوية لانجازات المجمع.

تحليل و تقييم الفوارق بين الإنجازات و التوقعات الشهرية و السنوية.

### ثانيا : نظام حوكمة في مؤسسة سونطراك

تعمل شركة سونطراك على ترسيخ الشفافية لكافة تعاملاتها و أنشطتها, ما يتيح للجمهور الاطلاع على كافة المعلومات و بكل مصداقية و شفافية.

و تطبق شركة سونطراك نظام حوكمة الشركات بصفة جيدة و ذلك في ظل احترام القوانين التنظيمية الوطنية و الدولية سواء على المستوى الداخلي او الخارجي كما تحترم المؤسسة مبادئ المنافسة الشريفة, و تعارض كلما يتنافى معها, كما تضمن المؤسسة تطبيق و احترام مبادئ و اخلاقيات الاعمال في مجال انشطتها :

1. النزاهة : تعمل المؤسسة على بناء علاقاتها مع كافة الأطراف مرتبطة بها كعمال و الموردون و الزبائن و الشركاء الاجتماعيين, على أساس مبادئ اخلاقيات الاعمال المتعمدة على الشرق و النزاهة, حيث تكافئ المؤسسة العمال المخلصين و ذلك في اطار التزام أخلاقي يتبنى على الإخلاص و الاحترام.
2. العمل على التكوين المهارات : تعمل مؤسسة سونطراك على تعزيز المهنية بالنسبة للموارد البشرية, من خلال تشجيع المهارات الفردية, و روح الابتكار, والاختراع و المبادرات, فهي تركز جهود خاصة لتكوين العمال و تحسين نمو التسيير على مستوى المؤسسة. كما توفر المؤسسة جو سليم و ملائم للعمل, محفز و مناسب لتحقيق ثقافة المؤسسة المبنية على الاعتراف بالكفاءات و الأداء الجيد. كما تلتزم سونطراك باحترام موظفيها مدينة لهم بالاعتراف, محافظة على صحتهم, و تضمن لهم سلامتهم.
3. المعاملة العادلة و تكافؤ الفرص : تضمن مؤسسة سونطراك نفس فرص العمل للرجال و النساء على حد سواء فلهم نفس الحقوق و عليهم نفس الواجبات. كما تولي المؤسسة اهتماما خاصا بحقوق الجانب السنوي, و بما يضمن حقوقهم و يحفظ كرامتهم, كما تركز المؤسسة مبدا عدم الاقصاء لكل العمال و لكل المترشحين للعمل.
4. المواطنة : تحرص سونطراك على ضمان سلامة منشاتها و المحافظة على منشآت السكان المجاورة.
- كما تسعى للحفاظ على البيئة و تساهم في حماية التراث الطبيعي و الثقافي, و تساهم سونطراك في تجسيد الأنشطة الاجتماعية و الخيرية, في التنمية الاقتصادية المحلية, في التضامن الوطني و الدولي وفقا لقيمتها كمؤسسة مواطنة.
5. مصداقية المعلومات المحاسبية و التقارير : ان صدور التقارير المالية و غير المالية بصفة صحيحة و سليمة, تعتبر ضرورية لضمان العمل الجيد للشركة و التزام من طرف كل عامل. ان تزوير او تلفيق معلومات كاذبة تعتبر حالات غش و تلاعب يعاقب عليها النظام الداخلي لسونطراك و كذلك القانون.
- يمكن ان تقوم المؤسسة بتفتيش محاسبي و مالي في أي وقت و بشكل مفاجئ و في هذا الاطار يجب على المسؤولين و الموظفين المعنيين توفير الاستقبال الحسن للمحققين و التعاون بصفة مطلقة مع المراجعين سواء كانوا من الداخل او من الخارج.

6. السرية, حقوق المؤلف, الملكية الفكرية : تعمل سونطراك على حماية حقوق المؤلف و الملكية الفكرية, بما فيها الاسرار التجارية, و براءات الاختراع .... ان المعلومات التي اطلع عليها الموظفين في اطار العمل, هي ملك خاص للشركة و هذه الأخيرة تعتبر موظفيها السابقين و الحاليين مكمين للسرية التامة, و بذلك تعتبر كل المعلومات و العمليات و الأنشطة اسرار يجب حفظها و عدم نشرها.
7. مكافحة الرشوة و الفساد : تعتبر الرشوة تصرف خطر و يعاقب عليه القانون, و ينجز عنه متابعات و الفصل عن العمل.
- ان مؤسسة سونطراك تمنع منعاً باتاً على كافة موظفيها تلقي مبالغ او أي أغراض أخرى لها قيمة, من أي شخص او أية مؤسسة مهما كانت صفتهم كما يمنع أيضاً و بنفس الصفة على الموظفين منح او تقديم أي مبالغ او أي أغراض أخرى لها قيمة لاي شخص او أي مؤسسة مهما كانت صفتهم.
- ان أي محاولة رشوة أي موظف من طرف احدهم يجب معالجتها على الضرر من طرف لجنة اخلاق مؤسسة سونطراك.
8. العلاقات مع الموردين و الشركاء و الزبائن : تعمل المؤسسة سونطراك من خلال العمليات التي تقوم بها على تعزيز ثقة الموردين و الشركاء و الزبائن, و بدورهم ينبغي احترام معايير اخلاقيات الاعمال.
- ان التشريع الجزائري ينظم و بصفة أكثر تحديدا العلاقات في مجال الاعمال و مؤسسة سونطراك و بصرامة تطابق تعاملاتها مع متطلبات القانون كما تحترم أيضاً مؤسسة سونطراك و بدقة كافة التشريعات الدولية التي تحكم أنشطتها في البلدان المظيفة لها, و من جهة أخرى أدى سونطراك تنظيمات و إجراءات تحكم العلاقات التعاقدية و الصفقات التجارية يتوجب احترامها و بدقة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Code de conduite de SONATRACH, p 06

### خلاصة :

تعتبر المؤسسة مركز النشاط الاقتصادي المعاصر, حيث تمثل منبع الرئيسي للرفاهية المادية, وتبقى بالنسبة لمعظم الاعوان الاقتصاديين المكان الرئيسي للعمل, كما ان المؤسسة هي المكان الذي تمارس فيها طرق التسيير العقلانية لموجهة لبلوغ اهداف الاقتصادية الاجتماعية, و اضافة لكونها النواة الاساسية فيها النشاط الاقتصادي للمجتمع, وفي هذا الاطار لا تختلف المؤسسة سونطراك الجزائرية عن غيرها من المؤسسات, حيث تعتبر اهم الشركات البترولية في الجزائر و افريقيا فهي تشارك في التنقيب و الاقتصادية الإنتاج و التسويق المعتمدة على سياسة التنويع, كما انها احتلت المراتب الأولى عالميا في مجال المحروقات و هذا بين الجهود المبذولة في اكتشاف و تطوير و استغلال الحقول البترولية, و بهذا أصبحت القلب النابض للاقتصاد الجزائري لانها تساهم بالنسبة الكبيرة فيه و عنصر القوي في التحقيق الاندماج الوطني و الاستقرار و التنمية, كما تعمل شركة سونطراك على ترسيخ الشفافية في كافة تعاملاتها و انشطتها, بما يتيح للجمهور الاطلاع على كافة المعلومات و بكل مصداقية و شفافية, حيث تطبق شركة سونطراك نظام حوكمة الشركات بصفة جيدة, و ذلك في ظل احترام القوانين التنظيمية الوطنية الدولية سواء على مستوى الداخلي او الخارجي.

# الختمة

## الخاتمة

ان التغييرات السريعة و المتلاحقة التي عرفها العالم على جميع الأصعدة خلال الفترة الأخيرة خصوصا في المجال الاقتصادي جعل المؤسسات الاقتصادية تبحث عن مزيد من الاستقرار في ظل بيئة تنافسية قوية, و قد ظهر مفهوم حوكمة المؤسسة كأهم الأنظمة التي تعني بضمان استقرار المؤسسات الاقتصادية و زيادة قدرتها على تسيير امورها بشكل يضمن الحفاظ على مصالح مختلف أصحاب المصالح فيها, و أيضا تعزيز مساءلتها و تحسين الممارسات المحاسبية و المالية و الإدارية, و تفاعدي وجود الأخطاء او الانحرافات و العمل على تقليلها من خلال النظم الرقابية المناسبة.

و بهذا الصدد تعتبر مراقبة التسيير من بين الوظائف و الاليات الداخلية لحوكمة المؤسسات الاقتصادية التي من شأنها المساهمة بشكل كبير في تطبيق الفعلي لمفهوم الحوكمة على ارض الواقع, فمراقبة التسيير كنظام متعدد الأدوار يعمل عن طريق مجموعة من المهام و الادوات لتحسن العلاقات بين الموارد و الوسائل المستخدمة و النشاطات و النتائج التي تسعى المؤسسة لتحقيقها, فهو نظام قيادة يطبق من طرف المسؤولين في أي مؤسسة من اجل تقييم مدى كفاءتها و فعاليتها في بلوغ أهدافها.

### • النتائج الدراسة :

من خلال الجانب النظري و التطبيقي لموضوع الدراسة تم التوصل لمجموعة من النتائج, و التي تعتبر بمثابة اختيار للفرضيات الموضوعة مسبقا, و من النتائج المتوصل اليها من الطرح النظري :

- تعتبر حوكمة الشركات القواعد و المعايير التي تجدد العلاقة بين إدارة الشركة من جهة و حملة الأسهم و أصحاب المصالح من جهة أخرى.
- تهدف حوكمة الشركات لتطوير الأداء و تحقيق العدالة, المساءلة و المصداقية, الإفصاح و الشفافية في مختلف المعلومات المالية و المحاسبية التي تصدر عن الشركة.
- تعتبر أهمية حوكمة الشركات أداة تمكن المجتمع من التأكد من حسن إدارة الشركات بأسلوب علمي و عملي و كذلك حماية حقوق أصول المؤسسة و حقوق المساهمين و غيرهم من أصحاب المصالح.
- يعد تبني مفهوم الحوكمة بصفة عامة, امرا ضروريا لمواجهة حالات الفساد المالي و الإداري الذي تعاني منه معظم المؤسسات.
- و قد تم اثبات صحة هذه الفرضية و ذلك من خلال تبني نظام و أسس حوكمة المؤسسة حيث تعمل الحوكمة على ضمان حقوق كل الأطراف و احترام حكم القانون, مع تحديد و توزيع واضح للمسؤوليات بين مختلف الجهات و منح حق المساءلة و المشاركة, مما يساهم محاربة الخلل و محاربة الفساد المالي و الإداري.
- تعتمد المؤسسات الاقتصادية "سونطراك" على تطبيق منهج الحوكمة و اتباع المبادئ الأساسية لمراقبة و ضبط و تحسين الأداء.
- تبعا للدراسة الميدانية يمكن ملاحظة انه فيما يتعلق بمدى تبني تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية " سونطراك" مازالت لم ترقى الى المستوى المطلوب رغم وجود بعض الدلالات و المؤشرات و الدعائم القانونية التي يمكن تفسيرها بانها مؤشرات أولية توحى ببداية ادخال هذه المبادئ في إدارة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

## الخاتمة

### • نتائج الفرضيات :

بعد دراستنا لمختلف الجوانب المتعلقة بنظام و مبادئ حوكمة المؤسسات و كذا تبين مدى الاهتمام بتطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية في الجزائر قمنا باستخلاص النتائج التالية :

- من اهم اهداف حوكمة الشركات هو تطوير الأداء.
- تحقيق العدالة, المساواة, المصداقية, الإفصاح و الشفافية في مختلف المعلومات المالية و المحاسبية التي تصدر عن الشركة.
- وجود تأثير لمكانة و موقع مراقبة التسيير بالنسبة لمجلس الإدارة في تفعيل حوكمة المؤسسة في العينة المبحوثة في المؤسسات الاقتصادية بسونطراك, حيث ان مراقبة التسيير في المؤسسات المبحوثة هي أداة مهمة لمساعدة مجلس الإدارة على تتبع و قيادة الأداء و تحقيق الاستراتيجية.
- أظهرت النتائج عن وجود تأثير لدور مراقبة التسيير كنظام للمعلومات في تفعيل حوكمة المؤسسات في عينة المؤسسات الاقتصادية بسونطراك, حيث ان مراقبة التسيير في المؤسسات المبحوثة تعمل على جمع البيانات و المعلومات عن مختلف العمليات و الأنشطة المتعلقة بالمخزون, الإنتاج, المشتريات, المبيعات و غيرها.

### • التوصيات :

- يجب ان تدرك المؤسسات الاقتصادية الجزائرية العمومية منها او الخاصة, ان الحوكمة ليست خيارا بل أصبحت ضرورة لنموها و تطورها في ظل اقتصاد وطني ناشئ تواجهه منافسة خارجية حادة.
- تشارك جميع الهيئات المعنية في الجزائر من مراكز بحثية و مكاتب المحاسبية و التدقيق و المهتمين من الاقتصاديين و القانونيين و بالتعاون مع السلطات الرسمية الوصية على القطاع الاقتصادي من اجل تطوير و تحديث ميثاق الحكم الراشد الذي تم اعداده سنة 2009, بالإضافة الى اتخاذ خطوات جادة عن اجل تفعيل دور مركز حوكمة الجزائر الذي تم انشائه سنة 2010, ليقوم بدوره في توعية مديري و مسيري المؤسسات الاقتصادية العمومية منها و الخاصة حول أهمية و أسس و قواعد الحوكمة المؤسسة, و سيل تفعيلها و تطبيقها على ارض الواقع.
- ضرورة خلق وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الوطنية, لما لها من أهمية بالغة في مساعدة إدارة المؤسسات في بلورة استراتيجيتها في شكل عمليات و نشاطات تنفيذية بالإضافة الى دورها في الحد من المخاطر و تقييم الأداء و تحديد مراكز المسؤولية.
- الحرص على إعطاء نوع من الاستقلالية لوظيفة مراقبة التسيير ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة الاقتصادية, حتى يتسلى لها القدرة على التغلغل في المستويات الدنيا لجمع البيانات و المعلومات عن تفاصيل سير الأنشطة و مراقبة التنفيذ السليم لها بما يتماشى و قواعد حوكمة المؤسسات.
- السعي من اجل توعية مديري و مسؤولي و إطارات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بأهمية استخدام الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير كبطاقة الأداء المتوازن, لوحة القيادة و إدارة الجودة الشاملة و غيرها من الادوات, لما لها من أهمية في التقييم الشامل لاداء المؤسسة وفقا لمعايير مالية و غير مالية, مع الاخذ بعين الاعتبار تكييف تلك المعايير وفق رؤية متطورة و استناد لمبادئ الحوكمة.



# قائمة المراجع

## قائمة المراجع

### 1. الكتب :

#### أولا : باللغة العربية

- محسن احمد الخضيرى, " حوكمة الشركات " , الطبعة الأولى, مجموعة نيل العربية, مصر, 2005, ص 4
- محمد مصطفى سليمان, " دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي الإداري " , الطبعة الثالثة, دار الجامعية الإسكندرية, مصر 2009, ص 15
- محمد مصطفى سليمان, مرجع سبق ذكره, ص 12
- زميدي عبد الوهاب, سماي علي, " العولمة المالية و اثارها على الاقتصاديات الدول النامية" ,ملتقى الدول حول السياسات التمويل و اثارها على الاقتصاديات المؤسسة – دراسة حالة الجزائر و الدول النامية , كلية العلوم الاقتصادية و التسيير, جامعة بسكرة, الجزائر, ص 21-22
- طالب علاء فرحان, ايمان مشهداني " الحوكمة المؤسسة و الأداء المالي الاستراتيجي للمصارف" الطبعة الأولى , دار الصفاء و النشر و التوزيع , عمان الأردن, 2010 , ص 24
- قبول محمد نوري علي خلق سليمان, " حوكمة الشركات و دورها في تخفيض المشاكل " , نظرية الوكالة , المجلة الاقتصادية و التنمية البشرية, المجلد 2, العدد 2 , جامعة بليدة, الجزائر 2011, ص 31-32
- ناصر دادي عدون, " محاسبة التحليلية " دار المحمدية العامة, الجزائر, 2000 , ص 07
- مرجع سبق ذكره.
- هانزي بوكان ترجمة : احمد شقرون, "محاسبة التسيير", دار الافاق مصر 2003, ص35
- احمد حسم ظاهر, "المحاسبة الإدارية", دار وائل للطباعة و النشر, الأردن , 2000 , ص 9-10
- اسامة الحارس, " المحاسبة الإدارية", الطبعة الأولى, دار الحامد للنشر و توزيع, عمان, الاردن, 2004, ص 24
- خالص صافي صالح , رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق", الطبعة الثانية, ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر, 2010, ص 265-266
- محمد رفيق الطيب, " مدخل للتسيير", الجزء الثاني, ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر, 1995, ص 15.
- سليمان سفيان, مجيد الشرع, " المحاسبة الادارية " , دار الشروق, عمان, الاردن, 2002 , ص 256-257
- محمد مصطفى سليمان, "دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي و الإداري" : "قراءة تحليلية", المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية , المجلد 05, العدد 01, جامعة ورقلة, الجزائر, 2018, ص 93
- امين السيد احمد لطفي , " المراجعة و حوكمة الشركات " , الدار الجامعية, مصر, 2010, ص 1995
- محمد مصطفى سليمان, "دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي و الإداري", ص 95
- امين السيد احمد لطفي , " المراجعة و حوكمة الشركات " , الدار الجامعية, مصر, 2010, ص 195

## قائمة المراجع

- أيوب بو قرورة, عبد الكريم مقراني, " التنسيق بين مراقبة التسيير و المراجعة الداخلية لفرض حوكمة المؤسسات", الملتقى الدولي حول مراقبة التسيير, أداة القيادة و التحكم في الأداء واقع افاق , عنابة , الجزائر, ص12
- طارق عبد العال حماد, " إدارة المخاطر : افراد-إدارات-شركات- بنوك",الدار الجامعية, الاسكندرية, مصر, 2007, ص 60
- طارق عبد العال حماد, مرجع سبق ذكره .
- طارق عبد العال حماد, "حوكمة الشركات : المفاهيم, المبادئ, التجارب, تطبيقات الحوكمة في المصارف", مرجع سبق ذكره, ص 342
- الاميرة إبراهيم عثمان, عبد الوهاب نصر على, "المحاسبة الإدارية",الدار الجامعية الجديدة, مصر, 2003, ص 143
- محمد أبو ناصر, "المحاسبة الإدارية", الطبعة الاولى, دار وائل للنشر و التوزيع, عمان, الاردن, 2003, ص 332
- محمد فركوس, " الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير", ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر, 1995, ص 04
- ثانيا : باللغة الأجنبية
- Marc – HUBERT DERPET, et autre, « Gouvernement d’entre prise, Enjeux Managériaux comptables et finaneiers, de boeck, Paris, France, 2005, p 44
- Cadwry Rapport, « the Financial Aspects of corporate Governance » Report of the committe, First published, london, UK, 1992, p 05, disponible le 01/02/2014/ à 17:00 sur le site électronique.
- Alwin BURLAVD,Opcit, P 03
- Source : P. LAUZEL, R.TELLER, « Contrôle de gestion et budgets », Sirey 7<sup>ème</sup> Ed, Paris, France, 1994, p 08
- Nacer rddine SADI, « Contrôle de gestion », Edition Harmattan, Paris, France, 2009, p 19-20
- Sabrina DEPART, GUYSOLE, et autre « Mangmanent et contrôle de gestion », edition, DUNOD, Paris, France, 2014, P 02, disponible le 08/08/2016 à 22:30 sur site électronique.
- Anne Marie KEISER, « Contrôle de gestion », 2<sup>ème</sup> édition, Edition ESKA, Paris, France, 2000, P 16
- Isabelle, loie DE KERVILLER, « Le contrôle de gestion » 3<sup>ème</sup> édition, Paris, France, 2000, P 10
- Source : claude ALAZARD, Sabine SEPARI, « Contrôle de gestion » , EdDUNOD, Paris, France, 2007, p 32.
- Markj Ickling, « Barriers to corporate Frawd, Nova Sciences publishers »,New york, USA, 2009, P 03
- Marc-HUBERT DEPRET, Alain et autre, « Gouvernement d’Entreprise, En jeux Managériaux comptables et financers », De boeck, Paris, 2005, P 61

## قائمة المراجع

- Dancela M, Salviani « Carparate Gouvernance, Manegement control and Glabla compétition » Symphanya, Emeging 1 ssues in mangement ISTEI, Bicocca, 2005, P 40
- Pierre VERNIMMEN, Fiance d'entreprise, 9 éme Edition, Dalloz, 2011, p532
- Pierre VERNIMMEN, Fiance d'entreprise,3 éme Edition, Dalloz, 2011, p532
- The instiate of Internal Auditors, « Iaposition paper : The role of internal Auditing in Enterprise-wide risk management, USA, 2009, p02
- Robert S.Kapian, David P.Norton, »The balanced scorcard- Meawres the draive Performance », Marvard Business Review, January- Febrwry, Vol 70, Harvard unive rsité, USA, 1992, P 71
- Cobbold, Lan, Lawrie, Gavin, »the devlopment of the balanced scorecard as a strategic management Tool : Presented at PMA conference « , boston, USA, 2002, P 01
- Ricardo coréa Gomes, joyce liddle, « the balanced scorcard as a performance Management toll for third sector organisation, the cas of arthur banerdes foundation », Brazilian Administration Review, v 16, NH, artor, Brazil, 2009, P 35

### 2. الملتقيات العلمية :

- ساعد مرابط, أسماء بلميهوب, " العولمة المالية و أثارها على أداء الأسواق المالية", الملتقى الدولي حول : سياسات التمويل و اثرها على الاقتصاديات و المؤسسات, دراسة حالة الجزائر و الدول النامية الناشئة , كلية العلوم الاقتصادية و التسيير , جامعة بسكرة, الجزائر, 21-22, نوفمبر 2006, ص 4
- اشرف حنا ميخائيل " تدقيق الحسابات و اطرافه في اطار المنظومة حوكمة الشركات", المؤتمر العربي الأول حول, تدقيق الداخلي في اطار حوكمة الشركات, المنظمة العربية للتنمية الإدارية, القاهرة, مصر, 2005
- اشرف حنا ميخائيل, المرجع السابق, ص 05-06
- سامح رفعت أبو حجر, ايمان احمد محمد رويحة, " دور مراجعة الداخلية كالية لتقويم نظم المراجعة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة الشركات في مصر", المؤتمر السنوي الخامس حول المحاسبة في مواجهة التغيرات الاقتصادية و السياسية المعاصرة, قسم المحاسبة, كلية التجارة , جامعة القاهرة, مصر , 2014, ص 24

### 3. الرسائل العلمية و الاطروحات :

- عريوة محاد, " تطبيق أدوات مراقبة التسيير الحديثة في اطار الحوكمة لقياس تقييم الأداء المستدام في القطاع العمومي المحلي – دراسة عينة لبعض المجالس الشعبية البلدية", أطروحة دكتوراه, تخصص علوم التسيير, كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير, جامعي محمد بوضياف المسيلة, الجزائر, 2015/2014, ص 10.

## قائمة المراجع

- رحيم حسين, بو نقيب احمد, " دور لوجه القيادة في دعم الفعالية مراقبة التسيير", مجلة أبحاث الاقتصادية وإدارية, العدد 4, كلية العلوم الاقتصادية, جامعة محمد خيضر, جامعة بسكرة, الجزائر, 2008, ص 58
- بن لخضر محمد العربي, " دور لوجه القيادة في تحسين القرارات التسويقية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية", أطروحة دكتوراه في علوم التسيير المؤسسات, كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير, جامعة تلمسان, الجزائر, 2015, ص 14-15

### ثانيا : باللغة الإنجليزية

- Stéphanie GIAMPORCARO – SAUNFERE : l'investissement socialement responsable entre l'offre et la demande : Analyse et en jeux de la construction sociale d'une éparzne politique, thèse de doctorat de sociologie, universite RENEDECARTES, Paris, France, 2006, p 35

#### 4. الأبحاث و المقالات العلمية :

- إبراهيم فريد عاكوم, " إدارة الحكم العولمة و جهة نظر اقتصادية", مركز الامارات للدراسات و البحوث الاستراتيجية, العدد 117, أبو ظبي, الامارات, 2006, ص 47
- عمر اقبال التوفيق المشهداتي " تدقيق التحكم المؤسسي حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها اطراح مقترح " مجلة أداء المؤسسات الجزائرية, العدد 12, جامعة ورقلة, الجزائر, 2012, ص 223
- محمد الصغير قريشي, " واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر", مجلة الباحث, العدد 09, جامعة ورقلة, الجزائر, 2001, ص 166-167
- خراف مختارية, " دور التدقيق الداخلي و المراقبة التسيير في تجسيد الحوكمة", مجلة الابتكار و التسويق, العدد الرابع, جامعي سيدي بلعباس, الجزائر, 2016, ص 12
- سالم حليس, " دور الموازنة كاداة للتخطيط و الرقابة في مؤسسات المجتمع المدني الفلسطينية", مجلة العلوم الاسلامية, العدد الأول, المجلد الرابع عشر, غزة, فلسطين, 2005, ص 136
- معتصم فضل عبد الرحيم, فتح الرحمة, الحسن منصور, " بطاقة الأداء المتوازن و دورها في تقويم الأداء بالصندوق القومي للمعاشات", مجلة العلوم الاقتصادية, العدد 16, جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا, الخرطوم, السودان, 2015, ص 67

#### 5. المواقع الالكترونية :

- الدليل المصري لحوكمة الشركات, مركز المديرين المصري بالهيئة العامة للرقابة المالية, الإصدار الثالث, مصر, 2010, متاح بتاريخ 2017/02/14 الساعة 30:20 على الموقع الالكتروني : <http://www.fra.gov.eg/jtags/eFsa-ar/guide.PDF/>
- عبد المجيد قدي, " إمكانية تطبيق مبادئ الحوكمة منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية بخصوص حوكمة الشركات في البلاد العربية" (الجزائر نموذجاً), جامعة الجزائر, متاح بتاريخ 2017/02/19 الساعة 30:11 على الموقع الالكتروني :

<https://www.Kantakji.com/media/1396/911.doc>

# الملاحق

ACTIF					PASSIF				
REF	RUBRIQUE	N Brut	N Amort-Prov	N Net	N-1 Net	REF	RUBRIQUE	N	N-1
	<b>ACTIF NON COURANT</b>						<b>CAPITAUX PROPRES</b>		
20	Immobilisations incorporelles	34 723 337,39	32 592 069,72	2 131 267,67	2 772 200,74	10	Capital Réserve et Assimilés		
21	Immobilisations corporelles	5 764 242 769,62	5 020 649 764,73	743 593 004,89	591 725 773,02	11	Report à nouveau		
22	Immobilisations en concession					12	Résultat de l'exercice		
24	Equip. Fixes & Complexes/Production	56 840 028 055,70	54 445 673 622,81	2 394 354 432,89	3 030 633 912,24				
23	Immobilisations en cours	2 288 191 890,75	203 732 266,32	2 084 459 624,43	711 786 343,31	18	Comptes de liaison	10 894 661 475,13	10 131 851 478,02
26	Participations et créances rattachées à des participations								
27	Autres immobilisations financières	255 034 192,14	767 563,61	254 266 628,53	251 978 735,47				
	<b>TOTAL IMMOBILISATIONS</b>	<b>65 182 220 245,60</b>	<b>59 703 415 287,19</b>	<b>5 478 804 958,41</b>	<b>4 588 896 964,78</b>		<b>TOTAL CAPITAUX PROPRES</b>	<b>10 894 661 475,13</b>	<b>10 131 851 478,02</b>
133	Impôts Différés Actifs	351 551 618,37		351 551 618,37	243 099 303,64				
	<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>	<b>65 533 771 863,97</b>	<b>59 703 415 287,19</b>	<b>5 830 356 576,78</b>	<b>4 831 996 268,42</b>				
	<b>ACTIF COURANT</b>						<b>PASSIF NON COURANT</b>		
	Stock et en-cours	8 880 089 504,07	1 649 916 959,65	7 230 172 544,42	7 043 881 600,84	13	IDP, SUB, Reques, Prod & Charges DIFF.	144 899,89	140 109,34
30	Stocks de marchandises					14	Provisions réglementées		
31	Matières premières et fournitures					15	Provisions pour Charges	759 248 088,50	579 438 369,31
32	Autres approvisionnements	8 879 073 015,47	1 649 916 959,65	7 229 156 055,82	7 043 881 600,84	16	Emprunts et Dettes Assimilées		
33	En cours de production de biens					17	Dettes rattachées à des participations		
34	En cours de production de services					229	Droits du concédant		
35	Stocks de produits					269	Versement restant à effectuer - S/Titres		
36	Stocks provenant d'immobilisations					279	Versement à effectuer sur titre ImmoN/Libérés		
37	Stocks à l'extérieur	1 016 488,60		1 016 488,60			<b>TOTAL PASSIF NON COURANT</b>	<b>759 392 988,39</b>	<b>579 578 478,65</b>
38	Achats Stockés								
	Créances et Emplois Assimilés	282 890 423,12	3 091 730,30	279 798 692,82	126 851 569,83		Créances et Emplois Assimilés	1 687 369 388,41	1 308 663 348,65
409	Fournisseurs et comptes rattachés	115 204 904,03		115 204 904,03	9 541 926,03	40	Fournisseurs et comptes rattachés	951 134 133,68	769 089 027,56
41	Clients et Comptes rattachés	4 160 245,59		4 160 245,59	5 116 126,64	41	Clients créditeurs, avances, RRR....		
42	Personnels et Comptes rattachés	275 000,00		275 000,00	2 55 000,00	42	Personnels et comptes rattachés	468 588 561,94	324 524 659,86
43	Organismes Sociaux et Comptes rattachés	11 153,66		11 153,66		43	Organismes sociaux et comptes rattachés	174 578 461,13	130 269 667,26
44	Etat collectivités publiques Organismes Internationaux et comptes rattachés	856 281,78		856 281,78	1 073 160,10	44	Etat collectivités publiques Organismes Internationaux et comptes rattachés	93 068 231,66	84 779 993,97
45	Groupes et Associés					45	Groupes et associés		
46	Débiteurs Divers	24 496 929,98	3 091 730,30	21 405 199,68	73 864 921,50	46	Créditeurs Divers		
47	Comptes Transitoires/Attente					47	Comptes Transitoires/Attente		
48	Charges ou Produits constatés d'avance et Provisions	137 885 908,08		137 885 908,08	37 000 435,56	48	Charges ou Produits constatés d'avance et Provisions		
	Disponibilités et Assimilés	1 096 037,91		1 096 037,91	17 363 866,23		Disponibilités et Assimilés		
50	Valeurs Mobilières de Placement					50	Valeurs Mobilières de Placement		
51	Banques, Etab. Financiers & Assimilés	1 096 037,91		1 096 037,91	17 363 866,23	51	Banques, Etab. Financiers & Assimilés		
53	Caisse					53	Caisse		
54	Regie d'avances et accreditifs					54	Regie d'avances et accreditifs		
58	Virements Internes					58	Virements Internes		
	<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>	<b>9 164 075 965,10</b>	<b>1 653 008 689,95</b>	<b>7 511 067 275,15</b>	<b>7 188 097 036,90</b>		<b>TOTAL PASSIF COURANT</b>	<b>1 687 369 388,41</b>	<b>1 308 663 348,65</b>
	<b>TOTAL ACTIF</b>	<b>74 697 847 829,07</b>	<b>61 356 423 977,14</b>	<b>13 341 423 851,93</b>	<b>12 020 093 305,32</b>		<b>TOTAL PASSIF</b>	<b>13 341 423 851,93</b>	<b>12 020 093 305,32</b>

CPTE	DESIGNATION	VALEUR BRUTE A L'OUVREURE DE L'EXERCICE	MOUVEMENTS DE L'EXERCICE								VALEUR BRUTE A LA CLÔTURE DE L'EXERCICE	OBS	
			AUGMENTATIONS					DIMINUTIONS					VIREMENTS INTERNES
			ACQUISITIONS TIERS	PRODUCTION DE L'ENTREPRISE POUR ELLE-MEME	ACQUISITIONS A NOUS-MEMES	REGULARISATIONS	TOTAL	CESSIONS-TIERS DESTRUCTION REBOURSEMENTS	CESSIONS A NOUS-MEMES	TOTAL			
01-01-2022	2	3	4	5	6 = (2+3+4±5)	7	8	9 = (7+8)	10	11 = (1+6-9±10)			
		1	2	3	4	5	6 = (2+3+4±5)	7	8	9 = (7+8)	10	11 = (1+6-9±10)	
207	Ecart d'acquisition - "goodwill"												
	<b>Total I - 07</b>												
20	<b>Immobilisations incorporelles</b>												
3	Frais de développ immobilisables												
4	Logiciels informatiques & assimilés	34 455 974,74	267 362,65				267 362,65						34 723 337,39
5	Concessions & droits similaires, brevets, licences, marques												
8	Autres immobilisations incorporelles												
	<b>Total I - 0</b>	<b>34 455 974,74</b>	<b>267 362,65</b>				<b>267 362,65</b>						<b>34 723 337,39</b>
21	<b>Immobilisations corporelles</b>												
0	Matériel de transport	392 766 094,88	36 198 808,83				36 198 808,83	-10 384 264,18	-5 111 388,62	-15 495 652,80			413 469 250,91
1	Terrains												
2	Agencements & aménagements de terrain												
3	Constructions	675 606 887,32			51 853 171,43		51 853 171,43						727 460 058,75
4	Equipements sociaux	231 526 424,54	7 548 967,99				7 548 967,99	-9 596 738,24		-9 596 738,24			229 478 654,29
5	Installations techniques, matériels & outillages ind.	1 128 290 955,97	23 262 036,84		1 217 679,32	-760 000,00	23 719 716,16	-20 822 068,28		-20 822 068,28	7 439 162,34		1 138 627 766,19
6	Equipements de bureau	31 698 394,18	1 315 980,00				1 315 980,00	-14 920 240,49		-14 920 240,49			18 094 133,69
7	Agencements & installations	2 589 631 232,18			94 832 982,68	-10 586 811,81	84 246 170,87	-708 095,76		-708 095,76	96 703 402,59		2 769 872 709,88
8	Autres immobilisations corporelles	292 967 687,19	2 996 457,66		15 661 523,45		18 657 981,11	-5 005 933,12		-5 005 933,12	160 620 460,73		467 240 195,91
	<b>Total I - 1</b>	<b>5 342 487 676,26</b>	<b>71 322 251,32</b>		<b>163 565 356,88</b>	<b>-11 346 811,81</b>	<b>223 540 796,39</b>	<b>-61 437 340,07</b>	<b>-5 111 388,62</b>	<b>-66 548 728,69</b>	<b>264 763 025,66</b>		<b>5 764 242 769,62</b>
22	<b>Immobilisations en concessions</b>												
1	Terrains en concession												
2	Agencement & aménagement de terrains en concession												
3	Constructions en concession												
5	Installations techniques en concession												
8	Autres immobilisations corporelles en concession												
	<b>Total I - 2</b>												
24	<b>Equipements fixes &amp; complexes de production</b>												
0	Puits & installations d'extraction/collecte hydroc.												
1	Installations de transport par canalisation												
2	Installations de traitements, transformations & fabrications	23 998 880 685,44						-255 799 901,52		-255 799 901,52	1 205 519,98		23 744 286 303,90
4	Installations annexes de production	28 087 325 611,10	2 589 988,40				2 589 988,40	-22 015 365,36		-22 015 365,36	116 275 424,96		28 184 175 659,10
5	Installations de conditionnement												
6	Installations de réception, stockage et expédition	4 892 000 157,43	19 565 935,27				19 565 935,27						4 911 566 092,70
8	Démantèlement équipements fixes & complexes de production												
	<b>Total I - 4</b>	<b>56 978 206 453,97</b>	<b>22 155 923,67</b>				<b>22 155 923,67</b>	<b>-277 815 266,88</b>		<b>-277 815 266,88</b>	<b>117 480 944,94</b>		<b>56 840 028 055,70</b>
	<b>Total I - 1,2,4</b>	<b>62 320 694 130,23</b>	<b>93 478 174,99</b>		<b>163 565 356,88</b>	<b>-11 346 811,81</b>	<b>245 696 720,06</b>	<b>-339 252 606,95</b>	<b>-5 111 388,62</b>	<b>-344 363 995,57</b>	<b>382 243 970,60</b>		<b>62 604 270 825,32</b>
23	<b>Immobilisations en cours</b>												
2	Immobilisations corporelles en cours	711 786 343,31	1 313 397 999,28	15 067 164,61			1 328 465 163,89				-382 243 970,60		1 658 007 536,60
7	Immobilisations incorporelles en cours												
8	Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisation		669 589 079,09				-39 404 724,94	630 184 354,15					630 184 354,15
	<b>Total I - 3</b>	<b>711 786 343,31</b>	<b>1 982 987 078,37</b>	<b>15 067 164,61</b>			<b>-39 404 724,94</b>	<b>1 958 649 518,04</b>			<b>-382 243 970,60</b>		<b>2 288 191 890,75</b>
26	<b>Participations et créances rattachées à des participations</b>												
1	Titres de filiales												
2	Autres titres de participation												
5	Titres de participation évalués par équivalence (Associés)												
6	Créances rattachées à des participations groupe												
7	Créances rattachées à des participations hors groupe												
8	Créances rattachées aux sociétés en participation												
	<b>Total I - 6</b>												
27	<b>Autres immobilisations financières</b>												
1	Titres Imm. a/que titres imm. de l'activité de portefeuille												
2	Titres représentatifs de droit de créance (obligation, bons)												
3	Titres immobilisés de l'activité de portefeuille												
4	Prêts et créances sur contrat de location-financement	223 045 197,86	88 800 000,00		1 913 056,33		90 713 056,33	-83 323 833,33	-3 551 988,33	-86 875 821,66			226 882 432,53
5	Dépôts et cautionnements versés	28 933 537,61						-781 778,00		-781 778,00			28 151 759,61
6	Autres créances immobilisées												
8	Autres produits financiers à recevoir s/autres imm. financières												
	<b>Total I - 7</b>	<b>251 978 735,47</b>	<b>88 800 000,00</b>		<b>1 913 056,33</b>		<b>90 713 056,33</b>	<b>-84 105 611,33</b>	<b>-3 551 988,33</b>	<b>-87 657 599,66</b>			<b>255 034 192,14</b>
	<b>Total général</b>	<b>63 318 915 183,75</b>	<b>2 165 532 616,01</b>	<b>15 067 164,61</b>	<b>165 478 413,21</b>	<b>-50 751 536,75</b>	<b>2 295 326 657,08</b>	<b>-423 358 218,28</b>	<b>-8 663 376,95</b>	<b>-432 021 595,23</b>			<b>65 182 220 245,60</b>

### ملخص :

تهدف هذه الدراسة الى ابراز أهمية مراقبة التسيير في تبني حوكمة المؤسسة في شركة سونطراك, و لتحقيق اهداف هذه الدراسة ركز الباحث على عدة ابعاد تمثلت في علاقة مراقبة التسيير بالاليات الداخلية لحوكمة المؤسسة ( مجلس الادارة, التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر), دورها في توفير المعلومات و دعم عملية الاتصال و تقييم الاداء, إضافة الى تسليط الضوء على أهمية استخدام تقنيات مراقبة التسيير على غرار بطاقة الأداء المتوازن و الموازنة التقديرية, لوحة القيادة في تفعيل حوكمة المؤسسة. و توصلت الدراسة الى جملة من النتائج أهمها وجود تأثير لمراقبة التسيير في تفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة, من خلال الخدمات و الدعم الذي تقدمه لمختلف الاليات الداخلية الأخرى لنظام الحوكمة, إضافة الى دورها في توفير المعلومات و التقارير و دعم عملية الاتصال و أيضا تقييم أداء المؤسسة, كما توصلت الدراسة الى وجود اثر لاستخدام الموازنة التقديرية كاحدى التقنيات التقليدية لمراقبة التسيير في تفعيل الحوكمة, في حين ان هناك ضعف في استخدام التقنيات الحديثة لبطاقة الأداء المتوازن و لوحة القيادة في تفعيل الحوكمة في مؤسسة سونطراك محل عينة الدراسة.

**الكلمات المفتاحية :** مراقبة التسيير, حوكمة المؤسسة, مبادئ الحوكمة, المؤسسات الاقتصادية.

### Résumé :

Cette étude vise à mettre en évidence l'importance du contrôle de gestion dans l'adoption de la gouvernance d'entreprise au sein de la société Sonatrach. Pour atteindre les objectifs de cette étude, le chercheur s'est concentré sur plusieurs dimensions représentées dans la relation du contrôle de gestion aux mécanismes internes de gouvernance d'entreprise (Conseil d'Administration, audit interne et gestion des risques) et son rôle de fourniture d'informations et de soutien au processus de communication et d'évaluation des performances, en plus de souligner l'importance de l'utilisation de techniques de contrôle de gestion telles que le tableau de bord équilibré, le budget discrétionnaire et le tableau de bord pour activer la gouvernance de l'organisation. L'étude a atteint un certain nombre de résultats, dont le plus important est la présence d'un impact du contrôle de gestion dans l'activation de la gouvernance des institutions économiques étudiées, à travers les services et le soutien qu'il apporte à divers autres mécanismes internes du système de gouvernance, en plus de son rôle de fourniture d'informations et de rapports, de soutien au processus de communication et également d'évaluation des performances, l'étude a également révélé un impact sur l'utilisation de la budgétisation discrétionnaire comme l'une des techniques traditionnelles de suivi de la gestion dans l'activation de la gouvernance, alors qu'il existe un impact. Faiblesse dans l'utilisation des techniques modernes du tableau de bord prospectif et du tableau de bord pour activer la gouvernance à la Fondation Sonatrach, objet de l'échantillon d'étude.

**Mots – Clés :** Contrôle de gestion, Gouvernance d'entreprise, principes de gouvernance, Institutions économiques.