جامعة دمشق
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة



حوكمة القطاع العام الاقتصادي في سورية ودور إدارة الرقابة الداخلية في تعزيزها

(دراسة ميدانية)

(قدمت هذه الرسالة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة)

إعـــداد
رندة نجاح أبو خليل

إشراف الأستاذ الدكتور
حسين القاضي

٢٠١١ م

تصريح

أصرح بأن هذه الدراسة (حوكمة القطاع العام الاقتصادي في سورية ودور إدارة الرقابة الداخلية في تعزيزها- دراسة ميدانية) غير مقتبسة من أي عمل علمي منشور مسبقاً،ولم يسبق أن ُقبلت للحصول على أي شهادة علمية.

المرشحة

رندة نجاح أبو خليل

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

لجنة المناقشة والحكم على رسالة الماجستير في المحاسبة

التي أعدتها **الطالبة رندة نجاح أبو خليل**

بعنوان

حوكمة القطاع العام الاقتصادي في سورية ودور إدارة الرقابة الداخلية في تعزيزها

(دراسة ميدانية)

شكلت لجنة الحكم من السادة الأساتذة:

- **الاستاذ الدكتور حسين القاضي-عضواً مشرفاً**

الأستاذ في قسم المحاسبة في كلية الاقتصاد- جامعة دمشق

- **الأستاذ الدكتور حسين دحدوح – عضواً**

رئيس قسم المحاسبة في كلية الاقتصاد- جامعة دمشق

- **الأستاذ الدكتور بطرس ميالة –عضواً**

الأستاذ في قسم المحاسبة في كلية الاقتصاد- جامعة دمشق

الإهداء

إلى من أعيش لأجلهم ويعيشون لأجلي.....
إلى من تمنحني رؤيتهم الأمل والسعادة والمحبة...
إلى من تحملني دائماً ووقف إلى جانبي في أصعب الأوقات...

زوجي وابنتي

إلى من شجعني ومنحني الصبر والدعم الدائم....
إلى من علمني الالتزام والمثابرة والجد في الحياة...
إلى من يفهمني ويدعو إلي بالخير والتوفيق ....
إلى من يحمل همي ويعيش معي الأفراح والأتراح...

أمي وأبي

إلى من تمكنت بدعمهم من مواصلة الطريق...
إلى من أسعد برؤيتهم وأفرح بنجاحهم ويسعدون برؤيتي ويفرحون بنجاحي...
إلى من عاشوا معي أحلامي وعشت معهم أحلامهم...

أخوتي

إلى كل من علمني ووثق بنجاحي...
إلى كل من أرشدني وأعانني....
إلى أيادٍ لن أنسى فضلها عليّ ما حييت...

أساتذتي

إلى من تحلو معهم الحياة وتطيب الأوقات
إلى من ساندني وكان إلى جواري كلما احتجت الدعم والمساعدة

أصدقائي

إليكم جميعاً أهدي ثمرة هذا الجهد المتواضع

شكر وتقدير

الحمد والشكر لله تعالى الذي ألهمني الصبر،ومنّ علي بفضله، ومنحني القدرة والعزيمة،ويسّر لي كل السبل لإتمام هذه الدراسة.

وإنني أتوجه بجزيل الشكر وعظيم التقدير إلى الأستاذ الفاضل الدكتور حسين القاضي لإشرافه على هذه الرسالة ،ولإثرائه إياها بعلمه ومعرفته، ولعظيم صبره وفضله فيما قدمه إليّ من نصح وإرشاد،وكان مثالاً للعلم والتواضع ،له كل الشكر والتقدير والعرفان.

كما أتوجه بالشكر والتقدير الكبير لجهود الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة والحكم لتحملهم عناء قراءة ومناقشة وتقويم هذه الدراسة وتقديمهم الآراء السديدة لغغنائها.

ولا يفوتني أن أتوجه بالشكر والامتنان إلى كل من ساعدني وقدّم لي العون أو النصح والمشورة في مسيرتي العلمية.

الفهرس

الموضوع	الصفحة
تصريح	ب
لجنة المناقشة	ج
الإهداء	د
شكر وتقدير	ه
الفهرس	و
فهرس الجداول	ط
ملخص الدراسة باللغة العربية	ي
الفصل الأول :الإطار العام للدراسة	**١**
أولاً: تمهيد	١
ثانياً:مشكلة الدراسة	**٣**
ثالثاً:أهمية الدراسة	٣
رابعاً:هدف الدراسة	٤
خامساً:الدراسات السابقة	٤
سادساً:ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة	٩
سابعاً:فرضيات الدراسة	٩
ثامناً:منهجية الدراسة	٩
الفصل الثاني: مفهوم الحوكمة وأهميتها	**١٥**
أولاً:نشأة الحوكمة وتطور مفهومها	١٥
ثانياً: أهمية حوكمة الشركات وضرورة تطبيقها	١٧
ثالثاً: قواعد ومبادئ حوكمة الشركات	٢٤

١- قواعد البنك الدولي في حوكمة الشركات ٢٤
٢- قواعد صندوق النقد الدولي في حوكمة الشركات ٢٦
٣-مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في حوكمة الشركات ٢٧

رابعاً :أسس تطبيق الحوكمة الجيدة ٣٥

خامساً: الأطراف والعناصر الأساسية في حوكمة الشركات ٣٧

١- الجمعية العمومية للمساهمين ٣٨
٢- مجلس الإدارة ٤٠
٣- لجنة المراجعة ٤٥
٤- المراجعة الداخلية ٤٨
٥-المراجعة الخارجية ٥٠

الفصل الثالث: حوكمة القطاع العام الاقتصادي في سورية ٥٣

أولاً:واقع القطاع العام الاقتصادي في سورية ٥٣

ثانياً: مدى إمكانية حوكمة مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي في سورية في ظل مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD ٦٨
١- الإطار التنظيمي والقانوني ٦٩
٢- حقوق المساهمين ٨١
٣- المعاملة المتساوية لحملة الأسهم(الملاك) ٨٩
٤- العلاقات مع الأطراف ذات المصالح ٩٣
٥- الشفافية والإفصاح ٩٩
٦- مسؤولية مجالس إدارة مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي ١٠٥

الفصل الرابع: دور إدارة الرقابة الداخلية في تعزيز حوكمة القطاع العام الاقتصادي في سورية ١٢٠

أولاً :مفهوم إدارة الرقابة الداخلية وتطوره ١٢٠

ثانياً:العوامل التي أدت إلى تطور مفهوم إدارة الرقابة الداخلية ١٢٣

ثالثاً:أهمية المراجعة الداخلية وأهدافها ١٢٥

رابعاً:إدارة الرقابة الداخلية في القطاع العام الاقتصادي في سورية ١٢٧

خامساً:المعايير المهنية للمراجعة الداخلية ودورها في تعزيز حوكمة القطاع العام الاقتصادي في سورية: ١٣٢

١- مجموعة معايير الاستقلال ١٣٣

٢- مجموعة معاييرالتأهيل المهني والعناية المهنية للمراجعة الداخلية ١٣٨
٣- مجموعة معايير طبيعة خدمات المراجعة الداخلية ونطاق العمل(الفحص الميداني) ١٤١
٤- مجموعة معايير أداء وظيفة المراجعة الداخلية ١٥٣
٥- مجموعة معايير إدارة المراجعة الداخلية ١٧٠
سادساً:قواعد السلوك المهني ١٧٧
الفصل الخامس:الدراسة الميدانية **١٨٤**
أولاً :منهجية الدراسة ١٨٤
١- مجتمع الدراسة ووصف عينتها ١٨٤
٢- أداة الدراسة ١٨٤
٣- الأدوات والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات ١٨٥
٤- عرض وتحليل خصائص عينة الدراسة ١٨٥
١.٤ توزيع عينة الدراسة ١٨٦
٢.٤ التخصص العلمي لعينة الدراسة ١٨٧
٣.٤ المؤهل العلمي لعينة الدراسة ١٨٩
٤.٤ الخبرة العملية لعينةالدراسة ١٩١
ثانياً: تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها ١٩٣
١.٢ تحليل نتائج الدراسة المتعلقة بالفرضية الأولى ١٩٣
٢.٢ تحليل نتائج الدراسة المتعلقة بالفرضية الثانية ٢٠٥
٣.٢تحليل نتائج الدراسة المتعلقة بالفرضية الثالثة ٢١٦
ثالثاً: اختبار فرضيات الدراسة ٢٢٩
رابعاً: نتائج الدراسة ٢٣٠
خامساً:التوصيات ٢٣٢
قائمة المراجع العربية ٢٣٣
قائمة المراجع الأجنبية ٢٣٨
ملحق الدارسة ٢٤٢
Abstract ٢٤٩

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(١)	الناتج الإجمالي والناتج الصافي بالأسعار الثابتة في كل من القطاعين العام والخاص في عام ٢٠٠٧ حسب أقسام النشاط الاقتصادي في سورية	٥٧
(٢)	عدد العاملين في القطاع العام الصناعي في سورية ما بين عامي ٢٠٠٣-٢٠٠٧	٦٠-٦١
(٣)	الفائض أو العجز في مؤسسات ومنشآت القطاع العام الصناعي في سورية لعامي ٢٠٠٦-٢٠٠	٦٣
(٤)	الفائض والعجز المتحقق في الشركات والمنشآت التابعة للمؤسسة العامة للصناعات النسيجية في سورية خلال عامي ٢٠٠٦ و٢٠٠٧.	٦٥
(٥)	توزيع عينة الدراسة	١٨٦
(٦)	التخصص العلمي لعينة الدراسة	١٨٧
(٧)	المؤهل العلمي لعينة الدراسة	١٨٩
(٨)	الخبرة العملية لعينة الدراسة	١٩١
(٩)	جدول التكرارات وإجابات عينة الدراسة حول الفرضية الأولى	١٩٤-١٩٥
(١٠)	جدول المتوسطات والانحرافات المعيارية لإجابات عينة الدراسة حول الفرضية الأولى	٢٠٤-٢٠٥
(١١)	جدول التكرارات وإجابات عينة الدراسة حول الفرضية الثانية	٢٠٥-٢٠٨
(١٢)	جدول المتوسطات والانحرافات المعيارية لإجابات عينة الدراسة حول الفرضية الثانية	٢١٤-٢١٥
(١٣)	جدول التكرارات وإجابات عينة الدراسة حول الفرضية الثالثة	٢١٦-٢١٧
(١٤)	جدول المتوسطات والانحرافات المعيارية لإجابات عينة الدراسة حول الفرضية الثالثة	٢٢٧-٢٢٨

ملخص الدراسة باللغة العربية
عنوان الدراسة
حوكمة القطاع العام الاقتصادي في سورية ودور إدارة الرقابة الداخلية في تعزيزها
(دراسة ميدانية)

إشراف
الأستاذ الدكتور حسين القاضي
إعداد
رندة نجاح أبو خليل

تهدف هذه الدراسة إلى التعريف بأهمية حوكمة القطاع العام الاقتصادي في سورية ودور إدارة الرقابة الداخلية في تعزيزها ،وتحقيقاً لذلك قامت الباحثة بوضع خطة تم تقسيمها إلى خمسة فصول ،عرضت في الفصل الأول منها المدخل إلى الدراسة والدراسات السابقة ، بينما عرضت في الفصل الثاني مفهوم الحوكمة وأهمية تطبيقها ،والمبادئ التي تقوم عليها والتي اعتمدتها بعض المنظمات العالمية كصندوق النقد الدولي والبنك الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية من أجل وضع الخطوط الإرشادية العريضة لمبادئ حوكمة الشركات حول العالم ،وأما في الفصل الثالث فقد تناولت الباحثة كيفية نشأة وتطور عمل القطاع العام الاقتصادي في سورية ،كما تم التطرق إلى بعض الإحصائيات التي تظهر الواقع الذي يعيشه هذا القطاع بمختلف فروعه ونشاطاته، ومدى إمكانية تطبيق مبادئ الحوكمة التي أقرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي في سورية، وفي الفصل الرابع قامت الباحثة بالعمل على إلقاء الضوء على إدارة الرقابة الداخلية في محاولة لتحديد مفهومها وتطوّر دورها وفقاً للمعايير المهنية المعاصرة، كما تناولت الباحثة أيضاً آلية عمل إدارة الرقابة الداخلية في مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي في سورية ودورها في تعزيز الحوكمة داخل هذا القطاع ، أما في الفصل الخامس فقد قامت الباحثة بعمل دراسة ميدانية في المؤسسات والشركات العامة بهدف التعرف على واقع القطاع العام الاقتصادي في سورية ،وأهمية الحوكمة في النهوض بأعباء هذا القطاع وترسيخ أسس المساءلة والشفافية داخله وزيادة فاعلية وكفاءة مؤسساته وشركاته، كما هدفت الدراسة الميدانية أيضاً إلى التطرق إلى طبيعة إدارة الرقابة الداخلية في القطاع العام الاقتصادي في سورية ودورها في تعزيز الحوكمة ،ومن أجل تحقيق ذلك تم تطوير استبيان وُزّع على عينة عشوائية من موظفي المؤسسات والشركات العامة التابعة للقطاع العام الاقتصادي في سورية من أجل التعرف على أهمية حوكمة هذا القطاع ودور إدارة الرقابة الداخلية فيه.

ومن أهم النتائج التي توصلت الباحثة إليها ما يلي:

١. إن الواقع الذي يعيشه القطاع العام الاقتصادي في سورية اليوم ،يفرض الحاجة إلى حوكمة هذا القطاع وإصلاح مؤسساته وشركاته ،وقد تجسد ذلك بوضوح من خلال ما يلي:

- سوء إدارة المؤسسات والشركات العامة التابعة للقطاع العام الاقتصادي وانتشار البيروقراطية والفساد فيها بشكل كبير.
- تدني مستوى الإفصاح والشفافية في المنشآت التابعة للقطاع العام الاقتصادي وعدم نشر القوائم والتقارير المالية للاطلاع عليها من قبل الأطراف المعنية.

- انخفاض الكفاءات التنظيمية والتخطيطية داخل المؤسسات والشركات العامة و تدخل الجهات الوصائية في إدارة وتسوية شؤون القطاع العام الاقتصادي بشكل كبير.
- إمكانية الجمع بين عدة وظائف حيوية في مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي، وتداخل الاختصاصات والسلطات بين مختلف الأطراف ،وتضارب المصالح .
- الافتقار إلى وجود نظام اقتصادي ديمقراطي يدعم مقومات التنظيم والعدالة,ويعزز متطلبات الإفصاح والشفافية والثقة داخل المؤسسات والشركات العامة .

٢. هناك إجماع على ضرورة إصلاح القطاع العام الاقتصادي وتوسيع صلاحيات مجالس إدارة مؤسساته وشركاته ,نظراً للدور الذي يلعبه هذا القطاع في التوازن الاقتصادي في القطر والمساهمة في الناتج المحلي الإجمالي.

٣. إن غرس مبادئ الحوكمة المناسبة في القطاع العام الاقتصادي في سورية يسهم في دعم أسس الإفصاح والشفافية داخل شركاته ومؤسساته وإدارتها بالشفافية والكفاءة المناسبتين،ويتم ذلك من خلال:

- قيام الحوكمة بضبط العمليات والأنشطة وبالتالي رفع مستوى الأداء العام وحسن استخدام الموارد المتاحة.
- إعطاء الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية في مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي السلطة، والصلاحية والموارد للقيام بواجباتها واتخاذ قراراتها بمعزل عن تدخل الجهات الوصائية الأخرى.
- تقويض الفساد ومحاربة البيروقراطية من خلال تفعيل المشاركة والرقابة من جانب مجلس الإدارة والأطراف الأخرى ذات المصالح.
- حفظ حقوق العاملين وجميع الأطراف المعنية في القطاع العام الاقتصادي وتوزيع المسؤوليات بما يحقق المصلحة العامة.
- التأكيد على ضرورة الإفصاح والشفافية بهدف تخفيف إمكانية الغش والتلاعب المتعمد في البيانات والقوائم المالية والمحاسبية و تجنب أو تقليل الأخطاء وتضارب المصالح .
- وجود هيكل يسمح بقدر كبير من الحرية في نطاق أحكام القانون واتباع المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة بما يضمن وضوح ودقة القوائم المالية.
- بحث إمكانية إشراك العاملين بالملكية وباتخاذ القرار داخل المؤسسات والشركات العامة في القطاع العام الاقتصادي بما يساعد على تحسين الأداء العام فيه.

٤. ضعف فعالية إدارة الرقابة الداخلية في المؤسسات والشركات العامة التابعة للقطاع العام الاقتصادي،وقصور الدور الذي يمكن أن تلعبه في حوكمة هذا القطاع، وينعكس ذلك من خلال:

- عدم قدرة إدارة الرقابة الداخلية على فرض اتباع أصول المحاسبة وضمان نزاهة إعداد القوائم والتقارير المالية.

- قصور الدور الذي تلعبه إدارة الرقابة الداخلية في منع الغش وتقليل الأخطاء والإبلاغ عن المقصرين والفاسدين للسلطات المعنية.
- ضعف السلطات التي تتمتع بها إدارة الرقابة الداخلية والتي تمكنها من تقويم عمل الإدارة واحترام تطبيق القوانين واللوائح داخل المؤسسات والشركات العامة في القطاع العام الاقتصادي.
- انخفاض كفاءة العاملين في إدارة الرقابة الداخلية في القطاع العام الاقتصادي في سورية وعدم تمكنهم من تثبيت أسس الإفصاح والشفافية وتقويم المخاطر ومقارنة المحقق مع المخطط.
- ضعف القدرات التي تتمتع بها إدارة الرقابة الداخلية من أجل حماية الأصول من سوء الاستخدام ،وتوجيه المؤسسات والشركات العامة توجيهاً استراتيجياً يساعد على تحقيق الأهداف الموضوعة.

وبناءً على النتائج السابقة ، تقترح الباحثة بعض التوصيات أهمها:

١. ضرورة تبني مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي في سورية لمبادئ الحوكمة والعمل على تطبيقها بما يلائم الظروف المحلية بهدف خلق بيئة سليمة تعود بالمنفعة على الاقتصاد السوري ككل وتساهم في صياغة أساليب تنظيمية قادرة على مقابلة المعايير الدولية للإفصاح والشفافية.
٢. ضرورة نشر الوعي بمفهوم حوكمة الشركات داخل المؤسسات والشركات العامة في القطاع العام الاقتصادي في سورية لشرح الجوانب التطبيقية لهذا المفهوم ،وذلك من خلال إقامة الندوات العلمية وورشات العمل لتنمية ثقافة الإدارة الرشيدة لاسيما في ظل عملية الإصلاح الاقتصادي التي تشهدها سورية اليوم في جميع القطاعات.
٣. ضرورة وضع دليل موحد لحوكمة مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي في سورية يحاكي التجارب العالمية والعربية ويتوافق مع المتطلبات المحلية من أجل النهوض بأعباء هذا القطاع وتمكينه من تطوير مقدراته وإدارة شؤونه.
٤. ضرورة العمل على تحديث القوانين والمراسيم الناظمة لشؤون القطاع العام الاقتصادي في سورية وتضمينها إلزامية العمل بمبادئ الحوكمة بهدف إعادة هيكلة هذه المؤسسات والشركات وتعزيزها للعمل بكفاءة وفعالية توازي عمل القطاع الخاص ،وتضمن زيادة الاستثمار في سورية وتنمية المنافسة لدخول الأسواق العربية والعالمية.
٥. ضرورة العمل على تفعيل دور إدارة الرقابة الداخلية في المؤسسات والشركات العامة التابعة للقطاع العام الاقتصادي في سورية من خلال توفير التدريب المستمر ووضع البرامج اللازمة لإعادة تأهيل العاملين فيها وتمكينهم من القيام بأدوارهم في منع الانحراف والتضليل و محاربة الفساد و البيروقراطية.

٦. ضرورة العمل على إعادة النظر في الوضع التنظيمي لإدارة الرقابة الداخلية ودعم استقلالها من خلال وضع توصيف واضح للمسؤوليات والسلطات التي يتمتع بها أفرادها و لطبيعة العلاقة التي تربطهم بكل من مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية والأجهزة الرقابية الحكومية .

الفصل الأول:الإطار العام للدراسة

أولاً:تمهيد:

أدى حدوث الأزمات المالية المتلاحقة وتصاعد حالات الانهيار والفشل الذي حظيت به العديد من الاقتصاديات خلال العقود القليلة الماضية، إلى الحاجة إلى وضع نظام قادر على إدارة الشركات إدارة رشيدة تضمن حقوق كافة الأطراف المعنية وتساهم في تفعيل أسس الإفصاح والشفافية ودعم الضوابط الرقابية ،مما أدى إلى ظهور مفهوم الحوكمة وانتشاره وتخصيص التمويل اللازم لنشر الوعي بمبادئ هذا المفهوم وإخراجها إلى حيز التنفيذ.

ومع ازدياد الوعي بأهمية الحوكمة والعمل على تطوير قواعدها بما يتماشى مع المتغيرات الاقتصادية العالمية ،أصبح تطبيق هذه القواعد شعاراً يتبناه القطاع العام والخاص على حد سواء، ووسيلة لتعزيز الاقتصاد في أي دولة، ودليل وجود سياسات عادلة وشفافة تحمي المساهمين والمتعاملين، وتعطي مؤشراً على المستوى الذي وصلت إليه الإدارات من التزام مهني بقواعد حسن الإدارة والوضوح والمحاسبة، وبالتالي زيادة جاذبية الاقتصاد للاستثمارات المحلية والخارجية وقدرته التنافسية[١].

وعلى أثر ذلك كان الدافع قوياً لدى مختلف الدول لتبني مبادئ الحوكمة داخل قطاعاتها الاقتصادية بهدف تلافي الوقوع في الأزمات المالية وتشجيع الشفافية والإفصاح في الحياة الاقتصادية ومكافحة مقاومة المؤسسات للإصلاح .

ويتزامن الاهتمام بالحوكمة وتطبيق مبادئها في شتى القطاعات مع ازدياد أهمية المراجعة الداخلية كأداة من أدوات الحوكمة تعمل على التحقق من كفاءة وفعالية أنظمة الضبط الإداري والأنظمة المحاسبية والمالية ،و توجيه العمليات نحو تحقيق الأهداف المحددة ،من خلال فحص وتقييم النشاطات المالية والإدارية والتشغيلية.

أما في سورية،ومع تطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية ،والتوجه نحو الانفتاح، وإنشاء سوق الأوراق المالية ،والعمل على تطوير التشريعات والقوانين المساندة لنمو الشركات السورية وحماية المستثمرين، يجري العمل على غرس الممارسات السليمة لحوكمة الشركات في الاقتصاد السوري بما يشجع على تحقق الشفافية والوضوح،واجتذاب رؤوس الأموال في الأجل الطويل ،وتحسين الأداء العام لمنشآت الأعمال عموماً في القطر، وبما يعزز القدرة التنافسية للشركات ويلعب دوراً فعالاً في مساندة عملية التغيير الجارية ودخول الأسواق العالمية.

وفي هذا الصدد، تمّت الإشارة إلى مبادئ الحوكمة في عدد من القوانين ولوائحها التنفيذية وتعديلاتها،ولاسيما المراسيم والقوانين الصادرة خلال السنوات القليلة الماضية والمتعلقة بإعادة هيكلة وآلية عمل القطاع المالي في سورية، وقطاع التأمين[٢] ،وكذلك قانون هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية رقم ٢٢ لعام ٢٠٠٥[٣].

---

[١] القاضي.حسين، دحدوح.حسين، قريط.عصام ،"التدقيق الداخلي"،جامعة دمشق،2008.،ص.١٥.

[٢] نظام الحوكمة المؤسساتية في شركات التأمين، قرار رقم ١٠٠/١٢٧ /م، 2007 ، هيئة الإشراف على التأمين، الجمهورية العربية السورية.

[٣] قانون هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية رقم 22 لعام ٢٠٠٥.

وقد تم تعديله بموجب المرسوم التشريعي رقم ٥٠ لعام ٢٠٠٩ ، والذي عمل على ضمان تحقيق العدالة والشفافية والكفاءة، وحماية المساهمين من الممارسات غير السليمة والتي تنطوي على عمليات غش وتلاعب أو احتيال[١] .
ومن ضمن هذه القوانين أيضاً قانون الشركات الجديد الصادربتاريخ ٢٠١١/٢/١٤ بالمرسوم التشريعي رقم ٢٩، والذي يراعي كافة التطورات الحديثة و تم فيه إدخال معايير جيدة تأخذ موضوع حوكمة الشركات بالاعتبار وخاصة فيما يخص حماية المستثمرين في الشركات المساهمة المغفلة وغير ذلك[٢].

وبتاريخ ٢٠٠٨/٦/٢٩ صدر عن مجلس مفوضي هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية القرار رقم ٣١/م المتضمن نظام الحوكمة والذي قدّم أساساً لتوفر الإدارة الرشيدة للشركات السورية ،وقد اهتم بما يلي :حقوق المساهمين – الإفصاح – مجلس الإدارة ومسؤولياته – لجنة المراجعة – دور ومسؤوليات الإدارة التنفيذية – المراجعة الداخلية – مهام ودور مفتش الحسابات الخارجي وعلاقته بلجنة المراجعة ومجلس الإدارة[٣].

وبتاريخ ٢٠٠٩/٤/١ عمل مجلس النقد والتسليف على إصدار دليل الحوكمة لدى المصارف التقليدية العاملة في الجمهورية العربية السورية [٤]، يتضمن هذا الدليل خمسة أبواب رئيسية تم من خلالها توضيح دور مجالس الإدارة و اللجان المنبثقة عنه،وتوصيف بيئة الضبط والرقابة،والتأكيد على الإفصاح والشفافية،ووضع أسس العلاقة بين المساهمين وأصحاب المصالح .
وقد كان العمل في بادئ الأمر مركزاً على حوكمة الشركات المساهمة ووضع الإطار الناظم لشؤونها في القطاع الخاص عموماً ، بهدف تطوير عمل هذه الشركات ودفعها للتماشي مع تغيرات التجارة العالمية وتطور الاقتصاد العالمي.

إلا أن أهمية الحوكمة كأحد عناصر خلق البيئة الصحية والسليمة والفاعلة جعل إمكانية تعميم مبادئها وأدواتها لتشمل كافة القطاعات الاقتصادية أمراً ضرورياً بهدف إنعاش هذه القطاعات والنهوض بأعبائها ودفع عجلة التنمية في الاقتصاد السوري ككل.

وترى الباحثة أن رصد تيارات الحوكمة التي تحدث في العالم اليوم ،ومحاولة تطبيقها على مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي وانتهاج اتجاهاتها الفكرية والفلسفية وأدواتها العلمية والتنفيذية الإدارية والمحاسبية،سيساعد على تطوير هذه الشركات وتزويد الإدارة بكافة مستوياتها بالمعلومات اللازمة للمساعدة على تحقيق الضبط والحماية للأصول وترشيد القرارات، وإضفاء الثقة على دقة البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية.

---

[١] المرسوم التشريعي رقم ٥٠ لعام ٢٠٠٩،تعديل قانون هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية رقم ٢٢ لعام٢٠٠٥.

[٢] قانون الشركات التجارية السوري الجديد الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٢٩،تاريخ٢٠١١/٢/١٤ .

[٣] نظام الممارسات السليمة لإدارة الشركات، قواعد حوكمة الشركات المساهمة، قرار رقم ٣١/ م لعام ٢٠٠٨ ، هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية.

[٤] دليل الحوكمة لدى المصارف التقليدية العاملة في الجمهورية العربية السورية،مصرف سورية المركزي،٢٠٠٩/٤/١.

وبناءً عليه حاولت الباحثة في هذه الدراسة توضيح مفهوم الحوكمة وأهمية تطبيق مبادئها، كما عملت على التعرف على تطور عمل القطاع العام الاقتصادي في سورية ،وإظهار الواقع الذي يعيشه هذا القطاع بمختلف فروعه ونشاطاته، ومدى إمكانية تطبيق مبادئ الحوكمة التي أقرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مؤسسات وشركات هذا القطاع ،فضلاً عن التطرّق إلى دور إدارة الرقابة الداخلية في تعزيز الحوكمة في المؤسسات والشركات العامة الاقتصادية.

ثانياً: مشكلة الدراسة:

يعاني القطاع العام الاقتصادي في سورية من عدة مشكلات إدارية ومالية، يمكن تلخيصها كما يلي:

١. وجود هذا القطاع ضمن هرم اقتصادي شديد المركزية يمنعه من الحركة ومن اتخاذ القرار المستقل ويجعله عرضة للتدخل الدائم في شؤونه الداخلية التنفيذية.
٢. افتقار معظم إدارات هذا القطاع إلى الأهلية والجدارة اللازمة لتسوية شؤون مؤسساته وشركاته والنهوض بأعبائها نتيجة ضعف الديناميكية، و تبعية السلطة، ومركزية التخطيط.
٣. ضعف بنية إدارة الرقابة الداخلية في القطاع العام الاقتصادي وانخفاض الكفاءة المهنية والعلمية لأفرادها،إضافة إلى ما تعانيه هذه الإدارة من انعدام الاستقلالية وحجزها ضمن الاستراتيجيات والتشريعات البالية والتي يصعب الالتزام بها أو تجاوزها بها.
٤. لا يزال هذا القطاع محكوماً بمجموعة من القوانين والأنظمة والتشريعات التي لا تساعد على المرونة والحركة للتكيف مع المتغيرات الاقتصادية العالمية ومواكبة تطورات الأسواق.
٥. تفشي الفساد والبيروقراطية واستخدام أساليب محاسبية تفتقر إلى الشفافية والإفصاح.

إن وجود اضطراب بالنسبة للمؤسسات والشركات العامة التابعة للقطاع العام الاقتصادي في سورية عموماً،وانعكاس ذلك سلباً على الاقتصاد الوطني وما يتعرض له حالياً من ضغوطات سياسية واقتصادية،مرده – في رأي الباحثة - الافتقار إلى قواعد الحوكمة الفاعلة وعدم أخذ إدارة الرقابة الداخلية دورها كاملاً في هذا القطاع.

ومن أجل العمل على تطوير عمل مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي في سورية ،وصياغة الأساليب القادرة على منع استنزاف الموارد الوطنية ،ووضع معالم واضحة لحوكمة هذه الشركات وتطبيق مبادئها ،جاءت هذه الدراسة للإجابة على مجموعة من التساؤلات:

- ما هو دور الحوكمة في إصلاح الواقع الذي يعيشه القطاع العام الاقتصادي في سورية والنهوض بأعبائه؟
- ما مدى تطبيق مبادئ الحوكمة داخل القطاع العام الاقتصادي في سورية؟
- ما هو دور إدارة الرقابة الداخلية في تعزيز حوكمة مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي في سورية؟

ثالثاً:أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من ازدياد الاهتمام بمفهوم الحوكمة وضرورة العمل على تطبيق مبادئها داخل القطاع العام الاقتصادي في سورية بهدف تنظيم مؤسسات وشركات هذا القطاع وتطوير أنشطته بما يخدم الصالح العام ويضمن تحقق الأهداف وتوفر الشفافية ومحاسبة المسؤولية.

إن حوكمة القطاع العام الاقتصادي في سورية تعد مطلباً ملحاً في الوقت الحاضر بشكل أكبر من أي وقت مضى، فقد أولت الدولة كامل اهتمامها للتطوير بشكل عام من خلال المبادرات والمشاريع المختلفة التي ينصب جلها في إصلاح الأنظمة الإدارية والتشغيلية في القطاعات الاقتصادية المختلفة، ونحن في انتظار مبادرة أخرى لا تقل أهمية لتفعيل حوكمة القطاع العام ووضع الحلقة المفقودة في سلسلة التطوير التي تشهدها سورية.

إذ أن حوكمة القطاع العام الاقتصادي في سورية تلعب دوراً أساسياً في رقابة أداء المؤسسات والشركات العامة وتصحيح أخطائها بما يتوافق مع حاجات الإصلاح الاقتصادي المتنامية في القطر ، وبما يتناسب مع حجم هذه المنشآت وتعقّد عملياتها وهيكلها التنظيمي، وبما يسهم في رفع الكفاءة وإعادة الثقة بقدرات هذه المؤسسات والشركات ، وتحقيق الشفافية بالتقارير المالية والسياسات المحاسبية المستخدمة فيها .

وتتركز أهمية هذه الدراسة في قلة الدراسات والبحوث التي تطرقت للتعريف بدور الحوكمة في تعزيز عمل القطاع العام الاقتصادي في سورية وتفعيل دور إدارة الرقابة الداخلية في مؤسساته وشركاته بما يحقق توليد الدافع نحو الارتقاء والتطوير والتجديد والقدرة على دخول الأسواق المحلية والعالمية بما يحكم ليس فقط مستقبل ومصير كل شركة ، بل مستقبل ومصير الاقتصاد الوطني ككل.

رابعاً هدف الدراسة:

يتمثل الهدف الرئيسي لهذه الدراسة في بحث مدى إمكانية حوكمة مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي في سورية ودور إدارة الرقابة الداخلية في تعزيز ذلك في ظل الواقع الذي تعيشه هذه المنشآت وبما يماشي التطورات والتحديثات الإدارية والتشريعية الجارية.

فقد تكون حوكمة القطاع العام الاقتصادي في سورية ليست هدفاً بحد ذاتها ،ولكنها وسيلة وأداة للوصول إلى مجموعة أهداف تساهم في ضمان حسن إدارة المؤسسات والشركات العامة وزيادة فاعليتها من أجل رفع الأداء الاقتصادي العام في القطر وتنمية الناتج القومي الإجمالي والصافي.

وسنعمل في هذه الدراسة على تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها:

١. إغناء الجانب المعرفي في مفهوم الحوكمة وأهميتها ومبادئها.
٢. إلقاء الضوء على الواقع الذي تعيشه مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي في سورية والحاجة إلى حوكمته .
٣. بيان مدى إمكانية تطبيق مبادئ الحوكمة على مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي.
٤. التعرف على دور إدارة الرقابة الداخلية في تعزيز الحوكمة ومدى فعاليتها في القطاع العام الاقتصادي في سورية.

خامساً:الدراسات السابقة:

أجريت بعض الدراسات السابقة عن واقع القطاع العام الاقتصادي في سورية ، كما تمت دراسات عديدة عن حوكمة الشركات، لكّنها لم تفِ موضوع حوكمة القطاع العام حقه، إلا أن المنظمات المهنية والاقتصادية العالمية وفي مقدمتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، تولي اهتماماً متزايداً حول دور الحوكمة في تعزيز الشفافية والمصداقية ودعم عمل القطاع العام المملوك للدولة.

وسوف نستعرض فيما يلي بعض هذه الدراسات السابقة:

١. دراسة القاضي بعنوان "الإدارة الرشيدة للقطاع العام الاقتصادي" في عام ٢٠١٠ [١]:

هدفت هذه الدراسة إلى بحث مدى تطبيق مبادئ الحوكمة في القطاع العام الاقتصادي في سورية،ومدى أهمية إرساء هذه القواعد داخل المؤسسات والشركات العامة.

وقد تطرقت الدراسة إلى الواقع الذي تعيشه المؤسسات والشركات في القطاع العام الاقتصادي في سورية، وضرورة الإصلاح الإداري والاقتصادي على مختلف المستويات وفي مختلف الأنشطة بهدف مواكبة التطور الاقتصادي العالمي ومعاصرة التغيرات الدولية.

واستشهد الباحث بعدة تجارب لبيان تنوع ممارسات الحوكمة وتطبيقاتها في مختلف الاقتصاديات بما يساهم في قيام الحوكمة في القطاع العام وإتمام وظائف الرقابة الداخلية في المنشآت التابعة له.

وقد أكدت الدراسة على أهمية تطبيق مبادئ الحوكمة التي أقرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في القطاع العام الاقتصادي في سورية ،بهدف وضع الركائز الكفيلة بإعادة الثقة بهذا القطاع ودخوله الأسواق المحلية والعالمية .

في هذه الدراسة تمت صياغة مجموعة من الوسائل و الأدوات القادرة على تحقيق الإصلاح الاقتصادي في سورية في مختلف القطاعات مؤكداً أهمية المرونة والمتابعة والاستنفار الدائم لتصويب الأخطاء وتتبع التنفيذ من خلال النتائج المتحققة .

وقد عملت الدراسة على توصيف واقع القطاع العام والخاص في سورية وإظهار نقاط الضعف التشريعية والإدارية التي تؤثر سلباً في كفاءة وعمل هذين القطاعين ،كما تم التطرق إلى السياسات المالية والمصرفية والنقدية السائدة في القطر ،وتفشي الفساد والبيروقراطية داخل المؤسسات والمنشآت.

٢. دراسة عبد الوهاب بعنوان "التحكم المؤسسي وأثره في الرقابة والتوجيه على الشركات المساهمة العمانية" في عام ٢٠٠٦ [٢]:

عملت هذه الدراسة على التعرف إلى الممارسات والإجراءات التي تقوم بها الشركات المساهمة بموجب قوانين الهيئة العامة لسوق المال فيما يخص حوكمة الشركات من أجل رفع مستوى الإفصاح والشفافية داخل هذه المنشآت ،وتفعيل قواعد المساءلة والمحاسبة ،وضمان حقوق كافة الأطراف المعنية،وتحسين الأداء العام .

وقد أظهرت الدراسة على وجود علاقة تربط نظام الحوكمة بإدارة الرقابة والتوجيه في الشركات،ودعت إلى ضرورة الالتزام التام بمبادئ الحوكمة مؤكدة أن ضعف تطبيق هذه المبادئ يؤدي إلى ظهور تناقض في المصالح ما بين المساهمين والإدارة وازدياد حالات التلاعب والاحتيال والانهيار داخل هذه المنشآت.

---

[١] القاضي.حسين،"الإدارة الرشيدة للقطاع العام الاقتصادي" ندوة الثلاثاء الاقتصادية الثالثة والعشرون حول الاقتصاد السوري وآفاق المستقبل ،جمعية العلوم الاقتصادية السورية ، دمشق ٢٠١٠/٤/٦.

[٢] عبد الوهاب.علاء،"التحكم المؤسسي وأثره في الرقابة والتوجيه على الشركات المساهمة العمانية" دراسة ميدانية في الهيئة العامة لسوق مسقط،سلطنة عمان،مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية ،المجلد ٢٢،العدد الأول، ٢٠٠٦.

٣- دراسة السعدني بعنوان ،"المراجعة الداخلية في إطار حوكمة الشركات من منظور طبيعة خدمات المراجعة الداخلية" في عام ٢٠٠٥ [١]:

هدفت هذه الدراسة إلى توصيف الإطار النظري للمراجعة الداخلية في ظل الحوكمة كأحد الوظائف الأساسية في الشركة للمساهمة في العملية التسييرية وفي عملية اتخاذ القرار وضمان الرقابة والشفافية.
ورأى الباحث أن الحوكمة تؤكد على ضرورة استعانة الشركات بوظيفة المراجعة الداخلية لمساعدة الإدارة في تحمّل مسؤولياتها وإظهار نقاط الضعف التي يجب العمل عليها من أجل تحقيق الأهداف الموضوعة، والمحافظة على الموارد المتاحة نحو تحقيق الصالح العام.
وقد أكدت الدراسة على أهمية تطبيق المراجعة الداخلية بمفهومها الحديث وبما ينسجم مع قواعد الحوكمة بهدف تعزيز نظام الرقابة، وتقييم مدى الالتزام بالمبادئ الدولية للمحاسبة والمراجعة عند إعداد التقارير والبيانات المالية.
كما دعت الدراسة إلى التعريف بالمهام والخدمات التي تقدمها المراجعة الداخلية أو ما يعرف بإدارة الرقابة الداخلية والعمل على توسيع أنشطتها المختلفة من أجل غرس الأسس السليمة للحوكمة وضمان تحقق الشفافية والكفاءة المنشودة ليس فقط على مستوى الشركة وإنما على مستوى الاقتصاد ككل.
وأكّد الباحث أهمية العمل على تشكيل لجنة مراجعة حيادية قادرة على تحقيق شروط الاستقلالية والموضوعية ليس للمراجع الخارجي فقط وإنما للمراجع الداخلي أيضاً ،من أجل توفير مصداقية أكبر ورفع درجة الثقة بالمؤسسات والشركات وبالسياسات والمعلومات التي يتم استخدامها .

٣. دراسة OECD/Organization for Economic Co-operation and Development بعنوان "مبادئ وتفسيرات حوكمة الشركات" في عام ٢٠٠٤ [٢]:

هدفت هذه الدارسة إلى تقييم وتحسين الإطار القانوني والمؤسسي والتنظيمي الخاص بحوكمة الشركات في دول المنظمة والدول خارج المنظمة ، وكذلك توفير الإرشادات والمقترحات لبورصات الأوراق المالية، والمستثمرين، والشركات، والأطراف الأخرى التي لها دور في تنمية الحوكمة الجيدة للشركات .
وتركزت الدراسة على وضع مبادئ الحوكمة في الشركات التي يجري تداول أوراقها المالية، سواء الشركات المالية أو غير المالية، كما أنها أيضا تعتبر أداة مفيدة لتحسين حوكمة الشركات في تلك الشركات المملوكة ملكية خاصة أو المملوكة للقطاع العام .
وكان القصد من هذه الدراسة أن تكون مختصرة، ومفهومة ومتاحة للمجتمع الدولي، وليس أن تكون بديلاً عن المبادرات الحكومية أو شبه الحكومية أو مبادرات القطاع الخاص لوضع تفصيلات أكثر لممارسات أفضل لحوكمة الشركات.
وقد تم التوصل إلى وضع مبادئ الحوكمة اللازمة لعمل الشركات والمؤسسات وتوفير الشروح المناسبة لها من أجل توفير أساس نظري ملائم للتطبيق في كافة الأنظمة الاقتصادية وعلى مستوى كافة البلدان.
وقد أكدت المنظمة على أن المبادئ الموضوعة تؤلف منهجاً غير ملزم يحتاج إلى تكييف التنفيذ وفقاً لاختلاف الظروف القانونية والاقتصادية والثقافية لمختلف الاقتصاديات في العالم.
وتظهر المبادئ دور الحوكمة في تحقيق الأهداف ، وتحسين الكفاءة الاقتصادية وتدعيم النمو الاقتصادي إلى جانب تعزيز ثقة المستثمرين ، وضمان الشفافية في الأسواق ، وتسهيل عملية الرقابة الفعالة داخل المؤسسات الشركات.

---

[١] السعدني .مصطفى حسن،"المراجعة الداخلية في إطار حوكمة الشركات من منظور طبيعة خدمات المراجعة الداخلية" ،المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، سيبتمبر،٢٠٠٥.

[2] OECD/Organization for Economic Co-operation and Development," Principles and Annotations of Corporate Governance", Center for International Private Enterprise, Paris, 2004.

٤. دراسة Helbling. C و J. Sullivan في عام ٢٠٠٣ بعنوان "غرس حوكمة الشركات في الاقتصاديات النامية والانتقالية" [١]:

هدفت هذه الدراسة إلى وضع القواعد الكفيلة بحوكمة الشركات في البلدان النامية والتأكيد على أهميتها بهدف النهوض بهذه المنشآت وتطوير الأساليب الإدارية والرقابية داخلها.

وقد أكدت الدراسة على أهمية الحوكمة في تفعيل أسس المحاسبة والمسؤولية وضمان تحقق الشفافية وحسن استغلال الموارد بما يساعد على جذب الاستثمارات ودخول الأسواق المحلية والعالمية. وتضمنت الدراسة الإجراءات التي تساعد الشركات على إدارة الأنشطة بطريقة سلسة وآمنة، وتوفير المعلومات المطلوبة لاتخاذ القرارات المناسبة،و تجنب حدوث الأزمات وتوفير درجة كافية من الثقة، وضمان سلامة عمل اقتصاد السوق ،وتفويض السلطات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنفيذية والرقابية ضمن البنية التشريعية المحلية ،وذلك من خلال مساعدة الإدارة وأعضاء المجلس على رسم الخطط وبناء الاستراتيجيات، وتسهيل عملية الرقابة الفعالة، وانخفاض تكلفة رأس المال إلى جانب تشجيع المنشآت على استخدام الموارد بطريقة أكثر كفاءة وفاعلية بما يخدم الصالح العام الاقتصادي على المدى الطويل.

وقد أكدت الدراسة على أهمية الإسراع في تطبيق مبادئ وقواعد الحوكمة في الأسواق الصاعدة والانتقالية بهدف مواكبة تغيرات التجارة العالمية وتطور الاقتصاد العالمي وما يشهده من تغيرات وتقلبات في عصر الحوكمة.

كما عملت الدراسة على محاكاة التجارب العالمية في الحوكمة ومحاولة تطبيقها في الدول النامية بما يلائم مقدرات هذه البلدان وبما يضمن الالتزام بالقوانين واللوائح المحلية وتطويرها وفق ما تتطلبه حاجات التغيير والتطوير.

٥. دراسة Leen Paape و Johan Scheffe و Pim Snoep في عام ٢٠٠٣ بعنوان "العلاقة بين وظائف المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات في الاتحاد الأوروبي" [٢] :

هدفت هذه الدراسة إلى إظهار الترابط بين الحوكمة كنظام والمراجعة الداخلية ،ومدى أهمية وظائف المراجعة الداخلية في تطبيق مبادئ الحوكمة.

وتظهر الدراسة اقتراب الإطار العام لمفهوم الحوكمة من المعنى المباشر لإدارة الضبط والمراجعة الداخلية في منشآت الأعمال ،كما تبيّن أن نظام الحوكمة والعوامل المؤثرة فيه أكثر اتساعاً واتصالاً ببيئة الأعمال والبيئة الاجتماعية المحيطة بها.
واستشهد الباحثون بتعريف معهد المدققين الداخليين IIA (Institute Of Internal Auditors) للحوكمة والذي يصفها بأنها سلسلة من الإجراءات المستخدمة بوساطة ممثلي أصحاب المصالح لتوفير الإشراف على المخاطر وإدارتها ومراقبتها والتأكد من كفاية الضوابط الرقابية والمساهمة المباشرة في إنجاز أهداف الشركة.

---

[1] Helbling. C, and J. Sullivan, "Introduction: Instituting Corporate Governance in Developing, Emerging and Transitional Economies", in Search for Good Directors, a Guide to Building Corporate Governance in the 21 Century, Center for International Private Enterprise, Washington, 2003.

[2] Leen Paape, Johan Scheffe, Pim Snoep, "The Relationship Between the Internal Audit Function and Corporate Governance in the EU", International Journal of Auditing,Volume 7, Issue 3 , November 2003.

وقد أكدت الدراسة على أهمية قيام المراجعة الداخلية بعملها على أحسن وجه في المؤسسات والشركات يؤدي إلى التطبيق السليم لأسس الحوكمة و تأكيد تحقق أسس الإفصاح والشفافية فيها.

كما دعت الدراسة إلى العمل على تفعيل دور المراجعة الداخلية في مختلف المستويات التخطيطية والتنفيذية والإرشادية بهدف ضمان تنفيذ مبادئ الحوكمة وزيادة درجة الثقة في الأسواق .

٦. دراسة R.Roussey بعنوان "قواعد حوكمة الشركات العالمية من وجهة نظر المراجع" في عام ٢٠٠٠[١]:

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح دور الحوكمة في ضمان حقوق كافة الأطراف المعنية ،وتوفير أسس الشفافية والإفصاح ،وضبط الأنظمة المالية والمحاسبية بهدف توفير درجة ملائمة من الثقة بالمعلومات والبيانات وتحقيق إمكانية الاعتماد عليها لترشيد عملية اتخاذ القرار على كافة المستويات ورسم السياسات والاستراتيجيات الكفيلة بتحقيق الأهداف الموضوعة على المدى البعيد.

وتوصلت الدراسة إلى أنه يوجد علاقة مترابطة بين حوكمة الشركات وإجراءات المراجعة الداخلية ، وأوصت بضرورة العمل على تطوير عملية الحوكمة من خلال السعي وراء تحقيق الأهداف التالية:

- اعتماد المعايير الدولية فيما يخص المحاسبة والمراجعة.
- إعطاء صلاحيات محددة مسبقاً للإدارة التنفيذية وتحديد مسؤولياتها في الشركة.
- التنسيق بشكل فعال بين مختلف الأنشطة، وتفعيل إيصال المعلومات بين مجلس الإدارة والمراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين والإدارة التنفيذية.

٧. دراسة دليلة بعنوان " القطاع العام في سورية ...من الحماية إلى المنافسة " في عام ٢٠٠٠ [٢]:

تطرق الباحث في هذه الدراسة إلى طبيعة عمل القطاع العام في سورية وبعض القوانين الناظمة لشؤونه مشيراً إلى أنه لا يمكن الحكم على القطاع العام وقدرته التنافسية انطلاقاً من الوقائع القائمة، وإنما بعد تصحيح السياسات الحكومية تجاهه، وإصلاح أوضاعه الإدارية والتنظيمية وإشراك العاملين في الإدارة والرقابة باعتبارهم مالكين جزئيين لرأس المال ونتائج الأعمال.
كما عرض الباحث مجموعة من القضايا والمماسات الاقتصادية التي ساهمت في تدهور أوضاع القطاع العام في سورية .
وبحثت الدراسة متطلبات ترقية عمل القطاع العام إلى المستوى التنافسي داخلياً وخارجياً، وأظهرت بعض المعوقات التي تعترض ذلك وكيف يمكن إزالتها وتجاوزها.

وأكدت الباحث على ضرورة إلغاء الاستثناءات والامتيازات، وإخضاع السياسة المالية والاقتصادية إلى رقابة شعبية ،وتوجيه الاقتصاد بالسياسات العلمية المبنية على معرفة دقيقة وحيوية بوقائع الحياة الاقتصادية واتجاهات تطورها، وعلى استهداف غايات واضحة ومعلنة ومحددة بشكل عقلاني ومبنية على المشاركة الجماهيرية الواسعة .

---

[1] Roussey. R," A case for Global Corporate Governance Rules: An Auditor's Perspective", International Journal Of Auditing, Volume 4, 2000.

[٢] دليلة .عارف، " القطاع العام في سورية ...من الحماية إلى المنافسة"،جمعية العلوم الاقتصادية السورية، ندوة الثلاثاء الاقتصادي ،دمشق ،نيسان،٢٠٠٠.

سادساً: ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:
تناولت العديد من الدراسات العربية والأجنبية موضوع الحوكمة وخصوصاً في البلدان النامية ، كما ظهرت العديد من الدراسات حول ارتباط المراجعة الداخلية بالحوكمة ودورها في تعزيز قيامها ، أما فيما يخص واقع القطاع العام الاقتصادي في سورية ،فقد تطرقت العديد من الأبحاث والدراسات إليها أيضاً بهدف النهوض بأعباء هذا القطاع وتحقيق الإصلاح الإداري والاقتصادي المنشود فيه.

وتعد هذه الدراسة امتداداً لتلك الدراسات ،من خلال تركيزها على دور الحوكمة في دفع عجلة التنمية في الاقتصاد الوطني ككل وبحث مدى إمكانية تطبيق مبادئها في مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي من أجل العمل على تغيير آليات هذا القطاع وجعله قادراً على مواكبة التطور الاقتصادي العالمي ودخول الأسواق المحلية والعالمية.

كما جاءت هذه الدراسة لتبين أهمية تطوير عمل إدارة الرقابة الداخلية في سورية ودعم قيامها بمهامها من أجل تعزيز الحوكمة داخل القطاع العام الاقتصادي ،والمساهمة في تحديث مؤسساته وشركاته ورفع مستوى الأداء فيها على المدى الطويل.

سابعاً: فرضيات الدراسة:
يمكن صياغة فرضيات الدراسة في ضوء أهدافها على النحو التالي:
١. إن واقع القطاع العام الاقتصادي في سورية يفرض الحاجة إلى حوكمة مؤسساته وشركاته بهدف إصلاحها والنهوض بأعبائها.
٢. إن غرس مبادئ الحوكمة المناسبة في القطاع العام الاقتصادي في سورية يسهم في دعم أسس الإفصاح والشفافية داخل شركاته ومؤسساته وإدارتها بالجدارة والكفاءة المناسبتين .
٣. إن فاعلية إدارة الرقابة الداخلية في القطاع العام الاقتصادي في سورية تلعب دوراً كبيراً في حوكمة هذا القطاع.

ثامناً :منهجية الدراسة:
من أجل تحقيق أهداف الدراسة ، اعتمدت الباحثة على المنهج الاستنباطي الاستقرائي من خلال الاستعانة بالمراجع والدوريات العربية والأجنبية وغيرها من مصادر المعلومات ذات الصلة بموضوع الدراسة واستخدامها من أجل عرض الجانب النظري ووصف وتحليل واقع القطاع العام الاقتصادي في سورية ودور إدارة الرقابة الداخلية في مؤسساته وشركاته.

ولمعرفة إمكانية تعميم نتائج الدراسة واختبار فرضياتها وبحث مدى ملاءمتها لحل المشكلة المدروسة،تم اللجوء إلى التحليل الإحصائي وتنفيذ الدراسة الميدانية باستخدام الاستبيان بغرض جمع البيانات المتعلقة بالجانب الميداني للدراسة[١].

---
[١] انظر الملحق رقم (١).

الفصل الثاني: مفهوم الحوكمة وأهميتها:

تمهيد:

أدّت الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي أصابت عدداً من دول شرق آسيا وأمريكا وروسيا في التسعينيات من القرن العشرين، إلى حدوث أزمات ثقة في الشركات والمؤسسات نتيجة التلاعب المتعمّد بقوائمها المالية وإخفاء مديونيتها بالاعتماد على طرق محاسبية مبتكرة.

وكنتيجة لذلك ظهر مفهوم حوكمة الشركات في أواخر الثمانينات وتطور وتعزز خلال التسعينات من القرن المنصرم حتى يومنا هذا.

وعلى الرغم من ظهور العديد من الأنظمة الكفيلة بضبط آلية سير الأعمال داخل المنشأة ودعم أسس الرقابة الداخلية والخارجية ،إلا أن حوكمة الشركات استطاعت أن تثبت قدرتها كنظام يكفل تحقق الشفافية وعدالة الإفصاح،ويضمن الالتزام بالسياسات الإدارية والمحاسبية السليمة وبالتالي تحقيق مصالح جميع الأطراف .

وسوف نشير في هذا الفصل إلى كيفية نشأة الحوكمة وتطور مفهومها ، ومن ثم سنتعرف على أهمية الحوكمة وضرورة تطبيقها بهدف وضع الأطر اللازمة لضمان الشفافية والإفصاح وتوفر الرقابة الكافية للمحافظة على توازن المصالح داخل الشركة،ثم سنتطرق بعد ذلك مبادئ الحوكمة التي اعتمدتها بعض المنظمات العالمية كصندوق النقد الدولي والبنك الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية من أجل وضع الخطوط الإرشادية العريضة لمبادئ حوكمة الشركات حول العالم،ثم سنعرض باختصار أسس تطبيق الحوكمة الجيدة كما نصت عيها مجموعة كريدي ليونيه بالتعاون مع منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية،وفي ختام هذا الفصل سوف نتناول طبيعة عمل العناصر الأساسية في حوكمة الشركات .

- أولاً: نشأة الحوكمة وتطور مفهومها:

ازداد الاهتمام بمفهوم الحوكمة في العديد من الاقتصاديات خلال الفترة الماضية ،سيما مع تصاعد حالات الانهيار والفشل الذي حظيت به العديد من الشركات على مستوى العالم خلال العقدين الماضيين، وأرجع المحللون السبب إلى افتقار هذه الشركات إلى القواعد الجيدة لإدارتها،الأمر الذي دفع بمختلف المؤسسات للعمل على إيجاد معايير تكفل حسن الأداء وتوفّر الرقابة اللازمة، وهو ما يعرف بمصطلح "الحوكمة ".

أما فيما يخص نشأة الحوكمة فلاحظنا عند البحث في الأدبيات الاقتصادية ،أنه على الرغم من حداثة المصطلح إلا أن ظهوره يعود لزمن بعيد، فالأساس النظري والتاريخي لحوكمة الشركات يرجع أولاً لنظرية الوكالة التي يعود ظهورها إلى كل من الباحثين الاقتصاديين الأمريكيين Berls & Means سنة ١٩٣٢، والذين لاحظا أن هناك فصل بين ملكية رأس مال الشركة وعملية الإشراف داخل الشركات وهذا الفصل له آثاره على مستوى أداء الشركة[١].

---

[1] Twining .Williams, 1978, with reference to A.Berle and Gardiner Means, "The Modern Corporation and Private Property", New York, 1932, P.150.

ثم بعد ذلك جاء الأمريكيان الحائزان على جائزة نوبل للاقتصاد Jensen & Meckling حين أشارا إلى "مشكلة الوكالة" سنة ١٩٧٦ مؤكدين حتمية حدوث صراع في بنية الشركة عندما لا يكون هناك فصل بين الملكية والإدارة [١]. وفي هذا السياق ظهر باحثون آخرون من أمثال فاما وغيره عام ١٩٨٠ للتأكيد على إمكانية حل مشكلة الوكالة من خلال التطبيق الجيد لآليات حوكمة الشركات [٢].

فقد أثارت نظرية الوكالة مسألة مهمّة تتعلق بالفصل بين ملكية رأسمال الشركة التي تعود للمساهمين ومهمة اتخاذ القرار والتسيير الموكلة للإدارة التي تربطها بالشركة عقود تفرض عليها العمل لصالح المساهمين من أجل زيادة ثروتهم و خلق القيمة مقابل أجور يتقاضونها، غير أنه حسب فرضيات هذه النظرية فإن اختلاف الطبيعة السلوكية والتكوينية وكذا الأهداف بين الإدارة والمساهمين تؤدي إلى خلق صراع منفعة في البداية بين الطرفين لتتعداه فيما بعد لباقي الأطراف الأخرى ذات المصالح [٣].

حيث تلجأ الإدارة حسب هذه النظرية لوضع استراتيجيات تحقق مصالحها وأهدافها الشخصية عن طريق استغلال نفوذها وعلاقاتها بالموردين والعملاء ، و كذلك استغلال المعلومات التي تحصل عليها الإدارة قبل غيرها، مما ينعكس سلباً على إنتاجية الشركة وعلى مصالح الملاك والمساهمين ، ولمواجهة هذا الانحراف الذي تعتبره النظرية إخلالاً بشروط العقد الذي يربط الإدارة بالشركة يلجأ الملاك والمساهمون لتعديل سلوك الإدارة وللحفاظ على مصالحهم باتخاذ تدابير تقويمية ورقابية عن طريق إنشاء نظام حوكمة الشركات الذي يملك آليات و أدوات رقابية وإشرافية تعتمد على مجالس الإدارة، وإدارة الرقابة الداخلية ،ولجنة المراجعة، وغيرها من العناصر الفاعلة الداخلية والخارجية في الشركة.

وبالتالي فحوكمة الشركات جاءت كرد فعل واستجابة لنداء المؤسسات والشركات من أجل الحد من التصرفات السلبية للإدارة ولفرض رقابة تحمي المصالح المشتركة لجميع الأطراف وتحافظ على استمرارية المنشأة.

وقد بدأت النظرة إلى حوكمة الشركات تتغير بعد ما شهده الاقتصاد الأمريكي مؤخراً من تداعيات الانهيارات المالية والفضائح المحاسبية لعدد من أقطاب الشركات الأمريكية العالمية، ونذكر من أهمها فضيحة شركة إنرون التي كانت عملاق صناعة الطاقة الأمريكية ، وانهارت في شهر ديسمبر/كانون الأول عام ٢٠٠١، مخلفة وراءها ديون تقدر بنحو ٦٧ مليار دولار[٤]، وسط إدعاءات تشير إلى تلاعب في حسابات الشركة، واتفاق إنرون مع المراجعين الخارجين من أجل إخفاء خسائرها.

وبعد انهيار الشركة اضطرت شركة آرثر أندرسون للمحاسبة، والتي كانت تتولى تدقيق حسابات إنرون، أن تصفي أعمالها بسبب ما قيل عن تورطها في الممارسات المحاسبية الخاطئة الخاصة بإنرون.

---

[1] Jensen. Michael C. and William H. Meckling.. "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs, and Ownership Structure." Journal of Financial Economics, Rochester, V. 3, No. 4, Oct. 1976, P. 305-360.

[2] Fama, "Agency Problems and the Theory of the Firm", Journal of Political Economy, Chicago, 1980, Vol. 88, P 288.

[3] Tirole. Jean, "Corporate Governance ", Journal of Econometrica, USA, No.69, Jan.2001, P.11.

[4] Hodak. Mark,"The Enron Scandal", New York University, Organizational Behavior Research Center Papers, June 2007, P.7.

وقد أدّى ذلك إلى فتح الباب للكشف عن موجة من الفضائح المالية والمحاسبية في العديد من الشركات، نذكر منها شركة وورلد كوم ، التي قامت بمجموعة مخالفات محاسبية لتضخيم أرباحها بما يقدر بحوالي ٣.٨ مليارات دولار لم يتم الكشف عنها من قبل مدراء الشركة مما أدى إلى طرد المدير المالي التنفيذي و ١٧ ألف موظف آخر في الشركة[١].

أما شركة أدلفيا كوميونيكيشن ،سادس أكبر محطة تليفزيون أميركية ،فقد أدخلت المؤسسات الإعلامية على خط الفساد، عندما أشهرت إفلاسها تحت وطأة ديون غير ظاهرة في تقاريرها المحاسبية بقيمة ٣.١ مليارات دولار[٢].

كل ذلك كان من شأنه زعزعة ثقة المستثمرين في أسواق وال ستريت، وعلى أثر ذلك كان الدافع قوياً في الاقتصاد العالمي ككل للعمل على تفعيل الأنظمة التي تعنى بتشجيع الشفافية والإفصاح والالتزام بالسياسات والإجراءات الرقابية على أمل مكافحة الفساد داخل المؤسسات وتحقيق الإصلاح المنشود ومن ثم منع حدوث أزمات ثقة في المستقبل وجذب الاستثمارات اللازمة لتدعيم اقتصاديات الدول .

وكان من تداعيات ذلك صدور قانون ساربينز اوكسلي (Sarbanes-Oxley SOX)عام ٢٠٠٢ الذي تم التصويت عليه من قبل الكونغرس الأمريكي ، وسنته مفوضية سوق الأوراق المالية الأمريكية بنفس العام، ويقضي هذا القانون بتحميل المسؤولية لمدراء (رؤساء) المؤسسات المقيّدة في البورصة في الولايات المتحدة الأمريكية بمصادقة حساباتهم لدى لجنة البورصة SEC

(Securities and Exchange Commission) [٣]التي تعتبر هيئة تنظيم الأسواق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية و مهمتها الأساسية هي ضمان السير الحسن للمؤسسات على مستوى الأسواق ومراعاة حقوق المساهمين ،وكافة الأطراف المعنية، ولها دور تنظيمي يتعلق بإصدار القوانين واللوائح التي تضمن حرية المعلومة،و الشفافية ،والنزاهة في عرض الحسابات والنتائج.

ويهدف قانون ساربينز اوكسلي (Sarbanes-Oxley SOX) لتقوية روابط الثقة والمسؤولية بين مختلف الأطراف من أجل توفير حماية أفضل للمستثمرين أملاً بإعادة الثقة في المؤسسات والشركات على مستوى الأسواق المالية، ويقوم القانون على مبادئ أهمها: صحة الحسابات و دقتها، توفر المعلومة، مسؤولية المدراء، استقلالية المراجعين,ويمكن عموماً اختصار مضمون القانون بالنقاط الأساسية التالية[٤] :

---

[١]بيكر. دين، "فضائح انهيار الشركات الكبرى وأزمة النظام الاقتصادي الأمريكي".مركز البحوث الاقتصادية والسياسية، واشنطن،٢٠٠٢، النشرة التاسعة، ص ٦.

[٢]بركات. حليم، "تداعيات الانهيارات في الاقتصاد الأمريكي"، جامعة جورج تاون، ٢٠٠٢، واشنطن، النشرة الثامنة، ص٩.

[3]SEC: Securities and Exchange Commission, Study Pursuant to Section 108(d) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 on the Adoption by the United States Financial Reporting System of a Principles-Based Accounting System.2003.P12.

[4]Shakespeare. Catharine "Sarbanes-Oxley Act of 2002 Five Years On: What Have We Learned?", Journal of Business & Technology Law,USA, 2008, P.33.

١- يتحمل مسيري المؤسسات (مدير عام، رئيس مدير عام) مسؤولية كل انحراف عمدي أو مقصود ،ويعاقب بالسجن نحو ٢٠ سنة.
٢- يتوجب على جميع الشركات داخل الولايات المتحدة الأمريكية إعطاء معلومات محاسبية و مالية إضافية للجنة البورصة (SEC: Securities and Exchange Commission) كالصفقات التي تتم خارج الميزانية، المبادئ المحاسبية المعتمدة داخل الشركة، تغيير ملكية الأصول المملوكة من طرف المدراء، القواعد الأخلاقية للشركة وغيرها.
٣- يجب على المؤسسات بدءاً من ٢٠٠٣/٤/٢٦ اللجوء إلى لجان مراجعة مستقلة من أجل الإشراف على عملية المراجعة والتدقيق.
٤- إنشاء هيئة جديدة (Public Company Accounting Oversight Board) تقوم بالإشراف والتنظيم والرقابة على الشركات المحاسبية، ووضع المعايير ، واستجواب ومعاقبة أية انحرافات عن القواعد، وتمتد العقوبات إلى حوالي ٢٥ سنة سجن.

وقد وجّهت بعض الانتقادات لهذا القانون خاصة ممن يرغبون في كندا و أوربا بوضع أنماط وقواعد محاسبية عالمية ،ومبادئ وأدوات تنظيم مناسبة مشتركة تعيد الثقة بالشركات في الأسواق.

وعلى الرغم من أن هذا القانون يبقى مطبقاً محلياً فقط في الولايات المتحدة الأمريكية إلا أنه لاقى قبولاً عالمياً جيداً لدى المؤسسات والشركات إجمالاً.

بالموازاة في فرنسا، تم اعتماد قانون الحماية المالية[١] LFS (Loi sur la Sécurité Financière)عام ٢٠٠٣ مع إنشاء مجلس أعلى لحفظ الحسابات حتى يكون مرجعاً لتنظيم قواعد الممارسة المهنية وهناك أيضاً دعوات للمؤسسات لتحضير نفسها من أجل اعتماد الأنماط المحاسبية العالمية IAS :

(International accounting Standard committee) التي يراد تطبيقها أولاً على المؤسسات المقيدة في البورصة ثم تعمّم فيما بعد على جميع الشركات.

ومع اتجاه الاقتصاد العالمي لإصدار قوانين وإيجاد ضوابط أكثر شمولاً على الشركات بهدف ضبط المعلومات والقوائم المالية والمحاسبية من خلال أنظمة الرقابة الداخلية والتقرير عنها من قبل مراجع حسابات مستقل، وتحميل المدراء مسؤولية شخصية عن أية بيانات خاطئة أو مضللة، ظهرت حوكمة الشركات كنظام فعال في الفصل بين الملكية والإدارة وبين مسؤوليات مجلس الإدارة والمدراء التنفيذيين وتفعيل دور الرقابة الداخلية ورقابة الأداء والتشغيل وتحسين الكفاءة الاقتصادية للشركة ككل والتوجه نحو إرساء قواعد الشفافية المالية والإفصاح المحاسبي العادل بما يمكّن من الحد من تعثر الشركات وتعرضها للتعثر والفشل [٢].

و قد تطرق العديد من الاقتصاديين والمحاسبين والخبراء والإداريين إثر صدور قانون ساربنز أوكسلي (Sarbanes-Oxley SOX)إلى أهمية ومدى تأثير مفهوم حوكمة الشركات في العديد من النواحي الاقتصادية والقانونية والاجتماعية الهادفة إلى صالح الأفراد والمؤسسات والمجتمعات ككل بما يعمل على سلامة الاقتصاديات وتحقيق التنمية الشاملة في كل من الدول المتقدمة والنامية على حد سواء.

---

[1] P. Oman. Charles, "Corporate Governance and National Development," OECD, Development Centre, Technical Papers, No. 180, September 2001, P.34.

[٢] بن عيشي. بشير، دبلة. فاتح ،"حوكمة الشركات وأثرها على مستوى أداء الأسواق" ، جامعة محمد خيضر، بسكرة الجزائر،٢٠٠٤.ص٨.

وفي هذا الصدد يرى Maureen Nevin Duffy في مقالته "استثمارات العميل وحوكمة الشركات" أن قانون ساربنز أوكسلي (Sarbanes-Oxley SOX) كان ذو تأثيرات حتمية على الاقتصاد العالمي عموماً وعلى حوكمة الشركات خصوصاً، ويمكن تلخيص هذه التأثيرات كما يلي[١]:

١. تعاظم الاهتمام بمفهوم الحوكمة ودورها الأساسي ، وبالتالي دعم الشركات التي تطبق الحوكمة في الأسواق المالية نتيجة الثقة بقدرة هذه الشركات على تسيير أعمالها المستقبلية بالشكل الصحيح وتجنب التعثر والوقوع في الأزمات.
٢. التوجه نحو الاستثمار في أسهم تلك الشركات التي تطبق مبادئ الحوكمة بالشكل الصحيح،الأمر الذي من شأنه تقليل المشاكل المحاسبية والأخطاء المالية.
٣. بما أن الإفصاح في الشركات لايزال في أطواره الأولى، فقد بدأت عمليات المراجعة تتجه نحو المدراء لاستقاء المعلومات،وعليه يؤكد Duffy على ضرورة اختيار مدراء يتمتعون بسمعة عالية من النزاهة والأخلاق.
٤. ازدياد الشك في المعلومات التي يتم الحصول عليها فيما يتعلق بالحوكمة المرتبطة بتسعير الخدمات، وعلى أثره بدأ الاتجاه نحو الدعوة للإفصاح الشامل عن مدى استقلالية أعضاء مجلس الإدارة، وإستراتيجية الشركة.

كل ذلك كان من شأنه نشر الوعي بأهمية حوكمة الشركات دولياً واتساع العمل بها ، وقد تنازع التخصص فيها عدة فروع من العلوم الاقتصادية والاجتماعية، وتنوعت تعريفاتها بتنوع معرّفيها ولعل ذلك عائد إلى زاوية الرؤية والتركيز التي تؤثر في التعريف ومنهج الدراسة :

- فالاقتصاديون يعتبرونها جزءاً لا يتجزأ من تخصصاتهم الأكاديمية ويدرسونها ضمن أقسام الاقتصاد ويعرّفونها[٢] بأنها فرع من الاقتصاد يتخصص في تقصي كيفية تأمين وتعزيز الإدارة الكفوءة لشركات الأعمال بتوظيف أدوات التحفيز الملائمة في العقود والخرائط التنظيمية والتشريعات ،لتمكين الشركات من تحقيق عائد تنافسي ومجز للاستثمار.
- في حين يرى المحاسبون أنهم هم أهل الحوكمة [٣] ويعرفوها كنظام محاسبي يمكن من خلاله مراقبة أعمال الشركة ومراقبة أدائها وتقاريرها من أجل ضبط أسس الإفصاح والشفافية فيها.
- وينازعهم في ذلك الماليون ، الذين يرون أن الحوكمة فرع من التخصصات المالية يعنى بالطرق التي يهتم أصحاب رؤوس الأموال باعتمادها لضمان عائد من تمويلهم لأعمال أي شركة أعمال ترغب في توظيف أموالهم في عملياتها الإنتاجية[٤].
- ويعرفها القانونيون بأنها مجموعة من قواعد اللعبة المعرفة بموجب القوانين ،مثل: القانون التجاري، القانون المدني، وقواعد التوثيق والسجل التجاري وغيرها[٥].

---

[1] Duffy. Maureen Nevin," Corporate Governance and Client Investing", Journal of Accountancy,USA,Jan,2004,P.12.

[٢] دهمش .نعيم.القشي.ظاهر،"الحاكمية المؤسسية بعد مرور عامين على تحديثها"،مجلة البنوك في الأردن، المجلد الثالث والعشرون،عمان،٢٠٠٤ ص٧.

[٣,٥] المشهداني. عبد الرحمن نجم،"الحدث الاقتصادي" ،الجامعة المستنصرية/بغداد،العدد ٢٢/٤٦٩، آب ٢٠٠٥ .ص.١٣.

[٤] شاكر.فؤاد، "الحكم الجيد في المصارف والمؤسسات المالية العربية حسب المعايير العالمية"، المؤتمر المصرفي العربي ،2005 ،" الشراكة بين العمل المصرفي والاستثمار من أجل التنمية "،ص ١٨،منشورة في:

" Corporate Governance in the Banking Sector" Egyptian Banking Institute Workshop, March 2006.

- ويرى الإداريون أن الحوكمة تعني إحداث تغيير هيكلي في بناء الشركة محل الحوكمة[١] لإعادة توزيع الحقوق والواجبات والمسؤوليات بين مختلف أطراف الشراكة،ويشمل ذلك مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين وحملة الأسهم وكافة الشركاء الآخرين للتأكد من سلامة توجه الجميع نحو تحقيق الأهداف والغايات التي أنشأت الشركة من أجلها.
- في تعريفات أخرى يضيق المفهوم ليقتصر على الاهتمام بمفردات العلاقة بين الشركة وحملة أسهمها، ويتسع ليشمل مفردات العلاقة بين الشركة والمجتمع الذي تعمل من خلاله،.بينما يقتصر البعض على اعتبارها مجرد كلمة راقية لوصف علاقة المديرين والمدققين بحملة الأسهم أو مرادف حديث لمفهوم الديمقراطية في كافة مراحل اتخاذ القرار في شركات الأعمال[٢].
- وهناك تعريفات للحوكمة تركز على الجانب الأخلاقي في أداء الشركات لأعمالها ومنها تعريف ج. ولفنسون الرئيس السابق للبنك الدولي الذي يرى أن حوكمة الشركات تعنى بتطوير مفاهيم العدالة والشفافية وتقبّل المساءلة.
- كما عرفت الحوكمة بأنها الإطار الذي تمارس فيه الشركات وجودها، و بأنها مجموعة النظم والإجراءات والآليات التي تصمم وتطبق من اجل حكم المؤسسات والشركات لتضمن كل من الانضباط والشفافية والعدالة وبالتالي تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق تفعيل تصرفات إدارة الوحدة الاقتصادية فيما يتعلق باستغلال الموارد الاقتصادية المتاحة لديها بما يحقق أفضل منافع ممكنة لكافة الأطراف ذوي المصلحة وللمجتمع ككل[٣].
- بينما يعتبر بعض الإداريين[٤] أن ماهية مفهوم حوكمة الشركات معنية بإيجاد وتنظيم التطبيقات والممارسات السليمة للقائمين على إدارة الشركة بما يحافظ على حقوق المساهمين وحملة السندات والعاملين بالشركة وأصحاب المصالح وغيرهم، وذلك من خلال تحري تنفيذ صيغ العلاقات التعاقدية التي تربط بينهم، وباستخدام الأدوات المالية والمحاسبية السليمة وفقاً لمعايير الإفصاح والشفافية الواجبة، وتؤسس الحوكمة البنية التي تتحدد بها أهداف الشركة، وكذا الوسائل الكفيلة ببلوغها، وضمان الرقابة اللازمة للنتائج المحصل عليها.
- كما توصف الحوكمة بأنها المرجع للعلاقات بين الإدارة، و مجلس الإدارة والمساهمين، والأطراف المعنية الأخرى، أو بعبارة أخرى تأتي الحوكمة كنقلة نوعية في مفهوم التحكم والسيطرة على الشركات بعيداً عن الفردية والمزاجية والعشوائية واللامبالاة[٥].

---

[١] المطيري.عبيد سعد،"كيف يمكن أن نفعّل مفهوم حوكمة الشركات في الشركات السعودية "، مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، العدد٣٤، ٢٠٠٢، الرياض، ص١٢-١٦.

[٢] سوليفان. جون ،"حوكمة الشركات في القرن الواحد والعشرين"، ترجمة سمير كرم، إصدار مركز المشروعات الدولية الخاصة،غرفة التجارة الأمريكية، واشنطن، ٢٠٠٣، ص ٤٢.

[3] Iskander. M and Chamlou. N. "Corporate Governance: A framework for Implementation", World Bank Group, 1999.P.27.

[٤] حماد .طارق عبد العال،"حوكمة الشركات" ،كلية التجارة، جامعة عين شمس، الدار الجامعية،٢٠٠٥ ص.٨

[٥] الخضيري. محسن احمد ، "حوكمة الشركات " مجموعة النيل العربية، القاهرة ، ٢٠٠٥،ص.٣٣.

- بينما تعرّف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD الحوكمة بأنها مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها ومساهميها والأطراف ذات العلاقة بها،وهي تتضمن الهيكل الذي خلاله يتم وضع أهداف الشركة والأدوات التي يتم بها تنفيذ هذه الأهداف، ويتحدد بها أيضاً أسلوب متابعة الأداء[١].
- وعرّفها معهد المراجعين الداخليين الأمريكي IIA (The Institute of Internal Auditors) بأنها الإجراءات المستخدمة بوساطة أصحاب المصالح في المنشأة كالمساهمين وغيرهم من أجل توفير إشراف على المخاطر ومراقبة المخاطر التي تقوم بها الإدارة [٢].
- كم ُتعرّف بأنها ذلك النظام الذي يتم من خلاله توجيه وإدارة الشركات، ويحدد من خلاله الحقوق والمسؤوليات بين مختلف الأطراف مثل مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح، كما أنه يحدد قواعد وإجراءات اتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون الشركة، وكذلك تحديد الهيكل الذي يتم من خلاله وضع أهداف الشركة ووسائل تحقيقها وآليات الرقابة على الأداء[٣].

وبذلك لا يوجد تعريف أوحد متفق عليه بين جميع الاقتصاديين والقانونيين والمحاسبين والإداريين والماليين على المستوى العالمي لمصطلح حوكمة الشركات وقد يرجع ذلك إلى تداخله في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية والقانونية للشركات كما لاحظنا وهو الأمر الذي يؤثر على المجتمع والاقتصاد ككل، كما تشير الدراسات والأبحاث أنه لم يتم التوصل إلى مرادف محدد لمصطلح Corporate Governance باللغة العربية؛ وأطلق عليها البعض مصطلح الحاكمية أو الحكم الراشد أو المساءلة ولكن بعد العديد من المحاولات والمشاورات مع عدد من خبراء اللغة العربية والاقتصاديين والقانونيين المتهمين بهذا الموضوع، تم اقتراح مصطلح "حوكمة الشركات" من قبل مجمع اللغة العربية بالقاهرة في محاولة لتعريب الكلمة ونشر هذا المفهوم وترسيخ التطبيقات السليمة له بأسواق المال والاقتصاد المحلية والعربية[٤].

وترى الباحثة أن مفهوم **"حوكمة الشركات"** إجمالاً يعني :

إيجاد وتنظيم التطبيقات والممارسات السليمة للقائمين على إدارة الشركة بما يحافظ على حقوق حملة الأسهم وحملة السندات والعاملين في الشركة وأصحاب المصالح وغيرهم؛ وذلك من خلال التحقق من تنفيذ صيغ العلاقات التعاقدية الموثقة بينهم، واستخدام الأدوات المالية والمحاسبية السليمة وفقاً لمعايير الإفصاح والشفافية اللازمة، وضبط الإجراءات الرامية إلى تعزيز وفرض تطبيق القواعد التي توجّه سلوك الشركات وسلطاتها التنفيذية والإشرافية والرقابية بمختلف مسؤولياتها وأولوياتها.

---

[1]Center for International Private Enterprise, OECD (Organization For Economic Co-Operation and Development), Principles of Corporate Governance For this Arabic edition, Published by arrangement with the OECD, Paris,2004 .

[2]Irvin N.Glem, "Internal Audit'S Role In Governance, Risk, And Control", Afford named,2006,P.34.

[٣]المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ندوة حوكمة الشركات العامة والخاصة من أجل الإصلاح الاقتصادي والهيكلي، القاهرة، نوفمبر٢٠٠٦، ص١٩.

[٤]عبد الوهاب. نصر علي- شحاتة ،السيد شحاتة " مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة " ، الدار الجامعية، جمهورية مصر العربية، ٢٠٠٦- ٢٠٠٧, ص ١٧.

- **ثانياً: أهمية حوكمة الشركات وضرورة تطبيقها:**

تعد حوكمة الشركات في الوقت الراهن من أهم العمليات الضرورية واللازمة للتأكد من حسن سير عمل الشركات ،وتأكيد نزاهة الإدارة فيها ،وذلك للوفاء بالالتزامات والتعهدات ولضمان تحقيق الشركات لأهدافها بشكل قانوني واقتصادي سليم بالإضافة إلى ما توفره من وسائل ضبط تعمل على تحسين الجودة وتطوير الأداء داخل الشركة[١].

وقد لوحظ في الآونة الأخيرة، تعاظم الاهتمام بتطبيق حوكمة الشركات لتحقيق كل من التنمية الاقتصادية والحصافة القانونية والرفاهية الاجتماعية للاقتصاديات والمجتمعات من خلال توفر الرقابة الكافية،والمحافظة على توازن المصالح داخل الشركة ، وضمان مصداقية كافية للمعلومات والبيانات والقوائم المالية التي تصرّح بها ،بما يعبر فعلاً عن الأوضاع الحقيقية للشركة وبما يسمح لمتخذي القرارات باتخاذ القرار السليم وتصحيح كل انحراف يمكن أن يظهر قبل أن تصاحبه تكلفة باهظة يتحملها الاقتصاد ككل.

وتظهر أهمية الحوكمة من خلال دورها الفاعل في وضع الأنظمة الكفيلة بإمعان الرقابة على إدارة الشركة ومساعدة أعضاء مجلس إدارتها سيما في ظل وجود لجان رئيسية تتناول الأعمال التي تحتاج إلى دراسة وبحث وتفصيل كاللجان الاستشارية والدراسية والإدارية والرقابية والتي تعمل على تنظيم العلاقات بين مختلف الأطراف ذات المصالح وضمان أسس الشفافية والوضوح.

فقد تكون الحوكمة ليست هدفاً في حد ذاتها، ولكنها وسيلة وأداة للوصول إلى تحقيق أهداف متعددة ، وأهم هذه الأهداف حسن إدارة الشركة وزيادة فاعليتها وتعميق دلالات الإفصاح فيها بما يجعل حاضرها ومستقبلها واعداً يحقق رفع الإنتاجية والارتقاء بالنوعية وزيادة العائد وتوفير عناصر جيدة للجذب الاستثماري وتهيئة الفرص المتاحة لتحقيق مصالح جميع الأطراف من خلال تعميق الإحساس بالمسؤولية و تحقيق العدالة وتطبيق مبدأ المساواة وقابلية المساءلة.

وإن الأمر الأكثر احتمالاً في الاقتصاد السائد هذه الأيام ، هو ازدياد معاناة الشركات والدول ذات النظم الضعيفة للحوكمة وما يلحق ذلك من خسائر وفضائح وأزمات مالية في عصر الانفتاح العالمي والأسواق المالية.

وقد بدأت أهمية الحوكمة كأحد عناصر خلق البيئة الاستثمارية الصحية والسليمة والفاعلة تتسلل بوضوح إلى مختلف المجتمعات والاقتصاديات للتماشي مع تغيرات التجارة العالمية وتطور الاقتصاد العالمي وما يشهده من تغيرات وتقلبات.

وتذكر منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أن حوكمة الشركات تعتبر جزءاً من محيط اقتصادي أكثر ضخامة تعمل في نطاقه المنشآت، و يضم ضوابط أخرى مختلفة ،نذكر منها على سبيل المثال، سياسات الاقتصاد الكلى ودرجة المنافسة في أسواق المنتج، والبيئة القانونية والتنظيمية والموسمية .

وتساعد الحوكمة في تجسيد أخلاقيات الأعمال داخل الشركات، ومدى إدراك الشركات بالمصالح البيئية والاجتماعية للمجتمعات التي تعمل فيها والتي يمكن أيضًا أن يكون لها أثر على سمعتها ونجاحها في الأجل الطويل[٢].

---

[1] الخضيري. محسن احمد ، مرجع سبق ذكره، ص ٤٢.

[2] Jensen, M , "The modern industrial revolution, exit and the failure of internal control " , the journal of finance, volume XLVIII, N° 3, July, 1992, P.71.

وتجد الحوكمة تطبيقها على مستوى كل صور وعناصر الدولة والمؤسسات الاقتصادية في مختلف القطاعات ، حيث أنها تسمح بتفويض عقلاني للسلطات و تطبيق الإجراءات التي تستطيع الشركات والوحدات الاقتصادية من خلالها ممارسة الرقابة على أكمل وجه ،وتحميل مختلف الأطراف مسؤولياتها وواجباتها والالتزام بالإفصاح وخدمة الشفافية.

وتتنامى أهمية اتباع القواعد السليمة لحوكمة الشركات للآتي[١]:

١- المساعدة على ضبط العمليات الإدارية:

تساعد الحوكمة بما تفرضه من متانة القواعد الإدارية وضبط العمليات داخل الشركة على وجود إدارة رشيدة قادرة على الحفاظ على الحقوق، وتوضيح المسؤوليات،وإدارة العمليات اليومية، وتسيير الأنشطة داخل المنشأة وخارجها بطريقة سلسة وآمنة،وتوفير المعلومات المطلوبة لاتخاذ القرارات المناسبة،خاصة فيما يتعلق بعمليات الدمج والسيطرة ، وبالتالي تجنب حدوث الأزمات وتوفير درجة كافية من الثقة،وضمان سلامة عمل اقتصاد السوق ،ودعم أداء الشركات في الأجل الطويل .

حيث يشمل نظام الحوكمة الطريقة التي تدار بها شؤون المؤسسات والشركات من خلال الدور المنوط به كل من مجلس الإدارة، والإدارة العليا، واللجان التابعة ، وذلك من خلال مساعدة الإدارة وأعضاء المجلس على رسم الخطط وبناء الاستراتيجيات، وتسهيل عملية الرقابة الفعالة، وانخفاض تكلفة رأس المال إلى جانب تشجيع المنشآت على استخدام الموارد بطريقة أكثر كفاءة وفاعلية .

كما تضمن الحوكمة الجيدة وضع هيكل إداري مناسب من أجل توفير حوافز مناسبة وسليمة لمجلس الإدارة وللإدارة العليا،والتأكد من أن نظم المرتبات والمكافآت تعكس أداء مستحقيها[٢].

ويؤكد مركز المشروعات الدولية الخاصة أن وجود ممارسات سليمة للحوكمة من شأنه صياغة أساليب تنظيمية قادرة على مقابلة المتطلبات الدولية لتحسين القيادة وتطوير الهياكل الداخلية واتباع أصول المحاسبة والمراجعة داخل الشركة ، وإحداث نقلة نوعية في أعمال المراجعة الداخلية والخارجية لتتحول من مجرد الحماية وضمان الدقة والالتزام إلى التنبؤ بمستقبل الشركة[٣] .

كما تدعم الحوكمة دور الهيئات الرقابية والإشرافية من خلال تطبيق مبدأ محاسبة المسؤولية للتأكد من كفاءة تطبيق برامج الإدارة وحسن توجيه الموارد إلى الاستخدام الأمثل ، ومنع أي من حالات التلاعب والإخفاق التي قد تكون مرتبطة بذلك.

---

[1] OECD,“Organization for Economic Co-operation and Development”,"Working Group on Improving Corporate Governance Practices" ,Dubai ,2006 ,P.36.

[٢] الأخضر(عزي)،" الحكم الرشيد وخوصصة المؤسسات لأجل تسيير فعال"، مخبر البحث-إدارة المؤسسات وتسيير رأس المال الاجتماعي، جامعة أبي بكر بلقائد- تلمسان، مجلة ميكاسMECAS، العدد٠٢، ٢٠٠٦،ص١١.

[3] Helbling. C, and J. Sullivan, "Introduction: Instituting Corporate Governance in Developing, Emerging and Transitional Economies", in Search for Good Directors, a Guide to Building Corporate Governance in the 21 Century, Center for International Private Enterprise, Washington, 2003,P.17-19.

ثم إن اتباع إجراءات حوكمة الشركات يؤدي إلى تحسين إدارة الشركة من خلال مساعدة إدارات الشركات ومجالس الإدارة على وضع إستراتيجية سليمة للشركة، وضمان اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب سيما فيما يتعلق بعمليات الاندماج والاستحواذ وعدم القيام بها إلا لأسباب واقعية تدعو إليها حاجة المنشأة وتكون في مصلحة جميع الجهات والأطراف داخل الشركة وخارجها.

وهذه الإجراءات هي التي تساعد الشركات على تفويض السلطات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنفيذية وبالتالي تطبيق القانون والالتزام باللوائح المحلية والتشريعية المختلفة ،ووضع الأهداف بما يعمل على تعزيز وتحسين أداء الشركات على المدى الطويل ،ورسم السياسات العقلانية الموافقة لاحتياجات ومتطلبات مصالح العمل ،وتحديد الرؤية الإستراتيجية وما يصل بها من تكتيكات تنفيذية مختلفة [١].

٢- ضمان تحقق الإفصاح والشفافية:

تعمل الحوكمة على تثبيت أسس الشفافية والإفصاح داخل الشركات وبالتالي دعم أدائها الاقتصادي طويل الأجل وقدرتها التنافسية .
وتظهر اقتصاديات السوق المتقدمة أن حوكمة الشركات تؤسس فكر وثقافة الالتزام ، وتعد أكثر الأطر فاعلية لضمان الشفافية والإفصاح التام وتحقيق مصالح مختلف الأطراف، ويرى بعض الاقتصاديين أن لا وجود اليوم لقطاع اقتصادي له أهداف وغايات يمكن أن يعمل وينتج بعيداً عن قواعد الحوكمة التي تخدم أولويات الإفصاح وتوزيع المساءلة وتأسيس مفاهيم المسؤولية والمحاسبة[٢].
ويظهر ذلك من خلال ما يلي[٣]:

- إن طلب الإفصاح في أنشطة الشركة وفي إجراءات المحاسبة والمراجعة، وفي مختلف العمليات وكافة البيانات والتأكيد على الوضوح والشفافية واستخدام الضوابط الإدارية التي تنص عليها حوكمة الشركات، يؤدي إلى مهاجمة جانب الخطأ ، والإقلال من التعثر ، وتخفيض إمكانية الفشل،و منع وقوع الأزمات الدورية، كما يساعد على عملية اتخاذ القرارات وتنمية القدرة على التعامل مع حالات إخفاق وتوقف منشآت الأعمال، وتوضيح طرق العلاج القانونية لحالات الإفلاس واتباع إجراءات تتسم بالعدالة بالنسبة لكافة أصحاب المصالح بما في ذلك الحكومة والعاملين والمساهمين والدائنين وغيرهم[٤].
- إن الإفصاح التام عن كافة العمليات والبيانات داخل الشركة والذي تتضمنه ممارسات الحوكمة يساعد الإدارة بمختلف مسؤولياتها على اتخاذ قراراتها الإنتاجية والتسويقية والإدارية وتسيير أنشطة الشركة على أسس واضحة وعقلانية من أجل إنتاج أكبر وجودة أفضل في ظل منافسة السوق،مما يؤدي إلى المزيد من التحسن وتحقيق الكفاية اقتصادية والقدرة على الدخول إلى الأسواق العالمية.
- يسمح الإفصاح والوضوح الكامل في البيانات والتقارير المالية المنشورة في ظل الحوكمة بمقارنة المخطط مع المحقق، ليس فقط من حيث العائد والمردود ، ولكن أيضاً من حيث الالتزام بالمعايير الدولية ، مما يساعد على تفعيل الرقابة الداخلية وتسهيل عمل المراجعين الداخليين والخارجيين وضمان استقلاليتهم وتحررهم من أية ضغوطات من قبل مجلس الإدارة.

[1,3]Williamson. Oliver, "Corporate governance", The Yale law journal, vol 93, 7, June 1984, P.7.

[2]Helbling. C, and J. Sullivan, IBIB, P. 21.

[4]الخضيري. محسن أحمد، مرجع سبق ذكره، ص ٥٨.

- تأتي الشفافية والإفصاح الذي تؤكد عليه حوكمة الشركات كحل جوهري لمشكلة نوعية المعلومة المالية والمحاسبية المقدمة و مدى صدقها ونزاهتها ووضوحها وتطابقها مع الحقيقة، كما يساعدان أيضاً على توفير المعلومات الصحيحة بالوقت المناسب مع ضمان الدقة المطلوبة وسرعة الإجابة على استفسارات المتعاملين مع الشركة وأصحاب المصالح فيها[1].
- تُجمع الدراسات الحديثة وآراء المتخصصين على أن الإفصاح التام الذي توفره أنظمة حوكمة الشركات يمنع التلاعب داخل الشركة ويساعد على التقليل من أنواع التحايل والتضليل الممكن، وتواطؤ أفراد الرقابة الداخلية والمراجعة مع من لهم علاقات ومصالح في المؤسسة كأعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا.
- تعمل الشفافية على تجنب أو تقليل تضارب المصالح والحد من العلاقات الزبائنية والتصرفات غير المقبولة مادياً وإداريا وأخلاقياً، وبالتالي وجود آليات قادرة على ضبط ومراقبة صحة المعلومات لتفادي الوقوع في عمليات الغش والتلاعب التي يمكن أن تنتج عن ممارسات محاسبية مخادعة عن طريق عرض معلومات وبيانات وهمية هدفها التأثير على اتجاهات و قرارات المتعاملين في الأسواق بطريقة تخدم مصالح البعض.
- إن إتباع معايير الشفافية كما تتطلبها حوكمة الشركات في التعامل مع المستثمرين والدائنين ، يضمن تطبيق مبادئ المحاسبة والمراجعة على أسس عالية الجودة وبالتالي يضمن تطوير الأداء وتعزيز ثقة الجمهور بنزاهة عمل مجلس الإدارة والسلطات الرقابية، مما يساعد على تحقق مصالح جميع الأطراف وجذب المزيد من الاستثمارات المحلية والأجنبية[٢] .

٣- توفير العدالة والحماية لكافة الأطراف:

توفر الحوكمة حماية أفضل للمساهمين سواء كانوا من الأقلية أو الأغلبية ،وذلك من خلال مراعاة مصالح جميع الأطراف كالموظفين والحكومة والمجتمع وغيرهم،وتعزيز ثقة المساهمين بالإدارة وحسن تسييرها لشؤون الشركة ،ومن ثم ضمان تحقيق عائد أفضل على الاستثمارات ،وضمان الاستخدام الأمثل للموارد.

ويعتبر المساهمون اليوم حجر الزاوية في الشركة بشكل عام، وتعمل الحوكمة على مساعدة إدارة الشركة في طمأنتهم على أموالهم المستثمرة عبر إجراءات تساهم في زيادة ثقة المستثمرين ، ومن هذه الإجراءات [٣]على سبيل الذكر لا الحصر:

١. احتفاظ إدارة الشركة بسجل واضح للمساهمين وأسلوب مضمون لتسجيل الملكية.
٢. توافر المعلومات المطلوبة لكافة الأطراف المعنية بالوقت المناسب وبالوضوح والشفافية الكافية.
٣. ضمان حق ممارسة المساهم لكافة حقوقه داخل الهيئات العامة بما في ذلك حق التصويت وانتخاب أعضاء مجالس الإدارة.
٤. الحصول على حصة من الأرباح السنوية تعزيزاً لثقة المساهم بنتائج إيجابية لأعمال الشركة.

---

[1] البنك الأهلي المصري،" أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة في الشركات"، حوكمة الشركات. النشرة الاقتصادية، العدد الثاني، المجلد الخامس والخمسون، ٢٠٠٣.ص١٢٢.

[2] Roussey. R," A case for Global Corporate Governance Rules: An Auditor's Perspective", International Journal Of Auditing, Volume 4, 2000, P.22.

[3] البشير .محمد ،"التحكم المؤسسي ومدقق الحسابات"،المؤتمر العالمي المهني الخامس تحت شعار التحكم المؤسسي واستمرارية المنشأة"،عمان الأردن،٢٠٠٣،٢٤-٢٥ أيلول،ص ٢٥.

إذ يسعى المستثمرون اليوم إلى الحصول على قدر ملائم من الطمأنينة عن طريق التوجه إلى الشركات التي تتمتع بهياكل سليمة ورقابة فعالة ومستقلة يمكن معها محاسبة الإدارة وضمان متانة الإجراءات وقيامها على أسس الديمقراطية والشفافية حتى يتمكن أصحابها من اتخاذ القرارات الصائبة بشأن استثماراتهم وهذه – الإجراءات الديمقراطية الشفافة -هي لب وجوهر حوكمة الشركات.

فالحوكمة كنظام تعني المزيد من التدخل والإشراف من جانب المساهمين والجمعيات العمومية على مجالس الإدارة وأجهزتها التنفيذية من أجل الحد من الفساد المالي و الانحراف الإداري، وإصلاح الأنظمة المحاسبية بمزيد من الانضباط والشفافية،مع تفعيل أسس الرقابة الداخلية وتشكيل لجنة مراجعة حيادية قادرة على ضمان استقلالية المراجع الداخلي والخارجي.

وتعمل الحوكمة على ضمان مراجعة وتقييم الأداء ،ومدى الالتزام بالقانون والإشراف على المسؤولية الاجتماعية لجميع الأطراف بما يتفق والظروف الاقتصادية والاجتماعية المحيطة وضمان الأطر القانونية والتنظيمية والتشريعية الملائمة.

وتؤكد الدراسات أن أهمية الحوكمة بالنسبة للأقلية من المساهمين هي بنفس قدر أهميتها بالنسبة للأكثرية، فإجراءات الحوكمة السليمة للشركات تساعد على ضمان حصول الجماهير على عائد عادل على الأصول، وتجنب الانزلاق في مشاكل محاسبية ومالية، بما يعمل على تدعيم واستقرار نشاط المؤسسات، ودرء حدوث انهيارات داخلها أو داخل الأجهزة المصرفية أو داخل أسواق المال ، وبالتالي المساعدة في تحقيق التنمية والاستقرار الاقتصادي .

٤- محاربة الفساد وسوء استغلال السلطة:

إن الفساد وانتشار الرشوة والبيروقراطية وهروب رؤوس الأموال خارج الأسواق أدت إلى تخريب الجدوى المالية للشركات، إذ أن عدم تطبيق مبادئ الحوكمة يؤدي إلى تمكين الإدارة التنفيذية في المنشأة، من نهب الشركات على حساب المساهمين والجمهور والدائنين والدولة وغيرهم من أصحاب المصالح.

فالمجتمع يعاني من ظاهرة تفشى الفساد في أدواته الإدارية بسبب غياب الرؤية واستغلال السلطات والمناصب وتداخل القضايا بل وازدواج النظرة أحياناً، وخصوصاً في نظامي الضرائب والجمارك، وليس ذلك أمراً غريباً إذ تكثر الثغرات القانونية وتتعدد الفجوات، ولكن تظل في النهاية قضية السلوكيات الاجتماعية قضية حاكمة في النشاط الاقتصادي بل والسياسي أيضاً [١].

وعليه فإن المؤسسات أو الشركات مطالبة بإعداد وتصور استراتيجيات للقيام بتسطيرها وتجسيدها فـــي طريق الإصلاح للحصول على النتائج المرتقبة ،وإن مثل هذه الاستراتيجيات تجعل المؤسسات مطالبة بالقيام باختيارات حرة وواضحة لأجل تقييم أفضل وواضح وبطريقة مثلى للنتائج ، فهي إذن مطالبة ومنذ البداية باعتماد استراتيجيات واضحة المعالم لإعانة ومساعدة جميع الأطراف في الالتزام بتسيير المنشأة وفق قواعد العدالة والوضوح والشفافية ، وإمكانية المساءلة بما يسمح لكل ذي مصلحة مراجعة حقوقه على أسس واضحة وغير قابلة للتردد أو الانتقاد ، مع التأكيد على ضرورة مشاركة كل الأطراف الفاعلة في ذلك عبر نشاطات هؤلاء في مجال التسيير ،والتي أصبحت من المتطلبات المثلى في كل المحيطات الاقتصادية ، التي تتطلب مساهمة الجميع ولا تستبعد أي عنصر من الأطراف المعنية.

---

[١] سليمان.محمد مصطفى،"حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري"،الدار الجامعية، الإسكندرية،٢٠٠٦،ص.٣٣.

وتعد الحوكمة خياراً استراتيجياً واضحاً للإصلاح ومكافحة الفساد من خلال توفر أجهزة رقابية يجرى الاعتماد عليها لرصد جيوب الفساد وكشفها وتوسيع مساحة المشاركة من قبل المساهمين والمراجعين وتمكين الجمعيات العمومية من ممارسة دور ناجح يضع مجالس إدارة الشركات، في موضع مساءلة عند اللزوم على اعتبار أن موضوع الحوكمة يعتمدعلى عدد من القوانين كالقوانين الناظمة لشؤون الشركات وأسواق المال والرقابة الداخلية .

إذ تلعب الحوكمة دوراً هاماً في القضاء على الفساد المعاصر الذي يتفاوت حجمه بين قطاع وآخر،وينتشر إدارياً ومالياً في مختلف المؤسسات والشركات وذلك من خلال اتباع إجراءات حوكمة الشركات والتي تعني مزيداً من التدخل والإشراف من جانب المساهمين وجمعياتهم العمومية على مجالس الإدارة وأجهزتها التنفيذية وتطبيق مبدأ محاسبة المسؤولية عليه[١].

وقد أصبح المستثمرون الآن يعلنون بوضوح أنهم ليسوا على استعداد لتحمل نتائج الفساد وسوء الإدارة. كما أصبح المستثمرون - قبل الالتزام بأي قدر من التمويل - يطلبون الأدلة والبراهين على أن الشركات تجري إدارتها وفقاً للممارسات السليمة للأعمال التي تؤدي إلى تقليل المخاطر إلى حد أدنى .

كما يطالب المستثمرون وأصحاب المصالح الآن بتوافر إمكانية تحليل ومقارنة الاستثمارات المحتملة وفق المعايير الدولية لضمان الدقة في القوائم المالية قبل أن يقدموا على الاستثمار .
وفي الواقع ، فإن قيام منشأة الأعمال ذات المصداقية ،وخضوع بياناتها للفحص والمراجعة بشكل دوري،قد أصبح أمراً أساسياً بالنسبة للشركات لضمان سيرورة الأعمال بنجاح وازدهار الاقتصاد ونموه. ويؤدي اتباع المبادئ السليمة لحوكمة الشركات إلى خلق الاحتياطيات اللازمة ضد الفساد وسوء الإدارة، وعدم السماح بوجودها أو استمرارها ، وضمان النزاهة والاستقامة لكافة العاملين في الشركة بدءاً من مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية وانتهاء بأدنى عامل فيها.مع تشجيع الشفافية في الحياة الاقتصادية ومحاربة الانحرافات وعدم السماح باستمرارها خاصة تلك التي يشكل وجودها تهديداً لمصالح ولوجود المنشأة، فضلاً عن قيام الحوكمة بمكافحة مقاومة المؤسسات للإصلاح، وبالتالي تخفيض تكلفة رأس مال المنشأة[٢]، والمساعدة في الحد من هروب رؤوس الأموال، ومحاربة الفساد الذي يدرك كل فرد الآن مدى ما يمثله من إعاقة للنمو.

٥- مجاراة الانفتاح وتطور الاقتصاد العالمي:

أدت العولمة وتحرير الأسواق المالية إلى فتح أسواق دولية جديدة تتيح إمكانية تحقيق أرباح مذهلة ، إلا أنها عرضت الشركات المحلية للمنافسة الشرسة ولقدر كبير من التذبذبات الرأسمالية، وقد أصبحت الاقتصاديات الآن عالمة، أن الشركات لكي تتوسع وتصبح قادرة على المنافسة دولياً ، فإنها تحتاج إلى مستويات من رأس المال تتعدى إمكانيات مصادر التمويل التقليدية.
وقد أصبح الإخفاق في جذب المستويات الكافية من رأس المال يهدد وجود المنشأة ذاتها، وقد تكون له آثار شديدة الوطأة على الاقتصاد الوطني بالكامل، فقد يعمل على محو القدرة التنافسية للمنشآت ، وعلى إلغاء الوظائف فضلاً عن إضاعة المكاسب الاجتماعية والاقتصادية التي لم يتم الحصول عليها إلا بشق الأنفس ، وهو ما يعمل على تفاقم واستفحال الفقر .

---

[1]Spinellis. Dionysis, "The Phenomenon of Corruption and the Challenge of Good Governance", Proceedings of OECD Symposium on Corruption and Good Governance 1996, in Working Papers, Paris, OECD, 1996. Vol. IV, P.78.

[2]Sullivan. John, "Fighting Corruption & Safeguarding Integrity: A Shared Responsibility", Center for International Private Enterprise, Washington, July2003.P.47

كما أن المنشآت التي لا تتمكن من جذب رأس المال تخاطر بان تتحول إلى مجرد العمل في البيع والتوريد للشركات العالمية ، أو إلى ما هو أسوأ من ذلك، فإنها عندما لا تتمكن من المنافسة يجري تركها خارج حلبة الأسواق العالمية تماماً ، بينما يخاطر الاقتصاد بأكمله بعدم قدرته على الاستفادة من مزايا العولمة[١].

وما لم يتمكن المستثمرون من الحصول على ما يضمن لهم عائداً على استثماراتهم، فإن التمويل لن يتدفق إلى المنشآت، وبدون التدفقات المالية لن يمكن تحقيق الإمكانات الكاملة لنمو المنشأة، وإحدى الفوائد الكبرى التي تنشأ من غرس حوكمة الشركات هي ازدياد إتاحة التمويل وإمكانية الحصول على مصادر أرخص للتمويل وهو ما يزيد من أهمية الحوكمة في الاقتصاد المحلي والعالمي.

وتساعد الحوكمة على جذب الاستثمارات وبالتالي توفير مصادر تمويل محلية أو عالمية للشركات سواء من خلال الجهاز المصرفي أو أسواق المال، وخاصة في ظل تزايد سرعة حركة انتقال التدفقات الرأسمالية في العصر الحالي .

وتعتبر حاجة السوق إلى حوكمة الشركات حاجة ماسة نظراً لمساهمتها في زيادة فرص التمويل وانخفاض تكلفة الاستثمار وتخفيض المخاطر وتعزيز أداء الشركات وتحسَن إمكانية الوصول إلى سوق مالية مستقرة وزيادة القابلية التسويقية للسلع والخدمات .

كما تعمل الحوكمة على رفع قيمة الأسهم في الشركات التي يجري تطبيقها فيها ، وبالتالي تساهم في تنمية سوق المال والبورصة،وهو ما يؤدي بدوره إلى زيادة العمالة وتحيق النمو الاقتصادي ومن ثم المشاركة في دفع عجلة الاقتصاد والقدرة على دخول الأسواق العالمية[٢].

وبمعنى آخر تضمن الحوكمة تعظيم القيمة السهمية للشركة وفتح الأسواق أمام مختلف المؤسسات والشركات، وتدعيم التنافسية فيما بينها بما يضمن تحقق الجودة ودخول أسواق المال العالمية، وخاصة في ظل استحداث أدوات وآليات مالية جديدة تتطلب التماشي مع ظروف الاقتصاد العالمي.

فتزايد التوجه نحو سوق عالمية واحدة، والعمل على وضع التشريعات والقوانين المساندة لنمو الشركات وحماية المستثمرين، أوجب غرس الممارسات السليمة لحوكمة الشركات بما يشجع على اجتذاب رؤوس الأموال في الأجل الطويل وتحسين الأداء العام لمنشآت الأعمال في الأسواق المحلية والعالمية وتعزيز قدرتها التنافسية والرقابية لمساندة عملية التغيير الجارية .

يتضح للباحثة مما سبق بأن للحوكمة أهمية كبرى في الحفاظ على حقوق كافة الأطراف وتحقيق مصالحها،ولا بد من العمل بشكل جاد لاتباع إجراءات الحوكمة للحد من التلاعب والفساد المالي والإداري ،ومن أجل تعزيز ثقة المساهمين في الإدارة وبصدق وشفافية البيانات والقوائم المالية التي تبين المركز المالي للشركات التي يستثمرون بها أموالهم ،فضلاً عن دورها في ضبط العمليات الإدارية وتفعيل الرقابة الداخلية، ودفع عجلة التنمية نحو دخول أسواق العلمية وتحقيق التقدم والازدهار.

---

[1] Helbling. C, and J. Sullivan, IBIB.P.56.

[٢] عبد الوهاب.علاء،"التحكم المؤسسي وأثره في الرقابة والتوجيه على الشركات المساهمة العمانية" ،دراسة ميدانية في الهيئة العامة لسوق مسقط، سلطنة عمان، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية ،المجلد ٢٢،العدد الأول، ٢٠٠٦،ص.١١.

ثالثاً: قواعد ومبادئ حوكمة الشركات:

مع تنامي دور وأهمية حوكمة الشركات ,حاز موضوع مبادئ الحوكمة على قدر كبير من اهتمام وعناية الدول والسلطات الإشرافية والرقابية والمنظمات الدولية،سواء على المستوى الإقليمي أو على المستوى العالمي. وكانت هناك محاولات عديدة لوضع مبادئ موحدة لحوكمة الشركات.

ففي نهاية عام ١٩٩٩ أصدرت ٢٤ دولة قواعد للإدارات الجيدة للشركات وهي:

(أستراليا وبلجيكا والبرازيل وكندا وفرنسا وألمانيا واليونان والهند وأيرلندا وإيطاليا واليابان وكوريا وماليزيا والمكسيك وهونغ كونغ و البرتغال وسنغافورة وجنوب إفريقية وإسبانيا والسويد وتايلاند والمملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية) وهذا العدد يستثني الدول المتقدمة والدول الناشئة الأخرى التي كادت توشك على إصدار إجراءات الممارسة الجيدة لقواعد إدارة الشركات لديها أو الدول التي أدخلت تعديلات رئيسية في إطاراتها التنظيمية والقانونية[١].

ولم تقتصر المحاولات على الدول وأنظمتها بل وعملت في هذا الصدد أيضاً عدة منظمات اقتصادية وهيئات رقابية عالمية على أمل وضع الخطوط الإرشادية العريضة لحوكمة الشركات وإعطائها الدعم الدولي الملائم للتطبيق، وفيما يلي سنستعرض قواعد مبادئ حوكمة الشركات كما وضعتها بعض المنظمات الدولية وفي مقدمتها البنك الدولي وصندوق النقد الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية :

١. قواعد البنك الدولي في حوكمة الشركات:

عمل البنك الدولي دائماً على تشجيع الدول النامية على وضع وتبني أفضل الممارسات والتطبيقات الدولية والقيام بالإصلاحات القانونية والتشريعية.

وعلى الرغم من أنه لا يعمل على وضع المبادئ التي يجب العمل بها،إلا أنه يعطي الدعم المناسب على المستوى المحلي والإقليمي والعالمي.

وقد استطاع البنك الدولي - فيما يخص الحوكمة- أن يدعم مجموعة من التقويمات التي تقوم بها الدول بنفسها لنفسها والتي تحدد على أساسها مواطن القوة والضعف ،بحيث يمكن لها ترتيب أولوياتها .

ويُعتبر الهدف من هذه التقويمات دعم الإصلاح التشريعي في كل دولة، وهو الأمر الذي يتفق وإطار البنك الدولي العام للتنمية الشاملة الذي يؤكد على أهمية حوكمة للشركات كعامل أساسي للتنمية ،هو يدعو أيضاً إلى إشراك كافة الأطراف المعنية في وضع وتنفيذ إستراتيجية شاملة للإصلاح التشريعي.

وعلى المستوى الإقليمي، اشترك البنك الدولي مع بعض الوكالات الدولية الأخرى في مخاطبة المسؤولين الحكوميين والمشرعين والمنظمين والشركات المحلية والأجنبية والمستثمرين للمساعدة على الوصول لرأي يتفق عليه بالإجماع بخصوص الإصلاح التشريعي.

وأما على المستوى العالمي، فقد عمل البنك مع منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لتوسيع دائرة مبادئ حوكمة الشركات خارج نطاق دول المنظمة ،بهدف تشجيع المساءلة في الإدارة والعدل والشفافية وتحمل المسؤولية.

---

[1] Auguilera. Ruth &Cuervo-Cazurra. Alvaro, "Codes of Good Governance Worldwide", CIBER, October 2000, Working Paper No.00-105.

وقد توصل البنك الدولي بعد مشاورات مع المنظمات الأخرى إلى وضع نموذج لتقويم نظم حوكمة الشركات في الدول النامية، وقد صمم هذا النموذج بحيث يتيح فرصة تقويم نقاط القوة والضعف في مختلف الاقتصاديات الصاعدة وهذا التقويم سوف يسهم في التقرير الذي يعده البنك الدولي وصندوق النقد الدولي عن الالتزام بالمعايير والقواعد ROSC (Report on the Standards & Codes) والذي يلخص المدى الذي وصلت إليه الدول في الالتزام ببعض المعايير المعترف بها دولياً[١].

وأكد البنك الدولي على أهمية أن تتضمن قواعد وأسس حوكمة الشركات الإعسار وحقوق الدائنين إلى جانب الشفافية في نظم المحاسبة والمراجعة.

أ-الإعسار وحقوق الدائنين:

عمل البنك الدولي بعد أزمة جنوب شرق آسيا على وضع القواعد والإرشادات المناسبة للوصول إلى نظم فعالة للإعسار بهدف دعم حقوق كافة الأطراف وتنظيم العلاقة بين الدائنين والمدينين في الأسواق الناشئة.

كما عمل البنك الدولي على مساعدة الإدارة في كيفية تخصيص الموارد بكفاءة من أجل توجيه العلاقات والسياسات بما يضمن تحسين استقرار النظام المالي العالمي[٢].

ب- الشفافية في نظم المحاسبة والمراجعة:

قام البنك الدولي بمراجعة مدى الالتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة في عدد من الدول من أجل الحصول على تقارير مالية تقدم في الوقت المناسب و يمكن الاعتماد عليها من حيث الشفافية وضمان تحقق الإفصاح اللازم للأطراف المعنية ،وهو ما أكدت عليه التقارير الخاصة بمبادرة الالتزام بالمعايير والقواعد (ROSC).

ويهدف هذا العمل إلى وضع أسس لمقارنة الأساليب المتبعة في الدول موضع البحث ودعم طريقة تقديم التقارير المالية للشركات ، ولكي نكون أكثر تحديداً فإن الهدف من هذه المراجعة هو تقييم القدرة على مقارنة معايير المحاسبة والمراجعة المحلية مع معايير المحاسبة والمراجعة الدولية والدرجة التي تلتزم بها الشركات بهذه المعايير في كل دولة.

والأهم من ذلك أن شركة التمويل الدولية IFC (International Finance Corporation) وهي عضو في مجموعة البنك الدولي تشجع أيضاً على تطبيق قواعد حوكمة الشركات وذلك باشتراط أن تقوم الشركات التي تستثمر فيها بممارسة قواعد سليمة لحوكمة الشركات وبالتصميم على نظم داخلية مناسبة للرقابة، وينطبق هذا على وجه الخصوص على أسواق الأسهم والسندات الناشئة[٣].

---

[1] السعدني ،مصطفى حسن،"المراجعة الداخلية في إطار حوكمة الشركات من منظور طبيعة خدمات المراجعة الداخلية"،المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة،سبتمبر،٢٠٠٥،ص٢٣.

[2] Iskander. M and Chamlou. N. IBID.P.42.

[3] Abdel Shahid.Shahira,"Corporate Governance is becoming a global pursuit: what could be done in Egypt?" Cairo & Alexandria Stock Exchanges, September 2001. Working Paper.P.9.

٢. قواعد صندوق النقد الدولي في حوكمة الشركات:

ساهم صندوق النقد الدولي في مبادرة البنك الدولي للالتزام بالمعايير والقواعد، كما عمل صندوق النقد الدولي على وضع قواعد الممارسات الخاصة بدعم شفافية السياسات المالية والنقدية الحكومية، وذلك من خلال[1]:

أ- قواعد السياسات المالية:

يشجع صندوق النقد الدولي الدول الأعضاء على تطبيق الممارسات الخاصة بدعم الشفافية المالية، وهذه القواعد تؤكد على أن مسؤوليات الحكومة يجب أن تكون واضحة كما يجب توفير المعلومات الخاصة بالأنشطة الحكومية للمواطنين ،ويجب عند القيام بإعداد الميزانية وتنفيذها وتقديم تقارير عنها، أن يتم ذلك بطريقة واضحة وأن يتم اتباع معايير الجودة المتفق عليها بما يضمن النزاهة.

وتنظم القواعد ما يجب على الحكومة أن تقوم به لتحقيق هذه الأهداف فيما يتعلق بالأسس والممارسات.

وتؤكد قواعد السياسات المالية على أربعة موضوعات هامة[٢]:

- **وضوح الأدوار والمسؤوليات:**
  - يجب التفريق بين القطاع العام والهيئات التابعة له في القطاع العام وسائر قطاعات الاقتصاد .
  - يجب أن يكون دور السياسة والإدارة في القطاع العام واضح ويتم الإفصاح عنه علانية.
  - يجب أن يكون هناك إطار قانوني وإداري واضح للإدارة المالية .
- **توافر المعلومات للمواطنين:**
  - يجب أن توفر المعلومات الكاملة للمواطنين حول الأنشطة المالية الحكومية السابقة والحالية والمتوقعة.
  - يجب الالتزام بنشر المعلومات المالية في وقتها .
- **إعداد الميزانيات وتنفيذها وتقديم التقارير عنها بطريقة واضحة:**
  - يجب أن تحدد الميزانية أهداف السياسة المالية وإطار الاقتصاد الكلي ، بالإضافة إلى المخاطر المالية الأساسية.
  - يجب تقديم المعلومات الخاصة بالميزانية بطريقة تسهّل تحليل السياسات وتشجّع المساءلة .
  - يجب أن تكون الإجراءات الخاصة بتنفيذ ومتابعة النفقات العامة وكذلك جمع الإيرادات العامة محددة بكل وضوح.
  - يجب تقديم تقارير مالية دورية للهيئة التشريعية والمواطنين .
- **تأكيد النزاهة:**
  - يجب أن تتوافق البيانات المالية ومعايير جودة البيانات المتفق عليها .
  - يجب أن تخضع المعلومات المالية للفحص المستقل .

ب- قواعد الممارسات الجيدة حول شفافية السياسات النقدية و المالية:

قام صندوق النقد الدولي بإعداد قواعد الممارسات الجيدة الخاصة بشفافية السياسات النقدية والمالية، وقد وضعت إجراءات الشفافية الجيدة على أساسين أولهما أن السياسات النقدية والمالية من الممكن أن تصبح أكثر فعالية إذا ما عرف المواطنون أهداف السياسة وأدواتها وإذا ما ألزمت الحكومة نفسها بها ، وأيضاً تدعو الإدارة الجيدة لأن تكون البنوك المركزية والهيئات المالية خاضعة للمساءلة خاصة عندما نعطي السلطات النقدية والمالية درجة عالية من الاستقلالية[٣] .

[1,2]The web site of the IMF: www.imf.org, "Corporate Governance" .

[3]Abdel Shahid,Shahira,IBID, Working Papers.P.11.

وقد وضعت القواعد في سياق تطوير معايير وقواعد الشفافية والإفصاح بهدف دعم النظم النقدية والمالية الدولية ،وهي تدعو لدرجة أعلى من الشفافية في البنوك التجارية وشركات الأوراق المالية وشركات التأمين والبنوك المركزية وغيرها.

٣. مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في حوكمة الشركات:

تم وضع مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية عن حوكمة الشركات، استجابة لدعوة من اجتماع مجلس المنظمة على المستوى الوزاري في 27-28 أبريل عام 1998 للقيام جانباً إلى جنب مع الحكومات المحلية والمؤسسات الدولية الأخرى ذات الصلة والقطاع الخاص، لوضع مجموعة من المعايير والإرشادات لحوكمة الشركات[1] .

ومنذ الموافقة على المبادئ في عام1999 ، أصبحت تشكل أساساً لمبادئ حوكمة الشركات في كل من دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أو غيرها من الدول على حد سواء.

وفضلاً عن هذا، فقد تمت الموافقة عليها من جانب منتدى الاستقرار المالي

(Financial Stability Forum) باعتبارها أحد المعايير الإثنى عشر الرئيسية للنظم المالية السليمة ، وتبعاً لذلك فإنها تشكل الأساس لعنصر حوكمة الشركات في تقارير البنك الدولي /صندوق النقد الدولي عن مراعاة المعايير والقواعدROSC (Report on the Standards & Codes).

وقد وافق اجتماع مجلس التعاون الاقتصادي والتنمية على المستوى الوزاري في عام 2002 على القيام بمسح للتطورات في دول المنظمة ولتقييم المبادئ في ضوء التطورات في حوكمة الشركات، وقد عهد بهذه المهمة إلى اللجنة الإدارية لحسوكمة الشركات بمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، والتي تضم ممثلين من دول المنظمة،وصندوق النقد الدولي ،هذا بالإضافة إلى حضور البنك الدولي، وبنك التسويات الدولية كمراقبين في اللجنة، ومن أجل التقييم تم أيضاً دعوة منتدى الاستقرار المالي ،ولجنة بازل، والمنظمة الدولية للجان الأوراق المالية باعتبارهم مراقبين مؤقتين.

وفي استعراضها للمبادئ قامت اللجنة الإدارية بمشاورات شاملة كما قامت بمساعدة الأعضاء بعملية مسح التطورات في دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وقد ضمت المشاورات خبراء من عدد من الدول التي شاركت في الاجتماعات الإقليمية لحوكمة الشركات، التي تنظمها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في روسيا وآسيا، وجنوب شرق أوروبا، وأمريكا اللاتينية ،وأوراسيا ، وآخرين بدعم من المنتدى العالمي لحوكمة الشركات (Global Corporate Governance Forum)وبالتعاون مع البنك الدولي ودول أخرى من خارج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية .

وفضلاً عن هذا فقد تشاورت اللجنة الإدارية على نطاق واسع مع الأطراف ذات المصلحة مثل قطاع الأعمال، والمستثمرين، والمجموعات المهنية على كل من المستويين الوطني والدولي، واتحادات العمال، ومنظمات المجتمع المدني والجهات الدولية لوضع المعايير[٢].

---

[1]The web site of the OECD: www.oecd.org, "Corporate Governance".

[2]OECD/Organization for Economic Co-operation and Development," Principles and Annotations of Corporate Governance", Center for International Private Enterprise, Paris, 2004.P.3-5.

وعلى أساس المناقشات، استقر الرأي على ضرورة مراجعة المبادئ بما يؤدى إلى أخذ التطورات والاهتمامات في الاعتبار ، وتم الاتفاق على متابعة عملية المراجعة، بغرض المحافظة على منهج غير ملزم يقوم على أساس المبادئ، وهو ما يؤكد الحاجة إلى تكييف التنفيذ وفقًا لاختلاف الظروف القانونية والاقتصادية والثقافية لكل بلد، ليس في منطقة منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية فحسب بل أيضا في خارج نطاق المنظمة.

وتهدف مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى مساعدة الحكومات الأعضاء وغير الأعضاء في المنظمة في جهودها لتقويم وتحسين الإطار القانوني والمؤسسي والتشريعي لإدارة الشركات فيها ،و تقديم المشورة والاقتراحات للبورصات والمستثمرين والشركات والأطراف الأخرى التي تشترك في عملية تطوير قواعد جيدة لحوكمة الشركات.

وقد قامت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بوضع مبادئها على أساس مختلف وجهات النظر من مختلف الدول المتقدمة ولهذا فهي تمثل إجماعا أساسيا حول شروط إدارة الشركات وتشرح القواعد المعمول بها بدلاً من أن تقترح تغييرات جذرية ، ولهذا فإن مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تعتبر نقطة بداية جيدة لاختبار إطار عمل سليم في الدول الناشئة.

وهذه المبادئ تركز بشكل أساسي على الشركات التي تتداول أسهمها في البورصة إلا أنها تعتبر مفيدة إلى الحد الذي يمكن تطبيقها فيه - للشركات التي لا تتداول أسهمها في البورصة مثل الشركات المغلقة والشركات المملوكة للدولة.

وكان القصد من هذه المبادئ أن تكون مختصرة، ومفهومة ومتاحة للمجتمع الدولي ، وليس الغرض منها هو أن تكون بديلا عن المبادرات الحكومية أو شبه الحكومية لممارسات أفضل لحوكمة الشركات .

وبالتالي فإن هذه المبادئ ليست ملزمة ، ولا تهدف إلى تقديم وصفات جاهزة لأي تشريع، بل إنها تسعى إلى تحديد الأهداف واقتراح وسائل متنوعة لتحقيقها ، والغرض منها هو أن تكون نقطة مرجعية لصناع القرار لاستخدامها عندما يقومون باختبار ووضع الأطر القانونية والتنظيمية لحوكمة الشركات بما يتفق والظروف الاقتصادية والاجتماعية والقانونية الخاصة بكل دولة، خاصة أن هذه المبادئ دائمة التطور بطبيعتها وتتصف بالمرونة اللازمة للتماشي مع التطور الاقتصادي العالمي[1].

ولا بد من التذكير هنا أن التزام الشركات بالمبادئ الأساسية لحوكمة الشركات الجيدة يؤدى إلى تحسين ثقة المستثمرين،وتخفيض تكلفة رأس المال، ودعم جودة عمل الأسواق المالية،وأخيراً يعمل على تشجيع اجتذاب مصادر التمويل الأكثر استقراراً.

وبينما أن هناك عوامل متعددة تؤثر على الحوكمة وعلى عمليات اتخاذ القرارات،ونجاح المنشآت في الأجل الطويل كالعوامل البيئية أو الأخلاقية ، فإن مبادئ الحوكمة في أي بلد يجب أن تكون مكملة لكافة هذه العوامل بحيث تصبغ أسلوباً أكثر اتساعاً لعملية الضوابط والتوازنات، وبحيث تحقق ترابطاً مع الموضوعات الأخرى التي تؤثر في حوكمة الشركات .

---

[1] زيدان.محمد،"أهمية إرساء وتعزيز أسس الحوكمة في القطاع المصرفي بالإشارة إلى البنوك الجزائرية"،المؤتمر العلمي الأول حول حوكمة الشركات ودورها في الإصلاح الاقتصادي" ،كلية الاقتصاد،جامعة دمشق،أكتوبر ٢٠٠٨،ص.٦.

وتغطي هذه المبادئ ستة مجالات رئيسية وهي :

١. الإطار التنظيمي.
٢. حقوق المساهمين .
٣. المعاملة المتساوية للمساهمين.
٤. دور أصحاب المصالح.
٥. الإفصاح والشفافية.
٦. مسؤوليات مجلس الإدارة.

١. ضمان وجود أساس لإطار تنظيمي فعال لحوكمة الشركات:
"ينبغي أن يشجع إطار حوكمة الشركات على شفافية وكفاءة الأسواق، وأن يكون متوافقا مع حكم القانون وأن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية ."[١].

ويعني ذلك أن تعمل الدول في سعيها إلي تنفيذ مبادئ الحوكمة إلى وضع إطار فعال لتطبيق الحوكمة وأن تراقب عناصر هذا الإطار بما في ذلك المتطلبات التنظيمية والقانونية والمؤسساتية، والعناصر التشريعية، وترتيبات التنظيم الذاتي للشركات، وممارسات الأعمال بما يناسب الظروف الخاصة بكل دولة، بهدف التأثير الإيجابي في الأداء الاقتصادي العام .

فقيام حوكمة فاعلة في أي اقتصاد يتطلب تغيير الطريقة التي تعمل بها المؤسسات والشركات محل التطبيق وذلك من خلال إقامة هيكل يسمح بقدر كبير من الحرية في نطاق أحكام القانون واتباع المعايير الدولية للشفافية والوضوح والدقة في القوائم المالية حتى يتمكن المستثمرون والدائنون من المقارنة بين الاستثمارات المحتملة في ظل عولمة الأسواق واتساع البورصات وأسواق المال، ومن ثم اختيار ما يتماشى مع مصالحهم ، إذ أن الشركات لكي تستطيع أن تنافس في عالم متغير الأحداث يجب عليها أن تقوم بتكييف ممارساتها وإجراءاتها بما يواكب الاحتياجات العالمية الجديدة ،ومن هنا كان لا بد من قيام الحكومات بالعمل على وضع إطار تشريعي فعال يسمح بالمرونة الكافية التي تتيح للأسواق العمل بكفاءة وتستجيب لتوقعات المساهمين والأطراف الأخرى ذات المصالح.

ولا بد من التذكير بأن هذه العناصر هي نتاج الظروف الخاصة بكل دولة وكجزء من هذا، فإن من المهم أن تؤخذ في الاعتبار التفاعلات والتكاملات بين مختلف عناصر الإطار ومن ثم المزج لضمان جودة الأداء وتراكم الخبرات الجديدة والقدرة على التماشي مع تغير الظروف وتعديل مضمون وهيكل الإطار بما يتناسب مع المتطلبات الوطنية لكل دولة.

وعليه فإن وجود أسس قانونية وتنظيمية فعالة ومتوافقة مع حكم القانون من شأنه دعم إطار الحوكمة في نطاق اختصاص تشريعي ما وبالتالي ينبغي أن يقوم المشرعون والمنظمون الوطنيون بالنظر في الحاجة إلى وجود حوار متمدن وتحليل شامل لنتائج تفاعل مختلف عناصر الإطار بما يحقق توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات توزيعاً محدداً وواضحاً بحيث تكون لدى الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية السلطة، والنزاهة والموارد اللازمة للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة وموضوعية .

---

[1] OECD," Principles and Annotations of Corporate Governance", IBID,P.10.

ومن أجل هذا، فإن عملية التشاور الفعال والمستمر مع كافة الأطراف تعتبر جزءاً أساسياً لضمان تحقق المصلحة العامة ، والحد من مخاطر تعارض المصالح في كل من القطاع الخاص والمؤسسات العامة.

ويمكننا وضع مجموعة من الإرشادات والعوامل التي يجب أخذها في الحسبان لضمان وجود أساس فعال لحوكمة الشركات،وهي:

- ينبغي أن يتم وضع إطار حوكمة الشركات بحيث يكون ذا تأثير على الأداء الاقتصادي الشامل، ونزاهة الأسواق، وتأكيد الشفافية.
- ينبغي أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر في ممارسات حوكمة الشركات في نطاق اختصاص تشريعي ما، متوافقة مع حكم القانون، وقابلة للتنفيذ.
- ينبغي أن يكون توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات محدداً بشكل واضح بما يضمن تحقق المصلحة العامة.
- ينبغي أن تكون لدى الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية السلطة، والنزاهة والموارد للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة وموضوعية،وأن تصدر أحكامها وقراراتها بطريقة في الوقت المناسب وبطريقة مفهومة .

٢. حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية:

"ينبغي في إطار حوكمة الشركات أن يوفر الحماية للمساهمين وأن يسهل لهم ممارسة حقوقهم.**"** [١].

ويعني ذلك أن يضمن نظام الحوكمة وإطاره الحقوق الأساسية للمساهمين وحماية هذه الحقوق كاملة.

و تتضمن حقوق المساهمين الأساسية المبادئ التالية:

- الأساليب الآمنة لتسجيل الملكية.
- نقل أو تحويل ملكية الأسهم.
- الحصول على المعلومات المتعلقة بالشركة بصفة دورية ومنتظمة.
- المشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين.
- انتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة.
- الحصول على نصيب من أرباح الشركة.

كما تؤكد المبادئ على ضمان حق المساهمين في المشاركة في القرارات المتعلقة بالتغيرات الجوهرية في الشركة، وإعلامهم بشكل كافٍ عن:

- التعديلات في النظام الأساسي وبنود التأسيس وغيرها من مستندات الشركة.
- الترخيص بإصدار أسهم زيادة رأس المال.
- أية عمليات استثنائية وغير عادية كبيع الأصول وغيرها من العمليات التي يمكن أن تؤدي إلي بيع الشركة.

ومن الحقوق التي يتم العمل على ضمانها أيضاً حق المساهمين في المشاركة بفاعلية والتصويت في اجتماعات الجمعية العمومية للمساهمين، وإحاطتهم علماً بالقواعد، بما في ذلك إجراءات التصويت، التي تحكم اجتماعات الجمعية ، ويشمل ذلك:

---

[1] OECD," Principles and Annotations of Corporate Governance", IBID,P.11.

١. الحصول علي معلومات كافية وفي الوقت المناسب عن مكان وتاريخ وجدول أعمال اجتماعات الجمعية العامة ، والموضوعات التي سيتخذ بشأنها قرارات في الاجتماع.
٢. إتاحة الفرصة لتوجيه الأسئلة لمجلس الإدارة .
٣. المشاركة الفعالة للمساهمين في القرارات الأساسية الخاصة بحوكمة الشركات، مثل ترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة، ويجب على المساهمين إعلان موقفهم بشأن سياسة مكافآت أعضاء مجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين.
٤. حق المساهمين في التصويت بالحضور شخصياً أو غيابيا مع مراعاة المساواة في تأثير التصويت بالحضور الشخصي أو الغيابي.

كما يجب الإفصاح عن هيكل رأس المال والترتيبات التي تمكّن بعض المساهمين من الحصول على قدر من التحكم الذي يؤثر على سياسة الشركة بما لا يتناسب مع نسبة مساهمتهم وملكيتهم من الأسهم.

ومن الضروري أيضاً ضمان الكفاءة والشفافية في قيام السوق بوظائفه في الرقابة على الشركات، ويتضمن ذلك :

- الإفصاح عن القواعد والإجراءات التي تغطي عمليات الاستحواذ والسيطرة والعمليات غير العادية مثل الاندماج وبيع حصص جوهرية من أصول الشركة,حتى يتمكن المساهمون من فهم هذه الإجراءات وممارسة حقوقهم بحرية ،كما يجب أن تكون كافة العمليات واضحة ومعلنة وأسعارها تتصف بالشفافية وأن تتم في ظل شروط عادلة.
- عدم استخدام وسائل مضادة لعمليات الاستحواذ بغرض حماية الإدارة من المساءلة.

ويجب على جميع المساهمين ممارسة حقوق الملكية الخاصة بهم،وبناءً عليه:

١. يجب على المساهمين الذين يعملون في المجالات المالية أو الائتمانية أن يفصحوا عن جميع السياسات المتعلقة بحوكمة الشركات والتصويت فيما يخص استثماراتهم، بما في ذلك الإجراءات الخاصة باستخدامهم حقوقهم في التصويت.
٢. يجب على المساهمين الذين يعملون في المجالات المالية أو الائتمانية أن يفصحوا عن أسلوبهم في التعامل مع تضارب المصالح الذي قد يؤثر على ممارسة الحقوق الرئيسية للملكية الخاصة باستثماراتهم.

كما ينبغي أن تتوافر لجميع المساهمين، الفرصة لتبادل الاستشارات في الموضوعات المتعلقة بحقوق ملكيتهم المنصوص عليها بالمبادئ لمنع سوء الاستغلال.

٣- المعاملة العادلة للمساهمين:

"ينبغي أن يضمن إطار حوكمة الشركات معاملة متساوية لكافة المساهمين، بما في ذلك مساهمي الأقلية والمساهمين الأجانب، وينبغي أن تتاح الفرصة لكافة المساهمين للحصول على تعويضات كافية في حال انتهاك حقوقهم"[١].

ويعني ذلك معاملة جميع المساهمين من نفس الفئة بالتساوي بما يحقق ما يلي:

---

[1] OECD," Principles and Annotations of Corporate Governance", IBID,P.13.

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

- حماية حقوق الأقلية من المساهمين من الممارسات الاستغلالية من جانب أو لمصلحة المساهمين المسيطرين سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة مع توفير تعويضات كافية.
- ينبغي أن يتم الإدلاء بالأصوات عن طريق فرز الأصوات.
- إزالة المعوقات الخاصة بالتصويت عبر الحدود.
- يجب أن تسمح الإجراءات المتبعة لعقد اجتماعات الجمعيات العامة للمساهمين بالمعاملة المتساوية لكل المساهمين، وعلى الشركة أن تتجنب أية إجراءات من شأنها زيادة صعوبة أو تكلفة التصويت للمساهمين بدون مبرر.

وهنا يجب التأكيد أيضاً على حظر الاتجار الصوري أو الشخصي أو التداول لحساب المطلعين على المعلومات الداخلية.

كما ينبغي على أعضاء مجلس الإدارة والمدراء التنفيذيين الإفصاح عن أية مصلحة خاصة بالصفقات أو الأعمال التي لها تأثير على الشركة سواء بأسلوب مباشر أو غير مباشر أو نيابة عن الأطراف الأخرى ذات المصالح.

٤- دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات:

"ينبغي أن يعترف إطار حوكمة الشركات بحقوق أصحاب المصالح كما حددها القانون، أو تنشأ نتيجة لاتفاقات متبادلة، وأن يعمل على تشجيع التعاون الفعال بين الشركات وأصحاب المصالح من أجل خلق الثروة، وفرص العمل،وقدرة الشركات على الاستمرارية والاستدامة على أسس سليمة مالياً."[1].

ويعني ذلك :

- أن تضمن القواعد المنظمة لحوكمة الشركات ضرورة احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون.
- إتاحة الفرصة لأصحاب المصالح للحصول على تعويض مناسب عن أي انتهاك لحقوقهم.
- ضرورة العمل على تطوير آليات مشاركة العاملين في تحسين الأداء.
- إتاحة الفرصة لأصحاب المصالح للحصول على المعلومات الكافية بالوقت المناسب وعلى أساس منتظم.
- السماح لأصحاب المصالح- بما فيهم العاملين من الأفراد والجهات التي تمثلهم- بالاتصال بحرية بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم تجاه التصرفات غير القانونية والمنافية لأخلاقيات المهنة، وبطريقة لا تؤدي إلى المساس بحقوقهم.
- يجب أن يستكمل إطار القواعد المنظمة لحوكمة الشركات بهيكل فعال للحماية من الإعسار وتنفيذ حقوق الدائنين.

---

[1] OECD," Principles and Annotations of Corporate Governance", IBID,P.14-15.

٥- الإفصاح والشفافية:

"ينبغي أن يضمن إطار حوكمة الشركات القيام بالإفصاح السليم الصحيح وفى الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة بما فى ذلك المركز المالي، والأداء، وحقوق الملكية، وحوكمة الشركات"[١].

ويعني ذلك أن يؤكد إطار القواعد المنظمة لحوكمة الشركات على الإفصاح السريع والدقيق لكافة البيانات المتعلقة بالأمور المادية للشركة، بما في ذلك الموقف المالي، الأداء، الملكية والرقابة على الشركة وأن تكون المعلومة المالية واضحة المعالم، قابلة للمقارنة، شفافة .

و يجب ألا يقتصر الإفصاح على المعلومات الجوهرية، وإنما يشمل أيضا ما يلي:

- أهداف الشركة ،والنتائج المالية والتشغيلية للشركة.
- ملكية أسهم الأغلبية وحقوق التصويت.
- مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمعلومات الخاصة بمؤهلاتهم وكيفية اختيارهم وعلاقتهم بالمديرين الآخرين ومدى استقلالهم.
- عوامل المخاطر الجوهرية المتوقعة.
- الأمور الجوهرية المتعلقة بالعاملين والأطراف ذوي الصلة بالشركة وغيرهم من ذوي الشأن والمصالح.
- هياكل وسياسات الحوكمة ومضمون نظام حوكمة الشركة والعمليات التي يتم تنفيذها بموجبه.

وتؤكد المبادئ على ضرورة إعداد المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها طبقًا لمعايير المحاسبة والمراجعة المالية وغير المالية.

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

وينبغي أن يكون المراجعين الخارجيين قابلين للمساءلة والمحاسبة أمام حملة الأسهم ، لذلك يجب على المراجعين أن يقدموا تقاريرهم للمساهمين وعليهم بذل العناية المهنية اللازمة عند القيام بعمليات المراجعة.

وتؤكد منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على ضرورة توفر قنوات لبث المعلومات تسمح بحصول المستخدمين على معلومات كافية وفي الوقت المناسب وبتكلفة اقتصادية معقولة وبطريقة تتسم بالعدالة.

كما يجب استكمال إطار حوكمة الشركات بمنهج فعال يتناول التحليل،وتقديم المشورة والدعم لتوصيات المحللين، والوسطاء، وشركات التصنيف، وغيرها من الأطراف التي تؤثر على القرارات التي يتخذها المستثمرون والتي تخلو من تعارض المصالح الذي قد يؤثر على نزاهة التحليل أو توصيات المحلل.

---

[1] OECD," Principles and Annotations of Corporate Governance", IBID,P.16.

٦- مسؤوليات مجلس الإدارة:

"ينبغي أن يضمن إطار حوكمة الشركات التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للشركة، والرقابة الفعّالة لمجلس الإدارة على إدارة الشركة، ومحاسبة مجلس الإدارة عن مسؤوليته أمام الشركة والمساهمين."[١]

ويشمل ذلك :

- أن يؤدي أعضاء مجلس الإدارة العمل بما يحقق صالح الشركة والمساهمين.
- على المجلس أن يعامل كافة المساهمين معاملة عادلة وخصوصاً إذا كانت قرارات مجلس الإدارة ستؤثر في مختلف الفئات من المساهمين .
- ينبغي أن يضمن مجلس الإدارة الالتزام بالقانون وتطبيق معايير أخلاقية عالية تكفل مصالح كافة الأطراف.

ومن المهام الرئيسية التي يتوجب على مجلس الإدارة القيام بها، ما يلي:

١. وضع إستراتيجية الشركة، واستعراض خطط العمل وسياسة الخطر،و الميزانيات ، مع تحديد أهداف الأداء، ومراقبة التنفيذ ،ومتابعة النفقات الرأسمالية،والاستحواذ، وتصفية الاستثمارات.
٢. قياس كفاءة ممارسة الشركة لقواعد حوكمة الشركات وإجراء التعديلات اللازمة.
٣. اختيار وتحديد مكافآت ورواتب كبار المدراء والمدراء التنفيذيين في الشركة واستبدالهم إذا لزم الأمر.
٤. الإفصاح عن مكافآت المديرين وأعضاء مجلس الإدارة، لتحقيق مصالح الشركة ومصالح المساهمين طويلة الأجل.
٥. توافر نظام رسمي يتصف بالشفافية لعمليات ترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة.
٦. الرقابة على حالات تعارض المصالح الخاصة بالمدراء وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين بما في ذلك سوء استخدام أصول الشركة وإحكام السيطرة في بعض العمليات المتعلقة بها.
٧. التأكد من سلامة التقارير والنظم المحاسبية والمالية للشركة بما في ذلك نظام المراجعة المالي المستقل والرقابة الداخلية، وأنظمة إدارة الخطر والرقابة المالية والتشغيلية، والالتزام بتطبيق القانون.
٨. الإشراف على عملية الإفصاح ووسائل الاتصال.
٩. يجب أن يكون مجلس الإدارة مستقلاً وقادراً على الحكم بموضوعية على شؤون الشركة ، ويتضمن ذلك:

- تكليف عدد كافٍ من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين ممن تتوافر فيهم القدرة على الحكم الموضوعي للقيام بالمهام التي يحتمل وجود تعارض للمصالح فيها، كالتقارير والقوائم المالية والتعيينات ومكافآت التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة وعمليات التداول وغيرها.
- فيما يخص لجان مجلس الإدارة ، يجب على المجلس أن يقوم بالتحديد الدقيق والإفصاح عن الهدف من إنشاء هذه اللجان ،وآلية تشكيلها وعملها ، وإجراءات العمل الخاصة بها.
- على أعضاء مجلس الإدارة تكريس وقت كافٍ لممارسة مسؤولياتهم بطريقة فعالة.
- على أعضاء مجلس الإدارة تكريس وقت كاف لممارسة مسؤولياتهم كاملة ويجب أن يتوافر لأعضاء مجلس الإدارة سهولة وصولهم إلى المعلومات المناسبة والدقيقة وفي الوقت المناسب.

---

[1] OECD," Principles and Annotations of Corporate Governance", IBID,P.17.

- **رابعاً :أسس تطبيق الحوكمة الجيدة:**

لقد فرضت الحاجة الماسة إلى الحوكمة الجيدة للشركات أهمية تبني مجموعة من الأسس التي تؤدي إلى تحسين ممارسات الحوكمة في هذه الشركات ومع أنه ليس هناك نموذج منفرد واحد لحوكمة الشركات الجيدة إلا أن الدراسات الحديثة و آراء المتخصصين اجتمعت على ضرورة قيام هذه الأسس بتقييم ممارسة إدارة الشركات سلطاتها بما يحقق الانضباط والعدالة ويضمن إرساء قواعد الشفافية والإفصاح ويساعد على نشر الوعي بأهمية حوكمة الشركات وتقبل المساءلة وتحمل المسؤوليات.

لذلك قامت مجموعة كريدي ليونيه الفرنسية بالتعاون مع منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بوضع النقط التالية لتحقيق حوكمة الشركات الجيدة والفاعلة[1]:

١-الانضباط ، ويتحقق من خلال:

- توفر بيانات واضحة للجمهور وللأطراف الأخرى ذات المصالح بما يضمن النزاهة والصدق ويساعد عى اتخاذ القرار.

- وجود الحافز لدى الإدارة تجاه رفع قيمة الأسهم في الأسواق المالية.

- الالتزام التام بكافة الأعمال والأنشطة داخل الشركة والدقة في إتمامها وإنجازها بالكفاءة اللازمة لضمان سيرها وفق الأهداف المعلنة.

- التقدير السليم لحقوق الملكية.

- التقدير السليم لتكلفة رأس المال.

- استخدام أموال الديون والقروض في استثمارات ومشروعات هادفة وبما يدعم مركز الشركة ويحقق لها الأرباح .

- إقرار نتيجة الحوكمة في التقرير السنوي.

2-الشفافية ،وتتحقق من خلال:

- الإفصاح عن أهداف الشركة عموماً وأهدافها المالية بدقة ووضوح.

- نشر التقرير السنوي في موعده .

- نشر التقارير المالية البينية في الوقت المناسب.

- عدم تسريب المعلومات قبل الإعلان عنها بطريقة رسمية.

- الإفصاح العادل عن النتائج الختامية للأعمال بما يظهر طبيعة المركز المالي للشركة بوضوح بعيداً عن وسائل الغش والتلاعب.

- تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

- تطبيق معايير المراجعة الدولية.

---

[1] Helbling, C, and J. Sullivan, IBID, P. 65.

- الإفصاح الفوري عن المعلومات السوقية الحساسة ، سيما تلك التي من شأنها التأثير في قرارات المساهمين وأطراف أخرى.

- توفير إمكانية وصول المستثمرين إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا والتنفيذية وتفعيل إمكانية المحاسبة والمساءلة .

- تحديث المعلومات على شبكة الانترنت.

3-الاستقلال ،ويتحقق من خلال:

- المعاملة العادلة للمساهمين من قبل مجلس الإدارة والإدارة العليا سواء كانوا من الأكثرية أو من الأقلية وضمان ممارستهم لحقوقهم كاملة .

- وجود رئيس مجلس إدارة مستقل عن الإدارة العليا .

- وجود مجلس إدارة إشرافي مستقل عن مجلس الإدارة.

- وجود لجنة مراجعة يرأسها عضو مجلس إدارة مستقل وتكون حيادية ومستقلة ومتحررة من أية ضغوطات قد تمارس عليها .

- وجود مراجعين خارجيين غير مرتبطين بالشركة وضمان استقلالهم أيضاً وحياديتهم التامة .

- عدم وجود ممثلين لبنوك أو لكبار الدائنين في مجلس الإدارة ، خوفاً من تضارب المصالح وتحيز البعض لجهات وأطراف معينة.

4-المحاسبة عن المسؤولية ،وتتحقق من خلال:

- عدم قيام مجلس الإدارة الإشرافي بدور تنفيذي.

- وجود أعضاء في مجلس الإدارة مستقلين ومن غير الموظفين داخل الشركة.

- وجود أجانب في مجلس الإدارة.

- الاجتماعات الكاملة والدورية لمجلس الإدارة لمناقشة مختلف المسائل والمشكلات التي قد تطرأ وإعلام جميع الأطراف بكافة المستجدات .

- قدرة أعضاء مجلس الإدارة على القيام بالمراجعة والرقابة الفعالة على الإدارة.

- وجود لجنة مراجعة من أعضاء المجلس المستقلين ترشح المراجع الخارجي وتراقب أعماله وتضمن حياديته وعدم تورطه مع الإدارة.

- وجود لجنة مراجعة حيادية تراجع تقارير المراجعين وتشرف على أعمال المراجعة والرقابة الداخلية وتعمل على عدم تعرض المراجعين والمراقبين أية ضغوطات من قبل الإدارة وغيرها.

5-المساءلة ،وتتحقق من خلال:

- ممارسة العمل بعناية ومسؤولية والترفع عن المصالح الشخصية وعن تفضيل المصلحة الفردية على مصلحة الجماعة.

- التصرف بشكل فعال ضد الأفراد الذين يتجاوزون حدودهم وفرض العقوبات التأديبية اللازمة بحقهم وملاحقتهم قانونياً إذا اقتضى الأمر.

- التحقيق الفوري في حال إساءة الإدارة العليا لطرف من الأطراف أو الإضرار بمصلحة عامة من مصالح الشركة.

- وضع آليات تسمح بمكافحة الفساد ومعاقبة الموظفين التنفيذيين وأعضاء لجنة الإدارة ممن يسيئون استخدام سلطتهم ومراكزهم.

- شفافية والتعامل مع الأسهم بعدالة من قبل أعضاء مجلس الإدارة.

6-العدالة ،و تتحقق من خلال:

- المعاملة العادلة لمساهمي الأقلية من قبل مساهمي أصحاب الأغلبية.

- حق كافة حملة الأسهم في الدعوة إلى الاجتماعات العامة.

- سهولة طرق الإدلاء بالأصوات.

- إيداع الأسهم بشكل عادي لجميع المساهمين.

- إعطاء الأولوية للعلاقات مع المستثمرين.

- المكافآت العادلة لأعضاء مجلس الإدارة وتوفير حوافز مناسبة وسليمة لهم وللإدارة العليا والتأكد من أن نظم المرتبات والمكافآت تعكس أداء مستحقيها.

- حماية حقوق المساهمين سواء كانوا من الأكثرية أو من الأقلية.

- إعطاء المساهمين حق الاعتراض عند عدم منحهم حقوقهم كاملة .

- المشاركة في تعيين المديرين وأيضاً في اتخاذ القرارات.

7-الوعي الاجتماعي ،و يتحقق من خلال:

- وجود سياسة واضحة تؤكد التمسك بالسلوك الأخلاقي سواء بالنسبة للإدارة أو الموظفين أو أفراد الرقابة الداخلية والمراجعين.

- وجود سياسة توظيف واضحة وعادلة بحيث تشمل مختلف فئات العمال والموظفين داخل الشركة وتضمن لهم حقوقهم .

- وجود سياسة واضحة عن المسؤولية البيئية.

- خامساً: الأطراف والعناصر الأساسية في حوكمة الشركات:

تمثل الحوكمة مجموعة القواعد الأساسية الموجهة لإعانة جميع الأطراف في المؤسسة وخارجها بهدف تسيير الأعمال بطريقة شفافة وقادرة على حماية مصلحة كل عنصر من العناصر الفاعلة أو المتأثرة، كذلك تبدو الحوكمة على المستوى الجزئي كعنصر لخدمة التنمية داخل المؤسسات وخارجها، ومن هذا المنطلق ترى الباحثة أن هناك عناصر ضرورية في المؤسسة تعمل عليها الحوكمة كنسق كلي بهدف ضبط أدائها ودعم استقلاليتها وإعادة صياغة مهامها بما يحقق أهداف الحوكمة والمتمثلة في ضمان النزاهة والشفافية وتبسيط الإجراءات الإدارية وإدارة الأعمال العامة والرقابة المالية وغيرها .

وبما أن الحوكمة هي الإطار الذي تمارس فيه الشركات وجودها وتركز على العلاقات بين الموظفين وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح إضافة لواضعي التنظيمات والكيفية التي تحكم

آلية التفاعل بين كل هذه الأطراف في الإشراف على عمليات الشركة، فلا بد أن تأخذ الحوكمة السليمة فى اعتبارها دور جميع الأطراف ، سواء أكانوا من الفاعلين الداخليين أو من الفاعلين الخارجيين ، أي سواء كانت هذه الأطراف خارج الشركات العامة أو داخلها ويعتبر تعاون جميع الأطراف ضرورة للوصول إلى أفضل النتائج ومن الأهمية بمكان تحقيق التوازن بين مصالح مختلف الأطراف و احترام قواعد المساءلة بين الأطراف بغض النظر عن وضعهم ودون استغلال لسلطتهم للحصول على عقود مبالغ فيها والاستفادة من مختلف الامتيازات غير المبررة ، وتتم هذه العملية عن طريق فصل وظائف الإدارة عن وظائف الرقابة مع إعادة بناء العناصر المشتركة في المسؤوليات واتخاذ القرارات حتى تصبح الإطارات أكثر قبولا لتحمل المسؤولية وإلغاء التعتيم والضبابية.

وتعمل الحوكمة على عدة عناصر أساسية داخل المؤسسة لضمان التسيير الفعال للمنشأة وذلك من خلال خلق بيئة رقابية وقانونية مقبولة ، وتسهيل تقاطع الفعل الإداري والاجتماعي عبر تعبئة مختلف العناصر داخل المؤسسة حتى تقوم بالمشاركة في مختلف الأنشطة و إعادة توزيع الأصول ومن ثم التأثير بالتنمية الاقتصادية عبر تشجيع الأسواق وتجميع المبادرات[١] .

كما تعمل الحوكمة على ترسيخ مبادئ المشاركة والشفافية والديمقراطية والمسؤولية وغيرها بما يشكل دعامة لعمل العناصر الإدارية والتنفيذية والرقابية داخل الشركة من أجل ضمان ديمومة الأعمال وشرعيتها والمشاركة في اتخاذ القرار والاستخدام العقلاني والفعال للموارد بطريقة تشجع على تحمل المسؤولية الفردية والجماعية لكل طرف وتساعد على تعريف الحلول العقلانية ومعالجة المسائل الزمنية.

ومن هنا يمكن التأكيد على دور الحوكمة في دعم كافة الأطراف للقيام بدورها داخل المؤسسة على أتم وجه وممارسة السلطات لتنظيم وتيسير أعمال المنشأة على كل المستويات ،كما يمكن استنباط وتلخيص العناصر التي تعتمدها الحوكمة بشكل أساسي في إطار ضمان الفعاليات وضبط الأعمال داخل الشركة ، ونذكر من أهمها:

١. **الجمعية العمومية للمساهمين**:
تعد الجمعية العمومية السلطة العليا في الهيكل التنظيمي للشركات حيث تتخذ القرارات الجوهرية والهامة التي تحدد مصير تلك الشركات وتوجهاتها المستقبلية، وتتولى الجمعية العامة النظر والبت في جميع الأمور التي لا يعود أمر البت فيها إلى مجلس إدارة الشركة.

وتتكون الجمعية العمومية من كل مساهمي الشركة ، كل بحسب نسبة ما يمتلكه من أسهمها، وبينما أن النظام الأساسي للشركة يمكن أن ينص على ألا يحضر اجتماع الجمعية العامة سوى المساهم الذي يمتلك نسبة معينة من الأسهم ، إلا أن مثل هذا النص يجب أن يعتبر استثناء عن القاعدة التي تعطي كل مساهم حق حضور الجمعية العامة ولا يتم اللجوء إليه إلى في الحالات التي يتجاوز فيها عدد المساهمين قدرة الشركة على تدبير مكان انعقاد الجمعية ، ولا يكون وسيلة لتجاهل صغار المساهمين أو استبعاد بعضهم.

---

[١] موسشيت ،فادو بلاس ، "مبادئ التنمية المستدامة"، ترجمة بهاء شاهين، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، القاهرة، ٢٠٠٠، ص.٤٨.

وتعمل الحوكمة على الحفاظ على حقوق الأقلية فيما يخص التصويت والانتخاب وحضور جلسات الجمعية العمومية للمساهمين، وترتيب موعد ومكان اجتماعها بما ييسر عليهم ويشجعهم على الحضور.
ويجب أن يكون كل موضوع معروض في جدول أعمال الجمعية العمومية العادية أو غير العادية مصحوب بشرح واف واستعراض كاف لكافة جوانبه بما يمكن المساهمين من اتخاذ قراراتهم بناء على المعلومات المقدمة إليهم، كما ينبغي أن يكون القصد من تقديم تلك المعلومات هو تمكين المساهمين من اتخاذ قراراتهم بشكل سليم ومدروس وليس مجرد استكمال الجوانب الشكلية للاجتماع .

ويجب تقييد التصويت على قرارات الجمعية العمومية للشركة بدقة متناهية . وفي حالة نشوء أي تنازع بشأن صحة تمثيل بعض الأصوات في الجمعية ، يؤخذ التصويت باعتبار صحة هذه الأصوات مرة وبطلانها مرة أخرى للعرض لاحقاً على الجهة الإدارية أو القضائية المختصة بحيث تستمر إجراءات الجمعية العمومية في جميع الأحوال[١].

وبما أن الجمعية العمومية للمساهمين تشكل حلقة وصل بين إدارة الشركة ومساهميها والتي من خلالها يمكنهم مناقشة مجلس الإدارة حول وضع الشركة وتقديم المقترحات البناءة لتعزيز مركزها في السوق، فقد عملت الحوكمة على تعزيز حقوق الجمعيات العمومية ودعم آلية عملها.

حيث تحفظ الحوكمة حق المساهم في الطلب إلى مجلس إدارة الشركة الدعوة إلى عقد جمعية عمومية للشركة،و استلام الدعوات إلى الجمعيات العمومية ،وحضور هذه الجمعيات والتصويت على قراراتها شخصياً أو بالإنابة ، وإدراج أي اقتراح في جدول أعمال الجمعية. [٢]

كما تفرض الحوكمة السماح للمساهمين في الاطلاع على ميزانية الشركة وحساب الأرباح والخسائر وتقارير مجلس الإدارة ومراقبي حسابات الشركة المتعلقة بالسنة المالية المنصرمة، وذلك خلال مدة كافية تسبق مباشرة الموعد المحدد لانعقاد الجمعية العمومية العادية السنوية، وإذا حرم أي مساهم من حقه في بالاطلاع على الوثائق المذكورة يكون قرار الجمعية العمومية القاضي بالتصديق عليها باطلاً وكأنه لم يكن.
كما تعطي الحوكمة للمساهم الحق في الترشح لعضوية مجلس إدارة الشركة متى توافرت فيه كافة الشروط التي تؤهله لهذه العضوية، ومناقشة مجلس إدارة الشركة في الموضوعات المدرجة في جدول الأعمال، ومناقشة مراجع حسابات الشركة أثناء عقد الجمعية العمومية في البنود الواردة في البيانات المالية للشركة.
كما تؤكد الحوكمة على حق المساهم في اقتراح مقاضاة أعضاء مجلس الإدارة عن الأضرار الناتجة عن أعمالهم المخالفة للقانون وعن أعمالهم التي تتجاوز حدود صلاحياتهم وعن أي غش أو إهمال يرتكبونه في أداء مهامهم.
ومن الحقوق التي تضمنها الحوكمة أيضاً للمساهم ،التقدم إلى المحكمة بطلب إبطال أي قرار تتخذه الجمعية العمومية إذا كان مخالفا للقانون أو للنظام الأساسي للشركة،والاطلاع على نظام الشركة في مركز عملها الرئيسي،و الاشتراك بتوزيع موجودات الشركة عند التصفية.

---

[١] مصطفى . بشير "الحكم الصالح و دوره في نجاح الإصلاحات في الوطن العربي"، الملتقى الدولي حول الإصلاحات الاقتصادية في ظل العولمة واقع و رهانات ، الجمعية الوطنية للاقتصاديين الجزائريين ، الجزائر ، ٢٠٠٥،ص.٨.

[2]The web site of U.S.(SEC) Securities and Exchange Commission: www.sec.gov."Corporate Governance Standards and Capital Market Competitiveness", Washington, October 2007.

٢- مجلس الإدارة:
مجلس الإدارة هو الذي يتولى إدارة أمور الشركة بناء على تفويض من الجمعية العمومية للمساهمين. لذلك فإن المسؤولية النهائية عن الشركة تظل على المجلس ، ولو قام بتشكيل لجان أو تفويض جهات أو أفراد آخرين في القيام ببعض أعماله.

وعلى الرغم من أن مجلس إدارة الشركة يتكون من ممثلين تم اختيارهم من مجموعات مختلفة من المساهمين ، إلا أنه متى تم تعيين عضو مجلس الإدارة فيجب عليه أن يعتبر نفسه ممثلاً لكافة المساهمين وملتزماً بالقيام بما يحقق مصلحة الشركة عموماً وليس ما يحقق صالح المجموعة التي يمثلها أو التي قامت بالتصويت على تعيينه في المجلس فقط.
وعادة يتم انتخاب مجلس الإدارة لكي يمثل المساهمين وأن يراعى أن يكون المجلس تعبيراً عن نسب توزيع رأس المال ، ولكن قواعد التصويت تجعل المجموعة صاحبة الأغلبية في الجمعية العمومية قادرة على تعيين المجلس بأكمله من خلال التصويت على كل مرشح على حدة،لذلك فإن الحوكمة تقتضي أن يتم استخدام أسلوب تراكمي في التصويت على مرشحي مجلس الإدارة أو أن نراعى نسب توزيع رأس المال بأي أسلوب آخر بحيث تكون النتيجة النهائية معبرة عن التمثيل النسبي للمساهمين في مجلس الإدارة، ويجب أن تقدم سيرة ذاتية مختصرة عن كل مرشح لعضوية مجلس إدارة الشركة على المساهمين عند دعوتهم لانتخاب المجلس.
ويؤكد الاقتصاديون أن عدد مرات انعقاد المجلس يجب ألا يقل عن مرة كل ثلاثة أشهر، ويتم الإفصاح في التقرير السنوي للشركة عن هذا العدد وعن أسماء الأعضاء الذين تغيبوا عن حضور اجتماعات المجلس أو اللجان المنبثقة عنه، ويحب أن تتم الدعوة للاجتماعات في مواعيد وأماكن ووفقاً لترتيبات تسمح للأعضاء بالحضور، وأن تتوافر كافة المعلومات الخاصة بأي موضوع سيعرض على المجلس أو قرار سيتم اتخاذه لكافة الأعضاء قبل موعد الانعقاد بوقت كاف، ما لم يكن ذلك في حالات خاصة تتطلب عرضاً سريعاً ، ولكن على أن يحضر الاجتماع في هذه الحالة من لديه القدرة من الأعضاء التنفيذيين أو من المديرين في الشركة على شرح الموضوع شرحاً وافياً والإجابة على أسئلة الأعضاء ، ويفضل عدم اللجوء إلى اتخاذ القرارات بطريق التمرير إلا في الحالات التي لا يمكن فيها عقد الاجتماع بالوسائل المعتادة ، وعلى ألا يتم التصويت في هذه الحالة إلا على القرارات الطارئة وحدها، وذلك مع مراعاة أن يكون القرار في هذه الحالة بالإجماع[١].

كما ينبغي أن ُيتاح لأعضاء المجلس الحصول على كافة المعلومات والبيانات الخاصة بالشركة في الموعد المحدد وبالشكل الذي يحددونه،كما يجب توفير المعلومات والبيانات والشرح الكافي لأعضاء مجلس الإدارة الجدد عن الشركة عند تعيينهم حتى يتمكنوا في أقرب وقت ممكن من الإلمام بكافة جوانبها العامة ونقاط ضعفها وهيكلها الإداري وعناصر ميزانيتها وكل ما يمكنهم من القيام بعملهم على أكمل وجه.

وترى الباحثة أن تطبيق مبادئ الحوكمة –لا سيما المبدأ السادس الذي ينص على مسؤوليات مجلس الإدارة - يساعد على تحديد عمل مجلس الإدارة داخل الشركة وبالتالي إنتاج مؤسسة أكثر صلابة ، تتميز بتفتح روحها وفكرها وكذا نمط مسؤوليتها وهو الطريق لتفادي الوقوع في الأزمات الداخلية وزيادة الثقة المتبادلة وتأمين مصالح جميع الأطراف.
إذ تعمل الحوكمة على زيادة الثقة بالمجلس ليس فقط على مستوى المؤسسة ، ولكن على مستوى مجموع القطاعات الاقتصادية سواء كانت تهدف أو لا تهدف للربح [٢].

---

[1]David A. Nadler, Beverly Behan, Mark Nadler, Jay W. Lorsch," Building Better Boards: A Blueprint for Effective Governance", published by DTI (Department of trade &Industry), December, 2008.P.17.

[٢]السعدني .مصطفى حسن،مرجع سبق ذكره،ص.٢٧.

فمجلس الإدارة يقوم بمسؤوليات حرجة وحساسة في مجال الحوكمة ،ويجب أن يأخذ بعين الاعتبار إدارة المؤسسة بروح المسؤولية من منطلق المردودية المحصل عليها ومقارنة المخطط مع المحقق وتصحيح المسارات والانحرافات، ويتم ذلك عبر إعداد إطار للتقييم الفعال سواء على مستوى مجلس الإدارة أو الإدارة العليا ،وكذلك القيام بتجارب ومحاولات لإقامة أرضية التطوير اللازمة للتماشي مع الانفتاح الاقتصادي وأسس العولمة الحاصلة في الاقتصاد العالمي ككل، كما أن المسؤولية الرئيسية لمجلس الإدارة تتمثل في التسيير الحسن للموارد المالية للمؤسسة، وتحقيق مردودية كبيرة لها على المدى البعيد.

وتضمن الحوكمة أن ُتدار الشركة بواسطة مجلس إدارتها والإدارة العليا معاً ، بحيث تمنع الازدواجية أو التفرّد في اتخاذ القرار وذلك من خلال دعم عمل مجلس الإدارة في معالجة دور المؤسسة وفق آفاق طويلة وتحديد درجة حساسية مهام القوى التنفيذية والإنتاجية داخل المؤسسة ، بالإضافة إلى تطوير مستوى مشاركة المجلس وزيادة اهتمامه أكثر فأكثر بمسؤولية المؤسسة وكذا أدوارها ، ولا بد من الإشارة هنا إلى أن هناك مهام أخرى للمجلس يجري تطويرها في إطار الحوكمة الفاعلة تتمثل في الشراكة والتنوع والتجديد والمسؤولية ومشاركة كافة الأطراف في عملية صنع القرار من خلال المفاوضة والتنسيق، وبالتالي اقتراح حلول جديدة للمشاكل الجماعية والأزمات الزمنية التي يمكن الوقوع بها والتي من شأنها التأثير في أهداف وسياسات الشركة وأدائها[1] .

وعليه فإن كل دور يمارسه المجلس في المؤسسة يتطلب أن يكون معمماً وبصفة قيادية لتحقيق أهداف المؤسسة وضمان وجود مسير فعال في كافة الأنشطة داخل الشركة، مما يؤدي إلى مزيد من التحكم والضبط لمختلف الآليات وكذا القيام في الإسراع والتسريع في الإستلزامات بحيث يمكن تعظيم قدرات المؤسسة لتتمكن من إنتاج أكبر قيمة مضافة ذات طابع اجتماعي وتنافسي في الاقتصاد ككل، وهذا يتطلب إيجاد تغيير مستديم للممارسات الإدارية في مجال إدارة الأعمال التقليدية في المؤسسة من قبل المجلس، ويمكن إظهار هذا التغيير وفق مبادئ الحوكمة من خلال العمل على عقلنة أساليب العمل المتبعة في عمل المجلس بطريقة تهدف إلى تخفيض اللاتأكد والتشكيك المرتبط بالإدارة ككل وزيادة ثقة الأطراف بمقدرات المجلس وفاعليته .

ويكون لمجلس إدارة الشركة أمين سر يوافق المجلس على تعيينه للقيام بكافة أعمال إدارة سجلات ومحاضر ودفاتر المجلس ،ويحضر اجتماعات المجلس ما لم يطلب منه الخروج من قاعة الاجتماع بالنسبة لموضوع محدد ،ويكون للأعضاء الاتصال به خلال الفترات التي تفصل بين اجتماعات المجلس،ويجب أن يقر المجلس لأمين السر بالصلاحيات الواجبة للقيام بعمله، ويحبذ العمل على أن يتجاوز عمل أمين السر المفهوم التقليدي له والخاص بحضور الجمعية وتدوين المحضر ،إلى أن يكوّن رابطة مستمرة بين الأعضاء وبينهم وبين الشركة ومصدراً للمعلومات التي يطلبونها.

كل ذلك من شأنه إجراء تسيير إستراتيجي أكثر فاعلية وأكثر صرامة في عمل المجلس وعمل المؤسسة والمساعدة في إعداد الاختيارات، وكذا تقدير وتقييم نتائج الأعمال شيئاً فشيئاً، و لا ننسى هنا أهمية دور المجلس في الأخذ بعين الاعتبار وبصفة أفضل مسالة تعدد السلطات والمسؤوليات داخل المؤسسة وإمكانية تحويلها إلى قوة فاعلة تسمح بتطوير إجراءات المبادلات والتركيز والمفاوضة بين هذه الأقطاب من أجل تطوير إستراتيجيات كفيلة بمشاركة المعنيين بالأمر في إعداد القرارات المساهمة في بناء الاختيارات الجماعية ، ودعم الاتصال الرشيد في المؤسسة على المستوى الجزئي والكلي.

---

[1] Roussey. R ,IBID ,P.27.

وبمعنى آخر تسمح الحوكمة للمؤسسة بتحقيق أهدافها الاقتصادية عبر تفعيل دور مجلس الإدارة من أجل الحفاظ على مصالح المساهمين واحترام التشريع ساري المفعول ، وكذلك الإيضاح لكافة الأطراف كيف أن الشركة تقوم بأداء أعمالها وفق المنطق العقلاني الرشيد مع ضبط مستمر لآلية العلاقة بين الإطارات العليا ، كالمدراء ، والمستثمرين ، وباقي الأطراف، ويتعين تبعاً لذلك إقامة الأطر والمبادئ القانونية والاجتماعية والتأسيسية لعمل المجلس، والتي تعمل الحوكمة على تطويرها وتفعيلها داخل المنشأة، ويمكن تلخيصها بالآتي[١] :

أ- الأهلية والكفاءة:

هناك مبدأ مفاده، أن القيام بالتسيير الجيد في المؤسسة يكون أكثر سهولة، لما يعرف أعضاء مجلس الإدارة أكثر فأكثر بإمكانيات المؤسسة، ويتمتعون بمستوى عال من الثقة لدى مختلف الأطراف المستفيدة، ويكون من الناحية العملية غير ممكن؛ عندما تكون مسؤوليات ومؤهلات أعضاء المجلس ليستا في المستوى المطلوب .

لذلك يشترط أن يكون أعضاء المجلس مؤهلين تماماً لمراكزهم وأن يكونوا على دراية تامة بكافة التطورات داخل المنشأة ومتابعة الأداء لتحديد أوجه القصور واتخاذ الإجراءات المناسبة وفي الوقت المناسب[٢].

كما يجب أن يتمتع أعضاء المجلس بالقدرة على إدارة الأعمال وتحمل كافة مسؤولياتهم لضمان الأداء الجيد للشركة وسلامة وضعها المالي مع توفر إمكانية اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب لتحديد أوجه الضعف في الرقابة وعدم التوافق مع السياسات والقوانين والتشريعات والعمل على تصحيح المسارات.

وتفرض الحوكمة أن يتضمن مجلس الإدارة أغلبية من الأعضاء غير التنفيذيين ذوي خبرات أو مهارات فنية أو تحليلية مما يجلب نفعاً للمجلس والشركة، وفي جميع الأحوال يتعين عند اختيار الأعضاء غير التنفيذيين لأي شركة مراعاة أن يكون العضو قادراً على تخصيص الوقت والاهتمام الكافيين لعضويته وألا تمثل هذه العضوية تعارضاً مع مصالح أخرى له.

ب- الحقوق والواجبات:

يتمركز عمل المجلس في جعل الاستشارة في قلب اتخاذ القرار ووضع هيكل إداري يحدد وبوضوح حدود الحقوق والواجبات والمحاسبة داخل المنشأة ويشمل ذلك أعضاء المجلس والإدارة العليا والمدراء والعاملين،ومن ثم صياغة الإجراءات التأديبية اللازمة بحق المقصرين والفاسدين، كما يتوجب على المجلس أيضاً توفير الحماية الملائمة للعاملين الذين يعدوا تقارير عن ممارسات غير قانونية أو غير أخلاقية من أي مضايقات أو إجراءات بحقهم مباشرة أو غير مباشرة.

إذ تعتبر صياغة إستراتيجية العمل داخل المنشأة من أولويات عمل المجلس في ظل الحوكمة ويتضمن ذلك إدارة المخاطر وتجنب تضارب المصالح، وتحقيق معايير العمل [٣].

---

[1] Williamson. Oliver, IBID, P.21.

[٢] زيدان،محمد،مرجع سبق ذكره، ص. ٨.

[٣] المنظمة العربية للتنمية الإدارية،ندوة حوكمة الشركات العامة والخاصة من أجل الإصلاح الاقتصادي والهيكلي، القاهرة ، ١٩- ٢٣ نوفمبر ، ٢٠٠٦ ،ص١٢.

وعليه يتوجب على المجلس فهم هيكل عمليات المنشأة والبيئة التشريعية التي يعمل في إطارها واختيار المدراء التنفيذيين ،بما يضمن توافر الكفاءات القادرة على إدارة المنشأة وفق البيئة التشريعية وبما يضمن مصالح جميع الأطراف.كما يجب على المجلس التأكد من أن الإدارة التنفيذية في المنشأة تطبق استراتيجيات العمل وفق المخطط ، مع ضمان المشاركة الفعالة من قبل جميع الأطراف ،وتكييف الوسائل بالأهداف، والتأكد من استغلال القدرة التكنولوجية في المؤسسة، وتقدير وتقييم للقدرات الذاتية الموضوعية وغير الموضوعية داخل المؤسسة، ووضع كافة الإمكانيات والموارد في خدمة غايات وأهداف المؤسسة.

ويتولى المجلس تعيين رئيس مجلس الإدارة، وتعيين نائب رئيس مجلس إدارة غير تنفيذي، ويعتبر أعضاء المجلس أيضاً مسسؤولين عن تشكيل لجان لمساعدة المجلس في أعماله ، وأهم هذه اللجان :لجنة إدارة المخاطر واللجنة التنفيذية ولجنة المراجعة وغيرها.

كما يتوجب على المجلس التأكد من أن سياسة الأجور والمكافآت تتناسب مع ثقافة وأهداف وإستراتيجية الشركة في الأجل الطويل وأن ترتبط حوافز الإدارة العليا والمدراء التنفيذيين بأهداف الشركة في الأجل الطويل[١].

ويراعي المجلس في كل تفويض يصدره- سواء لأحد أعضائه أو لغيرهم-أن يكون محدداً في موضوعه وفي المدة الزمنية لسريانه وأن يتضمن موعد عرض نتائجه على أعضاء المجلس،وعلى المجلس تجنب إصدار تفويضات عامة أو غير محددة لما يؤدي إليه ذلك من تنازل فعلي من المجلس عن صلاحياته.

ويحق لأعضاء المجلس لممارسة واجباتهم طلب الحصول على رأي استشاري خارجي في أي من أمور الشركة ، وعلى نفقتها ، متى وافق على ذلك أغلبيتهم وبشرط مراعاة أحكام تجنب تعارض المصالح المنصوص عليها في هذه القواعد.

كما يحق لأعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين أن يلتقوا بمدراء الشركة للتشاور في أي من شؤونها ، سواء بحضور أعضاء المجلس التنفيذيين أم بدونهم ، على أن يتم التنسيق معهم في تحديد المواعيد وإطلاعهم على ما سوف يتم التشاور بشأنه.

ويمارس المجلس الرقابة على الأهداف ورقابة الإدارة التنفيذية لضمان حسن الأداء وسير الأعمال في المنشأة بما يعزز الشفافية وقواعد الإفصاح ويمنع الأنشطة الفردية والعلاقات الشخصية والمواقف التي من شأنها إضعاف الحوكمة ومن أهمها تعارض المصالح كإقراض العاملين أو المديرين أو حملة الأسهم ممن لهم السيطرة أو الأغلبية أو إعطاء مزايا تفضيلية للأشخاص ذوي الصلة .

وتؤكد الحوكمة على ضرورة قيام المجلس بالتأكد من وجود مبادئ ومفاهيم للإدارة التنفيذية تتوافق مع السياسات والنظم التي وضعها المجلس وفقاً لوظائف الرقابة الداخلية باعتبارها جوهرية لحوكمة الشركات،ويشمل ذلك وظائف التطابق والالتزام والقانونية وغيرها من وظائف الرقابة التي من شأنها اختبار وتأكيد المعلومات التي يتم الحصول عليها من الإدارة عن عمليات الشركة وأدائها، مع تأمين الدعم الكامل لاستقلالية مراقبي الحسابات وإقرار الإدارة العليا في الشركة بأهمية وظائف المراجعة والرقابة الداخلية الفعالة لتأمين سلامة وضع الشركة في الأجل الطويل.

---

[١] موقع مجمع طلال أبو غزالة للمعرفة،www.tagks.com ،"حسن الأداء في الشركات"، أكتوبر ٢٠٠٨.

ويجب على مجلس الإدارة أن يظل في كل وقت متابعاً عن كثب لأحوال الشركة بشكل عام ووضع الآليات والنظم التي تضمن احترام الشركة للقوانين واللوائح السارية، والتزامها بالإفصاح عن المعلومات الجوهرية للمساهمين والدائنين وأصحاب المصالح الآخرين، وفي جميع الأحوال يجب أن يكون احترام القوانين واللوائح وكذلك الإفصاح عن المعلومات الجوهرية مستنداً إلى معايير موضوعية لا شكلية فقط[١].

وتجدر الإشارة هنا إلى أهمية عمل المجلس في تأمين الشفافية الكاملة والإفصاح التام عن كافة المعلومات التي من شأنها التأثير في قرارات مختلف الأطراف،إذ يجب أن يتأكد المجلس من أن الإفصاح يتم في الوقت المناسب والدقيق ،وذلك من خلال نشر القوائم المالية للشركة وبيان وضعها المالي الدقيق في التقارير الدورية والسنوية، ويكون الإفصاح متلائماً مع حجم وتعقيد هيكل الملكية وحجم أعمال المنشأة وما إذا كانت مسجلة في البورصة أم لا، ومن ضمن المعلومات التي يجب الإفصاح عنها إلى جانب البيانات المالية ،الموضوعات المتعلقة بالمراجعة الداخلية وتقارير المراجعة الخارجية وسياسات الأجور والرواتب التي تخص العاملين والمديرين وهيكل المؤهلات والحوافز والمكافآت التي تخص أعضاء المجلس والإدارة العليا في الشركة.

و يعد مجلس الإدارة تقريراً سنوياً للمساهمين يشمل بوجه خاص [٢]، ما يلي :

- نظرة شاملة عن أعمال الشركة ومركزها المالي.
- النظرة المستقبلية لنشاط الشركة خلال العام القادم .
- أنشطة ونتائج أعمال الشركات التابعة إن وجدت.
- نبذة عن التغيرات في الهيكل الرئيسي لرأس مال الشركة .
- مدى الالتزام بمتابعة وتطبيق قواعد حوكمة الشركات.

ويحق للمجلس تكوين لجان من أعضائه ومن غيرهم للقيام بمهام محددة ولفترات معينة ، ويجب اعتبار هذه اللجان وسائل مساعدة للمجلس في أداء عمله لا وسيلة لكي يتنصل المجلس من مسؤولياته أو ينقلها إلى جهة أخرى.

ويجب أن يكون تشكيل اللجان التابعة لمجلس الإدارة وفقاً لإجراءات عامة يضعها المجلس ، تتضمن تحديد مهمة اللجنة ، ومدة عملها ، والصلاحيات الممنوحة لها خلال هذه المدة، وكيفية رقابة المجلس عليها.

ويعتبر مجلس إدارة الشركة مسؤول بشكل عام عن إدارة المخاطر بها على النحو الذي يتفق وطبيعة نشاطها وحجمها والسوق التي تعمل ، وتقع عليه مسؤولية وضع إستراتيجية لتحديد المخاطر التي تواجه الشركة ،وكيفية التعامل معها ، ومستوى المخاطرة التي تتعامل بها الشركة وعرض ذلك كله على المساهمين بشكل واضح .

---

[1] Roussey. R ,IBID , P.34.

[2] David A. Nadler, Beverly Behan, Mark Nadler, Jay W. Lorsch,IBID,.P.32.

٢. لجنة المراجعة:

كانت بداية ظهور لجنة المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية إثر الانهيارات المالية المفاجئة والحادة في بعض الأحيان والناتجة عن فشل بعض الشركات في التقيد بالأعراف وأساليب الضبط لعملياتها والتلاعب بقوائمها المالية، وكان لهذه الانهيارات انعكاسات سلبية على الحياة التجارية والمالية،مما دفع بكل من بورصة نيويورك (NYSE) (New York Stock Exchange) وهيئة الأوراق المالية (SEC) (Securities Exchange Commission) بتقديم توصية للشركات بتكوين لجنة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه وذلك كمحاولة لضمان استقلاليته وزيادة موضوعيته في إبداء رأيه بعدالة القوائم المالية[١] .

كما صدرت توصية من المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام ١٩٦٧ للشركات الأمريكية بضرورة إنشاء لجنة مراجعة قادرة على إدارة النزاعات التي قد تنشأ بين المراجع الخارجي وإدارة الشركة ولا سيما تلك التي تتعلق بالقوائم المالية وضمان الإفصاح والشفافية .

وفي عام ١٩٧٢ أصدرت هيئة الأوراق المالية (SEC) توصية باقتصار لجان المراجعة على الأعضاء غير التنفيذيين من مجلس الإدارة[٢].

كما أصدرت لجنة تريدواي Treadway Commission عام ١٩٨٧ تقريراً يؤكد على ضرورة إنشاء لجان مراجعة في الشركات المسجلة في بورصات الأوراق المالية الأمريكية من الأعضاء غير التنفيذيين من مجلس الإدارة ،وأن تكون المسؤولية الأساسية للجان المراجعة الكشف عن أي تضليل في القوائم المالية[٣].

ومع صدور قانون ساربينز اوكسلي (Sarbanes-Oxley SOX)عام ٢٠٠٢ ومن أجل توفير حماية أفضل للمستثمرين ،وإعادة الثقة في المؤسسات والشركات على مستوى الأسواق المالية، تم إلزام جميع الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية بتكوين لجان المراجعة لما لها من دور هام في منع حدوث الانهيارات والتقليل من أخطاء التعثر والتلاعب و زيادة استقلالية كلّ من المراجع الخارجي والمراجع الداخلي[٤].

وفي عام 2003 تم إصدار تقرير Smith Report والذي تضمن العديد من التوصيات الخاصة بصلاحيات ومسؤوليات لجان المراجعة[٥].

---

[1]Steven A.Harrast Lori Mason-Olsen,"Can Audit Committees Prevent Management Fraud? " KPMG's Audit Committee Institute, January 2007. P.1

[2]سليمان. محمد مصطفى،مرجع سبق ذكره، ص.١٤.

[٣]المعتاز. إحسان صالح، "مدى فعالية لجان المراجعة في الشركات المساهمة السعودية"، مؤتمر المحاسبة الأول، ٢٠٠٢. ص.٧.

[4]The web site of U.S.(SEC): Securite and Exchange Commission, :www.sec.gov, Study Pursuant to Section 108(d) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 on the Adoption by the United States Financial Reporting System of a Principles-Based Accounting System.,IBID,2003. P.12.

[٥]الصبان، محمد سمير .سليمان، محمد مصطفى، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية،٢٠٠٥، ص٣١٧.

وحتى الآن لا يوجد تعريف موحد للجان المراجعة ،وتدور معظم التعاريف حول فكرة أن لجنة المراجعة هي لجنة منبثقة عن مجلس إدارة الشركة، تتكون من الأعضاء غير التنفيذيين بمجلس الإدارة لديهم الخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة، ويكون لديهم درجة عالية من الاستقلالية،وتكون مهمتها مراجعة عمل إدارة الرقابة الداخلية ونظم المراجعة بالشركة، وبالتالي تعتبر قناة اتصال بين مجلس الإدارة والجهات الرقابية الأخرى كالمراجع الداخلي والمراجع الخارجي، ويكون لها دور رقابي على جميع عمليات الشركة، وتكون مسؤولة عن مراجعة وظيفتي المراجعة الداخلية والخارجية ومراجعة الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات.

ويتم عادة تشكيل لجنة المراجعة من عدد من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين وقد يكون البعض منهم من أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين ،ويتم الإفصاح عن أسماء أعضاء اللجنة في التقرير السنوي للشركة، إذ يجب أن يتضمن التقرير السنوي للشركة عرضاً مختصراً عن تشكيل اللجنة وعدد اجتماعاتها وما كلفت به وما قامت به من أعمال ،كما يجب أن يحضر رئيس اللجنة الجمعية العامة السنوية للإجابة على أسئلة المساهمين في هذا الشأن.

ويجب ألا يقل عدد أعضائها عن ثلاثة كما يجب أن يكون ضمن أعضائها أحد الخبراء في الشؤون المالية والمحاسبية ، ويجوز تعيين عضو أو أكثر من خارج الشركة في حالة عدم توافر العدد الكافي من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين.

و يتوجب على لجنة المراجعة أن تجتمع دورياً وفق برنامج اجتماعات محدد وبما لا يقل عن مرة كل ثلاثة أشهر وأن يكون لها صلاحية اقتراح المقابل المادي الذي يحصل عليه الأعضاء التنفيذيين ، والتفاوض معهم في هذا الشأن، على أن يكون القرار النهائي لأعضاء المجلس غير التنفيذيين[١].
وعلى اللجنة أن تخطر مجلس الإدارة علماً بما تقوم به أو تتوصل إليه من نتائج أو تتخذه من قرارات بشفافية مطلقة، وعلى المجلس أن يتابع عمل اللجان بشكل دوري للتحقق من قيامها بالأعمال الموكلة إليها.
ويتوجب أن تضع الشركة إمكانيات كافية تحت تصرف اللجنة لتساعدها على أداء عملها بما فى ذلك التصريح لها بالاستعانة بالخبراء كلما كان ذلك ضرورياً.
وتكون لجنة المراجعة عادة وبصفة عامة مسؤولة عن استعراض نظام وبرنامج الرقابة الداخلية وعمليات المراجعة الداخلية والخارجية، ولدى استكمال هذه العمليات تقوم لجنة المراجعة باستعراض النتائج مع الجهات المعنية كما يجب أن تستعرض أية توصيات أو إجراءات قامت بها إدارة الشركة وتخص أعمال الرقابة والإدارة في الشركة[٢].
ومما لا ريب فيه أن وجود لجنة مستقلة تقوم باقتراح رؤساء المراجعة الخارجية والداخلية وتوفير الموارد اللازمة لعمل هؤلاء ولتفعيل دور الرقابة الداخلية والاجتماع المستمر بهم لحل المشاكل التي قد تنشأ بينهم وبين وإدارة الشركة،أو مجلس إدارتها، وفي نفس الوقت قيام المراجعين الداخليين والخارجيين بإرسال التقارير إلى لجنة المراجعة التي تعتبر قناة اتصال بينهم وبين مجلس إدارة الشركة كل، سوف يؤدي في النهاية إلى زيادة الاستقلالية والموضوعية وتفعيل الدور الذي يلعبه المراجعون الداخليون في تعزيز تطبيق مبادئ حوكمة الشركات.

---

[1]The web site of U.S.(SEC): Securities and Exchange Commission, :www.sec.gov, Study Pursuant to Section 108(d) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 on the Adoption by the United States Financial Reporting System of a Principles-Based Accounting System.,IBID,2003. P.12.

[2]Scarbrough,P.,D.Rama,DV,Reghunandan, K."Audit Committee Composition and Interaction with Internal auditing" ,Canadian evidence,Accounting Horizons, Vol. 12 No.1,1998,P.51.

وفي هذا المجال أشارت العديد من الأبحاث العلمية التي قامت بدراسة العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الخارجيـــة والداخلية في الشركات إلى التأكيد على أهمية لجان المراجعة في زيادة فعالية المراقبين والمراجعين وزيادة استقلاليتهم بالشكل الذي يمكنهم من تنفيذ مسؤولياتهم الرقابية .

ومن ناحية أخرى فإن وجود لجان المراجعة سوف يمكن الجهات الرقابية من زيادة التفاعل مع المراجع الخارجي باعتبار أن من ضمن مسؤوليات لجان المراجعة التنسيق وزيادة الاتصال بين المراجع الخارجي والمراجعين الداخليين بالشكل الذي يؤدي إلى مساعدة كلّ من الطرفين بالوفاء بمسؤولياته وزيادة إمكانية الاعتماد على المعلومات والتقارير المالية التي تصدرها الشركة.

ويمكن تلخيص المهام التي تقوم بها لجنة المراجعة بالآتي:

أ- فيما يخص الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية[1]:

- دراسة نظام المراجعة الداخلية وآليتها والموافقة على خطتها السنوية ومتابعة أية تغيرات قد تطرأ خلال السنة على أعمالها لضمان أنها توفر الأساس لإستراتيجية رقابة فاعلة قادرة على إدارة أنشطة الشركة الداخلية ، وضبط أعمالها ،ووضع تقرير مكتوب عن رأيها وتوصياتها بشأنها.
- المشاركة في تعيين المراجعين الداخليين وضمان استقلاليتهم وحياديتهم.
- التأكد من أن وظيفة المراجعة الداخلية تعمل وفق المعايير المهنية والأخلاقية، وأن لها نظام قوي لتأكيد الجودة المعمول به، وأنها تقوم بعملها جيداً وتفي بمسؤولياتها بمقتضى خطة إستراتيجية الشركة ورقابة أعمالها .
- مناقشة مدى كفاية المراجعة الداخلية حسب ما هو ملائم وذلك عن طريق تلقي التقرير السنوي الداخلي مع كافة التفسيرات .
- تكوين رأي رسمي عن مدى فعالية الرقابة الداخلية داخل الشركة ووجود ثغرات أو انحرافات في أعمالها والإجراءات التصحيحية لها.

ب- فيما يخص المراجعة الخارجية[2]:

- تقييم مؤهلات وكفاءة أداء واستقلالية المراجع الخارجي واقتراح تعيينه وتحديد أتعابه.
- دراسة خطة المراجعة مع المراجع الخارجي والإدلاء بملاحظاتها عليها ، والنظر في هدف المراجعة الخارجية ووضعه داخل ميثاق رسمي مأخوذ به لعمل المراجعة .
- القيام بالإشراف على أنشطة المراجعة الخارجية وتنظيمها والموافقة على قيام المراجع الخارجى بعمليات إضافية وتحديد أتعابه عن تلك العمليات.
- تلقي تقارير من المراجع الخارجي لتقييم أداء أفراد قسم الرقابة الداخلية أو المراجعين الداخليين في الشركة.
- دراسة ملاحظات المراجع الخارجي على القوائم المالية ومتابعة ما تم بشأنها.

ت- فيما يخص الإدارة المالية والتنفيذية[3]:

- دراسة القوائم المالية قبل عرضها على مجلس الإدارة والإدلاء برأيها وتوصياتها بخصوصها.
- مراجعة السياسات المحاسبية المستخدمة والإدلاء برأيها وتوصياتها بخصوصها.
- تقييم كفاءة المدير المالي وباقي أفراد الإدارة المالية الرئيسيين.

---

[1] مركز المديرين المصري ،"دليل عمل لجان المراجعة في مصر"، ٢٠٠٨، ص١٤-١٧.

[2] مركز المشروعات الدولية الخاصة،" دور لجنة المراجعة في حوكمة الشركات" ،ص212 -218.

[3] Smith ,Sir Robert, "Audit Committee Combined Code Guidance", Submitted to the Financial Reporting Council,2003, P.14.

- أن تستعرض اللجنة مع المراجعين الداخليين وأفراد الرقابة الداخلية أية مسائل قانونية أو تنظيمية قد يكون لها تأثير مادي على المركز المالي للشركة.
- أن تقوم لجنة المراجعة بشكل دوري بتلقي تقارير من إدارة الشركة لتقييم أداء أفراد قسم المراجعة الداخلية في الشركة، ومن ثم النظر في التقارير الواردة بهدف الحصول على تأكيد عن التقدم الجاري في تحقيق المؤشرات الأساسية المحددة للأداء العام.
- ضمان وجود اتصالات جيدة بين المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين ومجلس الإدارة والإدارة العليا، وهو الأمر الذي يرتقي بمستوى تحقيق أهداف عمليات الرقابة والإدارة داخل الشركة.

٣. المراجعة الداخلية:

تعتبر المراجعة الداخلية نشاط تقويمي استشاري، وموضوعي مستقل في الشركة،يصمّم بغرض إضافة قيمة وتحسين عمليات المنشأة والمساعدة على تحقيق أهدافها من خلال تطبيق مدخل منظم لتقويم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر وإجراءات الرقابة والحوكمة .

إذ أن وجود مراجعة داخلية فاعلة داخل المنشأة من شأنه ضمان تطبيق ممارسات سليمة للحوكمة وبالتالي صياغة أساليب تنظيمية قادرة على مقابلة المتطلبات الدولية لتحسين القيادة وتطوير الهياكل الداخلية و اتباع أصول المحاسبة والمراجعة داخل الشركة ، وبالتالي التأكد من كفاءة تطبيق برامج الإدارة وحسن توجيه الموارد إلى الاستخدام الأمثل ، منعاً لأي من حالات التلاعب والإخفاق التي قد تكون مرتبطة بذلك[١].

كما أن التطبيق السليم لحوكمة الشركات يؤدي إلى جعل عمل المراجعين الداخليين أكثر سهولة وفاعلية ، نتيجة دعم الحوكمة لأسس التعاون المشترك بين الإدارة والمراقبين.

وعليه يجب أن يكون لدى الشركة نظام محكم للمراجعة الداخلية وأن يتعاون في وضعه مجلس الإدارة مع مديري الشركة، وإلا وجب عليه بيان أسباب عدم وجود هذا النظام للجمعية العمومية للمساهمين ، ويجب أن يتولى تنفيذ هذا النظام إدارة مختصة بالمراجعة الداخلية.

وينبغي أن يعهد بالمراجعة الداخلية في المنشأة إلى جهات تنظيمية وإشرافية داخلية قادرة على تحمل مسؤولياتها في مختف الظروف التي تمر بها الشركة وبدون تعارض في المصالح، لذلك يجب أن تتمتع هذه الجهات بالاستقلالية التامة وبالموضوعية والنزاهة في أداء واجباتها، وأن تكون هذه الجهات الرقابية من القيادات الإدارية في الشركة ،وأن تتبع مباشرة إلى مجلس الإدارة، كما يكون لها اتصال مباشر مع لجنة المراجعة ، وتحضر كل اجتماعاتها.

كما يجب أن تتمتع هذه الجهات بالمؤهلات اللازمة لتوفير إشراف فعال ومتابعة الأداء وتصحيح الانحرافات فور حدوثها ،ويتحقق ذلك من خلال تفويض هذه الجهات وتوفير السلطة اللازمة لها للقيام بواجباتها وتنفيذ القوانين واللوائح بما يضمن تعزيز نوعية واستقلال عمليات الإشراف والرقابة.

ويكون تعيين وتجديد وعزل المراجع الداخلي وتحديد معاملته المالية بقرار من الإدارة العليا ، بشرط موافقة مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة إن وجدت .
كما يجب أن تكون للمراجع الداخلي الصلاحيات اللازمة التي تمكنه من القيام بعمله على أكمل وجه.

---

[1] American Institute of CPAs, "Framework for Internal Control", for banking supervisory agencies, September 1998, Framework for Internal Control Systems in Banking Organizations (www.aicpa.org).

وينبغي أن يقدم المراجع الداخلي تقريراً ربع سنوي إلى مجلس الإدارة وإلى لجنة المراجعة عن مدى التزام الشركة بأحكام القانون والقواعد المنظمة لنشاطها وكذلك عن مدى التزامها بقواعد الحوكمة[١].

يصدر من مجلس إدارة الشركة قرار واضح ومكتوب بتحديد أهداف ومهام وصلاحيات إدارة المراجعة الداخلية.

وتهدف المراجعة الداخلية إلى وضع نظم لتقييم وسائل ونظم وإجراءات إدارة المخاطر في الشركة ولتطبيق قواعد الحوكمة بها على نحو سليم.

ويتم وضع نظم وإجراءات المراجعة الداخلية بناءً على تصور ودراسة للمخاطر التي تواجه الشركة ، على أن ُيستعان في ذلك بآراء وتقارير مجلس الإدارة ومراقبي الحسابات والمدراء التنفيذيين في الشركة وأن يتم تحديث متابعة وتقييم المخاطر بشكل دوري.

وتتنوع المراجعة الداخلية بحسب الدور المناط بها في الشركة وبحسب الصلاحيات الممنوحة لها بحكم القانون.

وتساعد المراجعة الداخلية إلى التأكد من سير الأعمال وإدارة العمليات والأنشطة اليومية بطريقة آمنة وسليمة ،تضمن حقوق جميع الأطراف وتساعد على العمل وفق الخطط والسياسات المقررة.

وتشير الدراسات إلى أن المراجعة الداخلية من أهم أنواع الأنشطة التقويمية والرقابية في الشركة، ويكمن ذلك في كونها رقابة ذاتية تساعد على توزيع المهام وتقليل الفساد ومساعدة الإدارة على حل المشكلات الروتينية وتجاوز العقبات التي تظهر أثناء سير العمل داخل المنشأة[٢].

وتعمل هذه المراجعة كمنسق للعمليات اليومية من خلال مراجعة العمليات داخل المنشأة والتدخل المباشر في سير الأعمال.

كما تلعب دور الوسيط بين العمال والموظفين من جهة وبين الإدارة العليا في الشركة ، وتساعد الإدراة في وضع الاستراتيجيات والضوابط وتحديد وتقييم المخاطر وإدارتها بطريقة غير مباشرة.

ويجب أن تتمتع المراجعة الداخلية أو إدارة الرقابة الداخلية بالاستقلال اللازم لضمان الحياد والموضوعية والقيام بأعمالها على الوجه المطلوب ودون تدخل من أي طرف من الأطراف ذات المصلحة.

وتعنى المراجعة الداخلية بعدة أمور نذكر منها [٣]:

١. الرقابة على الأهداف من أجل تقييم الأداء ومقارنة المخطط مع المنفذ والتأكد من مدى كفاية وفاعلية الأنشطة الرقابية بمختلف أنواعها ومستوياتها والتأكد من مدى تحقق الأهداف العامة والخاصة في الشركة .

---

[١] مركز المديرين المصري، "دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات في مصر"،٢٠٠٥،ص.١٤.

[٢] قدي .عبد المجيد، " الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر: محاولة تقويمية" في: Les cahiers du CREAD العدد ٠٣، ٢٠٠٢، ص. ٦.

[3] Helbling. C, and J. Sullivan, IBID, P. 34.

٢. التأكد من وجود ذراع قانوني فعال لردع أية مخالفات للقوانين واللوائح الإشرافية وإنزال العقوبات التأديبية بحق مرتكبيها.
٣. تلقي تقارير من مختلف المستويات الرقابية بشأن عدم تنفيذ التعليمات الصادرة عن القرارات التنظيمية داخل الشركة والتي تصدر في شكل إجراءات إدارية رسمية أو غير رسمية والعمل على اتخاذ الإجراءات المناسبة واللازمة بهذا الخصوص.
٤. فحص الأنظمة الموضوعة لضمان الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والتعليمات التي قد تكون ذات تأثير مهم على نتائج الأعمال وسير العمليات، كالرقابة على الخطط والاستراتيجيات وإدارة المخاطر ، والنظر في سياسة التعويضات ونظم المحاسبة والإدارة المالية.
٥. التأكد من حسن استخدام الموارد وحماية الأصول من مختلف أنواع الخسارة والضياع والأنشطة غير المشروعة مثل السرقة والحريق والاستخدام غير الصحيح والتعرض إلى العوامل الجوية وغيرها.
٦. فحص مدى الالتزام العام بالقيم ومعايير التشغيل أو البرامج المعمول بها في الشركة.

٥. المراجعة الخارجية:

وهي تعني قيام الشركة بتكليف جهة خارجية للقيام بأعمال التدقيق عليها ، وهو طرف خارجي لا تربطه بها علاقة عمل ويكون مستقل عن إدارتها الداخلية، ويجب أن تنطبق عليه الشروط المهنية لعملية التدقيق،وبصفة عامة ، فإن المراجعات الخارجية تلك المراجعات الإلزامية للقوائم المالية لمنشأة الأعمال، أو ما يعرف بمراجعة القوائم المالية.

حيث تهدف المراجعة الخارجية إلى إبداء الرأي عن القوائم المالية ، و يمكن تمييزها عن المراجعة الداخلية بعدة نقط نذكر من أهمها[1]:

١. تهتم المراجعة الخارجية بأحداث تاريخية (السنة السابقة) .
٢. هي ذات نطاق أقل من نطاق عمل المراجعة الداخلية .
٣. أكثر استقلالية من المراجعة الخارجية.
٤. تتم من قبل من جهات خارجية .

ويتم ترشيح المراجع الخارجي من قبل مجلس الإدارة بناء على توصية لجنة المراجعة التي تبحث عمن يتوافر فيهم الكفاءة والسمعة والخبرة ، ويجب أن تكون خبرة مراجع الحسابات الخارجي وكفاءته وقدراته متناسبة مع حجم وطبيعة نشاط الشركة ومن تتعامل معهم.

وتعتبر المراجعة الخارجية من أهم العناصر الفاعلة في الحوكمة لما لها من دور هام في تطوير وتحسين أداء الشركات التي تتم مراجعتها ومن ثم المساهمة في تطوير النظام المحاسبي وضمان تحقق الشفافية وحماية حقوق المساهمين.

و تُعتبر المهمة الأساسية للمراجع الخارجي هي إبداء رأيه حول عدالة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي للشركة محل المراجعة.

---

[1]Mid-America Intergovernmental Audit Forum,"The Role of the External Auditor" guidelines for making as sound decision, May, 2007. P.17.

إلا أن أهم الواجبات المهنية التي يعول على مراجع الحسابات الخارجي القيام بها هو العمل على تحسين ورفع كفاءة الأداء للشركات التي تتم مراجعتها، ويمكن تحقيق ذلك عموماً بالنقاط التالية[1]:

- قيام المراجع الخارجي بتزويد المساهمين أو من يمثلهم بخطاب يترجم نتيجة فحصه وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية وإيضاح لجوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية وهو أمر مهم ويمثل مساهمة المراجع الخارجي في توضيح رأيه في الثغرات الموجودة في نظام الرقابة الداخلية ومقترحاته لتحسينه.
- القيام بدراسة الإجراءات والنظم الخاصة بالشركة ومدى ملائمة الصلاحيات والسلطات مع حجم الشركة وعلاقة ذلك بقدراتها على الاتساع والنمو في أنشطتها مع تقديم المقترحات الملائمة.
- دراسة أساليب توفير المعلومات المتاحة للشركة ومدى إحلال الأنظمة الآلية في تجهيز البيانات بدلاً من الأنظمة اليدوية وعلاقة ذلك بمدى توفير المعلومات والبيانات للإدارة.
- تقديم الآراء والمقترحات من خلال تحليل الحسابات الختامية وتفسير مدلولاتها المالية بأسلوب يساعد على توجيه سياسة الشركة التوجه السليم بقصد تحقيق مستوى أفضل من ناحية الربحية والسيولة ، وتحقيق المدى الكافي لرأس المال العامل لتحقيق أهداف الشركة.
- المساهمة في وضع النظام الخاص بقائمة التدفقات النقدية لمساعدة الشركة في الابتعاد عن العسر المالي.

ولكن الذي يحدث في التطبيق العملي أن هناك جهلاً لدور المراجع الخارجي في تحسين الأداء لدى العديد من الشركات نتيجة عدم قيام كثير من الشركات بتنفيذ المحاسبة الإدارية وتقييم الأداء من خلال قياس المخطط بالمحقق ومقارنة الأداء الفعلي بمعايير محددة مقدماً.

كما أن عدم وجود مستويات لقياس الأداء وما يرتبط بها من قواعد مقبولة للأداء الإداري ولوظائف الإدارة،وضعف رغبة بعض المستويات الإدارية في الشركة من قيام المراجع بدوره لما له من تأثير على عمل الإدارة العليا ومساءلة المقصرين والفاسدين. يؤدي إلى عدم الاكتراث بدور المراجع الخارجي الفاعل ،ولا سيما مع قصور الوعي المحاسبي لدى كثير من ملاك الشركات والمدراء بل وجهل كثير منهم بطبيعة الخدمات التي يمكن للمراجع الخارجي تقديمها .

أما عن الوسائل التي يمكن للشركات اتباعها للاستفادة من المراجع الخارجي كخبير مالي في تحسين الأداء فهي [٢] :

أ- تحليل الحسابات باستخدام النسب المالية من اجل تقييم أهداف الشركة وقياس مدى النجاح فى تحقيق هذه الأهداف .

ويساعد ذلك في ضمان قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها المحددة ، وإمكانية تحقيق أرباح مرضية، وتحديد كفاءة التشغيل في الشركة، والتحقق من احتفاظها بالسيولة المناسبة، ومراجعة مصادر التمويل المختلفة ،وكيفية توظيف الأموال.

---

[1]Mid-America Intergovernmental Audit Forum,"The Role of the External Auditor" IBID, P.23.

[1]Comptroller of the Currency Adminstartion of National Banks Internal and External Audits Comptroller's Handbook,April 2003,P.43.

ب- تقييم نظام الموازنات التقديرية للتعبير عن الأهداف والسياسات والخطط والنتائج المرجوة التي تعد مقدماً من قبل الإدارة العليا لكل قسم من أقسام الشركة باعتبار أن الموازنات التقديرية أداة للتخطيط والمتابعة والرقابة.

ويساعد ذلك في تحديد الأهداف التي يجب العمل على تحقيقها خلال فترة زمنية مناسبة،ومتابعة التنفيذ ومقارنته أولاً بأول من أجل تحديد الانحرافات وأسبابها ووضع المقترحات اللازمة لعلاجها .

كما يساهم في التأكد من التنسيق بين الأهداف والإمكانيات المتاحة والظروف المتوقعة، ومدى شمولية نظام الموازنات التقديرية وإعدادها لكل مركز من مراكز المسؤولية بالشركة، بهدف زيادة الربحية ورفع القيمة المضافة وزيادة العائد على الأصول المستخدمة[١].

وتؤكد الدراسات الميدانية على أن استخدام المراجع الخارجي للموازنات التقديرية والتحليل المالي والتكاليف المعيارية ، يساهم في إعطاء الإدارة العليا للشركة ومساهميها صورة واضحة عن كفاءة الإدارة وجوانب النقص وأوجه الضعف والقصور وأسلوب معالجتها.

ومما لا ريب فيه أن عمل المراجع الخارجي يبقى ناقصاً ما لم يتم دعم استقلاله التام وحياديته أثناء أدائه لمهامه المختلفة.

وتدعم الحوكمة استقلالية المراجع الخارجي عن الشركة وعن إدارتها التنفيذية، وتفرض ألا يكون المراجع الخارجي مساهماً فيها أو عضواً ذا خبرة في مجلس إدارتها ،كما يجب أن يتم تعيين المراجع الخارجي بقرار من الجمعية العمومية للشركة مع تحديد أتعابه السنوية.

وتؤكد الحوكمة عدم إمكانية التعاقد مع المراجع الخارجي لأداء أية أعمال إضافية للشركة إلا بعد موافقة لجنة المراجعة على ألا يكون هذا العمل الإضافي من الأعمال التي تخضع لمراجعة أو تقييم أو إبداء رأي عند مراجعته لحسابات الشركة وقوائمها المالية، كما يجب أن تتناسب أتعاب المراجع الخارجي في الأعمال الإضافية مع طبيعة العمل المطلوب، وألا تصل قيمتها إلى الحد الذي يهدد استقلاله في أداء عمله، وفي جميع الأحوال يجب أن تعرض تلك التكليفات في أول اجتماع تالي للجمعية العمومية للشركة[٢].

كما ينبغي أن يكون المراجع الخارجي مستقلاً ومحايداً فيما يبديه من آراء ،ويجب أن يكون عمله محصناً ضد تدخل مجلس الإدارة وألا يكون تقرير استمراره في عمله وتقدير أتعابه مما يمكن أن يتحكم مجلس الإدارة فيه.

كما يجب على المراجع الخارجي حضور اجتماعات الجمعية العمومية السنوية للشركة، واحترام القوانين والأنظمة ومراعاة الأصول المهنية في عمله.

وتفرض الحوكمة أيضاً ارتباط المراجع الخارجي بلجنة المراجعة مباشرة ،وذلك بهدف دعم استقلاله وحياده عند إبداء رأيه وتقديم تقريره النهائي.

---

[1]Nichlas S. Argyres; Julia Porter Liebeskind, "Contractual commitments, Bargaining power and governance inseparability: incorporating history into transaction cost theory", The academy of management review, vol 24, n°., January, 1999. P.92.

[2]Comptroller of the Currency Adminstartion of National Banks Internal and External Audits Comptroller's Handbook,IBID,P.56.

الفصل الثالث: حوكمة القطاع العام الاقتصادي في سورية

تمهيد:

يعتبر القطاع العام الاقتصادي في سورية عموماً أداة أساسية تساهم في الناتج المحلي الإجمالي وتلعب دوراً في التوازن الاقتصادي في القطر.

وعلى الرغم من تراجع الدور الذي يمارسه هذا القطاع ووجود إجماع على ضرورة إصلاحه والنهوض بأعبائه،إلا أنه - وكما يرى بعض الاقتصاديون- لا يزال ضرورة قائمة لضمان تدخل الدولة في اقتصاد السوق وضبط الآليات وتحقيق التوازن بين العرض والطلب وتأمين السلع الحياتية بأسعارها المدعومة والمناسبة.

وسوف نستعرض في هذا الفصل بعض الإحصائيات التي تظهر الواقع الذي يعيشه هذا القطاع ، وسنتعرف أيضاً على مدى إمكانية تطبيق مبادئ الحوكمة التي أقرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي في سورية.

- أولاً:واقع القطاع العام الاقتصادي في سورية :

يقصد - عادة - بالقطاع العام [1] ، المؤسسات التي تدار من قبل الدولة ، أو تقع ضمن إطار وإشراف ممثليها من الرؤساء والمديرين ، لذلك ليس هناك ما يميز القطاع العام عن قطاع الدولة ، و ينبغي ألا ينظر إلى القطاع العام ، بأنه مجرد مؤسسات فحسب ، بل يعتبر شكلاً من النظام الاقتصادي ، أياً كان تقييمه - وإن اختلفت المواقف منه - ، وهذا الشكل من الإدارة في الاقتصاد ، يجيز للدولة التدخل في الشأن الاقتصادي.

وتختلف طبيعة القطاع العام حسب طبيعة السلطة الحاكمة سواء كانت ديمقراطية أو شمولية ، ورؤيتها للتدابير الاقتصادية، والتحولات الاجتماعية، ويتباين دور هذا القطاع حسب مستوى تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي ،وحسب سياستها العامة وموقفها من الحرية الاقتصادية ،والإصلاح الزراعي والتأميمات ، بالإضافة إلى طبيعة علاقتها مع السوق الرأسمالية .

وعند العودة إلى ظروف نشأة القطاع العام في سورية يتبين أنه ظهر نتيجة إنشاء الدولة بعض مشروعات البنية التحتية والمرافق الاقتصادية بعد الاستقلال من جهة ، ونتيجة تأميم عدد من الشركات والمنشآت بعد قيام الوحدة بين سورية ومصر من جهة أخرى.

---

[1] The leading IT encyclopedia and learning centre, "What is Public Sector?" Tech Target, October, 2008.P.2.

ولعل القطاع العام في سورية تشكل في معظمه تنفيذاً لإرادة سياسية كانت متأثرة بالفكر الماركسي الذي كان مطبقاً في الاتحاد السوفييتي السابق ،ونتيجة انتهاج حكومة الجمهورية العربية المتحدة النهج الاشتراكي ،حيث فرضت قرارات الرئيس عبد الناصر تأميم جزء من القطاع الاقتصادي على أثر خلافه مع الغرب بشأن الحصول على أسلحة واضطراره لشراء الأسلحة من تشيكوسلوفاكيا، وقد بلغ مجموع قيم الشركات المؤممة حوالي ٢٦٠ مليون ليرة سورية في عام ١٩٦٠،واستمرت حكومة الوحدة بإصدار مراسيم بتأميم المزيد من الشركات كلياً أو جزئياً حتى عام ١٩٦١، حين حلت حكومة الانفصال محل دولة الوحدة وألغت قرارات المصادرة والتأميم في العام التالي، مما أدى لحدوث معارضة شعبية عارمة ،و تبني حزب البعث لخط يساري أكثر تشدداً بعد تسلمه السلطة في آذار 1963 حيث أعاد العمل بالقرارات السابقة وتوسع في إصدار قرارات أكثر شمولاً وعمقاً عام ١٩٦٥،حيث صدرت مراسيم تأميم شملت كافة الشركات المساهمة وعدداً من شركات التضامن وذات المسؤولية المحدودة[١] .

وقد ساعدت قرارات المصادرة والتأميم على خلق فرص عمل جديدة لمؤيدي الحزب في الريف فجاءوا إلى المدينة حاملين معهم رسالتهم الخالدة مما أدى إلى مزيد من السيطرة السياسية على البلاد، وحين انبرى صلاح الدين البيطار للدفاع عن نظرية الحزب التقليدية التي تعتبر الوحدة العربية مشروعاً يمثل البورجوازية العربية المتحررة مبيناً أن تبني البعثيين للربط بين النضال القومي الذي يمثل نظرية الحزب الأساسية مع الصراع الطبقي المأخوذ من الماركسية أشبه بالحجلة التي تقلد مشية الغراب، فلا هي أتقنت مشية الغراب وكانت قد نسيت مشيتها الأصلية، وحين احتدم الصراع بين اليمين واليسار،وفي ٢٣ شباط عام ١٩٦٩ انتصر اليسار ،وأعلن برامج أكثر يسارية تستهدف القضاء التدريجي على القطاع الخاص، وكان من نتيجة ذلك المزيد من هروب رؤوس الأموال والمستثمرين إلى الخارج [٢].

وقد عملت الدولة فيما بعد على توسيع القطاع العام في سوريا ،عن طريق توسيع شركاته وتوحيدها وإنشاء مشروعات جديدة ،فأنشأت عدداً من المشاريع والقطاعات الاقتصادية، وفي مقدمتها سد الفرات،والسكك الحديدية ،ومصفاة نفط بانياس ،ومعامل القضبان الحديدية ،ومعمل السماد الآزوتي، وعدد من منشآت الكهرباء والمياه والخدمات، وغيرها.

ويمكن تقسيم القطاع العام إلى فرعين رئيسيين أحدهما لا يهدف إلى تحقيق الربح ويعمل على تقديم الخدمات لمختلف فئات الشعب دون مقابل أو بمقابل رمزي بسيط، وهو ما يعرف بالقطاع الخدمي، ويشمل المدارس والجامعات والمشافي وغيرها.أما الفرع الثاني فهو القطاع العام الاقتصادي الذي يمارس النشاط الاقتصادي في مختلف المجالات الزراعية والصناعية والإنتاجية و يهدف إلى تحقيق الربح ودعم التنمية الاقتصادية في القطر- وهو ما سيتم التركيز عليه في هذا البحث- .

ولم يكن لدى الحكومة خبرة في إدارة الشأن الاقتصادي فلجأت إلى تشكيل هيئة عامة للقطاع العام الصناعي لإدارة الشركات الصناعية ومؤسسة اقتصادية لإدارة مؤسسات القطاع العام.

---

[١] القاضي.حسين، "الإصلاح الاقتصادي في سورية إلى أين" دار الرضا للنشر ،دمشق ،٢٠٠٢.ص١٣٧.

[٢] القاضي.حسين،"الإدارة الرشيدة للقطاع العام الاقتصادي" ندوة الثلاثاء الاقتصادية الثالثة والعشرون حول الاقتصاد السوري وآفاق المستقبل ،جمعية العلوم الاقتصادية السورية ، دمشق ٢٠١٠/٤/٦،ص.٣-٤.

وقد عمدت الدولة في إدارة القطاع العام إلى تقسيمه إلى مجموعة من الاتحادات الاقتصادية ، تدار من قبل الهيئة العام للقطاع المعني، فعلى سبيل المثال تدير الهيئة العامة للقطاع العام الصناعي مجموعة من الاتحادات الصناعية، كاتحاد الصناعات الغذائية ، واتحاد الصناعات الهندسية والكيميائية، واتحاد الصناعات النسيجية، وجرى لاحقاً تطوير هذه الاتحادات لتتحول إلى مؤسسات عامة تتبع إلى الوزارات المختصة ،فعلى سبيل المثال تتبع لوزارة الصناعة ثماني مؤسسات عامة هي[١]:

المؤسسة العامة للصناعات الغذائية.
المؤسسة العامة لصناعات النسيجية.
المؤسسة العامة للصناعات الكيميائية.
المؤسسة العامة للسكر.
المؤسسة العامة للإسمنت ومواد البناء.
المؤسسة العامة للصناعات الهندسية.
المؤسسة العامة لحلج وتسويق الأقطان.
المؤسسة العامة للتبغ.

وتتبع لكل مؤسسة عامة مجموعة من الشركات العامة ، وقد تتبع بعض الشركات مباشرة للوزارة المختصة، كشركة توزيع الآليات الزراعية وشركة الفرات لصناعة الجرارات والآليات الزراعية بحلب واللتان تتبعان مباشرة إلى وزارة الصناعة.

وقد شهدت الخطة الخمسية التي تلت حرب تشرين وما رافقها من ارتفاع أسعار النفط طفرة استثمارية كبيرة شيدت على أساسها مصانع عديدة كمصنع الورق، و مصانع الشوندر السكري الأربعة ومصنع الأمونيا يوريا ومصنع الإطارات وغيرها.

ثم صدر بعد ذلك المرسوم التشريعي رقم ١٠ لعام١٩٨٦ لتشجيع القطاع الخاص والمشترك وإعطائهما دوراً أكبر في التنمية الاقتصادية، وذلك عن طريق تهيئة المناخ الاستثماري الملائم في القطر،فتم إنشاء شركات مساهمة مشتركة في مجال التنمية الزراعية بهدف زيادة الإنتاج الزراعي من جهة وتعبيراً عن عدم قدرة القطاع العام المتوقف عن التوسع عن تلبية حاجات النمو الاقتصادي.

أعقب ذلك صدور القانون رقم ١٠ لعام١٩٩١ لتشجيع الاستثمارات الخاصة عن طريق تقديم إعفاءات ضريبية والسماح للمرة الأولى منذ التأميم بتأسيس الشركات المساهمة ،مما أدى إلى زيادة مساهمة القطاع الخاص في تكوين رأس المال الثابت ،حيث تقدر نسبة مشاركة القطاع الخاص في مجمل الاقتصاد الوطني في عام ١٩٩٥ حوالي ٥٦%وحوالي ٤٤% للقطاع العام[٢].

وقد أدى الكساد الاقتصادي وعدم ملاءمة الظروف الاستثمارية والقوانين الضريبية إلى قصور القطاع الخاص عن الوفاء بحاجات التنمية الاقتصادية لوحده ، وكان إصرار الحكومة على الاحتفاظ بملكية القطاع العام وعدم خصخصته يملي تحديث هذا القطاع وإصلاح إدارته، وخصوصاً أن نسبة مساهمة هذا القطاع في الاقتصاد الوطني بلغت حوالي ٥٩% في نهاية عام ١٩٩٩[٣].

---

[١] موقع وزارة الصناعة السورية،www.syrianindustry.org

[٢،٣] نهاد خليل ،محمود أبو حميد ،محمود داوي ،حمود دير الزوراوية،" التكامل الصناعي السوري العربي الأوربي- اللبناني، الإمكانيات والفرص"، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، الطبعة ١، ٢٠٠٢، ص٢١-٢٢.

مما دفع القيادة القطرية لحزب البعث العربي الاشتراكي والقيادة المركزية للجبهة الوطنية التقدمية في عام ٢٠٠٠ إلى إصدار مجموعة من المبادئ الهادفة إلى تعزيز القطاع العام ومعالجة نقاط ضعفه، ويمكن اختصار هذه المبادئ بما يلي[١]:

- الإدارة الاقتصادية.
- فصل الإدارة عن الملكية.
- الاستقلال المالي والإداري للشركات والمؤسسات.
- إخضاع القطاع العام الصناعي لأحكام قانون التجارة من حيث تحديد سياسات التسعير والاستخدام والأجور.
- الأخذ بآلية السوق فيما يتعلق بالمنافسة والربح والجودة والسعر.
- الاستعانة بشركات إدارة خارجية وداخلية.
- تحديد العلاقة مع وزارة المالية من خلال دفع الضريبة وحصة الدولة من الأرباح.
- وزارة الصناعة هي الجهة المشرفة الوحيدة على الشركات والمؤسسات.

ومع تغير الظروف العالمية والمحلية وتشجيع الاستثمار وفتح الباب أمام القطاع الخاص، طرأت تغيرات عديدة على توزيع الملكية بين القطاعين العام والخاص والمشترك ، ففي عام ٢٠٠٣ تم السماح بفتح المصارف الخاصة وشركات التأمين المملوكة للقطاع الخاص ، كما تم دخول القطاع الخاص إلى جانب القطاع العام في بناء المرافق الأساسية كالتعمير والإنشاء، إلا أن القطاع العام لا يزال مسيطراً على مشاريع البنية الارتكازية وعلى قطاع النقل وخصوصاً النقل البحري والجوي، كما لا تزال الدولة محتكرة لقطاع المياه والكهرباء والصرف الصحي.

ومع ميل القطاع العام إلى التراجع في قطاع الاستيراد والتموين على حساب القطاع الخاص، فإن الدولة لا تزال تهيمن على القطاع التصديري ولاسيما المواد الخام الزراعية المعدة للصناعة وخاصة القطن والمواد الغذائية الأساسية وعلى رأسها القمح والحبوب والنفط الخام ومشتقاته والخامات والثروات الباطنية كالفوسفات وغيره من المعادن.
ولم تعد ملكية الدولة هي السائدة فيما يخص قطاع الصناعات الغذائية ،إذ بدأت مشاركة القطاع الخاص في صناعة بعض المنتجات التي كانت محتكرة من قبل الدولة كالسكر والحبوب وغيرها من المنتجات ذات الأهمية المعيشية.
كذلك تعزز مع الوقت نشاط القطاع الخاص في الصناعات الهندسية والكيماوية، بل وأصبح رائداً في بعض الصناعات كصناعة الأدوية ، بينما تسود ملكية الدولة بجانب ملكية مشتركة تقوم على التعايش والتكامل بين القطاع العام والقطاع الأجنبي في القطاع النفطي والاستخراجي.
ويُظهر قطاع السياحة توسع القطاع الخاص ودخول الاستثمارات العربية والأجنبية،مع الاستمرار في دور القطاع المشترك بين الدولة ورأس المال المحلي الخاص والأجنبي .
أما فيما يخص قطاع الصناعة التحويلية فتسود التعددية ،ولا يزال القطاع الخاص آخذاً في التوسع والتطور، في حين لا نلاحظ وجود علامات تشير إلى التجدد داخل القطاع العام الصناعي .
ويبين الجدول (١)الناتج الإجمالي والناتج الصافي بالأسعار الثابتة في كل من القطاعين العام والخاص في عام ٢٠٠٧ حسب أقسام النشاط الاقتصادي [٢] :

---

[١] قرار القيادة القطرية رقم ٨٢ ،دمشق، ٢٠٠٠.
[٢] نشرة الناتج الإجمالي والناتج الصافي بالأسعار الثابتة حسب أقسام النشاط الاقتصادي لعام ٢٠٠٧ ،المكتب المركزي للإحصاء،دمشق،٢٠٠٩.

الأسعار الثابتة ٢٠٠٧

أقسام النشاط الاقتصادي	الناتج الاجمالي بسعر السوق			الاهتلاك			الناتج الصافي بسعر التكلفة			الناتج الصافي بسعر السوق		
	Public عام	Private خاص	Total المجموع	Public عام	Private خاص	Total المجموع	Public عام	Private خاص	Total المجموع	Public عام	Private خاص	Total المجموع
الصناعات												
الزراعة	**5450**	**256839**	**262289**	**407**	**5226**	**5633**	**11061**	**251406**	**262466**	**5043**	**251613**	**256656**
الحلج	206	0	206	299	0	299	5929	0	5929	-93	0	-93
الزراعة بدون حلج	5244	256839	262083	108	5226	5333	5132	251406	256538	5136	251613	256750
الصناعة	**154482**	**141765**	**296247**	**14683**	**9487**	**24170**	**177002**	**130568**	**307569**	**139799**	**132278**	**272077**
الصناعات الاستخراجية	**163483**	**1128**	**164611**	**7082**	**73**	**7155**	**156391**	**1055**	**157446**	**156401**	**1055**	**157456**
النفط الخام	153726	0	153726	6525	0	6525	147192	0	147192	147201	0	147201
الغاز	6630	0	6630	367	0	367	6262	0	6262	6263	0	6263
استخراجية اخرى	3127	1128	4255	190	73	264	2936	1055	3991	2937	1055	3991
الصناعات التحويلية	**-39514**	**140637**	**101123**	**3924**	**9413**	**13337**	**-19940**	**129513**	**109573**	**-43438**	**131224**	**87786**
الصناعات الغذائية والمشروبات والتبغ	-14437	17723	3286	813	1623	2436	8459	14719	23178	-15250	16100	850
صناعة المنتوجات والملابس والاحذية والجلود	2147	11609	13756	445	1926	2372	1636	9396	11032	1702	9683	11384
صناعة الخشب والموبيليا والاثاث	72	4869	4941	12	781	792	60	4088	4149	60	4088	4149
صناعة الورق والطباعة والنشر	88	3391	3479	15	221	236	73	3170	3243	73	3170	3243
اجمالي الصناعات الكيماوية والمشتقات	**-31321**	**13063**	**-18258**	**2235**	**671**	**2906**	**-33701**	**12348**	**-21353**	**-33556**	**12392**	**-21164**
الصناعات الكيماوية	4271	13063	17334	174	671	845	4097	12348	16434	4097	12392	16489
المنتجات البترولية	-35592	0	-35592	2061	0	2061	-37653	0	-37787	-37653	0	-37653
منتجات غير معدنية	1604	22685	24289	182	857	1038	1422	21828	23251	1422	21828	23251
منتجات معدنية اساسية	247	4822	5069	38	185	222	209	4637	4847	209	4637	4847
منتجات معدنية مصنعة	2086	41178	43264	185	1936	2121	1901	39242	41143	1901	39242	41143
منتجات متنوعة	0	21297	21297	0	1214	1214	0	20083	20083	0	20083	20083
الكهرباء و المياه	**30513**	**0**	**30513**	**3677**	**0**	**3677**	**40551**	**0**	**40551**	**26836**	**0**	**26836**
البناء و التشييد	28172	26929	55101	374	387	761	26722	25437	52159	27798	26542	54340
التجارة والمطاعم والفنادق	**29459**	**233322**	**262781**	**493**	**3283**	**3777**	**256065**	**206455**	**462520**	**28966**	**230039**	**259004**
باقي التجارة و المطاعم و الفنادق	15738	233322	249060	261	3283	3545	13601	206455	220056	15477	230039	245515
شركة توزيع و تخزين المواد البترولية	13473	0	13473	227	0	227	240253	0	240253	13246	0	13246
الشركة السورية لتوزيع الغاز	248	0	248	5	0	5	2211	0	2211	243	0	243
النقل و المواصلات و التخزين	29369	124631	154000	1931	7396	9326	25691	109152	134843	27438	117235	144674
خدمات المال و التأمين و العقارات	37182	33035	70217	741	809	1550	34829	30610	65440	36441	32226	68667
خدمات المجتمع و الخدمات الشخصية	0	39647	39647	0	1401	1401	0	37874	37874	0	38246	38246
مجموع الصناعات	**284114**	**856168**	**1140282**	**18629**	**27989**	**46618**	**531370**	**791501**	**1322871**	**265485**	**828179**	**1093664**
الخدمات الحكومية	165836	0	165836	2341	0	2341	162797	0	162797	163495	0	163495
الهيئات التي لا تهدف الى الربح	0	779	779	0	0	0	0	779	779	0	779	779
الرسوم الجمركية	3846	8051	11897							3846	8051	11897
خدمات المال المحتسبة	-12923	-17870	-30793			0	-12923	-17870	-30793	-12923	-17870	-30793
المجموع العام	**440873**	**847128**	**1288001**	**20970**	**27989**	**48959**	**681244**	**774410**	**1455654**	**419903**	**819139**	**1239042**

وتبين الأرقام الواردة أعلاه أن مساهمة القطاع العام الاقتصادي في الزراعة لا تتجاوز ٢% من الناتج المحلي الصافي بسعر السوق في حين تبلغ مساهمة القطاع الخاص ما يقارب ٩٨%،ويعزى السبب في ذلك إلى سيطرة القطاع الخاص على النشاط الزراعي في القطر وصغر المساهمة الإنتاجية لمزارع الدولة.

أما في النشاط الصناعي فيظهر الجدول تقدم القطاع العام الاقتصادي لتصل نسبة مساهمته الإجمالية في الناتج المحلي الصافي بسعر السوق حوالي ٥١% وهي تتوزع بين مختلف أقسام النشاط الصناعي وتختلف من قسم إلى آخر :

ففي قطاع الصناعة الاستخراجية نلاحظ احتكار القطاع العام الاقتصادي لتصل نسبة مساهمته إلى ما يقارب ٩٩% من إجمالي الناتج المحلي الصافي بسعر السوق.

في حين نلاحظ تراجع نشاط القطاع العام الاقتصادي في قطاع الصناعة التحويلية لتصبح مساهمته في الناتج المحلي الإجمالي سلبية ، وتشمل نسبة الصناعة التحويلية كما يظهرها الجدول ما يلي:

- الصناعات الغذائية والمشروبات الروحية والتبغ: حيث تظهر الأرقام أعلاه سلبية مساهمة القطاع العام الاقتصادي في الناتج الصافي بسعر السوق وتحولها لتصبح عبئاً عليه.
- صناعة المنتوجات والملابس والأحذية والجلود: تبلغ نسبة مساهمة القطاع العام الاقتصادي في الناتج الصافي ما يقارب ١٥% في حين يتقدم القطاع الخاص ويظهر تفوقاً لتبلغ مساهمته حوالي ٨٥%.
- صناعة الخشب والموبيليا والأثاث: لا تتجاوز مساهمة القطاع العام الاقتصادي في الناتج الصافي ما يعادل ١.٤% بينما تظهر الأرقام سيطرة القطاع الخاص على هذه الصناعة ومساهمته في الناتج الصافي بسعر السوق بحوالي ٩٨.٦% .
- صناعة الورق والطباعة والنشر: يحقق القطاع الخاص هنا أيضاً تقدماً واضحاً وتصل نسبة مساهمته في الناتج الصافي حوالي ٩٧.٧%، بينما لا تتعدى مساهمة القطاع العام الاقتصادي ٢.٣%.
- إجمالي الصناعات الكيماوية والمشتقات: وهي تشمل الصناعات الكيماوية والبترولية ويبين الجدول انعدام مساهمة القطاع الخاص في الصناعات البترولية نتيجة احتكار الدولة لقطاع النفط، في حين نلاحظ سلبية مساهمة القطاع العام الاقتصادي في الناتج الصافي فيما يخص هذه الصناعة ، نتيجة استمرار الدعم والتسعير الإداري لمشتقات النفط بغية توفيرها للمواطن بسعر مناسب.
- الصناعات الكيماوية فيظهر القطاع الخاص تقدماً لتصل نسبة مساهمته في الناتج الصافي حوالي ٧٥% في الناتج الصافي بسعر السوق ،بينما يحقق القطاع العام فقط ما نسبته ٢٥%.
- منتجات غير معدنية: ويحقق القطاع العام الاقتصادي فيها ما يعادل فقط ٦.٥% ،بينما يحقق القطاع الخاص حوالي ٩٣.٥% من الناتج الصافي بسعر السوق.
- منتجات معدنية أساسية: لا تتجاوز نسبة مساهمة القطاع العام ما يقارب ٤.٣% من الناتج الصافي ,في حين تصل نسبة مساهمة القطاع الخاص إلى حوالي ٩٥.٧%.
- منتجات معدنية مصنعة: ويحقق فيها القطاع الخاص تقدماً واضحاً وتبلغ نسبة مساهمته في الناتج الصافي حوالي ٩٥.٤% من الناتج الصافي بسعر السوق ،بينما لا يحقق القطاع العام أكثر من ٤.٦%.
- منتجات متنوعة:ويلاحظ هنا انعدام مشاركة القطاع العام وسيطرة القطاع الخاص بشكل كلي،أما قطاع الكهرباء والمياه، فهو محتكر كلياً من قبل الدولة .

ويلاحظ تقارب نسبة مساهمة القطاع العام في مجال البناء والتشييد والتي تبلغ ما يقارب ٥١% من النسبة التي حققها القطاع الخاص وهي ٤٩% من الناتج الصافي بسعر السوق.

وفيما يخص التجارة والمطاعم والفنادق ، فقد كانت مساهمة القطاع العام الاقتصادي في الناتج المحلي بسيطة لا تتجاوز ١.١٨% بينما استطاع القطاع الخاص تحقيق قفزة نوعية لتصل نسبة مساهمته إلى حوالي ٩٨.٨٢% .

ويظهر الجدول أيضاً احتكار توزيع وتخزين الغاز والمواد البترولية من قبل القطاع العام الاقتصادي .

أما في قطاع النقل والمواصلات فقد حقق القطاع العام ما يقارب ٨.٩٧ % في الناتج الصافي في حين ساهم القطاع الخاص بحوالي ٩١.٠٣% من الناتج الصافي بسعر السوق.

وتبين الأرقام أعلاه تقارب نسبة مساهمة القطاع العام في خدمات المال والتأمين والعقارات والتي بلغت تقريباً ٥٣.٠٧% من نسبة مساهمة القطاع الخاص والبالغة ٤٦.٩٣%.

كما نلاحظ أيضاً احتكار القطاع الخاص لخدمات المجتمع والخدمات الشخصية.

وتبين الإحصائيات السابقة ، أن مساهمة القطاع العام الاقتصادي الهادف للربح في الناتج الصافي بسعر السوق ذات أهمية نسبية متفاوتة من نشاط اقتصادي إلى آخر ،كما تظهر ضرورة الدور الذي يقوم به القطاع العام الاقتصادي من خلال مشاركته في العملية الإنتاجية والنمو الاقتصادي في القطر، بالإضافة إلى قيامه بوظيفة اجتماعية بالغة الأهمية.

إذ يضم القطاع العام الاقتصادي قوة عمالية كبيرة ، وتعتبر هذه العمالة أحد أهم القضايا التي يجب دراستها والتطرق إليها عند الوقوف على واقع هذا القطاع في سورية .

حيث تتفاوت نسبة العاملين في القطاع العام الاقتصادي من جهة إلى أخرى وتتوزع في مختلف الأنشطة الاقتصادية لتحقق أعلى نسبة لها في قطاع الصناعة ،الذي يمثل نواة القطاع العام الاقتصادي،ويظهر الجدول (٢) تطور عدد العاملين في القطاع العام الصناعي ما بين عامي ٢٠٠٣-٢٠٠٧ [١] :

---

[١] السلسلة الزمنية للمؤشرات الإحصائية ،قطاع الصناعة ،عدد العاملين في القطاع الصناعي (عام،خاص)،المكتب المركزي للإحصاء،دمشق ،٢٠٠٩.

عدد العاملين في القطاع العام الصناعي ٢٠٠٣- ٢٠٠٧
PERSONS EMPLOYED IN THE INDUSTRIAL PUBLIC SECTOR
2003-2007

TABLE 10/5 جدول ١٠ / ٥

INDUSTRIAL ACTIVITY	2007	2006	2005	2004	2003	النشـاط الصنـاعي
1- Food staff and beverages	22881	23125	23218	23526	23733	١- الغذائية والمشروبات
2- Tobacco	9756	9756	9756	9470	9470	٢- التبغ
3- Textile and yarn	26681	27336	27591	27794	28958	٣- الغزل والنسيج
4- Clothes,fur preparation and dyeing	2235	2343	2483	2616	2829	٤- الملابس وتهيئة وصبغ الفراء
5- Tanning, preparing and making hides	1153	1252	1300	1348	1490	٥- دبغ وتهيئة وصناعة الجلود
6- Wood and wooden products	137	150	167	179	219	٦- الخشب والمنتجات الخشبية
7- Paper and paper products	585	613	613	621	659	٧- الورق ومنتجاته
8- Coke and refined oil products	8004	8130	8068	7896	7701	٨- فحم الكوك والمنتجات النفطية المكررة
9- Chemical materials and products	5715	5667	5575	5576	5550	٩- المواد والمنتجات الكيميائية
10- Rubber and plastic	1480	1558	1656	1699	1786	١٠- منتجات المطاط واللدائن
11- Non-metallic mineral products	17932	18503	17538	18077	18890	١١- منتجات المعادن اللافلزية

عدد العاملين في القطاع العام الصناعي ٢٠٠٣- ٢٠٠٧
PERSONS EMPLOYED IN THE INDUSTRIAL PUBLIC SECTOR
2003-2007

TABLE 10/5 (cont'd) جدول ١٠ / ٥ (تابع)

INDUSTRIAL ACTIVITY	2007	2006	2005	2004	2003	النشـاط الصناعي
12- Basic metallic products	1515	1600	1641	1684	1704	١٢- الفلزات القاعدية الأساسية
13-Mineral products other than machineries and equipments	656	666	667	670	846	١٣- منتجات المعادن المشكلة عدا الماكينات والمعدات
14- Other equipments and machines	2173	2112	1972	1811	1971	١٤- الآلات والمعدات الأخرى
15- Electric equipments and machines not classified elsewhere	1537	1571	1602	1641	1738	١٥- الآلات والأجهزة الكهربائية غير المصنفة في مكان آخر
16- Communication radio and T.Vs	877	919	942	959	986	١٦- معدات وأجهزة التلفزيون والاتصالات
17- Furniture & products not classified elsewhere	218	223	241	260	268	١٧- الأثاث ومنتجات غير مصنفة في مكان آخر
Total of manufacturing industries	**103535**	**105524**	**105033**	**105827**	**108818**	مجمـــوع الصناعـات التحويليـــة
Extractive Industries	22307	22102	22405	18608	18591	الصناعات الاستخراجية
Electricity and water	63025	62648	61015	59408	54489	الماء والكهرباء
Total	188867	190274	188453	183843	181898	المجموع العام

وتظهر الأرقام السابقة أن عدد العاملين في القطاع العام الصناعي قد حقق ارتفاعاً في بعض الأنشطة الصناعية ما بين عامي ٢٠٠٣ و٢٠٠٧ بينما حقق انخفاضاً في أنشطة أخرى :
ففي قطاع الصناعات الغذائية والمشروبات : تناقص عدد العاملين بما يعادل ٣.٦% بين عامي ٢٠٠٣ و ٢٠٠٧
أما في قطاع التبغ : فقد ازداد عدد العاملين حوالي ٣% .
في قطاع الصناعات النسيجية: نلاحظ انخفاض عدد العاملين بين عامي ٢٠٠٣ و ٢٠٠٧ بنسبة ٧.٨٦% في صناعة الغزل والنسيج بينما انخفضت نسبة العمالة في صناعة الملابس وتهيئة وصبغ الفراء ما يعادل ٢١% ووصلت هذه النسبة حوالي ٢٢.٦% في دبغ وصناعة الجلود.
في صناعة الورق ومنتجاته : انخفض عدد العاملين في القطاع العام بما يقارب ١١.٢٣% بين عامي ٢٠٠٣ و ٢٠٠٧.
بينما نلاحظ ارتفاع عدد العاملين في صناعة الفحم والمنتجات النفطية المكررة حوالي ٣.٩% ، أما في صناعة المواد الكيماوية فقد ارتفعت نسبة العاملين ما يقارب ٣% بين عامي ٢٠٠٣ و ٢٠٠٧ ,بينما انخفضت هذه النسبة في صناعة منتجات المطاط واللدائن حوالي ٣.١% ، و بما يقارب ٥.١% في صناعة منتجات المعادن اللافلزية، وحوالي ١١.١% في صناعة الفلزات القاعدية الأساسية ،وأيضاً انخفضت بما يعادل ٢٢.٤٦% في صناعة منتجات المعادن المشكلة ، في حين ارتفعت نسبة العاملين في القطاع العام في صناعة الآلات والمعدات حوالي ١٠.٢٥% ،وانخفضت في صناعة الآلات والأجهزة الكهربائية بما يقارب ١١.٥٧ % ، كذلك انخفضت بما يعادل ١١% في صناعة معدات وأجهزة التلفزيون والاتصالات ،وحوالي ٢٤.٣% في صناعة الأثاث .
كما تظهر الأرقام السابقة أن عدد العاملين في مجموع الصناعات التحويلية قد انخفض حوالي ٤.٨٥% ، ويمكن تعليل هذا الانخفاض بضعف القدرة الإنتاجية والتنافسية للقطاع العام أمام التطور الذي يشهد القطاع الخاص في مجال الصناعات التحويلية ، مما أدى إلى تحول العمالة إلى الأسواق التنافسية الأخرى.
أما في قطاع الصناعات الاستخراجية والذي يحتكرها القطاع العام فقد ارتفعت نسبة العاملين بين عامي ٢٠٠٣ و٢٠٠٧ بما يعادل ٢٠% .
كذلك ارتفعت نسبة العاملين في قطاع الماء والكهرباء حوالي ١٥.٧% .
وإجمالاً فإن عدد العاملين في القطاع العام الصناعي قد ازداد بنسبة ٣.٨٣% ما بين عامي ٢٠٠٣ و٢٠٠٧ ، وعلى الرغم من بساطة هذه الزيادة إلا أنها تظهر لنا مدى أهمية القطاع العام الاقتصادي كإطار يضم قوة عمالة لا يمكن تجاهلها ويقوم بوظيفة اجتماعية إلى جانب وظيفته الاقتصادية لتوفير فرص العمل للعديد من الفئات الاجتماعية وإقامة التوازنات في الاقتصاد الوطني.
وعلى الرغم من أهمية وجود القطاع العام كقاعدة اقتصادية واجتماعية ،إلا أن وجود العديد من النواقص والأخطاء في إدارة وتسوية شؤون هذا القطاع، أدى إلى حدوث تحول سلبي في دور هذا القطاع ، فبقيت وتيرة التنمية فيه بطيئة بسبب التراكمات خلال فترات طويلة من الزمن[١].

وتظهر الإحصائيات أن الكثير من مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي تعاني من مشكلات عميقة تنعكس سلباً على موازنة الدولة، وتؤدي إلى ارتفاع الأسعار وزيادة الضرائب المباشرة أو غير المباشرة[٢]، ويظهر العجز المفرط للمؤسسات والشركات العامة ليس فقط من خلال الخسائر المتراكمة فيها ، بل وأيضاً من خلال عدم قدرة القطاع العام الاقتصادي على المنافسة وتحقيق أهدافه الإنتاجية والاقتصادية ،وظهور مؤشرات أخرى تبين مدى تدني حالة المؤسسات والشركات العامة كانخفاض القيمة المضافة أو كونها سلبية في بعض الأحيان ،وتدني نوعية المنتجات وغياب السياسات الإدارية التسويقية الرشيدة داخل منشآت القطاع العام الاقتصادي.

وبما أن القطاع العام الصناعي يمثل الجزء الأكبر من القطاع العام الاقتصادي، فإن إلقاء الضوء على نتائج أعمال هذا القطاع يعطي مثالاً واضحاً عن مستوى الأداء العام في القطاع العام الاقتصادي ،حيث يظهر الجدول (٣) الفائض أو العجز في مؤسسات ومنشآت القطاع العام الصناعي لعامي ٢٠٠٦-٢٠٠٧ [٣] :

---

[١] الاستعراض السنوي لمنطقة الاسكوا ، ٢٠٠٧ ، إصدار عام ٢٠٠٨ ، ص. ٢٢ .

[٢] البوسعادي.حمزة،"السياسة المالية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي" ، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة سطيف،الجزائر،٢٠٠٨.

[٣] النشرة السنوية عن الإنتاج والناتج والتكاليف والفائض والعجز في القطاع العام الصناعي لعامي ٢٠٠٦-٢٠٠٧،المكتب المركزي للإحصاء،دمشق ٢٠٠٩.

قيمة الانتاج وتطور تكاليف الانتاج والفائض أو العجز في القطاع العام الصناعي لعامي ٢٠٠٦ - ٢٠٠٧

تابع جدول رقم (٣) القيمة : الف ل.س

المؤسسة والمنشآت المرتبطة بها	الفائض أو العجز	
	٢٠٠٦	٢٠٠٧
الصناعات الاستخراجية		
الشركة العامة للفوسفات والمناجم والملح	٢٠٢٢٦٥٦	٣٠٦٧٦٧٦
الشركة السورية للغاز	٢٧١٩٠٣٠٤	٢٥٧٤٦٤٩٥
الشركة العامة للإسفلت	١٤٨٧٩٨	٩٧٣٧٣
الشركة السورية للنفط	٤٦٩٠٦٢٩٩٣	٥٣٠٦٩٤٠٧٠
المجمـــوع	**٤٩٨٤٢٤٧٥١**	**٥٥٩٦٠٥٦١٤**
تكرير النفط		
الشركة العامة لمصفاة حمص	١٢٧٢١٦٨١-	١٧٣٩٦٥٨-
الشركة العامة لمصفاة بانياس	٧٥٧٣٣٣٧-	٢٢٣٢٩٠٢-
المجمـــوع	**٢٠٢٩٥٠١٨-**	**٣٩٧٢٥٦٠-**
مجموع الصناعات الاستخراجية وتكرير النفط	**٤٧٨٢٩٩٧٣٣**	**٥٥٥٩٣٣٠٥**
الصناعات التحويلية		
المؤسسة العامة للصناعات الغذائية	٣٣٠٤٦٦	٨١١٦٥٦
المؤسسة العامة للصناعات النسيجية	٦٠٩٨٢٥-	٧٦٥٦٤٢-
المؤسسة العامة للصناعات الكيميائية	٥٨٩٩٦٥	٢٠٦٣٥٥
المؤسسة العامة للصناعات الهندسية	١٧٩٠١٠٩	١٥٥٩٥٥١
المؤسسة العامة للإسمنت	٦٢٩٧٠٤	١٤١٨٩٦٣
المؤسسة العامة للسكر	١٦٠١٨٩-	٣١٦٦٢-
الشركة العامة للمطاحن	٢٤٧٥٤٩٨٦-	٢٣٥٥٦٢١٩-
لجنة المخابز الاحتياطية	٤٦٧٦٨	٧٧٢٠٤-
الشركة العامة للمخابز	٤٥٣٢-	٥٢٠٠٣-
المؤسسة العامة للتبغ والتنباك	٣١٧٠٥١٦	٦٩٩٤٢٨٩
شركة الفرات للجرارات	٥١٢٠٠٠	٥١٢٠٠٠
مؤسسة الاسكان العسكرية	١٠٧٧٩-	٢٥٣٦٢٢-
المؤسسة العامة للدم والصناعات الطبية	٢٢٣٥٩٠	١٨٤١٥٧
مجموع الصناعات التحويلية	**١٨٢٤٧١٩٣-**	**١٢٠٤٩٣٨١-**
مؤسسة توليد ونقل الطاقة الكهربائية	٥٧٢٠٠٩٨	١١٣١٢٤١٦
مؤسسة توزيع واستثمار الطاقة الكهربائية	٩٣٩٤٧٨٢-	١٧٣٠٨٤٨٩-
مجموع الكهرباء	**٣٦٧٤٦٨٤-**	**٥٩٩٦٠٧٣-**
مؤسسات المياه	٣١٣٦٩٦٦-	٢٨٠٢٠٢٠-
المجموع العام في القطاع العام الصناعي	**٤٥٣٠٧٠٨٩٠**	**٥٣٣٧٨٥٨٠**

ملاحظة :إن بيانات شركة الفرات للجرارات لعام ٢٠٠٧ هي بيانات عام ٢٠٠٦ لعدم ورود بيانات ٢٠٠٧

نلاحظ مما سبق، أنه وعلى الرغم من ظهور القطاع العام الصناعي بمظهر الرابح وفق إحصائيات عامي ٢٠٠٦ و٢٠٠٧ ،وتحقيق هذا القطاع فائضاً متزايداً في عام ٢٠٠٧ بما يقارب ١٧.٨٢% عن عام ٢٠٠٦ كما تظهر الأرقام السابقة ، فإن ذلك لا يخفي وجود خسائر كبيرة منيت بها مؤسسات القطاع العام الاقتصادي وشركاته ،سيما تلك التي لا تتمتع بالاحتكار والحماية من قبل الدولة ،ويمكن ملاحظة ذلك بوضوح بعد استبعاد الفائض الذي حققته الصناعات الاستخراجية والتي استطاعت أن تقلب ميزانية القطاع العام الصناعي وتحوله إلى قطاع رابح .

ولما كانت الصناعة الاستخراجية محتكرةً من قبل الدولة وذات طبيعة خاصة ، وكانت الكهرباء والمياه من المواد المدعومة من قبل الدولة والتي تقدم للمواطنين بأسعار إدارية، فإننا لن نقف عند الأرقام المحققة في هذين القطاعين، وسنكتفي بتحليل نتائج أعمال قطاع الصناعات التحويلية والتي تعتبر من الصناعات الرابحة بصورة عامة .

حيث تظهر الأرقام السابقة أن الصناعات التحويلية في القطاع العام الاقتصادي في سورية تعاني عجزاً مفرطاً في ميزانياتها،وإن كان هذا العجز قد تناقص في عام ٢٠٠٧ بحوالي ٢٨.٤٩% عن عام ٢٠٠٦,فإن ذلك لا ينفي وجود تأخر واضح في أداء الشركات والمنشآت العامة في هذا القطاع.

فعلى سبيل المثال تعتبر الصناعات النسيجية من الصناعات العريقة في سورية عبر التاريخ,ومع ذلك فقد منيت المؤسسة العامة للصناعات النسيجية بخسائر كبيرة بلغت (٦٠٩,٨٢٥.)ألف ليرة سورية عام ٢٠٠٦ وازداد العجز بحوالي ٢٥.٥٥% في عام ٢٠٠٧ عن عام ٢٠٠٦ لتصل خسائر هذه المؤسسة إلى (٧٦٥,٦٢٤.)ألف ليرة سورية، ويظهر الجدول (٤) الفائض والعجز المتحقق في الشركات والمنشآت التابعة للمؤسسة العامة للصناعات النسيجية خلال عامي ٢٠٠٦ و٢٠٠٧ [١]:

---

[١] النشرة السنوية عن الإنتاج والناتج والتكاليف والفائض والعجز في القطاع العام الصناعي لعامي ٢٠٠٦-٢٠٠٧،المكتب المركزي للإحصاء،دمشق ٢٠٠٩.

قيمة الانتاج وتطور تكاليف الانتاج والفائض أو العجز في المؤسسة العامة للصناعات النسيجية
خلال عامي ٢٠٠٦ - ٢٠٠٧

تابع جدول رقم (٤) جـ

القيمة : ألف ل.س

المؤسسة والمنشآت المرتبطة بها	مجموع التكاليف		قيمة الانتاج مضافاً اليها ايرادات أخرى		الفائض أو العجز	
	٢٠٠٦	٢٠٠٧	٢٠٠٦	٢٠٠٧	٢٠٠٦	٢٠٠٧
المؤسسة العامة للصناعات النسيجية						
التجارية الصناعية المتحدة - الخماسية	١٣٤٨٠٠٨	١٢٤٠٦٤٠	١٣٩٢٦٠٦	١١٣٩٣٩٦	٤٤٥٩٨	١٠١٢٤٤-
العربية المتحدة الصناعية - دبس	٨٠٨٣٦٨	٧٥٩٠٩٣	٧٠٢٨٧٢	٦٣٢٠٧٦	١٠٥٤٩٦-	١٢٧٠١٧-
الشركة العامة للمغازل والمناسج	٩٧٤٤٥٥	٧٥٨٦٥٨	٩٥٧٥٤٤	٧٢١٢٠٠	١٦٩١١-	٣٧٤٥٨-
الشركة العامة لصنع السجاد	٢٩٥٠٥٤	٢٧٨٠٨٥	٢٨٤٤٢٨	٢٦٩٤٠٠	١٠٦٢٦-	٨٦٨٥-
شركة حمص للغزل والنسيج والصباغة	١٥١٠٩٤	١٢٨٦٠٧	٨٩٩٠	٥٤٠٦-	١٤٢١٠٤-	١٣٤٠١٣-
شركة حماة للخيوط القطنية	١٢٥٨٦٥٤	١١٧٤٤٧٨	١٢٨١٢٥٤	١١٧٠٩٤٨	٢٢٦٠٠	٣٥٣٠-
الشركة العامة للاصواف	٢٣٩٩٠٩	٢٢٠١٧٧	٢٥١٣٣٩	٢٣٠٦٩٦	١١٤٣٠	١٠٥١٩
الشركة السورية للغزل والنسيج	٤٤٣٣١٧	٤٧٣٣٢٤	٤٠٣١٩٠	٤٠٤٤٥٣	٤٠١٢٧-	٦٨٨٧١-
شركة الفرات للغزل	١٥٩٩٠٧٦	١٤٠٣٤٥٥	١٦٣٦٩١٤	١٧٩٢٢٠٧	٣٧٨٣٨	٣٨٨٧٥٢
شركة الشهباء للمغازل والمناسج	٣٦٦٠٥٨	٣٧٣٢٣٦	٤٢٦١١٩	٤١١٥١٥	٦٠٠٦١	٣٨٢٧٩
شركة زنوبيا لصناعة الالبسة الجاهزة الصناعية	٢١٩١٨٢	١٩١٤١٧	١٨٣٢٣٣	١٨٠٢٢٥	٣٥٩٤٩-	١١١٩٢-
شركة حلب للانسجة الحريرية - ساتكس	٢٥٨٩٠٩	٢٣٥٤٤٥	٢٤٩٣٧٨	٢٠٦٤٥٩	٩٥٣١-	٢٨٩٨٦-
الشركة العربية للملابس الداخلية	١٦٠٥٩٨	١٦١٢٨٠	١٦٢٣٧١	١٧١٠٩٠	١٧٧٣	٩٨١٠
شركة جبلة للغزل	٨١٣٤٠٤	٨٤٢٨٨١	٨١٣٤٠١	٦٦٤٤٩١	٣-	١٧٨٣٩٠-
الشركة العامة للصناعات الحديثة	٣٦٧٧٨٩	٣٢٠٢٦٥	٣٤٩٩١٠	٢٨٧٦١٠	١٧٨٧٩-	٣٢٦٥٥-
شركة الشرق للالبسة الداخلية	٤٥١٦٩٨	٣٥٨٥١١	٢٢٩٤٣٦	٢٧٢١٥٤	٢٢٢٢٦٢-	٨٦٣٥٧-
الشركة العامة لصناعة خيوط النايلون والجوارب	٢٠٦٧٠١	١٦٤٢٠٢	١٢٩٤٥٤	١٠٢٠٠٨	٧٧٢٤٧-	٦٢١٩٤-
شركة الوليد للغزل	١١٥٣١٩٠	١١٤٧٥٧٣	١٢٤١٧٣٧	١١٨١٣٦٨	٨٨٥٤٧	٣٣٧٩٥
الشركة السورية للالبسة الجاهزة (وسيم)	٣٤٠١٨٩	٢٧٣٥١٤	٣٧٥٠٢١	٢٨٥٠٣٨	٣٤٨٣٢	١١٥٢٤
الشركة العامة للغزل والنسيج - حلب الاهلية	٢٢٥٥٤٤	٢٠٤٥٢٥	١٧٥٤٣٠	١٤٤٠٤٨	٥٠١١٤-	٦٠٤٧٧-
الشركة العامة للخيوط القطنية بادلب	٢٢٩٧٦٩١	٢٣٣٦٣٨٣	٢٦٧٤٦٤٦	٢٥٨٤٧٠٥	٣٧٦٩٥٥	٢٤٨٣٢٢
نسيج اللاذقية	٦٥٩٤٢٣	٥٧٤٥٢٥	٤٢٨٣٧٤	٣٣٨٨٦١	٢٣١٠٤٩-	٢٣٥٦٦٤-
غزل الحسكة	٣١٠٩٦٩	٣٧٨٨٦١	١٨٧٥٣٤	٣٠٤٤٢٩	١٢٣٤٣٥-	٧٤٤٣٢-
حرير دريكيش	٥٠١٦	٥٢٠٤	١٩٧-	٢٧٧-	٥٢١٣-	٥٤٨١-
الشركة العامة للخيوط القطنية بالاذقية	٣١٣٩٩٢٢	٢٩٨٦٩٣٨	٢٨٠٢٧٨٣	٢٦٩٠٦٢١	٣٣٧١٣٩-	٢٩٦٣١٧-
شركة ادلب للغزل	١٠٢٦٩٦٤	٩٩١٠٣٤	١١٤٣١٩٨	١١٩٨٥٧٢	١١٦٢٣٤	٢٠٧٥٣٨
معمل غزول جبلة الجديد	٢٨٣٦٥٧٥	٢٨٥٩٨٣٤	٢٨٥٦٩٦٧	٢٦٩٨٦١٦	٢٠٣٩٢	١٦١٢١٨-
المجمـــوع	٢١٩٥٧٧٥٧	٢٠٨٤٢١٤٥	٢١٣٤٧٩٣٢	٢٤٠٧٦٥٠٣	٦٠٩٨٢٥-	٧٦٥٦٤٢-

نلاحظ من الأرقام الظاهرة أعلاه تراكم الخسائر وتفاقمها لدى معظم الشركات والمنشآت التابعة للمؤسسة العامة للصناعات النسيجية,و منها على سبيل الذكر لا الحصر:

- الشركة المتحدة الصناعية – دبس: بلغت خسارة هذه الشركة عام ٢٠٠٦ (١٠٥,٤٩٦)ألف ليرة سورية ،وقد ازداد العجز الذي تعاني منه في عام ٢٠٠٧ بما يعادل ٢٠.٤٠% عن عام ٢٠٠٦ ليصل إلى (١٢٧,٠١٧)ألف ليرة سورية.
- الشركة العامة للمغازل والمناسج: بلغت الخسائر فيها (١٦,٩١١)ألف ليرة سورية ، وقد تضاعف العجز فيها عام ٢٠٠٧ حوالي ٢١١.٥% ليصل إلى (٣٧,٤٥٨)ألف ليرة سورية.
- الشركة السورية للغزل والنسيج : بلغت خسارة هذه الشركة عام ٢٠٠٦ (٤٠,١٢٧)ألف ليرة سورية ,وقد ازداد العجز الذي تعاني منه في عام ٢٠٠٧ بما يعادل ٧١.٦٣% عن عام ٢٠٠٦ ليبلغ (٦٨,٨٧١)ألف ليرة سورية.
- شركة حلب للأنسجة الحريرية-ساتكس:بلغت الخسائر (٩٥,٣١)ألف ليرة سورية عام ٢٠٠٦ ،وقد تضاعف العجز فيها عام ٢٠٠٧ بحوالي ٢٠٤.١٢% عنه في عام ٢٠٠٦ ليبلغ (٢٨,٩٥٦)ألف ليرة سورية.
- الشركة العامة للصناعات الحديثة: بلغت الخسارة (١٧,٨٧٩)ألف ليرة سورية،وقد ازداد العجز فيها عام ٢٠٠٧ بما يقارب ٨٢.٦٤ % عن عام ٢٠٠٦ ليبلغ (٣٢,٦٥٥)ألف ليرة سورية.

وليست الخسارة هي المشكلة الوحيدة الذي تعاني منها منشآت القطاع العام الاقتصادي في سورية،بل هناك مؤشرات أخرى ذات أهمية تظهر مدى معاناة المؤسسات والشركات العامة[١] ،نذكر منها،انخفاض القيمة المضافة المتحققة ،وتدني نوعية المنتجات ،وسوء السياسات التسويقية ، وتضخم حجم العمالة وانعدام الإفصاح والنزاهة وضعف الحوكمة والشفافية داخل المؤسسات والشركات العامة.

وقد أثبتت الدراسات التي قام بها مركز المشروعات الدولية الخاصة في الدول النامية، أن من بين كل ثماني مؤسسات يديرها القطاع العام الاقتصادي، ثمة مؤسسة خاسرة، وأخرى بهامش ربحي ضئيل ، ومن دون أن ينال هذا القطاع ، أي تقييم نقدي واقعي صادق وبناء[٢].

---

[١] نهاد خليل ،محمود أبو حميد، محمود داوي ،حمود دير الزوراوية،مرجع سبق ذكره، ص٤٤-٤٥.

[2]Sullivan. John, " Corporate Governance Trends In Emerging Markets" ,Center for International Private Enterprise, Washington, 2004. P.23.

وعند إسقاط هذه الأرقام على القطاع العام الاقتصادي في سورية - بعد استبعاد قطاع الصناعات الاستخراجية- تظهر النتائج أكثر سوءاً، إذ بلغ عدد الشركات الخاسرة حوالي (٥٥)شركة في القطاع العام الصناعي وحده في عام ٢٠٠٦، وبلغ هذا العدد عام ٢٠٠٧ حوالي(٥٧) شركة[١].

ولا شك أن خسارة القطاع العام الاقتصادي ليست ناتجة عن بنية هذا القطاع ذاته ، بل هي تجلياً لغياب منظومة فعالة لعمل مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي مشابهة لمنظومة عمل الشركات الخاصة المساهمة الحديثة. والتي يتوافر فيها هيئات وهياكل إدارية وتنظيمية ومالية تحقق أهداف الرقابة والشفافية اللازمة، وهذه المنظومة هي لب وجوهر الحوكمة.

فغياب الحوكمة يؤدي إلى نقص تنظيم هذا القطاع وإدارته بشكل منهجي وعقلاني. واستمرار استنزافه للمال العام وضعف تحقيق التنمية الاجتماعية والبشرية والاقتصادية الشاملة داخل مؤسساته وشركاته، وهو ينعكس بوضوح من خلال الافتقار إلى النزاهة في عمل هذا القطاع ، وعدم تحقق أسس الشفافية والإفصاح داخله ،وعدم قدرته على مواكبة التطور الاقتصادي العالمي[٢].

ويؤكد تقييم صندوق النقد الدولي والبنك الدولي أن سبب تراكم خسائر القطاع العام الاقتصادي ُيعزى إلى ضعف تطبيق مبادئ الحوكمة ، وينعكس ذلك سلباً على الوضع الاقتصادي المالي والنقدي للمؤسسات والشركات العامة وعلى شرائح المجتمع ، وبهذا أصبح الخروج من مأزق الأزمات المتراكمة التي يعاني منها هذا القطاع هو إعادة تنظيم دوره من خلال إدخال الأنظمة الاقتصادية الحديثة وفي مقدمتها الحوكمة،بهدف دعم دور الأطراف المختلفة داخل القطاع العام الاقتصادي وخارجه وتفعيل قابلية المساءلة وأسس المحاسبة فيه[٣].

---

[١] النشرة السنوية عن الإنتاج والناتج والتكاليف والفائض والعجز في القطاع العام الصناعي لعامي ٢٠٠٦-٢٠٠٧،المكتب المركزي للإحصاء،دمشق ٢٠٠٩.

[٢] مصطفى . بشير، مرجع سبق ذكره،٢٠٠٥.ص.٣

[3] Shkolnikov. Aleksandr & Sullivan. John," Conditions for International Lending ",Alternatives to Current IMF and World Bank Loan Programs, Center for International Private Enterprise, Washington,2008. P.16

- **ثانياً: مدى إمكانية حوكمة مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي في سورية في ظل مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD:**

استعرضنا في الفصل الأول مبادئ حوكمة الشركات كما وضعتها بعض المنظمات الدولية وفي مقدمتها البنك الدولي وصندوق النقد الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية , وسنتناول في هذا الفصل مدى تطبيق مبادئ الحوكمة في مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي في سورية, وقد قمنا بالاقتداء بمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD لحوكمة الشركات المملوكة للدولة بوصفها مرجعاً لمبادئ حوكمة القطاع العام الاقتصادي في القطر في ظل القوانين واللوائح المعمول بها .

ولما كانت هذه المبادئ تتصف بالعمومية والشمول ,فإننا سنحاول بيان مدى تطبيق هذه المبادئ على المؤسسات والشركات العامة في سورية من خلال المقومات الأساسية لكل مبدأ ، وتنقسم هذه المبادئ إلى ست مجموعات رئيسة :

١ .الإطار التنظيمي والقانوني.

٢ .حقوق المساهمين.

٣ .المعاملة المتساوية لحملة الأسهم .

٤ .العلاقات مع الأطراف ذات المصالح.

٥ .الشفافية والإفصاح.

٦ .مسؤوليات مجالس الإدارة.

١- الإطار التنظيمي والقانوني:

يقصد بالإطار التنظيمي والقانوني للقطاع العام الاقتصادي، البيئة التشريعية والإدارية الناظمة لشؤون مؤسسات وشركات هذا القطاع ،ويتمثل هذا الإطار عموماً بمجموعة من القوانين والتشريعات والأنظمة التي تمكن الوحدات التنظيمية من أداء أعمالها وتوزيع المسؤوليات والسلطات الممنوحة لها بما يضمن سير الأعمال داخل هذا القطاع بالكفاءة المطلوبة.

وتؤلف هذه القوانين والإجراءات فيما بينها نظاماً متكاملاً يتم من خلاله تحديد المهام والوظائف الناظمة للعلاقات والاتصالات الرابطة لأعمال الأفراد والمجموعات معاً داخل الشركة العامة أو المؤسسة العامة .

ويمثل الإطار التنظيمي في القطاع العام الاقتصادي العلاقة بين الوحدات الإدارية داخل المؤسسة أو الشركة من قطاعات وإدارات وأقسام والتي يتم تشكيلها بناءً على رؤية المؤسسة أو الشركة في تحقيق أهدافها .

ويعتبر وضع الإطار التنظيمي الملائم لعمل مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي وتعديله ليتلاءم مع المتغيرات الاقتصادية العالمية، وإدخال الجديد والحديث فيه، من أهم مبادئ الحوكمة .

حيث تؤكد مبادئ الحوكمة على أن وجود إطار تنظيمي فعّال لمؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي يضمن توافر النزاهة والشفافية في علاقات الوحدات التنظيمية مع بعضها البعض ومع البيئة الاقتصادية التي تقدم مدخلات هذا القطاع وتستهلك مخرجاته [١]،كما أن هذه البنية التنظيمية تعمل على توفير الموارد اللازمة لتحقيق أهداف المؤسسات والشركات العامة .

وتفرض الحوكمة وضع الإطار التنظيمي والتشريعي والقانوني الملائم لمؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي بما يساعد على حسن إدارة هذه القطاع وزيادة فاعليته بطريقة تمكّنه من رفع الإنتاجية والارتقاء بالنوعية وزيادة العائد وتجنب الازدواجية في المهام ، وتضارب المصالح ،وبالتالي ضمان سير الأعمال بالمرونة اللازمة.

ويوضع الإطار التنظيمي الداخلي عادةً على شكل خريطة تنظيمية توضح سير الأعمال داخل المؤسسة أو الشركة وانسياب السلطة فيها من أعلى إلى أسفل الهيكل التنظيمي، ويختلف حسب حجم الشركة أو المؤسسة، ونشاطها،وشكلها القانوني، ودرجة التخصص فيها، وغيرها من العوامل التي تؤثر في بنية الهيكل التنظيمي بحد ذاته، فالهيكل التنظيمي للشركة الإنتاجية يختلف عنه للشركة الخدمية ،وكلما كانت طبيعة عمل المؤسسة أو الشركة محدودة كلما كان الهيكل التنظيمي بسيطاً وبالعكس.

وتمثل الخطوط الرأسية في الإطار التنظيمي للمؤسسة العامة أو الشركة العامة خطوط السلطة المباشرة،أو بمعنى آخر العلاقات الرأسية التي تظهر مرور الأوامر والتعليمات بنفس التسلسل نزولاً ، وسير التقارير والاستفسارات صعوداً على نفس الخـط.

---

[1] Sullivan. John, " Corporate Governance Trends In Emerging Markets" ,IBID ,P.27.

وغالباً ما يرأس الإطار التنظيمي للمؤسسة العامة أو الشركة العامة مجلس الإدارة الذي يضع الأهداف ويرسم الخطط ويعطي الصلاحيات والسلطات للمستويات الأدنى، ويكون بعد ذلك المدير العام الذي يختص بالإشراف على تنفيذ قرارات مجلس الإدارة وإدارة سير الأعمال في المؤسسة والشركة ،وتوجيه الإدارة التنفيذية، بعد ذلك تأتي الإدارة التنفيذية التي تختلف حسب طبيعة عمل المؤسسة أو الشركة،وتتمثل الإدارة التنفيذية بمديريات مختصة يرأس كل مديرية منها مدير يتبع مباشرة للمدير العام، وهو يمثله في المديرية التي يرأسها وله الحق في تفويض بعض من مهامه ومسؤولياته إلى بعض مرؤوسيه ، على أن يكون المسؤول الأول عن نشاطات هذه الدائرة ونتائجها أمام الإدارة العليا المتمثلة بمجلس الإدارة والمدير العام .

وفي سورية ، تم العمل على وضع الإطار التنظيمي والإداري للمؤسسات والشركات العامة بموجب المرسوم التشريعي رقم ١٨ لعام ١٩٧٤ وتعديلاته ،ومن ثم تعددت المحاولات لتطوير هذا الإطار وإصلاح البيئة التشريعية والتنظيمية للقطاع العام عموماً،ومنها المحاولة التي جرت في عام ١٩٩٤ بموجب المرسوم التشريعي رقم ٢٠ بفصوله الستة الذي تم وضعه في ظل اقتصاد مركزي والذي عمل على تعريف المؤسسات والشركات العامة ووضع النقاط الأساسية للإطار التنظيمي والقانوني لهذه المؤسسات والشركات وتنظيم إدارتها وماليتها[١].

وعلى الرغم من إيجابية النقاط التي أثارها المرسوم ٢٠، إلا أنه بقي يعكس نظام التخطيط المركزي الشامل ويترجم الفلسفة الاشتراكية التي كان يتبناها النظام وينزع من خلالها إلى إلغاء القطاع الخاص والاعتماد كلياً على القطاع العام في قيادة النمو الاقتصادي.

وقد استطاعت العديد من القوانين والمراسيم الصادرة آنذاك الإبقاء على الشركة كوحدة أساسية لاتخاذ القرارات المختلفة وإعطاء المدير العام أوسع الصلاحيات لتحقيق الأهداف الموضوعة ضمن مجلس الإدارة أو اللجنة الإدارية ، إلا أن وجود مؤسسة عامة مختصة أدى إلى انتزاع جزء من صلاحيات إدارة الشركة العامة عن طريق وضع خطط واتخاذ قرارات وإجبار الشركة على تنفيذها، أو عدم السماح بتنفيذ بعض القرارات المتخذة من قبل الشركة إلا بعد الحصول على موافقة المؤسسة .

وهذا من شأنه الإخلال بمبدأ أساسي من مبادئ الإدارة وهو إعطاء صلاحيات تعادل المسؤوليات،إذ أن إدارة الشركة ستقترح الحلول لما تواجه من مشكلات بانتظار موافقة المؤسسة التي ستتحمل المسؤولية دون معرفة ميدانية حول ظروف القرارات المطلوب اتخاذها ، وكثيراً ما يتسرب الفساد من هذه النقطة فتضع الإدارة اقتراحات غير منطقية ضمن صيغ مضللة فتقود المؤسسة إلى قرارات خاطئة قد تخدم مصالح خاصة في الشركة أو المؤسسة [٢]، بل إن ذلك قد يخلي الإدارة من مسؤولياتها من خلال امتناعها عن اتخاذ القرارات في الوقت المناسب ، أو انتظار الاقتراحات والحلول التي تضعها المؤسسة العامة.

وكثيراً ما تخشى المؤسسة العامة اتخاذ القرار وتحمل المسؤولية فترفع القضية إلى الوزير المختص الذي قد يستفرد بالقرارات ويستأثر بها، وغالباً ما يعتمد على اقتراحات المؤسسة العامة التي قد تكون ملغومة وتحمل في طياتها بعض التضليل والتلاعب.

---

[١] المرسوم التشريعي رقم ٢٠، دمشق١٨-٩-١٩٩٤.

[٢] بشير . مصطفى، مرجع سبق ذكره،.ص٠٩.

كما أن إحالة بعض القضايا إلى الوزير المختص يؤدي في كثير من الأحيان إلى إصداره تعميمات تعيق سير الأعمال وتدخل في صلاحيات الشركة ومديرها العام أساساً ،وكثيراً ما يعجز الوزير عن اتخاذ بعض القرارات التي تتطلب عرضها على رئاسة مجلس الوزراء ،والتي بدورها قد تصدر تعليمات تعطل نصوص قانونية وتتعارض مع صلاحيات الجهات المختصة.

والمشكلة ليست فقط في تهرب المدير من المسؤولية واعتياده على سؤال السلطات الأعلى طالباً التوجه بالقرار المناسب الذي يدخل أصلاً في صلب صلاحياته لتسيير الشركة التي يديرها في جو من المركزية الشديدة،وإنما ايضاً في الجهات العليا التي اعتادت أن يلجأ إليها المدير طالباً التوجيه, فتقوم هذه الجهات بممارسة نفوذها ووصايتها الكاملة على الإدارات الأدنى ، ومن ثم تعطيل القرارات أو اتخاذ إجراءات لا تخدم المصلحة الحقيقية للمؤسسة أو الشركة العامة والقطاع العام ككل.

ويعزى سبب هذه التبعية الشديدة في عمل القطاع العام الاقتصادي إلى تأثر إدارة القطاع العام بالفلسفة الإدارية التي كانت تمليها طبيعة النظام السياسي والهيكل التنظيمي للدولة وما شهده من التحول التدريجي نحو المركزية فقد تسلم المشير عبد الحكيم عامر سلطات مطلقة في الإقليم السوري أيام حكم الجمهورية العربية المتحدة، كما تولت القيادة القطرية لحزب البعث العربي الاشتراكي ومجلس قيادة الثورة السلطات التشريعية والتنفيذية معاً في الفترة التي تلت الثامن من آذار عام ١٩٦٣، حيث تم وضع نظاماً إدارياً يشابه النظام الألماني الديمقراطي الذي كان يعتمد نظام التخطيط المركزي الشامل الذي كان مطبقاً في تلك الفترة، وقد تبنى النظام المقترح المركزية الشديدة [١]وحصر كافة السلطات التنفيذية بيد رئيس مجلس الوزراء الذي ترأس عدة مجالس أخرى ،كمجلس التخطيط الأعلى والمجلس الزراعي الأعلى والمجلس الأعلى للاستثمار وغيرها.

وقد أعطى منهج التخطيط المركزي الشامل هذا هيئة تخطيط الدولة صلاحيات واسعة لإعداد الخطط طويلة الأجل والمتوسطة الأجل والقصيرة الأجل أيضاً،ورفعها إلى المجلس الأعلى للتخطيط لاتخاذ لقرارات التخطيطية المناسبة والتي تشكل محددات سلوك الإدارة في كافة مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي.

وتفرض مركزية التخطيط تحول المجتمع بأسره إلى مشروع كبير يختص جزء من مشروعاته وشركاته بوظيفة الإنتاج (مثل المؤسسة العامة للإسمنت ومواد البناء) وتتلقى هذه الشركات تعليماتها من جهات عليا، وتختص شركات أخرى بوظيفة التسويق وبيع وتوزيع المنتجات (مثل عمران الخاصة بتوزيع مواد البناء)،وشركات أخرى تختص بالشراء (مثل تافكو وآليات).

---

[١] كاظم.محسن،"مبادئ الاقتصاد النظرية والتطبيق" ،دار المعرفة للطباعة والنشر والإعلان، الكويت ١٩٨٦.ص.١٥٦.

وقد نتج عن هذا النهج إلى الفصل بين شركات الإنتاج وبين تأمين مستلزماتها ، وكذلك وهو الأهم الفصل بين شركات الإنتاج والأسواق التي يجب أن تبيع فيها منتجاتها، مما جعل الإنتاج عموماً غير ملائم لحاجات السوق من حيث المواصفات والتكاليف ، وبالتالي تكدست المنتجات وتعذر تصريفها وتسويقها، خصوصاً مع انخفاض الجودة وانخفاض الطلب عليها وانعدام العمل على تطوير خطوط الإنتاج ومراعاة آلية السوق ومتطلبات الزبائن وخطط المنافسين وهو بدوره أدى إلى عدم قدرة مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي على الصمود في المعركة التنافسية وتحقيق الأرباح والأهداف المنشودة.

ويعتبر هذا النظام الشمولي في الإدارة والتخطيط والتنظيم من أهم أسباب تفشي الفساد وانتشار البيروقراطية وتأخير صدور القرارات داخل المؤسسات والشركات العامة .

إذ أدى هذا الهيكل التنظيمي الهرمي شديد المركزية إلى تكريس التبعية الإدارية ، كتبعية الشركات العامة إلى مؤسسات عامة وتبعية المؤسسات العامة إلى الوزارات المختصة ومن ثم إلى الإدارة العليا للدولة متمثلة برئاسة مجلس الوزراء أو هيئة تخطيط الدولة وغيرها ، وهو بدوره أدى إلى تقليص دور الإدارة الفعلية وعدم قدرتها على اتخاذ القرار، والافتقار إلى أسس التحديث والتطوير والتجديد ومنعها في بعض المؤسسات والشركات العامة تحقيقاً لغايات ذوي المصالح ، بالإضافة إلى عدم الانخراط في الحاجات الواقعية لمؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي، وضعف الرقابة الداخلية نتيجة عدم استقلال الأجهزة الرقابية وتبعيتها لجهات وصائية عليا .

ولعل الطابع السياسي الذي رافق نشوء القطاع العام جعل مسألة تعين الكوادر القيادية في هذا القطاع موضوعاً سياسياً من الدرجة الأولى، إذ أن هذا القطاع يضم جزءاً هاماً من الطبقة العاملة في سورية،إلا أن إدارات هذا القطاع يتم تعيينها حسب الولاء السياسي للأفراد وتنفيذاً لسياسات حزبية معينة[1].

وقد أدت هذه السياسة المعتمدة في توزيع المناصب القيادية في مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي، إلى افتقار إدارة هذا القطاع إلى المؤهلات العلمية المناسبة والخبرات الضرورية اللازمة لتسيير شؤون المؤسسة أو الشركة العامة نتيجة عدم إعطاء الثقة لأصحاب الكفاءة ووضع الشخص الغير مناسب في المكان الغير مناسب لاعتبارات تتعلق بولائه وإخلاصه للحكومة وتحقيقاً لمصالح أصحاب القرار الشخصية أو نتيجة لعدم امتلاكهم لآليات داخلية للفرز والاختيار الصحيح ، مما أدى إلى إضعاف مراكز الإدارة وجعلها عرضة للفساد الإداري وللاستسلام للحاشية التي تحيط بالمدراء،ومن ثم رفع اقتراحات أو صدور قرارات لا تحقق مصلحة الشركة أو تصب في مصلحة بعض المنتفعين والمتنفذين داخلها.

وفي عام ٢٠٠٥ تم صدور القانون رقم ٢ والذي يعتبر خطوة هامة على طريق إصلاح الإطار التنظيمي والإداري للقطاع العام الاقتصادي في سورية.

---

[1] القاضي. حسين ،"الإدارة الرشيدة للقطاع العام الاقتصادي" ،مرجع سبق ذكره،ص.٥.

وعلى الرغم من أن القانون ٢ اعتمد على المنهج المتبع في المراسيم السابقة في تبويبه وبعض أحكامه إلا أنه حمل بين طياته تعديلات أساسية ساهمت في إلغاء المرسوم التشريعي رقم ٢٠ ,كما ألغى القانون بصدوره جميع التعليمات والبلاغات والقرارات المخالفة لأحكامه اعتباراً من تاريخ نفاذه[١]، واستطاع أن يحدد أهم المبادئ الداعمة لقيام الإطار التنظيمي الملائم لحوكمة مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي.

فقد فرضت المادة ٦ من هذا القانون الفصل بين منصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير العام، وجاء فيها أن تتم إدارة المؤسسة العامة من قبل[٢] :

١. مجلس الإدارة .
٢. المدير العام.

بينما نصت المادة ١٩ من هذا القانون على تولي إدارة الشركة العامة من قبل :

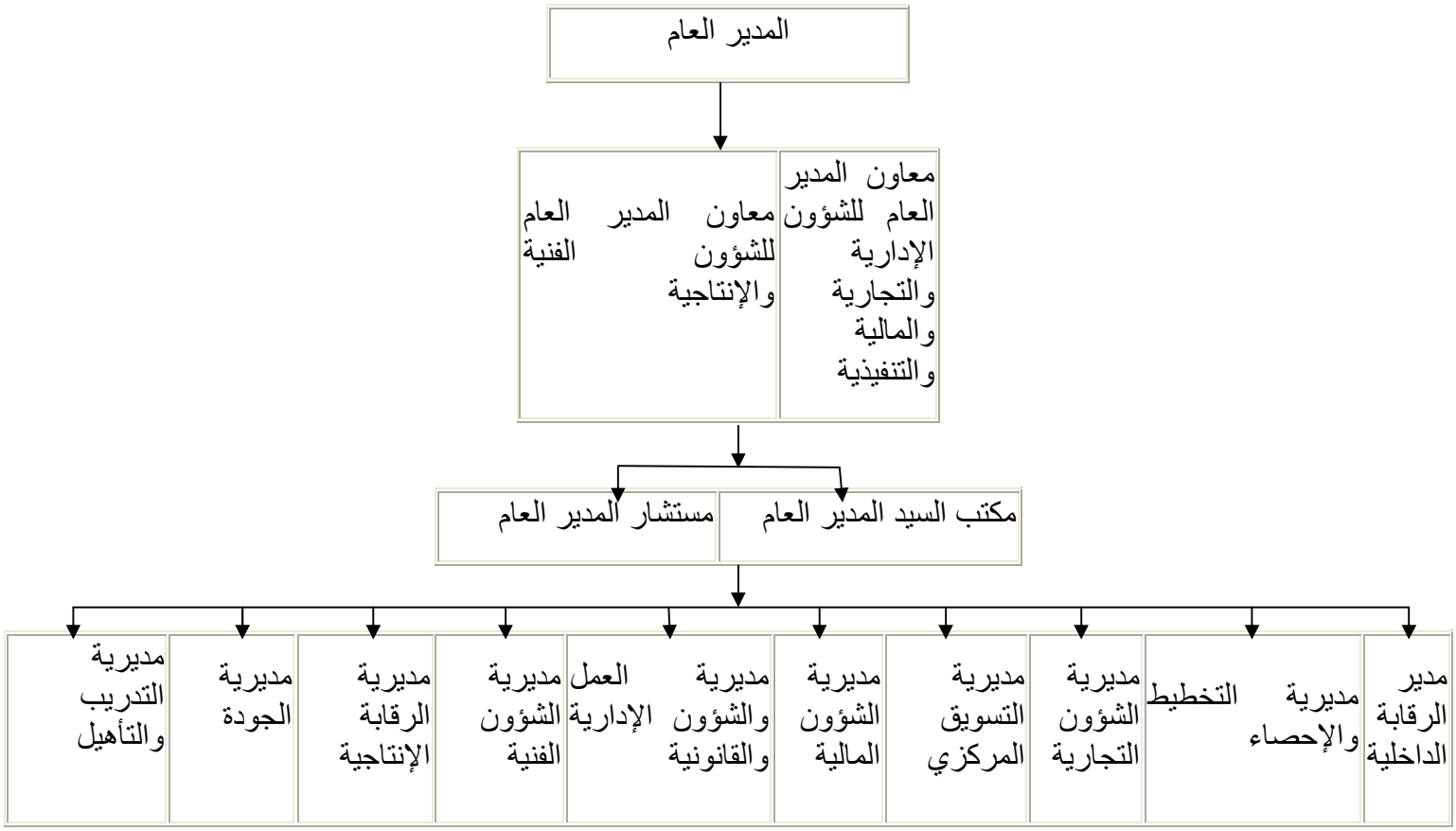
١. لجنة إدارية.
٢. مدير عام.

و بناءً عليه يرأس الإطار التنظيمي للمؤسسة العامة في سورية مجلس الإدارة أولاً، و المدير العام للمؤسسة ثانياً ، بينما يرأس الإطار التنظيمي للشركة العامة اللجنة الإدارية أولاً ،والمدير العام للشركة ثانياً، بعد ذلك تأتي الإدارة التنفيذية التي تختلف حسب طبيعة عمل كل مؤسسة أو شركة،وتتمثل بالمديريات المختصة كمديرية العمل والشؤون الإدارية والقانونية ، ومديرية الشؤون المالية ، ومديرية التخطيط و الإحصاء ، ومديرية الرقابة الإنتاجية، ومديرية الرقابة الداخلية، وغيرها .

فعلى سبيل المثال ،تضم المؤسسة العامة للصناعات النسيجية عشرة مديريات هي : مدير الرقابة الداخلية- مديرية التخطيط والإحصاء - مديرية الشؤون التجارية- مديرية التسويق المركزي- مديرية الشؤون المالية- مديرية العمل والشؤون الإدارية والقانونية- مديرية الشؤون الفنية -مديرية الرقابة الإنتاجية- مديرية الجودة -مديرية التدريب و التأهيل.

وكمثال على ذلك نعرض فيما يلي الإطار التنظيمي الداخلي للمؤسسة العامة للصناعات النسيجية:

[١،٢] القانون ٢ ،قانون المؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة ،دمشق، ٩-١-٢٠٠٥.



وتنص المادة ٩ من القانون ٢ لعام ٢٠٠٥ أن النظام الداخلي للمؤسسة العامة يصدر بقرار من الوزير بما يتفق والمهام المحددة لها، وكذلك الحال بالنسبة لأنظمة التخزين والتوزيع ، والمستودعات، وأنظمة العمليات والدعاية و الإعلان، وذلك بالنسبة للمؤسسة العامة والشركات العامة والمنشآت العامة التابعة لها [١].

إلا أن الواقع جاء مناقضاً لذلك في كثير من الأحيان ،وبقيت الكثير من الأنظمة المشمولة بموجب القانون دون تغيير بعد صدوره.

كما نص القانون على صدور القواعد المالية الخاصة بعمل المؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة الخاضعة لأحكام هذا القانون بما لا يتعارض مع القوانين والأنظمة المالية النافذة بقرار من الوزير.

أما فيما يخص الشركة أو المنشاة العامة ، فقد جاء في المادة ٢٤ من القانون ٢ على أنه يصدر بقرار من الوزير المختص[٢]:

[١،٢] القانون ٢ ،قانون المنشآت والمؤسسات العامة،دمشق، ٩-١-٢٠٠٥.

١ -النظام الداخلي للشركة العامة أو المنشأة العامة بما يتفق والمهام المحددة لها.

٢ - تسمية أحد المدراء في الشركة العامة أو المنشأة العامة معاونًا للمدير العام إضافة إلى عمله.

وقد جاء في المادة ٧ من القانون ٢ لعام ٢٠٠٥ في الفقرة ب [١] على تعيين المدير العام للمؤسسة العامة بمرسوم يُحدد فيه أجره وتعويضاته ويكون عضواً في مجلس الإدارة ومسؤولاً أمام المجلس وأمام الوزير.

ويتم تعيين معاون المدير العام والمديرين في المؤسسة العامة فإنه يتم بقرار من الوزير بناءً على اقتراح المدير العام، وضمن الشروط المنصوص عليها في القوانين والأنظمة النافذة حسب ما جاء في الفقرة ج من نفس المادة.

أما فيما يخص الشركة العامة أو المنشأة العامة التابعة لمؤسسة عامة ،فقد جاء في المادة ٢٠ الفقرة ب[٢]من القانون ٢ أنه يتم تعيين المدير العام للشركة العامة أو المنشأة العامة التابعة لمؤسسة عامة بقرار من رئيس مجلس الوزراء يُحدد فيه أجره وتعويضاته.

ويتم تعيين المدراء في الشركة العامة أو المنشاة العامة التابعة لمؤسسة عامة وفق القوانين والأنظمة النافذة كم تنص الفقرة ج من نفس المادة.

أما بالنسبة للشركات العامة غير التابعة لمؤسسة عامة ،فقد نصت المادة ٢٣ من القانون ٢ في الفقرة ب[٣]على تعيين المدير العام للشركة العامة بمرسوم يُحدد فيه أجره وتعويضاته ويكون عضوًا في اللجنة الإدارية ومسؤولاً أمام اللجنة وأمام الوزير.

وتنص الفقرة ج من نفس المادة في أن المدراء في الشركة العامة غير التابعة لمؤسسة عامة يتم تعيينهم وفق القوانين والأنظمة النافذة .

وُيعتبر القانون ٢ لعام ٢٠٠٥ هو المحور الأساسي في وضع الإطار التنظيمي والتشريعي لعمل المؤسسات والشركات العامة ، وذلك من خلال تطوير عملها بما يعطي المسؤولين فيها السلطة القانونية والتشريعية اللازمة لتسيير شؤون القطاع العام وتطويره وتنميته وتنظيم أعماله وتنسيق فعالياته.

حيث يتم توزيع المهام وتحديد السلطات من قبل المدير العام على جميع مدراء المديريات على أن يبقى كل مدير مسؤولاً عن نشاطات هذه المديرية ونتائجها أمام الإدارة العليا المتمثلة بالمدير العام أولاً وبمجلس الإدارة ثانياً .

[١-٢-٣] القانون ٢ ،قانون المنشآت والمؤسسات العامة،دمشق، ٩-١-٢٠٠٥.

وقد أوردت المادة ١٣ من القانون ٢ لعام ٢٠٠٥ صلاحيات المدير العام للمؤسسة العامة كالتالي[١] :

١ -تنفيذ قرارات مجلس الإدارة.

٢ -إدارة المؤسسة العامة وتطوير أساليب العمل فيها وتدعيم أجهزتها.

٣ - ممارسة حق التعيين وفق الأحكام الواردة بهذا الشأن في القوانين والأنظمة النافذة.

٤ - ترفيع ونقل وندب العاملين في المؤسسة العامة في حدود القوانين والأنظمة النافذة.

٥ - منح المكافآت التشجيعية في حدود الاعتمادات المرصدة وفرض العقوبات بالنسبة للعاملين فيها في حدود القوانين والأنظمة النافذة.

٦ -تفويض معاوني المدير العام والمديرين ببعض اختصاصاته.

٧ -الإشراف على أعمال الشركات العامة والمنشآت العامة التابعة للمؤسسة العامة ورقابتها

وجاء في الفقرة أ من المادة ١٤على تمتع المدير العام للمؤسسة العامة في حدود القوانين والأنظمة النافذة بالصلاحيات في إدارة شؤون المؤسسة العامة ويكون مسؤولاً أمام مجلس الإدارة وأمام الوزير عن حسن سير العمل فيها[٢].

كما جاء في الفقرة ب من نفس المادة بتسمية أميناً لسر مجلس الإدارة أو اللجنة الإدارية حسب الحال من قبل المدير العام للمؤسسة العامة أو الشركة العامة التي لا تتبع لمؤسسة عامة من العاملين فيها على أن تضاف مهامه إلى النظام الداخلي لتلك الجهة.

أما الشركة العامة أو المنشأة العامة فقد نصت المادة ٢٧ من القانون ٢ لعام ٢٠٠٥ على الصلاحيات التي يتمتع بها المدير العام للشركة العامة أو المنشأة العامة (حسب الحال) ،وهي كالآتي[٣]:

١. تنفيذ قرارات مجلس إدارة المؤسسة العامة أو اللجنة الإدارية.

٢. إدارة الشركة العامة أو المنشأة العامة وتطوير أساليب العمل فيها وتدعيم أجهزتها.

٣. ممارسة حق التعيين وفق الأحكام الواردة بهذا الشأن في القوانين والأنظمة النافذة.

٤. ترفيع ونقل وندب العاملين في الشركة العامة أو المنشأة العامة في حدود القوانين والأنظمة النافذة.

٥. منح المكافآت التشجيعية في حدود الاعتمادات المرصدة وفرض العقوبات بالنسبة للعاملين فيها في حدود القوانين والأنظمة النافذة.

[١،٢،٣] القانون ٢ ،قانون المنشآت والمؤسسات العامة،دمشق، ٩-١-٢٠٠٥.

٦. تفويض معاون المدير العام والمديرين فيها ببعض اختصاصاته.

٧. الإشراف على أعمال الوحدات الاقتصادية التابعة للشركة العامة أو المنشأة العامة ورقابتها.

٨. تقديم تقارير ربع سنوية وسنوية حول تنفيذ خطط الشركة العامة أو المنشأة العامة وعن مركزها المالي إلى مجلس إدارة المؤسسة العامة أو اللجنة الإدارية.

كما نصت المادة ٢٨من نفس القانون على تمتع المد ير العام للشركة العامة أو المنشأة العامة في حدود القوانين والأنظمة النافذة بالصلاحيات في إدارة شؤونها ويكون مسؤولاً أمام المدير العام للمؤسسة عن تنفيذ الخطة وحسن سير العمل[١].

وترى الباحثة أن القانون ٢ لعام ٢٠٠٥ استطاع إعطاء المرونة والاستقلالية للمؤسسات والشركات العامة ذات الطابع الاقتصادي في إدارتها، وتطوير مستوى إنتاجها وخدماتها ورفع سويتها وزيادة المردود والإنتاجية داخلها.

وترى الباحثة أن القانون ٢ لعام ٢٠٠٥ جاء إلى حد ما متوافقاً مع متطلبات الحوكمة ومبادئها ،ومن أهم التغيرات التي نص عليها هذا القانون :

أ - إجراء تعديلات على الإطار التنظيمي للمؤسسات والشركات العامة بما في ذلك تسمية رئيس مجلس إدارة المؤسسة العامة من غير العاملين فيها.

ب - أضيفت لصلاحيات الوزير في المادة التاسعة من القانون[٢]، إصداره لما يلي:

- النظام الداخلي للمؤسسة العامة بما يتفق مع المهام المحددة لها.

- القواعد المالية الخاصة بعمل المؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة الخاضعة لأحكام هذا القانون بما لا يتعارض مع القوانين والأنظمة المالية النافذة وبمقتضى هذه المادة تم اختصار حلقة من الحلقات الإدارية.

ج - أجاز القانون في المادة ١٩ صرف ١٠% كحد أقصى من الأرباح السنوية الصافية للعاملين في المؤسسات العامة والشركات العامة[٣].

د- - أجاز القانون في مادته ٣٤ للمؤسسات العامة والشركات العامة تجاوز نسبة ٢% كمكافآت تشجيعية من كتلة الرواتب والأجور المقطوعة[٤] بما لا يتجاوز ٤%.

إلا أن العديد من التعديلات والتحديثات التي جاء بها القانون بقيت دون تنفيذ وبقي العمل داخل القطاع العام وفق البلاغات والتعميمات الصادرة قبل صدور القانون أو بعده وكانت في كثير من الأحيان مخالفة للقانون نفسه.

[١،٢،٣،٤] القانون ٢ ، قانون المؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة ،دمشق، ٩-١-٢٠٠٥.

كما أن القانون وعلى الرغم من كافة الصلاحيات التي منحها والمسؤوليات التي خولها للإدارة التنفيذية،لم يستطع تحقيق النتائج المأمولة ،إذ لا تزال مجالس الإدارة تشارك المدير العام في قراراته وتتدخل في صلب اختصاصه،كما أن الكثير من القرارات التنفيذية لا تصبح سارية المفعول إلا بعد عرضها على مجلس الإدارة والحصول على موافقته بموجب تعميمات وبلاغات صادرة عن الوزير المختص أو رئاسة مجلس الوزراء أو غيرها من الجهات الوصائية ،مما يعني إلغاء الكثير من النصوص القانونية والحد من صلاحيات الإدارة التنفيذية الوسطى والدنيا في كافة القطاعات والمديريات.

ولعل توفير الموارد اللازمة لعمل المشروع تعتبر من أهم عوامل الإطار التنظيمي اللازمة لضمان سير الأنشطة وتحقيق الأهداف المرسومة ، إلا أن الكثير من شركات القطاع العام تفتقر إلى الموارد البشرية المؤهلة للعمل مع التكنولوجية أو تطويرها ،مما يؤدي إلى تعطيل الطاقات الإنتاجية المتاحة وتعطيل العمل على تحديثها ،وعدم قدرة مؤسسات وشركات القطاع العام على المنافسة في الأسواق المحلية أو العالمية ومواكبة التطور الحاصل في عصر العولمة والتقانة.

ولا تقتصر المشكلة في الافتقار إلى الموارد البشرية المؤهلة داخل القطاع العام الاقتصادي، وإنما أيضاً في نقص التمويل اللازم للمؤسسات والشركات العامة .

فالشركة العامة بحاجة إلى رأس مال عامل يكفي للحصول على المواد الأولية ومستلزمات الإنتاج الأخرى، وتخزينها بالحدود اللازمة لتشغيل المشروع،سيما أن بعض هذه المستلزمات تستورد من الخارج.

ويضاف إلى ذلك تأمين السيولة اللازمة لتمكين الشركة من البيع لأجل, وكذلك تأمين المال اللازم لتأمين الخدمات ودفع رواتب وأجور العاملين ، وإذا لم تكن الأموال اللازمة لتأمين رأس المال العامل غير متوفرة في المشروع فلا بد من اللجوء إلى الاقتراض ، وتكبد فوائد تؤدي بدورها إلى زيادة تكاليف الإنتاج ، وإضعاف قدرة الشركة على المنافسة مع الشركات الأخرى التي تعتمد على نفسها في تمويل رأس المال العامل.

وإن عدم تحقق الاستقلالية المالية والإدارية داخل مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي ، يتنافى مع قواعد الحوكمة التي ينص عليها صندوق النقد الدولي والتي تنص على ضرورة توفير الاستقلال التام المالي والإداري للشركات ،مع ضمان الشفافية اللازمة في البيانات النقدية والمالية[١].

كما يتعارض ذلك مع المبدأ الأول من مبادئ الحوكمة الناظم للسياسات المالية وفق تصنيف صندوق النقد الدولي ، والذي ينص على ضرورة ضبط الإجراءات الخاصة بتنفيذ ومتابعة النفقات العامة وكذلك جمع الإيرادات العامة بحيث تكون محددة بكل وضوح[٢].

[1,2] Abdel Shahid.Shahira,IBID, Working Paper.P.9.

وينعكس ذلك من خلال تجنب الاستثمار داخل الشركات العامة ،حتى في حال سماح الأنظمة القانونية بذلك، وعدم إقراض هذه الشركات من قبل القطاع الخاص وأصحاب الأموال، وتظهر مشكلة التمويل المالي للشركات العامة في القطاع العام الاقتصادي بشكل خاص من خلال صعوبة الحصول على قروض من صندوق الدين العام التابع لوزارة المالية أيضاً لشراء أصولها الثابتة ، إذ يقوم الصندوق بتحصيل فوائد على هذه الشركات ،مما يزيد من أعبائها ويضعف سيولتها النقدية ، سيما أن هذه الفوائد تعتبر جزءاً من التكاليف الإدارية والمالية التي تخفض قيمة الأرباح ، بخلاف الشركات الخاصة التي لا تسجل أية فائدة على رأس المال المملوك[١].

كما أن عدم كفاية رأس المال يثير مشكلة أخرى وهي التشابكات المالية بين شركات القطاع العام الاقتصادي، إذ أن تعقد إمكانية حصول هذه الشركات على القروض والسيولات اللازمة للنمو، والدخول الى الأسواق، تضطرها إلى الاقتراض من الجهاز المصرفي ، الذي يقوم بدوره بتسجيل فوائد عادية ثم فوائد تأخير ، نتيجة عدم تمكن الشركة العامة من التسديد، مما يدفعها للاستدانة من شركات عامة أخرى، وعدم القدرة على التسديد،وبالتالي تعقد المشكلات التمويلية والمحاسبية وتراكم الخسائر داخل المؤسسات والشركات العامة عموماً وتلك العاملة بالسلع المدعومة خصوصاً [٢].

وهو ما يؤدي إلى عزوف موردي السلع والخدمات في القطاع الخاص في الداخل والخارج عن التعامل مع القطاع العام ، بسبب تأخر التسديد نتيجة عدم توفر السيولة وعجز التمويل في هذا القطاع .

ولعل أهم أسباب عجز التمويل هذه هي الخسارة التي تواجهها بعض مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي ، أما الشركات الرابحة فسيولتها ليست أحسن حالاً من الشركات الخاسرة، فالنظام المالي الأساسي السابق كان يربط موازنات القطاع العام الاقتصادي بموازنة الدولة ،ويفرض على المؤسسات والشركات التابعة للقطاع العام الاقتصادي أن تدفع الفوائد والضرائب المستحقة عليها ، كما فرض عليها أن تدفع باقي أرباحها كاملة للخزينة العامة بحيث لا يبقى لديها شيء.

وقد كان النظام المالي السابق يعتبر فائض السيولة وفائض الموازنة من حق صندوق الدين العام ،مما يجعل المؤسسات والشركات العامة غير قادرة على التصرف لعدم امتلاكها المال اللازم لتمويل أي قرار استثماري[٣].

كما فرض هذا النظام أن تدفع المؤسسات والشركات العامة كامل مخصصاتها التحميلية كالمصروف المخصص لاهتلاك الأصول الثابتة،والذي يمثل تمويلاً ذاتياً تدخره الشركة لأغراض التجديد والاستبدال وتحديث آلاتها في المستقبل،أما تسليمها إلى صندوق الدين العام، فهو مركزية في التمويل تجعل هذا النظام غير منسجم مع الظروف الاقتصادية العالمية ومع نظرية الاعتمادات المخصصة التي وضعت موضع التنفيذ في العديد من دول العالم وفي مقدمتها الولايات المتحدة الأمريكية.

---

[١] عبد المولى. محمود ، "تطور الفكر الاقتصادي الاجتماعي عبر العصور" ،الشركة التونسية للطباعة والتوزيع، تونس ١٩٩٦.ص.٨٦.

[٢،٣] القاضي .حسين ،"الإدارة الرشيدة للقطاع العام الاقتصادي"،مرجع سبق ذكره ،ص. ٩.

ويرى بعض الاقتصاديين أن المديونية الكبيرة والمشاكل المالية التي تعاني منها الشركات والمؤسسات العامة في سورية سببها الارتباط بصندوق الدين العام، من جهة ،وعدم الإبقاء على التراكم المالي في القطاع العام الاقتصادي ليصار إلى تطويره وتوسيعه من جهة أخرى ،مما أدى إلى تزايد وتفاقم حجم الخسائر.

إذ يلاحظ أن التراكم المالي الناتج عن الربح لا يوظف لتوسيع وتطوير الشركات العامة نفسها ، ونلاحظ بأن أرباح القطاع العام الاقتصادي، والمبالغ المخصصة لاهتلاك وسائل الإنتاج فيه ، تذهب إلى مؤسسات وجهات أخرى داخل الدولة كوزارة المالية- صندوق الدين العام- هذه الموارد لا ترفد الميزانية العامة بفوائض حقيقية متزايدة، وإنما بما يستنزف من هذا القطاع من سيولات تحمل ليس فقط القيمة المضافة لديه بل أيضاً قيمة أصوله الإنتاجية وقيمة قوة عمل العاملين لديه[١].

وعلى الرغم من التعديلات التي حققها النظام المالي والمحاسبي الجديد الذي صدر في عام ٢٠٠٧ بموجب المرسومين التنظيميين رقم ٤٨٩ و ٤٩٠ [٢]،وبدأ تطبيقه منذ بداية عام ٢٠٠٩ ، واستطاع أن يبقي على مخصصات الاهتلاك داخل الشركة العامة ،إلا أنه لا يزال يفرض تحويل الأرباح والفوائض المحققة إلى صندوق الدين العام ،كما أن الكثير من القرارات المتعلقة بالشؤون المالية والتمويلية للمؤسسة العامة أو الشركة العامة تحتاج إلى موافقة وزارة المالية كالمناقلات والإضافات والقروض التمويلية وغيرها ،كما أن بعض القرارات تحتاج إلى موافقة وزارة الدولة لشؤون التخطيط أو حتى رئاسة مجلس الوزراء ،مما يعني أن القطاع العام الاقتصادي لا يزال يعاني من عدم استقلالية منشآته مالياً وإدارياً ،وأن التعديلات القانونية الأخيرة لا تزال بعيدة عن موضع التنفيذ الفعلي.

ويعتبر قرار التسعير مثالاً آخر على عجز إدارة الشركة عن التحرك في الظروف التنافسية التي تواكب عصر العولمة والانفتاح الاقتصادي، إذ لا توجد مفاهيم محددة لقياس التكلفة، فالبعض يعتبرها قيمة المواد الداخلة في الإنتاج بالإضافة إلى أجور العمال والتكاليف غير المباشرة المرتبطة بالإنتاج كتكاليف الطاقة والاتصالات وغيرها.

أما التكاليف الرأسمالية المتمثلة بالاهتلاك فليس من الضروري أن تُغطى بالسعر لأغراض المنافسة والتصدير، بينما يعتقد البعض الآخر أن التكلفة تشمل كافة التكاليف المتغيرة والثابتة التي تمثل الاهتلاك وغيره من المصاريف التمويلية والإدارية - وهو الاتجاه السائد لدينا في القطاع العام الاقتصادي - مما يجعل المدير مضطراً لأخذ موافقة الجهات العليا سلفاً من أجل تحريك الأسعار، وهو بدوره يجعله غير قادر على اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب ،وتحقيق المصلحة المثلى للشركة التي يديرها.

---

[١] دليلة .عارف "القطاع العام في سورية ...من الحماية إلى المنافسة" ،جمعية العلوم الاقتصادية السورية ،ندوة الثلاثاء الاقتصادي، دمشق،نيسان ٢٠٠٠ ،ص.٤٠.

[٢] المرسومين التنظيميين ٤٨٩ و٤٩٠ المتعلقين بالقانون المالي الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٥٤ لعام ٢٠٠٦،دمشق،٢٠٠٧.

وتؤكد منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أن إعادة النظر في سياسات التسعير وقياس التكلفة ،وإعادة صياغة الأسس المالية والإدارية للقطاع العام في أي دولة ،من شأنها وضع الإطار التنظيمي الملائم لإحكام حوكمة هذا القطاع وتحديد المسؤوليات والصلاحيات للجهات التنظيمية والإشرافية والتنفيذية على كافة المستويات بما يحقق المصلحة العامة دون المساس بدور الدولة الأساسي كمنظم ومالك للمؤسسات والشركات العامة[١].

2 - حقوق المساهمين:

تركزت كافة مبادئ الحوكمة و الإدارة الرشيدة ومنها المبادئ التي أصدرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على الشركات المساهمة التي كان لها الدور الأول في تجميع عوامل الإنتاج وتسريع وتيرة التنمية الاقتصادية في العالم عموماً وفي الغرب خصوصاً ،بل إن الشركات المساهمة هي التي حققت الثورة الصناعية عن طريق جمع المدخرات وتوظيفها تحت تصرف إدارة قابلة للمساءلة[٢].

ومن هنا كان مبدأ حقوق المساهمين هو المبدأ الثاني من مبادئ الحوكمة .إذ يشكل المساهمون جزءاً مهماً من مقومات الشركة المساهمة فهم الذين يدفعون أموالهم لتمكين إدارة الشركة من شراء موجوداتها المختلفة وتعيين الموارد البشرية المؤهلة بهدف ضمان سير الأنشطة والأعمال وتمكين الشركة من تحقيق أهدافها .

وينص هذا المبدأ على ضرورة اطمئنان المساهمين على أموالهم المستثمرة في الشركة، من خلال تحقق مجموعة من المتطلبات الأساسية وهي[٣]:

- توفير المعلومات الكافية عن كافة القضايا التي تهم المساهمين ولهم مصلحة في الاطلاع عليها.
- النظر في كافة القرارات التي يتم اتخاذها من قبل الهيئة العامة للمساهمين وتصبح ملزمة لمجلس الإدارة .
- المشاركة والتصويت وإعطاء الأكثرية المالكة للأسهم إمكانية اتخاذ القرارات المتعلقة بتبرئة ذمة مجلس الإدارة عن الفترة السابقة وانتخاب مجلس إدارة جديد لقيادة الشركة في العام التالي.
- الإفصاح التام عن المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية ، بما يمكّن المساهمين من تقويم أداء الإدارة وتوجيه قراراتها في العام التالي.
- توفير الأساليب الآمنة لتسجيل الملكية والحصول على نصيب عادل من الأرباح .

وتفرض حوكمة مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي حماية حقوق كافة المساهمين والملاك، ويعني ذلك أن الدولة يجب أن تمنح المساهمين الآخرين حقوقهم الكاملة وتتصرف كمالك رئيسي شأنها في ذلك شأن القطاع الخاص،على أن يكون لديها رؤية متكاملة واضحة ومتجانسة فيما يتعلق بملكيتها لشركات القطاع العام الاقتصادي،بحيث تضمن الحقوق الأساسية للمساهمين الآخرين.

---

[1] OECD, "Working Group on Improving Corporate Governance Practices", IBID.P.48.

[٢] نافع. ابراهيم،"عودة الاستثمارات العربية ومناخ الاستثمار في مصر "،مؤسسة الأهرام ،٢٠٠٨.ص.٢٣.

[3] OECD," Principles of Corporate Governance", IBID,P.11.

وقد سبق أن ذكرنا كيف أكدت القيادة القطرية لحزب البعث العربي الاشتراكي والقيادة المركزية للجبهة الوطنية التقدمية عام ١٩٩٩ على ضرورة فصل الإدارة عن الملكية ،وذلك حسب ما أكّده المبدأ الثاني من المبادئ التي أصدرتها القيادة بهدف تعزيز القطاع العام ومعالجة نقاط ضعفه[١].

ولعل الأخذ بفلسفة الانفصال بين الملكية والإدارة من أهم المقومات والعناصر الضرورية لتطبيق الحوكمة في القطاع العام الاقتصادي ، إذ يضمن هذا الانفصال استقلال الإدارة وتحرير القطاع العام من كافة العلاقات البيروقراطية ،وجعله على قدم المساواة مع القطاع الخاص والمشترك.

وهذا الانفصال ليس إجراءاً تشريعياً شكلياً فحسب ،بل يجب أن يكون تحولاً فلسفياً في عقلية الحكومة والجهات الوصائية بما يساعد على انطلاق الإدارة في قراراتها من فهمها لمصلحة الشركة العامة،وليس على أساس تدخل المالكين- ممثلين بالسلطات الحكومية في القطاع العام الاقتصادي- وتجسيد أهدافهم،والخضوع لأوامرهم، وهو أمر صعب التحقيق في ظل سيطرة المركزية الشديدة التي سبق وأشرنا إليها.

وتؤكد النهضة التي شهدها الغرب في القرنين الماضيين على أهمية انفصال الإدارة عن الملكية ، وعدم تدخل المساهمين في القرارات التسييرية للشركة ،وانفراد الإدارة بإعداد خططها دون اطلاع المالكين أو الحكومة عليها، إلا من خلال مراجع ومفتش الحسابات ،الذي يقدم تقريراً سنوياً واحداً يقيم فيه مصداقية الإدارة ومستوى الإفصاح في القوائم المالية للشركة، التي تصدر في الأشهر الأربعة الأولى من العام التالي،ويظهر فيها المركز المالي للشركة عن طريق عرض ميزانيتها العمومية، كما تظهر حركة أموال الشركة عن طريق عرض قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية ، ونشر هذه القوائم في وسائل الإعلام معززة بتقرير مفتش الحسابات قبل مدة كافية من انعقاد الهيئة العامة للمساهمين التي تحاسب الإدارة في ضوء هذا التقرير، بحيث لا تكون الإدارة قادرة على الاحتماء بمظلة المالكين أو السلطة الحكومية، إذ أن أحداً لم يتدخل في قراراتها، وعليها تحمل نتائج أي انحراف أو خلل أمام الجمعية العامة للمساهمين، والتي لها أن تبرئ الإدارة أو أن تحيلها إلى القضاء لمحاسبتها عن أوجه التقصير أو الفساد، ولها أن تمدد مدة الإدارة لمواصلة تحقيق أهدافها التي تخدم المصلحة الحقيقية للشركة على المدى البعيد[٢].

وعلى الرغم من عدم وجود مساهمين في القطاع العام الاقتصادي ،إلا أن تجربة التأميم في أوروبة الغربية كانت تتم من خلال الشركات المساهمة ذاتها، فتشتري الحكومة نسبة من الأسهم قد تزيد على ٥٠% من كامل الأسهم المتداولة ،مما يجعل الدولة قادرة على قيادة الشركة من خلال التصويت الذي يجري في الهيئة العامة للمساهمين ،و تعيين غالبية أعضاء مجلس الإدارة.

وعندما تواجه الدولة أزمات مالية تلجأ إلى بيع بعض الأسهم للقطاع الخاص ،وقد تبيع كامل نصيبها من أسهم شركة أو مجموعة شركات فتحصل على المال اللازم للنهوض بأعبائها التقليدية المعروفة تاركة المجال للمستثمرين من القطاع الخاص المحلي والدولي في سد الفراغ.

---

[1] القاضي .حسين ،"الإصلاح الاقتصادي في سورية إلى أين" ،مرجع سبق ذكره ،ص.١٧٠.

[٢] نافع. ابراهيم،مرجع سبق ذكره،ص.27.

وفي جميع الأحوال فإن الشركة تمارس دورها الاقتصادي والاجتماعي من خلال إدارتها التي تمثل الملاك سواء كانوا أشخاصاً عاديين أو معنويين كالدولة عموماً أو جهات عامة أخرى كالتأمينات الاجتماعية أو الأوقاف التي تمتلك الكثير من الأموال وتستثمر جزءاً منها في الشركات المساهمة لتحصل على الأرباح مقابل تقديم التمويل اللازم لهذه الشركات أو المصارف.

وبالتالي فإن التأميم يتم في ظل التجربة الأوروبية من خلال شراء أسهم من قبل الدولة عن طريق البورصة،وهو أحد عناصر السياسة المالية والاقتصادية، وبالمقابل فقد تلجأ الدولة أيضاً لبيع أسهمها جزئياً أو كلياً للقطاع الخاص تنفيذاً لسياسة اقتصادية معينة.

وفي ثمانينات القرن الماضي عندما سيطر المحافظون على الحكم في بريطانيا ، تم تبني سياسة الحد من الضرائب على قطاع الأعمال لتشجيع الاستثمار وخلق فرص عمل جديدة ،وظهر اتجاه يدعو إلى الخصخصة بهدف إعطاء مزيد من الحرية والمرونة لإدارة الشركات [١].

ورأت زعيمة الحزب مارغريت تاتشر أن الخصخصة هي الحل الأمثل لوضع حد لتدني مستوى الأداء في الشركات العامة ومعالجة مشكلاتها المتعددة .

وقد عملت العديد من المؤسسات المالية الدولية كالبنك الدولي وصندوق النقد الدولي على تشجيع الخصخصة وإبراز أهميتها من خلال نصح الدول النامية بإجراء خصخصة جزئية أو كلية لمؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي فيها، بهدف الحد من التضخم والقضاء على العجز في الموازنة العامة.

إلا أن ظهور الأزمة المالية العالمية الأخيرة عام ٢٠٠٨ والتي عصفت بالعديد من اقتصاديات الدول،وتجلت بوضوح من خلال تدهور الاقتصاد العالمي وفقدان السيولة ، دفع بالدول الغربية إلى اتخاذ منحى معاكس للخصخصة وذلك من خلال التدخل لإنقاذ بعض الشركات والمصارف المتعثرة عن طريق شراء الأسهم الناتجة عن زيادة رؤوس الأموال بواسطة بيع سندات الخزينة ،أو إصدارات نقدية جديدة تمكن الدولة من دفع ثمن الأسهم التي اشترتها بعد تعافي الاقتصاد الدولي.

ومن ثم فإن السياسة المالية والنقدية التي تنتهجها الدول الغربية لإنعاش الاقتصاد تختلف تبعاً للظروف الاقتصادية السائدة ،وهو ما دفع بالحكومات عام ٢٠٠٨ إلى التدخل وشراء بعض الأسهم أو السندات في بعض الشركات على أمل منحها الوقت الكافي لإعادة الهيكلة والخروج بسلام من الأزمة المالية العالمية، وهي سياسة تمت معارضتها من قبل بعض النواب الجمهوريين في الولايات المتحدة الأمريكية لأنها في رأيهم تمثل حلاً اشتراكياً يتناقض مع الرأسمالية[٢].

أما الصين فقد سارت على النهج السوفيتي الذي ما زال مطبقاً حتى الآن في بعض الدول الاشتركية ومنها سورية ،حيث تدير الدولة القطاع العام الاقتصادي، وتحصل على الإيرادات وتمول النفقات ،من خلال مركزية شديدة يمليها نظام التخطيط المركزي الشامل.

[١،٢] هندي.منير ،"أساليب وطرق خصخصة المشروعات العامة- خلاصة الخبرات العالمية "،المنظمة العربية للتنمية الإدارية،١٩٩٥، ص.٧٦.

ولم يكن للشركات الصينية شخصية معنوية مستقلة وكان الالتزام بالخطة الاقتصادية والتوجهات الحكومية هو معيار النجاح وليس ربحية الشركة أو نوعية منتجاتها ،أو قدرتها على التصدير،أو القيمة المضافة المحققة فيها.

إلا أن الإصلاح الاقتصادي الذي شهدته الصين في الفترة بين عامي ١٩٨٤-١٩٩٣ تبنّى النموذج التعاقدي وأعطى الشركات شخصيتها الاعتبارية واستطاع أن يفصل الإدارة عن الملكية ويعطي الإدارة الصلاحيات الكاملة لاتخاذ القرارات وإدارة الشركة وتحمل مسؤولية نتائج الأعمال ،وقد أدى ذلك إلى انخفاض تدخل السلطات الحكومية في إدارة شركات القطاع العام والاكتفاء بتقييم أدائها من خلال الأرباح المحققة في نهاية العام [١].

وقد خلق ذلك خلافاً بشأن تحديد الربح المستهدف أو طريقة احتساب الربح المخطط ،وتقدم الزعيم الإصلاحي الراديكالي دنغ هسياو بنج ببرنامج للإصلاح الإداري والاقتصادي عام ١٩٩٢ قضى بتحويل كافة الشركات الصينية الكبرى إلى شركات مساهمة تمتلكها الدولة.

وقد طرحت أسهم قرابة ألف شركة مساهمة ناشئة للاكتتاب ،لكن المساهمين لم يكونوا في البداية أشخاصاً عاديين بل كانوا مؤسسات حكومية وأشخاص اعتباريين محليين كالنقابات أو مؤسسات التأمينات أو هيئات الأوقاف ،وهي أسهم غير قابلة للتداول لأشخاص عاديين وطنيين وأجانب إلا بعد موافقة هيئة تداول الأوراق المالية ، مما أدى إلى احتفاظ المؤسسات الحكومية أو الأشخاص الاعتباريين في الدولة بما يقارب ٨٠% من كامل الأسهم المتداولة ،ولعل هذا هو السبب الذي جنّب الصين فوضى الخصخصة التي حدثت في روسيا وبعض الدول الأخرى .

كما مكّن ذلك الصين من الاستفادة من ميزات الشركات المساهمة لتطبيق الحوكمة وأسس الإدارة الرشيدة،والتخلص من سيطرة السلطات الحكومية وتحديث الكثير من الشركات الصينية عن طريق بيع جزء من أسهمها إلى شركات أمريكية متقدمة شاركتها بالإدارة وساعدتها على الاستفادة من العوامل المتوفرة داخل السوق الصينية والتي تتمثل برخص اليد العاملة وكبر حجم السوق وبالتالي تحقيق معدلات نمو قياسية في العالم[٢].

وليست التجربة الصينية هي التجربة الوحيدة الجديرة بالذكر فيما يتعلق بإصلاح القطاع العام الاقتصادي، بل هناك الكثير من الدول التي عملت على التحوّل من نظام التخطيط المركزي الشامل وفصل إدارة مؤسسات وشركات هذا القطاع عن ملكيتها.

---

[1] دنيا .شوقي،"الخصخصة وتقليص دور القطاع العام "،المؤتمر العالمي الثالث للاقتصاد الإسلامي ،مكة المكرمة،٢٠٠٣،ص.٣٤.

[٢] هندي.منير ،مرجع سبق ذكره، ص.٨١.

وإن تتبع كافة هذه التجارب تشير إلى أنها اعتمدت جميعها أسلوب التحول من شركة حكومية إلى شركة مساهمة تمتلكها الدولة ،إلا أن بعض الدول لجأت إلى الخصخصة الفورية غير المدروسة والتي سمحت لمجموعة من الممولين والمتنفذين بالسيطرة على القطاعات الاستراتيجية في الاقتصاد الوطني وامتلاك معظم أسهم المؤسسات والشركات العامة، وبالتالي إحلال الاحتكار الخاص محل الاحتكار العام وخلق طبقة رأسمالية جديدة.
ولعل الخصخصة الكاملة والآنية هي السبب في مثل هذه النتيجة ، إذ أن الإلغاء الكلي والمباشر للقطاع العام الاقتصادي في فترة لا تعد السوق المالية جاهزة لاستقبال ملايين الأسهم ، هو إلغاء سريع تعسفي مدمر للقدرة الاقتصادية للبلاد ولمصير ملايين العائلات المرتبطة حياتهم المعيشية بالقطاع العام الاقتصادي، لا سيما أن دور الدولة ضروري وأساسي في تعزيز القدرة التنافسية للاقتصاد الوطني وسط الاهتياج العالمي[١].

صحيح أن الخصخصة شرط أساسي للتعامل الاقتصادي في ظل الأحادية القطبية ، إلا أن التخلي عن القطاع العام الاقتصادي وخصخصته، قد يؤدي لعواقب وخيمة نتيجة لانعدام الكفاءة في عملية التقييم وحداثة التجربة، بالإضافة إلى المعوقات العديدة التي ستظهر في الجوانب التشريعية والمحاسبية وضعف تحليل الأبعاد الاجتماعية وتحميل المسؤوليات،كما أن إلغاء دور الدولة ضمن هذا القطاع سيؤدي إلى عبثية في المسرح الاقتصادي يصعب تجاوزها.

وتشير الدارسات التي أجراها مركز المشروعات الدولية الخاصة أن مخاطر الخصخصة الكلية والفورية تكون سلبية على اقتصاديات الكثير من الدول ، وتنعكس من خلال البطالة وارتفاع أسعار السلع ودخول الشركات الإنتاجية العالمية التي تعمل بمفهوم الربحية دون ضوابط وبالتالي سيطرة رؤوس الأموال الأجنبية على الاقتصاد المحلي وضعف اتخاذ القرار في هذه الدول[٢].

وقد عزز هذا الموقف الأزمة المالية الأخيرة التي عصفت باقتصاديات الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا،وأثبتت أهمية دور الدولة التدخلي في اقتصاد السوق لتثبيت أسس الشفافية والإفصاح وتحقيق التوازن بين العرض والطلب.

إذ أن القطاع الخاص في كثير من الدول -ولا سيما دول العالم الثالث -لا يزال غير قادر على استلام زمام الأمور ، وغالباً ما يكون معبراً عن رأس مال بسيط ،عقاري ، ريعي ، ذو تفكير نمطي متعلق في مسألة الربح والخسارة ،وبالتالي غير قادر على تطوير البنى التحتية وتوفير العدالة الاجتماعية وغير قادر على قيادة عجلة التطور و التنمية الاقتصادية.

---

[١] دياف.عزيز،"الحاكمية وخصخصة المؤسسات" ترجمة الأخضر عزي،داكار، السينيغال.٢٠٠٢.ص.٥٦.

[2] OECD, "Working Group on Improving Corporate Governance Practices", IBID.P.54.

وفي هذا الصدد يقول جوزيف ستيغيلتز نائب رئيس البنك الدولي سابقاً ، "القطاع الخاص قادر على صناعة الثروة، إلا أن الحكومات هي الأقدر على تحقيق التنمية ؛عندما تتوافر شروطها" [١].

وبالتالي فإن أي خصخصة أو بيع للقطاع عام يجب أن يكون مدروساً من زاوية تأثير نتائجها على الواقع الاجتماعي ، وبالتوازي مع إعادة تقييم الوسائل الإنتاجية وهيكلة المؤسسات والشركات العامة .

ولاريب أن محاولة تطبيق الحوكمة عن طريق رفع شعار فصل الإدارة عن الملكية في الوقت الذي تمتلك فيه الدولة القطاع العام الاقتصادي وتقوم بإدارته هو هدف محفوف بالصعوبات، وهو ما يتطلب وجود شركات مساهمة تحقق التناسب مع قاعدة الملكية من خلال تحويل المؤسسات والشركات العامة إلى شركات مساهمة عادية تمتلكها الدولة جزئياً أو كلياً ،على أن تتم تبعية إدارة هذه المؤسسات والشركات إلى سلطة أخرى غير السلطة التنفيذية كالسلطة التشريعية أو السلطة القضائية ،بحيث يمكن إمعان الرقابة اللازمة على الإدارة ومحاسبتها عن أية انحرافات أو أخطاء تحصل[٢].

وقد سبق أن تطرقنا لطبيعة الواقع العملي في سورية والذي يشير إلى أن القطاع العام الاقتصادي لا يزال يُدار على أساس نظرية الاندماج بين الملكية والإدارة، وتبعية قيادة معظم المؤسسات والشركات العامة للإدارة التنفيذية وحدها.

وعلى الرغم من وجود بعض النصوص القانونية التي تدعم استقلال الإدارة ومنحها الصلاحيات التي تخولها تحقيق أهدافها المرسومة، إلا أن الدولة حتى الآن لا تزال تمارس صلاحيات ملكيتها للقطاع العام الاقتصادي من خلال اجتماعات الهيئة العامة للمساهمين والتي تعتبر غائبة بشكل شبه تام في الوقت الحاضر ،إذ تجتمع الهيئة بغرض إبراء ذمة مجلس الإدارة أو اللجنة الإدارية للشركة العامة، أما المساهمين اللذين يحضرون هذا الاجتماع فهم أعضاء مجلس إدارة المؤسسة برئاسة الوزير المختص ومندوباً عن كل من الجهاز المركزي للرقابة المالية الذي قام بتدقيق الحسابات السنوية للشركة والهيئة المركزية للرقابة والتفتيش التي قامت بتدقيق القوائم المالية ،ولا تعرض الحسابات أو القوائم المالية إلا بعد إزالة كافة ملاحظات الجهاز المركزي للرقابة المالية ،وهذا قد يحتاج لأكثر من سنة في كثير من الأحيان،مما يجعل مناقشة الأمور المالية غير ذات مغزى.

وإن تطبيق الحوكمة على مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي في سورية، يتطلب إعادة النظر في طبيعة ملكية هذه المؤسسات والشركات، ووضع آلية قادرة على فصل الإدارة بهدف توفير الظروف الموضوعية المناسبة لوضع أسس ومبادئ الحوكمة في هذا القطاع .

---

[1] Langford .John W." Building an Ethical Government Organization, A Micro Approach for Middle Mangers"Optimum, Vol.21-2, 1991.P.16.

[٢] عبد الوهاب.علاء،مرجع سبق ذكره،ص.١٨.

وتظهر الدراسات أن حقوق الملكية تمثل أحد التشريعات الأساسية والأكثر أهمية لإنشاء اقتصاد ديمقراطي قابل لتطبيق مبادئ الحوكمة في القطاع العام الاقتصادي، وتحقيق الجذب الاستثماري المطلوب للتنمية ، سيما أن المستثمرون سيرفضون تقديم رؤوس الأموال إلى المنشآت دون أن تكون هناك نصوص قانونية نافذة وواضحة بشأن حقوق ملكيتهم[١] .

و تقتضي حوكمة القطاع العام الاقتصادي أن يتم توضيح مفهوم حقوق الملكية داخل الإدارة الحكومية قبل تطبيقها ، ويمكن تحقيق ذلك من خلال تحويل الشركات العامة إلى شركات مساهمة ، ذات شخصية معنوية مستقلة قادرة على توفير الأموال اللازمة لتوسيع مشروعاتها , وتطوير إنتاجها ، وشراء التقانة الجديدة دون الحاجة إلى الاستدانة من صندوق الدين العام ،وذلك عن طريق طرح جزء من رأس مال هذه المؤسسات والشركات للاكتتاب العام ، بهدف جمع مدخرات المواطنين وجعلهم شركاء حقيقيون في ملكية القطاع العام الاقتصادي وإدارته.

وتؤكد الدراسات الميدانية أن إعطاء الأفضلية لجهات عامة كالمصارف الحكومية والتأمينات الاجتماعية أو الأوقاف يعد من أفضل الوسائل المتبعة عالمياً لخصخصة القطاع العام والحفاظ على ملكيته العامة بذات الوقت ،كما يجب هنا تشجيع وجود شركاء دوليين قادرين على تطوير الأساليب الإدارية واستخدام أحدث التكنولوجيا العالمية ومن ثم خلق أسواق جديدة.

ولا ريب أن تحويل الشركات العامة إلى شركات مساهمة تضم مختلف أنواع الشرائح الاجتماعية يساعد على ضمان استقلال الإدارة واتخاذها قراراتها دون تدخل الجهات الوصائية،على أن تتخذ هذه القرارات بما لا يتعارض مع القانون العام (المدني والتجاري والجنائي)الذي ينظم علاقات الشخصيات المعنوية (أفراد طبيعيون أو شخصيات معنوية كالشركات المساهمة) ،وهو أيضاً يحقق رقابة شعبية حقيقية على القطاع العام الاقتصادي.

ومن بين الحلول المقترحة أيضاً عقود الشراكة بين القطاعين العام والخاص (PPP) (PUBLIC,PRIVATE,PARTNERSHIP) التي نشأت أساساً لتمويل التنمية المستدامة ولإنشاء وتطوير البنى التحتية، التي تعجز الحكومات عن إقامتها أو تطويرها في الوقت المناسب ،وذلك من خلال التعاون بين الإدارات الحكومية من هيئات أو وزارات أو منظمات والقطاع الخاص المحلي أو الدولي لتقديم الخبرة والتمويل والإدارة تحت مظلة الجهات الحكومية، مقابل حصوله على دفعات من الجمهور أو الدولة[٢].

ويمتاز نظام (PPP) بقدرته على تخفيف الحمل عن كاهل الخزينة العامة ، والتي كانت المسؤولة الوحيدة عن تمويل وإقامة وتشغيل المرافق الأساسية الكبرى خلال العقود الماضية، سيما مع الزيادة السكانية المتنامية والنمو الاقتصادي وزيادة الالتزامات المالية .

---

[1]Jiang. Wei & Anandarajan. Asokan "Shareholder rights, Corporate Governance and Earnings Quality: The influence of institutional investors", Managerial Auditing Journal, UK, 2009, P.8.

[2]Venkat Raman. A. and JW Bjorkman, "Public Private Partnerships in Health Care in India: Lessons for Developing Countries". London, Routledge,2009, P.122.

ومن الأنظمة المستخدمة أيضاً نظام (B.O.T) (BUILD,OPERATE , TRANSFER) الذي يشكل أحد الاتجاهات الحديثة التي بدأت تأخذ وتيرة متصاعدة في الاقتصاديات الحديثة ، وافتتح فيها المجال لإشراك القطاع الخاص في مشروعات البنية الأساسية والمشروعات العامة ، ويتولى القطاع الخاص بموجبه بناء وإنشاء مرفق خدمات عامة بدلا من الحكومة، مقابل تشغيله والانتفاع من عوائده لمدة محددة وبشروط محددة تحت إشراف الحكومة ورقابتها، ثم تعود ملكية هذا المرفق العام للحكومة بانتهاء المدة التعاقدية[١].

ويمتاز هذا النظام بنقل المخاطر إلى القطاع الخاص خلال فترة العقد ،مثل مخاطر البناء ،ومخاطر التشغيل ،ومخاطر التطوير،والمخاطر التجارية المتعلقة بتأمين الأسواق ومستلزمات الإنتاج وغيرها،وقد يلقى المشروع دعماً مناسباً من قبل الدولة ضريبياً وسياسياً بهدف إنجاحه وضمان إتمامه وفق المخطط، وقد تم إنشاء بعض هذه المشروعات في سورية في مجال الاتصالات والسياحة والنفط.

وقد عمدت بعض الدول إلى تحويل المؤسسات العامة إلى شركات قابضة ، تقوم بمهام وحدة تنسيق، أو وحدة مركزية لوظيفة الملكية في الشركات العامة ، وتعمل على أساس من المساهمة الفعلية في رؤوس أموال الشركات التابعة لها وبالتعاون مع الشركات أعضاء المجموعة دون احتكار معلن أو مغطى ، ويمكن أن تصل نسبة ملكية الدولة ممثلة بالشركة القابضة إلى ٥١ في المائة من رأسمال الشركة التابعة لا سيما في مؤسسات وشركات القطاع العام ذات الأهمية الإستراتيجية اقتصادياً والتي تحتاج إلى ضبط مستمر وتدخل من قبل الدولة بهدف تقديم سلعة غير محتكرة ورخيصة لكافة المستهلكين.

وتظهر بعض التجارب أن من المفيد بحث إمكانية إشراك العاملين في الملكية وتوزيع نسبة بسيطة من أسهم الشركة عليهم دون مقابل في البداية ثم زيادة هذه الملكية تدريجياً عن طريق مراكمة الأرباح السنوية. وبالتالي تحويل العاملين في كل شركة إلى مساهمين مشاركين في الجمعية العمومية للمساهمين، يشاركون في اتخاذ القرارات ، حسب نسبة ملكيتهم، من خلال انتخاب أعضاء مجلس الإدارة بما يتناسب مع نسبة ملكيتهم في رأس المال و محاسبة مجالس إدارة مؤسساتهم ووضع خططها ومتابعة تنفيذها و اتخاذ القرارات في تخصيص الموارد الموضوعة تحت تصرفها بما يضمن تحقيق الاستثمار الأمثل لها والذي ترتبط بنتائجه مصالح العاملين جميعاً[2].

ويساعد ذلك على تفعيل مشاركة العمال في تحمل المسؤوليات والرقابة ووضع خطط العمل ومتابعتها. وذلك كتعديل جوهري للشكل الحالي الذي يمكن عدداً محدوداً فقط من المساهمين في الشركة من احتكار الإدارة والتصرف برؤوس أموال عشرات آلاف المساهمين والعمال المستبعدين قانوناً من إمكانية المشاركة في الإدارة واتخاذ القرار.

---

[1]Vendor .Accent," Build, Operate, Transfer: the new mantra in outsourcing" ,Indian Express Newsppers.Mumbai,2006,P.2.

[2]Langford .John W. IBID.P.28.

وعلى الرغم من عدم نجاح قضية إشراك العاملين في ملكية الشركات العامة في بعض دول أوروبا الشرقية، إلا أن هذه التجربة قد لاقت نجاحاً مميزاً في الكثير من البلدان ،وتعبر من من أهم أسباب نجاح الرأسمالية اليابانية التي عمدت إلى إدماج مصالح العاملين مع مصالح المشروع الرأسمالي وأصحابه وإشراكهم بالأرباح و بالملكية[1] .

ولا ريب أن تعدد الحلول المطروحة وتنوع المحاولات الدولية تساعد على عدم تكرار الأخطاء وتجاوزها، وذلك من خلال الاستفادة من التجارب الأخرى من حيث تقييمها ولمس نتائجها والاهم من ذلك توفر مقاربة متماسكة منهجية لدى استشفاف التجارب الأخرى بحيث لا يغيب عن الانتباه حاجات وآلية الحوكمة في سورية وليس في غيرها وضرورة الاستفادة الايجابية وتجنب المطبات والعثرات التي يمكن الوقوع بها.

إذ أن تركين مبدأ حوكمة الشركات، الذي بلغ مراحل متقدمة من الفهم والإدراك والتشريع في دول أخرى مشابهة من حيث حجم اقتصادياتها ، يشكل عنصراً هاماً في المضي قدما في استحداث الأدوات والمنافذ الكفيلة بتوسيع آفاق الاستثمار وإتمام إعداد البنية البشرية والتشريعية، وهو الأساس برفع معدل النمو في القطاع العام الاقتصادي وتفعيل دور الشركات العامة في الحراك الاقتصادي في القطر.

٣- المعاملة المتساوية لحملة الأسهم(الملاك):

تناولنا في المبدأ الثاني من مبادئ حوكمة القطاع العام الاقتصادي ضرورة فصل إدارة الشركات العامة عن ملكيتها وتحويلها إلى شركات مساهمة ،الأمر الذي يؤدي لظهور مساهمين وملاك آخرين إلى جانب الدولة التي تعتبر المالك الرئيسي للشركات العامة.

كما أن إشراك العاملين في الملكية من خلال توزيع نسبة بسيطة من أسهم الشركة عليهم دون مقابل في البداية ثم زيادة هذه الملكية تدريجياً عن طريق مراكمة الأرباح السنوية، يؤدي إلى تحويل العاملين في كل شركة إلى مساهمين مشاركين في الجمعية العمومية للمساهمين يشاركون في اتخاذ القرارات وفي تحمل المسؤوليات والمحاسبة ووضع خطط العمل ومتابعتها.

ويعتبر احترام حقوق المساهمين ومعاملة الأقلية منهم معاملة عادلة من أهم مبادئ الحوكمة ، والذي يفرض ضرورة تعديل النظام الأساسي للمؤسسة والشركة العامة ليعكس دخول ملاك جدد وحماية حقوقهم وفقاً لأحكام القانون ، سيما في حالة سيطرة الدولة على معظم أسهم الشركة.

فالحوكمة تضمن للدولة المحافظة على مصالحها في المؤسسات و الشركات العامة ، ولكنها في المقابل تؤكد على ضرورة مراعاة الأقلية وضمان حقوق المساهمين الآخرين في الشركات العامة ومعاملتهم بشكل عادل.

---

[1] دياف.عزيز، مرجع سبق ذكره،ص.٦١.

وقد حددت المادة ١٢٠ من قانون الشركات الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٢٩ لعام ٢٠١١ حقوق كافة المساهمين المتساوية في الشركة ، بغض النظر عن نسبة ملكية كل مساهم أو شخصيته بالآتي[١]:

- قبض الأرباح والفوائد التي يتقرر توزيعها على المساهمين.
- استيفاء حصة من كامل موجودات الشركة بما فيها رأس المال عند تصفية الشركة.
- الاشتراك والمساهمة في أعمال الهيئات العامة.
- الحصول على شهادة بالأسهم التي يملكها بسبب قانوني.
- بيع أسهمه وهبتها ورهنها مع مراعاة الأحكام الخاصة بذلك المذكورة في نظام الشركة الأساسي.
- حق إقامة الدعوى ببطلان كل قرار متخذ من الهيئة العامة أو مجلس الإدارة مخالفا لأحكام هذا المرسوم التشريعي أو نظام الشركة الأساسي وفقا للشروط المذكورة في هذا المرسوم التشريعي.
- حق الاطلاع على دفاتر الشركة.
- حق الحصول على كراس مطبوع يحوي ميزانية الدورة الحسابية المنقضية،وحساب الأرباح والخسائر،وتقرير مجلس الإدارة،وتقرير مدققي الحسابات.
- حق طلب دعوة الهيئات العامة للاجتماع وفقا للشروط المذكورة في هذا المرسوم التشريعي.
- حق طلب إضافة أبحاث غير مذكورة في جدول الأعمال المقرر من قبل مجلس الإدارة .

وتفرض الحوكمة أن تعمل المؤسسة العامة والشركات التابعة لها على وضع ضوابط واضحة لمنع مساهمي وملاك الأغلبية- سواءً الدولة أو غيرها- من إساءة استخدام هذا الوضع على حساب حقوق الأقلية ، وهذه المعايير تتضمن إفصاح وشفافية أفضل، وتفضيل مصالح الشركة العامة ،وضرورة الحصول على أغلبية في القرارات الهامة كتعديل هيكل رأس المال أو تغير خطط الأعمال الرئيسية للشركة العامة أو ما شابه.

كما تؤكد الحوكمة على النظر إلى المساهمين من الأقلية على أنهم شركاء حقيقيون في الشركة، والاستماع إلى مقترحاتهم ، وتمكينهم من الحصول على جميع المعلومات اللازمة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الاستثمارية الخاصة بهم ، سيما أن احترام حقوق الأقلية سيكون له أثر إيجابي على قيمة الشركة وعلى الإقبال على الاكتتاب العام في الشركات العامة في المستقبل من جهة ، وتفعيل أسس رقابة شعبية فعالة من جهة أخرى.

---

[١] قانون الشركات ،المرسوم التشريعي رقم ٢٩ ، دمشق، ١٤-٢-٢٠١١.

وفي هذا الصدد تعمل المؤسسة العامة على نشر التقارير المالية وتقديم كافة المعلومات اللازمة لكافة المساهمين في مواعيدها الدورية وبصفة منتظمة وأن تتوافر تلك القوائم المالية والإيضاحات المتممة وتقرير مراجع الحسابات فضلاًعن تقرير مجلس الإدارة قبل تاريخ انعقاد الجمعيات العمومية بما يسمح بتوفير المناخ لمناقشات جادة لتقييم أداء هذه الشركات .

وقد جاء في المادة ١٩٦ من المرسوم التشريعي رقم ٢٩ لعام ٢٠١١ بإلزام مجلس الإدارة بنشر ميزانية الشركة في صحيفتين يوميتين قبل موعد اجتماع الهيئة العامة بخمسة عشر يوماً على الأقل تحت طائلة بطلان الاجتماع[١].

وتتبنى المؤسسة العامة وضع المبادئ والإرشادات التي تحكم علاقة الأغلبية بالأقلية وتتأكد من أن مجلس إدارة كل شركة من شركات القطاع العام الاقتصادي على علم تام بأهمية هذه العلاقة وأنه ملتزم باتباع القواعد واللوائح والنظم الكفيلة بالحفاظ عليها وتطويرها على أفضل وجه.

كما تفرض الحوكمة على المؤسسات العامة أن تقلل بقدر الإمكان من استخدام الأسهم الممتازة أو القيام بأية ممارسات أخرى تؤدي لتشويه العلاقة بين الملكية والإدارة، كوجود حق تصويت أكبر لبعض الأسهم، أو استخدام أية معلومات داخلية لتحقيق مصالحهم دون النظر لمصالح الآخرين .

وقد ساوت النصوص القانونية بين المساهمين دون استثناء ، فقد نص المرسوم التشريعي رقم ٢٩ لعام ٢٠١١ في المادة ٩١ على تمتع كافة حاملي الأسهم من الفئة ذاتها بنفس الحقوق وخضوعهم لنفس الالتزامات[٢].

كما ألزم المرسوم التشريعي رقم ٢٩ لعام ٢٠١١ في المادة ١١٧ الشركة بالاحتفاظ بسجل يتضمن أسماء المساهمين وعدد الأسهم التي يملكها كل منهم والتحويلات التي تجري عليها [٣].

وقد أعطت المادة ١١٧ الحق لكل مساهم بالإطلاع على كامل سجل المساهمين بنفسه أو من قبل من يفوضه خطياً بذلك[٤].

وتتطلب حوكمة القطاع العام الاقتصادي أن تضع المؤسسات العامة وتطور نظم اتصال فعالة ونشطة للتشاور مع جميع المساهمين ، وأن تحدد حصص الأقلية لديها، وأن تحيطهم علمًا عن أية لقاءات مستقبلية بما في ذلك اجتماعات الجمعية العامة.

وقد جاء في المادة ١٧٣ من المرسوم التشريعي رقم ٢٩ لعام ٢٠١١ بضرورة توجيه الدعوة لحضور اجتماع الهيئات العامة للمساهمين بإعلان ينشر على مرتين كل مرة في صحيفتين يوميتين على الأقل،ويجب أن لا تقل المدة بين نشر أول إعلان وبين يوم الاجتماع الأول عن خمسة عشر يوماً[٥].

[١،٢،٣،٤،٥] قانون الشركات ،المرسوم التشريعي رقم ٢٩ ، دمشق، ١٤-٢-٢٠١١.

كما نصت نفس المادة على جواز الاستعاضة عن الإعلان بالصحف بكتب مضمونة على أن ترسل إلى جميع المساهمين دون استثناء إلى موطنهم المختار.

وتتمثل مسؤولية مجالس إدارة شركات القطاع العام الاقتصادي هنا في التأكد من أن المساهمين الذين يتملكون عدد محدود من الأسهم يتم التشاور معهم بصفة دائمة ، مما يساعد في تجنب أية تشوهات قد تحدث في عملية اتخاذ القرارات من جانب الأغلبية ، كما يجب ضمان حقوقهم في المشاركة في انتخاب أعضاء مجلس الإدارة ،والتمثيل النسبي داخل المجلس بحسب ملكية الأسهم، وتأكيد حقهم في الاعتراض على بعض القرارات الإستراتيجية التي يتخذها المجلس.

وتؤكد الحوكمة على ضرورة وجود تمثيل لكافة المساهمين داخل الجمعية العمومية بشكل مناسب،وبالأخص الأقلية منهم ، وذلك من خلال وجود قواعد وإجراءات واضحة المعالم ودقيقة وشفافة تنص على كيفية الحفاظ على حقوق كافة الملاك وتمنع تفرد الدولة باتخاذ القرار لاسيما باعتبارها المالك الرئيسي، ومن الممكن أن يؤدي إهمال شؤون الأقلية المساهمة إلى تخريب بيئة ومحيط الأعمال داخل المؤسسة أو الشركة العامة والتأثير سلباً على النتائج المحققة.

وقد أعطت المادتين ١٧٧و١٧٨ من المرسوم التشريعي رقم ٢٩ لعام ٢٠١١ الحق لكل مساهم في الاشتراك في مناقشات الهيئة العامة رغم كل نص مخالف،وأن يكون له عدد من الأصوات يوازي عدد أسهمه[١]،وأنه يجوز للمساهم أن ينيب مساهماً آخر عنه بكتاب عادي أو أي شخص آخر بموجب كتاب صادر عنه أو أو بموجب وكالة رسمية مصدّقة، بحيث يكون الوكيل نفسه مساهماً في الشركة،على أن لا يحمل الوكيل بصفته هذه عدداً من الأسهم يزيد على الحد الذي يعينه النظام الأساسي للشركة ، كما لا يجب أن تتجاوز نسبة الوكيل في كل الأحوال ١٠% من رأس مال الشركة[٢].

ويحق لكل مساهم كما تنص المادة ١٨٢ من نفس القانون على طلب صورة طبق الأصل عن محضر الجلسة لقاء رسم يحدده الوزير[٣].

وجاء في المادة ١٨٤ حق كل مساهم بإقامة الدعوى ببطلان أي قرار اتخذته الهيئة العامة ،إذا كان مخالفاً لأحكام القانون أو النظام الأساسي،ولا يجوز سماع هذه الدعوى بعد مضي تسعين يوماً من تاريخ صدور القرار[٤].

وتشمل المعاملة المتساوية لجميع الملاك والمساهمين داخل كل فئة حقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية، وحمايتهم من أي عمليات استحواذ أو دمج مشكوك فيها أو من الاتجار في المعلومات الداخلية، وكذلك حقهم في الاطلاع على جميع المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المدراء التنفيذيين، والنظر في أساليب ممارسة سلطات الإدارة داخل الشركة العامة.

كما تضم احترام حقوقهم القانونية والتعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق، وكذلك آليات مشاركتهم الفاعلة في الرقابة على الشركة، وحصولهم على الأرباح وعلى المعلومات المطلوبة.

[١،٢،٣،٤] قانون الشركات ،المرسوم التشريعي رقم ٢٩ ، دمشق، ١٤-٢-٢٠١١.

وقد جاء في المادة ٢٠٢ من المرسوم التشريعي رقم ٢٩ لعام ٢٠١١ أن حق المساهم في تقاضي الأرباح ينشأ بصدور قرار الهيئة العامة للشركة المساهمة بتوزيعها[١].

كما جاء فيها إلزام مجلس الإدارة بالقيام بالإجراءات اللازمة لتسليم الأرباح المقرر توزيعها على المساهمين خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الهيئة العامة ، ويتم الإعلان عن ذلك في صحيفتين يوميتين وعلى مرتين.

وباختصار فإن الحوكمة تتطلب من المنشآت الحفاظ على حقوق مساهميها - ولا سيما الأقلية منهم- وحمايتها من تسلط مساهمي الأكثرية ، ولعل هذا الأمر يبدو أكثر أهمية بالنسبة للشركات العامة نظراً لاعتبار الدولة هي المساهم الرئيسي والمسيطر ،مما يفرض ضرورة التعامل بوضوح مع متطلبات المساهمين الآخرين وحاجاتهم الأساسية ،ومعاملتهم بالتساوي مع مساهمي الأكثرية.

ولا ريب أن حفظ حقوق كافة المساهمين ومعاملتهم معاملة متساوية من شأنه أن يدعم التمويل والتخطيط الاستراتيجي طويل الأجل داخل المؤسسات والشركات العامة ، ويقلل إلى أدنى حد من المخاطر .

كذلك يمكن لهذه العلاقات المنظمة أن تساهم في زيادة الحصة السوقية للشركات العامة ، وذلك من خلال إقبال الجمهور للاكتتاب على أسهم هذه الشركات والاستثمار فيها ،ومن ثم إمعان رقابة شعبية فعلية على القطاع العام الاقتصادي وجعل المواطنين شركاء فيها وقادرين على التأثير في إداراتها التنفيذية والقرارات المتخذة داخلها من خلال الجمعية العمومية للمساهمين .

٤- العلاقات مع الأطراف ذات المصالح:

تؤكد مبادئ الحوكمة أن على الدولة ممثلة في القطاع العام الاقتصادي – تحمل مسؤولياتها تجاه الأطراف الأخرى ذات المصالح (الموردون ، العاملون ، العملاء، الدائنون، البنوك ، المستثمرون، الشركاء التجاريون ،جهات الائتمان ،المؤسسات الاستثمارية،.. وغيرهم)، وأن تعترف بالحقوق المرسومة لهم طبقاً للقواعد والقوانين، وتعمل على تقوية الصلة بهم ،و تشجيع التعاون النشط بينهم وبين مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي لتدعيم قيمة هذه الشركات وخدمة المصالح العامة على المدى البعيد .

وتظهر الدراسات التي أجرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أهمية وضع سياسات واضحة ومحددة بشكل كاف لتحكم العلاقة بين المؤسسات والشركات العامة من جهة والأطراف ذات المصالح من جهة أخرى،وتحقق المصالح المشتركة على أسس من العدالة والوضوح .

ولعل أهم هذه الأطراف فيما يخص مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي الدولة التي تملك أصول هذه المؤسسات والشركات ،وتقدم لها الدعم المادي والمعنوي اللازم مما يقضي المحافظة على الأموال المستثمرة وحمايتها من الغش والتلاعب واستثمارها بالشكل المناسب وإدارتها إدارة رشيدة [٢].

---

[١] قانون الشركات ،المرسوم التشريعي رقم ٢٩ ، دمشق، ١٤-٢-٢٠١١.

[٢] دنيا .شوقي،مرجع سبق ذكره، ص.٤٢.

وتفرض الحوكمة أن يكون هناك فصل واضح بين حقوق الدولة وواجباتها بوصفها مالكاً رئيسياً لشركات القطاع العام الاقتصادي،كما يجب أن يكون هناك تحديداً لمسؤولية هذه الشركات تجاه الدائنين وحملة السندات، وأن تتوافر آلية للدائنين - بما في ذلك المصارف العامة والخاصة- لإخضاع الشركات العامة للقوانين التي تمكنهم من الحصول على حقوقهم، وتتيح إمكانية مثول هذه الشركات أمام القضاء نتيجة أي تجاوز للقواعد تجاه الأطراف ذات المصالح .

ومن أهم أصحاب المصالح أيضاً الموردين الذين يوردون لمؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي حاجاتها من السلع والخدمات ،مما يتطلب من الشركات العامة معاملتهم بشفافية وتسديد حقوقهم في الوقت المناسب ،واستبعاد العمولة أو السمسرة وغيرها من أدوات الفساد الإداري والبيروقراطية التي تؤدي لعزوف هؤلاء من التعامل مع المؤسسات والشركات العامة .

ويؤدي توقف توريد تلك السلع والخدمات إلى إلحاق الضرر بقدرة الشركة على العمل ، وبيع منتجاتها،ومن ثم إلى إضعاف قدرتها على تحقيق الأرباح، وتهديد استقرار الشركة ووجودها على المدى البعيد، ومن ثم فإن صقل وتهذيب والمحافظة على العلاقات الإنتاجية مع أصحاب المصالح يحقق أفضل مصلحة للشركات العامة في الأجل الطويل ويعزز قدرتها التنافسية والاستثمارية.

وإن وضوح الإعلانات عن المناقصات والسعي لاستدراج العروض من أحسن الشركات للحصول على تنافسية كاملة وإعلام العارضين بأسس المفاضلة ودعوتهم لحضور جلسات فض العروض بشفافية مطلقة،وسماع شكواهم ومعالجة مشكلاتهم ، كل ذلك يسهم بخلق جو من الشفافية والمعايير الأخلاقية في تعامل الشركة مع الموردين والدائنين.

كما تفرض الحوكمة حماية حقوق العمال والموظفين داخل مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي، ومن الأهمية بمكان التعامل معهم بعدالة وتطوير نظام الحوافز لإظهار دور كل عامل في كمية الإنتاج ونوعيته ، وقابلية هذا المنتج للبيع ،وهذا يحتاج إلى تطوير نظام المعلومات لتقديم أساس متكامل لمراكز التكلفة المبنية على الأنشطة وليس مجرد تحميل التكاليف الفعلية دون تحديد الهدر والضياع.

ولا يقل أهمية عن ذلك ضرورة إرضاء العاملين في القطاع العام وإشعارهم بأن القطاع العام قادر على على العمل بكفاءة وربحية مما يمكنه من دفع أجورهم وزيادة الإنتاج والإنتاجية التي تكفل لهؤلاء العاملين دفع حوافزهم وضمان صحتهم وصحة عائلاتهم.

وقد عمدت بعض الدول إلى إحداث هيئة عامة لتأهيل وتشغيل العاملين في القطاع العام الاقتصادي، يكون لها فروع في المحافظات التي توجد فيها شركات عامة اقتصادية ، وينقل إلى هذه الهيئة وفروعها جميع المفروزين والمندوبين والمعارين والمفرغين والعمال الفائضين وغير المؤهلين، مع المحافظة على جميع حقوقهم ومزاياهم ومناطق عملهم ، على أن يتم تأهيلهم وتدريبهم على اختصاصات جديدة، وتموَّل هذه الهيئة من الموازنة العامة للدولة، بحيث لا تتحمل المؤسسات والشركات العامة إلا أجور العمال الضروريين والقائمين على عملهم فعلياً، ويمكن هنا استخدام سياسات إضافية يطلق عليها اسم سياسات تنشيط سوق العمل توضع حيز التطبيق تسهيلاً لبلورة الانتقال لنظام الحوكمة داخل مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي، وهي تعمل على السماح بإعادة تنظيم العمال ودمج خدمات الاستشارة والتوظيف والتكوين

وإعادة تحويل العمال إلى نشاطات أخرى، مع تقديم إعانات للعاطلين عن العمل وإدماجهم في أشغال عمومية وتترافق هذه السياسات عادة مع إجراءات التعاون ضد البطالة[١].

وترى بعض الأدبيات الاقتصادية إمكانية إشراك العاملين في ملكية الشركات العامة وتوزيع نسبة من الأسهم عليهم ليصبحوا ملاك إلى جانب الدولة في مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي ، وهو الذي يعد بمثابة حافز للعمال لتحسين أدائهم ، ويتم ربط مستوى الأداء بنظام خاص للمكافآت والمزايا داخل الشركات [٢].

ومن أهم حقوق العمال أيضاً التي تعمل الحوكمة على حفظها ، أن يكون لهم صوت داخل اجتماعات الجمعية العمومية، وذلك من خلال وجود ممثل أو أكثر لهم في اجتماعات الجمعية ويمكن لممثلي الطبقة العاملة - مثل اتحادات العمال والغرف التجارية والنقابات والجمعيات المهنية- أن يلعبوا دوراً هاماً ، في تثبيت حوكمة مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي عن طريق وضع دساتير محلية للسلوك والممارسات الأخلاقية للأعمال تقوم على أساس العدالة والوضوح ، والشفافية والمسؤولية وقابلية المحاسبة عن أي تقصير أو تلاعب قد يحدث من قبل أحد أعضائها .

ويساعد ذلك على دعم الشركات العامة وتحقيق أهدافها على المدى البعيد ،فعلى سبيل المثال، العاملون الذين يتلقون رواتب جيدة ويتمتعون بوظائف ثابتة أو عقود مستقرة ، سيكون لديهم المال والحافز لشراء منتجات المنشأة ومن ثم يعملون على زيادة قيمة الشركة وأرباحها.

كما أن المنشآت التي تحفظ حقوق عمالها وموظفيها وتتعامل بوضوح مع متطلباتهم وحاجاتهم الأساسية، وتضمهم معها في جلسات التخطيط الاستراتيجي طويل الأجل ، تقلل إلى أدنى حد من المخاطر .

ومن الضروري أيضاً أن يُعطى للعاملين الحرية في الاتصال بمجلس الإدارة للإبلاغ عن أية ممارسات تخل بحقوقهم ،على ألا يكون ذلك على حساب نواح أخرى، أهمها انتظام العمل.

ولابد أن تلتزم مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي والعاملين بها بالقواعد والقيم المهنية والأخلاقية وأن تتم ممارستها بأعلى درجة من الدقة والالتزام لإعطاء صورة مشرفة عن هذه الشركات .

كما تستخدم هذه القواعد كمنهاج لعملها وبالتالي ينبغي أن تكون موضحة بشكل تفصيلي بحيث يمكن اتباعها بسهولة من قبل العاملين، بل ويفضل أن يتم إعادة صياغتها بالتعاون والتشاور مع الأطراف ذات المصالح، وبصفة خاصة العاملين ، وأن توضع في شكل ميثاق شرف تدعمه الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة.

وتتضمن هذه القواعد عادة نظاماً محدداً لتطوير مشاركة العاملين في تحسين الأداء ، والحصول على تعويض مناسب عن أي انتهاك لحقوقهم ،والآليات التي يمكن إتباعها لحماية الأطراف ذات المصالح وتشجيعها– خاصة العاملين - لحماية حقوقهم وكرامتهم ،و للإبلاغ عن أية معاملات غير أخلاقية أو غير قانونية تمارس ضدهم .

---

[١] عطية .عبد القادر،"اتجاهات حديثة في التنمية "،الدار الجامعية للنشر،الاسكندرية ،١٩٩٩،ص.١٤.

[٢] دليلة .عارف ،مرجع سبق ذكره ،ص.٣٢.

ولا بد أن تعمل المؤسسات العامة على التأكد من أن الشركات العامة التي تقع تحت إشرافها لديها نظام واضح لتلقى شكاوي العاملين أو الأطراف الأخرى ذات المصالح من خارج الشركات على أن يتم ذلك سواء بشكل شخصي أو من خلال هيئات التمثيل لهذه الأطراف، ويفضل هنا أن يقوم مجلس الإدارة بمنح العاملين أو من يمثلهم نظام اتصال مباشر وسري لشخص مستقل في مجلس الإدارة لتلقي الشكاوي وعرضها على مجلس الإدارة لحلها.

وتقتضي النصوص القانونية في سورية حماية حقوق العاملين وعدم تفرّد الإدارة بالقرار ،وذلك من خلال وجود ممثلين عن العمال في مجلس إدارة المؤسسات العامة وفي اللجنة الإدارية للشركات العامة التابعة للقطاع العام الاقتصادي وهو ما تنص عليه المادتين ٧ و٢٠من القانون ٢ لعام ٢٠٠٥[١].

وعلى الرغم من توفر النصوص القانونية الداعمة لدور العمال في القطاع العام الاقتصادي في سورية وضرورة مشاركتهم في عملية اتخاذ القرار،إلا أن قصور التطبيق وعدم توفر حماية حقيقية لهم ،حال دون تحقق الهدف المنشود في تحسين الأداء العام ،وتوزيع المسؤوليات والسلطات ،وإمعان الرقابة العمالية الشعبية في المؤسسات والشركات العامة.

ومن أصحاب المصالح أيضاً الذين تفرض الحوكمة مراعاة مصالحهم ،المستهلكون الذين لا يقلون أهمية عن الموردين أو العمال بالإضافة إلى الموزعين أو الوكلاء، والذين تتحقق مصالحهم من خلال تقيد إدارات الشركات العامة بالمواصفات القياسية للمنتج أو السلعة ،والعمل المستمر على تطوير المنتج لكسب الثقة داخل الأسواق المحلية وخارجها [٢].

ومن المهم أيضاً أن تعمل المؤسسات والشركات العامة على توفير الآليات المطلوبة لكافة الأطراف ذات المصالح للاتصال بمجلس الإدارة والمدراء التنفيذيين لمناقشة أية مسائل أو قضايا متعلقة بالشركة ، كما أن أية حقوق تمنح للأطراف ذات المصالح يجب أن تكون واضحة بشكل تام ومحدد.

وفي هذا الصدد يمكن للمؤسسات والشركات العامة العمل على حماية واحترام حقوق الأطراف ذات المصالح المحددة لهم بحكم القانون من خلال وجود اتفاقيات متبادلة معهم بما يحفظ حقوق جميع الأطراف.
ومن المهم أيضاً تشجيع الأطراف ذات المصالح على لعب دور إيجابي نشط عند التعامل مع المؤسسات والشركات العامة.

ويمكن للمؤسسات العامة أن تطالب الشركات التابعة لها بتقديم تقرير مستقل عن سياساتها في التعامل مع الأطراف ذات المصالح، و يتضمن ذلك التقرير -على سبيل المثال- معلومات عن السياسات الاجتماعية والبيئية للشركة.

---

[١] القانون ٢ ،قانون المؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة ، دمشق، ٩-١-٢٠٠٥.

[٢] عبد المولى. محمود ، مرجع سبق ذكره ، ص.١٢٢.

كما يمكن أن تطالب الأطراف ذات المصالح بتقديم تقارير مستقلة لها عن علاقاتهم وتعاملاتهم مع الشركات التابعة لتعزيز مصداقية تقارير الشركات وتقييمها، ويتيح ذلك توفر المعلومات المطلوبة عن كيفية تنفيذ السياسات الموضوعة للتعامل مع الأطراف ذات المصالح وتقديم اقتراحات لتحسين هذه السياسات.

ويعتبر المنافسون أيضاً من أصحاب المصالح الذين يجب على الشركات العامة احترام مصالحهم وحفظها،وتتطلب حوكمة مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي وجود أسواق تنافسية تحقق التنافس المطلوب لعمل هذه الشركات والمؤسسات ودعم مستوى الإنتاج والأداء داخلها.

إذ أن وجود المنافسين يعتبر كأحد العناصر الهامة في تفعيل دور المؤسسات و الشركات العامة، والتي ترغمها على تحقيق الجودة في الإنتاج خشية ضياع أو تخفيض حصتها السوقية، ويؤدي نقص وجود الأسواق التنافسية إلى تثبيط عزيمة الإقدام على تنظيم الأعمال ، ويعزز سوء الإدارة والفساد ، وخفض الكفاءة الإنتاجية ، ولهذا السبب فإن من الأمور الحاسمة أن تحفظ القوانين واللوائح البيئة التنافسية، وأن تتسم بالوضوح والنزاهة معاً.

ومن أصحاب المصالح أيضاً المستثمرون الذين يقومون بأعمال استثمارية وعقود تشاركية مع المؤسسات والشركات العامة ،وتفرض الحوكمة حماية حقوق هؤلاء وتقديم التسهيلات اللائمة لعملهم،ويمكن للحكومة في هذا الصدد العمل على ما يلي [1]:

- إزالة عوائق الدخول إلى الأعمال.
- إصدار القوانين الخاصة بالمنافسة والمناهضة للاحتكار.
- إلغاء العوائق الحمائية.
- إلغاء نظم المعاملة التفضيلية مثل : الإعانات والحصص والإعفاءات الضريبية.
- إنشاء أولويات تجارية واضحة.
- إزالة القيود المفروضة على الاستثمار الأجنبي المباشر والصرف الأجنبي.
- تخفيض تكلفة إنشاء وتشغيل منشأة أعمال رسمية.
- توفير إمكانية مقاضاة الجهات العامة من قبل المستثمرين في حال التعدي على حقوقهم أو الانتقاص منها.

وتلعب هذه العوامل دوراً أساسياً في تعزيز الاستثمار في القطاع العام الاقتصادي وتحقيق تقدم في عمل القطاع العام الاقتصادي وبالتالي تشجيع الجذب الاستثماري لهذا القطاع والاستثمار فيه سواء من قبل الأفراد أو الهيئات المحلية أو الدولية.

---

[1] مصطفى . بشير ،مرجع سبق ذكره ،ص.١٢.

وهناك طرق أخرى يمكن للشركات العامة أن تتبعها لتزيد من استثماراتها وتحقق المزيد من الأرباح، وذلك من خلال توفير البنية الأساسية والمناخ الملائم للعمل ، وتقديم التعليم المستمر وبرامج التدريب لعمالها،ودراسة آليات تخفيض التكاليف ودعم التنافسية في الأسواق المحلية[١].

وإن تفعيل المنافسة والكفاءة بين القطاعين العام والخاص يساعد على خلق حافز لإنعاش المبيعات وتحسين الإنتاجية، وهنا لا بد من التذكير بضرورة القيام بعملية إشراك أكبر للقطاع الخاص في الاختصاصات التي تم احتكارها من قبل القطاع العام، وذلك عبر تحرير القطاع وليس عبر نقل الاحتكار من القطاع العام إلى القطاع الخاص[٢] ،وبالتالي رفع قدرة شركات القطاع العام الاقتصادي على مسك زمام مستقبلها نتيجة الحاجة إلى البقاء وسط اقتصاد سوق مفتوح.

وتشجع الحوكمة مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي الامتثال لقواعد المنافسة في السوق للحصول على التمويل الذي تحتاجه، وهو ما يفرض مراعاة حقوق الأفراد والمؤسسات التمويلية،والتي تستطيع المؤسسات والشركات العامة الاستدانة والاقتراض منها .
ويمكن للمؤسسات والشركات العامة اللجوء لسوق الأوراق المالية للحصول على التمويل اللازم لمشروعاتها من خلال إصدار السندات والأسهم مما يجعل أداء هذه الشركات خاضع لرقابة السوق ، وهو بدوره كفيل بالتقليل من تضارب المصالح بين دور الدولة بوصفها مالكاً رئيسياً لهذه الشركات ودورها بوصفها ملاذاً أخيراً للتمويل[٣].
وتعمل هيئة سوق الأوراق المالية على حوكمة الشركات الخاصة في القطر ،وهنا يجب أن يحدث التعميم ليشمل شركات القطاع العام الاقتصادي ،ويرى بعض الاقتصاديين أن ينحصر دور الهيئة بداية على التأكد من تسجيل شركات القطاع العام الاقتصادي في سوق الأوراق المالية، ووضع مسودة للتوصيات المتعلقة بشؤون هذه الشركات ، ومناقشتها ودراستها قبل بدء العمل بها وصولاً إلى إلزامية التطبيق عبر بلورة هذه التوصيات في تشريع ناظم وملزم.

ويتوجب على المؤسسات والشركات العامة التي تحقق شروط التسجيل في سوق الأوراق المالية ، أن تعمل في إطار من الشفافية وأن تلتزم بالتعاون مع كافة الأطراف ذات المصالح واحترام حقوقهم ، وبالتالي زيادة الثقة في هذه الشركات بهدف تحسين سمعتها و تحسين وضعها داخل المجتمع .

ونظراً لحداثة تجربة سوق الأوراق المالية، فإن من الضروري وجود توجيه رسمي في خطابات هيئة الأوراق المالية واستخدام أفضل الخطوط الترشيدية لممارسات الحوكمة على أرض الواقع لتقديم صورة واضحة للمستثمرين عن أداء المنشآت، بالإضافة إلى توجيهات رسمية في القوانين والتشريعات لضبط هذه الممارسات خوفاً من حدوث أزمات مديونية ، وعزوف المواطنين عن الاكتتاب على المؤسسات والشركات العامة.

---

[١] عطية .عبد القادر،مرجع سبق ذكره ،ص.٢١.

[٢] دليلة .عارف ،مرجع سبق ذكره ،ص.٤٧.

[3] Sullivan. John, " Corporate Governance Trends In Emerging Markets" ,IBID ,P.34.

وإن دخول شركات القطاع العام سوق الأوراق المالية من شأنه تعزيز الإفصاح والشفافية ،ونشر المعلومات والقوائم المالية بصورة رسمية ودورية منتظمة، وبالتالي سرعة إيصال البيانات إلى جميع الأطراف ذات المصالح [١].

ولا ريب أن صدور تشريع نافذ بهذا الخصوص من شأنه تقوية الحوكمة عموماً وتعزيز الثقة بالاستثمار في القطاع العام الاقتصادي، كما أنه سيساهم في ترسيخ أساسيّات المساءلة ومحاسبة المسؤولية داخل المؤسسات والشركات العامة.

وأخيراً لا بد من التأكيد بأن وجود علاقات جيدة مع الأطراف ذات المصالح ، يساعد على تعظيم قيمة القطاع العام الاقتصادي في الأجل الطويل، ويدعم وجود الشركات العامة ،ويساعد على الحفاظ على الهيكل التمويلي لها ،وهو أمر شديد الأهمية في بعض القطاعات الحيوية ،مثل مشاريع البنية التحتية ,والمرافق الأساسية لتي تلعب فيها شركات القطاع العام الاقتصادي دوراً حيوياً ومؤثراً في التنمية الاقتصادية . ولذلك تفرض الحوكمة على كل من المؤسسات العامة والشركات التابعة لها تبني سياسات نشطة في التعامل مع الأطراف ذات المصالح وإشراكهم في تحديد الأهداف الإستراتيجية للشركة .

إذ أن رعاية شؤون أصحاب المصالح من الموظفين والدائنين والموردين والعملاء وخبراء البيئة وأعضاء المجتمع والممولين بصفة عامة، يدعم التمويل ويشجع على التعامل مع مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي .

كما أن العمل بوضوح ومسؤولية وشفافية تجاه جميع الأطراف يقوم بأكثر من مجرد تحسين سمعة الشركات العامة واجتذاب المستثمرين – إذ أنه يعطي للشركة ميزة تنافسية، وخصوصاً أن المنشآت تعتمد على أصحاب المصالح كي يقدموا لها سلسلة من المدخلات الأساسية مثل السلع والخدمات والدعم والتمويل في شكل عمالة وأجزاء وتوريدات وأموال وفقاً لطبيعة العلاقات القائمة[٢].

٥- الشفافية والإفصاح:

يعتبر إرساء قواعد الإفصاح وأسس الشفافية من أهم المبادئ التي نصت عليها حوكمة الشركات ، إذ أن وجود نظام متطور للمعلومات لا يخدم الأغراض الداخلية للشركات فقط من حيث تسيير الأنشطة وإمعان الرقابة من قبل الإدارة المتوسطة والعليا ، بل إن نشرها والإفصاح عنها لكافة الأطراف ذات العلاقة يساعد هذه الأطراف على اتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب.

ولا ريب أن إدراج الشركات المساهمة في سوق الأوراق المالية يلقي على عاتقها مسؤولية الإفصاح عن قوائمها المالية السنوية بحسب ما تقتضيه معايير المحاسبة الدولية ،نظراً لما تقدمه هذه المعايير من معلومات هامة لتقويم أداء الشركة وتمكين مختلف الأطراف من الاطلاع عليها بحرية.

---

[١] عبد الوهاب.علاء،مرجع سبق ذكره، ص.٢٢.

[2] Duffy. Maureen Nevin, IBID.P.13.

وبالإضافة إلى القوائم المالية السنوية ، فإن ثمة تقارير مالية ربعية (كل ثلاثة أشهر) تتناول المركز المالي ونتائج العمليات والتدفقات النقدية، ويتم إرفاق هذه التقارير مع القوائم المالية السنوية، وتقرير مدقق حسابات مستقل لإضفاء المصداقية على تلك القوائم والتقارير .

ويجب أن يتم نشر هذه القوائم المالية والتقارير الربعية والمعززة بتقرير مدقق الحسابات المستقل بالصحف الرسمية اليومية لإتاحة الفرصة للجمهور للاطلاع عليها، ويمكن لأي طرف من الأطراف المتضررة أن يقوم برفع دعوى قضائية ضد الإدارة أو ضد مدقق الحسابات المستقل للمطالبة بالتعويض عن أي ضرر أصابه نتيجة اتخاذه قرارات مبنية على الأخطاء أو التحايلات الموجودة في القوائم المنشورة.

أما في سورية فقد تم وضع القانون المالي الأساسي للقطاع العام بموجب المرسوم التشريعي رقم ٩٢ لعام ١٩٦٧، وفي عام ١٩٧٤ صدر المرسوم رقم ٢٦/ت المتضمن النظام المحاسبي الموحد للجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي،و ُطبّق هذا النظام على كافة مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي- عدا المصارف وشركات التأمين - بشكل إلزامي , وقد تم نقل هذا المرسوم عن النظام المحاسبي الموحد المصري والصادر عام ١٩٦٦ والذي استهدف آنذاك خدمة الحسابات القومية بالدرجة الأولى واعتمد على تعاريف مستخدمة من قبل معدي الموازنة في مصر[١].

وقد استمر العمل به حتى عام ١٩٧٨ حيث تم تعديله بموجب المرسوم رقم ٢٨٧ والذي تضمن النظام المحاسبي الموحد للجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي (عدا مؤسسات وشركات الإنشاءات العامة).

ومن ثم صدر المرسوم التشريعي رقم ٥٤ لعام ٢٠٠٥ الذي تضمن القانون المالي الأساسي ،وحمل معه تعديلات أساسية استطاعت تحقيق الانسجام مع معايير المحاسبة الدولية ،ومنح هامش من الحرية والاستقلال المالي والإداري لمؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي.

وفي عام ٢٠٠٧ صدر النظام المالي والمحاسبي للجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي بموجب المرسومين التنظيميين رقم ٤٨٩ و ٤٩٠ ،وبدأ تطبيق هذا النظام منذ بداية عام ٢٠٠٩ .

وقد تم بموجب هذا النظام تسهيل العمل المحاسبي وتفعيل دور المحاسبة المالية في المؤسسات والمنشآت العامة الاقتصادية.

وقد استخدم هذا النظام القوائم المالية بدلاً عن الحسابات الختامية التقليدية، وأعطى لإدارة كل منشأة الحرية في اختيار نظام محاسبة التكاليف الملائم ،كما اعتمد سياسات جديدة في الاهتلاك والمخزون،وركّز على أهمية القياس المحاسبي والإفصاح اللازم لتغطية حاجة الإدراة ومتخذي القرار من المعلومات .

وعلى الرغم من أهمية التغيرات التي نص عليها النظام المحاسبي المالي الجديد ، إلا أنه لم يفرض على مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي وجوب التزام الشفافية الكاملة والإفصاح التام عن كافة البيانات المالية كي يتم مناقشتها بكل شفافية مع جميع الاطراف المعنية.

---

[١] القاضي .حسين ،"الإصلاح الاقتصادي في سورية إلى أين" ،مرجع سبق ذكره ،ص.١٨٣.

ومع ازدياد أهمية الشفافية والإفصاح وقدرتها على ضبط الإجراءات والبيانات داخل الشركات المساهمة، تتنامى هذه الأهمية في القطاع العام الاقتصادي نظراً لضرورة توافر المعلومات اللازمة في عملية اتخاذ القرار، وتقييم الأداء ،والتعرف على أوضاع المؤسسات والشركات العامة ،والتأكيد على مصداقيتها أمام الرأي العام والأطراف ذات الصلة.

وإن تطبيق حوكمة فاعلة في القطاع العام الاقتصادي ،يحقق تعزيز الثقة بمؤشرات ومعطيات الاستثمارفي شركات ومؤسسات هذا القطاع عبر التأكيد على الشفافية والافصاح ونشر محاضر الجمعيات العامة والقوائم المالية للشركات.

كما أن الشفافية والوضوح تمثل الحل الأمثل لمكافحة الفساد الذي يعاني منه القطاع العام عموماً والقطاع العام الاقتصادي خصوصاً.

إذ أن إصلاح القطاع العام الاقتصادي يتطلب أن يقوم هذا القطاع على أساس نظام اقتصادي ديمقراطي، تتولى إدارته مختلف شرائح المجتمع ،ويتطلب ذلك تحقيق مبادئ الإفصاح والشفافية اللازمة لرقابة مختلف عملياته وتسيير أنشطته بفاعلية وكفاءة.

وقد أدى غياب الشفافية في القطاع العام الاقتصادي إلى وجود هيكل تنظيمي وإداري ضعيف وفاسد، كما ساهمت البيروقراطية والمركزية الشديدة إلى ضعف الديمقراطية وتعطل أسس الإفصاح داخله، وتوفير تغطية ملائمة للمنتفعين أمام المساءلة اللاحقة، سيما أن بعض الامتيازات والموافقات تأتي ملائمة لإخفاء عمليات غش وتلاعب مدبرة، وقد تكون هذه القرارات ناتجة عن عدم استيعاب لجوانب القضية المعروضة سيما أن انفصال الشركات والمؤسسات عن الإدارة العليا يجعلها غير قادرة على الاطلاع على بواطن الأمور ،مما يؤدي إلى قبول التعليل المقدم والاقتراح المرفوع من قبل إدارة الشركة أو بعض الجهات ذات المصالح .

وإن عدم تطبيق مبادئ الحوكمة داخل مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي والتي تؤكد على ضرورة توفر أسس الإفصاح والشفافية في كافة أعمال المؤسسات والشركات العامة وأنشطتها ،جعل القطاع العام الاقتصادي يحيط نفسه بسرية شديدة لا مبرر لها إلا حماية الإدارة ومخاوفها من الكشف عن فشلها وتقصيرها أو حتى تلاعبها،ومن ثم اعتبار كافة البيانات المالية سرية ، ولا يتم الإفصاح عنها في الصحف الرسمية ،بل يتم إعداد القوائم المالية ،وحفظها في الشركة ، أو توزيعها على الجهات المختصة فقط كالجهاز المركزي للرقابة المالية والمؤسسة المعنية فحسب.

ويتمثل انعدام الشفافية والوضوح داخل مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي أيضاً من خلال عدم السماح للمهتمين بالاطلاع على نتائج الأعمال وإعلانها حسب الأصول، على الرغم من أن كافة أفراد المجتمع لهم الحق في الاطلاع على نتائج أعمال الشركات العامة وتبيّن الوضع المالي لها-إذ أنها أموال عامة - واستثمارها بشكل فعال من مصلحة المجتمع ككل، وإن عدم الإفصاح عن هذه البيانات ونشرها، من شأنه إضعاف القدرة على إمعان الرقابة الشعبية الفاعلة ومحاسبة المسؤولين على النتائج المتحققة في هذه الشركات والمؤسسات، فبعض موازنات الشركات العامة، يصدر وفق سرية مطلقة ويكون غير معد للاطلاع على الرغم من ضرورة توفرها في حينها لتنشر وبشكل دوري ومنتظم حسب طبيعتها في الجرائد

الرسمية كما هو الحال في دول العالم الأخرى وليس هناك أي تفسير لهذا الحجب سوى انخفاض الأرباح،أو انخفاض مستوى الأداء العام ،أو تمرير مصالح منحرفة وإخفاء عمليات غش وتلاعب مدبرة[١].

وإذا كان المساهمون هم المستفيدون من الإفصاح عن المعلومات المالية الخاصة بالشركات المساهمة ، فلا يوجد في القطاع العام جهات محددة مستفيدة من هذا الإفصاح ،ولعل هذا أحد الأسباب التي أدت إلى انعزال القطاع العام وبعده عن اهتمام الرأي العام ،ومن ثم ابتعاد الإدارة عن ساحة الاهتمام السياسي والاجتماعي،والتفات المدير إلى إرضاء الأشخاص الذين عينوه وبيدهم وحدهم استمراره أو إقصاؤه دون النظر في طبيعة النتائج المحققة في ظل إدارته [٢].

وقد أدى غياب الشفافية والوضوح في مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي إلى وجود فجوة كبيرة في موضوع جمع المعلومات، على الرغم من وجود المكتب المركزي للإحصاء ومديريات للإحصاء والتخطيط التي مهمتها جمع كافة المعلومات ومعالجتها وتقديم الاقتراحات أو على الأقل نتائج يمكن أن يُبنى عليها القرار، ولكن السرية المطلقة التي يتم التعامل بها فيما يخص القطاع العام أدى إلى تحول عمل هذه المديريات من البحث والإبداع، إلى عمل روتيني يقتصر على نقل الأرقام في حال ورودها وتخزينها، ولا ننكر أن هناك بعض الجهات التي تعمل بجد وكفاءة، ولكن تعدد الجهات الوصائية وانعدام أسس الإفصاح والتشابكات المالية والإدارية جعل التواصل ضعيفاً ومن النادر توافر سلسلة زمنية متكاملة عن معلومة معينة، وذلك لأسباب عديدة مثل تجديد آليات العمل ونقل الموظفين ونقص الكوادر المؤهلة وضعف الأتمتة، بالإضافة إلى وجود اختلاف كبير وتضارب في الإحصائيات والأرقام لنفس مجموعة المعلومات لدى ورودها من أكثر من جهة عامة[٣].

وينعكس ضعف الإفصاح وتدني الشفافية داخل مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي أيضاً من خلال عدم وجود رقابة عامة على البيانات والنتائج المحققة ،مما يؤدي إلى تفرّد الإدارة بالقرار من جهة، وعدم القدرة على ضبط مختلف العناصر داخل منشآت هذا القطاع من جهة أخرى، وهو بدوره ينعكس من خلال إضعاف تحليل مختلف المعلومات المؤثرة على القرارات الواجب اتخاذها وكذلك اتخاذ الأفعال المصححة،وعدم ضمان تسيير الأنشطة داخل المؤسسات والشركات العامة بفاعلية وكفاءة عالية.

وتؤكد مبادئ الحوكمة على ضرورة ترسيخ أسس الإفصاح والشفافية داخل القطاع العام الاقتصادي لما لها من دور ديناميكي في توسيع مساحة المشاركة والرقابة من قبل المساهمين والمراجعين وتمكين الجمعيات العمومية من ممارسة دور ناجح يضع إدارة الشركات، في موضع مساءلة عند اللزوم، ومحاسبة المسؤولين عن أسباب التقصير والانحراف والفساد .

---

[١] دليلة .عارف "القطاع العام في سورية ...من الحماية إلى المنافسة" ،مرجع سابق،ص..١٧

[٢] بن داوود.ابراهيم،"الرقابة المالية على المنفقات العامة "دار الكتاب الحديث،الجزائر ،٢٠١٠،ص.١١٢.

[٣] هيكل. سفيان ،"القطاع العام .. وثقافة المعلومات"، المجلة الاقتصادية/السنة الثالثة،العدد ١٢٣، دمشق٢٠٠٣،ص.٠٢.

وسبق أن ذكرنا كيف أكدت أسس تطبيق الحوكمة الجيدة التي وضعتها منظمة كريدي ليونيه بالتعاون مع منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على ضرورة تحقق الشفافية داخل المؤسسات والشركات عموماً – الأساس الأول – وذلك من خلال نشر التقارير المالية البينية في موعدها بطريقة رسمية،والإفصاح العادل عن النتائج الختامية للأعمال بما يظهر طبيعة المركز المالي للشركة بوضوح بعيداً عن وسائل الغش والتلاعب .

كما أكدت المنظمة على ضرورة تحقق الانضباط (الأساس الأول)، وقابلية المساءلة (الأساس الخامس)،ونشر الوعي الاجتماعي (الأساس السابع) ، مما يعني مزيداً من التدخل والإشراف من جانب المساهمين وجمعياتهم العمومية على الإدارة وأجهزتها التنفيذية وتطبيق مبدأ محاسبة المسؤولية (الأساس الرابع) على كافة الأطراف المعنية.

وإن تطبيق المبدأ الخامس من مبادئ الحوكمة التي وضعتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية يتطلب إلزام المؤسسات والشركات العامة بتطبيق أسس الشفافية والإفصاح ، كما تلتزم المؤسسات العامة بذلك بما يتناسب مع طبيعة نشاطها، مثل التزامها بإعداد قوائم مالية مجمّعة وعرضها على الجمعية العامة للمساهمين.

ويعني ذلك أن تقوم كل شركة من شركات القطاع العام الاقتصادي بتحديد الأهداف الرئيسية التي تسعى لتحقيقها وتفصح عن ذلك أمام المجتمع باعتباره شريكاً في المصلحة العامة، كما يتم تقديم تقرير توضح الشركة فيه إلي أي مدى تمكنت من تحقيق الأهداف الموضوعة.

وتتأكد الشركة العامة من أن القوائم المالية الخاصة بها والإيضاحات المتممة لها وتقرير مراقب الحسابات المستقل وتقرير مجلس الإدارة يتم نشرها سنوياً، ولابد أن يتم النشر بصورة رسمية تمكن أي فرد من الاطلاع بصورة واضحة على أداء تلك الشركات، ومن ثم مناقشة تقييم الأداء في اجتماع الجمعيات العمومية[1] .

ويشتمل تقرير الأداء على العديد من المؤشرات المالية التي توضح وضع الشركة المالي مثل نسب الربحية والسيولة ومعدلات الدوران وتطورها من فترة لأخرى وأدائها مقارنة مع الشركات الأخرى.

كما يجب أن تقوم شركات القطاع العام الاقتصادي بتقديم قوائم مالية ربع سنوية وتشمل قائمة المركز المالى وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية والإيضاحات المتممة لهذه القوائم مرفقاً بها تقرير فحص محدود من مراقب الحسابات .

ولا ريب أن تقديم القوائم المالية بشكل دوري ودون الانتظار لنهاية السنة المالية ، يمكّن من متابعة وتقييم الأداء بشكل مستمر ومتواصل ومن ثم يمكن تقويم وتصحيح أية أخطاء أول بأول.

---

[1] OECD," Principles and Annotations of Corporate Governance", IBID.P.16.

وتفرض الحوكمة أن تعمل الشركات العامة على الإفصاح بشكل سليم وصحيح وفي الوقت المناسب عن كل ما تواجهه من ظروف تؤثر في نشاطها أو مركزها المالي ، كما ينبغي أن تفصح فوراً عن الأحداث الجوهرية التى تؤثر على مركزها المالي ، وتقوم المؤسسة العامة بمتابعة التزام الشركات التابعة لها بذلك.

وعند مواجهة شركات القطاع العام الاقتصادي لبعض المخاطر، فإنه يجب عليها أن تفصح بشكل كاف عن طبيعة هذه المخاطر وكيفية التعامل معها، ومدى تأثيرها على الأداء المالي والاقتصادي لها، سيما أن عدم وجود تحديد واضح لهذه المخاطر وتكاليفها المتوقعة، قد يعطي صورة غير حقيقية ومضللة عن الوضع المالي والاقتصادي لهذه الشركات[1].

كما يجب أن يتم الإفصاح بشكل تام عن أية مشاركة للقطاع الخاص في المشروعات التي تقوم بها شركات القطاع العام الاقتصادي،وإن مثل هذه المشاركة بما تحويه من تنويع للمخاطر وما يتبعها من تقسيم الموارد والعوائد بين القطاعين العام والخاص تتطلب الإفصاح عن ذلك بدقة.

وينبغي الإفصاح بوضوح عن أية مساعدات مالية تحصل عليها تلك الشركات بما في ذلك المنح التي يتم الحصول عليها من الدولة أو من أي أطراف أخرى،لإعطاء صورة حقيقية عن الوضع المالي والاقتصادي لشركات القطاع العام الاقتصادي.

وكذلك الأمر بالنسبة للإفصاح عن قيمة الحوافز والمرتبات والمكافآت التي يحصل عليها أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، كذلك يجب أن تخضع عملية التصويت في الجمعية العمومية للإفصاح التام، ومن ثم فإن هيكل الملكية وأسس حساب الأصوات لابد أن يكون محدداً ومعروفاً مقدماً للجميع وقبل انعقاد الجمعية العمومية.

ولما كانت مسألة الإفصاح مسألة محورية في الثواب والعقاب ومن أجل إعطاء هذه المسألة بعدها الوطني والاجتماعي فلا بد من خلق إعلام اقتصادي فعال يهتم بالقطاع العام ويتمتع بمصداقية تجعله ينال احترام كافة فئات المجتمع .

ولعل الطريق الأسهل للوصول إلى ذلك هو تقليد الإفصاح في الشركات المساهمة ، وإلزام مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي بنشر قوائمها وتقاريرها المالية بنفس الطريقة المقررة للشركات المساهمة،على أن يقوم مدقق الحسابات المختص بالتصديق على هذه القوائم المالية قبل نشرها أسوة بالشركات المساهمة [٢]، مما يضفي عليها المصداقية ويجعلها أساساً سليماً لإبراء ذمة الإدارة ومكافآتها عند تحقيق الأهداف الإستراتيجية وجني الأرباح في جو من التنافسية العالية، بعيداً عن الاحتكار والحماية الحكومية،التي تفرض منع الاستيراد أو منع إقامة صناعات في القطاع الخاص منافسة لصناعات الشركات العامة في السوق المحلي .

---

[1] Spinellis.Dionysis. IBID, P.62.

[2] Roussey. R ,IBID , P.42.

ويمكن لمندوبي وسائل الإعلام المختلفة حضور جلسة الهيئة العامة للمساهمين ونقلها كلياً أو جزئياً لإشراك الجمهور في مكافأة الإدارة أو مساءلتها ومعاقبتها عن نواحي التقصير والفساد.

وتضمن هذه السياسة المتبعة تحقق الشفافية ووصول المعلومات إلى كافة الأطراف المعنية باتخاذ القرارات، وهي أيضاً كفيلة بإظهار دور الجهات المسؤولة خارج الشركة وبيان مدى عرقلتها لتنفيذ السياسات الإدارية من خلال الروتين والبيروقراطية.

وتفرض الحوكمة على شركات القطاع العام الاقتصادي أن تفصح عن بياناتها المالية وغير المالية بغض النظر عن كون هذه الشركات مسجلة بسوق الأوراق المالية من عدمه، وكذلك لا بد من الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية وقيام مدققي الحسابات بأداء مهمتهم وفقاً لمعايير المراجعة الدولية.

ومن المفيد أيضاً أن تقوم الشركات العامة بإنشاء مواقع الكترونية لها ونشر التقارير الدورية وكافة المعلومات المطلوب الإفصاح عنها لتسهيل الاطلاع عليها من جانب الأفراد والمؤسسات.

كما يجب على المؤسسة العامة التأكد من وجود إدارة فاعلة للرقابة والمراجعة الداخلية داخل كل شركة من شركاتها التابعة، على أن تكون تابعة مباشرة لمجلس الإدارة أوللجنة المراجعة مما يساعد على وضع منهج منظم لتحسين إدارة المخاطر والمراقبة المالية والإجراءات المختلفة الخاصة بنظم العمل.

ولما كان موضوع إدارة الرقابة الداخلية أساسي في الحوكمة ،فإننا سنتناول وبالتفصيل في الفصل الرابع دور إدارة الرقابة الداخلية في تعزيز حوكمة القطاع العام الاقتصادي.

٦- مسؤولية مجالس إدارة مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي:

لعل أهم المقدمات الضرورية لعمل أي مؤسسة أو شركة ،هو تمكّن مجلس إدارتها من معرفة حقيقة ما يجري في تلك المنظمة ،من خلال السجلات المنتظمة والتقارير المختلفة التي تساعده على إعداد الخطط المرحلية أو طويلة الأجل ،وقياس مستوى تنفيذها ومستوى الربحية والتدفقات النقدية فيها.

ويلعب مجلس إدارة أي شركة من الشركات دوراً هاماً ومحورياً في تحديد الأهداف العامة للشركة ووضع الاستراتيجيات والسياسات العامة التي تحكم العمل داخلها ،وبالتالي فإن الأداء المالي والاقتصادي لشركة ما يتوقف بدرجة كبيرة على القرارات التي يتخذها مجلس الإدارة ، وهي ذات الأهمية التي ركزت عليها مبادئ الإدارة الرشيدة وحوكمة الشركات بشكل كبير من خلال التطرق إلى القضايا المتعلقة بتكوين مجلس الإدارة والكيفية التي يتولى على أساسها توجيه الشركة بالطريقة التي تمكنه من أداء مهامه بشكل فعال ومراقبة أداء المدراء التنفيذيين ورسم استراتيجيات الشركة.

ويمكن تحقيق ذلك من خلال وضع سياسة محددة لعملية الترشيح والانتخاب لعضوية مجلس الإدارة ، والتي يجب أن تكون مبنية على أسس واضحة وتتمتع بشفافية كاملة ، بهدف التأكد من وجود مجالس إدارة ذات كفاءة عالية لتلك الشركات وأن يتمتع الأعضاء بالكفاءة والخبرة اللازم ،ويفضل أن يكونوا من القطاع الخاص للاستفادة من خبرته في إدارة الشركات العامة وليجلبوا معهم التوجه والفكر الذي يستند إلى آليات السوق.

وتؤكد الحوكمة على ضرورة تولي الجمعية العمومية للمساهمين مسألة تقييم المرشحين لمجالس إدارة المؤسسات العامة واللجان الإدارية للشركات العامة وفقًا لمعايير موضوعية مسبقاً. ويتم الإفصاح عن الأسماء المرشحة لعضوية مجالس إدارة الشركات قبل ٢-١٥ يوماًعلى الأقل من التاريخ المحدد لاجتماع الجمعية العامة متضمنًا بعض التفاصيل عن الخبرات العلمية والعملية لكل مرشح [١] .

ويمكن للمؤسسة العامة أن ترشح أياً من أعضائها لعضوية مجالس إدارة الشركات التابعة بشرط قيامهم بنفس أعباء الأعضاء الآخرين ، وفي كل الأحوال فمن الأفضل أن يتم ذلك عند الضرورة فقط وأن يقتصر على عدد محدود من الأعضاء ، ويفضل ألا يتم ترشيح أوانتخاب أي من أعضاء المؤسسة العامة لعضوية مجالس إدارة الشركات التابعة لتقليل الآثار التي قد تنتج عن تضارب المصالح ، كما يراعى أن يضم المجلس عدداً من ذوي الخبرة من القطاع الخاص على النحو الذي يتضمنه القانون.

كما يجب ألا يضم مجلس الإدارة إلا عدداً محدوداً من المديرين التنفيذيين ، وأن يتمتع رئيس مجلس الإدارة بالقدرات المطلوبة والسلطة اللازمة لتمكينه من أداء المهام المكلف بها، وتتمثل هذه المهام بصفة أساسية في الدور الذي يلعبه لتوجيه مجلس الإدارة نحو إدارة الشركة بشكل فعال وكفء .

أما في سورية فقد استطاع القانون رقم ٢ لعام ٢٠٠٥ في الفصل الثاني والرابع والسادس منه وضع حجر الأساس لمسؤوليات مجالس إدارة مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي، كما عمل القانون ٢ على رسم آلية إدارة المؤسسة العامة والشركة العامة وكيفية تأليف مجلس الإدارة أو اللجنة الإدارية فيها وطبيعة الصلاحيات التي يتمتع بها المجلس واللجنة لتسيير شؤون المؤسسة أو الشركة العامة وتحقيق أهدافها[٢].

وقد وضع القانون الأسس لتشكيل مجالس الإدارة واللجان الإدارية ،وتحديد المسؤوليات والسلطات الممنوحة لكافة الأطراف.

ومن الجدير بالذكر أن الإصلاحات التي نص عليها القانون رقم ٢ لعام ٢٠٠٥ جاءت متوافقة مع متطلبات الحوكمة في كثير من النقاط، ومن أهمها الفصل بين منصب المدير العام للمؤسسة أو الشركة ومنصب رئيس مجلس إدارة المؤسسة أو اللجنة الإدارية للشركة، وذلك لتحقيق نوع من التوازن في السلطة وزيادة درجة المحاسبة وتحسين عملية اتخاذ القرارات. وتعتبر عملية الفصل هذه وسيلة لإيجاد مجلس إدارة قوي وفعال.

وفي هذا الصدد ،نصت المادة ٧ من القانون[٣] :

"-أ - يسمى بمرسوم رئيس لمجلس إدارة المؤسسة العامة من غير العاملين فيها في ضوء مؤهلات يتمتع بها ويُحدد فيه أجره –."

---

[1] OECD," Principles and Annotations of Corporate Governance", IBID.P.16.

[٢،٣] القانون ٢ ،بشأن المؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة ، دمشق، ٠٩-١-٢٠٠٥.

وجاء في المادة – ٢٠– " أ - يجوز بقرار يصدر عن رئيس مجلس الوزراء بناء على اقتراح الوزير المختص تسمية رئيس للجنة الإدارية في الشركة العامة التابعة لمؤسسة عامة من غير العاملين فيها في ضوء مؤهلات يتمتع بها."[١]

أما بالنسبة للشركات العامة الغير لمؤسسة عامة ، فقد جاء في المادة ٢٣ من القانون[٢]:

– " أ - يُسمى رئيس اللجنة الإدارية للشركة العامة غير التابعة لمؤسسة عامة من غير العاملين فيها في ضوء مؤهلات يتمتع بها بمرسوم يُحدد فيه أجره."

وعلى الرغم من وضوح النص القانوني في فصل المناصب الإدارية بين المدير العام ورئيس مجلس الإدارة،إلا أن الواقع يشير في كثير من الأحيان إلى تداخل المسؤوليات والسلطات داخل مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي والتنازع على اتخاذ القرار من أجل تمرير بعض المصالح أو التهرب من المسؤولية المفروضة على أحد الطرفين بحكم القانون.

وتفرض الحوكمة أن يتكون مجلس الإدارة من الأفراد ذوي الخبرة في مجال عمل الشركة وأن يشتمل على أعضاء خارجيين ومستقلين ،كما ُيفضّل تمثيل العاملين داخل مجلس الإدارة، وذلك من خلال وضع وتطوير الآليات التي تضمن أن تكون أصوات العاملين داخل المجلس مسموعة وُتمارس بشكل فعال وأنها تسهم في تعزيز قدرات ومهارات مجلس الإدارة وفي تدفق مزيد من المعلومات المفيدة للشركة ككل.

كما يجب أن يحرص ممثلو العمال على أداء واجباتهم وتحمل مسئولياتهم مثلهم في ذلك مثل باقي أعضاء مجلس الإدارة وأن تكون تصرفاتهم بغرض تحقيق مصالح الشركة، وأن يعاملوا جميع المساهمين بشكل متساوٍ.

ولا شك بأن إشراك مندوبين عن العمال في مجلس الإدارة يعطي المجلس واقعية في التعرف على الأحداث وتشاركية في اتخاذ القرارات مما يجعلها أكثر قابلية للتنفيذ الفعال[٣] .

كما تمثل مجالس الإنتاج خلفية يمكن الاعتماد عليها من أجل مشاركة أكبر في اتخاذ القرارات والعمل على كشف مواطن خلل قد لا يكشفها المدققون ولا تظهر في التقارير المالية ،وإن حضور العمال في جلسات القوائم المالية السنوية التي تقر فيها أرباح الشركة وخسائرها وتبرأ فيها ذمة مجلس إدارة الشركة أمر لا غنى عنه من أجل الوصول إلى مساءلة خلاقة.

[١،٢] القانون ٢ ،قانون المؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة ، دمشق، ٠٩-١-٢٠٠٥.

[٣] القاضي .حسين ،" الإدارة الرشيدة للقطاع العام الاقتصادي" ،مرجع سبق ذكره،ص.٢١.

وفي هذا الصدد ، تنص المادة ٧ من القانون ٢ لعام ٢٠٠٥[١]:

"يتألف مجلس إدارة المؤسسة العامة من تسعة أعضاء بمن فيهم الرئيس على النحو الآتي:

•رئيس مجلس الإدارة رئيساً.

•المدير العام عضواً ونائبًا للرئيس.

•معاون مدير عام عضواً.

•أحد المديرين في المؤسسة يسميه الوزير عضواً.

•ثلاثة من غير العاملين في المؤسسة يسميهم الوزير .اثنان منهم على الأقل من العاملين في الدولة أعضاء.

•ممثلين عن العمال من الفئة الأولى أو الثانية) في حال عدم توفر الفئة الأولى (من ذوي الكفاءة يسميهما المكتب التنفيذي للاتحاد العام لنقابات العمال)عضوين.

•ممثل عن التنظيم الفلاحي يسميه المكتب التنفيذي للاتحاد العام للفلاحين وذلك بالنسبة للمؤسسات التي لها علاقة بالقطاع الزراعي، ويكتفى بعضوين من غير العاملين في المؤسسة أحدهما من العاملين في الدولة عند وجود ممثل عن التنظيم الفلاحي عضواً".

أما فيما يخص الشركة العامة ، فجاء في المادة ٢٠ من القانون ٢ لعام ٢٠٠٥[٢]:

"تتألف اللجنة الإدارية للشركة العامة أو المنشأة العامة التابعة لمؤسسة عامة من سبعة أعضاء بمن فيهم الرئيس على النحو الآتي:

•رئيس اللجنة الإدارية أو المدير العام رئيساً.

•المدير العام أو معاون المدير العام عضوًا ونائباً للرئيس.

•أحد المديرين يسميه الوزير في حال تسمية المدير العام رئيسًا للجنة الإدارية عضواً.

•اثنين من غير العاملين في الشركة أو المنشأة واحد منهم على الأقل من العاملين في الدولة يسميهم الوزير عضوين.

• ممثلين عن العمال من الفئة الأولى أو الثانية (في حال عدم توفر الفئة الأولى (من ذوي الكفاءة يسميهما المكتب التنفيذي للاتحاد العام لنقابات العمال عضوين.

[٢،١] القانون ٢ ،قانون المؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة ، دمشق، ٠٩-١-٢٠٠٥.

•ممثل عن التنظيم الفلاحي يسميه المكتب التنفيذي للاتحاد العام للفلاحين وذلك بالنسبة للشركات العامة والمنشآت العامة التي لها علاقة بالقطاع الزراعي ويكتفي بعضو من غير العاملين في الشركة العامة أو المنشأة العامة عند وجود ممثل عن التنظيم الفلاحي."

وأوردت المادة ٢٣ في الفقرة د تأكيداً على ضرورة إدخال عناصر من خارج الشركة العامة الغير تابعة لمؤسسة عامة للمساهمة في عضوية اللجنة الإدارية فيها ،و نصت على ما يلي[١] :

تتألف اللجنة الإدارية للشركة العامة غير التابعة لمؤسسة عامة من تسعة أعضاء بما فيهم الرئيس على النحو الآتي:

•رئيس اللجنة الإدارية رئيساً.

•المدير العام عضوًا ونائباً للرئيس.

•معاون المدير العام عضواً.

•أحد المديرين في الشركة العامة يسميه الوزير عضواً.

•ثلاثة من غير العاملين في الشركة العامة يسميهم الوزير اثنان منهم على الأقل من العاملين في الدولة أعضاء.

•ممثلين عن العمال من الفئة الأولى أو الثانية (في حال عدم توفر الفئة الأولى) من ذوي الكفاءة يسميهما المكتب التنفيذي للاتحاد العام لنقابات العمال عضوين.

•ممثل عن التنظيم الفلاحي يسميه المكتب التنفيذي للاتحاد العام للفلاحين وذلك بالنسبة للشركات العامة التي لها علاقة بالقطاع الزراعي ويكتفي بعضوين من غير العاملين في الشركة العامة أحدهما من العاملين في الدولة عند وجود ممثل عن التنظيم الفلاحي عضواً.

ومع أن القانون ٢ استطاع أن يفرض ضرورة إدخال عناصر من خارج المؤسسات العامة لتسهم في عضوية مجلس الإدارة، بالإضافة إلى وجود ممثلين عن العمال داخل المجلس ، إلا أن ذلك لا يعد كافياً لضمان فعالية المجلس وتقوية دوره في تسيير أنشطة المؤسسات والشركات العامة .

إذ لا يتم الإعلان أصولاً عن الحاجة إلى أعضاء خارجيين للمشاركة في مجالس إدارة المؤسسات والشركات العامة للحصول على كفاءات متنافسة، كما أن معظم الأعضاء يتم ترشيحهم واختيارهم بناءً على انتماءاتهم الحزبية وولائهم للسلطة والإدارة التنفيذية،وليس على أساس مؤهلاتهم وخبراتهم الفعلية في عضوية المجلس وإدارة شؤونه.

---

[١] القانون ٢ ،قانون المؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة ، دمشق، ٠٩-١-٢٠٠٥.

كما أن وجود ممثل عن التنظيم الفلاحي قد لا يكون ضرورياً في وقتنا الحالي ,وخصوصاً أنه ُيسمى من قبل المكتب التنفيذي للاتحاد العام للفلاحين ,وبالتالي فهو ليس لديه الكفاءة والخبرة الضرورية للمساهمة الفاعلة في المجلس .

وقد أكد القانون ٢ لعام ٢٠٠٥ على ضرورة اجتماع مجلس الإدارة أو اللجنة الإدارية مرة على الأقل في الشهر ، كما أكّد على أن اجتماعات المجلس أو اللجنة لا تعتبر قانونية إلا بحضور غالبية أعضائه، وتتخذ القرارات مجلس الإدارة بأغلبية الأصوات ، وفي حال تساوي الأصوات يرجح جانب رئيس مجلس الإدار ة أو رئيس اللجنة الإدارية[١].

ويعتبر مجلس الإدارة الجهة المختصة بالحكم على كافة القضايا المثارة بموضوعية بما يمكّن الشركة من اتخاذ القرارات التصحيحية في الوقت المناسب دون انتظار جهات أخرى لا علاقة لها بالشركة ولا تعرف ظروفها ومن الصعب عليها أن تصدر أحكاماً موضوعية على المشكلات التي تواجه الشركة.

على أن القضية الأكثر أهمية هي اختصاص مجلس الإدارة برسم السياسات العامة المتعلقة بكافة وظائف الشركة في مجال الشراء والتخزين والإنتاج والبيع وما يقتضيه ذلك من دراسات، وهذا يقتضي معرفة المجلس بنتائج السياسات عن طريق تلقي تقارير الرقابة الداخلية ودراسة المعلومات الواردة من الجهات الخارجية ذات العلاقة بهذه السياسات كالمستوردين والوكلاء والمستهلكين ونقابات العمال وأجهزة الرقابة الحكومية وغيرها ،مما يمكّن المجلس من اتخاذ القرارات التصحيحية في الوقت المناسب ودون الحاجة إلى عرض المقترحات على جهات خارجية.

وقد حدد القانون ٢ لعام ٢٠٠٥ صلاحيات ومسؤوليات مجلس الإدارة في المادة ١٠ منه ، فجاء فيها[٢]:

" مجلس الإدارة هو السلطة المختصة برسم السياسة التي تسير عليها المؤسسة العامة لتحقيق الغرض الذي قامت من أجله ، ويتمتع بالصلاحيات في إدارة المؤسسة وتسيير أعمالها ويُعتبر مسؤولاً مسؤولية كاملة عن إقرار الخطط وحسن تنفيذها والإدارة الاقتصادية للمؤسسة وتحقيق الريعية الاقتصادية لها، وفق سياسة الدولة وخططها العامة وأحكام هذا القانون وقانون التجارة السوري ، وبصورة خاصة عن حسن تنفيذ خطط الإنتاج والاستثمار والتصدير والاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بهدف تحقيق ريعية مناسبة لرأس المال المستثمر، ويتولى:

- وضع مشاريع المبادئ الأساسية والأنظمة المنصوص عليها في المادتين (٨ و ٩) من هذا القانون، ورفعها للجهات المختصة لإصدارها.

[١،٢] القانون ٢ ،قانون المؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة ، دمشق، ٠٩-١-٢٠٠٥.

- وضع المعايير ومعدلات الأداء بالنسبة للمؤسسة العامة والشركات العامة والمنشآت العامة التابعة لها.
- رسم سياسات وأهداف الإنتاج والتصدير والتسويق والاستثمار والعمالة و الريعية والأسعار ومتابعة الشركات العامة والمنشآت العامة في تحقيقها للأهداف التي تقررها الدولة بهذا الشأن.
- وضع الخطط التفصيلية والبرامج التنفيذية التي تكفل تطوير الإنتاج وإحكام الرقابة على جودته وحسن استخدام الموارد المتاحة استخدامًا اقتصاديًا سليماً وكل ما من شأنه زيادة وكفاية الإنتاج،وذلك بالنسبة للمؤسسة العامة والشركات العامة والمنشآت العامة التابعة لها.
- إقرار الخطة السنوية للشركات العامة والمنشآت العامة التابعة لها وتتضمن هذه الخطة ما يلي:

أ - الخطة الاستثمارية.

ب - الخطة الإنتاجية.

ج - الخطة التجارية.

د - خطة اليد العاملة.

ه - خطة التكاليف والريعية.

و - الموازنة التقديرية.

- التنسيق بين الشركات العامة والمنشآت العامة التابعة له ا، والعمل على حل ما ينشأ بينها من خلافات.
- دراسة التقارير ربع السنوية والسنوية وغيرها التي يتقدم بها المدير العام للمؤسسة العامة أو الشركة العامة أو المنشأة العامة إلى المجلس حول تنفيذ خطط المؤسسة العامة والشركات العامة والمنشآت العامة التابعة لها وعن مركزها المالي، واتخاذ ما يلزم بهذا الشأن.
- دراسة كل ما يرى الوزير أو رئيس مجلس الإدارة أو المدير العام أو ممثلو التنظيم النقابي في مجلس الإدارة عرضه من القضايا التي تتعلق بنشاط المؤسسة العامة وشركاتها العامة ومنشآتها العامة.
- يحق لمجلس الإدارة دعوة من يراه مناسبًا لحضور جلساته دون أن يكون له حق التصويت".

وعلى الرغم من وضوح النصوص القانونية في هذا الشأن إلا أن قضية صلاحيات ومسؤوليات مجلس الإدارة لا تزال موضع نقاش وخلاف، إذ أن الموروث الثقافي يعطي مجلس الإدارة كافة الصلاحيات اللازمة سواء كانت تخطيطية أو تنفيذية، مع أن توريط مجلس الإدارة باتخاذ القرارات التنفيذية يفقده القدرة على تلقي التقارير الخاصة بتقييم القرارات التنفيذية ، ويجعله عرضةً للوقوع في الخطأ وفقدان القدرة على مساءلة الجهة المخطئة.

ومن ثم فإن وجود تعليمات صادرة عن رئاسة مجلس الوزراء تخالف نص القانون وتفرض على المجلس التدخل في الإدارة التنفيذية للمؤسسات والشركات العامة وتحمل كافة المسؤوليات ، يُفرغ المجلس من

مضمونه الرقابي ويبعده عن ممارسة دوره الأساسي،وبالتالي يضعف من القدرة على تطبيق أسس الحوكمة والالتزام بمبادئها ضمن القطاع العام الاقتصادي.

ولعل تقسيم العمل داخل مجلس الإدارة هو الكفيل بحل هذا الإشكال الصعب، فإن القرارات التنفيذية يجب أن تبقى بيد إدارة الشركة التنفيذية ،أما القرارات الرقابية فيحب أن تتبع للجنة المراجعة المؤلفة من أعضاء مجلس الإدارة غير المتفرغين[١].

وتدعم مبادئ الحوكمة تفويض المسؤولية المناسبة لمجالس إدارة المؤسسات والشركات العامة ، مما يفرض على الدولة تقليص دورها في الإدارة ، ومنح المرونة والحرية اللازمة لإدارة القطاع العام الاقتصادي لاتخاذ قراراتها وبالتالي إلغاء البيروقراطية والروتين السائدة في تسيير شؤون هذا القطاع.

وتؤكد الحوكمة على حماية مجلس الإدارة من أي ضغوط أو معوقات قد تؤثر على أدائه أو تحول اهتمامه من التركيز علي تحقيق أهداف الشركة إلى تحقيق أهداف أخرى لا ترتبط بالشركة.

ويمكن تحقيق ذلك من خلال منح مجالس الإدارة في المؤسسات العامة واللجان الإدارية في الشركات العامة سلطة كافية تتيح القدرة على اتخاذ القرارات الإستراتيجية و تعيين ومحاسبة المدراء التنفيذيين ووضع السياسات اللازمة لإدارة القطاع العام الاقتصادي.

وجاء في المادة ٢١ من القانون ٢ توضيح السلطة والصلاحيات التي تمارسها اللجنة الإدارية للشركة العامة كما يلي[٢] :

" اللجنة الإدارية في الشركة العامة أو المنشأة العامة التابعة لمؤسسة عامة هي السلطة المختصة برسم السياسة التي تسير عليها الشركة العامة أو المنشأة العامة لتحقيق الغرض الذي قامت من أجله ، وتتمتع بالصلاحيات في إدارة الشركة العامة أو المنشأة العامة وتسيير أعماله ، وتعتبر مسؤولة مسؤولية كاملة عن حسن تنفيذ الخطط والإدارة الاقتصادية للشركة العامة أو المنشأة العامة وتحقيق الريعية الاقتصادية.

وذلك وفق سياسة الدولة وخططها العامة وأحكام هذا القانون ، وبصورة خاصة عن حسن تنفيذ خطط الإنتاج والتصدير والاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بهدف تحقيق ريعية مناسبة لرأس المال المستثمر وتتولى:

---

[١] عبد الوهاب.علاء ،مرجع سبق ذكره،ص.٢١.

[٢] القانون ٢ ،قانون المؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة ، دمشق، ٠٩-١-٢٠٠٥.

- اقتراح مشاريع الأنظمة اللازمة لها والمنصوص عليها في المادة التاسعة من هذا القانون ورفعها إلى الوزير المختص مباشرة أو عن طريق المؤسسة العامة.
- اقتراح معايير ومعدلات الأداء فيها والعمل بموجب هذه المعايير والمعدلات بعد اعتمادها أصولاً.
- وضع الخطط التنفيذية لتحقيق السياسات وأهداف الإنتاج والتصدير والتسويق والاستثمار والعمالة والريعية والأسعار المرسومة من قبل المؤسسة العامة.
- وضع برامج تنفيذ الخطط الموضوعة من قبل المؤسسة العامة لتطوير الإنتاج وإحكام الرقابة على جودته وحسن استخدام الموارد المتاحة استخداماً اقتصادياً سليماً.
- اقتراح الخطة السنوية بكامل مكوناتها الاستثمارية والإنتاجية والتجارية وخطة اليد العاملة وخطة التكاليف والريعية والموازنة التقديرية.
- التنسيق بين الوحدات الاقتصادية التابعة لها.
- دراسة التقارير الدورية التي تقدم عن سير العمل فيها وعن مركزها المالي واتخاذ ما يلزم بهذا الشأن.
- العمل على حسن تطبيق محاسبة التكاليف وفق أسس علمية.
- وضع السياسة التي تكفل رفع الكفاية الإنتاجية للعاملين وتحقيق كفاءة تشغيل الشركة العامة والمنشآت العامة وانتظام العمل فيها.
- متابعة تنفيذ المشاريع في المواعيد المقررة لها.
- تحقيق تقديرات الموارد والنفقات الواردة في خطتها والعمل على تنمية الموارد وتخفيض النفقات.
- اتخاذ ما يلزم لتوريد الفائض من مواردها إلى المؤسسة العامة في المواعيد المحددة.
- وضع برامج تدريب العاملين فيها.
- دراسة كل ما يرى رئيس مجلس إدارة المؤسسة العامة أو رئيس اللجنة الإدارية أو المدير العام للمؤسسة العامة أو المدير العام للشركة العامة أو المنشأة العامة أو ممثلو التنظيم النقابي في اللجنة الإدارية عرضه من القضايا التي تتعلق بنشاطها.
- يحق للجنة الإدارية دعوة من تراه مناسباً لحضور جلساتها دون أن يكون له حق التصويت."

أما بالنسبة للشركات العامة الغير تابعة لمؤسسة عامة ، فقد أوردت المادة ٢٥ توصيفاً لصلاحيات ومسؤوليات اللجنة الإدارية فيها كما يلي[١]:

-" اللجنة الإدارية للشركة العامة غير التابعة لمؤسسة عامة هي السلطة المختصة برسم السياسة التي تسير عليها الشركة لتحقيق الغرض الذي قامت من أجله ، وتتمتع بالصلاحيات في إدارة الشركة وتسيير أعمالها، وتُعتبر مسؤولة مسؤولية كاملة عن حسن تنفيذ الخطط والإدارة الاقتصادية للشركة وتحقيق الريعية الاقتصادية لها وفق سياسة الدولة وخططها العامة وأحكام هذا القانون وقانون التجارة السوري، وبصورة خاصة عن حسن تنفيذ خطط الإنتاج والتصدير والاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بهدف تحقيق ريعية مناسبة لرأس المال المستثمر وتتولى:

---

[١] القانون ٢ ،قانون المؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة ، دمشق، ٠٩-١-٢٠٠٥.

- اقتراح مشاريع الأنظمة اللازمة لها والمنصوص عليها في المادة التاسعة من هذا القانون ورفعها للجهات المختصة لإصدارها.
- وضع معايير ومعدلات الأداء.
- رسم سياسات وأهداف الإنتاج والتصدير والتسويق والاستثمار والعمالة والريعية والأسعار تحقيقًا للأهداف التي تقررها الدولة بهذا الشأن.
- وضع الخطط التفصيلية والبرامج التنفيذية التي تكفل تطوير الإنتاج وإحكام الرقابة على جودته وحسن استخدام الموارد المتاحة استخداماً اقتصادياً سليماً وكل ما من شأنه زيادة وكفاية الإنتاج.

- إقرار الخطة السنوية وتتضمن هذه الخطة ما يلي:

أ -الخطة الاستثمارية.

ب - الخطة الإنتاجية.

ج - الخطة التجارية.

د - خطة اليد العاملة.

ه - خطة التكاليف والريعية.

و - الموازنة التقديرية.

- دراسة التقارير ربع السنوية والسنوية وغيرها التي يتقدم بها المدير العام للشركة إلى اللجنة: حول تنفيذ خطط الشركة وعن مركزها المالي ، واتخاذ ما يلزم بهذا الشأن.
- دراسة كل ما يرى الوزير أو رئيس اللجنة الإدارية أو المدير العام أو ممثلو التنظيم النقابي في اللجنة الإدارية عرضه من القضايا التي تتعلق بنشاط الشركة.
- يحق للجنة الإدارية دعوة من تراه مناسبًا لحضور جلساتها دون أن يكون له حق التصويت."

وتظهر المسؤوليات والصلاحيات الممنوحة للجنة الإدارية للشركة العامة وفق ما سبق ، متوافقة مع متطلبات الحوكمة والتي تفرض ضرورة إعطاء هذه اللجنة المرونة اللازمة لتسيير شؤون الشركة وتفعيل رقابتها عليها، إلا أن الواقع يأتي مناقضاً لذلك في كثير من الأحيان ، ولا تزال اللجان الإدارية للشركات العامة غير قادرة على اتخاذ الكثير من القرارات التي تبقى محصورة بيد المؤسسة التي تتبع لها الشركة العامة أو الوزارة المعنية أو حتى رئاسة مجلس الوزراء .

وتؤكد الحوكمة على أهمية تحديد دور الدولة كمساهم رئيس في المؤسسات والشركات العامة بحيث يقتصر دورها على ممارسة حقوقها الكفيلة بحماية مصالحها دون التدخل في أعمال مجالس الإدارة واللجان الإدارية، ويتم ذلك من خلال المشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعيات العمومية، و في انتخاب وعزل أعضاء مجلس إدارة الشركة والموافقة على أية معاملات غير عادية تقوم بها الشركات ، بما يضمن احترام الأنظمة واللوائح والقوانين .

وقد حدد القانون ٢ لعام ٢٠٠٥ في المادة ١١ الحالات التي يتم فيها انعقاد مجالس الإدارة في مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي برئاسة السيد الوزير ، وجاء فيها[١] :

"ينعقد مجلس إدارة المؤسسة العامة برئاسة الوزير في الحالات الآتية:

إقرار الخطة السنوية للمؤسسة العامة، وإقرار الخطة السنوية الموحدة للمؤسسة العامة وشركاتها العامة ومنشآتها العامة، ضمن إطار الخطة الخمسية للدولة، دون الإخلال بالصلاحيات الممنوحة لهيئة تخطيط الدولة بمقتضى القوانين والأنظمة النافذة.

تعد وتناقش الخطط السنوية للمؤسسة العامة أو الشركة العامة أو المنشأة العامة في ضوء تقارير مؤشرات تقويم الأداء السنوي.

–أ – إقرار الميزانية الختامية السنوية وحساب الأرباح والخسائر للمؤسسة العامة والشركات العامة والمنشآت العامة التابعة لها، وتقويم أدائها، وإبراء ذمة أعضاء مجالس إدارتها ولجانها الإدارية، ويعتبر مجلس الإدارة في هذه الحالة بمثابة الهيئة العامة للمساهمين بالمعنى المقصود في قانون التجارة السوري على أن ينضم إليه مندوب عن الجهاز المركزي للرقابة المالية .وتطبّق فيما يتعلق بمسؤولية أعضاء مجالس الإدارة واللجان الإدارية الأحكام المنصوص عليها في قانون التجارة السوري وذلك في كل ما لم يرد عليه نص في هذا القانون.

ويتم إبراء ذمة أعضاء كل من مجلس إدارة المؤسسة واللجنة الإدارية للشركة العامة أو المنشأة العامة أو عدم إبراء ذمتهم - حسب الحال - بعد الاطلاع على قرارات القبول الصادرة عن الجهاز المركزي للرقابة المالية وتقارير مؤشرات تقويم الأداء السنوي خلال مدة لا تزيد عن ثلاث سنوات من تاريخ إصدار قرار القبول العائد للسنة المالية المعنية."

ويظهر هنا بوضوح تأخّر إبراء ذمة مجلس الإدارة أو اللجنة الإدارية ،ولعل ذلك ناتج عن تأخر صدور قرارات القبول الصادرة عن الجهاز المركزي للرقابة المالية أو التأخر في إتمام القوائم المالية من قبل المؤسسات والشركات العامة ,والمفروض أن يتم ذلك في نفس الوقت المحدد للشركات المساهمة، وأن يتم إبراء ذمة مجلس الإدارة أو اللجنة الإدارية خلال مدة لا تتجاوز الأربعة أشهر من قبول القوائم المالية ، وهذا التأخير يجعل محاسبة المجلس أو اللجنة ومساءلتهما عن النتائج المحققة أمر غير ذي قيمة.

---

[١] القانون ٢ ،قانون المؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة ، دمشق، ٢٠٠٥-١-٠٩.

وقد طبقت هذه الأحكام ذاتها بالنسبة للشركات العامة التابعة للوزارة مباشرة ، وجاء في الفقرة ب من نفس المادة[١]:

"- ب - تطبق الأسس والأحكام المحددة في الفقرة(أ) من هذه المادة على الشركات العامة والمنشآت العامة التي تتبع الوزير مباشرة عند إقرار الميزانية الختامية وحساب الأرباح والخسائر وإبراء أو عدم إبراء ذمة لجانها الإدارية وذلك باجتماع للجنتها الإدارية يُعقد برئاسة الوزير المختص على أن ينضم إليه مندوب عن الجهاز المركزي للرقابة المالية."

كما يتم انعقاد مجالس الإدارة في مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي برئاسة السيد الوزير في الحالات التالية أيضاً:

- "اقتراح زيادة رأس مال المؤسسة العامة والشركات العامة والمنشآت العامة التابعة لها وإنقاصه، ويتم إقرار الزيادة أو النقصان بقرار من المجلس الأعلى للتخطيط.
- إنشاء وحدات اقتصادية، ودمجها، وتجزئتها، وإلغاؤها.
- اقتراح المساهمة في رؤوس أموال المؤسسات والشركات العامة ويصدر قرار الموافقة عن رئيس مجلس الوزراء في ضوء دراسة تعدها وزارة المالية لهذه الغاية ."

وتؤكد مبادئ الحوكمة على ضرورة وجود أعضاء مؤهلين داخل مجالس الإدارة مؤسسات القطاع العام الاقتصادي ، إلا أن ذلك لا يمنع من الاستعانة باستشاريين وخبراء من خارج المجلس، ويُفضل أن تقوم المؤسسة العامة أو الشركة العامة بإعداد قاعدة بيانات تحوي أسماء الخبراء المؤهلين الذين يمكن الاستفادة من خبراتهم في مجالس إدارة شركات القطاع العام الاقتصادي.

وفي هذا الصدد تنص المادة ١٢ من القانون ٢ لعام ٢٠٠٥ [٢]:

" لمجلس الإدارة أن يستعين في ممارسة اختصاصاته، بمن يراه مناسباً من الخبراء والاختصاصيين، والتعاقد مع الخبراء والمستشارين والمكاتب الاستشارية المحلية والعربية والعالمية وعلى مسؤوليته وحسب الحاجة الفعلية ولغرض محدد ولمدة محددة غير قابلة للتجديد أو التمديد إلا بموافقة من رئيس مجلس الوزراء."

[١،٢] القانون ٢ ،قانون المؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة ، دمشق، ٠٩-١-٢٠٠٥.

أما فما يخص اللجان الإدارية في الشركات العامة فقد جاء في المادة ٢٦ [١]:

-"يجوز للجنة الإدارية أن تستعين في ممارسة اختصاصاتها بمن تراه مناسبًا من الخبراء والاختصاصيين والتعاقد مع الخبراء والمستشارين والمكاتب الاستشارية المحلية والعربية والعالمية وعلى مسؤوليتها وحسب الحاجة الفعلية ولغرض محدد ولمدة محددة غير قابلة للتجديد أو التمديد إلا بموافقة من رئيس مجلس الوزراء."

وتؤكد الحوكمة على حق كل عضو من أعضاء المجلس - سواء كان من العاملين في الشركة أو من الأعضاء الخارجين- في تلقي تعويض مناسب عن أتعابه وعن الجلسات التي يحضرها ،على أن يتم تحديد مجموع ما يتقاضاه بحيث لا يتجاوز الحد المعقول والملائم لطبيعة جهده وللنتائج المحققة.

وقد عمل القانون ٢ لعام ٢٠٠٥ في المادة ٣٩ على تحديد المبالغ المستحقة لأعضاء مجالس الإدارة واللجان الإدارية لمؤسسات وشركات القطاع العام، وجاء فيها [٢]:

"أ - يتقاضى كل من رئيس وأعضاء مجالس إدارة المؤسسات العامة واللجان الإدارية للشركات العامة والمنشآت العامة، تعويضًا مقطوعًا عن كل جلسة يحضرها.

ب - يُحدد بقرار من رئيس مجلس الوزراء تعويض الجلسة والأسس والقواعد لمنح هذا التعويض بما يتناسب مع حجم نشاط وطبيعة العمل في كل من المؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة بناء على اقتراح من وزارة المالية.

ج - لا يجوز أن يتجاوز مجموع ما يتقاضاه سنويًا أي عضو من أعضاء مجلس الإدارة أو اللجنة الإدارية الحكميين لقاء حضوره جلسات مجالس الإدارة أو اللجان الإدارية - مهما تعددت(- ٢٤٠٠٠) ليرة سورية، ويجوز تعديل هذا المبلغ بقرار من رئيس مجلس الوزراء بناء على اقتراح من وزارة المالية."

د - لا يدخل تعويض الجلسات الممنوح بموجب هذه المادة ضمن الحدود القصوى للتعويضات المنصوص عليها في القوانين والأنظمة النافذة.

ه - يُمنح أعضاء مجلس الإدارة أو اللجنة الإدارية من العاملين في الدولة ومن غير العاملين في المؤسسة العامة أو الشركة العامة أو المنشأة العامة لقاء حضورهم جلسات مجالس الإدارة أو اللجان الإدارية تعويضًا يُحدد بقرار يصدر عن رئيس مجلس الوزراء يتضمن قواعد وأسس منح هذا التعويض بناء على اقتراح من وزارة المالية على ألا يقل عن (٢٠٠٠) ليرة سورية وألا يزيد عن (٣٠٠٠) ليرة سورية شهريًا ولا يجوز الجمع بين أكثر من عضويتي مجلسي إدارة أو لجنتين إداريتين.

و- يُمنح أعضاء مجلس الإدارة أو اللجنة الإدارية من غير العاملين في الدولة لقاء حضورهم جلسات مجالس الإدارة أو اللجنة الإدارية تعويضاً يُحدد بقرار يصدر عن رئيس مجلس الوزراء يتضمن قواعد وأسس منح هذا التعويض بناء على اقتراح من وزارة المالية.

[٢،١] القانون ٢ ،قانون المؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة ، دمشق، ٠٩-١-٢٠٠٥.

ز - يتقاضى رئيس مجلس الإدارة أو اللجنة الإدارية تعويض مسؤولية يُحدد بقرار يصدر عن رئيس مجلس الوزراء يتضمن قواعد وأسس منح هذا التعويض بناء على اقتراح من وزارة المالية."

كما عمل القانون ٢ لعام ٢٠٠٥ في المادة ٤٠على تحديد المكافآت الممنوحة للأعضاء المستقلين والخارجين عن المجلس وجاء فيها [١]:

" يُمنح كل من رئيس وأعضاء مجالس الإدارة أو اللجان الإدارية - حسب الحال - في كل من المؤسسة العامة أو الشركة العامة أو المنشأة العامة من غير العاملين فيها مكافآت تشجيعية في ضوء جهود هم المبذولة وحجم نشاط وطبيعة العمل بقرار من الوزير المختص من اعتمادات موازنة الجهة المعنية بحيث لا تزيد مبالغ هذه المكافآت عن (٣٠٠٠) ل.س شهريًا للشخص الواحد وعلى مسؤوليته، ولا تدخل ضمن السقوف المحددة في القوانين والأنظمة النافذة."

ويرى بعض الاقتصاديين أن تحديد مبلغ معين للمكافأة والتعويض الذي يتقاضاه عضو مجلس الإدارة غير ذي فعالية ، وهذا يشمل كل من الأعضاء التنفيذيين أو الخارجيين على حد سواء ،إذ أن هذا المبلغ – وكما تؤكد مبادئ الحوكمة – يتوقف بالدرجة الأولى على الجهد المبذول وطبيعة النتائج المحققة ، أما اقتراح تعديل المبلغ من قبل رئيس مجلس الوزراء أو وزارة المالية كما ينص القانون فهو أمر غير منطقي وبعيد عن الواقع .

ويجب ألا يكون حجم المجلس كبيراً بالصورة التي تؤثر سلباً على كفاءة الأداء، حيث أثبتت التجارب أن صغر حجم مجلس الإدارة يسهم في وجود فريق عمل أكثر ديناميكية وأن تأثيره على أداء الشركة يكون إيجابياً.

كما تفرض الحوكمة على مجلس الإدارة تشكيل لجان متخصصة من بين أعضائه لمساعدته في أداء مهامه الرئيسية - يشمل ذلك لجنة المراجعة - ويرأس مثل هذه اللجان المتخصصة عضو مجلس إدارة من غير المدراء التنفيذيين، كما يجب أن تكون أغلبيتها من الأعضاء المستقلين، ويجب على هذه اللجان أن تقدم تقاريرها لمجلس الإدارة بالكامل وأن تقوم بتوزيع محاضر اجتماعاتها على جميع أعضاء مجلس الإدارة[١].

وتجدر ملاحظة أن نسبة الأعضاء المستقلين ودرجة الاستقلالية تتوقف على نوعية اللجنة ومدى حساسية القضايا المتعلقة بتضارب المصالح ، فعلى سبيل المثال، ينبغي أن تتكون لجنة المراجعة من الأعضاء المستقلين فقط لدعم الحياد والموضوعية في عمل هذه اللجنة.

والجدير بالذكر أن وجود لجان متخصصة لا يعفي مجلس الإدارة من تحمل المسؤولية المباشرة عن جميع المسائل المتعلقة بالشركة ، وأن تكون هناك تعليمات واضحة ومفصلة لواجبات ومهام هذه اللجان وحدود سلطاتها وكيفية تحديد أعضائها.

---

[١] القانون ٢ ،قانون المؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة ، دمشق، ٠٩-١-٢٠٠٥.

ويعتبر مجلس الإدارة مسؤول مسؤولية كاملة أمام أعضاء الجمعية العامة للمساهمين - بصفتهم ممثلي الملاك - عن أداء الشركة و عليه أن يعمل على تحقيق مصالحهم على أفضل وجه ممكن وأن يعامل جميع المساهمين بشكل متساوٍ بما في ذلك صغار المساهمين أو المساهمين من القطاع الخاص للشركات التي قد يتم طرح جزء من أسهمها في السوق.

وتفرض مبادئ الحوكمة أن ُيرفق تقرير مجلس الإدارة مع القوائم المالية للشركة ، وذلك بهدف تحديد مسؤولية المجلس ومحاسبة أعضائه، ويتم إرسال التقرير لمفتشي الحسابات في الجهاز المركزي للرقابة المالية والهيئة المركزية للرقابة والتفتيش لإبداء الرأي بشأنه، ويجب أن يتضمن التقرير معلومات كافية عن الشركة وأدائها المالي والمخاطر التي تتعرض لها وكذلك أية أحداث جوهرية تعرضت لها بالإضافة للعلاقة مع الأطراف ذات المصالح مع توضيح مدى مساهمة كل ذلك في تحقيق أو عدم تحقيق أهداف الشركة.

وتعمل الحوكمة على تأكيد مسؤولية أعضاء مجلس الإدارة تجاه المساهمين، وأنه بغض النظر عما إذا كان عضو مجلس الإدارة ممثلاً للسلطات الحكومية أو لأية جهة أخرى ، فإنه يجب أن يعمل على تحقيق مصالح الشركة ومصالح المساهمين ككل وليس خدمة طرف من المساهمين على حساب أطراف أخرى حتى ولو كان هذا الطرف هو الدولة.

كما تفرض الحوكمة وضع الآليات المناسبة لتقييم أداء مجلس الإدارة والحفاظ على استقلاليته، ومن الممكن أن يتضمن ذلك– على سبيل المثال - قصر الترشيح لعضوية مجلس الإدارة على عدد معين من الدورات.

ويقوم مجلس إدارة الشركة العامة بإعداد تقييم سنوي لتحديد حجم إنجازاته، ويمثل ذلك حافزاً قوياً لكل عضو من أعضاء مجلس الإدارة لتخصيص وقت وجهد كاف للقيام بأعباء العضوية والعمل المنوط القيام به[١].

و تحدد المؤسسة العامة معايير مرجعية محددة يتم على أساسها محاسبة مجلس الإدارة كأن يتم مقارنة أداء شركات القطاع العام الاقتصادي بمثيلاتها في القطاع الخاص أو في بلدان أخرى مماثلة في التجربة.

وتقع مسؤولية تقييم أداء أعضاء مجلس الإدارة على رئيس المجلس والجمعية العمومية للمساهمين- وفقاً لأفضل الممارسات المتعارف عليها ،وبناءً على هذا التقييم لمجلس الإدارة كله ولكل عضو من أعضائه على حده، يمكن مراجعة العديد من الأمور المتعلقة بحجم مجلس الإدارة وتكوينه والمكافآت التي يحصل عليها ، ويمكن استخدام هذا التقييم كوسيلة أساسية لتطوير برامج مناسبة وفعالة سواءً لأعضاء مجلس الإدارة الحاليين أو الجدد في المؤسسات والشركات العامة .

---

[1] OECD," Principles and Annotations of Corporate Governance", IBID.P.18.

الفصل الرابع:دور إدارة الرقابة الداخلية في تعزيز حوكمة القطاع العام الاقتصادي في سورية :

تمهيد:

أصبحت قواعد حوكمة الشركات من أهم المواضيع المطروحة على صعيد اقتصاديات دول العالم،كما أصبح تطبيق هذه القواعد شعاراً يتبناه القطاع العام والخاص على حد سواء ، ووسيلة لتعزيز الثقة في اقتصاد أي دولة ،ودليل وجود سياسات عادلة وشفافة.

ويعد الالتزام بمفهوم الحوكمة في اقتصاديات الدول النامية أكثر أهمية بسبب ما تتصف بها هذه الاقتصاديات من سوء الإدارة وانتشار الفساد والبيروقراطية فيها،بالإضافة إلى أهمية الحوكمة في متابعة الأداء وتقييم الإدارة وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة والشفافية.

وتعمل إدارة الرقابة الداخلية على تعزيز حوكمة الشركات من خلال ضمان حسن سير الأعمال فيها، والعمل على حماية الأصول والموجودات والتأكد من صحة البيانات والقوائم والتقارير الصادرة ، والرقابة على تنفيذ السياسات والقوانين بهدف تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة والارتقاء بالعائد والنوعية.

وعلى الرغم من أن إدارة الشركة هي المسؤولة عن اعتماد الضوابط المحاسبية والإدارية، إلا أنها تعتمد في ذلك على إدارة الرقابة الداخلية عموماً والتي تعمل على ضبط الأنشطة و تدعيم الوظيفة الرقابية لإدارة الشركة وإمدادها بتأكيد مناسب على أن الأهداف الموضوعة سيتم تحقيقها وفق الخطة الموضوعة.

وسوف نعمل في هذا الفصل على إلقاء الضوء على إدارة الرقابة الداخلية وتطور مفهومها ،كما سنتطرق إلى أنواع المراجعة الداخلية ،وسنتعرف على دارة الارقابة الداخلية في سورية.

وفي ختام هذا الفصل سنبحث دور إدارة الرقابة الداخلية في تعزيز حوكمة مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي في سورية وفقاً لأهم الممارسات والمعايير المهنية المعاصرة.

-أولاً :مفهوم إدارة الرقابة الداخلية وتطوره:

يعود وجود إدارة الرقابة الداخلية إلى أكثر من ستة آلاف عام مضت ، حيث يعتقد بوجود دليل على أن هناك نظماً رسمية للتسجيل والتحقق كانت تستخدم في منطقة الشرق الأدنى ،وقد عُرفت المراجعة في السجلات العبرية في مصر منذ حوالي ٥٥٠٠سنة ،كما ظهرت في المخطوطات الرومانية واليونانية القديمة[١].

وفي أوائل القرن الثالث عشر الميلادي في أوروبة ، تم البدء بحفظ السجلات التجارية وذلك كنتيجة لتطور الأعمال وتوسعها وخصوصاً في إيطاليا، ومن ثم تطورت هذه السجلات مع حدوث الثورة الصناعية في بريطانيا في القرن الثامن عشر الميلادي ،حيث بدأ الاهتمام بالمراجعة يزيد في أوروبا ،وذلك نتيجة ظهور حالات غش وتلاعب كثيرة .

---

[١]صبح. داوود يوسف،" دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية"، اتحاد المصارف العربية، بيروت، ٢٠٠٧ ، ص.٣٣.

وكان ينظر إليها آنذاك على أنها وظيفة رقابية تمارس في المنشآت المختلفة ،وتتبع إدارة المنشأة بهدف الحد من إمكانية التضليل ووقوع الأخطاء ،وحماية الأصول والموجودات.

أما في الولايات المتحدة الأمريكية ،فقد ظهرت المراجعة في القرن التاسع عشر الميلادي مع دخول الاستثمارات البريطانية وذلك نتيجة لتطور الأنشطة الاقتصادية ،وازدياد اهتمام إدارة الشركات بضرورة التعرف على مدى كفاءة أداء العاملين فيها ومدى تنفيذهم لتعليماتها وتوجيهاتها[١].

ومع تطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية ، والنمو المضطرد في أنشطة الأعمال ،بدأ الاتجاه نحو ضرورة وجود وظيفة رقابية مستقلة داخل الشركة تساعد الإدارة على القيام بمهامها بكفاءة وفعالية من خلال تقويم مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات،والتحقق من دقة السجلات المحاسبية واكتمالها ،ومتابعة كفاءة العمليات التشغيلية للمنشأة ،وحسن أداء العاملين وأمانتهم،وقد ترتب على ذلك الاعتراف بالدور الذي تقوم به إدارة المراجعة الداخلية بوصفها وظيفة رقابية تمتد إلى كافة الجوانب تشغيلية والمالية بالمنشأة.

وقد أدى التغير الهيكلي في مكونات البيئة الإنتاجية والتسويقية وانفصال الملاك عن الإدارة وما صاحبها من تطورات في نظم التكنولوجيا إلى حدوث تطور هائل في الاقتصاد العالمي، ومن ثم خلق نوعاً من الارتباك للتعامل مع المستجدات الدولية ،مما حدا بالإدارة إلى المسارعة لإيجاد منظومة خاصة لإدارة المراجعة الداخلية، بما يحقق الطمأنينة لها وللمشروع وأصحاب المصالح وقد عرفت تلك المنظومة بالمراجعة الداخلية في القطاع الخاص أو ما يعرف بإدارة الرقابة الداخلية في القطاع العام في سورية [٢] .

وفي عام ١٩٤١ تم إنشاء معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية الذي استطاع تطوير المراجعة الداخلية ، وقام بإصدار عدة تعريفات توضح طبيعة ومهام المراجعة الداخلية كنشاط مستقل استشاري موضوعي يخدم المنشأة ككل ويساعد في تحقيق أهدافها و زيادة عائد العمليات والأنشطة من خلال طريقة منهجية منظمة لتقييم عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة وتحسين فعاليتها.

وقد حدد معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية مسؤوليات المراجع الداخلي في عام ١٩٤٧من خلال تعريف المراجعة الداخلية بأنها " نشاط تقييمي مستقل داخل المنظمة لمراقبة العمليات المحاسبية والمالية، والعمليات الأخرى من أجل تقديم خدمات وقائية وعلاجية للإدارة العليا وهي نوع من الرقابة هدفه فحص وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى، وهذا النوع من المراجعة يتعامل أساساً مع الأمور المحاسبية والمالية، ولكنه قد يتعامل بشكل أو بآخر مع بعض الأمور ذات الطبيعة التشغيلية"[٣].

---

[١] صبح. داوود يوسف،مرجع سبق ذكره ، ص.٣٣.

[٢] إن المعروف علمياً في الأدبيات المهنية أن ثمة مراجعة داخلية تقوم بإجراءاتها ومهامها لحماية أصول المشروع وضمان دقة القوائم المالية وحسن الأداء العام وكفاءته،إلا أن المشرّع في سورية ومن خلال قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش رقم ٢٤ بتاريخ ١٩٨١/٧/٨ في المادة ٤ ،تحدث عن إنشاء وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع العام الاقتصادي في سورية بما يُسمّى إدارة الرقابة الداخلية، وهو ما يخالف الموروث العالمي ،إذ أن الرقابة الداخلية هي مجموعة أنظمة داخل المنشأة وليست إدارة مستقلة.

[3] Brink .Victor, "The Internal Auditor joint the management team", reading on auditing, Cincinnati.ohio.south-western publishing company, 1960, P.313.

أما المعهد الأمريكي للمحاسبين فقد قام عام ١٩٤٩ بتعريف المراجعة الداخلية بأنها " منظومة داخلية في المنشأة تنطوي على الخطة التنظيمية وجميع الطرق والمقاييس المتناسقة التي تتبناها المنشاة لحماية الأصول، ومراجعة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية والتشجيع على الالتزام بالسياسات الإدارية المحددة مقدما. "[١].

وفي عام ١٩٧١ ، عمل معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية على تعديل مسؤوليات المراجعين الداخليين لتشمل جميع العمليات بغض النظر عن طبيعتها سواء أكانت مالية أو تشغيلية أو إدارية،وأصدر المعهد في هذا الصدد التعريف التالي "المراجعة الداخلية هي نشاط تقييمي محايد ينشأ داخل المنشأة لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة،وهي وسيلة رقابة إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى."[٢].

وفي نهاية السبعينات أصبح هدف المراجعة الداخلية خدمة المنظمة ككل وليس خدمة الإدارة العليا فحسب، وتتضح معالم ذلك من خلال التعريف الصادر عن مجمع المراجعين الداخليين الأمريكي عند إصداره قائمة معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية في عام ١٩٧٨ والتي جاء فيها ما يلي: [٣]

"المراجعة الداخلية وظيفة تقييم مستقلة يتم إنشاؤها داخل المنظمة لفحص وتقييم كافة الأنشطة كخدمة للمنظمة."

كما جاء في المعيار الدولي للمراجعة رقم (٦١٠) تعريف المراجعة الداخلية بأنها فعالية تقييمية ضمن المنشأة لغرض خدمتها ، ومن ضمن وظائفها اختبار ملائمة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وفعاليتهما وتقييمها ومراقبتهما[٤].

ولقد استمر تطور مفهوم المراجعة الداخلية بهدف ضمان الدقة الحسابية لما هو مقيد بالسجلات، واستعمال النظريات المحاسبية وتطبيقها للحصول على البيانات المالية الصحيحة ،والالتزام بالسياسات ،وضمان الشفافية والوضوح وحسن سير الأعمال والأنشطة في المنشأة ككل.

---

[1] Sawyer . Lawrence B., And Mortimer A. Dittehofer, "Sayer's International Auditing ". The Institute of Internal Auditors. 1996, P.126.

[٢] القاضي.حسين، دحدوح.حسين، قريط.عصام ،مرجع سبق ذكره ،ص.١٠٤.

[3] The Institute of Internal Auditor, " Statement for The Professional Practice of Internal Auditing "1978 ,P14.

[4] Dittenhofer. Mort, "Environmental Accounting and Auditing", Managerial Auditing Journal, Vol.10, No.8, 1995, P.43.

- ثانياً:العوامل التي أدت إلى تطور مفهوم المراجعة الداخلية:

كانت الحاجة إلى المراجعة الداخلية في بادئ الأمر تقتصر على تقييم الأنشطة الداخلية في الشركة وفحص الأداء المحاسبي، إلا أن ظهور شركات التأمين والبنوك ، والشركات المتعددة الجنسية أو الشركات ذات الفروع المنتشرة جغرافياً ، والزيادة في حالات فشل الشركات وإفلاسها، والحاجة إلى توفر كشوف دورية دقيقة حسابياً وموضوعياً ، أدى إلى تركيز الملاك والمساهمين والمستثمرين على موضوع المراجعة الداخلية والعمل على تفعيل دورها من خلال تغيير الأساليب والإجراءات المتبعة بما يحقق الحماية اللازمة لمصالحهم.

وستتناول بالبحث العوامل التي ساعدت على تطور مفهوم المراجعة الداخلية وتغيير النظرة إليها ،وهي باختصار كما يلي [1]:

١. اتساع حجم الشركات و ظهور المنشآت ذات الفروع:
أدى اتساع حجم الشركة وتشعب أعمالها إلى صعوبة إدارتها إدارة فعالة مباشرة نتيجة لتعدد عملياتها وتنوع نشاطها,وتعقد هيكلها التنظيمي, وازدياد عدد الموظفين فيها، كما أدى ظهور المنشآت ذات الفروع وتزايد نطاق العمليات الدولية إلى بعد هذه الفروع عن المركز الرئيسي ,ومن ثم ضرورة إيجاد وظيفة للمراجعة الداخلية،وذلك بهدف ضمان سلامة العمل في تلك الفروع وتفعيل وطمأنة الإدارة إلى سلامة نظم الرقابة الداخلية وفاعليتها داخل الشركة .

٢. حاجة الإدارة العليا المتزايدة إلى التقارير الدورية الدقيقة:
تحتاج الإدارة إلى تقارير وكشوف إدارية ومالية وإحصائية تهدف إلى تلخيص الأحداث الجارية وترجمتها إلى أرقام يمكن من خلالها تتبع العمليات واتخاذ القرارات .

كما أن ظهور الإدارة بالمظهر الحسن أمام المجتمع والدولة والمساهمين والأطراف الخارجية الأخرى المعنية بشؤون الشركة يتطلب تقديم بيانات صحيحة وواقعية إلى هذه الجهات لاستخدامها في اتخاذ القرارت المناسبة ،وإن تقديم بيانات مضللة أو خاطئة يوقع الإدارة في مشاكل عدة ويعرضها للمساءلة والملاحقة القانونية.

مما تطلب وجود وظيفة للمراجعة الداخلية قادرة على تزويد المنشأة ببيانات إدارية ومالية وبصورة منتظمة ودورية لمساعدتها في عمليات التخطيط والرقابة على مختلف الأنشطة، والتأكد من دقة المعلومات والبيانات وسلامتها .

٣. التطورات التكنولوجية التقدمة:
يتميز عالمنا المعاصر بدرجة عالية من التعقيد والتشابك والتغير خاصة في الأمور الاقتصادية والمالية والمحاسبية وتدقيق الحسابات، وذلك نتيجة للتطورات التكنولوجية المتسارعة والمتلاحقة في أساليب وأدوات الإنتاج، وأساليب ووسائل الاتصال ونظم المعلومات ونقلها.

---

[1] القاضي.حسين،دحدوح.حسين، قريط.عصام ،مرجع سبق ذكره ،ص.١٠٤.

وقد أثار الاستخدام المتزايد لتكنولوجيا المعلومات مخاوف جديدة تتعلق بأمن الأصول وحمايتها وبأمن البيانات ،الأمر الذي إلى ازدياد الحاجة إلى وجود ضوابط رقابية مختلفة للحد من المخاطر الجديدة وتطوير الأساليب الكفيلة بحماية المصالح العامة،حيث جعلت تلك التطورات المتقدمة دور المراجعة الداخلية أكثر أهمية ،وذلك من خلال تصميم نظم البيانات الجديدة وتطويرها بدلاً من مراقبتها بعد التصميم الفعلي، كما مكنت التقنيات الجديدة المراجعة الداخلية من أداء الاختبارات والقيام بتحليلات بشكل أسرع وأكثر جدوى اقتصادية.

٤. زيادة اهتمام المراجعين الخارجيين بوظيفة المراجعة الداخلية:

كانت المراجعة الخارجية تقوم على مراجعة تفصيلية لكافة العمليات عندما كان حجم الشركة صغيراً وذات نشاط محدود ،إلا أن ظهور شركات الأموال وانفصال الملكية عن الإدارة والتوسع في حجم المشروعات أدى إلى التفكير في وسيلة أخرى تسهل عمل المراجع الخارجي في أداء مهامه، لذلك أخذ المراجعون الخارجيون يتحولون تدريجياً إلى نظام المراجعة الاختبارية عوضاً عن المراجعة الشاملة ، بهدف توفير الوقت والجهد والتكلفة ،ما أدى إلى ازدياد الاعتماد على إدارة الرقابة الداخلية واعتبارها أحد أهم مقومات البيئة الرقابية.

فالشركة التي يوجد فيها مراجعون داخليون يراقبون ويقيمون أنظمة الرقابة الداخلية تكون مطمئنة للمراجع الخارجي أكثر من تلك التي لا يوجد فيها وظيفة المراجعة الداخلية[١].

٥. الزيادة في حالات فشل المنشآت وإفلاسها:

أظهرت الدراسات والبحوث الميدانية أن غياب إدارة الرقابة الداخلية هو السبب الرئيس وراء فشل الشركات وإفلاسها في الولايات المتحدة الأمريكية في فترة الأربعينيات.

لذا بدا الاتجاه نحو ضرورة الاعتراف بدور المراجعة الداخلية في حماية الأصول ،ومنع التلاعب،ومراجعة العمليات وتقديم الاستشارات ،واقتراحات تحسين الأنشطة ورفع العائد والكفاية الإنتاجية، وذلك بهدف ضمان تقديم معلومات وبيانات واقعية لمستخدمي هذه البيانات والمعلومات ،وتجنب وقوع الأزمات .

٦. ظهور البنوك وشركات التأمين :

إن ظهور المنشآت المالية الكبيرة أدى إلى الحاجة إلى توفر مراجعة مستمرة ،سابقة ولاحقة للعمليات والأنشطة، يهدف إلى التأكد من سلامة ودقة المعلومات والبيانات ،الأمر الذي تطلّب تخصيص قسم مستقل لإدارة الرقابة الداخلية للتأكد من سلامة العمليات خصوصاً وإن الوقوع في أية أخطاء أو غش في مثل هذه الشركات يؤثر على سمعتها المالية والتشغيلية من جهة وعلى الاقتصاد العام من جهة أخرى .

هذه العوامل وغيرها دفعت الإدارة إلى تبني وظيفة المراجعة الداخلية كأداة تقييمية لتقويم نظم الرقابة الداخلية وتطويرها ،وحماية الأصول ،ومراجعة البيانات المحاسبية والمالية ، وزيادة الكفاءة الإنتاجية والقدرة النقدية والمحاسبية ومدى الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعة مقدماً .

---

[١] شناق. باسل خالد مفلح، تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة المدقق الداخلي في ظل تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم610 دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، 2005 ، ص.37 .

- ثالثاً:أنواع المراجعة الداخلية:

تقسم المراجعة إلى خمسة أنواع رئيسية[١]:

١. مراجعة الالتزام:
وتهدف إلى التأكد من أن المنشأة تعمل وفق القوانين والأنظمة الناظمة لشؤونها ،والتحقق من حسن تطبيق السياسات والإجراءات المقررة من الإدارة ومن كفايتها، وعدم مخالفة التعليمات والأنظمة ،والتوصية بتعديل ما تبدو الحاجة الى تعديله من التشريعات والنظم والتعليمات.
وهي تشبه المراجعة المالية لتي تقوم بها المراجعة الخارجية في مرحلة تقويم نظم الرقابة الداخلية،وهي أكثر أنواع المراجعة الداخلية شيوعاً.

٢. مراجعة العمليات:
وتهدف إلى التأكد من سيرالأنشطة بشكل فعال، ومن تطبيق المعايير الفنية والمعيارية وحسن ادارة الأصول وتوظيفها بكفاءة وفعالية .

وتتبلور هذه العملية في مجموعة من المؤشرات التي يتم من خلالها التعرف على الواقع الحقيقي لمختلف أوجه النشاط ودراسة الأهداف المنجزة ومقارنتها بالأهداف الموضوعة.

٣. مراجعة نظم المعلومات:
وتهدف إلى اختبار أمن تشغيل بيانات نظم المعلومات ونزاهتها، ويتضمن ذلك أن تحتوي السجلات الخاصة بالعمليات المالية والتشغيلية والتقارير المعدة على أساسها معلومات تامة ودقيقة وموضوعية ،وأن تكون هذه المعلومات معدة بالوقت المناسب ،وذات فائدة لمستخدميها.

٤. **مراجعة الأداء:** وتتم ذلك من خلال قيام المراجعة الداخلية بمراجعة برنامج محدد أو نشاط معين من حيث مستوى الكفاءة الإنتاجية ومراقبة الجودة، بالإضافة إلى قياس معايير التكلفة وتقارير التشغيل الدورية والتحليلات الإحصائية والمؤشرات المعيارية الأخرى، والتحقق من إجراءات مختلف العمليات في المنشأة بهدف التأكد من أنها تحقق معايير الكفاءة والفعالية والاقتصادية [٢]، وذلك يعني:

- الاقتصادية وتعني الحصول على المستلزمات بالكمية الملائمة ومن المكان الملائم وفي الوقت الملائم وبالتكلفة المناسبة.
- الكفاءة وتعني مدى الاستفادة من الإمكانيات المتاحة والكيفية التي تم بها استخدام الموارد.
- الفعالية وتعني مدى تحقيق النتائج والفوائد المرجوة من البرامج والمشروعات.

---

[١] القاضي.حسين،دحدوح.حسين، قريط.عصام ،مرجع سبق ذكره ،ص.١١١.

[٢]الواردات. خلف عبد الله، التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، بحث منشور في المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، سبتمبر ٢٠٠٥،ص.٥٧.

وتهدف عملية تقييم الأداء أيضاً إلى مراجعة البرامج و قياس مدى نجاح هذه الشركات في تحقيق أهدافها من خلال التركيز على المخرجات ،والتي تتمثل في إنجاز الأهداف المحددة مقدماً ومعرفة مدى فعالية البرامج والالتزام بالسياسات ذات العلاقة[١].

٥. مراجعة البيئة:

وتهدف إلى فحص وتقييم موضوعي ودوري للأداء البيئي للمنشاة ،والتحقق من الوفاء بالمتطلبات أو الالتزامات البيئية التي تفرضها القوانين أو الناتجة عن سلوك إرادي واعي للمنظمة .

كما تهدف المراجعة البيئية إلى التقرير عن الأداء البيئي إلى الأطراف ذوي العلاقة ،وفحص و تقييم التنفيد الفعلي ومقارنتة بالمعايير والاهداف والبرامج والخطط والتبليغ عن الانحرافات في الوقت المناسب ومعالجتها.

وتتطلب هذه المراجعة محاولة التنبؤ بالمخاطر البيئية المحتملة والاستعداد لإزالتها أو تخفيف آثارها،والتأكد من فاعلية نظام الإدارة البيئية وما ذا كانت أساليب الرقابة قد حدثت بطريقة مناسبة تساعد على اكتشاف وتفادي الأخطاء.
وتتضمن مراجعة القوانين الخاصة بالبيئة ،ونظم إدارة البيئة ،و الأضرار البيئية المستقبلية،ومراجعة الحد من التلوث ،و الالتزامات الخاصة بالبيئة،ومراجعة المنتج [٢] .

---

[1] The Institute of Internal Auditor, " Statement for The Professional Practice of Internal Auditing IBID ,P15.

[١] القاضي.حسين،دحدوح.حسين، قريط.عصام ،مرجع سبق ذكره ،ص.١١٢.

- **رابعاً:إدارة الرقابة الداخلية في القطاع العام الاقتصادي في سورية :**

تعمل إدارة الرقابة الداخلية في القطاع العام عموماً على مراجعة ومتابعة عمل الرقابة الداخلية والإشراف عليها بهدف تنفيذ السياسات والإجراءات الموضوعة مسبقاً ،ووالحفاظ على الموارد والأموال العامة ال العام ،والكشف عن الانحرافات وأسبابها ،واتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيحها ،وهي تتم من داخل السلطة التنفيذية نفسها ،حيث يقوم بعض موظفي الحكومة بمراقبة موظفي الحكومة الآخرين،أو تقوم جهات عامة بالرقابة على جهات عامة أخرى، وهي في هذا تقوم مقام المراجعة الداخلية في القطاع الخاص.

كما تعمل إدارة الرقابة الداخلية على طمأنة الإدارة بأن كل شخص يقوم بالعمل المنوط به وفي حدود اختصاصاته وضمن الإجراءات المعمول بها ، وبحسن التنسيق بين الإدارات والجهات المختلفة داخل المنشأة.

وقد أدى تبني النهج الاشتراكي وتأميم كافة الشركات المساهمة وغيرها من الشركات الكبرى في سورية إلى الاهتمام بالرقابة على القطاع العام عموماً والاقتصادي خصوصاً،وذلك بهدف تزويد السلطات المختصة بالمعلومات المتعلقة بكيفية إدارة الأموال العامة وبمدى سلامة سير الأجهزة المالية والمحاسبية داخل المؤسسات والشركات العامة ، والعمل على تفعيل دور الرقابة الشعبية والجماهيرية وتعزيز مبدأ المساءلة والمحاسبة.

ولتحقيق هذا الهدف تم إنشاء مديرية للرقابة الداخلية من أجل التحقق من استخدام المؤسسات والشركات العامة لكافة الموارد المتاحة لها من اعتمادات مالية وأجهزة وقوى بشرية بكفاءة وبطريقة اقتصادية والتثبت من فعاليتها في تحقيق الأهداف المخصصة لها.
ولقد سبق وأشرنا أن الأدبيات المهنية اعتمدت وظيفة المراجعة الداخلية من أجل حماية أصول المشروع وضمان دقة القوائم المالية وحسن الأداء العام وكفاءته،إلا أن المشرّع في سورية ومن خلال قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش رقم ٢٤ بتاريخ ١٩٨١/٧/٨ ،تحدث عن إنشاء وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع العام الاقتصادي في سورية بما ُيسمّى إدارة الرقابة الداخلية.

حيث أحدثت مديرية الرقابة الداخلية بموجب المادة الرابعة من قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش رقم ٢٤ الصادر بتاريخ ١٩٨١/٧/٨ والذي نصت على إحداث أجهزة للرقابة الداخلية تتبع الجهة الإدارية ، في كل وزارة، أو إدارة، أو مؤسسة أو شركة، أو منشاة، أو هيئة عامة، أو وحدة إدارية، بحيث يسمى المراقبون والعاملون فيها من قبل الوزراء، وبناء على اقتراح رئيس الهيئة ،وبما لا يخل باختصاصات الهيئة[1] .

ويُعتبر وجود إدارة الرقابة الداخلية في المؤسسات والشركات العامة ضروري لما لها من آثار بالغة على كفاءة أداء القطاع العام ودوره في التنمية الاقتصادية والتأكد من الالتزام بالقوانين والأنظمة ،ودقة الحسابات والبيانات الصادرة ،ومن سير العمل ،وتجنب الأخطار ،والمحافظة على الموارد المالية المتاحة، وتوجيه استغلالها بكفاءة وفاعلية.

---

[1] القانون ٢٤،قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ،دمشق، ١٩٨١/٧/٨.

وتعتبر إدارة الرقابة الداخلية أساسية لتحقيق مبدأ المساءلة ومحاسبة المسؤولية ،والحفاظ على الأموال العامة والتأكد من مشروعية استخدامها وحسن استثمارها.

وقد أكّد قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤ م في الباب التاسع عشر (المادة ١٥٧) منه أهمية ممارسة إدارة الرقابة الداخلية اختصاصاتها بهدف تحقيق الرقابة الآنية واللاحقة على الأداء الإداري والإنتاجي وتطويره لصالح الجهة العامة التابعة لها [١].

كما جاء في المادة (١٦٣) من القرار ضرورة ممارسة إدارة الرقابة الداخلية اختصاصات الرقابة والتفتيش وفق احكام الفقرة /ج/ من المادة الرابعة من قانون الهيئة،والتيعرفت الرقابة والتفتيش كما يلي [٢]:

- "الرقابة : بمفهومها العام والشامل، والذي يواكب العملية الادارية منذ نشاتها ومسيرتها التنفيذية وينتهي الى تقويم أداء المهمات خلال فترة زمنية محددة.
- التفتيش: والذي ُيعتبر أداة رئيسية من أدوات الرقابة كالتدقيق والتحقيق ويمارس بعد انتهاء العملية الادارية".

وأضافت المادة أيضاً عمل إدارة الرقابة الداخلية في تحقيق المخالفات الإدارية والمسلكية، والتحقيق في بعض قضايا المخالفات والجرائم في حدود التفويض المعطى اليها من الهيئة.

وقد نصت المادة ١٦٤ على ممارسة إدارة الرقابة الداخلية مهامها في الرقابة والتفتيش، من خلال خطط سنوية تقترح هي مشروعها، الذي ينبغي أن يتضمن: موضوعات الرقابة أو التفتيش – والمراحل الزمنية التي يتناولها التفتيش أو الرقابة (أي السنوات التي تتناولها أعمال المراجعة أو التدقيق لموضوعات الرقابة والتفتيش من خلال برنامج زمني سنوي مقسم الى أربعة أرباع السنة)– ونسبة المراجعة أو التدقيق – والأهداف المتوخاة لكل موضوع من موضوعات الخطة[٣].

وقد أكدت المادة ١٦٤ على حق الهيئة في تعديل المشروع بما يتلائم وخطط عملها، وإمكانية إصدار خطط عمل عارضة بطلب من الهيئة أو بالاتفاق معها بما يخدم الهدف الرقابي[٤].

كما أوردت المادة ١٦٤ ضرورة أداء إدارة الرقابة الداخلية مهماتها الرقابية والتفتيشية استناداً الى خطة العمل المصدقة ووفق دليل عمل، يحق للهيئة ان تعدله بما تراه مناسباً لحسن الاداء[٥].

أما في القطاع المصرفي ،فقد عمل مجلس النقد والتسليف بتاريخ ٢٠٠٥/٠٣/٣٠ وبموجب القرار رقم ١٢٣/ م ن / ب ٤ (المادة ١)على الزام جميع المصارف العاملة بسورية على أن يتضمن هيكلها الإداري دائرة دائمة للتدقيق الداخلي بما يناسب حجم كل مصرف وطبيعة عملياته[٦].
كما عملت (المادة ٢) من القرار على تحديد نطاق وأهداف وظيفة التدقيق الداخلي كما يلي[٧]:
أ -"وضع مخطط للتدقيق وفحص وتقييم أوضاع المصرف وإيصال النتائج إلى الأطراف المعنية ومتابعة مدى تنفيذ التوصيات الموضوعة.

[١،٢،٣،٤،٥] قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الخاص بالنظام الداخلي في المادة ٣ الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤.
[٦،٧] قرار مجلس النقد والتسليف رقم ١٢٣/ م ن / ب ٤، مصرف سورية المركزي، دمشق ٢٠٠٥/٠٣/٣٠.

ب-وضع مبادئ منهجية لتقييم المخاطر ومراجعتها وتعديلها دورياً لتعكس آثار التغيرات التي تطرأ على أساليب العمل.
ج-فحص وتقييم مدى كفاية وفعالية أنظمة الضبط الداخلي.
د -مراجعة مدى فعالية وتطبيق نظام إدارة المخاطر وطرق تقييمها.
ه-مراجعة أنظمة المعلومات الإدارية والمالية بما في ذلك نظام المعلومات الإلكتروني والخدمات المصرفية الإلكترونية.
و -مراجعة مدى صحة ومصداقية السجلات المحاسبية والتقارير المالية.
ز -مراجعة سبل المحافظة على الموجودات.
ح -مراقبة نظام الضبط الداخلي الخاص بتقييم وتقدير المخاطر وتأثيرها على الأموال الخاصة المصرف.
ط -مراجعة الأنظمة الموضوعة للتأكد من مدى تقيدها بالمتطلبات القانونية المرعية الإجراء وبالسياسات والإجراءات الموضوعة.
ي -مراجعة التطورات الجديدة الحاصلة وأية تغيرات عملية والتأكد من أن جميع المخاطر المرافقة لها يتم تحديدها في مرحلة مبكرة.
ك -القيام بأية عمليات تحقق خاصة".
وعملت المادة ٣ على تأكيد استقلالية المراجع الداخلي وتبعيته لمجلس إدارة المصرف أو لجنة التدقيق الداخلية[١].
وبتاريخ ٢٠٠٩/٤/١ عمل مجلس النقد والتسليف على إصدار دليل الحوكمة لدى المصارف التقليدية العاملة في الجمهورية العربية السورية ،وفيه تم التأكيد على وظيفة المراجعة الداخلية واستقلالها[٢] .
فقد نصت المادة السابعة من الدليل على مسؤولية مجلس إدارة المصرف و بناءً على توصية من لجنة التدقيق تعيين مدير تدقيق داخلي بعد التأكد من توفر الخبرات المطلوبة لديه[٣].

إلا أن المصارف الحكومية لا تمثل إلا جزءاً بسيطاً من القطاع العام الاقتصادي في سورية ،ولا تزال وظيفة المراجعة الداخلية أو ما يسمى إدارة الرقابة الداخلية في المؤسسات والشركات العامة في فروع النشاط الاقتصادي الأخرى خاضعة لهيمنة قوانين وقرارات غير قادرة على مواكبة التغير العالمي الاقتصادي الحاصل.

و تنقسم مديرية الرقابة الداخلية في المؤسسات والشركات العامة في القطاع العام الاقتصادي عموماً إلى الدائرتين التاليتين [٤]:

---

[١] قرار مجلس النقد والتسليف رقم ١٢٣/ م ن/ب٤،مصرف سورية المركزي،دمشق ٢٠٠٥/٠٣/٣٠.

[٢،٣] دليل الحوكمة لدى المصارف التقليدية العاملة في الجمهورية العربية السورية، مجلس النقد والتسليف ،مصرف سورية المركزي، دمشق،٢٠٠٩/٤/١.

[٤] موقع وزارة الصناعة السورية،www.syrianindustry.org .

أ. دائرة الرقابة والتحقيق :

وتتولى مهمة مساعدة إدارة المنشأة في الإحاطة بكيفية سير الأنشطة داخلها بما يكشف عن مواطن الخلل والهدر وأسباب قصور الإنتاج ودواعي عدم كفاية تنفيذ الخطط.

وتعمل دائرة الرقابة والتحقيق عموماً على تقييم سير عمل المؤسسات والشركات العامة ، والعمل على تحقيق كفاية وفعالية أدائها،ورفع التقارير إلى الجهات المسؤولة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية أو التأديبية المتعلقة بأي انحراف أو تلاعب أو أخطاء أو حاصلة.

كذلك تشرف على النظر في مدى تطبيق الأنظمة واللوائح المتعلقة بعمل القطاع العام الاقتصادي ورقابة التجاوزات وملاحقة المسؤولين،والتأكد من التقيد بالتعليمات النافذة والتأكد من تنفيذ جميع المهام المناطة بالإدارات التابعة.

وتعمل أيضاً على التثبت من حسن استخدام المعدات والأجهزة والتأكد من أنها تستعمل في الأغراض المخصصة لها .

ولعل أهم واجبات دائرة الرقابة تنفيذ أعمال رقابية وتفتيشية محددة وفق خطة عمل سنوية معتمدة، بهدف مراجعة البيانات والمعلومات للكشف عن الأخطاء التي يمكن أن يقع بها العاملون قبل استفحالها ومعالجة أسبابها ووضع المقترحات اللازمة لحلها،ووضع اليد على ما يتعلق بالجرائم الاقتصادية وسائر المخالفات والجرائم الواقعة على المال العام والمرتكبة من قبل الإدارة والتحفظ عليها لحين مباشرة التحقيق أصولاً،وكذلك التحقيق في القضايا المفوضة بتحقيقها وشكاوى المواطنين المحالة من الإدارة أو من قبل الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش.

ويجب أن تقدم دائرة الرقابة خدمات استشارية للإدارة داخل كل منشأة ،وذلك من خلال اقتراح أساليب كفيلة بتطوير العمل وزيادة الفعالية والإنتاج وضمان حسن الأداء .

ب. دائرة المتابعة :

وتتولى مهمة تلقي تقارير الرقابة الداخلية بعد اعتمادها وكذلك تقارير الهيئة المركزية والجهاز المركزي للرقابة المالية ودراسة التوصيات والمقترحات وإجراء المراسلات اللازمة مع الجهات المعنية بهدف متابعة تنفيذها.

وتعمل دائرة المتابعة على تقديم تقارير دورية عن المقترحات والتوصيات التي لم تنفذ،وحفظ أضابير التقارير الرقابية وكافة المراسلات والوثائق الملحقة بها.

كما تشرف على تزويد الجهات المختصة بالوثائق والمستندات حسب الأصول ومسك السجلات والبطاقات الخاصة بعمل مديرية الرقابة الداخلية ،وإعداد التقارير عن الأعمال الرقابية التي تقوم بها إدارة الراقابة الداخلية ورفعها للجهات المختصة.

وتساهم دائرة المتابعة أيضاً في الرقابة على حسن استخدام الموارد المتاحة في المؤسسات والشركات العام من خلال متابعة ترشيد الإنفاق ،وتتبع أوجه الإسراف والتبذير ،ودراسة الازدواجية في بذل المجهود عن العمل الواحد في أكثر من جهة في قطاع المؤسسات العامة وتقديم الاقتراحات المناسبة لتلافي ذلك ومتابعتها مع الجهات المعنية [1].

كذلك تعمل دائرة المتابعة على مراقبة الإنفاق الحكومي وتحليل التكاليف داخل المؤسسات والشركات العامة للتأكد من أن تنفيذ الأعمال في المؤسسات والشركات العامة يتم في ضوء الأهداف المرسومة، وفي حدود التكاليف المقدرة، وخلال المواعيد المحددة .

كما تعمل على التحقق من صحة أعمال جباية التكاليف المالية ضمن أحكام القوانين والانظمة ،وسلامة أساليب تحقيق الريعة، ومختلف الإيرادات ومن سلامة الإنفاق، وصحة إجراءاته،واجتناب الهدر والاسراف. وتساهم الدائرة في التثبت من استغلال المشاريع بعد إنشائها، والتأكد من أن الجهات المعنية قد اتخذت الإجراءات الكفيلة باستخدام المشاريع والاستفادة منها .

ويجب أن تقوم دائرة المتابعة أيضاً بتحليل وتقييم مدى استفادة الإدارة من جهازها البشري على الوجه الأفضل، ومراقبة الكفاية الإنتاجية للتأكد من تحقيق الزيادة المستهدفة فيها ودراسة نتائج الأداء التي تقل عن المعايير والمعدلات المقررة واقتراح ما يلزم لعلاجها .

---

[1] موقع وزارة الصناعة السورية،www.syrianindustry.org .

- **خامساً:المعايير المهنية للمراجعة الداخلية ودورها في تعزيز حوكمة القطاع العام الاقتصادي في سورية:**

إن ضرورة تبني المؤسسة الشركة لوظيفة المراجعة الداخلية في هيكلها التنظيمي أصبح مسألة مهمة وملحة، وهذا للدور الذي تلعبه في تقييم النظام التسيري والمساهمة في تقويمه وتصحيحه ،وتحقيق الأهداف المخططة.

ويتطلب تنفيذ الحوكمة قيام المراجعة الداخلية بدورها في مساعدة الإدارة على تأدية مسؤولياتها بطريقة فعّالة وذلك من خلال الالتزام بالمعايير المهنية التي تدعم وجود رقابة فعالة على الأصول والبيانات والتقارير وتقديم المراجعة الداخلية عموماً إحدى الأدوات الرئيسية في ضمان تطبيق الحوكمة السليمة داخل الشركات، إذ تمثل إدارة الرقابة الداخلية قاعدة أساسية وضرورية للاطمئنان إلى دقة البيانات وشفافية المعلومات وعدالة القوائم والتقارير الصادرة ،ومن ثم حماية المصالح والأصول،وتحقيق العدالة لكافة الأطراف الاجتماعية ، وهي المبادئ الأساسية التي ُتبنى عليها حوكمة القطاع العام الاقتصادي .

ويؤدي قيام إدارة الرقابة الداخلية بعملها على أحسن وجه في المؤسسات والشركات العامة إلى التطبيق السليم لأسس الحوكمة و دعم التعاون المشترك بين الإدارة والأطراف الأخرى.

وتؤكد الدراسات والأبحاث ارتباط الحوكمة كنظام بإدارة المراجعة الداخلية ارتباطاً وثيقاً، حيث تقترب متطلبات تطبيق مبادئ الحوكمة من المعنى المباشر لتطبيق معايير المراجعة في منشآت الأعمال إلا أن نظام الحوكمة والعوامل المؤثرة فيه أكثر اتساعاً واتصالاً ببيئة الأعمال والبيئة الاجتماعية المحيطة بها، وهو ما أكده معهد المراجعين الداخليين الأمريكي IIA عندما عرّف الحوكمة بأنها"سلسلة من الإجراءات المستخدمة بوساطة ممثلي أصحاب المصالح لتوفير الإشراف على المخاطر وإدارتها ومراقبتها والتأكد من كفاية الضوابط الرقابية والمساهمة المباشرة في إنجاز أهداف الشركة "[١].

وإن تشتت عمليات المراجعة الداخلية بحسب ظروف الشركة وتشعب أعمالها وحاجاتها ،تجعل مسألة وضع معايير لها صعبة للغاية ،إلا أن تركيز المراجعة الداخلية على تقويم عمل الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر،يجعل وضع هذه المعايير أكثر وضوحاً.

وقد عمل معهد المراجعين الداخليين الأمريكي IIA (The Institute of Internal Auditors) على وضع وتطوير معايير المراجعة الداخلية ،ففي عام 1987صدر المعيار الأول ، أما في عام 1999 توصل مجلس إدارة المعهد لوضع إطار مهني عملي جديد وكجزء من هذا الإطار تم تطوير معايير مراجعة داخلية جديدة سارية المفعول ابتداءً من كانون الثاني 2002 ، وتمت مراجعة المعايير وإدخال تعديلات عليها اعتبرت سارية المفعول ابتداءً من كانون الثاني2007 [٢].

---

[1]Leen Paape, Johan Scheffe, Pim Snoep, "The Relationship Between the Internal Audit Function and Corporate Governance in the EU" , International Journal of Auditing

Volume 7, Issue 3, November 2003, P. 254.

[٢] صبح. داوود يوسف،مرجع سبق ذكره، ص.١٠٥.

و تتلخص هذه المعايير عموماً في المجموعات التالية[1]:

1- مجموعة معايير الاستقلال:

وتحتوي هذه المعايير على عدد من المعايير الفرعية:

أ.الاستقلال:

وهو يعني استقلال المراجع الداخلي عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها ،ويتحقق الاستقلال عندما يقوم المراجع الداخلي بأداء عمله بحرية وبموضوعية .

وبمعنى آخر يجب ألا تخضع أنشطة المراجعة الداخلية لأي تدخل من أي طرف داخلي أو خارجي عند تحديد نطاق المراجعة وتنفيذ العمليات وتبليغ النتائج .

أما في القطاع العام الاقتصادي في سورية فقد أعطى قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش رقم ٢٤ الصادر بتاريخ ١٩٨١/٧/٨ إدارة الرقابة الداخلية صلاحيات كافية للقيام بواجباتها باستقلالية ،وذلك من خلال منح المراقبين والمفتشين حصانة تدعم استقلاليتهم وموضوعيتهم، حيث نصت المادة الخامسة من القانون على ارتباط إدارة الرقابة الداخلية بالهيئة المركزية للرقابة والتفتيش، وبأنها يجب أن تقدم تقارير بنتيجة أعمالها إلى إدارة المنشأة التي تبلغها إلى الهيئة بعد إبداء الرأي فيها، دون أن يخل ذلك بحق الإدارة في اتخاذ الإجراءات الإدارية والمسلكية في نطاق اختصاصاتها العامة، وأن تعامل تقارير إدارة الرقابة الداخلية التي تعمدها رئاسة الهيئة، معاملة تقارير الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش نفسها[2].

وقد أكد قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤ (المادة ١٦٩) على إحالة تقارير إدراة الرقابة الداخلية إلى الإدارة التي تتبعها سواء كانت فرعية أو مركزية ،وإلزام الإدارة المخولة بمعالجة مقترحات وطلبات التقارير ،وإبلاغها مشفوعة برايها الى الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش في غضون اسبوعين على الاكثر[3].

ويُؤخذ على النصوص القانونية في سورية عدم مواكبتها للتغيرات العالمية الاقتصادية والتي تفرض أن يتم إبلاغ نتائج المراجعة الدخلية إلى مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة مباشرة دون تدخل إدارة المنشأة .

إذ أن إحالة تقارير إدارة الرقابة الداخلية في المؤسسات والشركات التابعة للقطاع العام الاقتصادي في سورية إلى الإدارة المعنية لإبداء رأيها فيها قبل تحويلها من قبل الإدرة للهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ينقص من استقلالية المراجعين الداخليين وموضوعيتهم.

ب.الوضع التنظيمي داخل الشركة:

يجب أن يكون لإدارة المراجعة الداخلية وضع تنظيمي يسمح لها بأداء مسؤولياتها ويجب أن يحصل المراجعون الداخليون على دعم من مجلس الإدارة وذلك لكي يكون الأفراد الخاضعين للمراجعة الداخلية متعاونين بدون أي تدخل.

---

[1] الصحن .عبد الفتاح، سرايا. محمد السيد، شحاته .السيد شحاته، "الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة"، كلية التجارة ، جامعة الاسكندرية، الدار الجامعية ، 2006 ،ص.266 .

[2] القانون ٢٤،قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ،دمشق، ١٩٨١/٧/٨.

[3] قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الخاص بالنظام الداخلي الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤.

ويفرض هذا المعيار أن تكون المراجعة الداخلية مستقلة تنظيمياً بالدرجة الكافية التي تسمح لها بتحقيق مسؤولياتها ،ويتحقق الاستقلال التنظيمي عندما يكون المسؤول عن إدارة المراجعة الداخلية مسؤولاً أمام مستوى تنظيمي يسمح لإدارة المراجعة الداخلية بالقيام بمسؤولياته باستقلالية عن الوحدات التنظيمية الأخرى بالمنشأة، وتقضي التطورات الحديثة أن يكون على اتصال مباشر مع مجلس الإدارة وأن يرتبط بلجنة المراجعة.

و ُيعنى هذا المعيار بتحديد المتطلبات التي يجب توافرها في الوضع التنظيمي للمراجعة الداخلية في المنشآت المختلفة بغض النظر عن طبيعة نشاطها ،أو حجمها ،أو هيكلها التنظيمي،أو شكلها القانوني ، وبما يحقق استقلال المراجعة الداخلية عن غيرها من الوحدات التنظيمية الأخرى داخل المنشأة وبما يسمح بتحقيق الموضوعية لدى المراجعين الداخليين.

ولا ريب أن استقلالية إدارة المراجعة الداخلية يمكن أن تتزايد من خلال وجود إجماع بين أعضاء مجلس الإدارة على تعيين مدير إدارة المراجعة الداخلية، ويجب أن يتم تحديد سلطات وأهداف ومسؤوليات إدارة المراجعة الداخلية بشكل مكتوب.
ويتحقق الاستقلال عندما يعتمد مجلس الإدارة تعيين المسؤول عن إدارة المراجعة الداخلية أو عزله، ويتعزز الاستقلال أكثر إذا تم الاعتماد على لجنة المراجعة ،حيث يسمح ذلك للمراجع الداخلي بإعطاء رأي غيرمتحيز وموضوعي، كما أن ارتباط المراجع الداخلي بلجنة المراجعة يدعم استقلاله أكثر من بقائه مرتبطاً بمجلس الإدارة أو بالإدارة فقط[١].

أما في سورية ، فقد أكد القانون ٢٤ الصادر بتاريخ ١٩٨١/٧/٨ (المادة ٤)على أن يتم تعيين العاملين في إدارة الرقابة الداخلية من قبل الوزراء، وبناءً على اقتراح رئيس الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش[٢] ،وهو ما نصت عليه المادة ١٥٨ من قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤[٣].

كما عمل القانون ٢٤ الصادر بتاريخ ١٩٨١/٧/٨ على حصانة عمل إدارة الرقابة الداخلية في القطاع العام الاقتصادي،وذلك في الفصل الأول منه (المادة ٥)، والتي أكدت على تمتع العاملين في أجهزة الرقابة الداخلية بحصانة النقل والندب والتأديب، فلا يجوز نقلهم أو ندبهم أو معاقبتهم من رؤسائهم المختصين إلا بموافقة رئيس الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش [٤].
وعلى الرغم من دعم القانون الواضح لحصانة العاملين في إدارة الرقابة الداخلية ،إلا أن إدارة الرقابة الداخلية في مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي لا تزال تعاني عدم الاستقلالية ،نتيجة تبعيتها الوظيفية للإدارة– المدير العام وكما سبق وأشرنا- وعدم اتباعها إلى مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة التي لم يتم حتى الآن تشكيلها في معظم المؤسسات والشركات العامة.

---

[1] IIA,The Institute of Internal Auditor, " Statement for The Professional Practice of Internal Auditing" ,IBID, 1978 ,P.23.

[٢،٤] القانون ٢٤،قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ،دمشق، ١٩٨١/٧/٨.

[٣] قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الخاص بالنظام الداخلي الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤.

مما يؤدي إلى تحجيم مسؤولية إدارة الرقابة الداخلية وتحجيم عملها في حدود ما يطلب منها من قبل الإدارة أو الهيئة .
والوضع الأمثل للوضع التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية هو أن تكون تابعة للجنة المراجعة بالشركة أو لمجلس الإدارة مباشرة.
إذ أن اجتماع إدارة المراجعة الداخلية بمجلس الإدارة من شأنه دعم المصالح المشتركة لكافة الأطراف ودعم الاستقلالية وتبادل المعلومات المتعلقة بخطط إدارة المراجعة الداخلية وأنشطتها.

وترى الباحثة أن الأخذ بتجربة القطاع المصرفي في سورية من شأنه دعم الاستقلال والوضع الوظيفي لإدارة الرقابة الداخلية في مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي عموماً،حيث فرض مجلس النقد والتسليف بتاريخ ٢٠٠٥/٠٣/٣٠ وبموجب القرار رقم ١٢٣/ م ن / ب ٤ (المادة ١)على جميع المصارف العاملة بسورية أن يتضمن هيكلها الإداري دائرة دائمة للتدقيق الداخلي بما يناسب حجم كل مصرف وطبيعة عملياته[١].
كما عملت (المادة ٣) من القرار على دعم استقلالية دائرة التدقيق الداخلي بحيث تعمل تحت إشراف مجلس إدارة المصرف أو لجنة التدقيق المرتبطة به وأن يكون لديها الحرية في إبلاغ تقاريرها عن نتائج أعمالها الى مجلس الإدارة بموضوعية وتجرد[٢].
كما نصت المادة أيضاً على تمتع رئيس هذه الدائرة بسلطة الاتصال مباشرة بمجلس الإدارة أو برئيس مجلس الإدارة وبلجنة التدقيق[٣].
وكذلك نص دليل الحوكمة لدى المصارف التقليدية العاملة في الجمهورية العربية السورية والذي أصدره مجلس النقد والتسليف بتاريخ ٢٠٠٩/٤/١ (المادة ٩ و١٠) على الزام مجالس إدارة المصارف – بما فيها المصارف الحكومية - بتشكيل لجان مراجعة تكون من مهامها الرئيسية تقييم فعالية وكفاية وظيفة التدقيق الداخلي ومراجعة خطط ونتائج تقارير التدقيق، وتكون أيضاً مسؤولية عن التوصية بتعيين مدير التدقيق الداخلي ونقله وعزله وتحديد تعويضاته وتقييم أدائه[٤].
ويؤكد هذا المعيار أن مسؤولية اتخاذ القرارات المناسبة فيما يتعلق بنتائج المراجعة الداخلية تقع على عاتق إدارة المنشأة ،وقد تقرر الإدارة أن تتحمل مخاطر عدم تصحيح الحالة التي يتضمنها تقرير المراجعة الداخلية لاعتبارات معينة مثل ارتفاع التكلفة.
ويجب على إدارة المراجعة الداخلية إبلاغ مجلس الإدارة بالحالات التي تحملت فيها إدارة المنشأة مخاطر عدم التصحيح التي سبق الرفع عنها.
وقد سبق وأن أشرنا أن قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش في سوريا رقم ٢٤ الصادر بتاريخ ١٩٨١/٧/٨ (المادة ٥) نص على تقديم إدارة الرقابة الداخلية تقارير بنتيجة أعمالها إلى إدارة المنشأة التي تبلغها إلى الهيئة بعد إبداء الرأي فيها، دون أن يخل ذلك بحق الإدارة في اتخاذ الإجراءات الإدارية والمسلكية في نطاق اختصاصاتها العامة، وأن تعامل تقارير إدارة الرقابة الداخلية التي تعمدها رئاسة الهيئة، معاملة تقارير الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش نفسها[٥].

[١،٢،٣] قرار مجلس النقد والتسليف رقم ١٢٣/ م ن / ب ٤، مصرف سورية المركزي،دمشق ٢٠٠٥/٠٣/٣٠.
[٤] دليل الحوكمة لدى المصارف التقليدية العاملة في الجمهورية العربية السورية،، مجلس النقد والتسليف ،مصرف سورية المركزي،٢٠٠٩/٤/١.
[٥] القانون ٢٤،قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ،دمشق، ١٩٨١/٧/٨.

وقد أكد قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤ (المادة ١٦٩) على إحالة تقارير إدراة الرقابة الداخلية إلى الإدارة التي تتبعها سواء كانت فرعية أو مركزية ،وإلزام الإدارة المخولة بمعالجة مقترحات وطلبات التقارير ،وإبلاغها مشفوعة برأيها الى الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش في غضون اسبوعين على الاكثر[١].

وقد وضع القانون ٢٤ الصادر بتاريخ ١٩٨١/٧/٨ إجراءات تأديبية صارمة بحق أي تجاوز أو تجاهل من قبل إدارة المنشأة ، ونصت المادة ٥٣ من القانون على المخالفات التي تستوجب المسؤولية التأديبية كما يلي[٢]:

ب ـ عدم موافاة المراقبين والمفتشين بالمستندات والوثائق المطلوبة في المواعيد المحددة دون سبب مبرر.

ج ـ عدم إبلاغ الإدارات المختصة قرارات الجهات التأديبية إلى الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش.

د ـ عدم قيام المسؤول الإداري بإبلاغ إدارة الرقابة الداخلية أو الهيئة مباشرة المخالفات والجرائم المالية والاقتصادية التي ترتكب في الجهات التابعة لرقابة الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش، وذلك خلال مدة لا تتجاوز /٧٢/ ساعة من تاريخ اكتشافها.

كما نصت المادة ١٧٠ من قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤ على أن حجب بعض التقارير عن الهيئة أو تأخير إبلاغها إياها، يعتبر زلة مسلكية تعالجها الهيئة مع الجهات الوصية أو الولية، كما تتابع ما قد يلحق الحجب أو التأخير من أضرار وآثار سلبية وفق أحكام القوانين والأنظمة النافذة[٣].

وعلى الرغم من صرامة النصوص القانونية ،إلا أن ضعف التطبيق والالتزام بها أدى إلى إضعاف فاعلية إدارة الرقابة الداخلية في القطاع العام الاقتصادي في سورية.

ويؤخذ على المؤسسات والشركات العامة في سورية أيضاً استمرار إدارة المنشأة في اتخاذ إجراءاتها تجاه المراقبين الداخليين في نطاق اختصاصاتها العامة ،كم أن عرض تقارير إدارة الرقابة الداخلية أولاً على إدارة المنشأة لإبداء رأيها فيها ومن ثم تحويلها من قبل الإدارة إلى الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ، أدى إلى إضعاف استقلالية المراقبين الداخليين والانتقاص من حياديتهم.

ج .الموضوعية:

وُيعنى هذا المعيار بتحديد المتطلبات الواجب توفرها لإدارة المراجعة الداخلية لأداء العمليات والأنشطة المكلفة بها بموضوعية وحيادية.

ويعني ذلك أن يكون المراجع الداخلي موضوعياً عند أدائه لوظيفة المراجعة الداخلية بحيث لا يكون تابعاً للغيرعند إبدائه لرأيه في أي أمر من أمور المراجعة.

ويشمل ذلك أيضاً عدم تأثر المسؤولين في إدارة الرقابة الداخلية بأحكام الآخرين والعمل بالطريقة التي تجعلهم يعتقدون اعتقاداً صادقاً في نتائج عملهم ،وبعدم تقديمهم أي تنازلات مهمة على حساب جودة العمل،وتجنب أي تضارب فعلي أو متوقع في المصالح .

[١،٣] قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الخاص بالنظام الداخلي الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤.

[٢] القانون ٢٤،قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ،دمشق، ١٩٨١/٧/٨.

ويجب على المراجعين الداخليين عدم القيام بأي مسؤوليات تشغيلية، أو أنشطة قد تؤثر سلباً على الموضوعية التي يتمتعون بها.

لا تتأثر موضوعية المراقب الداخلي بطريقة سلبية إذا أوصى بمعايير رقابية لأنظمة ،أما تصميم أو تطبيق الأنظمة أو وضع إجراءات لها ،فهو لا يعد من وظائف إدارة المراجعة الداخلية ويفترض أن القيام بمثل هذه الأنشطة يؤثر سلباً على موضوعية المراجع الداخلي .

كما يجب عدم تكليف الأشخاص المنقولين إلى إدارة المراجعة الداخلية أو المؤقتين لمراقبة الأنشطة التي كانوا يقومون بها سابقاً ،إلا بعد مضي مدة معقولة إذ قد يؤثر هذا سلباً على الموضوعية ،إلا أنه يمكنه تقديم خدمات استشارية تستهدف بيان عدالة ما يرد في التقارير والقوائم المالية[١].

ويفرض هذا المعيار على المراجعين الداخليين إخطار المسؤول عن إدارة المراجعة الداخلية بأي حالات قد يحدث فيها تضارب أو تحيز يمكن استنتاجه ،كما يجب على المسؤول في هذه الحال إعادة توزيع المراجعين على عمليات أخرى.

أما في القطاع العام الاقتصادي في سورية ،فقد اشترطت المادة ٥٢ من القانون ٢٤ الصادر بتاريخ ١٩٨١/٧/٨ أن يكون المراجع الداخلي معروفاً بسيرته الحسنة وبتمسكه بالموضوعية والامانة، وأن لا يكون قد سبقت له مزاولة أي عمل يتنافى مع واجبات الوظيفة وكرامتها[٢].
وقد اشترط قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤ (المادة ١٥٩)على تمتع المراجع الداخلي بسيرته الحسنة، وبتمسكه بالموضوعية والامانة[٣].
ولتأكيد الموضوعية عمل قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤ (المادة ١٧٨) على ضرورة رد العامل في إدارة الرقابة الداخلية اذا كان له او لزوجته مصلحة مباشرة، او غير مباشرة في القضية ولو بعد انحلال عقد الزواج،وكذلك إذا كان بينه وبين أحد أفراد القضية محل التحقيق قرابة او مصاهرة حتى الدرجة الرابعة[٤].

وشمل القرار أيضاً ألا يكون المراقب الداخلي أيضاً خطيباً أو وكيلاً أو وصياً او قيماً لاحد أفراد القضية محل التحقيق أو أن يتم اختياره حكماً في قضية سابقة،أو أن يوجد بين المراقب الداخلي وأحد الأطراف، او احد أقربائه، أو مصاهريه حتى الدرجة الرابعة دعوى مدنية أو جزائية خلال السنوات الخمس السابقة[٥].

ويظهر مما سبق اهتمام النص القانوني بتوفر أسس الموضوعية في عمل إدارة الرقابة الداخلية وتجنب تضارب المصالح بينها وبين الأطراف الأخرى المعنية،إلا أن عمل هذه الإدارة تحت إشراف ووصاية إدارة المؤسسة العامة أو الشركة العامة عموماً ،يجعل موضوعية عمل إدارة الرقابة الداخلية ناقصة ودون المستوى الذي تتطلبه الحوكمة عموماً.

---

[1] Karim W, van Zijl T,and Islam A, "Auditor independence and NAS: A comparative analysis of selected current regulatory frameworks", AIUB Journal of Business and Economics, 5, 1, January ,2006, P. 23.

[٢] القانون ٢٤،قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ،دمشق، ١٩٨١/٧/٨.

[٣،٤،٥] قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الخاص بالنظام الداخلي الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤.

٢- مجموعة معاييرالتأهيل المهني والعناية المهنية للمراجعة الداخلية:

وهي ُتعنى بتحديد ما يجب على إدارة المراجعة الداخلية الالتزام به عند قيامها بتنفيذ العمليات التي تكلف بها.
إذ يجب على المراجع الداخلي بذل العناية المهنية اللازمة في جميع العمليات والأنشطة ،وأن تطبّق المعايير المهنية بدرجة عالية من الحرص ويجب عليه أن يأخذ بعين الاعتبار ما يلي[١]:

- نطاق العمل اللازم.
- درجة الصعوبة والأهمية النسبية.
- مدى كفاية إجراءات إدارة لمخاطر والإجراءات الرقابية وفاعليتها.
- احتمال وقوع أخطاء جوهرية أو غش أو عدم التزم بالسياسات والإجراءات الموضوعية.
- تكلفة العملية مقارنة بالمنفعة المتوقعة منها.

ويقصد بالعناية اللازمة العناية والكفاءة المعقولة ,ولا يقصد بها الكمال أو الأداء فوق العادي ،وتتطلب العناية الواجبة من المراجع القيام بالفحص والتحقق إلى المدى المعقول ،ولكنها لا تتطلب مراجعات تفصيلية لجميع العمليات ،ولذلك لا يمكن لإدارة المراجعة الداخلية إعطاء تأكيد مطلق بعدم وجود انحرافات أو بالالتزام الكلي بالأنظمة.

و تشمل العناية المهنية تقويم معايير التشغيل المعمول بها ،وتحديد ما إذا كانت هذه المعايير مقبولة ويتم الالتزام بها ، وتتضمن مسؤوليات إدارة المراجعة الداخلية أيضاً أن تأخذ في الاعتبار إمكانية وجود أعمال غير مشروعة وحصول عمليات غش أو تلاعب متعمد .

وتتطلب هذه المعايير أيضاً أن يتوفر التأهيل المهني المناسب للمراجعين الداخليين بما يضمن أداء المراجعة الداخلية بحرفية وبعناية مهنية وأن توفر إدارة المراجعة الداخلية تأكيداً بأن التقنية المهنية والخلفية التعليمية للمراجعين الداخليين في مستوى مقبول ومناسب لأداء مهامهم وللاتصال مع الآخرين بشكل فعال.

ويتحقق ذلك من خلال سعي إدارة المراجعة الداخلية للحصول على الخبرة والمهارات والنظم المطلوبة لأداء مسؤوليات ومهام عملية المراجعة من جهة،والتزام المراجعين الداخليين بالمعايير المهنية بالإضافة إلى دليل أخلاقيات المراجعة الداخلية الصادر عن معهد المراجعين الداخليين والذي يشتمل على مجموعة من القيم الأخلاقية مثل الأمانة، والموضوعية،والولاء.
وقد اشترطت المادة ١٨ من القانون ٢٤ الصادر بتاريخ ١٩٨١/٧/٨على أن لا تكون قد صدرت بحق المراجع الداخلي خلال حياته الوظيفية أو المهنية عقوبة تأديبية شديدة[٢].

---

[١] الصحن .عبد الفتاح، سرايا. محمد السيد، شحاته .السيد شحاته، مرجع سبق ذكره ،ص.٢٧٠.

[٢] القانون ٢٤،قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ،دمشق، ١٩٨١/٧/٨.

كما اشترطت المادة ٥٢ أن يكون المراجع الداخلي معروفا بسيرته الحسنة وبتمسكه بالموضوعية والامانة، وأن لا يكون قد سبقت له مزاولة أي عمل يتنافى مع واجبات الوظيفة وكرامتها[١].

وقد عمل قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤ (المادة ١٥٩)على وضع شروط للمؤهلات والكفاءات التي يتمتع بها العاملون في إدارة الرقابة الدخلية ،من أهمها [٢]:

- أن يتوفر لديهم الخبرة والشهادة العلمية، ولا سيما الشهادات الجامعية.
- أن يكون معروفاً بسيرته الحسنة، وبتمسكه بالموضوعية والامانة.
- أن لا يكون قد اقترف جرماً مخلاً بواجبات الوظيفة او المهنة وشرفها.

وعلى الرغم من ذلك ،فقد أظهرت الدراسة الميدانية تدني المستوى المهني لإدارة الرقابة الداخلية في القطاع العام الاقتصادي نتيجة عدم الالتزام التام بالشروط الموضوعة ،وتعيين بعض العاملين في إدارة الرقابة الداخلية في المؤسسات والشركات العامة دون تمتعهم بالخبرات والمؤهلات المطلوبة ،ودون التركيز على أهمية اختصاص المحاسبة،مما أدى إلى توظيف غير المتخصصين وغير المؤهلين تحقيقاً لمصالح شخصية لإدارة المنشأة ولاعتبارات وأغراض أخرى.
وتفرض معايير الحرفية المهنية توفير التعليم والتدريب المستمر للمراجعين الداخليين من أجل رفع كفاءتهم للمساعدة في منع الغش والتلاعب و فحص وتقييم دقة وفعالية نظام الرقابة الداخلية وأداء مهامهم بالكفاءة المطلوبة.
ويتم ذلك من خلال إشراك المراجعين الداخليين في برامج للتدريب والأبحاث المتخصصة ،وحضور المؤتمرات ،والحلقات الدراسية في الجامعات ،والاشتراك في جمعيات لهاعلاقة بالمهنة والحصول على نشرات تدعم معرفتهم وخبرتهم في المحاسبة والمراجعة.

وقد أكدت المادة ٦٩ من قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤ على ضرورة تدريب العاملين في التفتيش عموماً وفي إدارة الرقابة الداخلية [٣]،وجاء في المادة١٦٢ من قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤ على ضرورة انعقاد دورات تدريبية من قبل الهيئة بمؤازرة الجهات العامة من أجل تأهيل وتدريب العاملين في إدارة الرقابة الداخلية[٤].

وقد حددت المادة ٧١ من القرار أهداف برامج التدريب والتأهيل عموماً كما يلي [٥]:
أ- "اعداد العاملين فنً وعلمياً وتخصيصياً وبما يحقق توفير مهارات مناسبة تساعدهم على ممارسة اعمال وظائفهم والارتقاء بمستوى الاداء لديهم بما يتلائم وتحقيق مهام الهيئة واهدافها.
ب- زيادة استكمال المعلومات والمعرفة في مجال مهام الهيئة واهدافها.
ج- تطوير المهارات الفردية والجماعية واستكمالها بالاستفادة من التقنيات الحديثة.
د- تكوين أطر وكوادر بشرية جديدة وكفؤة لمواجهة المهام والاعباء الجديدة في الهيئة، واكتساب العاملين معارف ومهارات جديدة تتلائم وتلك المهام والاعباء".

---

[١] القانون ٢٤،قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ،دمشق، ١٩٨١/٧/٨.

[٢،٣،٤،٥] قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الخاص بالنظام الداخلي الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤.

كما نصت المادة ٧٢ من قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش على طرق تدريب العاملين وحددتها بالآتي[١]:
أ- "المنح الخارجية.
ب- الدورات العلمية القصيرة او المتوسطة في داخل القطر تعقدها الهيئة مباشرة وتدعو للمحاضرة فيها العلماء والاساتذة والاختصاصيين، او تعقد بالاتفاق مع المعاهد المتخصصة مثل: معهد التخطيط للتنمية الاقتصادية والاجتماعية.
ج- الالتحاق باقسام الدراسات العليا في الكليات الجامعية السورية لتحضير دبلومات اختصاصية .
د- الالتحاق بالمعاهد العليا المتخصصة في القطر للحصول على دبلوم مثل دبلوم التخطيط من معهد التخطيط للتنمية الاقتصادية والاجتماعية.
د- الالتحاق خارج اوقات الدوام بمعاهد اللغات الاجنبية في دورة او اكثر على نفقة الهيئة.
ه- اقامة المحاضرات والندوات والحلقات الدراسية في داخل الهيئة بالاستعانة ببعض الاختصاصيين.
و- تخصيص بعض التقارير الرقابية او التفتيشية او التحقيقية المتميزة بموضوعاتها او وقائعها او باسلوب صياغتها بعد اعتمادها بندوة في نطاق المجموعة أو الفرع أو القسم بمبادرة من رؤسائها أو بطلب من رئاسة الهيئة ليعرض واضعوها وقائعها وأرز ما في مضمونها والأساليب التي اتبعوها في معالجتها، وليكون ذلك محل مناقشة الحاضرين وتعقيبهم".

إلا أن واقع الحال في المؤسسات والشركات العامة يخالف نص القرار ،إذ تفتقر إدارة الراقابة الداخلية في القطاع العام الاقتصادي عموماً إلى وجود دورات وورشات عمل تدريبية تساهم في رفع المستوى التعليمي والمهني للعاملين فيها بما يتماشى مع تطور معايير وأساليب المراجعة عالمياً والتماشي مع تحديث أساليبها وإجراءاتها.

وتفرض هذه المعايير أن يتم العمل على تطوير مهارة المراجعين الداخليين في تطبيق معايير المراجعة الداخلية وإجراءاتها ،وتوفر الخبرة في المحاسبة والمراجعة وأساليبها، وفهم مبادئ الإدارة وغيرها من فروع المعرفة المختلفة كالمحاسبة،والاقتصاد،والتمويل ونظم الشركات والقانون التجاري.
وتُعنى معايير الحرفية المهنية أيضاً أن يقوم المراجع الداخلي ببذل العناية المهنية الكافية والملائمة عند أدائه لهمام المراجعة الداخلية و تحديد السياسات والإجراءات والتقارير والآليات الأخرى اللازمة لمتابعة الأنشطة وحماية الأصول.

و لايتطلب هذا المعيار درجة تأكيد مطلقة حول عدم وجود أي تلاعب وإنما يتطلب التيقظ لفرص حدوث الغش والتلاعب ، ومعرفة الآليات والطرق المستخدمة في الغش والتلاعب،والإبلاغ عنه للجهات المعنية.
إذ يجب أن تكون لدى المراجعين في إدارة الرقابة الداخلية المعرفة الكافية لتحديد مؤشرات الغش وتقصيه وأساليب المراجعة التي تعتمد على تكنولوجيا المعلومات ،و الخبرة في التعامل مع الأفراد، والمهارة في الاتصال الشفوي والكتابي مع مختلف الجهات بفعالية والاحتفاظ بعلاقات طيبة مع جميع الأطراف.

---

[١] قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الخاص بالنظام الداخلي الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤.

ويجب أن تسند مهمات إدارة الرقابة الداخلية إلى موظفين مؤهلين أو الاستعانة بمستشارين مؤهلين ومتخصصين في مجالات مثل المحاسبة،الاقتصاد،التمويل،الضرائب،معالجة البيانات الكترونياً،الهندسة،الضرائب،والقانون حسب ما تستدعي الحاجة[١].

وقد أتاح القانون ٢٤ الصادر بتاريخ ١٩٨١/٧/٨ (المادة ٤٦) للعاملين بالتفتيش في معرض قيامهم بمهماتهم الاستعانة بالخبراء في الأمور التي تتوقف معرفتها أو الكشف عن حقيقتها على خبرة فنية[٢].

إلا أن واقع الأمر يبدو في كثير من الأحيان غير مطابق لذلك، إذ يُلاحظ ندرة الاستعانة بخبراء واستشاريين أثناء قيام إدارة الرقابة الداخلية في المؤسسات والشركات العامة بتأدية مهامها من أجل إبداء الرأي وتقديم التوصيات، مما يجعل تقرير هذه الإدارة منقوص الأهمية وفاقداً للواقعية.
وتشمل مسؤوليات المراجعة الداخلية لاكتشاف الغش أن يكون لديها المعرفة الكافية بخصائص الغش،والأساليب المستخدمة لارتكابه،وأن تكون متيقظة للفرص التي قد تسمح بارتكاب الغش مثل نقاط الضعف في الأنظمة الرقابية.

كما يجب على إدارة المراجعة الداخلية تقويم المؤشرات المتعلقة باحتمال ارتكاب الغش وا إذا كانت هناك حاجة لإجراءات واختبارات إضافية.

وتقع على عاتق المراجع الداخلي إجراء عمليات تقصي ملائمة لأي حالات غش محتملة وإبلاغ السلطات المعنية بعد تقديم الأدلة المؤيدة لهذا الاحتمال وتقويم جميع الحقائق التي تم التوصل إليها تحديد ما إذا كانت الإجراءات الرقابية يجب تنفيذها أو تدعيمها لتقليل احتمالات الغش في المستقبل.

أما في القطاع العام الاقتصادي في سورية ، فتظهر قدرة إدارة الرقابة الداخلية في اكتشاف نواحي الغش والتلاعب غير كافية ،ولعل السبب في ذلك يعود إلى ضعف كفاءة العاملين في هذه الإدارة وافتقارهم الخبرة والأهلية والقدرة على تقصي الحقائق واكتشاف أساليب الغش والتحايل التي تتم ممارستها في المؤسسات والشركات العامة .
مما أدى إلى ضياع الأموال العامة ،وانتشار الفساد ،واستمرار الخطأ داخل هذه المؤسسات والشركات.

٣- مجموعة معايير طبيعة خدمات المراجعة الداخلية ونطاق العمل(الفحص الميداني):

وهي تُعنى بتحديد طبيعة الخدمات التي تقدمها المراجعة الداخلية ،ونطاق عملها ،وما يقوم به المراجعون الداخليون في المنشأة.

وتحتوي هذه المعايير على مجموعة من المعايير الفرعية وهي:

---

[1] Leen Paape, Johan Scheffe, Pim Snoep, IBID, P.260.

[٢] القانون ٢٤،قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ،دمشق، ١٩٨١/٧/٨.

أ- **نطاق عمل المراجع الداخلي:**

أشار هذا المعيار إلى ضرورة أن يشتمل نطاق عمل المراجع الداخلي على فحص وتقييم مدى دقة وفعالية نظام الرقابة الداخلية الخاص بالشركة ودرجة جودة الأداء في تنفيذ المهام المطلوبة.

كما أشار هذا المعيار إلى دور الإدارة العليا ومجلس الإدارة في إعطاء إرشادات عامة للمراجع الداخلي لتحديد الأنشطة التي يجب مراجعتها، وقد وضع هذا المعيار تعريفاً للرقابة بشكل عام على أنها مجموعة أنظمة وإجراءات تتخذها الإدارة لتحسين احتمال إمكانية تحقيق الأهداف المرغوب فيها.

وقد حدد هذا المعيار أن الهدف الأساسي لنطاق فحصه هو التأكد من دقة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية، لذا فقد حدد الأهداف الأساسية لهيكل الرقابة الداخلية والتي تتمثل في[١]:

- توفير معلومات ذات درجة عالية من النزاهة والقابلية للاعتماد عليها .
- الالتزام بالخطط والسياسات والإجراءات والقوانين .
- الحماية المادية للأصول .
- الاستخدام الاقتصادي والكفء للموارد الاقتصادية .
- تحقيق وإنجاز الأهداف التشغيلية للأعمال وللبرامج المختلفة. .

وتتفق هذه الأهداف مع الأهداف الأساسية التي نص عليها القانون ٢٤الصادر بتاريخ ١٩٨١/٧/٨ في الفصل الثاني منه (المادة ٥)،والتي يمكن اختزالها بما يلي[٢]:

- تطوير العمل الاداري من خلال التحقق من حسن تطبيق القوانين والانظمة والتعليمات وتقويم أداء العمل والعاملين والتعرّف على أوجه القصور والخلل والانحراف.
- حماية المال العام من خلال التحقق من صحة أعمال جباية التكاليف المالية ومختلف الإيرادات ومن سلامة الانفاق و حسن استخدام الموارد الاقتصادية والمادية بالكفاية المطلوبة وادارة الاموال العامة و المحافظة عليها .
- تحقيق الفعالية في الانتاج، ورفع مستوى الكفاية والاداء،وذلك عن طريق تتبع تنفيذ الخطط المعتمدة، وكشف الانحراف عنها،والتحقق من حسن استخدام الطاقات البشرية والمادية وأدوات الإنتاج المختلفة.
- توفير الخدمات العامة للمواطنين ،ومعالجة الصعوبات والعثرات التي تواجه أداء الخدمات،وتوجيه أنظار الجهات المعنية والمسؤولة الى ما يمكن تداركه من خدمات إضافية أو من توسع في الخدمات المقررة واقتراح وسائل تمويلها، ومتابعة اعتمادها في الخطط.

إلا أن نطاق عمل إدارة الرقابة الداخلية في المؤسسات والشركات العامة بقيت محدودة بما نصت عليه المادة الرابعة من القانون ٢٤ الصادر بتاريخ ١٩٨١/٧/٨،والذي وضعت خمسة مهام لإدارة الرقابة الداخلية في وهي [٣]:

- "تحقيق المخالفات الإدارية والمسلكية.

---

[١] الصحن .عبد الفتاح، سرايا. محمد السيد، شحاته .السيد شحاته، مرجع سبق ذكره،ص.٢٧٥.

[٢،٣] القانون ٢٤،قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ،دمشق، ١٩٨١/٧/٨.

- تحقيق ما يمكن أن تقف عليه أو ما يحال إليها من الإدارة أو الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش من شكاوى المواطنين.
- وضع اليد على ما يتعلق بالجرائم الاقتصادية وسائر المخالفات والجرائم الواقعة على المال العام والمرتكبة من قبل العاملين في الجهات التابعة لها، والتحفظ على وقائعها وأدلتها إلى حين مباشرة الجهات المختصة تحقيقها.
- تحقيق بعض القضايا بتفويض من الهيئة.
- تنفيذ أعمال رقابية وتفتيشية محددة من خلال خطط عمل سنوية أو طارئة تضعها الإدارة بالاتفاق مع الهيئة".

وهو ما أكدت عليه المادة ١٦٣ من قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤ والتي نصت على ممارسة إدارة الرقابة الداخلية اختصاصات الرقابة والتفتيش ، وتحقيق المخالفات الادارية والمسلكية، والتحقيق في بعض قضايا المخالفات والجرائم في حدود التفويض المعطى اليها من الهيئة[١].

ويتوضح مما سبق تحجيم عمل إدارة الرقابة الداخلية في القطاع العام الاقتصادي في سورية وانحصاره في التركيز على المخالفات والجرائم والقضايا التي ُتحال إليها من الإدارة أوالهيئة.

وقد قسم هذا المعيار الإجراءات الرقابية إلى ثلاث مجموعات رئيسية:
-رقابة وقائية للوقاية ومقاومة الأحداث غير المرغوب فيها.
- رقابة اكتشافية لاكتشاف وتصحيح الأحداث غير المرغوب فيها والتي قد حدثت بالفعل.
- رقابة توجيهية تسعى لإحداث أو تشجيع حدث معين مرغوب في حدوثه.

وجاء في قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤ (المادة ١٥٧)تأكيد على أن تمارس إدارة الرقابة الداخلية اختصاصاتها المنصوصة بهدف تحقيق الرقابتين الآنية واللاحقة على الاداء الإداري والإنتاجي وتطويره[٢].

ويؤخذ على النص القانوني اكتفائه بالرقابة الآنية والرقابة اللاحقة دون النظر في أهمية الرقابة السابقة أو ما يعرف لدى بعض الأدبيات الاقتصادية بالرقابة الوقائية،والتي تلعب دوراً كبيراً في تجنب وقع الأخطاء وتلافي الأحداث غير المرغوب بحدوثها.

ويؤكد المعيار ضرورة تبني إدارة المراجعة الداخلية خطة لمتابعة الفعالية الكلية لبرنامج الجودة والتقويم الذاتي، بحيث تتضمن هذه العملية تقويماً داخلياً وخارجياً للأداء، والقيام بالفحص الداخلي بصفة دورية.

وتخدم عمليات الفحص الداخلي للجودة بصفة أساسية إدارة المراجعة الدخلية ،إلا أنها تزود الإدارة العليا ومجالس الإدارة أيضاً بتقويم لعمل إدارة المراجعة الداخلية في المنشأة.

[٢،١] قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الخاص بالنظام الداخلي الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤.

كما يفرض المعيار القيام بفحص خارجي لأعمال إدارة المراجعة الداخلية لتقويم جودة عملياتها ، ويجب القيام بهذا الفحص بوساطة أشخاص مؤهلين مستقلين عن المنشأة وليس لديهم تعارض في المصالح من حيث الشكل أو المضمون وذلك بغرض ضمان الرقابة النوعية, وأن يتم إصدار تقرير رسمي مكتوب عند إكمال الفحص بهدف تقييم التزام إدارة المراجعة الداخلية بالمعايير المهنية اللازمة وتوفير تأكيد مستقل بالجودة والكفاءة للأطراف المعنية المتمثلة بإدرة المنشأة ومجلس الإدارة والمراجعة الخارجية.

ويوصي المعيار القيام بالفحص الخارجي مرة كل خمس سنوات على الأقل إلا إذا كان هناك عمليات فحص ومراقبة مستمرة من جانب مجلس الإدارة وتوفر الاستقرار النسبي لإدارة الرقابة الداخلية وقائمة الأنشطة محل المراجعة[١].

أما في القطاع العام الاقتصادي في سورية ،فإن عملية تقييم إدارة الرقابة الداخلية تقع على عاتق الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ،وذلك حسبما جاء في قرار الهيئة الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤ (المادة ١٧٤)،والتي تنص على مسؤولية الهيئة في التأكد من مستوى فاعلية أداء الرقابة الداخلية من خلال المنجزات التي تحققها أو بنتيجة الرقابة التي تمارسها الهيئة على نشاطات الجهات الادارية وسير أعمالها[٢].

وعلى الرغم من أهمية الدور الذي تلعبه إدارة الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش كجهة خارجية مستقلة في فحص وتقييم أنشطة وفاعلية إدارة الرقابة الداخلية في المؤسسات والشركات العامة إجمالاً في سورية،إلا أن هذا الدور يبقى ناقصاً وغير ذي جدوى ،وذلك نتيجة ازدياد المهام الملقاة على عاتق الهيئة وتخلف العقلية الرقابية السائدة في الهيئة وعدم إلمامها بالشؤون الداخلية الخاصة بكل منشأة، مما يؤكد أهمية العمل على تفعيل دور مجالس الإدارة وتشكيل لجنة مراجعة وتدقيق خاصة في كل منشأة من أجل تنسيق أعمال المراجعة الداخلية والخارجية وتوفير تأكيد معقول بكفاءة عمليات وانشطة المراجعة.
وقد تناول هذا المعيار بعدين أساسيين لنطاق عمل المراجعة الداخلية وهما[٣]:
أ .فحص وتقييم هيكل الرقابة الداخلية للشركة.
ب .جودة الأداء في تنفيذ المهام والمسؤوليات المتعلقة بعملية المراجعة.

ويشمل نطاق عمل إدارة الرقابة الداخلية في المؤسسات والشركات العامة في سورية فقط تنظيم قواعد عمل الرقابة الداخلية ،أما جودة أداء مهام المراجعة الداخلية فهي –وكما سبق وأشرنا – مسؤولية الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش.

---

[1] Leen Paape, Johan Scheffe, Pim Snoep, IBID, P.271.

[٢] قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الخاص بالنظام الداخلي الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤.

[3] Karim W, van Zijl T,and Islam A,IBID,P.42.

وتؤكد الدراسة الميدانية افتقار إدارة الرقابة الداحلية عموماً إلى العمل وفق خطة شاملة لتدقيق كافة العمليات ذات الأهمية النسبية ،والتركيز على الالتزام بالتعليمات والتعميمات الصادرة عن إدارة المنشأة والتي قد لا تتفق مع الواقع الاقتصادي ومعايير المهنة ،مما أدى إلى تحول دور هذه الإدارة في العديد من المؤسسات والشركات العامة إلى أداة قمعية بيد المدير العام تتولى التحقيق مع معارضي الإدارة العليا في المنشأة، والرد على بعض التقارير الواردة من الخارج[١].

ب- تقويم جودة الأداء:

الغرض من تقويم جودة الأداء هو تحديد ما إذا كانت أهداف المنشأة قد تم تحقيقها والتحقق من مدى تحقق الأهداف التشغيلية والبرامج الموضوعة ويتضمن ذلك التحقق من تحقيق الأهداف الأساسية للرقابة الداخلية التي تتمثل في [٢]:

١) نزاهة المعلومات وصحة البيانات واكتمالها.
٢) الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والنظم والتعليمات .
٣) حماية الأصول .
٤) الاستخدام الاقتصادي والكفء للموارد المتاحة .
٥) فعالية العمليات التشغيلية والبرامج.

١) نزاهة المعلومات وصحة البيانات واكتمالها:

يجب أن يتأكد المراجع الداخلي من نزاهة وقابلية الاعتماد على المعلومات المالية والتشغيلية والوسائل المستخدمة في القياس والتصنيف والتقرير عن هذه المعلومات.

وقد ألزم هذا المعيار المراجع الداخلي بضرورة فحص وتقييم نظام المعلومات للتأكد من:

- السجلات المالية والتشغيلية وكذلك التقارير التي تحتوي على معلومات كاملة ودقيقة ومفيدة .
- الرقابة على عملية إمساك الدفاتر وعلى عملية التقرير للتأكد من دقة وفعالية هذه الرقابة .

ويرجع هذا الاهتمام بنظام المعلومات إلى أنه يوفر معلومات هامة لأغراض اتخاذ القرارات والرقابة والتحقق ،كما أنه يوفر - سواء للمؤسسة أو للأطراف الأخرى ذات المصالح - المعلومات الصحيحة والدقيقة عن المؤسسة، ومن ثم إمكانية اتخاذ قرارات صائبة وسليمة، حيث تعمل إدارة الرقابة الداخلية على إعطاء تأكيد معقول وليس مطلق حول نزاهة البيانات المقدّمة، ومراجعة مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية والتشغيلية، وكذلك الوسائل المستخدمة في تحديد، وقياس، وتصنيف هذه المعلومات والتقرير عنها،كما تعمل على منع الغش والتلاعب والحد من وقوع الأخطاء واكتشافها فور وقوعها ومن ثم الإشراف على اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

---

[١] القاضي .حسين ،" الإدارة الرشيدة للقطاع العام الاقتصادي" ،مرجع سبق ذكره ،ص.٢٠.

[٢] القاضي.حسين،دحدوح.حسين، قريط.عصام ،مرجع سبق ذكره، ص.١٤١.

وقد فرق هذا المعيار بين السجلات المالية والسجلات التشغيلية ورغم ذلك فقد أوضح أن كلا النوعين قريبين للغاية ومتداخلين ،حيث في بعض الأحيان يصبح السجل التشغيلي جزءاً من السجلات المالية.
ويتعين على المراجع الداخلي تقويم معايير التشغيل المعمول بها ،وتحديد ما إذا كانت هذه المعايير مقبولة ويتم الالتزام بها ،والبحث عن تفسيرات من جهة مختصة عنما تكون غير واضحة .
وتتضمن إجراءات المراجعة الداخلية من أجل ضمان نزاهة المعلومات المالية إعادة النظر بالنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية ومراقبة تطبيقاتهما وتقييمهما، وتقديم المقترحات اللازمة لتطويرهما،بالإضافة إلى القيام بالاختبارات التفصيلية للمعاملات والأرصدة والإجراءات[١].

وتمثل إدارة الرقابة الداخلية في المؤسسات والشركات العامة في سورية دور المراجعة الداخلية في الشركات الخاصة،وهي المسؤولة عن ضمان صحة المعلومات ، والتأكد من واقعية البيانات بهدف مساعدة الجهات المسؤولة في اتخاذ القرار وتمكين الإدارة الرشيدة من الوصول إلى درجة من التأكيد المعقول عند قياس وتقييم المخرجات المالية والاقتصادية حتى يصبح بالإمكان تقدير المنافع ومقارنتها بالتكاليف، ومن ثم قياس جودة الأداء وكفاية الإنتاج في القطاع العام الاقتصادي.

وقد سبق وأن أشرنا أن إدارة الرقابة الداخلية معنية بالتحقيق في المخالفات والجرائم والقضايا التي ُتحال إليها من الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش وفي حدود التفويض المعطى اليها حسبما جاء في المادة الرابعة من القانون ٢٤ الصادر بتاريخ ١٩٨١/٧/٨[٢]و المادة ١٦٣ من قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤ [٣].
إلا أن النصوص القانونية منحت إدارة الرقابة الداخلية في القطاع العام الاقتصادي في أثناء عملها صلاحيات واسعة تمكنها من التأكد من نزاهة المعلومات والبيانات محل المراجعة.

حيث فرض القانون إلزام المؤسسات الحكومية بتقديم المساعدة الممكنة لإدارة الرقابة الداخلية فيها وتزويدها بالوثائق الخاصة بعقود التوريد والتعهدات والأعمال والخدمات ، خاصة تلك الوثائق المتعلقة بالمنافسة المحدودة والعامة والتأمين المباشر ، ومشروع العقد قبل توقيعه من قبل الأطراف ، وذلك لتبدي هذه الإدارة رأيها في هذه العقود والتعهدات ، على أن تنتهي من أبداء تلك المهمة خلال مدة محددة.

---

[1] Dittenhofer .Mort, IBID, P.44

[٢] القانون ٢٤،قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ،دمشق، ١٩٨١/٧/٨.

[٣] قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الخاص بالنظام الداخلي الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤.

وقد أكدت المادة ٤٦ من القانون ٢٤ الصادر بتاريخ ١٩٨١/٧/٨ أن من صلاحيات المراقبين والمفتشين في أثناء ممارستهم لأعمالهم طلب الوثائق والأوراق الرسمية وغير الرسمية، والاطلاع عليها أو الاحتفاظ بها أو بصورة عنها، وفق الأصول الناظمة لذلك.
وفرضت المادة على جميع العاملين في الجهات العامة التابعة تلبية طلباتهم و الإدلاء بالمعلومات المطلوبة منهم [١]،كما اعتبر القانون ٢٤ في المادة ٥٣ عدم موافاة المراقبين والمفتشين بالمستندات والوثائق المطلوبة في المواعيد المحددة دون سبب مبرر من المخالفات التي تستوجب المسؤولية التأديبية[٢].

أما قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤،فقد حمل في المادة ١١٩ منه تأكيداً بضرورة قيام إدارة الرقابة الداخلية بتقصي وتحقيق جوانب القضية محل المراجعة بهدف الاطلاع عليها وتبين حدودها[٣].

كما جاء في نص المادة ١١٩ أيضاً ضرورة ممارسة إدارة الرقابة الداخلية التقصي بمختلف الوسائل، بما فيها الاتصالات الشخصية والهاتفية والكتابية[٤].
أما المادة ١٢٣ من قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤فقد نصت على صلاحية إدارة الرقابة الداخلية الاطلاع على السجلات والوثائق والأوراق الرسمية وغير الرسمية لدى الجهات محل المراجعة ولو كانت ذات طابع سري[٥].
كم أكدت المادة ١٢٣ على إمكانية الاحتفاظ بالوثائق الاصلية من قبل إدارة الرقابة الدخلية لقاء وصول، او استنساخ صور عنها، حسب ضرورات التحقيق والتدقيق[٦].
ولعل ذلك دليل على منح التشريعات السورية صلاحيات واسعة لإدارة الرقابة الداخلية ،بهدف دعم عمل هذه الإدارة وزيادة فاعليتها .
إلا أن تقليص مهام ومسؤوليات هذه الإدارة وخضوعها لإدارة المنشأة ،جعل منها إدارة ضعيفة غير قادرة على مواكبة التطور المهني وتوفير تأكيد معقول بنزاهة البيانات والمعلومات المالية والتشغيلية.

٢) الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والنظم والتعليمات:
ويتطلب هذا المعيار يجب أن يتأكد المراجع الداخلي بأن الأنظمة الموجودة في الشركة تلتزم بالسياسات والخطط والإجراءات والقواعد ذات التأثير الهام على عمليات الشركة، وذلك للتأكد من أن الشركة ملتزمة بتنفيذ الإجراءات والقواعد الموضوعة.
وأوضح هذا المعيار أن الإدارة مسؤولة عن تصميم ووضع النظم بحيث تتفق مع القوانين والقواعد، لذا فإن المراجع الداخلي يجب أن يتأكد من التزام الشركة بهذه القوانين والقواعد.

[١،٢] القانون ٢٤،قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ،دمشق، ١٩٨١/٧/٨.

[٣،٤،٥،٦] قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الخاص بالنظام الداخلي الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤.

إذ يتطلب عمل المراجع الداخلي التحقق ما إذا كان العاملون في المستويات الإدارية المختلفة ، قد التزموا بنص وروح القوانين والتعليمات الصادرة عن الإدارة العليا، واتبعوا الإجراءات المناسبة في تنفيذ واجباتهم.

ويعتبر هذا المعيار من أهم المعايير للمراجع الداخلي ،حيث يهدف هذا المعيار إلى التأكد من مدى الالتزام بالسياسات أو الإجراءات الموضوعة مسبقاً من قبل الإدارة، وتحديد مدى الالتزام بالتنظيمات والتشريعات وما إذا تم تنفيذها كما يجب، وعليه فإن التعليمات واللوائح يجب أن تكون واضحة ومناسبة وبسيطة وموجهة لمسؤولين وأشخاص محددين، وقابلة للتطبيق بالدقة المطلوبة.
ويُعتبر التأكد من حسن تنفيذ المراسيم والقوانين والتعليمات الصادرة،والنظر في التجاوزات الحاصلة والتحقيق فيها بهدف مساءلة المسؤولين وتصحيح الانحرافات ،من أهم واجبات المراجعة الداخلية في عموماً،ويتطلب ذلك متابعة التنفيذ من قبل الجهات الرقابية المختلفة والتأكد من وضوح القرارات والتعليمات الإدارية الموجهة لكافة المستويات ، بحيث لا يُترك مجال للتأويل وبالتالي إساءة الاستخدام أو التنفيذ.

وتهدف المراجعة الداخلية في هذا الصدد إلى حماية الصالح العام ،ومنع حدوث الأخطاء، والتأكد من حسن سير العمل، وذلك من خلال متابعة خطوط توزيع المسؤوليات والسلطات المفوضة للإدارات المختلفة والأفراد بهدف منع التداخل أو التضارب أو التكرار بينها ،وبالتالي تفادي وقوع الأخطاء أو اكتشافها مبكراً عند وقوعها ،و الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة وعدم الإخلال بالقواعد والقوانين.

وقد عملت التشريعات والقوانين الناظمة لشؤون إدارة الرقابة الداخلية في القطاع العام الاقتصادي في سورية على التأكيد على أهمية الالتزام التام بالقواعد والقوانين و إبداء الرأي في مدى صحة التعليمات والبلاغات والقرارات وما يماثلها الصادرة عن الجهات الإدارية، وتتبع انعكاساتها وثغراتها وأخطائها من خلال التطبيق، فجاء في المواد ٥٠ , و٥١ ,و٥٢ ,و٥٣ ,من القانون رقم ٢٤ في الفصل السابع ضرورة ممارسة المراقبين والمفتشين صلاحياتهم واختصاصاتهم في رقابة الأداء العام من خلال التأكد من الالتزام بقوانين الأحكام النافذة ، والتعليمات الصادرة[١].

وجاء في قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤ (المادة ١٦٥) ضرورة عمل إدارة الرقابة الداخلية على التدقيق والتحقيق في المخالفات الادارية أو المسلكية المرتكبة من قبل العاملين التي قد تكتشفها في اثناء اداء مهماتها الرقابية والتفتيشية ، كما تضع اليد في أثناء مباشرة مهامها على الواقعات والجرائم المرتكبة من العاملين التي تطولها القوانين السارية المفعول بما فيها الجرائم الواقعة على المال العام [٢] .

---

[١] القانون ٢٤،قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ،دمشق، ١٩٨١/٧/٨.

[٢] قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الخاص بالنظام الداخلي الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤.

كما جاء في المادة ١٠٣ من قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤ ضرورة الاحاطة بالقوانين والانظمة التي تحكم موضوع المراجعة ودراسة نظام الجهة المراد رقابتها او تفتيشها، وكل ما من شأنه خدمة عملية تنفيذ المراجعة والتحقق من الالتزام بالقواعد والتعليمات[١].

وإن ضعف إدارة الرقابة الداخلية في القطاع العام الاقتصادي عموماً ،وتبعيتها لإدارة المنشاة التي تعمل في نطاقها ،ووجود استثناءات وثغرات قانونية عديدة ،وإساءة استخدام القوانين وتفسيرها بما يحقق مصالح بعض الأطراف،أدى إلى الحيلولة دون تحقيق الهدف الرئيسي من هذا المعيار في المؤسسات والشركات العامة في سورية إجمالاً، والذي يتمثل بحماية حقوق كافة الأطراف المعنية وصيانة المال العام وتوضيح مسؤوليات وسلطات المستويات الإدارية كافة،وملاحقة المتجاوزين ومساءلتهم قانونياً.

٣) الحماية المادة للأصول:

أشار هذا المعيار إلى أن المراجع الداخلي يجب أن يتحقق من أساليب الحماية المادية للأصول تجاه المخاطر مثل الحريق – السرقة – الأفعال والتصرفات غير القانونية كما يجب أن يستخدم المراجع الداخلي أساليب مناسبة للتأكد من الوجود المادي للأصول.

ويقصد بالأصول أصول المؤسسة المادية وسجلاتها المختلفة ،ويجب على المراجع الداخلي مراجعة وسائل الحفاظ على الأصول، والتحقق من وجود تلك الأصول كلما كان ذلك ممكناً.

ونجد في هذا المجال نوعين من الحماية، الأولى مادية ويقصد بها حماية الأصول من الأخطار التي يمكن أن تتعرض له من جراء العوامل الخارجية من سرقة أو تلف أما الحماية الثانية فهي محاسبية ويقصد بها ارتباط التسجيلات بالحركات الفعلية للأصول وتتضمن جميع تحركاتها حتى يمكن متابعتها بدقة مثل استلام المواد وإدخالها إلى المخزن وعملية الاستثمار وغيره[٢].

وقد اهتمت التشريعات في القطاع العام لاقتصادي في سورية عموماً بالحفاظ على المال العام ومحاسبة العابثين والمفسدين فيه،فقد جاء في القانون ٢٤الصادر بتاريخ ١٩٨١/٧/٨ (المادة ٥)أهمية توفر رقابة آنية على أداء المهمات من قبل العاملين ، والطلب من الجهات العامة بموافقة (رئيس مجلس الوزراء) وقف إجراءات العمل أو المهمات في حال احتمال وقوع ضرر على الأموال العامة أو وقوعه فعلاً، وضرورة التحقق من سلامة الإنفاق العام، والتأكد من كفايته لتحقيق الأغراض المتوخاة وتجنيب الأموال العامة وممتلكات الشعب الهدر والضياع[٣].

---

[١] قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الخاص بالنظام الداخلي الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤.

[2] Stapenhurst. Frederick & Langseth. Petter. "The Role of the Public Administration in Fighting Corruption." International Journal of Public Sector Management, Vol. 10, No. 5, 1997, P.21.

[٣] القانون ٢٤،قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ،دمشق، ١٩٨١/٧/٨.

كما جاء في قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤ (المادة ١٦٥) ضرورة عمل إدارة الرقابة الداخلية على التدقيق والتحقيق في المخالفات الادارية أو المسلكية المرتكبة من العاملين و الجرائم الواقعة على المال العام [١] .
ويُحال المسؤولون إلى التحقيق وتطبق بحقهم العقوبات التأديبية والقضائية التي تنص عليها القوانين والأنظمة.

وعلى الرغم من صرامة النصوص القانونية فيما يتعلق بحماية الأموال العامة ومحاولة حمايتها من الهدر والسرقة،إلا ان انتشارالفساد والرشاوي وتدني مستوى الوعي الاجتماعي ،وتبعية إدارة الرقابة الداخلية إلى الإدارة التنفيذية،،وعدم تحملها لمسؤوليتها كاملة في هذا الشان ،أدى إلى استنزاف الموارد والوطنية واستمرار سرقة القطاع العام والعبث بممتلكاته وأمواله.

٤) الاستخدام الفعال والاقتصادي للموارد:
ويعني ذلك أن يعمل المراجع الداخلي على تقييم مدى الفعالية الاقتصادية في استخدام وتوظيف الموارد الاقتصادية المتاحة لتحقيق الأهداف المرجوة بالجودة المطلوبة وبأقل التكاليف ،ومنع الإسراف والقصور والتبذير في استخدام هذه الموارد.
ويتم ذلك من خلال قيام المراجع الداخلي بتتبع سير العمليات المختلفة مثل النشاطات الإنتاجية من حيث مستوى الكفاءة الإنتاجية ومراقبة الجودة، ، بالإضافة إلى قياس معايير التكلفة وتقارير التشغيل الدورية والتحليلات الإحصائية والمؤشرات المعيارية الأخرى،والتحقق من إجراءات مختلف العمليات في المنشأة بهدف التأكد من أنها تحقق معايير الكفاءة والفعالية والاقتصادية، وتظهر مسؤولية المراجع الداخلي من خلال أربعة أمور هي[٢]:

أ .التأكد من وجود معايير اقتصادية محددة لقياس الاستخدام الفعال والاقتصادي للموارد.
ب.التأكد من أن المعايير الموضوعة مفهومة من جانب العاملين وهناك التزام بتطبيق هذه المعايير من جانبهم.
ج.التأكد من أن أي انحراف عن المعايير يتم تحديده وتحليله وتوصيله للجهات المسؤولة والمعنية.
د.التأكد من أن هناك إجراءات تصحيحية قد تم اتخاذها.
لقد حدد هذا المعيار أربع مشكلات محتملة يمكن الكشف عنها أثناء عملية مراجعة الاستخدام الاقتصادي والفعال للموارد وهي[٣]:

- موارد غير مستغلة .
- عمل غير منتج .
- إجراءات غير مبررة من ناحية تكلفتها .
- توظيف أكثر أو أقل من اللازم.

---

[١] قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الخاص بالنظام الداخلي الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤.

[2] King, "Report of King, Committee On Corporate Governance", Institute Of Directors in Southern Africa, March, 2002, P: 33.

[3] Leen Paape, Johan Scheffe, Pim Snoep,IBID, P.285.

ويجب أن تعمل إدارة المراجعة الداخلية على التحقق من حسن استخدام الموارد المتاحة من خلال استخدام المعايير والمؤشرات الاقتصادية كما يلي[١]:

- قياس مدى تطور الوضع الحالي بالنسبة للوضع في السنة أو السنوات السابقة من خلال مقارنة المؤشرات والمعايير المحسوبة من بيانات العام الحالي بالمؤشرات والمعايير المحسوبة من بيانات الأعوام السابقة مع ضرورة الانتباه إلى تأثيرات تغيرات الأسعار على سلامة المخازن واتخاذ الاحتياطات اللازمة لعزل اثر هذه التغيرات.

- مقارنة المؤشرات والمعايير في الشركة مع هذه المؤشرات والمعايير في شركة أو شركات مماثلة من حيث طبيعة وحجم النشاط الاقتصادي بحيث تتناول هذه المقارنة مؤشراً أو أكثر أو مجموعة المؤشرات المستخرجة من بيانات الشركات موضوع المقارنة.

- مقارنة المؤشرات والمعايير في الشركة مع المؤشرات والمعايير الموضوعة بناء على دراسات معيارية مسبقة للنشاط الاقتصادي الذي تمارسه الشركة المعينة.

وتظهر الدراسات الميدانية عدم تطبيق هذ المعيار في القطاع العام الاقتصادي عموماً في سورية نتيجة اقتصار النصوص القانونية على صيانة الأموال العامة من السرقة وسوء الاستخدام-وكما سبق وأشرنا- وهو ما جاء في القانون ٢٤ الصادر بتاريخ ١٩٨١/٧/٨ (المادة ٥) حول تجنيب الأموال العامة وممتلكات الشعب الهدر والضياع[٢] ،و في قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤ (المادة ١٦٥) حول التحقيق في المخالفات الجرائم الواقعة على المال العام [٣] .

وترى الباحثة أن إدارة الرقابة الداخلية في القطاع العام الاقتصادي في سورية عموماً غير مؤهلة للتحقق من الاستخدام الاقتصادي الكفء للموارد المتاحة في هذا القطاع ،وربما يعود السبب في ذلك إلى عدم خبرة هذه الإدارة في الكثير من المؤسسات والشركات العامة وعدم تمتع العلملين بها بالمؤهلات والكفاءات اللازمة لتحليل البيانات والمعلومات وقياس المؤشرات والمعايير الاقتصادية.

---

[1] Al-Farooque O, van Zijl T, Dunstan K, Karim W, "Ownership concentration and firm performance interaction in an emerging market economy", 19th Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues Kuala Lumpur, November 2007,P.36.

[٢] القانون ٢٤،قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ،دمشق، ١٩٨١/٧/٨.

[٣] قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الخاص بالنظام الداخلي الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤.

٥)- فعالية العمليات التشغيلية والبرامج:

يجب أن يقوم المراجع الداخلي بفحص العمليات التشغيلية والبرامج وذلك للتأكد من أن النتائج تتفق مع الأهداف الموضوعة ،و أنه قد تم تنفيذها وفقاً لما هو مخطط له.

وقد أوضح هذا المعيار بأن الإدارة هي المسؤولة عن وضع معايير لتحديد ما إذا كانت الأغراض العامة والأهداف الخاصة قد تم تحقيقها، وتنحصر مسؤولية المراجع الداخلي في التأكد من أن هذه المعايير تنسجم مع أهداف البرامج.

وقد استثنى هذا المعيار حالة واحدة وهي أنه إذا وجد المراجع الداخلي أن إدارة الشركة لم تضع معياراً معيناً لتقييم أهداف الشركة، في هذه الحالة يمكن للمراجع الداخلي أن يضع معياراً مناسباً يمكن أن يستخدمه في عملية تقييم الأهداف.

إذ يجب على المراجعين الداخليين استخدام هذه المعايير للتقويم - إذا اعتبرت كافية- أوالمساعدة في صياغة معايير كافية للقيام بعملية المراجعة ،أو تكوين رأي،وإصدار تقرير عن تحقيق الأهداف العامة والخاصة الموضوعة.

ويمكن القيام بتقويم مدى تحقق الأهداف الخاصة التي وضعتها الإدارة لعملية تشغيلية أو برنامج بالكامل أو بجزء منها فقط ،وقد تشمل أهداف المراجعة تحديد ما إذا كانت الأغراض العامة والأهداف الخاصة التي وضعتها الإدارة لعملية تشغيلية أو برنامج مقترح ،أو جديد ،أو موجود،كافية وواضحة ،وقد تم تبليغها بطريقة مناسبة [١].

كما يجب التحقق من أن العملية التشغيلية أو البرنامج يحقق مستوى النتائج الأولية أو النهائية المرغوب فيها،وأن العوامل التي تعوق تحقيق الأداء المرضي قد تم تحديدها،وتقويمها والسيطرة عليها بطريقة ملائمة.

وتنظر الإدارة في البدائل المختلفة لتوجيه العملية التشغيلية أو البرنامج بما يحقق نتائج أكثر فاعلية وكفاءة، وبحيث لا تكون العملية التشغيلية أو البرنامج يكرر،أو يتداخل،أو يتعارض مع عمليات تشغيلية أو برامج أخرى.

ويجب أن تكون العملية التشغيلية أو البرنامج يتفق مع السياسات، والخطط والإجراءات،والنظم،والتعليمات،ويحقق مستوى النتائج الأولية أو النهائية المرغوب فيها.

وينبغي على إدارة المراجعة الداخلية إبلاغ نتائج عملياتها إلى المستوى المناسب من الإدارة،ويجب أن يذكر التقرير المعايير المستخدمة والتي وضعتها الإدارة،والإفصاح عن عدم توافر أو عدم كفاية أية معايير كانت هناك حاجة إليها،أو أية معايير تمت صياغتها.

[1]Sawyer . Lawrence B., And Mortimer A. Dittehofer, IBID, P.134.

وقد جاء في القانون ٢٤ الصادر بتاريخ ١٩٨١/٧/٨ (المادة ٥) أهمية مراقبة تنفيذ الخطط الاقتصادية في مواعيدها، ومدى تحقيقها الأهداف المقررة لها [١] .
وقد عمل القانون على تحميل مسؤولية للهيئة المركزية للرقابة والتفتيش وليس على إدارة الرقابة الداخلية في المؤسسات والشركات العامة .
إذ لا تشمل مهام إدارة الرقابة الداخلية في القطاع العام الاقتصادي فحص العمليات التشغيلية والبرامج والتأكد من أن النتائج تتفق مع الأهداف الموضوعة ،و أنه قد تم تنفيذها وفقاً لما هو مخطط .

مما أدى إلى ضعف دور إدارة الراقابة الداخلية عموماً في القطاع العام الاقتصادي ،وتحجيم عملها.

ويُضاف لذلك افتقار المؤسسات والشركات العامة إجمالاً في سورية إلى وجود معايير ومقاييس مناسبة لفحص العمليات التشغيلية ومقارنة النتائج والإنجازات المتحققة مع الأهداف المرسومة والمخططة.

4- مجموعة معايير أداء وظيفة المراجعة الداخلية:

إن عمل المراجع الداخلي لابد أن يشمل تخطيط عملية المراجعة الداخلية وتنفيذ العمليات من خلال فحص وتقييم وتوثيق المعلومات وتوصيل النتائج وعملية المتابعة.
وتشتمل هذا المعايير على مجموعة من المعايير الفرعية والتي تتمثل في:

أ- تخطيط المراجعة الداخلية:

وهو يهدف إلى تحديد المتطلبات التي يجب على المراجع الداخلي الالتزام بها عند تخطيطه للقيام بإحدى عمليات المراجعة أو العمليات الاستشارية.

ويعني ذلك قيام إدارة المراجعة الداخلية بوضع خطة لكل عملية مراجعة أو عملية استشارية تتضمن نطاق العملية ،وأهدافها ،وتوقيتها،وتخصيص الموارد لها وذلك لتحقيق ما يلي[٢]:

- اختيار إجراءات وأساليب ملائمة للحصول على المعلومات التي تمكنه من الوصول إلى استنتاج موضوعي.
- ضمان أن جميع الإجراءات التي يقوم بها مساعدوه تتم تحت إشراف كاف من أفراد تتوافر لديهم المعرفة والخبرة والمهارات المناسبة.
- التأكد من توافر الموارد الكافية والمناسبة لقيام بالعملية.
- ضمان أن تتم العملية وفقاً للمعايير المهنية للمراجعة الداخلية.

---

[١]القانون ٢٤،قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ،دمشق، ١٩٨١/٧/٨.

[٢]السعدني .مصطفى حسن،مرجع سبق ذكره ،ص.٣٠.

ويجب أن تقوم إدارة المراجعة الداخلية بتقدير مبدئي للمخاطر الملائمة للنشاط محل المراجعة،وينبغي أن تعكس أهداف العملية نتائج هذا التقدير,ويحب على المراجع الداخلي أن يأخذ في الاعتبار احتمال وجود حالات مهمة لأخطاء،أو أمور غير نظامية، أو عدم التزام،وغيرها عند وضع أهداف العملية, وأن يأخذ بعين الاعتبار المخاطر الجوهرية المحتملة المتعلقة بالنشاط الذي تغطيه العملية, والعمليات التشغيلية والوسائل المستخدمة لإبقاء الأثر المحتمل للمخاطر عند مستوى مقبول.

ويفرض المعيار ايضاً أن يعمل المراجع الداخلي على تقييم كفاية إدارة المخاطر وفاعليتها ونظم الرقابة المتعلقة بالنشاط الذي تغطيه العملية بالمقارنة بإطار أو نموذج ملائم للرقابة.

ويجب أن يقوم المراجع الداخلي بتخطيط عملية المراجعة ككل وتخطيط كل جزء من أجزائها، وقد أوضح هذا المعيار أن عملية التخطيط يجب أن تكون موثقة ويجب أن تتم من خلال مجموعة من الخطوات وهي:

أ- تحديد أهداف ونطاق عمل المراجع الداخلي ،والوسائل المستخدمة لتحقيق الأهداف.
ب- توقيت أعمال المراجعة ،والكيفية التي ستتم بها ،والجهة التي ستستلم التقارير.
ت- الحصول على معلومات عن طبيعة الأنشطة محل المراجعة،كأوراق العمل ،والمراجعة في الفترات الماضية،و الموازنات،و معلومات تنظيمية عن الموظفين البارزين في الشركة،وغيرها.
ث- تحديد الموارد اللازمة لأداء المراجعة مثل:
- مستوى الخبرة المطلوبة لدى فريق المراجعة الداخلية لإنجاز عملية المراجعة الداخلية .
- متطلبات التدريب اللازمة للمراجعين الداخليين حتى يستطيعوا أداء مهامهم .
- اعتبار إمكانية استخدام موارد ومصادر خارجية لأداء المراجعة في حال نقص وعدم توافر الخبرات الداخلية.

ج- عملية الاتصال خلال عملية المراجعة بما في ذلك وسائل الاتصال والتوقيت والأفراد الذين سيكونون مسؤولين عن الاتصال وذلك من أجل ضمان التواصل الفعال مع كافة الأطراف المعنية.
ح- اهتمامات الإدارة أو طلباتها ،وظروف العمل في النشاط محل المراجعة بما في ذلك التغيرات الحديثة في الادارة أو الانظمة الرئيسية .
خ- إجراء استقصاء أو مسح في الموقع محل المراجعة وذلك للحصول على ردود وتعليقات الأفراد الخاضعين للمراجعة حول المناطق التي تتطلب من المراجع الداخلي المزيد من الاهتمام.

ويؤكد المعيار على أهمية عقد لقاءات مع الإدارة المسؤولة عن النشاط محل المراجعة من أجل مناقشة أهداف المراجعة ونطاق العمل وتوقيت العمليات وظروف العمل ووصف الإجراءات الخاصة بالتقارير وعملية المتابعة .
ويجب إعداد ملخص بالنتائج عند الانتهاء يحدد بما يلي [١]:

[1]Sawyer . Lawrence B., And Mortimer A. Dittehofer, IBID, P.153.

أ- موضوعات المراجعة المهمة والمعلومات ذات العلاقة التي تم جمعها .
ب- أهداف المراجعة وإجراءاتها والتقديرات المبدئية للوقت والموارد اللازمة .
ت- نقاط الرقابة الحرجة واوجه القصور في الانشطة الرقابية.
ث- التواريخ المعدلة لمراحل التقرير.
ج- أسباب عدم الاستمرار في عملية المراجعة .
ح- مستوى تطبيق التوصيات الخاصة بعملية المراجعة السابقة .

وعموماً يجب أن تشمل الخطة إعادة النظر في مراجعة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية واختبار المعلومات المالية والتشغيلية وإعادة النظر بالوسائل المستعملة لتشخيص وقياس وتصنيف وإعداد التقارير عن تلك المعلومات.

كما فرض المعيار أن تتم الموافقة على خطط إدارة المراجعة الداخلية وأي تعديلات تطرأ عليها بشكل مكتوب من قبل مدير المراجعة الداخلية وذلك قبل البدء في تنفيذ تلك الخطة ،كما يجب وصف إجراءات إدارة المراجعة الداخلية الخاصة بالتقارير وعملية المتابعة ويجب إبلاغ الإدارة بأي تغيرات تؤثر في توقيت أو التقرير عن النتائج واعتماد في أي تعديل بخطط العمل كتابياً من قبل مدير المراجعة الداخلية .

وتتم عملية تخطيط المراجعة في القطاع العام الاقتصادي في سورية عموماً ،من قبل الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ، حيث نص القانون ٢٤ في الفصل الأول منه (المادة ٥)على ضرورة قيام إدارة الرقابة الداخلية بتنفيذ أعمال رقابية وتفتيشية محددة من خلال خطط عمل سنوية أو طارئة تضعها الإدارة بالاتفاق مع الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش[١].

وهو ما نصت عليه المادة ١٦٤ من قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤،حيث أشارت إلى ممارسة إدارة الرقابة الداخلية مهام الرقابة والتفتيش، من خلال خطط سنوية تفترح الهيئة مشروعها، و تتضمن: موضوعات الرقابة او التفتيش – والمراحل الزمنية التي يتناولها التفتيش او الرقابة اي السنوات التي تتناولها اعمال المراجعة او التدقيق لموضوعات الرقابة والتفتيش من خلال برنامج زمني سنوي مقسم الى اربعة ارباع السنة – ونسبة المراجعة او التدقيق – والاهداف المتوخاة لكل موضوع من موضوعات الخطة[٢].

كما أكدت المادة على حق الهيئة تعديل المشروع بما يتلائم وخطط عملها، وضرورة تصديق الخطط معدلة بموجب صكوك يصدرها الرؤساء والاداريون وتبلغ نسخاً عنها الى الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش [٣].

[١]القانون ٢٤،قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ،دمشق، ١٩٨١/٧/٨.

٢-٣- قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الخاص بالنظام الداخلي الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤.

ويعتبر تصديق الرئيس الاداري الخطة إذناً منه لإدارة الرقابة الداخلية بمباشرة مهامها من خلال الخطة الموضوعة.
وقد نصت الفقرة ج من المادة ١٦٤ على إمكانية اصدار خطط عمل عارضة بطلب من الهيئة او بالاتفاق معها بما يخدم الهدف الرقابي [١].
ويفرض القرار أن يباشر المراجعون مهمات الرقابة والتفتيش استناداً الى خطة العمل المصدقة، وبعد اعلام مدير إدارة الرقابة الداخلية ،وأن تؤدي إدارة الرقابة الداخلية مهماتها الرقابية والتفتيشية بالاستناد الى دليل عمل يمكن تعديله من قبل الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش بما تراه محققاً حسن الاداء[٢].

وترى الباحثة أن دور الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش كجهاز رقابي مستقل وحيادي في تخطيط عملية المراجعة أساسي،إلا أن تعدد مهام الهيئة ،واتساع صلاحياتها ومسؤولياتها وتفرّدها بموضوع التخطيط،وعدم إدخال إدارة الرقابة الداخلية وإدارة المنشاة في عملية وضع الخطط واقتراح ما يلزم وما يلائم ظروف عمل كل منشأة وهيكليتها، أدى إلى عدم شمولية الخطط الموضوعة من قبل الهيئة،و الحيلولة دون مراعاة خصوصية المشاكل الرقابية التي تظهر في كل مؤسسة أو شركة عامة على حده .

ب- تنفيذ العمليات :

ويعني هذا المعيار تحديد المتطلبات التي يجب على المراجع الداخلي الالتزام بها عند جمع المعلومات اللازمة لتأييد نتائج المراجعة وتحليلها وتفسيرها وتقويمها وتوثيقها مع مراعاة موازنة التكلفة بالمنفعة .

ويتم ذلك من خلال ما يلي:

١) جمع وفحص وتقييم المعلومات:

ألزم هذا المعيار المراجع الداخلي بضرورة جمع وتحليل وتفسير وتوثيق المعلومات عن جميع الأمور المرتبطة بأهداف المراجعة ونطاق العمل وذلك لتدعيم نتائج عملية المراجعة .
وقد ركز هذا المعيار على إجراءات المراجعة التحليلية عند فحص وتقييم المعلومات ,وذلك من خلال دراسة العلاقات بين معلومات مالية وغير مالية ومقارنتها،أو مقارنة المعلومات بالتوقعات التي تم تحديدها بوساطة المراجع الداخلي ،وتعتبر المراجعة التحليلية أساسية باعتبار أنها توفر أساليب فعالة لتقييم المعلومات،وأنها مفيدة ضمن إجراءات أخرى من أجل تحديد[٣]:

- ما إذا كانت هناك أخطاء محتملة .
- ما إذا كانت هناك اختلافات ظهرت ولم تكن متوقعة.
- إذا كان هناك غش أو أعمال غير قانونية محتملة .
- إذا كانت هناك أي عمليات أو أحداث غير معتادة او غير متكررة .

[٢،١] قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الخاص بالنظام الداخلي الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤.

[٣] الوردات. خلف عبد الله،مرجع سبق ذكره ،ص.٣٤.

وقد أشار هذا المعيار إلى الأنواع المختلفة لإجراءات المراجعة التحليلية مثل:
أ- مقارنة معلومات الفترة الحالية مع معلومات مماثلة عن فترات سابقة .
ب- مقارنة معلومات الفترة الحالية مع الموازنات والتوقعات المستقبلية .
ت- دراسة علاقات المعلومات المالية مع معلومات غير مالية ملائمة مثل مصروف الاجور المسجل مقارناً بعدد الموظفين .
ث- دراسة العلاقات بين عناصر المعلومات .
ج- مقارنة المعلومات بمعلومات مماثلة لوحدات تنظيمية أخرى.
ح- مقارنة المعلومات بمعلومات مماثلة للصناعة التي تنتمي إليها المنشأة.

وقد أكد المعيار إمكانية القيام بإجراءات المراجعة التحليلية باستخدام المبالغ بالنقود أو الكميات أو المعدات أو النسب المئوية وهذه تساعد في تحديد الظروف التي قد تتطلب إجراءات مراجعة لاحقة ويجب على المراجعين الداخليين أن يأخذوا في الاعتبار العوامل التالية في تحديد المدى الذي يجب فيه استخدام إجراءات المراجعة التحليلية [١] :

- أهمية الامور التي يتم فحصها.
- كفاية نظام الرقابة الداخلية .
- وجود معلومات مالية وغير مالية متاحة.
- الدقة التي يمكن بها التنبؤ بنتائج إجراءات المراجعة التحليلية.
- وجود معلومات متاحة وقابلة للمقارنة تتعلق بالصناعة والأدلة التي توفرها إجراءات المراجعة الأخرى لتأييد النتائج .
- الأدلة التي توفرها إجراءات المراجعة الأخرى لتأييد نتائج لمراجعة.

ويتطلب تنفيذ هذا المعيار أيضاً أن تكون المعلومات كافية ومناسبة ونافعة وتوفر أساساً سليماً للوصول إلى نتائج وتوصيات سليمة لعملية المراجعة ،وأوضح المعيار أن المقصود بالمعلومات النافعة هو أن تكون المعلومات مساعدة في تحقيق أهداف الشركة، والمقصود بأنها مناسبة أن تكون المعلومة متجانسة مع أهداف الشركة.
كما يجب أن يتم تحديد الإجراءات بما فيها أساليب المعاينة بشكل مسبق وبما يتناسب مع اتساع نطاق هذه الإجراءات.
ويفرض المعيار أن تتم عملية جمع البيانات وتحليلها وتفسيرها تحت إشراف المراجع الداخلي وذلك لتوفير تأكيد معقول حول موضوعية المراجع الداخلي وأن أهداف المراجعة الداخلية قد تم الوصول إليها.

[1]القاضي.حسين،دحدوح.حسين، قريط.عصام ،مرجع سبق ذكره ،ص.١٥٠.

كما يجب الاستفسار والتحقق ببنود منفردةعن كافة البيانات التي تم جمعها بما في ذلك الاختبارات التفصيلية للمعاملات والأرصدة والإجراءات والعمليات والأنشطة،حيث تبحث الجهات الرقابية عن أدلة وبراهين تثبت صحة أية عملية تتم مراجعتها، مع الحرص على جمع المعلومات المطلوبة عن أعمال المنشأة من جهة خارجية محايدة مثل ،شهادة الرصيد الصادرة عن البنوك ،رسائل وأجوبة المدينين والدائنين،إعادة تقييم الممتلكات من قبل متخصصين[١].

وقد سبق وأشرنا إلى الصلاحيات التي منحتها التشريعات لإدارة الرقابة الداخلية للتقصي والاتصال مع أطراف القضية محل المراجعة والوصول إلى الوثائق والأدلة والتحقق منها،كالمادة ٤٦ و٥٣ من القانون ٢٤ الصادر بتاريخ ١٩٨١/٧/٨[٢]،والمادة ١١٩ و ١٢٣ من قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤[٣].

كذلك جاء في المادة ٤٧ من القانون ٢٤ الصادر بتاريخ ١٩٨١/٧/٨ في ممارسة الرقابة والتفتيش والتحقيق، وصلاحيات المفتشين والمراقبين إمكانية الاتصال مع أطراف خارجيين واستدعاء الشهود للاستماع إلى إيفاداتهم والتحقيق مع كافة الأطراف المعنية[٤].
وهو ما أوردته المادة ١٦٥ من قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤ عندما أكدت على حق المراقب بالاستماع الى ايفادات العاملين في الجهة العامة التي يتبعها، شهوداً او مشكو منهم، بصرف النظر عن مراكزهم وصفاتهم الوظيفية[٥].

ويُعاب على النص القانوني السابق وضع استثناءات لإمكانية استدعاء واستجواب الشهود ،فقد أوردت المادة ١٦٥من قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤استثناء بعض العاملين في الجهات العامة،ويشمل ذلك معاونو الوزراء، والمديرون العامون، والرؤساء المباشرون[٦].

وقد أظهرت الدراسة الميدانية عدم تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية في القطاع العام الاقتصادي عموماً في سورية ،ويرجع السبب في ذلك إلى انخفاض الكفاءة والمهارة التي يتصف بها العاملون في إدارة الرقابة الداخلية وعدم قدرتهم على تحليل ومقارنة المعلومات بالدقة المطلوبة.

كما أن المركزية الشديدة التي تتسم بها مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي عموماً،وصعوبة الحصول على الكثير من المعلومات نتيجة تداخلها بين عدة جهات وهيئات ، وضعف توثيق العمل المنجز في المؤسسات والشركات العامة إجمالاً في سورية ،واعتبار معظم البيانات الخاصة بعمل القطاع العام الاقتصادي سرية وغير معدة للاطلاع إلا بموافقات مسبقة من جهات إدارية وأمنية عليا، يصعّب إمكانية توفر المعلومات المطلوبة وجمعها وإتمام المقارنات المطلوبة .

[1]السعدني .مصطفى حسن،مرجع سبق ذكره، ص.٣١.

[٢،٤] القانون ٢٤،قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ،دمشق، ١٩٨١/٧/٨.

[٣،٥،٦] قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الخاص بالنظام الداخلي الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤.

إذ تفتقر مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي عموماً إلى أنظمة الربط بين مختلف الجهات ،وتعاني انخفاضاً ملموساً في مستوى التنظيم والتخطيط بين مختلف الجهات، ووجود فجوة كبيرة في موضوع جمع المعلومات على الرغم من وجود المكتب المركزي للإحصاء ومديريات للإحصاء والتخطيط التي مهمتها جمع كافة المعلومات ومعالجتها وتقديم نتائج يمكن أن ُيبنى عليها القرار، ولكن السرية المطلقة التي يتم التعامل بها فيما يخص القطاع العام أدى إلى تحول عمل هذه المديريات من البحث والإبداع، إلى عمل روتيني يقتصر على نقل الأرقام في حال ورودها وتخزينها، ولا ننكر أن هناك بعض الجهات التي تعمل بجد وكفاءة، ولكن تعدد الجهات الوصائية وانعدام أسس الإفصاح والتشابكات المالية والإدارية جعل التواصل ضعيفاً ومن النادر توافر سلسلة زمنية متكاملة عن معلومة معينة، وذلك لأسباب عديدة مثل تجديد آليات العمل ونقل الموظفين ونقص الكوادر المؤهلة وضعف الأتمتة، بالإضافة إلى وجود اختلاف كبير وتضارب في الإحصائيات والأرقام لنفس مجموعة المعلومات لدى ورودها من أكثر من جهة عامة [١].

كما يؤدي التأخر في إنجاز الحسابات الختامية والميزانية في مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي في سورية ، والتأخر في إجراءات الرد على الملاحظات والتوصيات الواردة في التقارير الرقابية ، وعدم تعاون موظفي أجهزة الجهات الخاضعة للمراجعة مع المراجعين وغياب التنسيق والتعاون والتكامل في عملهم، إلى إعاقة عمل إدارة الرقابة الداخلية وعدم قدرتها على إنجاز الأهداف المرسومة لها.

ويساهم أيضاً الافتقار إلى استخدام الأنظمة الالكترونية والحاسوب على نطاق واسع ضمن المؤسسات والشركات العامة ، والاعتماد بشكل أكبر على المستندات الورقية والأنظمة التقليدية للعمل في عدم قدرة إدارة الرقابة الداخلية في القطاع العام الاقتصادي على جمع المعلومات و التحقق من الأدلة الخاصة بالعمليات والأنشطة المختلفة ،وخصوصاً في ظل سوء تنظيم عمل إدارة الرقابة الداخلية وانخفاض الكفاءة والمهارة التي يتصف بها أعضاؤها.

ويؤكد بعض الاقتصاديون أن اعتماد إدارة الرقابة الداخلية في القطاع العام الاقتصادي في سورية بصورة أساسية على الجانب الشكلي المستندي عند ممارسة مهامها أدى إلى عدم إتمام واجباتها المهنية على الوجه الأكمل.

حيث تعتمد إدارة الرقابة الداخلية عموماً على جمع المستندات والأوراق التي تثبت صحة القيود وفحص السجلات والدفاتر والوثائق دون النظر في أساليب أخرى متطورة لجمع وفحص المعلومات ومعاينة البيانات.

وقد كانت هذه المراجعة المستندية تمثل أساساً معقولاً لعملية التدقيق في الماضي,نظراً لما تمثله المستندات من أساس موضوعي لكافة محتويات السجلات أو الدفاتر التي تمثل بدورها الأساس الذي تعد على أساسه القوائم والتقارير المالية على اختلافها ،مما يمكن إدارة المراقبة الداخلية من البدء من المستندات الأصلية للوصول إلى القوائم والتقارير المالية أو بالعكس ،وتتبع الأرقام الواردة في القوائم والتقارير إلى السجلات والمستندات.

[1] هيكل. سفيان ،مرجع سبق ذكره،ص.٠٢.

إلا أن المراجعة المستندية لم تعد كافياة لمواجهة الأعباء الكبيرة الملقاة على عاتق مهنة المراجعة ، وذلك لعدة أسباب ،نذكر منها [١]:

- عدم ثبات بعض العمليات وإتلاف الوثائق والمستندات الخاصة بها.
- تبديل المستندات الأصلية بأخرى مزورة.
- تحضير مستندات لا تمثل الواقع الفعلي كتحضير فاتورة شراء تزيد عن القيمة العادلة للمشتريات بمبلغ العمولة المدفوعة للإدارة.
- حذف بعض القيود المحاسبية أو تسجيل قيود خاطئة أوالترحيل الخاطئ.
- استخدام الحاسوب وتلاشي بعض المستندات الورقية.
- تضخم حجم المشروع والحاجة إلى التخلي عن المراجعة الشاملة للاكتفاء بالمعاينة الإحصائية.

ولقد أدى استمرار إدارة الرقابة الداخلية في مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي في سورية في العمل ضمن إطار التدقيق المستندي، إلى ضعف هذه الأجهزة وعجزها عن كشف بعض عمليات الغش والتلاعب والفساد الإداري التي تمارس داخل المؤسسات والشركات العامة ، ومن ضعف صحة وشفافية البيانات الخاصة بالمنشأة،وعدم دقة العمليات التي تقوم إدارة الرقابة الداخلية عموماً.

ولا ريب أن اقتصار عمل إدارة الرقابة الداخلية في القطاع العام الاقتصادي عموماً على التدقيق -وكما سبق وأشرنا- في القضايا والتحقيقات التي تحال إليها من الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش أو من إدارة المنشأة أو من شكاوي المواطنين ، يجعل عمل إدارة الرقابة الداخلية غير تام ولا يشمل كافة النواحي التي تدخل في نطاق عمل المراجعة الداخلية وفي لب اختصاصاتها.
ويعود السبب الرئيسي في ذلك إلى خضوع إدارة الرقابة الداخلية إلى تشريعات ونصوص قانونية قديمة عملت على تقليص دور هذه الإدارة وتكريس تبعيها للإدارة التنفيذية في المنشاة ،والحيلولة دون تطور عملها بما يماشي التطور العالمي لمهنة المراجعة الداخلية .

كما أن عدم وجود تحديد واضح لوظائف إدارة الراقبة الداخلية في القطاع العام الاقتصادي في سورية،وعدم وجود معايير مهنية للعمل، أدى إلى ميل المراجعين إلى التصرف والاجتهاد الفردي في بعض الأحيان،وإلى تشتت المسؤولية وإعطاء عمل هذه الإدارة صبغة الروتين والتواكل في أحيان أخرى .

٢) التوثيق:
ويعني هذا المعيار أن يقوم المراجع بإعداد أوراق العمل التي توثق المراجعة ،وأن يتم فحصها من قبل إدارة المراجعة الداخلية، ويجب أن تسجل في هذه الأوراق المعلومات التي تم الحصول عليها والتحليلات التي أجريت،ويجب أن تؤيد أسس النتائج والتوصيات التي يتم التقرير عنها، كما يجب التوقيع على جميع أوراق العمل من قبل من قام بالعمل ،وكذلك المراجع الذي قام بتدقيقها.

[1]Beattie V,Brandt R,and Fearnley,S,"Behind the Audit Report:A Descripiive study of Discussions and Negotiations Between Auditors and Directors",Internantional Journal of auditing 4(2).July.2000.P. 63.

يتوقف تنظيم وتصميم،ومحتويات أوراق العمل على طبيعة المراجعة،ومع ذلك فإنه يجب أن توثق أوراق المراجعة الجوانب التالية من عملية المراجعة:

- التخطيط.
- فحص كفاية نظم إدارة المخاطر وفاعليتها والرقابة الداخلية والحوكمة في المنشأة وتقويمها.
- إجراءات المراجعة التي تم القيام بها,والأدلة التي تم الحصول عليها والنتائج التي تم التوصل إليها.
- فحص المعلومات وتقويمها.
- التقرير والمتابعة.

يجب أن تكون أوراق المراجعة كاملة وأن توفر تاييداً لنتائج المراجعة التي تم التوصل إليها، وتشمل العديد من النقاط ،نذكر منها (١):

أ- وثائق التخطيط وبرامج المراجعة.
ب- قوائم استقصاء الرقابة الداخلية، نتائج تقويم الأنشطة الرقابية.
ت- قوائم المراجعة ،والمذكرات المكتوبة.
ث- الملاحظات التي تم التوصل إليها ومراسلات المراجعة.
ج- الخرائط التنظيمية ،وتوصيف الوظائف.
ح- نسخً من العقود والاتفاقيات المهمة.
خ- معلومات عن السياسات التشغيلية والمالية.
د- خطابات المصادقات والتمثيل.
ذ- تحليل العمليات وأرصدة الحسابات واختبارها.
ر- نتائج إجراءات المراجعة التحليلية .
ز- تقرير المراجعة .

ويجب أن تُحفظ أوراق المراجعة بأمان والرجوع إليها في عمليات المراجعة المستقبلية ويجب أن تبقى تحت سيطرة إدارة المراجعة الداخلية،وأن تكون متاحة للأفراد المصرح لهم بذلك،وأن تصنف من بين وثائق الشركة التي تحتوي على معلومات حساسة وسرية وذات أهمية خاصة ويجب أن تخضع طلبات الإطلاع لموافقة إدارة المراجعة الداخلية.

قد يتم طلب الاطلاع على أوراق العمل والتقارير التي يعدها المراجعون الداخليون من قبل أطرافاً خارجية عن المنشأة، ويجب أن يتم هذا الطلب عبر قنوات الاتصال التي تنظم علاقات المنشأة بالأطراف الخارجية وتتم الموافقة عليها من قبل الجهات المختصة.

١. الصحن .عبد الفتاح، سرايا .محمد السيد، السوافيري .فتحي رزق،" الرقابة والمراجعة الداخلية"،المكتب الجامعي الحديث،الاسكندرية،٢٠٠٦ ،ص.٢٠٢.

أما في القطاع العام الاقتصادي في سورية ،فقد أكدت المادة ٤٦ من القانون ٢٤ الصادر بتاريخ ١٩٨١/٧/٨ – كما سبق واشرنا-إلى صلاحيات المراقبين والمفتشين في خضم ممارستهم لأعمالهم طلب الوثائق والأوراق الرسمية وغير الرسمية، والاطلاع عليها أو الاحتفاظ بها أو بصورة عنها، وفق الأصول الناظمة لذلك، وفرضت المادة على جميع العاملين في الجهات العامة التابعة تلبية طلباتهم والإدلاء بالمعلومات المطلوبة منهم [١]،كما اعتبر القانون ٢٤ في المادة ٥٣ عدم موافاة المراقبين والمفتشين بالمستندات والوثائق المطلوبة في المواعيد المحددة دون سبب مبرر من المخالفات التي تستوجب المسؤولية التأديبية[٢].

كذلك نصت المادة ١٢٣ من قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤ على صلاحية إدارة الراقابة الداخلية الاطلاع على السجلات والوثائق والاوراق الرسمية وغير الرسمية لدى الجهات محل المراجعة ولو كانت ذات طابع سري[٣].
وجاء في المادة ١٠٥ من قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ضرورة أن يقوم المراجع بالتأشير بالتاريخ والتوقيع، على الوثائق والبيانات والسجلات التي يستخدمها[٤] .
كما أكدت المادة ١١٣ من نفس القرار على أهمية الاحتفاظ بملاحظات المراجع والتنائج والوثائق وكافة المستندات التي استخدمها في اضبارة الموضوع كما يجب الاحتفاظ أيضاً بالطلبات والمقترحات والتوصيات التي توصل إليها[٥].

وتلتزم إدارة الرقابة الداخلية في القطاع العام الاقتصادي في سورية بالنصوص القانونية السابقة وبمعيار التوثيق عموماً ،إلا أن الآلية التي تمارسها هذه الإدارة في توثيق أوراق العمل لديها لا تزال ضعيفة،وغير تامة، وذلك بسبب الافتقار إلى استخدام الأنظمة الالكترونية والحاسوب على نطاق واسع ضمن المؤسسات والشركات العامة ، والاعتماد بشكل أكبر على المستندات الورقية والأنظمة التقليدية للعمل والتوثيق ،وعدم مواكبة التطور الكبير الذي يتم من خلاله توثيق عمل المراجع الداخلي عالمياً الآن.

ج- توصيل نتائج المراجعة الداخلية:
و يهدف هذا المعيار إلى وضع المتطلبات التي يجب على المراجعين الداخليين الالتزام بها عند إعداد التقارير وتبليغ نتائج العمليات التي يقومون بها.

حيث تقع على إدارة المراجعة الداخلية مسؤولية إبلاغ النتائج النهائية للأطراف المعنية والمسؤولة ،وذلك للتأكد من أن هذه النتائج قد لقيت الاهتمام المناسب.

[٢،١] القانون ٢٤،قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ،دمشق، ١٩٨١/٧/٨.

[٣،٤،٥] قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الخاص بالنظام الداخلي الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤.
ويحب على المراجع الداخلي إعداد تقرير مكتوب وموقع بعد الانتهاء من أعمال المراجعة،وقد تكون هناك تقارير مرحلية مكتوبة أو شفوية ويمكن تقديمها رسمياً أو بصفة غير رسمية،وقد تستخدم التقارير المرحلية لتبليغ معلومات تتطلب اهتماماً عاجلاً أو للحصول على تفسيرات وإيضاحات من قبل الإدارة المعنية ،أو للإبلاغ عن تغير في نطاق المراجعة للنشاط محل الفحص،أو لإخطار الإدارة بمدى التقدم في عملية المراجعة إذا كانت عملية المراجعة تستمر لمدة طويلة ،ولا يقل استخدام تقارير مرحلية من الحاجة إلى إصدار تقرير نهائي أو يلغيه[١].

وقد يكون من الملائم إعداد تقارير ملخصة تظهر النتائج الرئيسية للمراجعة إلى مستويات إدارية أعلى ن الجهة،أو النشاط محل المرجعة ويمكن إصدارها منفصلة عن تقرير المرجعة النهائي أو معها،وإعطاؤهم صورة من التقرير.

ويفرض هذا المعيار على إدارة المراجعة الداخلية قبل إبلاغ النتائج مناقشة الأمر مع إدارة المنشأة و/أو المستشار القانوني،والرقابة على توزيع التقرير بتحديد من يمكنه استخدام النتائج، تقدير المخاطر المحتملة للمنشأة .
ويجب أن تكون التقارير موضوعية،واضحة،ومختصرة ،وبناءة،وأن تصدر في التوقيت المناسب ،وتحتوي الأسباب والنتائج والتوصيات بدون تحيز،و أن يكون التقرير خالي من أي تحريف ،وإذا احتوى أي تقرير للمراجعة الداخلية على خطأ معين فإن مدير إدارة المراجعة الداخلية يجب أن يصدر تقريراً معدلاً لتوضيح المعلومات السليمة على أن يتم توزيع هذا التقرير المعدل على كافة الأطراف التي تلقت التقرير غير السليم، وقد أشار المعيار أن المقصود بالخطأ هو الخطأ غير المقصود.

كما يجب أن تبين التقارير غرض المراجعة ،ونطاقها ،ونتائجها، وعندما يكون ملائماً،يجب أن تحتوي التقارير على رأي المراجع ،وعلى الرغم من أن شكل تقارير المراجعة ومحتواها قد يتغير من منشأة إلى أخرى، أو نتيجة لنوع عملية المراجعة،إلا أنها يجب أن تحتوي ،كحد أدنى على الغرض والنطاق ونتائج المراجعة[٢].

ويجوز أن تحتوي تقارير المراجعة على معلومات عامة كخلفية للتقرير وعلى ملخصات ،تبين المعلومات العامة الوحدات التنظيمية والأنشطة محل الفحص وتوفر معلومات تفسيرية ملائمة.

وقد تشمل أيضاً الأسباب والنتائج والتوصيات الخاصة بفترات سابقة،وقد يوضح التقرير أيضاً ما يفيد ما إذا كان يغطي عملية مراجعة مجدولة أو أنها عملية خاصة تم طلبها خلال الفترة ،إذا اشتمل التقرير على ملخصات ،فيجب أن تكون معبرة عن محتويات التقرير.

---

[1] Beattie V,Brandt R,and Fearnley,S,IBID.P 95.

[2]Holman. Richard, "Communication An Essential Element of Internal Auditing" , The Internal Auditor ,1981 , P.38.

ويجب أن تحتوي التقارير على توصيات لتحسينات مستقبلية وأن تعترف بالأداء المرضي وبالإجراء التصحيحي ،وتبنى التوصيات على ما وجده المراجع الداخلي واستنتاجاته،وهي تدعو إلى اتخاذ تصرف لتصحيح الأحوال الموجودة أو لتحسين العمليات التشغيلية[١].

قد يشمل تقرير المراجعة آراء الجهة محل المراجعة حول استنتاجات المراجع أو توصياته,يجب على المراجع كجزء من مناقشته مع الجهة محل المراجعة أن يحاول الحصول على موافقتها على نتائج المراجعة،وعلى خطة للعمل لتحسين العمليات التشغيلية .

فإذا اختلف المراجع الداخلي مع الجهة محل المراجعة على نتائج المراجعة ,فقد يذكر في التقرير وجهتي النظر وأسباب عدم الاتفاق وقد تضاف تعليقات الجهة محل المراجعة المكتوبة ملحقاً لتقرير المراجعة،ويمكن عرض آراء الجهة محل المراجعة في صلب التقرير أو في خطاب مرفق.

كما يجب على المسؤول عن إدارة المراجعة الداخلية فحص تقرير المراجعة النهائي واعتماده قبل إصداره وأن يقرر لمن سيرسل التقرير.

وقد أشار هذا المعيار إلى أن هناك حاجة لإعداد ملخصات لتقارير المراجعة الداخلية لكافة المستويات الإدارية المسؤولة عن الوحدات التي يتم مراجعتها، وقد يتم إعداد هذه الملخصات بشكل منفصل أو تكون مرفقة بالتقارير النهائية لعملية المراجعة.
ويجب أن يتم توزيع تقارير المراجعة على أعضاء المنشأة الذين لديهم القدرة على ضمان أن نتائج المراجعة ستعطى العناية الواجبة ،وهذا معناه أنه يجب إرسال التقرير إلى أعضاء المنشأة الذين هم في وضع يسمح لهم باتخاذ إجراءات تصحيحية،أو لضمان أن الإجراءات التصحيحية سيتم اتخاذها ،ويجب إرسال التقرير إلى إدارة الجهة محل المراجعة ،يمكن توزيع التقرير أيضاً على أطراف لها اهتمام بالتقرير أوتتأثر به مثل المراجعين الخارجيين ومجلس الإدارة.

قد لا يكون من الملائم الإفصاح عن بعض المعلومات إلى حميع من يتلقون التقرير ،لأن هذه المعلومات قد تكون سرية ،أو يكون إفشاؤها في عير صالح المنشأة،وعلى الرغم من ذلك ،فإن هذه المعلومات يمكن الإفصاح عنها في تقرير مستقل[٢] .

---

[1]Beattie V,Brandt R,and Fearnley S,IBID,P. 99.

[٢]العمرات .أحمد صالح ،" المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوكي"، الأردن، 1990 ، ص.200 .

وقد عملت التشريعات فيما يخص القطاع العام الاقتصادي في سورية على تنظيم آلية التقرير وتوصيل نتائج عمل إدارة الرقابة الداخلية فقد جاء في قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش رقم ٢٤ الصادر بتاريخ ١٩٨١/٧/٨ (المادة ٥) على ضرورة أن تصدر إدارة الرقابة الداخلية تقارير بنتيجة أعمالها إلى إدارة المنشأة التي تبلغها إلى الهيئة بعد إبداء الرأي فيها، دون أن يخل ذلك بحق الإدارة في اتخاذ الإجراءات الإدارية والمسلكية في نطاق اختصاصاتها العامة، وأن تعامل تقارير إدارة الرقابة الداخلية التي تعمدها رئاسة الهيئة، معاملة تقارير الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش نفسها[١].

كما جاء في المادة ٤٨ من القانون ضرورة أن يتم بعد انجاز كل مهمة رقابية أو تفتيشية أو تحقيقية، تقريراً أو أكثر بنتائج أعماله متضمناً ما يراه من المطالب أو المقترحات والتوصيات ،كالتوصية باستصدار النصوص الكفيلة بتحسين الأداء، وتلافي الثغرات ومظاهر القصور والخلل،وإعادة النظر في البنية الادارية على النحو الذي يؤمن الكفاية وسلامة الأداء،وفرض العقوبات المسلكية والتأديبية[٢].

وقد أكد القانون أيضاً في المادة ٥٥ على تمتع التقارير بالسرية التامة، وأن يتم تنظيم قواعد ابلاغها أو إبلاغ نتائجها الى الجهات التنفيذية والادارية أو تقديمها الى المحاكم أو الجهات التأديبية، لمقتضيات العدالة[٣].

أما قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤ (المادة ١٦٩) فقد أكد على إحالة تقارير إدراة الرقابة الداخلية إلى الإدارة التي تتبعها سواء كانت فرعية أو مركزية ،وإلزام الإدارة المخولة بمعالجة مقترحات وطلبات التقارير ،وإبلاغها مشفوعة برأيها الى الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش في غضون اسبوعين على الاكثر[٤].
كما نص القرار في المادة ١١٣على ضرورة أن يصاغ التقريرعلى صورة واضحة، وبلغة سهلة وسليمة، دون اسهاب او تعقيد، وينبغي ان تتضمن عرضاً دقيقاً للاوضاع الراهنة واسباب تصحيح الانحراف والأخطاء[٥].

كما أعطت المادة للمراجع حرية التصرف في طريقة إعداد تقريره وصياغته، على ان يتضمن التقرير العناصر الاتية[٦]:

- "تعريف موجز بالجهة التي تناولتها المهمة، يشتمل على النصوص الاساسية الناظمة اعمالها.
- بيان موجز بالموضوعات التي تناولها العمل الرقابي او التي تم تدقيقها.
- السبل والوسائل التي اتبعها المراجع والاجراءات التي اتخذها في تنفيذ المهمة، والتي خرج منها بملاحظاته،كالمشاهدة المباشرة، الاطلاع على السجلات، مقابلة القيود، تحليل البيانات، الاعتماد على الخبرة الفنية ،ويجب أن ُتضم الوثائق المتعلقة بذلك الى اضبارة الموضوع.

[١،٢،٣] القانون ٢٤،قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ،دمشق، ١٩٨١/٧/٨.

[٤،٥،٦] قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الخاص بالنظام الداخلي الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤.

- ملاحظات المراجع سواء كانت بسيطة مع توضيح الاجراءات المتخذة في صددها ،أو أساسية مع وضع المقترحات التي تقتضي المعالجة بطلب او اقتراح او توصية.
- النتائج المستخلصة، السلبي منها والايجابي، بما يعطي فكرة واضحة عن سير العمل في الجهة موضوع المهمة.
- نتيجة تداول المراجع مع الجهات المعنية فيما توصل اليه من ملاحظات، وما تبدي له من حلول أو توصيات أو مقترحات أو طلبات.
- المطالعة، وتتضمن بيان الرأي في مدى نجاح الادارة في الاعمال موضوع المهمة، واسباب التعثر في حال وجوده، وامكانات تلافيه.
- الطلبات والمقترحات والتوصيات".

وجاء في المادة ١٧٦ من قرار قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤ ضرورة قيام إدارة الرقابة الداخلية الى الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش بواسطة الادارة تقارير دورية ربع سنوية، بما باشر من مهمات الخطة، والصعوبات التي يواجهها، ومقترحاته لمعالجتها وتذليلها[١].

وعلى الرغم من تأكيد التشريعات والنصوص القانونية على أهمية التقرير وآلية وضعه ،إلا أن الدراسة الميدانية تظهر عدم الالتزام التام بما وضعته التشريعات،ووضع تقارير شكلية لا تستوفِ المطلوب في كثير من القضايا.

ويرجع السبب في ذلك إلى ضعف آلية عمل إدارة الرقابة الداخلية في القطاع العام الاقتصادي في سورية إجمالاً ،وعدم اطلاعها على ما هو جديد فيما يخص كيفية إعداد التقارير وتوصيل النتائج إلى الجهات المعنية.

ويُؤخذ على النصوص القانونية الناظمة لشؤون إدارة الرقابة الداخلية في سورية عدم مواكبتها للتغيرات العالمية الاقتصادية والتي تفرض أن يتم إبلاغ نتائج المراجعة الدخلية إلى مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة مباشرة دون تدخل إدارة المنشأة .

إذ أن إحالة تقارير إدارة الرقابة الداخلية في المؤسسات والشركات التابعة للقطاع العام الاقتصادي في سورية إلى الإدارة المعنية لإبداء رأيها قبل تحويلها للهيئة المركزية للرقابة والتفتيش يؤدي إلى إضعاف فاعلية العمل وخصوصاً أن إدارة الرقابة الداخلية تابعة إدارياً لإدارة المنشأة التي تعمل في نطاقها ،وأن القانون قد منح الإدارة الحق في اتخاذ الإجراءات الإدارية والمسلكية في نطاق اختصاصاتها العامة.

---

[١] قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الخاص بالنظام الداخلي الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤.

وقد سبق أن اشرنا إلى أهمية الاقتداء بتجربة القطاع المصرفي في سورية ،حيث فرض مجلس النقد والتسليف بتاريخ ٢٠٠٥/٠٣/٣٠ وبموجب القرار رقم ١٢٣/ م ن / ب ٤ (المادة ١)على جميع المصارف العاملة بسورية أن يتضمن هيكلها الإداري دائرة دائمة للتدقيق الداخلي بما يناسب حجم كل مصرف وطبيعة عملياته[١].
كما عملت (المادة ٣) من القرار على دعم استقلالية دائرة التدقيق الداخلي بحيث تعمل تحت إشراف مجلس إدارة المصرف أو لجنة التدقيق المرتبطة به وأن يكون لديها الحرية في إبلاغ تقاريرها عن نتائج أعمالها الى مجلس الإدارة بموضوعية وتجرد[٢].
كما نصت المادة أيضاً على تمتع رئيس هذه الدائرة بسلطة الاتصال مباشرة بمجلس الإدارة أو برئيس مجلس الإدارة وبلجنة التدقيق[٣].
وكذلك نص دليل الحوكمة لدى المصارف التقليدية العاملة في الجمهورية العربية السورية والذي أصدره مجلس النقد والتسليف بتاريخ ٢٠٠٩/٤/١ (المادة ٩ و١٠) الزام مجالس إدارة المصارف – بما فيها المصارف الحكومية - بتشكيل لجان مراجعة تكون من مهامها الرئيسية تقييم فعالية وكفاية وظيفة التدقيق الداخلي ومراجعة خطط ونتائج تقارير التدقيق [٤].

د- المتابعة:
يجب أن يتابع المراجع الداخلي عملية المراجعة الداخلية بعد إعداد تقريره النهائي عنها وذلك للتأكد من أن النتائج والتوصيات التي اقترحها قد تم اتخاذ إجراءات مناسبة تجاهها .
ويجب على إدارة المراجعة الداخلية تحديد طبيعة المتابعة وتوقيتها ومداها وأن تأخذ في الاعتبار أهمية النتيجة التي تم التقرير عنها ،ودرجة الجهد والتكلفة المطلوبة لتصحيح الحالة التي تم التقرير عنها،والمخاطر التي قد تحدث إذا فشى الإجراء التصحيحي ،ودرجة تعقد الإجراء التصحيحي ،والفترة الزمنية اللازمة له.

قد تقرر إدارة المنشأة أن تتحمل مخاطر عدم تصحيح الحالة التي تم التقرير عنها بسبب التكلفة أو لأي اعتبار أخر ويجب إخطار مجلس الإدارة بقرار إدارة المنشأة في كل ما يتعلق بنتائج المراجعة المهمة .

وقد تكون بعض النتائج التي تم التقرير عنها من الأهمية بحيث تستدعي اتخاذ إجراء فوري من جانب الإدارة نظراً إلى النتائج التي قد تؤثر بها على المنشأة .

[١،٢،٣] قرار مجلس النقد والتسليف رقم ١٢٣/ م ن / ب ٤، مصرف سورية المركزي،دمشق ٢٠٠٥/٠٣/٣٠.

[٤] دليل الحوكمة لدى المصارف التقليدية العاملة في الجمهورية العربية السورية،مصرف سورية المركزي،٢٠٠٩/٤/١.

[5] Beattie V,Brandt R,and Fearnley,S,IBID.P 86.

وقد فرق هذا المعيار بين مسؤولية الإدارة في تحديد الإجراءات المناسبة التي يتم اتخاذها تجاه تقرير المراجعة الداخلية، وبين مسؤولية مدير المراجعة الداخلية التي تنحصر في تقييم هذه الإجراءات التي اتخذتها الإدارة.
وتشمل الأساليب المستخدمة لتحقيق المتابعة بفاعلية أن تتم توجيه نتائج تقارير المراجعة إلى مستويات الإدارة الملائمة والمسؤولة عن اتخاذ إجراراءت تصحيحية،وتلقي استجابة الإدارة لنتائج المراجعة خلال عملية المراجعة أو خلال مدة معقولة بعد إصدار التقرير وتقويمها ،وتكون الاستجابة أكثر فائدة إذا اشتملت على معلومات لإدارة المراجعة الداخلية حول كفاية الإجراء التصحيحي وأنه تم في الوقت المناسب[١].

كما تشتمل الأساليب ايضاً تلقي تحديثات دورية من الإدارة من أجل تقويم مجهودات الإدارة لتصحيح الأحوال التي تم التقرير عنها من قبل، وتلقي تقارير من وحدات تنظيمية أخرى عن مسؤولياتها المعهود بها إليها عن إجراءات لها طبيعة المتابعة وتقويمها.
وتكون إدارة المراجعة الداخلية مسؤولة عن تقويم تصرف الإدارة لحسم الأمور التي تم التقرير عنها في نتائج المراجعة في الوقت المناسب ويجب على المراجعين أن يأخذوا في الاعتبار طبيعة إجراءات المتابعة التي يقوم بها آخرون في المنشأة ،وأن الإجراءات التي تم اتخاذها بشأن نتائج المراجعة تعالج الأمور ذات العلاقة.

تكون إدارة المراجعة الداخلية مسؤولة عن جدولة أنشطة المتابعة باعتبارها جزءاً من إعداد جداول أعمال المراجعة،ويجب أن ُيبنى جدول أعمال المتابعة على أساس المخاطر الموجودة ودرجة التعرض لها،بالإضافة إلى درجة صعوبة توقيت تنفيذ الإجراء التصحيحي وأهميته.

ويجب على إدارة المراجعة الداخلية إرسال تقارير إلى إدارة المنشأة أو مجلس الإدارة عن مدى الاستجابة لنتائج المراجعة.

أما فيما يخص القطاع العام الاقتصادي في سورية فقد عملت القوانين والأنظمة على تأكيد أهمية متابعة نتائج أعمال إدارة الرقابة الداخلية ،وجاء في قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش رقم ٢٤ الصادر بتاريخ ١٩٨١/٧/٨ (المادة ٥٢) ضرورة معالجة نتيجة أعمال إدارة الرقابة الداخلية ، ومشاهداتها وملاحظاتها، وتبليغ الجهات الادارية توصياتها واقتراحاتها وطلباتها [٢].

كما نصت المادة على ضرورة أن تقوم الإدارة بمعالجة هذه التوصيات ويمكن أن تخوض الحوار مع الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش في شأنها، على أن تقدم رأيها فيها، أو تضع الصكوك اللازمة لاعتمادها،ويقدم رئيس الهيئة هذه التوصيات والرأي فيها الى مجلس الوزراء للتوجيه فيها، في حال اختلاف وجهات النظر فيها بين الهيئة والادارة أو في حال اهمال الادارة معالجتها أو وضعها موضع التنفيذ[٣].

---

[1] Holman. Richard, IBID , P.43.

[٢،٣] القانون ٢٤،قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ،دمشق، ١٩٨١/٧/٨.

كما نصت المادة على حق الإدارة في إبداء رأيها الى الهيئة خلال مدة أقصاها /٣٠/ يوما من تاريخ ابلاغها اليها، وينبغي تنفيذ ما يتم عليه الاتفاق بين الجهتين في غضون مدة لا تتجاوز /١٥/ يوما من تاريخ الاتفاق. وللهيئة حق عرض القضية، في حال الاختلاف أو في حال تأخير التنفيذ على الجهات الأعلى[١].
وتطلب الهيئة الى الجهات الإدارية تلافي الأخطاء والقصور واسترداد حقوق الخزينة والأموال العامة وأموال القطاع التعاوني وسائر الأموال المعتبرة في حكم الأموال العامة، وعلى الادارة اتخاذ الاجراءات لتنفيذ الطلب ضمن مدة /٣٠/ يوما من تاريخ تبلغه، ويعتبر الامتناع عن تنفيذ الطلب أو تأخير تنفيذه دون مبرر يقبله رئيس الهيئة فضلا عن تعرض الممتنع أو المتأخر الى ملاحقته كمشترك أو متسبب بالمسائلة المادية وفق قوانين الأحكام النافذة[٢].

كما جاء في قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤ (المادة ١٧١)ضرورة تصرف الإدارة بالتقارير الخاصة بإدارة الرقابة الداخلية كما يلي[٣]:

أ- "في تقارير تحقيق القضايا الادارية والمسلكية، تنفيذ المقترحات والطلبات الإدارية والمسلكية، بما في ذلك الإحالة الى الجهات التأديبية، أو معالجتها في حال عدم انطوائها على جرائم تطولها أحكام القوانين النافذة.

ب- في تقارير الرقابة والتفتيش، معالجة الاوضاع في ضوء المشاهدات،والملاحظات والمقترحات والطلبات بما تراه محققاً تحسين سير العمل، وتلافي الملاحظات والقصور وتصحيح الاخطاء، وإزالة الانحراف، وذلك في حدود صلاحيات الادارة واختصاصاتها، ومع الالتزام الاحكام النافذة.

ت- في تقارير تحقيق القضايا الجزائية، وفي تقارير تحقيق القضايا الإدارية والمسلكية المكلفة إدارة الرقابة الداخلية تحقيقها من قبل الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش بانتظار رأي الهيئة وصك اعتمادها التقارير.

ث- للادارة ان تقترح على الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش التصرف بتقارير معينة، وان تؤخر إجراءاتها في معالجة ما أنهت اليه هذه التقارير الى حين يتم اعتمادها من قبل الهيئة".

والملاحظ في النصوص القانونية السابقة اهتمامها بمتابعة تقرير إدارة الرقابة الداخلية والعمل على تلافي الملاحظات وتنفيذ المقترحات.
إلا أن متابعة تنفيذ التقارير تتم من خلال الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش وليس من خلال إدارة الرقابة الداخلية في القطاع العام الاقتصادي ،ولا يعني ذلك التقليل من أهمية دور الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش وإنما التقليل من دور إدارة الرقابة الداخلية في متابعة نتائج أعمالها ،وخصوصاً أن الهيئة تعتبر جهة رقابية خارجية لا يمكنها الإلمام بكافة النواحي التي يشملها التقريرلمتابعتها.

كما أن تفرّد الإدارة بالقرار من جهة، وعدم إعطائها تقارير وتوصيات إدارة الرقابة الداخلية الاهتمام أو المتابعة اللازمين عموماً، وضعف مجالس إدارة المؤسسات والشركات العامة ،أدى إلى عدم فاعلية دور إدارة الرقابة الداخلية فيها،وانعكاس ذلك من خلال انتشار الفساد والبيروقراطية داخل منشآت هذا القطاع من جهة أخرى، وعدم تفعيل مبدأ المحاسبة واتخاذ الأفعال المصححة التي تضمن تسيير الأنشطة داخل المؤسسات والشركات العامة بكفاءة وجودة عالية تنافس كفاءة و جودة أداء القطاع الخاص .

[١،٢] القانون ٢٤،قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ،دمشق، ١٩٨١/٧/٨.

[٣] قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الخاص بالنظام الداخلي الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤.

٥- مجموعة معايير إدارة المراجعة الداخلية:
وتهدف هذه المعايير إلى تحديد مسؤوليات إدارة المراجعة الداخلية في المنشأة بغض النظر عن غرضها ،أو حجمها ،أو هيكلها التنظيمي، أوشكلها القانوني، أودرجة تعقد العمل الخاص بها.

ويفرض المعيار أن يضع مدير المراجعة الداخلية قائمة بالأهداف والمسؤوليات والسلطات لإدارة المراجعة الداخلية، ووضع برنامج لتأكيد الجودة وذلك لتقييم فعالية عمليات المراجعة الداخلية، وإعطاء تأكيد معقول بأن أداء المراجعة الداخلية يتفق مع المعايير المهنية والنظام الأساسي للمنشأة.
وقد ألزمت هذه المعايير إدارة المراجعة الداخلية بالعمل على تحقيق الأهداف والمسؤوليات التي ترغبها الإدارة وتوافق عليها.
ويتحقق ذلك من خلال مايلي:
١) تخطيط أنشطة المراجعة الداخلية وجدولة أعمالها:

يجب أن يضع مدير المراجعة الداخلية خططاً لإدارته لتمكينها من تنفيذ المسؤوليات الخاصة بها،وتحديد السياسات والإجراءات لإرشاد فريق عمل المراجعة لأداء عملهم.

ويجب أن تكون هذه الخطط متسقة مع دليل إدارة المراجعة الداخلية ومع أهداف المنشأة ،وأن تتضمن خطط سنوية وخطط للأعمال وخطط للتوظيف والموازنات المالية وتقارير الأنشطة ،وأن تكون الأهداف قابلة للقياس وذات تاريخ محدد[١].

وتشمل جدولة أعمال المراجعة الداخلية بيان الأنشطة التي ستتم مراجعتها،وتوقيت القيام بالمراجعة،والوقت المقدر المطلوب لإتمام العمل، ويجب أن تكون جداول العمل مرنة لتغطية أي طلب غير متوقع على خدمات إدارة المراجعة الداخلية.

ومن العمليات التي يجب على إدارة المراجعة الداخلية القيام بها من أجل إعداد جدول أعمال مراجعة فعال،تقدير المخاطر ، ويشمل ذلك ،تحديد الأنشطة محل المراجعة وتحديد عوامل المخاطر التي يحتمل أن تتعرض لها،وتقدير أهميتها النسبية .

وتمكّن عملية تقدير المخاطر من وضع الاولويات في جدول الأعمال ،وتبدأ العملية بتحديد الأنشطة محل المراجعة ،كالسياسات والإجراءات،ومراكز التكلفة ومراكز الربحية، وأرصدة حسابات الأستاذ العام،وأنظمة المعلومات ،والعقود المهمة والبرامج ،والوحدات التنظيمية، والقوائم المالية .

كما تشمل الأنشطة محل المراجعة الوظائف المختلفة مثل معالجة البيانات إلكترونياً، والمشتريات،والتسويق والإنتاج،والتمويل،والمحاسبة،والموارد البشرية،والعمليات التشغيلية مثل معالجة المبيعات والتحصيل والشراء ،والمدفوعات ،والمخزون ،ومحاسبة التكاليف ، والإنتاج،والخزينة،و الأجور ،والأصول الثابتة .

---

[١] ابراهيم. محمد عبد الفتاح، "نموذج مقترح لتفعيل قواعد حوكمة الشركات في إطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية"، بحث منشور في المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات،2005 ،ص.٩.

كما يجب على إدارة المراجعة الداخلية عند تقدير المخاطر أن تستخدم عوامل المخاطر بوصفها معايير لتحديد الأهمية النسبية ،كوجود ضغوط على الإدارة لتحقيق الأهداف ،وكفاءة وكفاية وأمانة الأفراد ،وحجم الأصول والسيولة ،وظروف المنافسة، وتعقد الأنشطة ،والتغيرات التنظيمية ،ومدى قبول نتائج المراجعة، وتأير العملاء أو الموردين والتعليمات الحكومية وغيرها[١].

وتشمل عوامل المخاطر أيضاً درجة تعقد أنظمة المعلومات الالكترونية، والانتشار الجغرافي لأنشطة المنشأة ، وكفاية نظام الرقابة الداخلية وفاعليتها ،والتغيرات التنظيمية والتشغيلية والتقنية ، وتقديرات الإدارة والتقديرات المحاسبية ، ومدى قبول نتائج المراجعة والإجراءات التصحيحية المتخذة، وتاريخ عمليات المراجعة السابقة ونتائجها.
كما ينبغي على المسؤول عن إدارة المراجعة الداخلية أن يعطي أولوية أكبر لمراجعة الأنشطة ذات المخاطر العالية ،وأن يستخدم مصادر متعددة في عملية تقدير المخاطر ،وأن يأخذ في الاعتبار معلومات أخرى مثل التنسيق مع المراجعين الخارجيين ومجلس الإدارة وإدارة المنشأة.

ويفرض المعيار على إدارة المراجعة الداخلية أن تقوم بعملية تقدير المخاطر سنوياً ،كما يجب تحديثها خلال السنة .

ويتطلب المعيار أيضاً تقديم تقارير نشاط بصفة دورية إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة ،يتم من خلالها مقارنة الأداء مع الأهداف ،والنفقات مع الموازنات المالية ،وأن تشرح أسباب الانحرافات وأن توضح أي إجراء اتخذ أو تكون هناك حاجة لاتخاذه.

أما في القطاع العام لاقتصادي في سورية ،فإن مسؤولية تخطيط عملية المراجعة تتم من قبل الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ، حيث نص القانون ٢٤ في الفصل الأول منه (المادة ٥)على ضرورة قيام إدارة الرقابة الداخلية بتنفيذ أعمال رقابية وتفتيشية محددة من خلال خطط عمل سنوية أو طارئة تضعها الإدارة بالاتفاق مع الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش[٢].

وهو ما نصت عليه المادة ١٦٤ من قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤،حيث أشارت إلى ممارسة إدارة الرقابة الداخلية مهام الرقابة والتفتيش، من خلال خطط سنوية تفترح الهيئة مشروعها، و تتضمنموضوعات الرقابة أو التفتيش – والمراحل الزمنية التي يتناولها التفتيش أو الرقابة أي السنوات التي تتناولها أعمال المراجعة أو التدقيق لموضوعات الرقابة والتفتيش من خلال برنامج زمني سنوي مقسم إلى أربعة أرباع السنة – ونسبة المراجعة أو التدقيق – والأهداف المتوخاة لكل موضوع من موضوعات الخطة[٣].

---

[١] القاضي.حسين،دحدوح.حسين، قريط.عصام ،مرجع سبق ذكره ،ص.١٣٤.

[٢] القانون ٢٤،قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ،دمشق، ١٩٨١/٧/٨.

[٣] قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الخاص بالنظام الداخلي الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤.

كما أكدت المادة على حق الهيئة تعديل المشروع بما يتلائم وخطط عملها، وضرورة تصديق الخطط معدلة بموجب صكوك يصدرها الرؤساء والإداريون وتبلغ نسخاً عنها الى الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش [١].

ويعتبر تصديق الرئيس الاداري الخطة إذناً منه لإدارة الرقابة الداخلية بمباشرة مهامها من خلال الخطة الموضوعة.

وقد نصت الفقرة ج من المادة ١٦٤ على إمكانية اصدار خطط عمل عارضة بطلب من الهيئة او بالاتفاق معها بما يخدم الهدف الرقابي [٢].

ويفرض القرار أن يباشر المراجعون مهمات الرقابة والتفتيش استناداً الى خطة العمل المصدقة، وبعد إعلام مدير إدارة الرقابة الداخلية ،وأن تؤدي إدارة الرقابة الداخلية مهماتها الرقابية والتفتيشية بالاستناد الى دليل عمل يمكن تعديله من قبل الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش بما تراه محققا حسن الاداء[٣].

وعلى الرغم من أهمية الدور الذي تلعبه الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش كجهاز رقابي مستقل وحيادي في تخطيط عملية المراجعة ،إلا أن هذا الدور يبقى منقوصاً ما لم يتم إدخال إدارة الرقابة الداخلية وإدارة المنشاة في عملية وضع الخطط واقتراح ما يلزم وما يلائم ظروف عمل كل منشأة وما يناسب هيكلية الشركة ومتطلبات إدارتها.

أما تفرّد الهيئة بموضوع التخطيط ،وعدم شمولية الخطط الموضوعة من قبلها ،وخصوصية المشاكل الرقابية التي تظهر في كل مؤسسة أو شركة عامة على حده ، فإنه يؤدي إلى إضعاف فاعلية عملية المراجعة وعدم تحقيقها الأهداف المرجوة منها على المدى البعيد.

٢) <u>الإشراف وتحديد السياسات والإجراءات:</u>
وفرض هذا المعيار أن يكون لدى المسؤول عن إدارة المراجعة الداخلية دليل معتمد من قبل إدارة المنشأة ومجلس الإدارة يحدد غرض إدارة المراجعة الداخلية ومسؤولياتها وصلاحياتها وذلك من أجل ضمان موضوعيتها واستقلاليتها .
كما يجب أن يوضح الدليل السياسات والإجراءات والممارسات لإرشاد العاملين في أنشطة المراجعة والالتزام بمعايير الأداء .

ويجب أن توفر المراجعة الداخلية تأكيداً أن عمليات المراجعة وتنفيذ السياسات والإجراءات يتم الإشراف عليها بطريقة سليمة ،وأن يكون المسؤول عنها مسؤولاً عن توفير إشراف ملائم على أعمال ونشاطات المراجعة[٤].

[١،٢،٣] قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الخاص بالنظام الداخلي الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤.

[4] Brink .Victor, IBID, P.373.

وتعتبر عملية الإشراف عملية مستمرة تبدأ بالتخطيط وتنتهي بنهاية المراجعة ويشمل الإشراف ما يلي :

- توفير تعليمات للمساعدين في بداية عملية المراجعة واعتماد برنامج خاص.
- التأكد من تنفيذ برنامج المراجعة.
- التأكيد من أوراق العمل كافية لتأييد نتائج المراجعة .
- التأكد من تقارير المراجعة دقيقة وموضوعية وواضحة ومختصرة وبناءة وفي الوقت المناسب.
- التأكد من أهداف المراجعة قد تم تحقيقها .

أما في سورية ،فإن مسؤولية الإشراف على عمل إدارة الراقبة الداخلية ووضع السياسات والإجراءات الخاصة بها هي من مهام الهيئة المركزية للراقبة والتفتيش ،وقد جاء في في المادة٥٠ من القانون رقم ٢٤ الصادر عام ١٩٨١ أن تعمل الهيئة على الإشراف على عمل المراقبين والمفتشين ومراقبة تصرفاتهم [١].

كما نصت المادة ٣٦ من القانون رقم ٢٤على قيام المجلس الأعلى للهيئة المركزية للرقابة والتفتيش بمحاسبة المراجعين إذا ثبت إخلالهم بواجباتهم أو مخالفة القوانين والأنظمة النافذة[٢].

وجاء في قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤ (المادة ١٦٥) بضرورة التزام إدارة الرقابة الداخلية في تحقيقها بالقواعد والأصول الناظمة لشؤونها والتي تضعها الهيئة [٣] .
كما جاء في المادة ١٠٣ من قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤ ضرورة الإحاطة بالقوانين والأنظمة التي تحكم موضوع المراجعة ودراسة نظام الجهة المراد رقابتها أو تفتيشها، وكل ما من شأنه خدمة عملية تنفيذ المراجعة [٤].

وقد نصت المادة ١٧٥ من قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش على تمتع مدير الهيئة بصلاحية دعوة مديري الرقابة الداخلية والعاملين فيها إلى اجتماعات فردية أو مشتركة، للاطلاع على سير العمل الرقابي في الجهات العامة أو على وضع الرقابة بشكل عام، وعلى مدى تحقيقها المزيد من الفاعلية والنجاح، ومدى تنفيذ خططها الموضوعة، وله تكليف معاونيه أو رؤساء المجموعات والفروع بذلك[٥].

وجاء في المادة ١٦٤ من قراراالهيئة المركزية للرقابة والتفتيش على أن تؤدي إدارة الرقابة الداخلية مهماتها الرقابية والتفتيشية بالاستناد الى دليل عمل، وللهيئة ان تعدل في الدليل بما تراه محققا حسن الأداء[٦].

[١،٢] قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الخاص بالنظام الداخلي الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤.

[٣،٤،٥،٦] قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الخاص بالنظام الداخلي الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤.

وعلى الرغم من وجود دليل مكتوب يوضح السياسات والإجراءات ،ويشكل مرجعاً للقواعد والقوانين الناظمة لعمل إدارة الرقابة الداخلية في المؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي في سورية عموماً ،إلا أن إعطاء الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش مهمة الإشراف ووضع التعليمات والخطط لإدارة الرقابة الداخلية ،أدى إلى عدم وضوح المسؤوليات والسلطات،وازدياد العبء الملقى على كاهل الهيئة ،وعدم قدرتها على ضبط كافة الأنشطة في جميع المؤسسات والشركات العامة ،نتيجة بعد الهيئة المادي والمعنوي عن مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي ،وعدم اضطلاعها بكافة الممارسات التي تتم داخل منشآته وأروقته،ومن ثم تفشي الفساد والبيروقراطية ،وتحجيم عمل إدارة الرقابة الداخلية ،وعدم قدرتها على تقويم الأداء والقيام بمهامها بشكل مرضي.

٣) إدارة الأفراد وتطويرهم :

ويعني ذلك التزام مدير إدارة المراجعة الداخلية بوضع برنامج لاختيار وتطوير الموارد البشرية لإدارة المراجعة الداخلية والذي يشتمل على[١]:

أ- وضع توصيفات للعمل لكل مستوى من مستويات إدارة المراجعة الداخلية.
ب- اختيار الأفراد ذوي الكفاءة والتأهيل المناسبين.
ت- تدريب وتوفير فرص مناسبة للتعليم المستمر.
ث- تقييم أداء أفراد إدارة المراجعة الداخلية على الأقل مرة واحدة سنوياً.
ج- إعطاء النصح والإرشاد للمراجعين الداخليين.

وقد سبق وأشرنا إلى المادة ١٥٩ من قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤ والتي أكدت على وضع شروط للمؤهلات والكفاءات التي يتمتع بها العاملون في إدارة الرقابة الدخلية في القطاع العام الاقتصادي ، وأن يتوفر لديهم الخبرة والشهادة العلمية [٢].

ويُلاحظ تدني المستوى المهني لإدارة الرقابة الداخلية في القطاع العام الاقتصادي عموماً نتيجة عدم الالتزام التام بالشروط الموضوعة ،وتعيين العاملين في إدارة الرقابة الداخلية في المؤسسات والشركات العامة دون تمتعهم بالخبرات والمؤهلات المطلوبة ،تحقيقاً لمصالح شخصية ولاعتبارات وأغراض أخرى.

كما أكدت المادة (٦٩)و(١٦٢) من قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤ على ضرورة تدريب العاملين في التفتيش وإدارة الرقابة الداخلية[٣].

وقد سبق وأشرنا إلى أهداف البرامج التدريبية التي حددتها المادة ٧١ من القرار،وإلى طرق التدريب التي نصت عيها المادة ٧٢ [٤].

إلا أن واقع الحال في المؤسسات والشركات العامة يخالف نص القرار ،إذ تفتقر إدارة الرقابة الداخلية في القطاع العام الاقتصادي عموماً إلى وجود برامج للتدريب والأبحاث ،وقيام المؤتمرات وورشات عمل تدعم معرفة المراجعين الداخليين و تساهم في رفع المستوى التعليمي والمهني لهم بما يتماشى مع تطور المعايير الدولية للمراجعة.

---

[١] القاضي.حسين،دحدوح.حسين، قريط.عصام ، مرجع سبق ذكره، ص.١٣٦.

[٢،٣،٤] قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الخاص بالنظام الداخلي الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤.

٤) التنسيق مع المراجعين الخارجيين :

يجب على المسؤول عن إدارة المراجعة الداخلية تنسيق مجهودات المراجعة الداخلية والخارجية وذلك لضمان تغطية مراجعة كافية ولتقليل الازدواجية في الجهود وتحقيق كفاءة أعمال المراجعة ،ويشمل نطاق عمل المراجعة الداخلية أهدافاً مالية وأهدافاً وأنشطة تشغيلية ونظراً لاختلاف أهداف المراجعة الداخلية عن أهداف المراجعة الخارجية فإن المراجع الخارجي يصمم إجراءاتها للحصول على أدلة إثبات كافية لتأييد الرأي في عدالة القوائم مالية السنوية عامة ،ويتحدد نطاق عمل المراجعين الخارجيين بمعاييرهم المهنية وتقع عليهم مسؤولية الحكم على كفاية الإجراءات والأدلة التي تم الحصول عليها لأغراض إبداء الرأي في القوائم المالية السنوية .

ويؤكد المعيار أن الإشراف على عمل المراجعين الخارجيين بما في ذلك التنسيق مع إدارة المراجعة الداخلية هو بصفة عامة من مسؤولية مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة.

ويجب على إدارة المراجعة الداخلية التأكد من أن لا يكرر عمل المراجعين الداخليين عمل المراجعين الخارجيين ،وأن يتم التنسيق بينهما بأقصى قدر من الكفاءة وإلى المدى الذي تسمح به المسؤوليات المهنية والتنظيمية لإعداد التقارير .

ويجب أن يقوم المسؤول عن إدارة المراجعة الداخلية بتقويم دوري منتظم للتنسيق بين إدارة المراجعة الداخلية والمراجعين الخارجيين وقد يشمل أيضاً الكفاءة الكلية للمراجعة الداخلية والخارجية بما في ذلك التكلفة الكلية للمراجعة ،وتقديم النتائج إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة .

ويتضمن تنسيق مجهودان المراجعة إجراء لقاءات دورية لمناقشة الأمور ذات الاهتمام المشترك، والاطلاع على برامج المراجعة وأوراق العمل لكل منهما ،وتبادل تقارير المراجعة وخطابات الإدارة ،والفهم المشترك لأساليب المراجعة وطرقها ومصطلحاتها[١].

وقد يتصل المسؤول عن المراجعة الداخلية بالمراجعين الخارجيين ليحصل منهم على فهم لعدة موضوعات،كنقاط الضعف في الأنشطة الرقابية، والأخطاء والغش ،والاعمال غير النظامية ،وأحكام الادارة والتقديرات المحاسبية ،و الصعاب التي قوبلت أثناء القيام بعمليات المراجعة ، وأوجه الاختلاف مع الإدارة.

أما في القطاع العام الاقتصادي في سورية ،فلم يتم حتى الآن إقرار وظيفة المراجع الخارجي ،وتمارس هذه الوظيفة من قبل الأجهزة الرقابية الحكومية كالجهاز المركزي للرقابة المالية والهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ،وقد عملت النصوص القانونية على التأكيد على أهمية التنسيق بين إدارة الرقابة الداخلية والهيئات والأجهزة الرقابية الأخرى في القطاع العام الاقتصادي في سورية، ، وذلك لمنع حدوث تداخل في الاختصاصات والسلطات ،وبغرض دعم أسس التعاون وتبادل المعلومات وأوراق العمل فيما بين هذه الجهات.

---

[1] Leen Paape, Johan Scheffe, Pim Snoep, IBID, P.280.

ونص القانون ٢٤ في المادة ٤٤ ضرورة قيام المراجعين بممارسة مهامهم بالتنسيق مع هيئات الرقابة الأخرى لتفادي ازدواجية العمل الرقابي، والحيلولة دون عرقلة سير العملين الإداري والإنتاجي[١].

إلا أن تداخل شؤون مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي ببعضها البعض ،والتشابكات المالية والإدارية الكبيرة بينها ،أدى غلى عدم ضبط آلية عمل الجهات الرقابية العديدة وحدوث تصارب في اختصاصاتها وصلاحياتها.

ويساهم في ذلك أيضاً افتقار العاملين في إدارة الرقابة الداخلية وفي الهيئات الرقابية الحكومية إلى الخبرة والكفاءة اللازمة من أجل تنسيق المهام وتوزيع المسؤوليات والواجبات .

وقد عمل القطاع المصرفي في سورية على تأكيد التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والخارجي ،حيث نص دليل الحوكمة لدى المصارف التقليدية العاملة في الجمهورية العربية السورية والذي أصدره مجلس النقد والتسليف بتاريخ ٢٠٠٩/٤/١ (المادة ٧) على إلزام مجالس إدارة المصارف – بما فيها المصارف الحكومية - وبناء على توصية من لجنة التدقيق بترشيح مدقق خارجي مستقل من ذوي الاختصاص والكفاءة العالية والتعاقد معه وتحديد أتعابه بعد موافقة الهيئة العامة للمساهمين، على أن يتم ذلك وفق قرار مجلس النقد والتسليف رقم /٢٣٢/ م ن/ب4 بتاريخ ١٨/١٠/ ٢٠٠٦ وتعديلاته، ووفق القرار رقم / 3944 / الصادر بتاريخ 2006/8/28 الخاص بنظام اعتماد مفتشي الحسابات والصادر عن هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية[٢].

كما فرض الدليل في المادتين ٩ و ١٠ على مجالس إدارة المصارف العاملة في سورية بتشكيل لجان تدقيق تكون من مهامها الرئيسية التوصية بخصوص تعيين وعزل المدقق الخارجي وتحديد تعويضاته وتقييم أدائه، و موضوعية عمله واستقلاليته[٣].

كما فرض الدليل على لجنة التدقيق مراجعة خطاب التعيين وقبوله وإقرار إمكانية تقديم المدقق الخارجي لخدمات أخرى غير التدقيق الدوري، وضمان عدم تأثير ذلك على الرأي المستقل للمدقق الخارجي،ومراجعة نتائج تقارير التدقيق الخارجي وتقارير السلطات الرقابية والتأكد من أنه قد تم اتخاذ الإجراءات اللازمة بشأنها.

كما أعطى الدليل لجنة التدقيق سلطة الاتصال المباشر مع المدقق الخارجي،حيث تعقد اللجنة اجتماعات دورية مع المدقق الخارجي مرة على الأقل خلال العام ومرتين على الأقل مع المدقق الداخلي وتعمل على تنسيق التعاون بينهما[٤].

---

[١] القانون ٢٤، قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش، دمشق،٨-٧-١٩٨١.

[٢،٣،٤] دليل الحوكمة لدى المصارف التقليدية العاملة في الجمهورية العربية السورية،مصرف سورية المركزي،٢٠٠٩/٤/١.

- خامساً:قواعد السلوك المهني:

تكتسب المراجعة الداخلية مصداقيتها من ثقة الجهات المستفيدة منها في جودة الأداء وفي التأكيد الموضوعي الذي توفره المراجعة الداخلية بشأن إدارة المخاطر ,والرقابة،والحوكمة في المنشآت والتنظيمات المختلفة. وتعد المعايير المهنية وقواعد السلوك المهني ركيزتين أساسيتين لتوفير الثقة في أحكام المراجعين الداخليين،وهناك ثلاثة أسباب لضرورة وجود بيان رسمي بقواعد السلوك المهني للمراجعين الداخليين،وهي[١]:

١. أن المراجعين الداخليين يمثلون مهنة المراجعة الداخلية.
٢. أن إدارة المنشأة ومجلس الإدارة يعتمدان على مهنة المراجعة الداخلية.
٣. يجب أن يحافظ أعضاء المهنة على معايير عالية للسلوك،والشرف ،والشخصية،حتى يمكنهم ممارسة المراجعة الداخلية بطريقة تحقق الغرض منها.

وفي عام 2000 وضع معهد المراجعين الداخليين الأمريكي المراجعين الداخليين IIA (The Institute of Internal Auditors) دليلاً لأخلاقيات مهنة المراجعة الداخلية، وقد تضمن الدليل أربعة مبادئ أخلاقية واثنتي عشرة قاعدة سلوكية قسّمت وفقاً للمبادئ الأخلاقية الأربعة وذلك استناداً إلى مفهوم المراجعة الداخلية الجديد وأهدافه.

وقد قسم الميثاق الأخلاقي إلى مكونين أساسيين هما[٢]:

- المبادئ المرتبطة بالمهنة وتطبيق معايير المراجعة الداخلية .
- قواعد السلوك والتي تصف معيار السلوك المتوقع للمراجعين الداخليين، والمعدة كدليل للسلوك الأخلاقي للمراجعين الداخليين.

ويتطلب وجود بيان بقواعد السلوك المهني ضرورة تحديد المبادئ الأساسية التي تحكم هذا السلوك ثم تترجم هذه المبادئ الأساسية إلى قواعد تحدد مايجب أن يكون عليه السلوك المهني للمراجعين الداخليين، وتتضمن المبادئ التي يتوجب على المراجعين الداخليين الالتزام بها ما يلي[٣]:

المبدأ الأول -النزاهة :

لا ريب أن نزاهة المراجع الداخلي وعمله بأمانة وضمن الحدود القانونية تساهم في تدعيم الثقة فيما يقوم به من أعمال وتساعد في الاعتماد على أحكامه ،ويتضمن مبدأ النزاهة القواعد السلوكية التالية[٤]**:**

أ-أن يتم أداء العمل بأمانة وحذر ومسؤولية.

ب- احترام القانون.

ج-عدم الاشتراك في أنشطة غير قانونية أو معيبة لمهنة المراجعة الداخلية .

د-المساهمة في تحقيق الأهداف الأخلاقية المعمول بها.

[١،٣] الصحن .عبد الفتاح، سرايا .محمد السيد، السوافيري .فتحي رزق، مرجع سبق ذكره ،ص.214 .

[٢،٤] العمرات .أحمد صالح،مرجع سبق ذكره، ص. ٢٧٢.

وقد عملت القوانين والأنظمة على ضمان نزاهة العاملين في إدارة الرقابة الداخلية إذ اشترطت المادة ١٨ من القانون ٢٤ الصادر بتاريخ ١٩٨١/٧/٨على أن لا تكون قد صدرت بحق المراجع الداخلي خلال حياته الوظيفية أو المهنية عقوبة تأديبية شديدة[١].
كما اشترطت المادة ٥٢ أن يكون المراجع الداخلي معروفاً بسيرته الحسنة وبتمسكه بالموضوعية والامانة، وأن لا يكون قد سبقت له مزاولة أي عمل يتنافى مع واجبات الوظيفة وكرامتها[٢].
وجاء في قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤ (المادة ١٥٩)على ضرورة أن يكون المراجع الداخلي معروفاً بسيرته الحسنة، وبتمسكه بالموضوعية والامانة،وأن لا يكون قد اقترف جرماً مخلاً بواجبات الوظيفة او المهنة وشرفها[٣].
وعلى الرغم من وضوح النصوص القانونية المؤكدة لمبدأ نزاهة المراجع الداخلي فقد أظهرت الدراسة الميدانية تدني المستوى المهني لإدارة الرقابة الداخلية في القطاع العام الاقتصادي نتيجة عدم الالتزام التام بالشروط الموضوعة ،وتعيين بعض العاملين في إدارة الرقابة الداخلية في المؤسسات والشركات العامة دون تمتعهم بالشروط المطلوبة .

المبدأ الثاني -الموضوعية :
ويعني ذلك أن يكون المراجع الداخلي موضوعياً وحيادياً عند أدائه لوظيفة المراجعة الداخلية بحيث لا يكون تابعاً للغيرعند إبدائه لرأيه في أي أمر من أمور المراجعة،وأن لا يتأثر بأحكام الآخرين وبمصالحهم الشخصية،وأن لا يقوم بتقديم أي تنازلات مهمة على حساب جودة العمل،ويتجنب أي تضارب فعلي أو متوقع في المصالح .
وإجمالاً يتضمن هذا المبدأ القواعد السلوكية التالية:
أ-يجب على المراجعين الداخليين أن لايشاركوا في أية أنشطة أو علاقات تؤثر سلباً على الموضوعية التي يتمتعون بها.
ب-يجب ألا يقبل المراجعون الداخليون أي شيء قد يضعف حكمهم المهني،سواء من العاملين بالمنشأة ،أو عملائها،أو مورديها ،أو غيرهم.
ج- يجب على المراجعين الداخليين عند إعدادهم تقاريرهم عن نتائج عمليات المراجعة الداخلية الكشف عن جميع الحقائق المهمة التي توصلوا إليها والتي يؤدي عدم الإفصاح عنها إلى تحريف التقرير عن الأنشطة محل المراجعة ،أو قد تؤدي إلى التغطية على ممارسات غير مشروعة[٤].

[١، ٢]القانون ٢٤،قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ،دمشق، ١٩٨١/٧/٨.

[٣]قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الخاص بالنظام الداخلي الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤.

[4]Karim W, van Zijl T,and Islam A, IBID, P. 24.

أما في القطاع العام الاقتصادي في سورية ،فقد اشترطت المادة ٥٢ من القانون ٢٤ الصادر بتاريخ ١٩٨١/٧/٨ أن يكون المراجع الداخلي معروفاً بسيرته الحسنة وبتمسكه بالموضوعية والأمانة، وأن لا يكون قد سبقت له مزاولة أي عمل يتنافى مع واجبات الوظيفة وكرامتها[١].
كما اشترط قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤ (المادة ١٥٩)على تمتع المراجع الداخلي بسيرته الحسنة، وبتمسكه بالموضوعية والأمانة[٢].

ولتأكيد الموضوعية عمل قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش أيضاً (المادة ١٧٨) على ضرورة رد العامل في إدارة الرقابة الداخلية اذا كان له او لزوجته مصلحة مباشرة، او غير مباشرة في القضية ولو بعد انحلال عقد الزواج،وكذلك إذا كان بينه وبين أحد أفراد القضية محل التحقيق قرابة او مصاهرة حتى الدرجة الرابعة[٣].

وشمل القرار أيضاً ألا يكون المراقب الداخلي أيضاً خطيباً أو وكيلاً او وصياً او قيماً لاحد أفراد القضية محل التحقيق أو أن يتم اختياره حكماً في قضية سابقة،أو أن يوجد بين المراقب الداخلي وأحد الأطراف، او احد أقربائه، أو مصاهريه حتى الدرجة الرابعة دعوى مدنية أو جزائية خلال السنوات الخمس السابقة[٤].

وعلى الرغم من اهتمام النص القانوني بتوفر أسس الموضوعية في عمل إدارة الرقابة الداخلية وتجنب تضارب المصالح بينها وبين الأطراف الأخرى المعنية،إلا أن عمل هذه الإدارة تحت إشراف ووصاية إدارة المؤسسة العامة أو الشركة العامة عموماً ،يجعل موضوعية عمل هذه إدارة الرقابة الداخلية ناقصة ودون المستوى الذي تتطلبه الحوكمة عموماً.

المبدأ الثالث -السرية وخصوصية المعلومات :
يجب أن يحترم المراجعون الداخليون قيمة المعلومات التي يحصلون عليها خلال عملية المراجعة ،وأن يكونوا أمناء عليها .
وعموماً يتضمن هذا المبدأ القواعد السلوكية التالية:
أ-يجب على المراجعين الداخليين أن يكونوا عقلاء بشأن استخدام وحماية المعلومات المكتسبة أثناء القيام بواجباتهم.
ب- يجب على المراجعين الداخليين ألا يستخدموا المعلومات لمكسب شخصي أو لأسلوب لا يتفق مع القانون ويضر بمصلحة المنشأة التي يعملون فيها.
ج- يجب على المراجعين الداحلين ألا يفحصوا أي معلومات من دون الترخيص لهم بذلك ،ما لم تكن هناك متطلبات قانونية أو مهنية تلزمهم بذلك.

---

[١] القانون ٢٤،قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ،دمشق، ١٩٨١/٧/٨.

[٢،٣،٤]قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الخاص بالنظام الداخلي الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤.

أما في القطاع العام الاقتصادي في سورية فقد أكدت المادة ٥٥ من القانون ٢٤ الصادر بتاريخ ١٩٨١/٧/٨ على ضرورة تمتع تقارير المراجعة بالسرية التامة، وتنظيم قواعد إبلاغها أو إبلاغ نتائجها الى الجهات التنفيذية و الجهات الإدارية على أن لا تحول سرية التقارير دون تقديمها الى المحاكم أو الجهات التأديبية، لمقتضيات العدالة[١].

كما اشترط قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤ (المادة ٨٣) على ضرورة التزام المراجع الداخلي بالسرية التامة في مسلكه حين أداء عمله[٢].

ويُلاحظ عدم الالتزام التام بمبدأ خصوصية المعلومات في القطاع العام الاقتصادي وربما يعود السبب في ذلك إلى عدم إدراك العاملين في إدارة الرقابة الداخلية عموماً بأهمية سرية البيانات محل المراجعة ،وضعف استقلالهم الوظيفي وتبعيتهم إدارياً للجهة العامة التي يعملون بها،بالإضافة إلى عدم توفر تعليمات واضحة بشأن البيانات التي يجب الإفصاح عنها والبيانات التي يجب احترام خصوصيتها وسريتها.

المبدأ الرابع -التأهيل والكفاءة المهنية :

يجب أن يقوم المراجعون الداخليون باستخدام المعرفة والمهارات ,والخبرة ,اللازمة عند أداء خدمات المراجعة الداخلية،وألا يقوموا إلا بالأعمال التي يمكنهم القيام بها بكفاءة مهنية وبما يتفق والمعايير المهنية للمراجعة الداخلية.

وعموماً يتضمن هذا المبدأ القواعد السلوكية التالية:

أ- يجب على المراجعين الداخليين أن يؤدوا فقط الخدمات التي يملكون المعرفة والمهارة الضرورية والخبرة اللازمة لأدائها.

ب-يجب على المراجعين الداخليين أن يؤدوا خدمات المراجعة الداخلية طبقاً لمعايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.

ج- يجب على المراجعين الداخليين أن يحسنوا باستمرار كفاءتهم وفعالية وجودة خدماتهم.

د- يجب أن يؤدي المراجعون الدخليون عملهم بأمانة ,واجتهاد ,وأن يلتزموا بالقانون وبأهداف المنشأة التي يعملون بها.

ه- يجب على المراجعين الداخليين عدم الاشتراك في أي عمل أو نشاط غير مشروع ,وعدم القيام بتصرفات تؤدي إلى الإساءة للمهنة أو للمنشأة التي يعملون بها.

أما في القطاع العام الاقتصادي في سورية، فقد اشترطت المادة ١٨ من القانون ٢٤ الصادر بتاريخ ١٩٨١/٧/٨على أن لا تكون قد صدرت بحق المراجع الداخلي خلال حياته الوظيفية أو المهنية عقوبة تأديبية شديدة[٣].

كما اشترطت المادة ٥٢ أن يكون المراجع الداخلي معروفا بسيرته الحسنة وبتمسكه بالموضوعية والأمانة، وأن لا يكون قد سبقت له مزاولة أي عمل يتنافى مع واجبات الوظيفة وكرامتها[٤].

[١،٣،٤] القانون ٢٤،قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ،دمشق، ١٩٨١/٧/٨.

[٢] قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الخاص بالنظام الداخلي الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤.

وقد عمل قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤ (المادة ١٥٩)على وضع شروط للمؤهلات والكفاءات التي يتمتع بها العاملون في إدارة الرقابة الدخلية ،ومن أهمها [١]:

- أن يتوفر لديهم الخبرة والشهادة العلمية، ولا سيما الشهادات الجامعية.
- أن يكون معروفاً بسيرته الحسنة، وبتمسكه بالموضوعية والامانة.
- أن لا يكون قد اقترف جرماً مخلاً بواجبات الوظيفة او المهنة وشرفها.

كما عملت النصوص القانونية – كما سبق وأشرنا-على التأكيد على أهمية التدريب المستمر للعاملين في إدارة الرقابة الداخلية ،و هو ما يظهر جلياً في المادتين ٦٩ و١٦٢ من قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤ ،وكذلك المادة ٧١ والمادة ٧٢ من القرار واللتان وضعتا أهداف البرامج التدريبية وطرق أدائها[٢].

إلا أن واقع الحال في المؤسسات والشركات العامة يخالف نص القرار ،إذ تظهر الدراسة الميدانية معاناة إدارة الرقابة الداخلية في القطاع العام الاقتصادي عموماً من تدني المستوى المهني للعاملين بها نتيجة عدم الالتزام التام بالشروط الموضوعة للتعيين وتجاوز النصوص القانونية من قبل بعض الجهات العامة لأغراض شخصية واعتبارات أخرى.

كما تفتقر هذه الإدارة عموماً إلى توفر البرامج التدريبية والندوات التعليمية التي تساهم في رفع الكفاءة المهنية لأفرادها واطلاعهم على أحدث ما توصلت إليه المعايير الحرفية للمهنة.

وترى الباحثة أن قيام إدارة الرقابة الداخلية في القطاع العام الاقتصادي في سورية بدورها الأساسي في المحافظة على المال العام وضمان حسن استخدامه وتقويم جودة الأداء في المؤسسات والشركات العامة،يخدم عملية التنمية الشاملة ويحقق المصلحة العامة .

إذ يساهم عمل إدارة الرقابة الداخلية في فرض أسس الإفصاح والشفافية ومحاربة الفساد والبيروقراطية وغرس قيم النزاهة والأمانة ومساءلة المقصرين والفاسدين وهي أهداف أساسية تساعد على غرس الحوكمة في القطاع العام الاقتصادي.

إلا أن خضوع إدارة الرقابة الداخلية في القطاع العام الاقتصادي في سورية عموماً لتشريعات وقوانين لا تواكب التطورات الاقتصادية الحديثة إقليمياً وعالمياً ،وصدور العديد من التعديلات التي لا تزال لا تمس الجوهر، وتبعية هذه الإدارة إلى السلطة التنفيذية إدارياً ، أدى إلى تراجع فاعية إدارة الرقابة الداخلية، وقصور دورها، وعدم قدرتها على متابعة التطورات الاقتصادية وإجراء التحليلات الإدارية ووضع خطط التقييم الذاتي ،وقيامها بمسؤولياتها المهنية على الوجه الذي تتطلبه حوكمة هذ القطاع .

ولعل عدم بذل العناية المهنية المناسبة من قبل العاملين في إدارة الرقابة الداخلية في القطاع العام الاقتصادي في سورية ما هو إلا نتيجة تضارب التعليمات الصادرة من أكثر من جهة ، وعدم وضوح الإجراءات المحددة لعمل هذه الإدارة، و توفر النصوص القانونية في بعض الأحيان نظرياً دون مراعاة التطبيق العملي والواقعي لها.

[١،2] قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الخاص بالنظام الداخلي الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤.

ومما سبق ،يتضح للباحثة إمكانية تفعيل دور إدارة الرقابة الداخلية في القطاع العام الاقتصادي في سورية بشكل عام من خلال الاهتمام بالنقاط الآتية :

- وضع خطة عمل شاملة لأعمال إدارة الرقابة الداخلية ،ويتباين نطاق وأهداف خطة عمل إدارة الرقابة الداخلية بشكل واسع حسب خصوصية وهيكلية كل مؤسسة أو شركة عامة ومتطلبات إدارتها.
وعموماً يجب أن تشمل الخطة إعادة النظر ومراجعة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية واختبار المعلومات المالية والتشغيلية وإعادة النظر بالوسائل المستعملة لتشخيص وقياس وتصنيف وإعداد التقارير عن تلك المعلومات، والاستفسار الخاص ببنود منفردة بما في ذلك الاختبارات التفصيلية للمعاملات والأرصدة والإجراءات والعمليات والأنشطة.
ويجب أن تُراجَع هذه الخطط من قبل إدارة المنشاة ومجلس إدارتها للموافقة عليها وتعديلها حسبما تتطلبه حاجات وظروف عمل المنشأة.
- رفع كفاءة إدارة الرقابة الداخلية من خلال إعادة تأهيل العاملين بها وتطوير مهاراتهم الحرفية بما ينسجم مع معايير المراجعة الحديثة ومع التطور الكبير الذي تشهده المهنة حالياً.
ويتحقق ذلك من خلال إخضاع العاملين في إدارة الرقابة الداخلية في القطاع العام الاقتصدي إلى دورات وبرامج تجريبية مكثفة وإلزامهم بحضور مؤتمرات وندوات تعليمية تساعد على رفع جودة أدائهم وتنفيذهم المهام الموكلة إليهم بكفاءة وحرص.
كما يجب الالتزام بشروط خاصة للتعيين واختيار المراجعين ،والتركيز على تمتع العاملين في إدارة الرقابة الداخلية بحسن السلوك والنزاهة والموضوعية وبالخبرة والمؤهلات العلمية الكافية.
- دعم استقلالية إدارة الرقابة الداخلية ،وتوفير الضمانات اللازمة لها لأداء مهماتها في جو من الحيادية والموضوعية وبعيداً عن المؤثرات السلبية من أي نوع بهدف توفير أعلى قدر ممكن من النزاهة والشفافية وحتى لا تتأثر توجيهاتها أو قراراتها بأي اعتبارات أخرى وبذلك يتسنى لها أن تقدم صورة واضحة وصادقة عن التصرفات الإدارية والمالية بالمؤسسات والشركات العامة وأن تزودها بالمقترحات والتوصيات التي تمكنها من النهوض بأعباء القطاع العام الاقتصادي .
ويضمن ذلك إجراءات التعيين والترقية والنقل والندب والتأديب والتقرير، لحماية حيادية وموضوعية المراجعين الداخلين .
ويتطلب ذلك إعادة النظر في تبعية هذه الإدارة للإدارة التنفيذية للمنشأة التي تعمل بها – المدير العام وكما سبق وأشرنا- وعدم اتباعها إلى مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة التي لم يتم حتى الآن تشكيلها في معظم المؤسسات والشركات العامة.
والوضع الأمثل للوضع التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية هو أن تكون تابعة للجنة المراجعة بالشركة أو لمجلس الإدارة مباشرة.

وترى الباحثة أن الأخذ بتجربة القطاع المصرفي في سورية من شأنه دعم الاستقلال والوضع الوظيفي لإدارة الرقابة الداخلية في مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي عموماً،حيث فرض دليل الحوكمة لدى المصارف التقليدية العاملة في الجمهورية العربية السورية والذي أصدره مجلس النقد والتسليف بتاريخ ٢٠٠٩/٤/١ (المادة ٩ و١٠) الزام مجالس إدارة المصارف – بما فيها المصارف الحكومية - بتشكيل لجان مراجعة تكون من مهامها الرئيسية تقييم فعالية وكفاية وظيفة التدقيق الداخلي ومراجعة خطط ونتائج تقارير التدقيق، وتكون أيضاً مسؤولية عن التوصية بتعيين المدقق الداخلي والخارجي وعزلهما وتحديد تعويضاتهما وتقييم أدائهما[1].

- إلزام المؤسسات الحكومية بتقديم المساعدة الممكنة للعاملين فيها وتزويدهم بالوثائق الخاصة بعقود التوريد والتعهدات والأعمال والخدمات ، خاصة تلك الوثائق المتعلقة بالمنافسة المحدودة والعامة والتأمين المباشر ، ومشروع العقد قبل توقيعه من قبل الأطراف ، وذلك لتبدي هذه الإدارة رأيها في هذه العقود والتعهدات ، على أن تنتهي من أبداء تلك المهمة خلال مدة محددة.

ويتطلب ذلك ايضاً سهولة الوصول إلى المعلومات الخاصة بالقطاع العام الاقتصادي في سورية ،وعدم تذرع بعض الجهات العامة بسرية المعلومات وعدم إمكانية الاطلاع عليها والإفصاح عنها للعاملين في إدارة الرقابة الداخلية.

- التحديد الواضح لمهام إدارة الرقابة الداخلية ، بما يؤدي لتحقيق أهداف المؤسسة ويخدم الصالح العام في القطاع العام الاقتصادي،ويطابق التطور الحديث لمعايير المهنة .

ويقتضي ذلك وجود نصوص قانونية واضحة مكتوبة ومعلومة للجميع ،وتحديث التشريعات القائمة ,وتقسيم واضح للسلطات والمسؤوليات,وتوفّر هيكل تنظيمي في كل مؤسسة أو شركة عامة تبين خطوط السلطة والمسؤولية ،وخطوط الاتصال الأفقي والعمودي ,والتراتيبة الإدارية والتنظيمية على كافة المستويات بما يساعد إدارة الرقابة الداخلية على رقابة تنفيذ المهام وتقييم مدى استغلال المسؤولين للسلطات الممنوحة لهم بحكم القانون، ومدى تحملهم للمسؤوليات المنوطة بهم .

كما يفرض ذلك ضرورة التنسيق ودعم أسس التعاون وتبادل المعلومات وأوراق العمل بين إدارة الرقابة الداخلية والأجهزة الرقابية الأخرى كالجهاز المركزي للرقابة المالية والهيئة المركزية للرقابة والتفتيش وذلك لمنع حدوث تداخل في الاختصاصات وتضارب في المسؤوليات والمهام ولتدعيم أسس التعاون والتنسيق وتحقيق الأهداف المرجوة من عملية المراجعة.

---

[1] دليل الحوكمة لدى المصارف التقليدية العاملة في الجمهورية العربية السورية،، مجلس النقد والتسليف ،مصرف سورية المركزي،٢٠٠٩/٤/١.

الفصل الخامس:الدراسة الميدانية

تمهيد:

تناولنا في الفصل الثاني مفهوم الحوكمة وتطورها ،كما قمنا بدراسة مبادئ الحوكمة ودور الأطراف والعناصر الأساسية في حوكمة الشركات،أما في الفصل الثالث فقد استعرضنا واقع القطاع العام الاقتصادي في سورية ومدى حوكمة مؤسساته وشركاته في ظل مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD،كما تطرقنا في الفصل الرابع إلى دور إدارة الرقابة الداخلية في حوكمة القطاع العام الاقتصادي في سورية، وسنقوم في هذا الفصل ببحث منهجية الدراسة الميدانية التي أجريت في المؤسسات والشركات العامة،كما سنقوم بدراسة الأساليب والأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات التي تم الحصول عليها.

٦. أولاً :منهجية الدراسة:

١- مجتمع الدراسة ووصف عينتها:

إن مجتمع الدراسة هو مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي في سورية، وقد أدى نقص الوعي بأهمية الحوكمة وضعف التشريع الناظم والملزم بتطبيقها في سورية إلى صعوبة الحصول على البيانات المطلوبة وإسقاط ما تم التطرق له في فصول الدراسة النظرية.

وقد تم اعتماد أسلوب الاستبيان من أجل تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها .حيث صمم استبيان وتم توزيعه على عينة عشوائية من موظفي المؤسسات والشركات العامة التابعة للقطاع العام الاقتصادي في سورية.

وقد بلغ عدد الاستبيانات الموزعة (١٢٠)استبانة ,تم توزيعها في (٧) مؤسسات عامة و(١٢)شركة عامة في دمشق وريفها ،وقد تم استلام (٨١)استبانة صالحة للدراسة وبنسبة استجابة قدرها (٦٨%).

وقد ارتأت الباحثة اعتماد عينة واحدة بحجم الاستبيانات الصالحة للدراسة والتي بلغت (٨١)مفردة نظراً لتقارب وجهات النظر لموظفي المؤسسات والشركات العامة باعتبارهم من داخل القطاع العام الاقتصادي، ولا ريب أن صغر حجم العينة والاقتصار على مدينتي دمشق وريفها،فضلاً عن عشوائيتها يعتبر حداً من حدود الدراسة.

٢- أداة الدراسة:

بناء على البيانات المراد جمعها,والمنهج المتبع في البحث,والإمكانات المتاحة للباحثة, تم استخدام استبانة طورت بالرجوع إلى الدراسات ذات الصلة بموضوع الدراسة بوصفها أداة لجمع البيانات الخاصة بهذه الدراسة، وقد تم اختبارها مع خمسة مراجعين داخليين ومع خمسة مدراء ماليين، ومع خمسة مراجعين خارجيين حيث طلب منهم الإجابة عن الأسئلة والتعليق على مدى شموليتها ، وتم إجراء مقابلة شخصية مع كل منهم وأخذت جميع ملاحظاتهم في الحسبان عند إعداد قائمة الاستبانة في شكلها النهائي، فضلاً عن ذلك

تم تحكيم الاستبانة من قبل بعض أساتذة المحاسبة والمراجعة في جامعة دمشق للتأكد من قدرتها على تحقيق أهداف الدراسة، وقد تبين للباحث من تلك المقابلات والتحكيم قدرتها على تحقيق أهداف الدراسة.
وتتألف الاستبانة من ثلاثة أقسام وهي:

- القسم الأول: يتضمن خطاب موجه للشخص المستجيب توضح أهداف الدراسة وفرضياتها.
- القسم الثاني: يحتوي على مجموعة من الأسئلة الشخصية مثل التخصص العلمي، المؤهل العلمي،الوضع الوظيفي،عدد سنوات الخبرة، وذلك من أجل توصيف العينة، حيث تم اعتماد نموذج الأسئلة ذات النهاية المغلقة أو ذات الخيارات المحدودة.
- القسم الثالث: يحتوي على مجموعة من الأسئلة تدرس واقع القطاع العام الاقتصادي في سورية وضرورة حوكمته ودور إدارة الرقابة الداخلية فيه[١].

٣- الأدوات والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي للإجابة عن أسئلةالاستبانة، إذ يشير رقم (5) إلى موافق بشدة، والرقم (4) موافق، والرقم (3) محايد، والرقم(2) غير موافق، والرقم (1) غير موافق بشدة ،وقد تم اعتماد المدى من (١ وحتى ٣) بحيث يكون دالاً على عدم قبول الفرضية، والمدى من(٣.١ وحتى ٥) بحيث يكون دالاً على قبول الفرضية.
وقد تم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) " Statistical Package for Social Sciences" "الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية " ،والذي يعد من أكثر البرامج الإحصائية شيوعاً واستخداماً في مختلف المجالات لإجراء التحليلات الإحصائية للبيانات التي تم جمعها في هذه الدراسة[١].
كما تم عرض البيانات ووصفها من خلال الجداول التكرارية التي تظهر التكرارات، والنسب المئوية، والمتوسط الحسابي ، والانحراف المعياري، بالإضافة إلى استخدام بعض المخططات التوضيحية.

٤- عرض وتحليل خصائص عينة الدراسة:
لقد تم استخدام الإحصاء الوصفي لاستخراج التكرارات والنسبة المئوية لوصف عنية الدراسة حيث تم تلخيص النتائج في الجداول التالية:

---

[١] انظر الملحق رقم (١).

[٢] حميدان. عدنان عباس ، مخول. مطانيوس ، جاعوني. فريد ، ناصر أغا. عمار ، الإحصاء التطبيقي ، منشورات جامعة دمشق ،٢٠٠٦ ،ص ..٤٦٥

١.٤ توزيع عينة الدراسة:

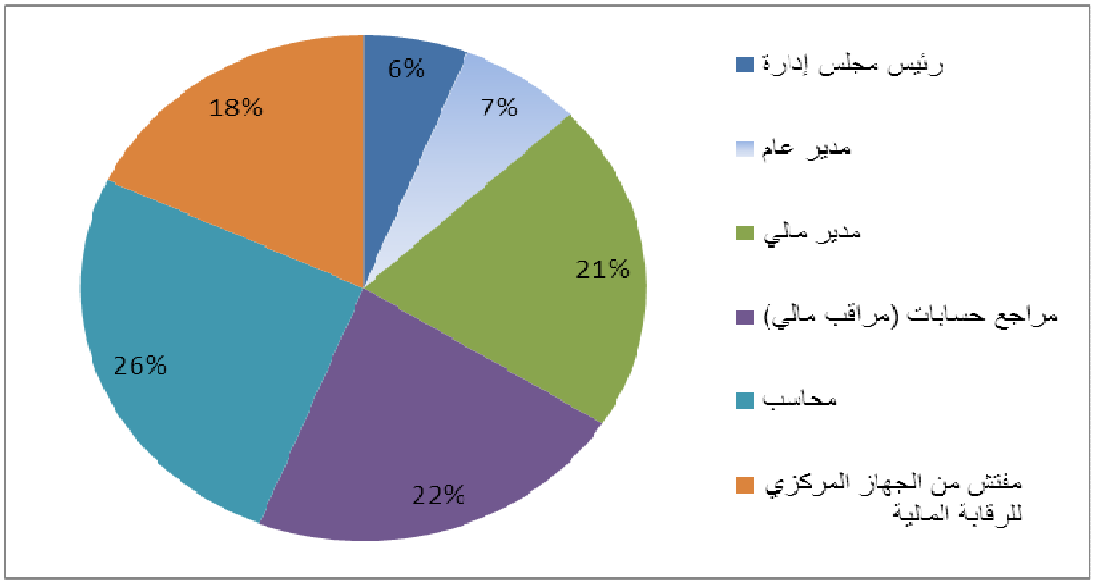
جدول رقم (٥)

توزيع عينة الدراسة

الوضع الوظيفي												المجموع	%
رئيس مجلس إدارة		مدير عام		مدير مالي		مراجع حسابات (مراقب مالي)		محاسب		مفتش من الجهاز المركزي للرقابة المالية أو الهيئة المركزية للراقبة والتفتيش			
العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%		
5	6	6	7	17	21	18	22	21	26	15	18	82	100

نلاحظ من الجدول (٥) أن (٦%) من أفراد العينة يشغلون منصب رئيس مجلس إدارة، و(٧%)من أفراد العينة يشغلون منصب مدير عام في المؤسسة العامة أو الشركة العامة ، بينما (٢١%)من أفراد العينة هم مدراء ماليون ، و(٢٦%)من أفراد العينة هم من المراجعين الداخليين (المراقبين الداخليين)، و(٢٦%)من أفراد العينة محاسبون، بينما (١٨%)من أفراد العينة هم من المراجعين الخارجيين كمفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية والهيئة المركزية للرقابة والتفتيش، وتبدو النسب منطقية ومقبولة نتيجة طبيعة الوضع الوظيفي الموجود في القطاع العام الاقتصادي في سورية والإمكانيات التي أتيحت للباحثة عند توزيع الاستبانات وتلقي الاستجابة من الموظفين في المؤسسات والشركات العامة.

ويوضح المخطط التالي النسب بين مختلف الفئات الوظيفية لأفراد العينة:



٤.٢التخصص العلمي لعينة الدراسة:

يظهر الجدول التالي التخصص العلمي لأفراد العينة حسب الوضع الوظيفي لهم:

جدول رقم (٦)
التخصص العلمي لعينة الدراسة

التخصص العلمي	الوضع الوظيفي												المجموع	%
	رئيس مجلس إدارة		مدير عام		مدير مالي		مراجع حسابات(مراقب مالي)		محاسب		مفتش من الجهاز المركزي للرقابة المالية أو الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش			
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%		
محاسبة	1	20	2	33	9	53	12	67	18	86	10	67	52	63
اقتصاد	1	20	2	33	2	12	2	11	1	5	2	13	10	12
إدارة أعمال	1	20	1	17	6	35	2	11	2	٩	2	13	14	17
علوم مصرفية	1	20	1	17	0	0	2	11	0	0	1	7	5	6
أخرى	1	20	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1
المجموع	**5**	**100**	**6**	**100**	**17**	**100**	**18**	**100**	**21**	**100**	**15**	**100**	**82**	**100**

يُلاحظ من الجدول(٦) أن (٢٠%)ممن يشغلون منصب رئيس مجلس الإدارة هم من المختصين في المحاسبة، و(٢٠%) من المختصين في الاقتصاد ، و(٢٠%) من المختصين في إدارة الأعمال ، و(٢٠%) ذوي اختصاصات أخرى.

أما بالنسبة لمن يشغلون منصب المدير العام في عينة الدراسة، فنلاحظ أن (٣٣%) منهم هم من المختصين في المحاسبة، و(٢٠%) منهم من المختصين في الاقتصاد ، و(٢٠%) منهم من المختصين في إدارة الأعمال ، و(٢٠%) ذوي اختصاصات أخرى.

وفيما بخص المدراء الماليين، فيُلاحظ أن (٥٣%) منهم هم من المختصين في المحاسبة، و(١٢%) منهم من المختصين في الاقتصاد ، و(٣٥%) منهم من المختصين في إدارة الأعمال ، ولا يوجد بين المدراء الماليين من أفراد العينة مختصين بالعلوم المصرفية أو باختصاصات أخرى.

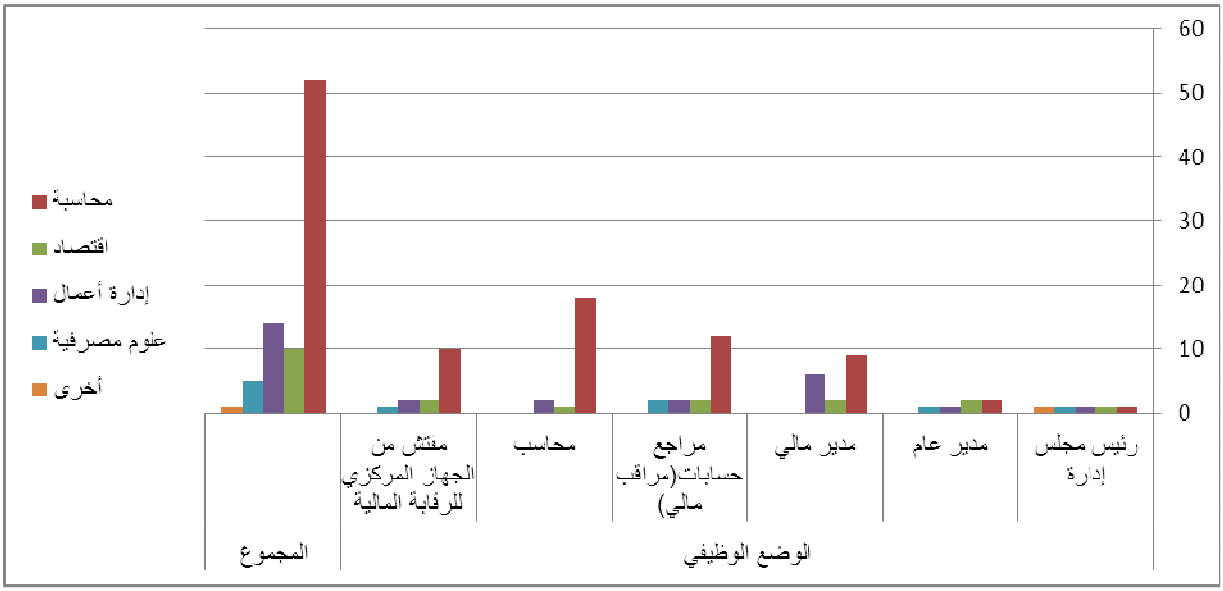
أما بالنسبة لمن يشغلون مراجع حسابات أو مراقب داخلي ، فنلاحظ أن (٦٧%) منهم هم من المختصين في المحاسبة، و(١١%) منهم من المختصين في الاقتصاد ، و(١١%) من المختصين في إدارة الأعمال ، و(١١%) من المختصين في إدارة الأعمال .

كما يُظهر الجدول أن (٨٦%) من المحاسبين هم من المختصين في المحاسبة، و(٥%) منهم من المختصين في الاقتصاد ، بينما(٩%) منهم من المختصين في إدارة الأعمال ، ولا نجد أية اختصاصات أخرى بين المحاسبين من أفراد العينة.

أما بخصوص مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية والهيئة المركزية للرقابة والتفتيش، فنلاحظ أن (٦٧%) منهم من المختصين في المحاسبة، بينما (١٣%) من المختصين في الاقتصاد، و(١٣%) من المختصين في إدارة الأعمال،و(٧%)من المختصين في العلوم المصرفية .

وباختصار فإن (٦٣%) من أفراد العينة مختصين في المحاسبة ، بينما (١٢%) من أفراد العينة مختصين في الاقتصاد، و(١٧%) من أفراد العينة مختصين في إدارة الأعمال، و(٦%)من أفراد العينة مختصين في العلوم المصرفية ، و(١%) ذي اختصاصات أخرى، وتظهر النسب أن النسبة الأكبر من أفراد العينة هو من المختصين بالمحاسبة ، و لعل أن السبب في ذلك هو طبيعة عمل أفراد العينة محل الدراسة.

وهو ما يوضحه المخطط التالي:



٣.٤ المؤهل العلمي لعينة الدراسة:

يظهر الجدول التالي المؤهل العلمي لأفراد العينة حسب الوضع الوظيفي لهم:

جدول رقم (٧)

المؤهل العلمي لعينة الدراسة

المؤهل العلمي	الوضع الوظيفي												المجموع	%
	رئيس مجلس إدارة		مدير عام		مدير مالي		مراجع حسابات (مراقب مالي)		محاسب		مفتش من الجهاز المركزي للرقابة المالية أو الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش			
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%		
إجازة جامعية	1	20	0	0	5	29	9	50	18	86	8	53	41	50
دبلوم دراسات	1	20	1	17	6	35	7	39	3	14	4	27	22	27
ماجستير	1	20	2	33	5	29	2	11	0	0	3	20	13	16
دكتوراه	2	40	3	50	1	6	0	0	0	0	0	0	6	7
المجموع	**5**	**100**	**6**	**100**	**17**	**100**	**18**	**100**	**21**	**100**	**15**	**100**	**82**	**100**

نلاحظ من الجدول(٧) أن (٢٠%)من رؤساء مجلس الإدارة هم من حملة الإجازة الجامعية ، و(٢٠%) هم من حملة شهادة دبلوم الدراسات العليا، و(٢٠%) هم من حملة شهادة الماجستير ، و(٤٠%)هم من حملة شهادة الدكتوراه.

ويُظهر الجدول أيضاً أن (١٧%)من المدراء العامين هم من حملة شهادة دبلوم الدراسات العليا، و(٣٣%) هم من حملة شهادة الماجستير ،و(٥٠%)هم من حملة شهادة الدكتوراه.

أما فيما يخص المدراء الماليين في العينة فيلاحظ أن (٢٩%)هم من حملة الإجازة الجامعية ، و(٣٥%) هم من حملة شهادة دبلوم الدراسات العليا، و(٢٩%) هم من حملة شهادة الماجستير ،و(٦%)هم من حملة شهادة الدكتوراه.

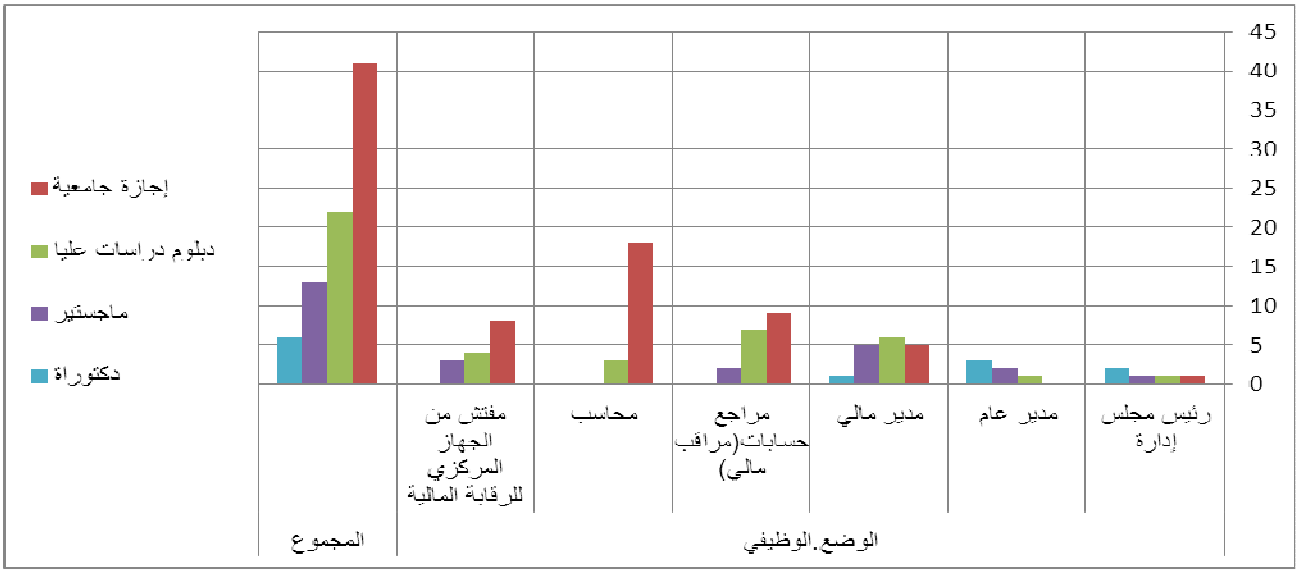
ويُلاحظ أيضاً أن (٥٠%)من مراجعي الحسابات الداخليين أو المراقبين الداخليين في القطاع العام الاقتصادي هم من حملة الإجازة الجامعية ، و(٣٩%) هم من حملة شهادة دبلوم الدراسات العليا، و(١١%) هم من حملة شهادة الماجستير .

أما بخصوص المحاسبين في العينة فنلاحظ أن (٨٦%)هم من حملة الإجازة الجامعية ، و(١٤%) هم من حملة شهادة دبلوم الدراسات العليا.

ويُظهر الجدول أيضاً أن (٥٣%) من مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية هم من حملة الإجازة الجامعية، و(٢٧%) هم من حملة شهادة دبلوم الدراسات العليا، و(٢٠%) هم من حملة شهادة الماجستير.

وعليه فإن (٥٠%) من أفراد العينة هم من حملة الإجازة الجامعية، و(٢٧%) من أفراد العينة هم من حملة دبلوم الدراسات العليا، و((١٦%) من أفراد العينة هم من حملة شهادة الماجستير ، و(٧%) من أفراد العينة هم من حملة شهادة الدكتوراه، مما يدل على أن النسبة الأكبر من أفراد العينة هم من حملة الإجازة الجامعية.

ويبين المخطط التالي النتائج التي أظهرها الجدول:



٤.٤ الخبرة العملية لعينة الدراسة:

يظهر الجدول التالي الخبرة العلمية لأفراد العينة حسب الوضع الوظيفي لهم:

جدول رقم (٨)

الخبرة العملية لعينة الدراسة

سنوات الخبرة	الوضع الوظيفي												المجموع	%
	رئيس مجلس إدارة		مدير عام		مدير مالي		مراجع حسابات(مراقب مالي)		محاسب		مفتش من الجهاز المركزي للرقابة المالية أو الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش			
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%		
أقل من ٥ سنوات	0	0	0	0	0	0	1	6	2	٠٩	0	0	3	4
من ٥ وأقل من ١٠ سنوات	0	0	0	0	0	0	4	22	9	43	2	١٤	15	18
من ١٠ وأقل من ١٥ سنة	1	20	1	17	9	53	11	61	10	48	8	53	40	49
أكثر من ١٥ سنة	4	80	5	83	8	47	2	11	0	0	5	33	24	29
المجموع	**5**	**100**	**6**	**100**	**17**	**100**	**18**	**100**	**21**	**100**	**15**	**100**	**82**	**100**

ونلاحظ من الجدول(٨) أن (٢٠%)من رؤساء مجلس الإدارة يتمتعون بخبرة تتراوح بين ١٠ إلى ١٥ سنة، بينما (٨٠%)منهم يتمتعون بخبرة تتجاوز ١٥سنة.

أما بالنسبة للمدراء العامين ،فنلاحظ أن (١٧%)منهم يتمتعون بخبرة تتراوح بين ١٠ إلى ١٥ سنة ، و (٨٣%)منهم يتمتعون بخبرة تتجاوز ١٥سنة.

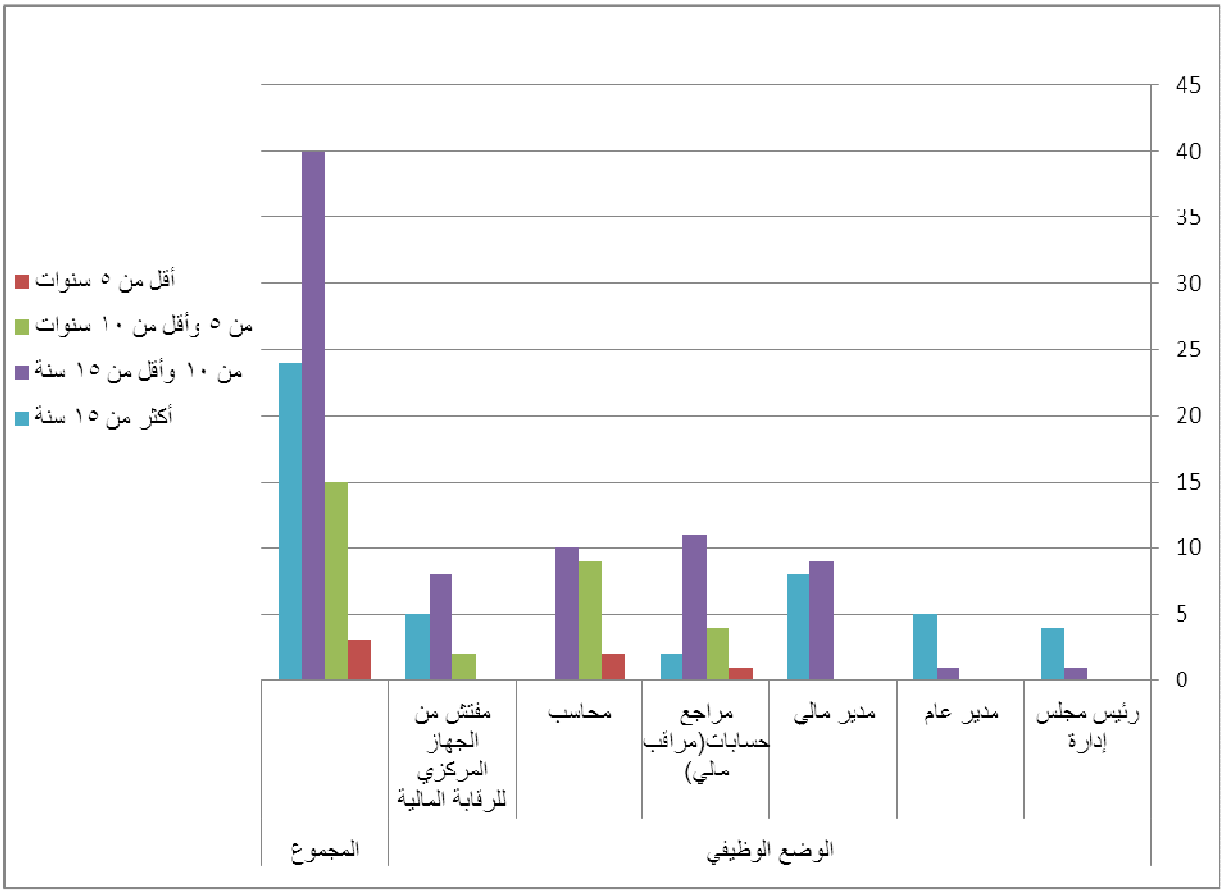
وفيما يخص المدراء الماليين ،فإن (٥٣%) منهم يتمتعون بخبرة تتراوح بين ١٠ إلى ١٥ سنة , بينما (٤٧%)منهم يتمتعون بخبرة تتجاوز ١٥سنة.

أما بالنسبة لمراجعي الحسابات أو ما يسمى المراقبين الماليين في المؤسسات والشركات العامة ،فنلاحظ أن (٦%)منهم يتمتعون بخبرة تقل عن ٥ سنوات ، بينما (٢٢%) منهم يتمتعون بخبرة تتراوح بين ٥ إلى ١٠ سنوات ، و(٦١%) تتراوح خبرتهم بين ١٠ إلى ١٥ سنة ، و(١١%) منهم يتمتعون بخبرة تتجاوز ١٥ سنة.

كما نلاحظ أن خبرة (٩%)من المحاسبين تقل عن ٥ سنوات ، بينما (٤٣%) منهم يتمتعون بخبرة تتراوح بين ٥ إلى ١٠ سنوات ، و(٤٨%) تتراوح خبرتهم بين ١٠ إلى ١٥ سنة .

وبخصوص مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية والهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ،فإن ما يقارب (١٤%)منهم يتمتعون بخبرة تتراوح بين ٥ إلى ١٠ سنوات، بينما (٥٣%) منهم يتمتعون بخبرة تتراوح بين ١٠ إلى ١٥ سنة، و(٣٣%) منهم يتمتعون بخبرة تتجاوز ١٥ سنة.

وإجمالاً نلاحظ أن (٤%) من أفراد العينة يتمتعون بخبرة تقل عن ٥ سنوات ، بينما (١٨%) منهم يتمتعون بخبرة تتراوح بين ٥ إلى ١٠ سنوات ، و(٤٩%) تتراوح خبرتهم بين ١٠ إلى ١٥ سنة ، و(٢٩%) منهم يتمتعون بخبرة تتجاوز ١٥ سنة، وذلك يعني أن خبرة معظم أفراد العينة تتراوح بين ١٠ إلى ١٥ سنة،ويمكن توضيح ذلك بالمخطط التالي:



٧. ثانياً:تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها:

سنقوم في هذا الجزء من الدراسة بتحليل وتفسير نتائج الدراسة للفرضيات الثلاثة التي تم وضعها وذلك وفق التالي:

١.٢ تحليل نتائج الدراسة المتعلقة بالفرضية الأولى والتي تنص :" إن واقع القطاع العام الاقتصادي في سورية يفرض الحاجة إلى حوكمة في مؤسساته وشركاته بهدف إصلاحها والنهوض بأعبائها".
وسنقوم فيما يلي بعرض البيانات التي تم التوصل إليها من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (٩)

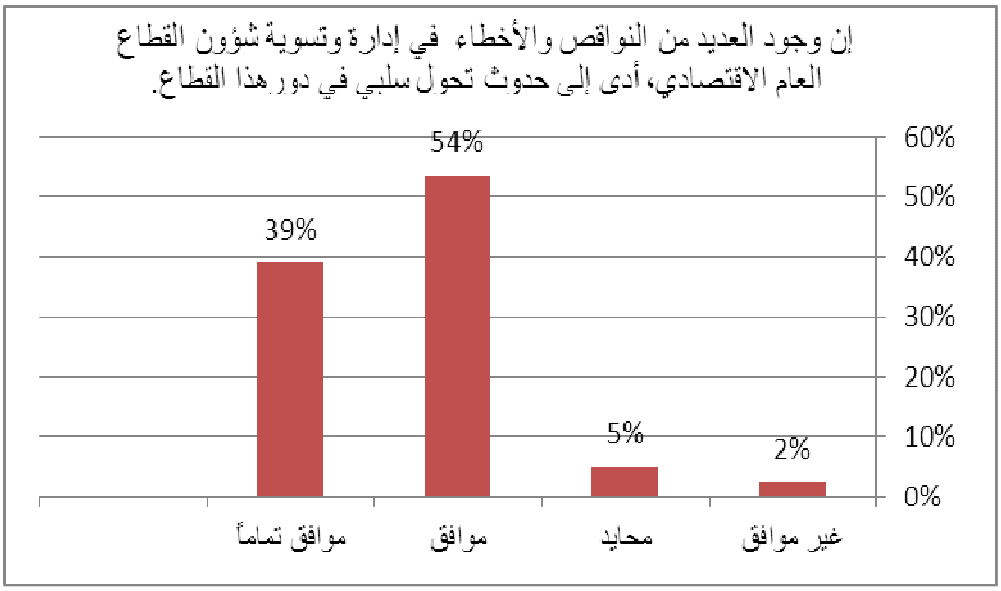
الرقم	السؤال	غير موافق على الإطلاق		غير موافق		محايد		موافق		موافق تماماً	
		العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
1	إن وجود العديد من النواقص والأخطاء في إدارة وتسوية شؤون القطاع العام الاقتصادي, أدى إلى حدوث تحول سلبي في دور هذا القطاع.	0	0	2	2	4	5	44	54	32	39
2	يعاني القطاع العام الاقتصادي في سورية من مركزية شديدة في التخطيط والتنظيم والإدارة .	0	0	1	1	4	5	39	48	38	46
3	ينتشر الفساد بمستويات عالية في معظم مؤسسات وشركات القطاع العام في سورية.	0	0	2	3	5	6	34	41	41	50
4	إن سوء الإدارة في القطاع العام الاقتصادي أدى إلى تدني مستوى الإفصاح والشفافية وانخفاض الكفاءة داخل مؤسساته وشركاته.	1	1	0	0	9	11	37	45	35	43
5	تفتقر إدارة القطاع العام الاقتصادي إلى المهارات والكفاءات الإدارية اللازمة لتنظيم الشركات والمؤسسات وحسن إدارتها.	1	1	0	0	6	7	43	53	32	39
6	إن تدخل الجهات الوصائية في كافة القرارات الإدارية أدى إلى تعطل الأنشطة والقررات داخل المؤسسات والشركات العامة.	1	1	0	0	4	5	39	48	38	46
7	تعاني مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي من وجود فجوة كبيرة في موضوع جمع المعلومات وتحليلها وتقديم النتائج التي يمكن أن يبنى عليها القرار.	1	1	2	3	4	5	37	45	38	46
8	يجب أن تصدر الموازنات والقوائم المالية لشركات ومؤسسات القطاع العام الاقتصادي في الجرائد الرسمية و يتم إعلانها حسب الأصول.	7	9	2	3	5	6	34	41	34	41
9	إن الجمع بين عدة وظائف حيوية في المؤسسات أو الشركات العامة, مثل	7	9	2	2	5	6	36	44	32	39

	عضوية مجلس الإدارة و رئاسته وبين منصب المدير العام أو المدير الفرعي في المؤسسة أو الشركة غير ممكن في ظل الحوكمة.									
10	يساهم القطاع العام الاقتصادي في الناتج المحلي الإجمالي ويلعب دوراً أساسياً في التوازن الاقتصادي في القطر.	0	0	0	0	3	4	48	58	31	38
11	إن وجود القطاع العام الاقتصادي ضروري لضمان تدخل الدولة في اقتصاد السوق بهدف ضبط الآليات وتحقيق التوازن بين العرض والطلب وتأمين السلع الحياتية بأسعارها المدعومة والمناسبة.	1	1	0	0	3	4	43	52	35	43
12	هناك إجماع على ضرورة إصلاح القطاع العام الاقتصادي وتوسيع صلاحيات مجالس إدارة شركات ومؤسسات هذا القطاع .	1	1	2	2	3	4	36	44	40	49
13	يتطلب إصلاح القطاع العام الاقتصادي أن يقوم على أساس نظام اقتصادي ديمقراطي يدعم مقومات التنظيم والعدالة والإفصاح والشفافية.	0	0	0	0	3	4	41	50	38	46

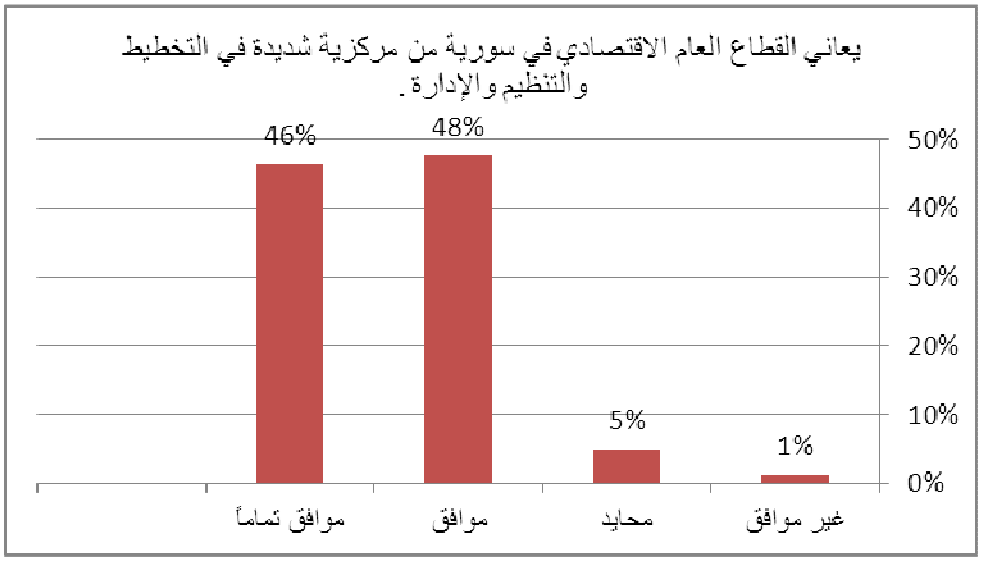
جدول التكرارات وإجابات عينة الدراسة حول الفرضية الأولى

ويتضح من الجدول (٩) ما يلي:

١- وجود العديد من النواقص والأخطاء في إدارة وتسوية شؤون القطاع العام الاقتصادي ، مما أدى إلى حدوث تحول سلبي في دور هذا القطاع ، وذلك لأن نسبة الموافقين جداً (٣٩%) والموافقين (٥٤%) وهي تشكل نسبة عالية مقارنة مع نسبة المحايدين والغير موافقين في العينة ، وهو ما يظهر واضحاً في المخطط التالي:



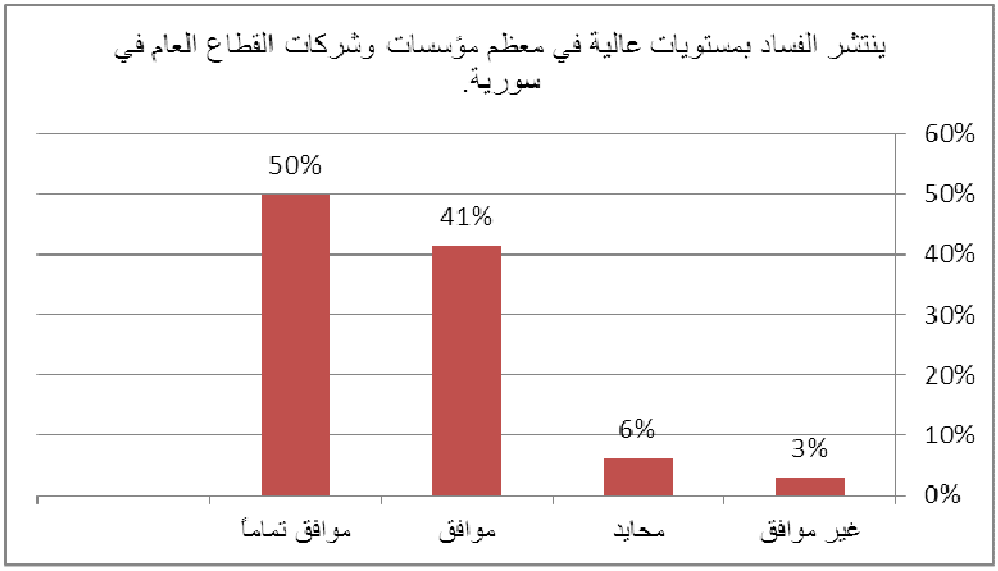
٢- أما فيما يخص معاناة القطاع العام الاقتصادي في سورية من المركزية الشديدة في التخطيط والتنظيم والإدارة،فكانت النسب كما يظهرها المخطط التالي:



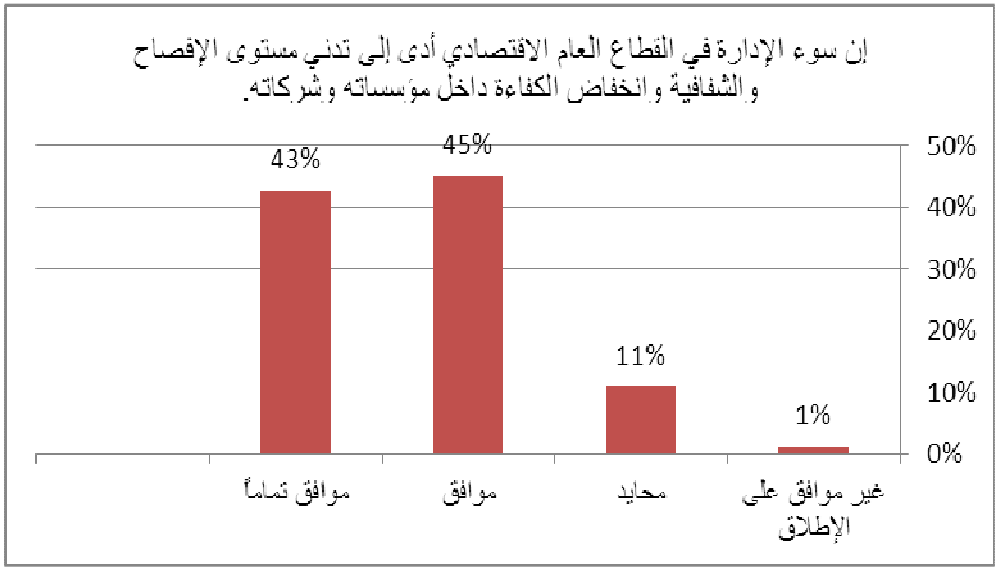
نلاحظ من المخطط السابق أن (٩٤%) من أفراد العينة موافقون وموافقون تماماً ، مما يؤكد معاناة القطاع العام الاقتصادي من المركزية الشديدة.

٣- وفيما يخص انتشار الفساد بمستويات عالية في معظم مؤسسات وشركات القطاع العام في سورية، فتظهر البيانات أن (٥٠%) من أفراد العينة موافقون تماما، و(٤١%) موافقون ، فيما لا تتجاوز

نسبة المحايدين والغير موافقين (٩%)من أفراد العينة ،وهو بدوره تأكيد واضح حول انتشار الفساد في المؤسسات والشركات التابعة للقطاع العام الاقتصادي وهو ما يظهره المخطط التالي .



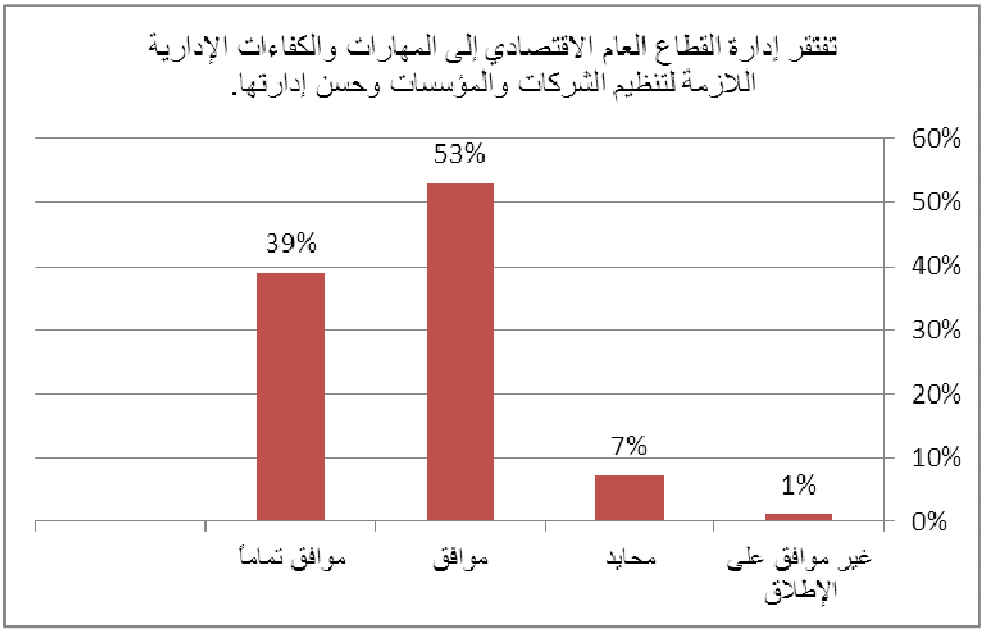
٤- أما عن سوء الإدارة في القطاع العام الاقتصادي ودورها في تدني مستوى الإفصاح والشفافية وانخفاض الكفاءة داخل مؤسساته وشركاته، فتظهر البيانات كما يبينها المخطط التالي:



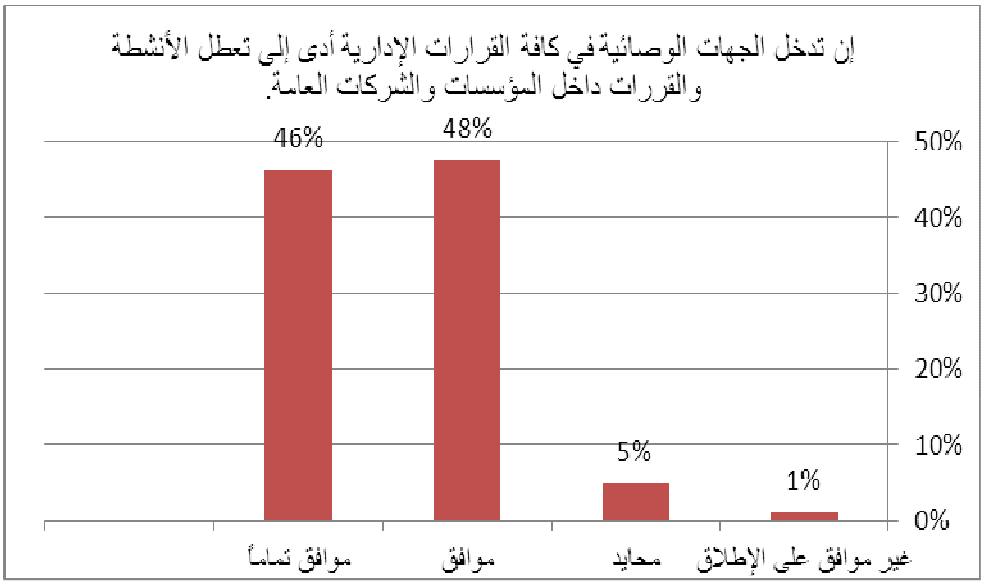
وتُظهر النسب ارتفاع نسبة الموافقين والموافقين تماماً لتبلغ (٨٨%) من أفراد العينة ،وهي نسبة عالية ،مما يُثبت أن ضعف جدارة الإدارة في القطاع العام الاقتصادي أدى إلى تدني نسب الإفصاح والشفافية وانخفاض الكفاءة عموماً في منشآته.

٥- وفيما يتعلق بافتقار إدارة القطاع العام الاقتصادي إلى المهارات والكفاءات الإدارية اللازمة لتنظيم الشركات والمؤسسات وحسن إدارتها،فقد أظهرت البيانات أن النسبة الأكبر من أفراد العينة هي من الموافقين (٥٣%)، وكذلك بلغت نسبة الموافقين تماماً (٣٩%)،في حين لم تتجاوز نسبة المحايدين والغير موافقين (٨%) ،وهذا دليل على الافتقار إلى المهارة والكفاءة في إدارة المؤسسات والشركات العامة .

ويظهر المخطط التالي النسب السابقة بوضوح:



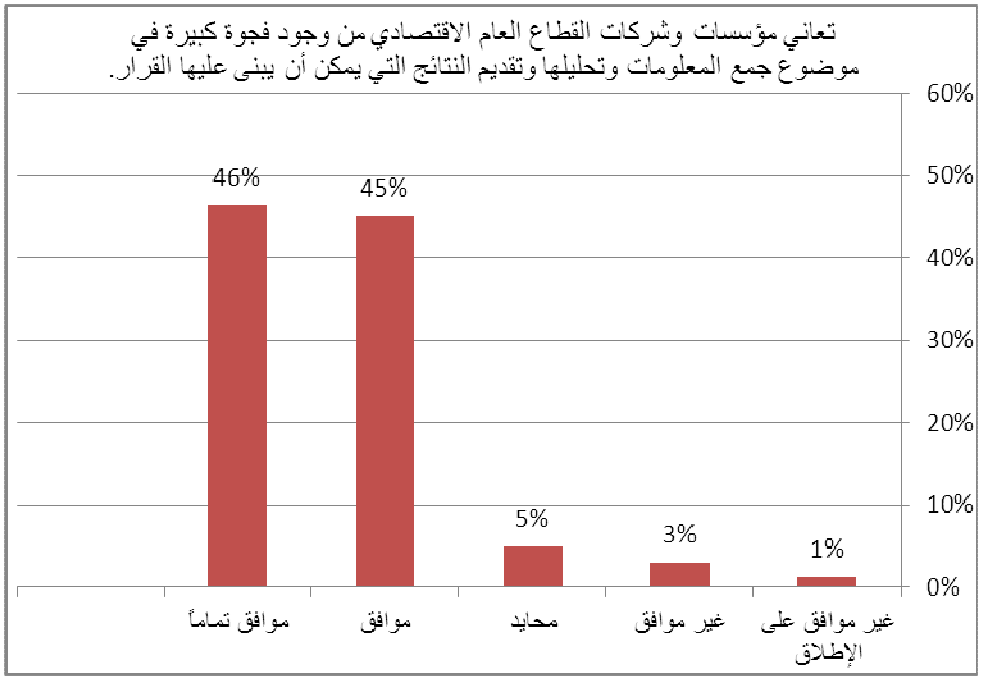
٦- وكذلك الأمر فيما يخص تدخل الجهات الوصائية في كافة القرارات الإدارية ودورها في تعطل الأنشطة والقرارات داخل القطاع العام الاقتصادي، حيث تظهر النسب كما في المخطط التالي:



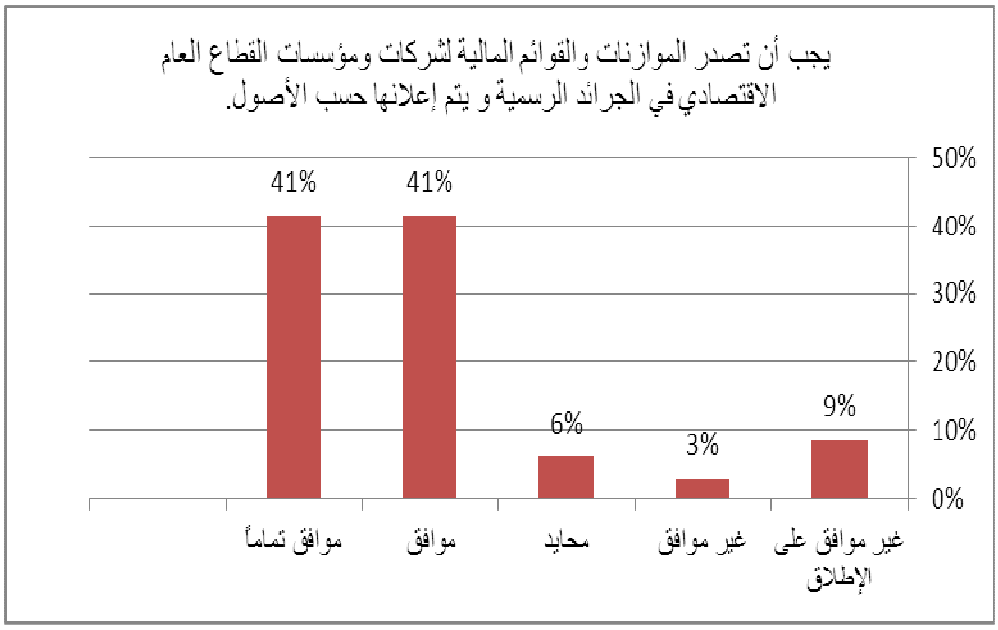
حيث يتبين لنا أن (٩٤%)من أفراد العينة يؤكدون دور الجهات الوصائية السلبي وأثره في تعطيل الأنشطة والقرارات داخل المؤسسات والشركات العامة.

٧- أما عن معاناة مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي في جمع المعلومات وتحليلها وتقديم النتائج التي يمكن أن يبنى عليها القرار،فقد لاحظنا أن نسبة الموافقين والموافقين تماماً بلغت (٩١%)، بينما لم تتجاوز نسبة الغير موافقين والمحايدين (٩%)من أفراد العينة.

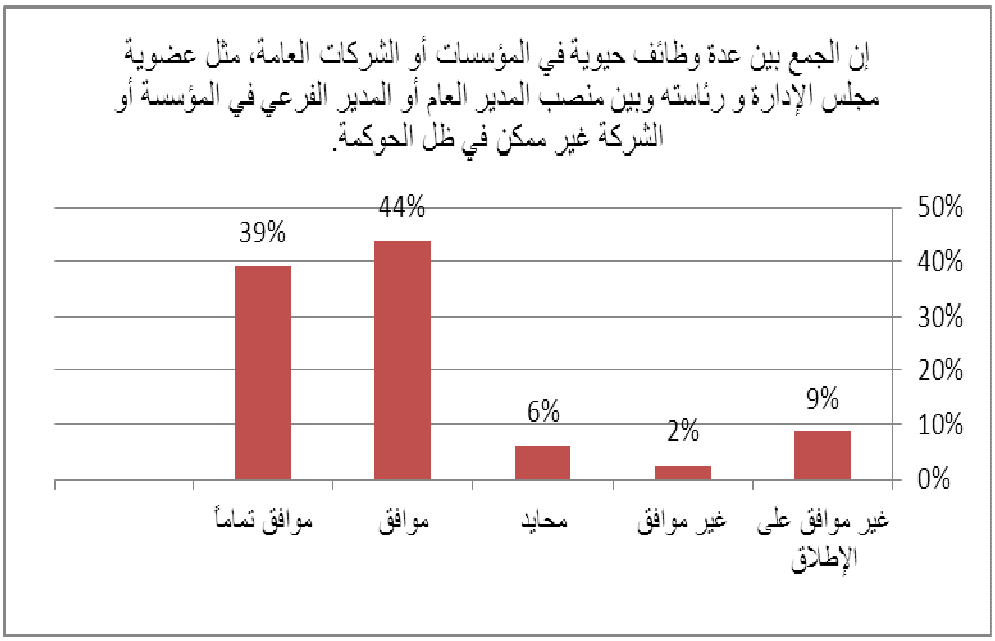
ويظهر المخطط التالي النسب السابقة :



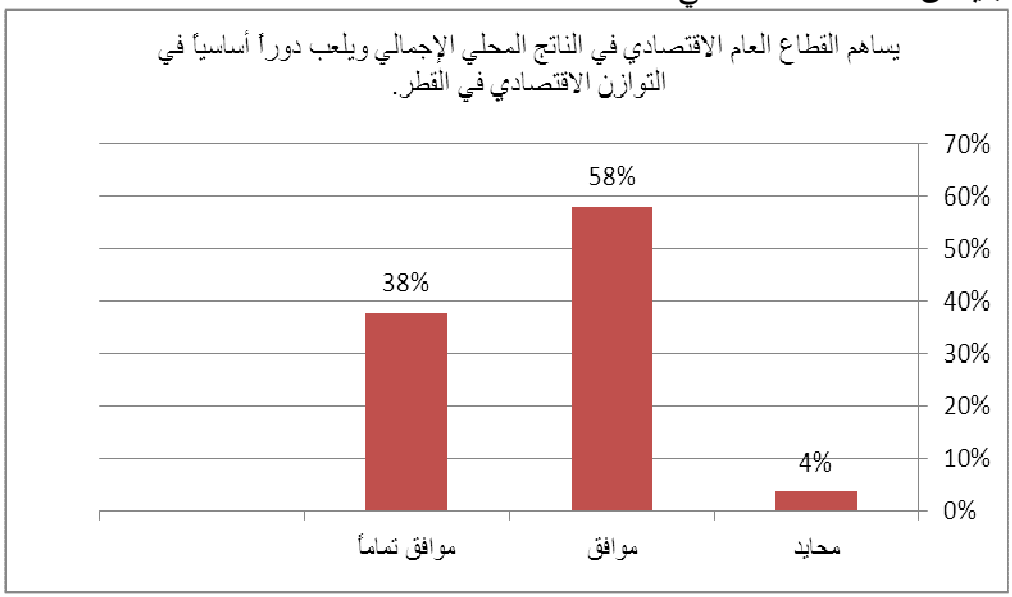
٨- وبخصوص السرية التي تعامل بها البيانات في القطاع العام الاقتصادي ،فقد لاحظنا أن معظم أفراد العينة (٨٢%) يؤيدون ضرورة إصدار الموازنات والقوائم المالية للشركات والمؤسسات العامة في الجرائد الرسمية وإعلانها حسب الأصول ، ويظهر ذلك من خلال المخطط التالي:



٩- وقد لاحظنا أيضاً موافقة (٨٣%)من أفراد العينة على عدم إمكانية الجمع بين عدة وظائف حيوية في الشركات العامة، مثل عضوية مجلس الإدارة ورئاسته وبين منصب المدير العام أو المدير الفرعي في المؤسسة أو الشركة في ظل الحوكمة، في حين أن نسبة الغير موافقين والمحايدين لم تتجاوز (١٧%)كما يظهر في المخطط التالي:



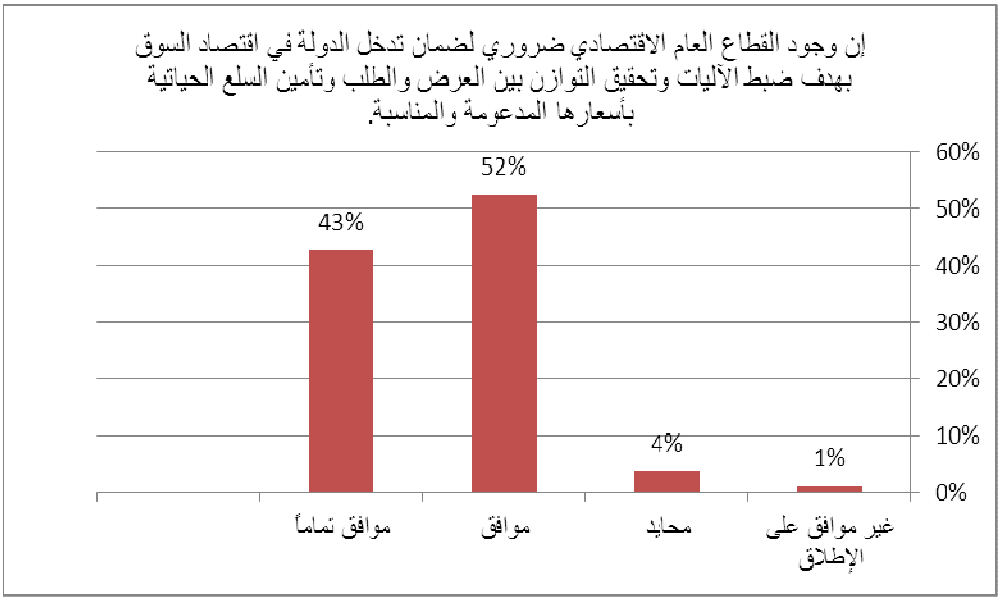
١٠- أما فيما يخص مساهمة القطاع العام الاقتصادي في الناتج المحلي الإجمالي وفي التوازن الاقتصادي في القطر ،فقد أظهر معظم أفراد العينة موافقتهم على أهمية الدور الذي يلعبه هذا القطاع ،ويبدو ذلك جلياً من خلال المخطط التالي:



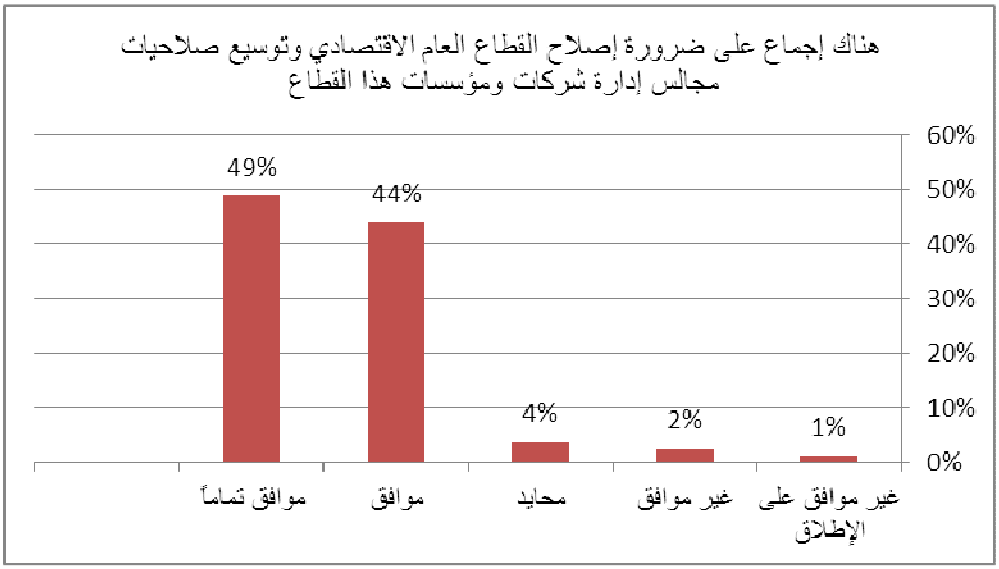
حيث نلاحظ موافقة (٩٦%)من أفراد العينة ، في حين بلغت نسبة المحايدين (٤%) منهم فقط ،ولم نجد أية إجابات تظهر وجود غير موافقين ، مما يؤكد ضرورة الحفاظ على القطاع العام الاقتصادي ودعم دوره الأساسي في الاقتصاد الوطني.

١١- وكذلك الحال بالنسبة لضرورة وجود القطاع العام الاقتصادي من أجل ضمان تدخل الدولة في اقتصاد السوق وضبط الآليات وتحقيق التوازن بين العرض والطلب وتأمين السلع الحياتية بأسعارها المدعومة والمناسبة.

حيث نلاحظ أن (٤٣%) من أفراد العينة موافقون تماماً ، بينما (٥٢%) منهم موافقون، ولا تتجاوز نسبة غير الموافقين والمحايدين (٥%)فقط ،تظهر النسب السابقة في المخطط التالي:

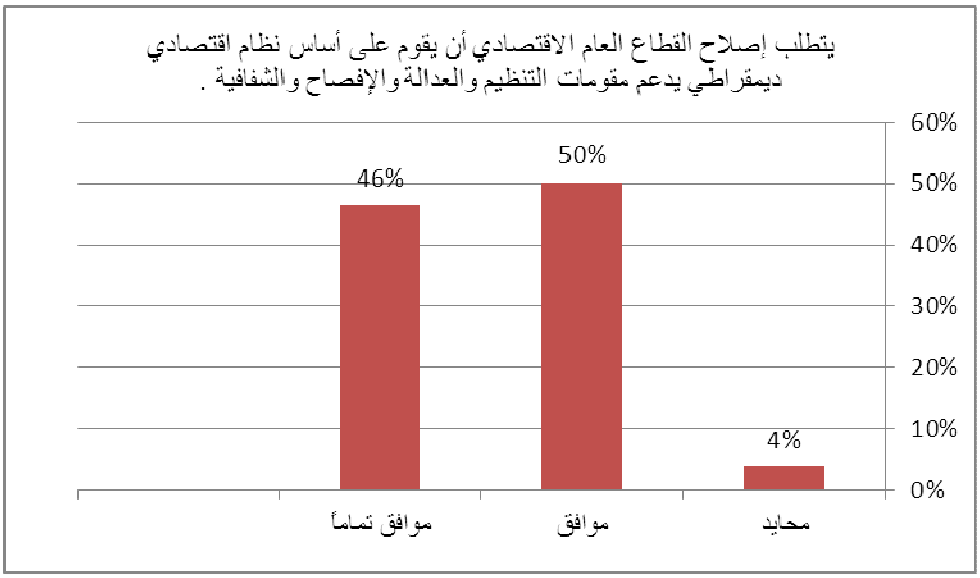


١٢- كما لاحظنا وجود إجماع على ضرورة إصلاح القطاع العام الاقتصادي وتوسيع صلاحيات مجالس إدارة شركات ومؤسسات هذا القطاع حسب المخطط التالي:



حيث بلغت نسبة الموافقين والموافقين تماماً(٩٣%) من أفراد العينة، ولم تتجاوز نسبة المحايديين والغيرموافقين (٧%) فقط.

١٣- وفيما يخص إصلاح القطاع العام الاقتصادي وقيامه على أساس نظام اقتصادي ديمقراطي يدعم مقومات التنظيم والعدالة والإفصاح والشفافية ،فقد برزت أيضاً موافقة (96%) من أفراد العينة، فيما بلغت نسبة المحايدين فقط (٤%)، ولم نجد أية إجابات تظهر وجود غير موافقين كما يبين المخطط التالي:



ويبين الجدول التالي المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات عينة الدراسة على أسئلة الفرضية الأولى:

جدول رقم (١٠)
جدول المتوسطات والانحرافات المعيارية لإجابات عينة الدراسة حول الفرضية الأولى

	السؤال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١	إن وجود العديد من النواقص والأخطاء في إدارة وتسوية شؤون القطاع العام، أدى إلى حدوث تحول سلبي في دور هذا القطاع .	4.29	0.676
٢	يعاني القطاع العام الاقتصادي في سورية من مركزية شديدة في التخطيط والتنظيم والإدارة.	4.39	0.643
٣	ينتشر الفساد بمستويات عالية في معظم مؤسسات وشركات القطاع العام في سورية.	4.39	0.716
٤	إن سوء الإدارة في القطاع العام الاقتصادي أدى إلى تدني مستوى الإفصاح والشفافية وانخفاض الكفاءة داخل مؤسساته وشركاته.	4.28	0.758
٥	تفتقر إدارة القطاع العام الاقتصادي إلى المهارات والكفاءات الإدارية اللازمة لتنظيم الشركات والمؤسسات وحسن إدارتها.	4.28	0.708
٦	إن تدخل الجهات الوصائية في كافة القرارات الإدارية أدى إلى تعطل الأنشطة والقرارات داخل المؤسسات والشركات العامة.	4.38	0.696
٧	تعاني مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي من وجود فجوة كبيرة في موضوع جمع المعلومات وتحليلها وتقديم النتائج التي يمكن أن يبنى عليها القرار.	4.33	0.787
٨	يجب أن تصدر الموازنات والقوائم المالية لشركات ومؤسسات القطاع العام الاقتصادي في الجرائد الرسمية ويتم إعلانها حسب الأصول.	4.05	1.164
٩	لا يمكن الجمع بين عدة وظائف حيوية في الشركات العامة,مثل عضوية مجلس الإدارة و رئاسته وبين منصب المدير العام أو المدير الفرعي في المؤسسة أو الشركة في ظل الحوكمة.	4.02	1.154
١٠	يساهم القطاع العام الاقتصادي في الناتج المحلي الإجمالي ويلعب دوراً أساسياً في التوازن الاقتصادي في القطر.	4.34	0.549

١١	إن وجود القطاع العام الاقتصادي ضروري لضمان تدخل الدولة في اقتصاد السوق بهدف ضبط الآليات وتحقيق التوازن بين العرض والطلب وتأمين السلع الحياتية بأسعارها المدعومة والمناسبة.	4.35	0.674
١٢	هناك إجماع على ضرورة إصلاح القطاع العام الاقتصادي وتوسيع صلاحيات مجالس إدارة شركات ومؤسسات هذا القطاع .	4.37	0.778
١٣	يتطلب إصلاح القطاع العام الاقتصادي أن يقوم على أساس نظام اقتصادي ديمقراطي يدعم مقومات التنظيم والعدالة والإفصاح والشفافية .	4.43	0.567
	المتوسط العام	**4.3**	

ويتبين لنا من الجدول رقم (١٠) أن المتوسط العام لإجابات أفراد العينة أكبر من المتوسط المعياري الافتراضي (٣.٤)،مما يدل على وجود درجة تأييد عالية بخصوص واقع القطاع العام الاقتصادي في سورية والحاجة إلى إصلاحه وفرض الحوكمة في مؤسساته وشركاته.

٢.٢ تحليل نتائج الدراسة المتعلقة بالفرضية الثانية والتي تنص :" إن غرس مبادئ الحوكمة المناسبة في القطاع العام الاقتصادي في سورية يسهم في دعم أسس الإفصاح والشفافية داخل شركاته ومؤسساته وإدارتها بالشفافية والكفاءة المناسبتين ."،وقد كانت التكرارات والنسب المئوية لإجابات عينة الدراسة حول الأسئلة المتعلقة بهذه الفرضية كما يظهره الجدول رقم (١١):

جدول رقم (١١)
جدول التكرارات وإجابات عينة الدراسة حول الفرضية الثانية

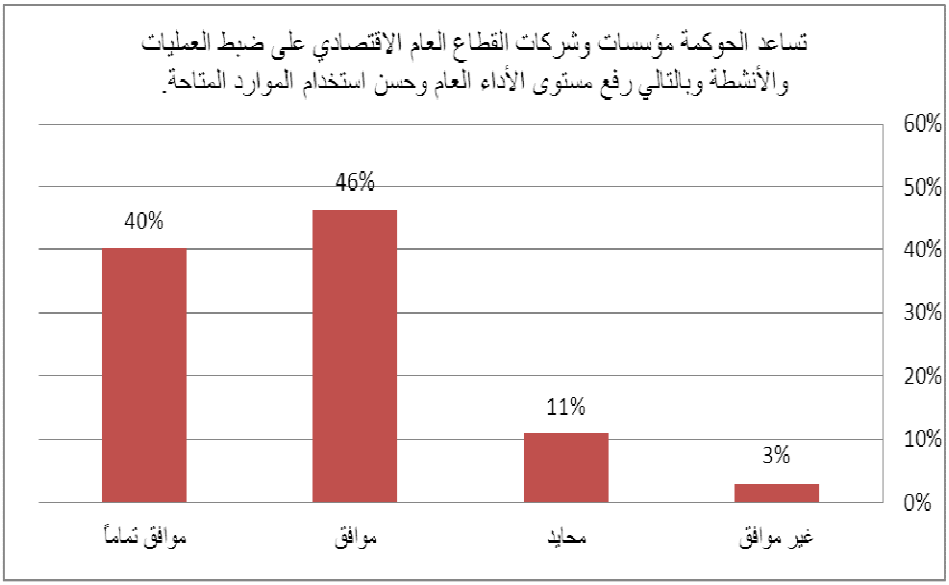
الرقم	السؤال	غير موافق على الإطلاق		غير موافق		محايد		موافق		موافق تماماً	
		العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
1	تساعد الحوكمة مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي على ضبط العمليات والأنشطة وبالتالي رفع مستوى الأداء العام وحسن استخدام الموارد المتاحة.	0	0	2	3	9	11	38	46	33	40
2	تعطي الحوكمة الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية في مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي السلطة، والنزاهة والموارد للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة وموضوعية.	0	0	1	1	7	9	38	46	36	44

3	تقوض الحوكمة الفساد وانتشار الرشوة والبيروقراطية حيث تدفع إلى المزيد من المشاركة والرقابة من جانب مجلس الإدارة والأطراف الأخرى ذات المصالح.	1	1	3	4	4	5	43	52	31	38
4	تعتبر الحوكمة وسيلة لتحسين إدارة الشركة العامة وزيادة فاعليتها بما يحقق رفع الإنتاجية والارتقاء بالنوعية وزيادة العائد .	0	0	4	5	6	7	32	39	40	49
5	تحفظ الحوكمة حقوق العاملين وجميع الأطراف المعنية في القطاع العام الاقتصادي وتساعد في توزيع المسؤوليات بما يحقق المصلحة العامة.	**0**	0	1	1	9	11	36	44	36	44
6	تتطلب الحوكمة ألا تتدخل الجهات الوصائية والتخطيطية في إدارة شؤون الشركة إلا لأسباب واقعية تدعو إليها حاجة المنشأة.	**0**	0	1	1	6	7	43	53	32	39
7	تفرض الحوكمة أسس الشفافية والإفصاح داخل المؤسسات والشركات العامة وتدعم أسس الديمقراطية داخلها.	**0**	0	3	4	2	2	37	45	40	49
8	إن تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات والشركات العامة من شأنه تخفيف إمكانية الغش والتلاعب المتعمد في البيانات والقوائم المالية والمحاسبية ويعمل على تجنب أو تقليل الأخطاء وتضارب المصالح .	2	3	**0**	0	5	6	32	39	43	52
9	تقتضي الحوكمة توسيع رقابة مجلس الإدارة في المؤسسات والشركات العامة على ألا يتدخل في اتخاذ القرارات التنفيذية .	1	1	4	5	7	8	31	38	39	48

10	إن بحث إمكانية إشراك العاملين في الملكية وتوزيع نسبة من الأسهم للاكتتاب العام يساعد الحوكمة على تطوير آليات مشاركة العاملين وتحسين أداء القطاع العام الاقتصادي .	**0**	0	4	5	5	6	41	50	32	39
11	تتطلب الحوكمة وجود هيكل يسمح بقدر كبير من الحرية في نطاق أحكام القانون واتباع المعايير الدولية للشفافية والوضوح والدقة في القوائم المالية.	2	3	2	2	7	9	37	45	34	41

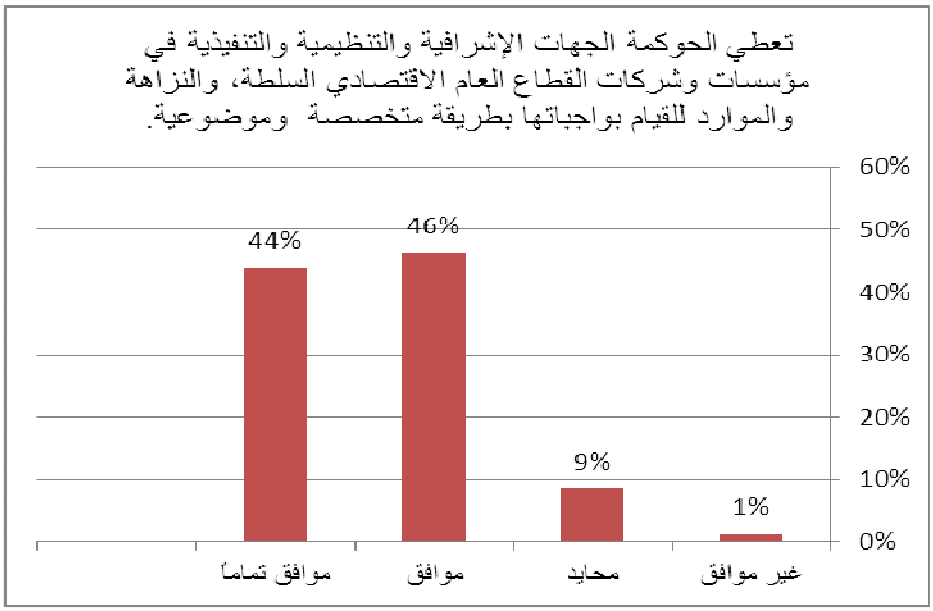
يتضح من الجدول رقم (١١) ما يلي:

١- فيما يخص دور الحوكمة في مساعدة مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي على ضبط العمليات والأنشطة، كانت نسب الإجابات موزعة على النحو التالي:



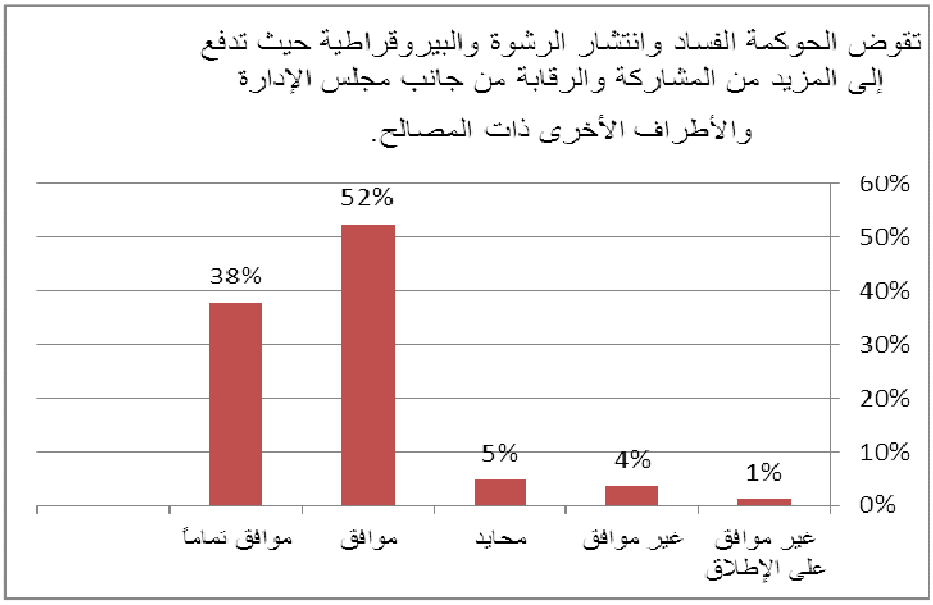
من المخطط السابق نلاحظ أن نسبة الموافقين والموافقين تماماً تبلغ (٨٦%) من أفراد العينة، وهي نسبة عالية لذلك يمكننا القول أن تطبيق الحوكمة يساعد المؤسسات والشركات في القطاع العام الاقتصادي على ضبط العمليات والأنشطة ورفع الأداء العام وحسن استخدام الموارد المتاحة.

٢- أما فيما يتعلق بكون الحوكمة تعطي الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية في مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي السلطة، والنزاهة والموارد للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة وموضوعية، فقد كانت نسب الإجابة كما في المخطط التالي:

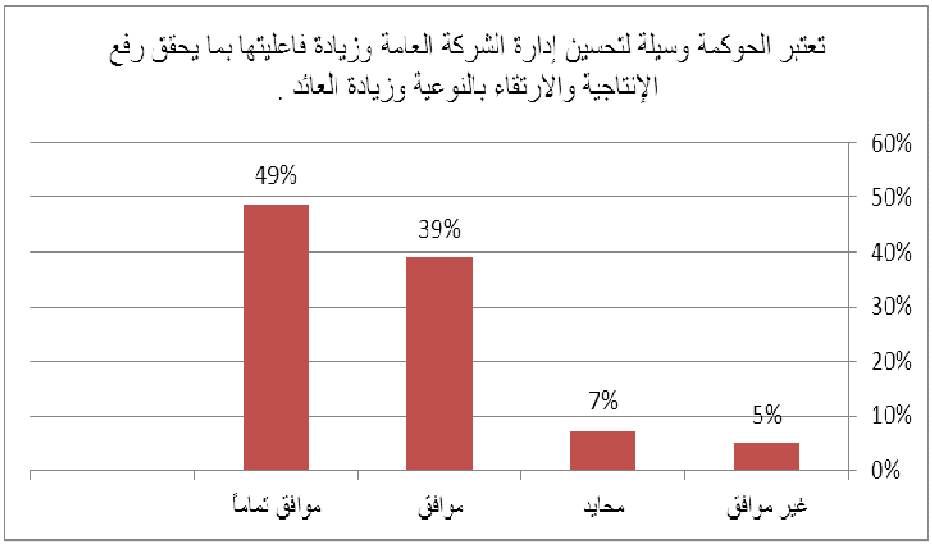


ويبين المخطط أن نسبة المحايدين والغير موافقين لا تتجاوز (١٠%)من أفراد العينة في حين بلغت نسبة الموافقين والموافقين تماماً (٩٠%), مما يؤكد دور الحوكمة الفاعل في منح السلطات والموارد اللازمة للجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية في القطاع العام الاقتصادي.

٣- وبخصوص دور الحوكمة في محاربة الفساد والرشوة والبيروقراطية ,فقد أبدى (٩٠%) من أفراد العينة موافقتهم ، وبلغت نسبة المحايدين (٥%) فقط ، وكذلك بلغت نسبة غير الموافقين (٥%)، ويبين المخطط التالي النسب السابقة:

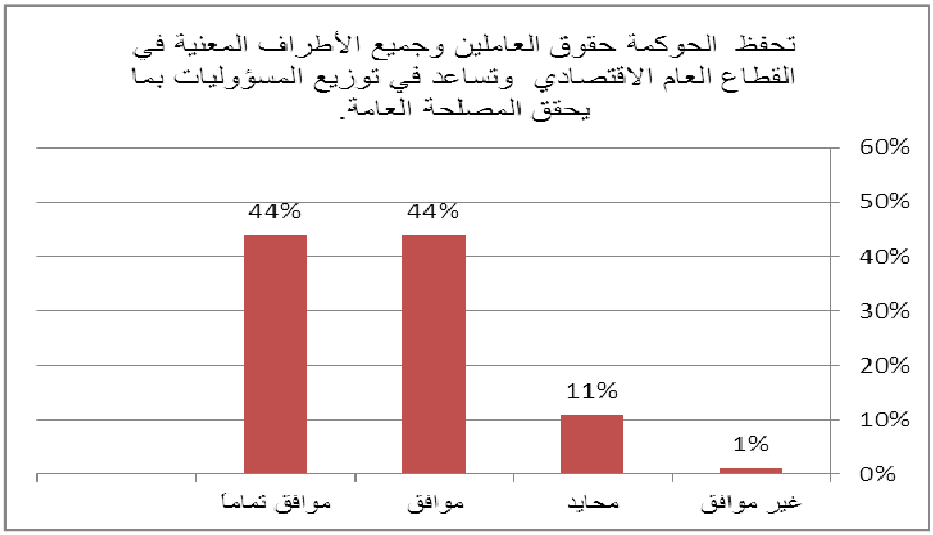


٤- أما عن أهمية الحوكمة في تحسين إدارة الشركات العامة ، فقد ظهرت النسب كما في المخطط التالي:



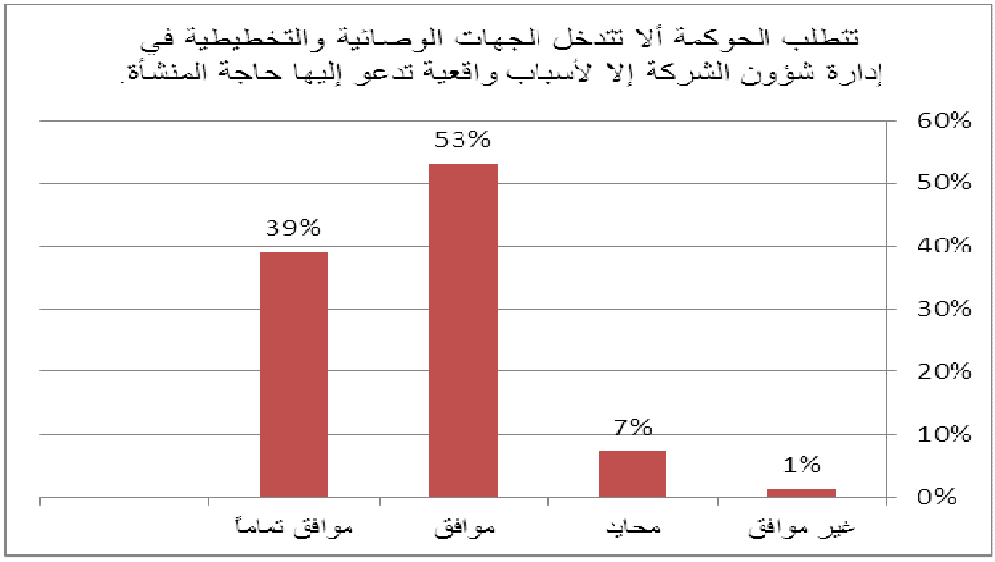
حيث بلغت نسبة الموافقين والموافقين تماماً (٨٨%)،وهي نسبة عالية مما يؤكد دور الحوكمة الفاعل في زيادة فاعلية إدارة الشركة العامة ومن ثم رفع الإنتاجية والارتقاء بالنوعية وزيادة العائد.

٥- وفيما يتعلق بحفظ الحوكمة لحقوق العاملين والأطراف المعنية في القطاع العام الاقتصادي وتوزيع المسؤوليات بما يحقق المصلحة العامة، فقد كانت الإجابات كما يظهرها المخطط التالي:



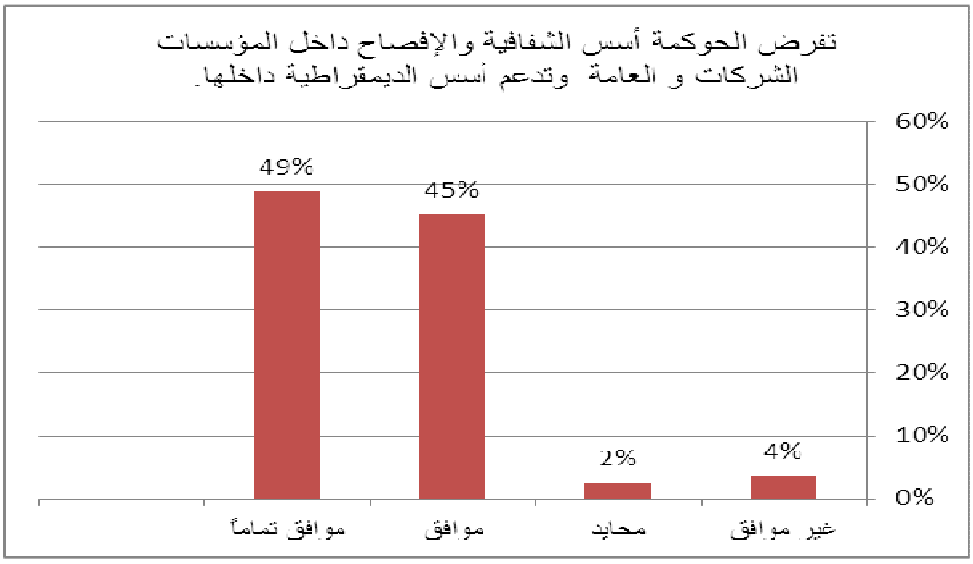
ويبين المخطط أن نسبة الموافقين تماماً تبلغ (٤٤%) من أفراد العينة ،ونسبة الموافقين تبلغ (٤٤%)،في حين بلغت نسبة المحايدين (١١%)، ولم تتجاوزنسبة غير الموافقين (١%)،لذلك يمكننا القول أن الحوكمة تحفظ حقوق العاملين والأطراف الأخرى ذات المصالح.

٦- أما بخصوص دور الحوكمة في الحد من تدخل الجهات الوصائية والتخطيطية في إدارة شؤون الشركة فقد ظهرت النسب كما في المخطط التالي:

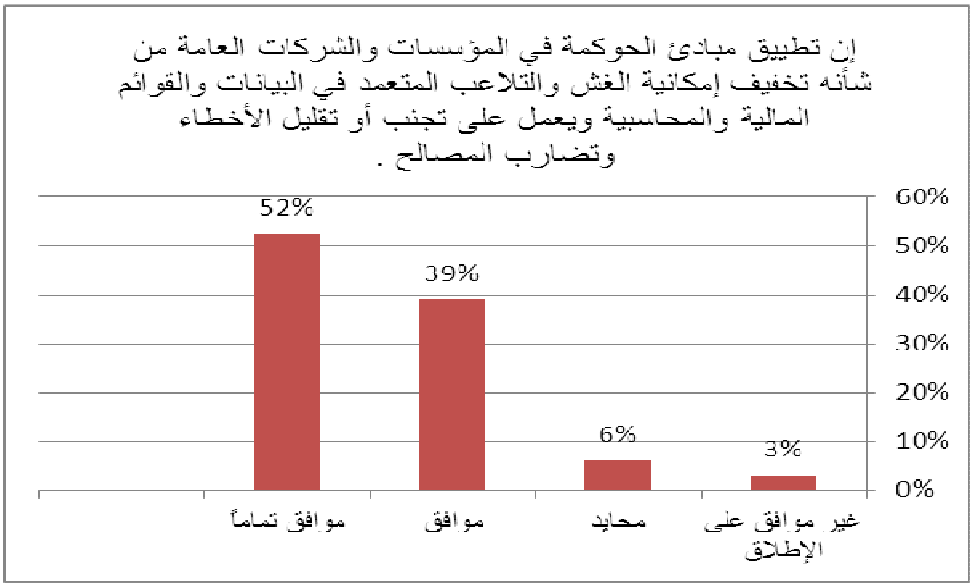


حيث كانت النسبة الأكبر من أفراد العينة (٩٢%) من الموافقين والموافقين تماماً ،وبموجب هذه النسبة فإن للحوكمة دور أساسي في عدم تدخل الجهات التخطيطية والوصائية إلا لأسباب واقعية تدعو إليها حاجة المنشأة.

٧- وكذلك ظهرت موافقة (٩٤%) من أفراد العينة بخصوص أهمية الحوكمة في فرض أسس الشفافية والإفصاح داخل المؤسسات الشركات والعامة ودعم أسس الديمقراطية داخلها،ويبين المخطط التالي ذلك بوضوح:



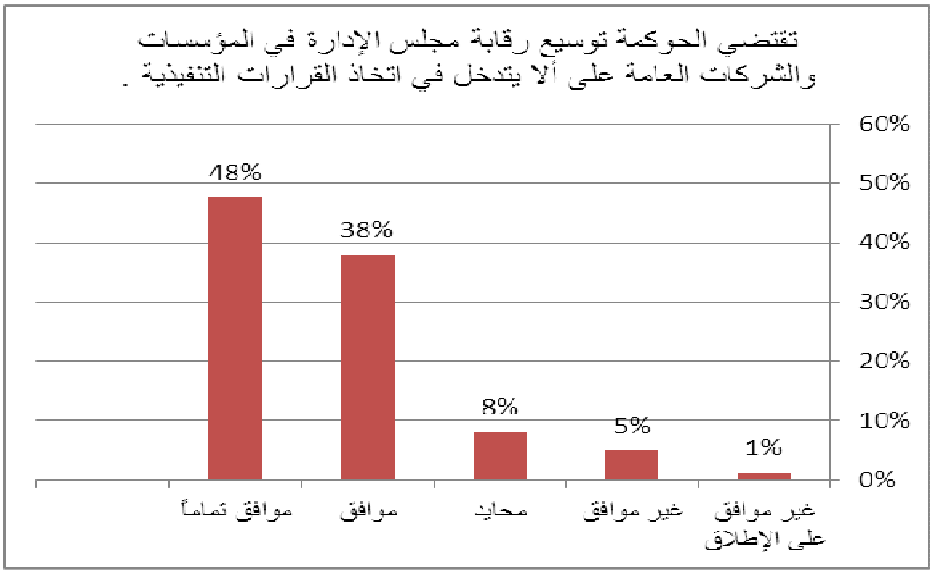
٨- وفيما يتعلق بدور الحوكمة في الحد من إمكانية الغش والتلاعب المتعمد في البيانات والقوائم المالية والمحاسبية ،فقد ظهرت النسب كما في المخطط التالي:



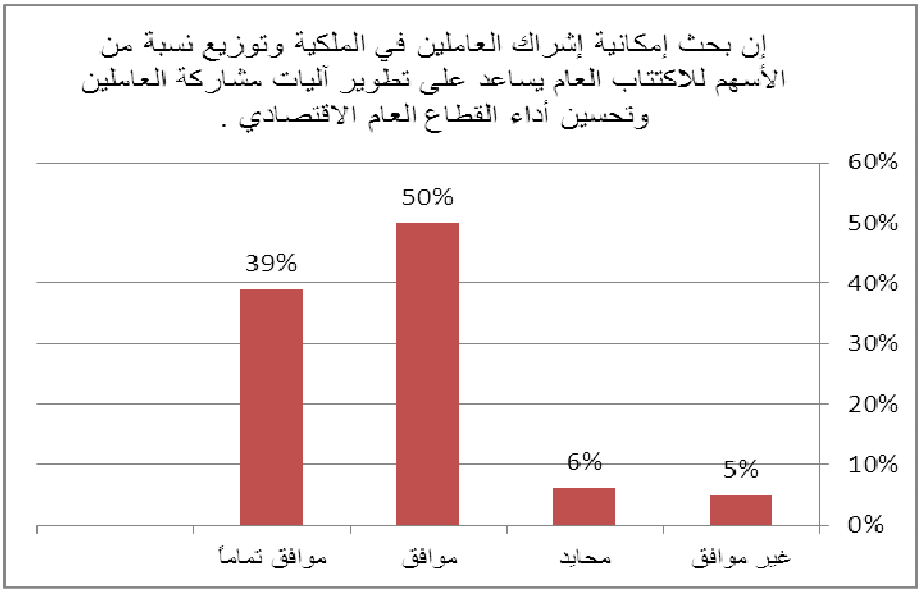
حيث نلاحظ أن نسبة الموافقين تماماً بلغت(٥٢%)، وبلغت نسبة الموافقين (٣٩%) ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على الإطلاق (٣%) فقط ،ونسبة المحايدين (٦%).

وعليه فإن تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات والشركات العامة من شأنه تخفيف إمكانية الغش والتلاعب المتعمد في البيانات والقوائم المالية والمحاسبية ويعمل على تجنب أو تقليل الأخطاء وتضارب المصالح .

٩- أما فيما يخص توسيع صلاحيات ورقابة مجلس الإدارة في المؤسسات والشركات العامة على ألا يتم التدخل في القرارات التنفيذية ، فقد برزت موافقة (٨٦%) من أفراد العينة ، في حين بلغت نسبة غير الموافقين (٦%) فقط ، بينما لا تتجاوز نسبة المحايدين(٨%),وتظهر النسب السابقة بوضوح كما في المخطط التالي:



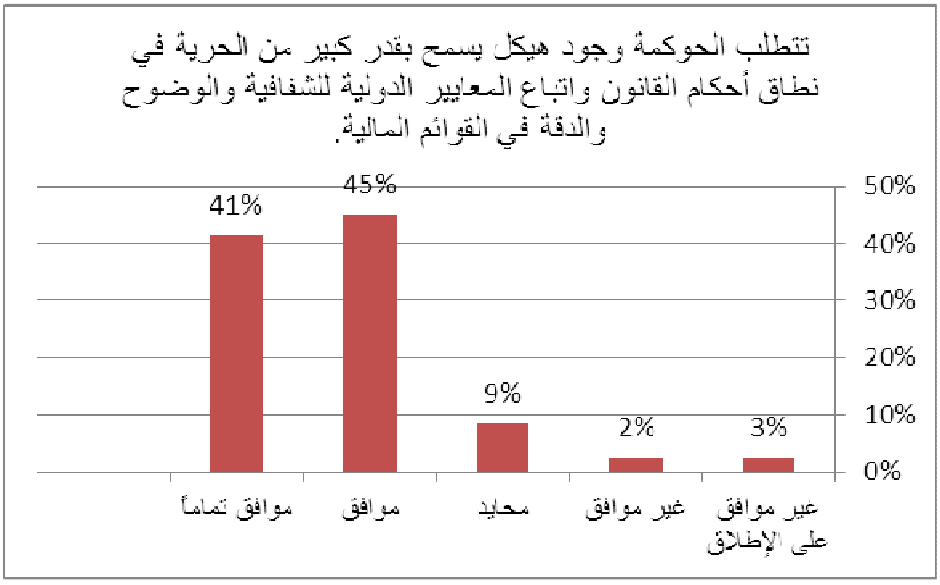
١٠- ومن ناحية إشراك العاملين في الملكية وتوزيع نسبة من الأسهم للاكتتاب العام بهدف تطوير آليات مشاركة العاملين وتحسين أداء القطاع العام الاقتصادي فقد ظهرت النسب كما يبينها المخطط التالي:



ونلاحظ من المخطط السابق أن نسبة الموافقين تماماً بلغت (٣٩%) من أفراد العينة ،وبلغت نسبة الموافقين(٥٠%)،في حين بلغت نسبة المحايدين(٦%)فقط ،ولم تتجاوز نسبة الغير موافقين (٥%)،مما يؤكد أهمية مشاركة العاملين في الملكية والقرار .

١١- أما بخصوص وجود هيكل يسمح بقدر كبير من الحرية في نطاق أحكام القانون واتباع المعايير الدولية للشفافية والوضوح في القوائم المالية ، فقد لا حظنا أن نسبة الموافقة بلغت (٨٦%)من أفراد

العينة، في حين كانت نسبة الرفض فقط (٥%)،وكذلك نسبة الحياد لم تتجاوز (٩%) من إجمالي الإجابات التي تم الحصول عليها ، و يمكن إظهار ذلك بوضوح في المخطط التالي:



ويبين الجدول (١٢) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات عينة الدراسة على أسئلة الفرضية الثانية:

جدول رقم (١٢)

جدول المتوسطات والانحرافات المعيارية لإجابات عينة الدراسة حول الفرضية الثانية

	السؤال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	تساعد الحوكمة مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي على ضبط العمليات والأنشطة وبالتالي رفع مستوى الأداء العام وحسن استخدام الموارد المتاحة.	4.24	0.746
2	تعطي الحوكمة الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية في مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي السلطة، والنزاهة والموارد للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة وموضوعية.	4.33	0.686
3	تقوض الحوكمة الفساد وانتشار الرشوة والبيروقراطية حيث تدفع إلى المزيد من المشاركة والرقابة من جانب مجلس الإدارة والأطراف الأخرى ذات المصالح.	4.22	0.802

4	تعتبر الحوكمة وسيلة لتحسين إدارة الشركة العامة وزيادة فاعليتها بما يحقق رفع الإنتاجية والارتقاء بالنوعية وزيادة العائد .	4.32	0.815
5	تحفظ الحوكمة حقوق العاملين وجميع الأطراف المعنية في القطاع العام الاقتصادي وتساعد في توزيع المسؤوليات بما يحقق المصلحة العامة.	4.30	0.715
6	تتطلب الحوكمة ألا تتدخل الجهات الوصائية والتخطيطية في إدارة شؤون الشركة إلا لأسباب واقعية تدعو إليها حاجة المنشأة.	4.29	0.657
7	تفرض الحوكمة أسس الشفافية والإفصاح داخل المؤسسات والشركات العامة وتدعم أسس الديمقراطية داخلها.	4.39	0.716
8	إن تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات والشركات العامة من شأنه تخفيف إمكانية الغش والتلاعب المتعمد في البيانات والقوائم المالية والمحاسبية ويعمل على تجنب أو تقليل الأخطاء وتضارب المصالح .	4.39	0.813
9	تقتضي الحوكمة توسيع رقابة مجلس الإدارة في المؤسسات والشركات العامة على ألا يتدخل في اتخاذ القرارات التنفيذية .	4.26	0.900
10	إن بحث إمكانية إشراك العاملين في الملكية وتوزيع نسبة من الأسهم للاكتتاب العام يساعد الحوكمة على تطوير آليات مشاركة العاملين وتحسين أداء القطاع العام الاقتصادي .	4.23	0.775
11	تتطلب الحوكمة وجود هيكل يسمح بقدر كبير من الحرية في نطاق أحكام القانون واتباع المعايير الدولية للشفافية والوضوح والدقة في القوائم المالية	4.21	0.885
	المتوسط العام	**٤.٢٩**	

ويتبين لنا من الجدول رقم (١٢) أن المتوسط العام لإجابات أفراد العينة أكبر من المتوسط المعياري الافتراضي (٣.٤)،مما يدل على وجود درجة تأييد عالية حول غرس مبادئ الحوكمة المناسبة في القطاع

العام الاقتصادي في سورية ودوره في دعم أسس الإفصاح والشفافية داخل شركاته ومؤسساته وإدارتها بالشفافية والكفاءة المناسبتين .

٣.٢ تحليل نتائج الدراسة المتعلقة بالفرضية الثالثة والتي تنص :"إن فاعلية إدارة الرقابة الداخلية في القطاع العام الاقتصادي في سورية تلعب دوراً كبيراً في حوكمة هذا القطاع".
وسنقوم فيما يلي بعرض البيانات التي تم التوصل إليها من خلال الجدول التالي:

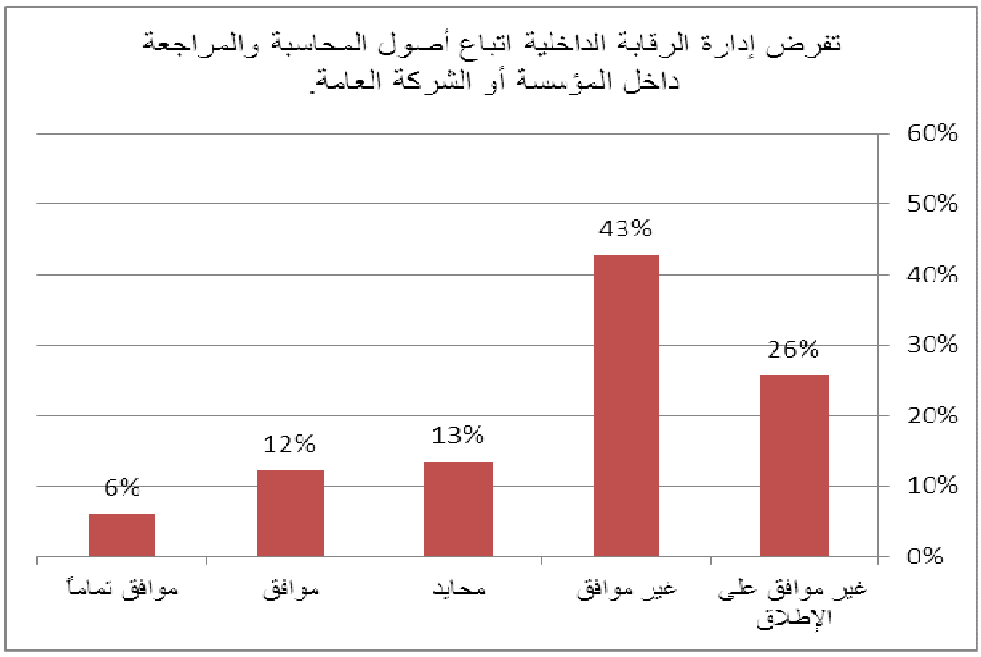
جدول رقم (١٣)
جدول التكرارات وإجابات عينة الدراسة حول الفرضية الثالثة

الرقم	السؤال	غير موافق على الإطلاق		غير موافق		محايد		موافق		موافق تماماً	
		العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
1	تفرض إدارة الرقابة الداخلية اتباع أصول المحاسبة والمراجعة داخل المؤسسة أو الشركة العامة.	21	26	35	43	11	13	10	12	5	6
2	تضمن إدارة الرقابة الداخلية نزاهة حسابات المؤسسة أو الشركة العامة ونظم إعداد قوائمها المالية وكفاءة تطبيق البرامج فيها.	20	24	41	50	12	15	8	10	1	1
3	تعمل إدارة الرقابة الداخلية على منع الغش والتلاعب المتعمد في البيانات والقوائم المالية والمحاسبية والإبلاغ عنها للسلطات المعنية.	25	31	34	42	10	12	11	13	2	2
4	تضمن إدارة الرقابة الداخلية وضع الأنظمة الكفيلة بتجنب أو تقليل الأخطاء وتضارب المصالح داخل مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي ومساءلة المقصرين والمسؤولين عنها.	25	31	38	46	13	16	4	5	2	2
5	تقوم إدارة الرقابة الداخلية بالتأكد من فاعلية أداء إدارة الشركة العامة ومساعدتها في حل المشكلات الإدارية التي تواجهها.	33	40	38	46	6	8	5	6	0	0

6	تساعد إدارة الرقابة الداخلية الإدارة في تجاوز الروتين والبيروقراطية ومقاومة تفشي الفساد في القطاع العام الاقتصادي في سورية.	30	37	37	45	12	15	3	3	0	0
7	تعمل إدارة الرقابة الداخلية على تثبيت أسس الشفافية والإفصاح داخل المؤسسات والشركات العامة ودعم الديمقراطية.	28	34	29	35	12	15	12	15	1	1
8	تفرض إدارة الرقابة الداخلية تنفيذ السياسات الموضوعة واحترام الأنظمة واللوائح والقوانين .	20	24	41	50	13	16	6	8	2	2
9	تساعد إدارة الرقابة الداخلية مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية لإنجاز المهام المطلوبة منهم ضمن الفترة المحددة.	22	27	37	45	10	12	10	12	4	3
10	تقوم إدارة الرقابة الداخلية بمتابعة وتقييم وتحليل المخاطر في الشركة.	25	30	33	40	8	10	12	15	5	4
11	تسهم إدارة الرقابة الداخلية في مراقبة عملية إنجاز الأهداف ومقارنة المحقق مع المخطط وضمان سير الأنشطة بما يحقق جودة الأداء العام في المؤسسات والشركات العامة.	30	37	33	40	12	15	7	8	0	0
12	تعمل إدارة الرقابة الداخلية على حماية أصول المؤسسة أو الشركة العامة من سوء الاستخدام والتصرفات غير القانونية.	26	32	32	39	13	16	11	13	0	0
13	تساعد إدارة الرقابة الداخلية في التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للشركة أو المؤسسة العامة وزيادة الفاعلية والكفاءة وبالتالي التأكد من حسن توجيه الموارد إلى الاستخدام الأمثل.	30	37	37	45	8	10	6	7	1	1

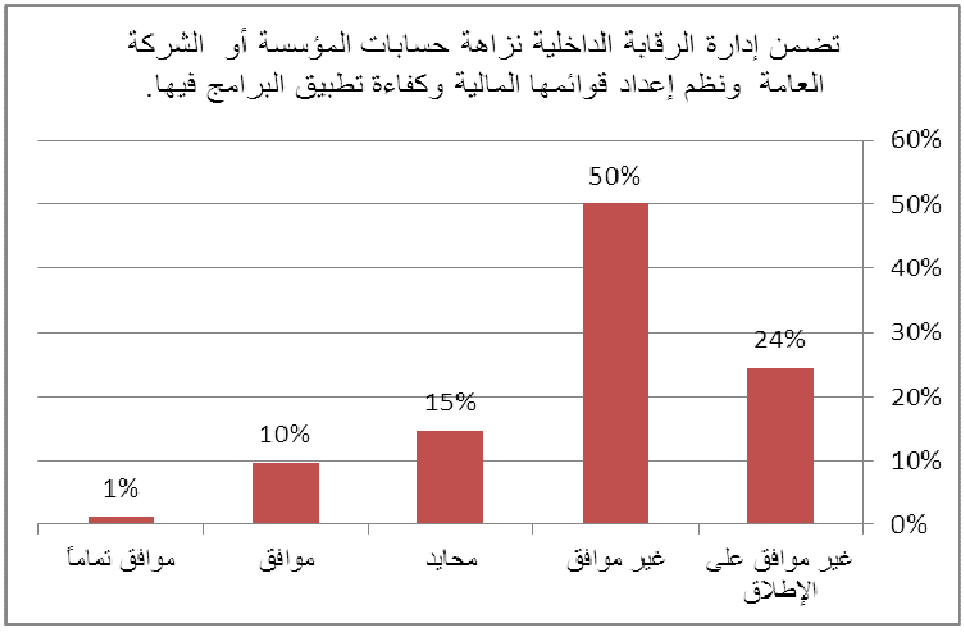
يتضح من الجدول (١٣) ما يلي:

١- فيما يتعلق بدور إدارة الرقابة الداخلية في اتباع أصول المحاسبة والمراجعة داخل المؤسسة أو الشركة العامة في سورية، ظهرت البيانات كما في المخطط التالي:

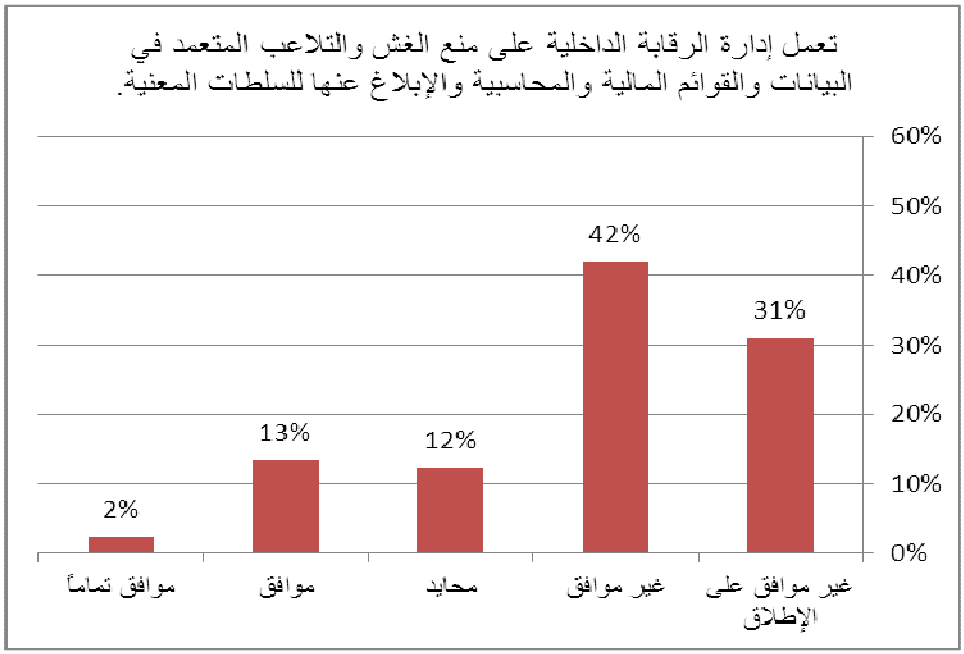


ونلاحظ من المخطط أعلاه أن نسبة الموافقين تماماً ضئيلة لا تتجاوز(٦%) وكذلك الأمر بالنسبة للموافقين والذين بلغت نسبتهم (١٢%)فقط، في حين أبدى(١٣%)من أفراد العينة حياديتهم ،وبلغت نسبة الغير موافقين والغير موافقين تماماً (٦٩%)وهي نسبة عالية تظهر عدم الرضا عن دور إدارة الرقابة الداخلية في القطاع العام الاقتصادي وعدم قدرتها على فرض اتباع أصول المحاسبة والمراجعة داخل المؤسسات والشركات العامة.

٢- أما بخصوص قيام إدارة الرقابة الداخلية بضمان نزاهة الحسابات ونظم إعداد القوائم المالية في المؤسسات أو الشركات العامة التابعة للقطاع العام الاقتصادي في سورية، فقد لاحظنا أيضاً انخفاض نسبة الموافقين والموافقين تماماً (١١%)، في حين بلغت نسبة المحايدين (١٥%)، وبرزت عدم موافقة النسبة الأكبر من أفراد العينة (٧٥%)، وتظهر النسب السابقة بوضوح من خلال المخطط التالي:



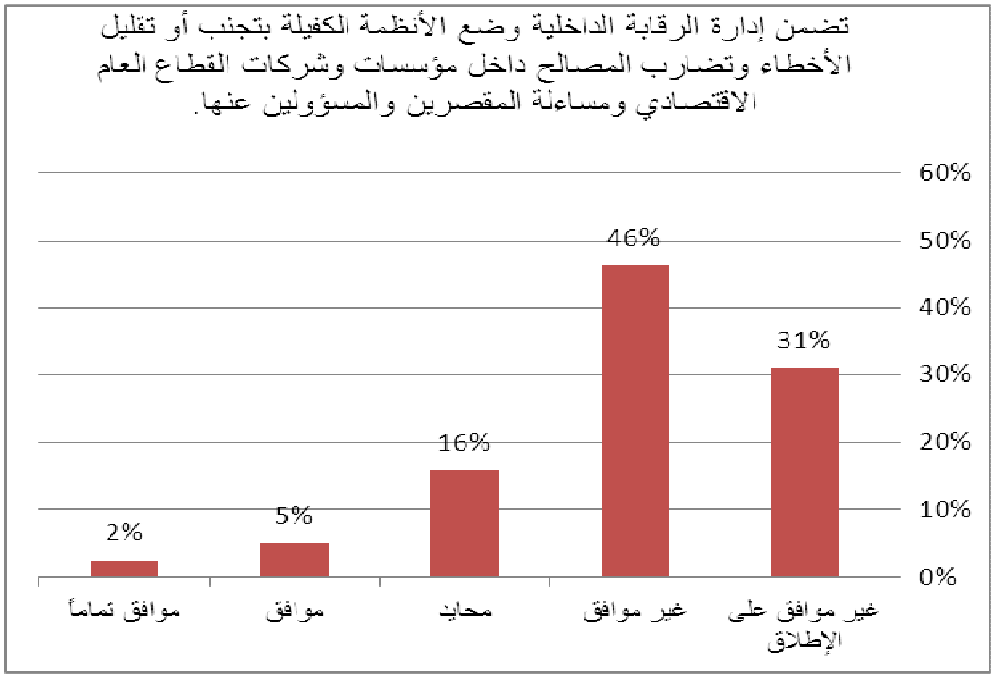
٣- ومن ناحية عمل إدارة الرقابة الداخلية على منع الغش والتلاعب المتعمد في البيانات والقوائم المالية والمحاسبية والإبلاغ عنها للسلطات المعنية، فقد كانت النسب كما يبينها المخطط التالي:



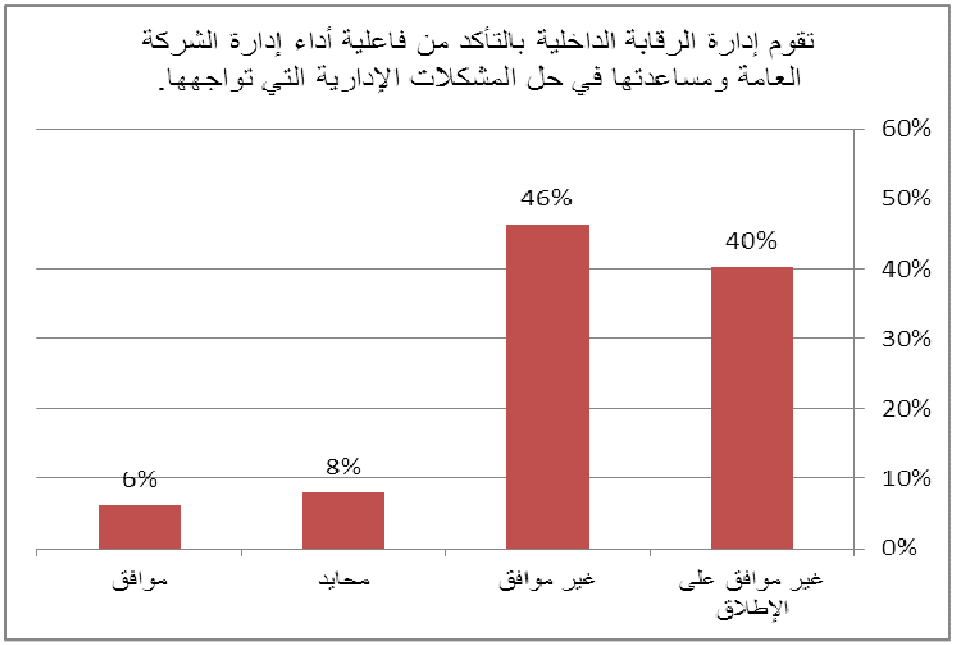
ويظهر من المخطط السابق أن (٣١%)من أفراد العينة غير موافقين على الإطلاق ، وكذلك بلغت نسبة غير الموافقين (٤٢%) ، في حين لم تتجاوز نسبة المحايدين (١٢%)،أما نسبة الموافقين

والموافقين تماماً فقد كانت فقط (١٥%) من إجمالي الإجابات التي تم الحصول عليها مما يؤكد ضعف إدارة الرقابة الداخلية وعدم قدرتها على منع الغش والتلاعب والإبلاغ عنه للسلطات المعنية.

٤- أما من حيث دور إدارة الرقابة الداخلية في وضع الأنظمة الكفيلة بتجنب أو تقليل الأخطاء وتضارب المصالح داخل مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي في سورية ومساءلة المقصرين والمسؤولين عنها، فقد بلغت نسبة الموافقة فقط (٧%) من إجمالي الإجابات التي تم الحصول عليها ، بينما كانت نسبة المحايدين من أفراد العينة (١٦%)، وتجاوزت نسبة غير الموافقين وغير الموافقين على الإطلاق(٧٧%) ، وهي نسبة عالية تبين انخفاض كفاءة إدارة الرقابة الداخلية في وضع الأنظمة القادرة على تقليل الأخطاء ومساءلة المقصرين، وتظهر النسب السابقة كما في المخطط التالي:

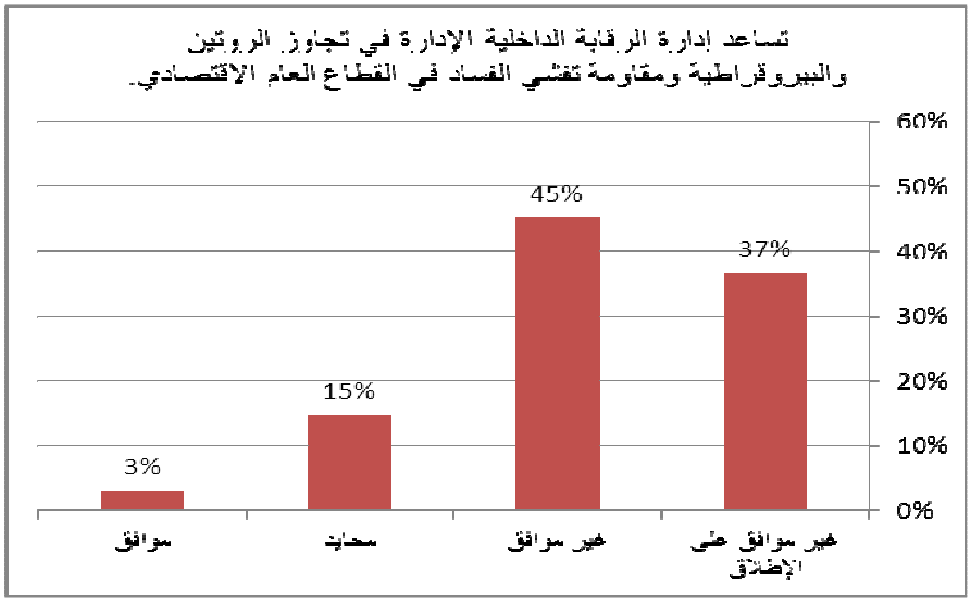


٥- أما فيما يخص قيام إدارة الرقابة الداخلية بالتأكد من فاعلية أداء إدارة الشركة العامة ومساعدتها في حل المشكلات الإدارية ، فقد كانت النسب كما يظهرها المخطط التالي:

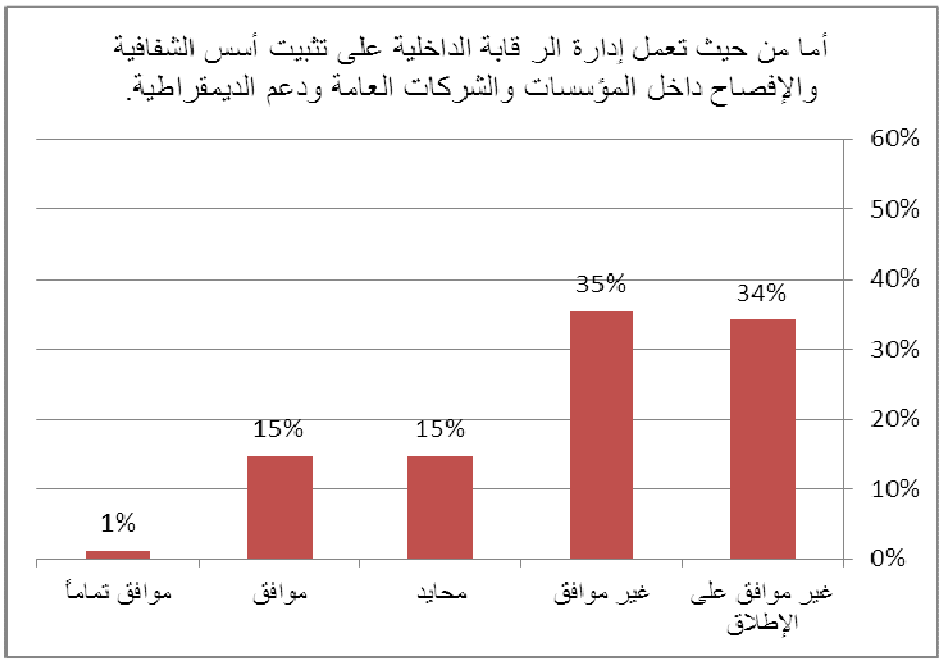


ونلاحظ من المخطط السابق أن (٨٦%) من أفراد العينة هم من غير الموافقين وغير الموافقين على الإطلاق، في حين لا تتجاوز نسبة المحايدين والموافقين معاً(١٤%) ،وهي نسبة منخفضة مقارنة بنسبة غير الموافقين ،مما يعني ضعف دور إدارة الرقابة الداخلية في التأكد من فاعلية الإدارة وحل المصاعب التي قد تنشأ في المؤسسات والشركات العامة في سورية.

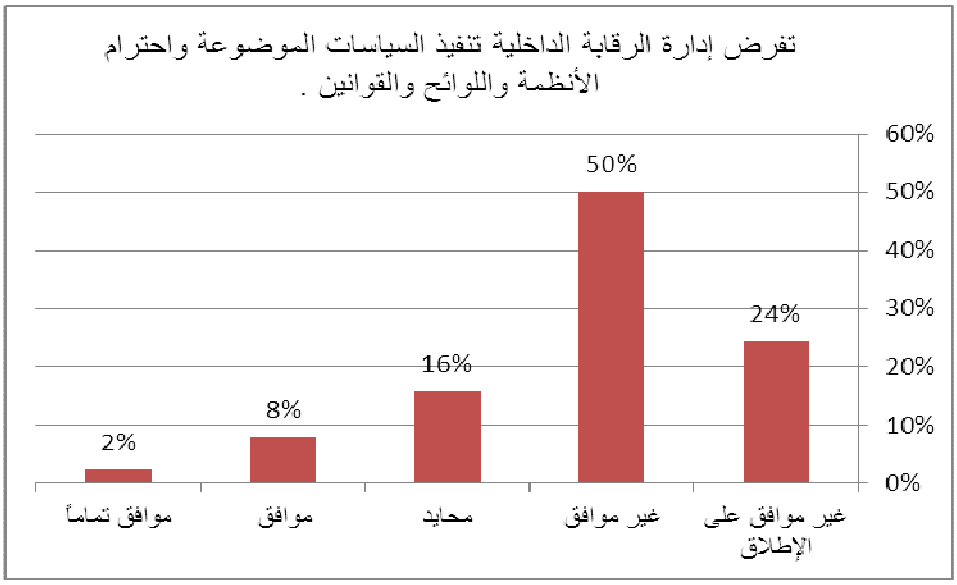
٦- وبخصوص دور إدارة الرقابة الداخلية في تجاوز الروتين والبيروقراطية ومقاومة تفشي الفساد في القطاع العام الاقتصادي في سورية,ظهرت عدم موافقة (٨٢%) من إجمالي أفراد العينة ،فيما كانت نسبة المحايدين (١٥%) ،ونسبة الموافقين(٣%)، ولم نجد موافقة تامة بين الإجابات التي تم الحصول عليها، مما ينفي قيام إدارة الرقابة الداخلية بأي دور مناهض للروتين والبيروقراطية ويبين المخطط التالي النسب السابقة:



٧- أما من حيث عمل إدارة الرقابة الداخلية على تثبيت أسس الشفافية والإفصاح داخل المؤسسات والشركات العامة ودعم الديمقراطية في القطاع العام الاقتصادي في سورية ،فقد لاحظنا أيضاً عدم موافقة إجمالي أفراد العينة ،حيث بلغت نسبة غير الموافقين على الإطلاق (٣٤%)، في حين بلغت نسبة غير الموافقين (٣٥%), أما نسبة المحايدين فقد بلغت (١٥%) فقط ، وكذلك نسبة الموافقين (١٥%)، أما نسبة الموافقين تماماً فلم تتجاوز (١%),ويُظهر المخطط التالي النسب المذكورة :

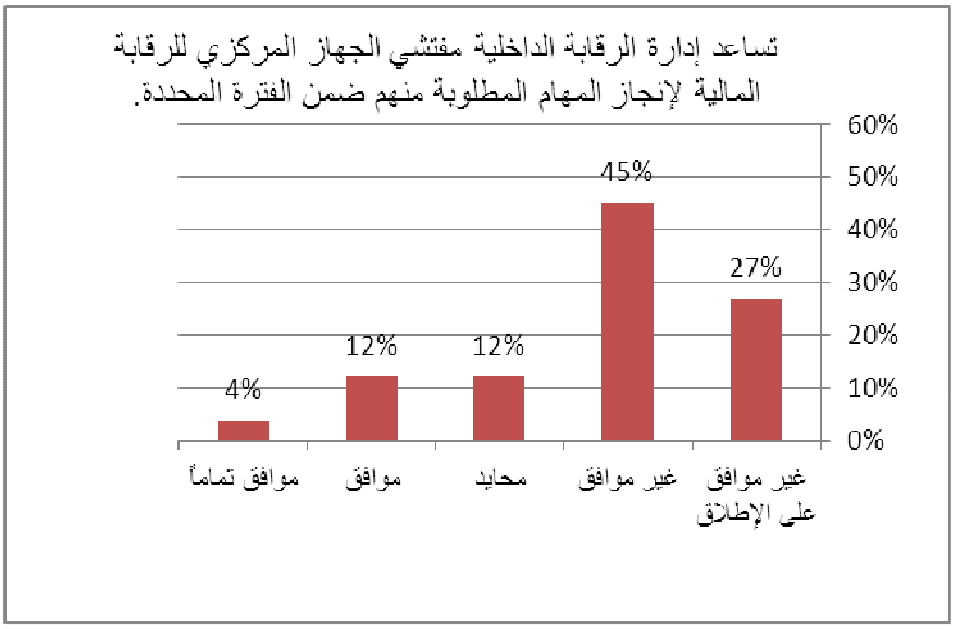


٨- وفيما يتعلق بقيام إدارة الرقابة الداخلية بفرض تنفيذ السياسات الموضوعة واحترام الأنظمة واللوائح والقوانين ،فقد كانت النسب كما في المخطط التالي:



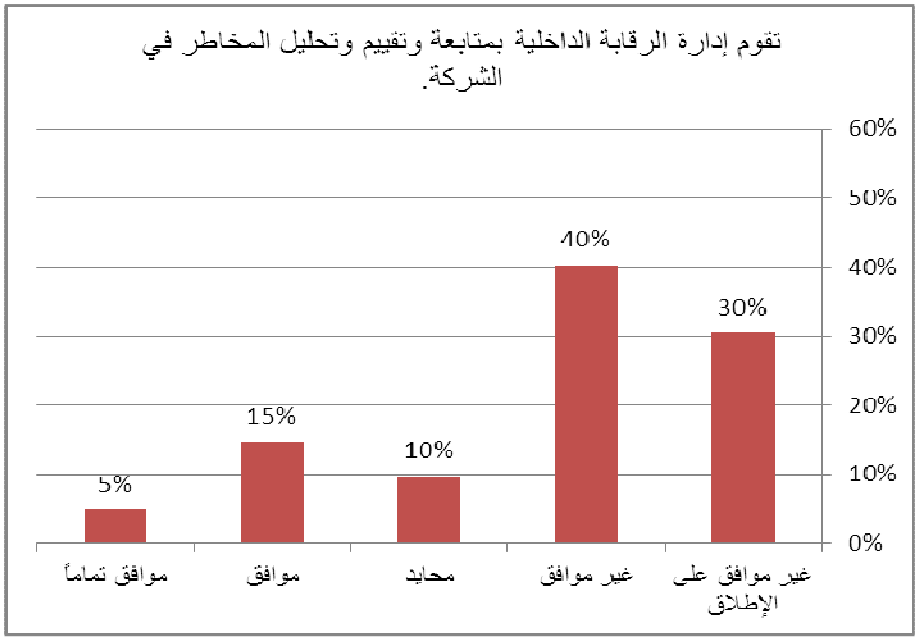
ويظهر من المخطط السابق أن (٢٤%)من أفراد العينة لا يوافقون على الإطلاق، بينما (٥٠%) منهم لا يوافقون ،وبلغت نسبة المحايدين(١٦%)،أما الموافقين والموافقين تماماً فقد بلغت نسبتهم(١٠%)فقط ، مما يؤكد قصور إدارة الرقابة الداخلية في فرض تنفيذ القوانين والأنظمة في المؤسسات والشركات العامة التابعة للقطاع العام الاقتصادي في سورية.

٩- وبخصوص دور إدارة الرقابة الداخلية في مساعدة مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في إنجاز المهام المطلوبة منهم ، فقد برزت أيضاً عدم موافقة (٧٢%)من أفراد العينة ،وظهرت النسب كما في المخطط التالي:



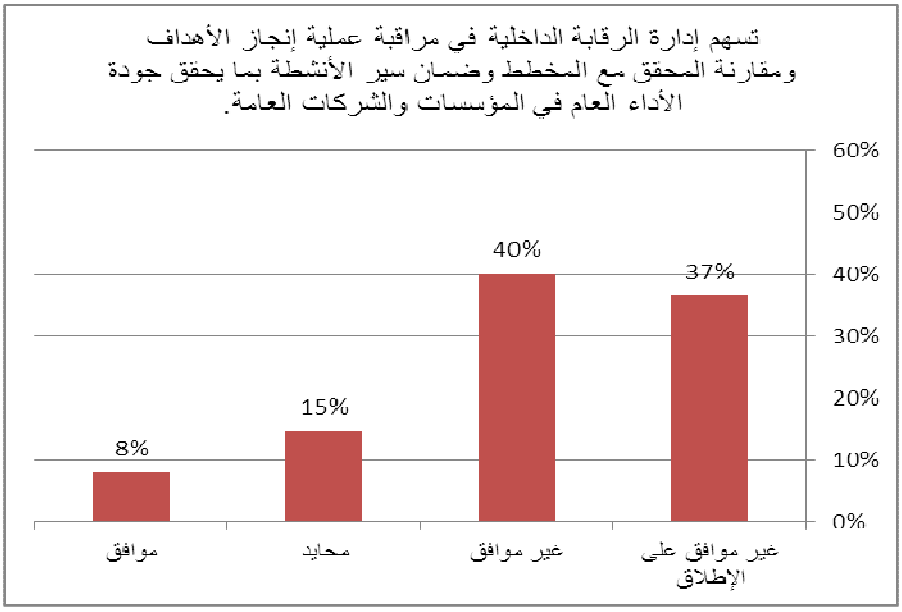
حيث نلاحظ أن نسبة الموافقين والموافقين تماماً لا تتجاوز (١٦%)من أفراد العينة ،فيما كانت نسبة المحايدين (١٢%)،في هذا دليل واضح على ضعف الدور الذي تمارسه إدارة الرقابة الداخلية في مساعدة مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية.

١٠- أما فيما يخص قيام إدارة الرقابة الداخلية بمتابعة وتقييم وتحليل المخاطر،فقد ظهر انخفاض كبير في عدد الموافقين والموافقين تماماً بحيث لم تتجاوز نسبتهم (٢٠%)فقط من إجمالي أفراد العينة، فيما بلغت نسبة غير الموافقين وغير الموافقين على الإطلاق (٧٠%)، في حين أن (١٠%)فقط كانوا محايدين، ويظهر ذلك جلياً في المخطط التالي :



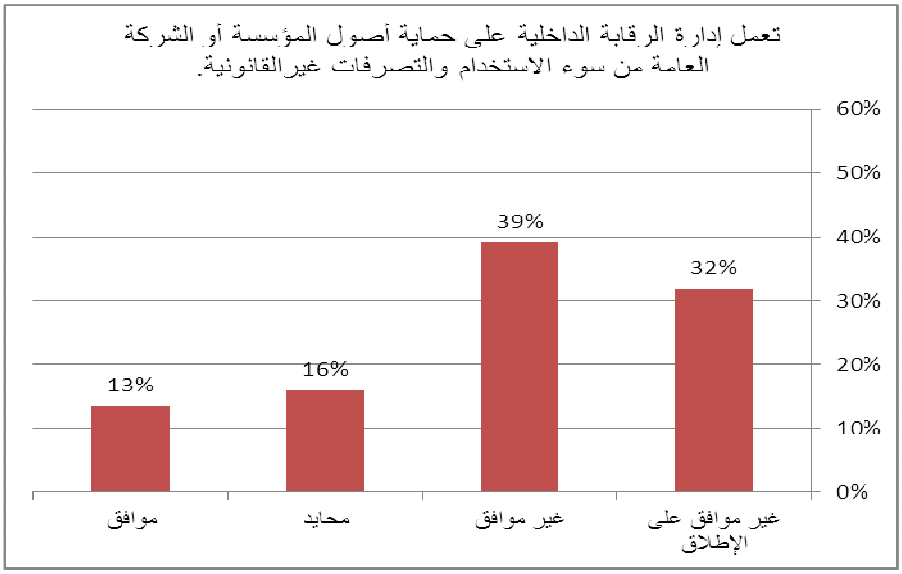
ويبدو هنا بوضوح قصور عمل إدارة الرقابة الداخلية في تقييم وإدارة المخاطر في الشركات والمؤسسات العامة في القطاع العام الاقتصادي في سورية.

١١-ومن ناحية مساهمة إدارة الرقابة الداخلية في رقابة إنجاز الأهداف وجودة الأداء العام ،ظهرت النسب كما في المخطط التالي:



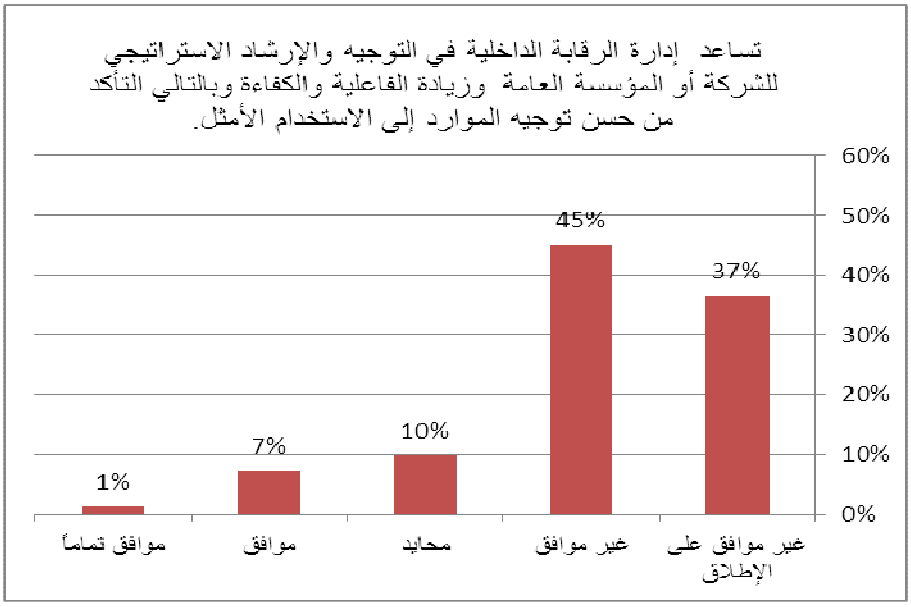
ونلاحظ هنا أن (٧٧%)من أفراد العينة هم من غير الموافقين وغير الموافقين على الإطلاق،وهي نسبة عالية مقارنة بنسبة الموافقين والموافقين تماماً والتي بلغت فقط (٢٣%)،أما نسبة المحايدين فقد كانت (١٥%)،مما يدل على عدم قدرة إدارة الرقابة الداخلية على مقارنة المخطط بالمحقق وضمان سير الأنشطة بما يضمن إنجاز الأهداف الموضوعة وجودة الأداء في القطاع العام الاقتصادي في سورية.

١٢-أما من حيث دور إدارة الرقابة الداخلية في حماية أصول المؤسسة أو الشركة العامة من سوء الاستخدام والتصرفات غير القانونية فقد ظهرت النسب كما يبينها المخطط التالي:



ويتبين لنا من النسب الموضحة في المخطط السابق أن نسبة الموافقين هي (٢٩%)من إجمالي أفراد العينة أما نسبة المحايدين فهي (١٦%),وبلغت نسبة غير الموافقين وغير الموافقين تماماً (٧١%),هي نسبة عالية تظهر انخفاض كفاءة إدارة الرقابة الداخلية في حماية الأصول والممتلكات العامة في القطاع العام الاقتصادي.

١٣- وتظهر نسب الإجابات المتعلقة بقيام إدارة الرقابة الداخلية في التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للشركة أو المؤسسة العامة من خلال المخطط التالي :



وتظهر النسب أن نسبة الموافقين والموافقين تماماً لا تتجاوز (٨%)من أفراد العينة في حين بلغت نسبة غير الموافقين وغير الموافقين على الإطلاق(٨٢%) ,أما المحايدين فلم تتجاوز نسبتهم (١٠%),وعليه يمكن القول أن دور إدارة الرقابة الداخلية في المؤسسات والشركات العامة التابعة للقطاع العام الاقتصادي في سورية لا يزال قاصراً في التوجيه والإرشاد الاستراتيجي وزيادة الفاعلية والكفاءة وبالتالي التأكد من حسن توجيه الموارد إلى الاستخدام الأمثل.

ويبين الجدول التالي المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات عينة الدراسة على أسئلة الفرضية الثالثة:

جدول رقم (١٤)

جدول المتوسطات والانحرافات المعيارية لإجابات عينة الدراسة حول الفرضية الثالثة

	السؤال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١	تفرض إدارة الرقابة الداخلية اتباع أصول المحاسبة والمراجعة داخل المؤسسة أو الشركة العامة.	2.30	1.162
٢	تضمن إدارة الرقابة الداخلية نزاهة حسابات المؤسسة أو الشركة العامة ونظم إعداد قوائمها المالية وكفاءة تطبيق البرامج فيها.	2.13	0.940
٣	تعمل إدارة الرقابة الداخلية على منع الغش والتلاعب المتعمد في البيانات والقوائم المالية والمحاسبية والإبلاغ عنها للسلطات المعنية.	2.16	1.083

٤	تضمن إدارة الرقابة الداخلية وضع الأنظمة الكفيلة بتجنب أو تقليل الأخطاء وتضارب المصالح داخل مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي في سورية ومساءلة المقصرين والمسؤولين عنها.	2.02	0.942
٥	تقوم إدارة الرقابة الداخلية بالتأكد من فاعلية أداء إدارة الشركة العامة ومساعدتها في حل المشكلات الإدارية التي تواجهها.	1.79	0.828
٦	تساعد إدارة الرقابة الداخلية الإدارة في تجاوز الروتين والبيروقراطية ومقاومة تفشي الفساد في القطاع العام الاقتصادي.	1.85	0.803
٧	تعمل إدارة الرقابة الداخلية على تثبيت أسس الشفافية والإفصاح داخل المؤسسات والشركات العامة ودعم الديمقراطية.	2.13	1.086
٨	تفرض إدارة الرقابة الداخلية تنفيذ السياسات الموضوعة واحترام الأنظمة واللوائح والقوانين .	2.13	0.953
٩	تساعد إدارة الرقابة الداخلية مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية لإنجاز المهام المطلوبة منهم ضمن الفترة المحددة.	2.21	1.086
١٠	تقوم إدارة الرقابة الداخلية بمتابعة وتقييم وتحليل المخاطر في الشركة.	2.23	1.179
١١	تسهم إدارة الرقابة الداخلية في مراقبة عملية إنجاز الأهداف ومقارنة المحقق مع المخطط وضمان سير الأنشطة بما يحقق جودة الأداء العام في المؤسسات والشركات العامة.	1.95	0.928
١٢	تعمل إدارة الرقابة الداخلية على حماية أصول المؤسسة أو الشركة العامة من سوء الاستخدام والتصرفات غير القانونية.	2.11	1.006
١٣	تساعد إدارة الرقابة الداخلية في التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للشركة أو المؤسسة العامة وزيادة الفاعلية والكفاءة وبالتالي التأكد من حسن توجيه الموارد إلى الاستخدام الأمثل.	1.91	0.932
	المتوسط العام	**٢.٠٧**	

ويتبين لنا من الجدول رقم (١٤) أن المتوسط العام لإجابات أفراد العينة أصغر من المتوسط المعياري الافتراضي (٣.٤)،مما يدل على عدم فاعلية إدارة الرقابة الداخلية في القطاع العام الاقتصادي في سورية وقصور الدور الذي يمكن بوضعها الحالي أن تلعبه في حوكمة هذا القطاع .

ثالثاً: اختبار فرضيات الدراسة:

بعد تحليل نتائج الدراسة،سنقوم باختبار فرضيات الدراسة على النحو التالي:

١.٣ اختبار الفرضية الأولى:

وتنص هذه الفرضية "إن واقع القطاع العام الاقتصادي في سورية يفرض الحاجة إلى حوكمة في مؤسساته وشركاته بهدف إصلاحها والنهوض بأعبائها".
وقد لاحظنا من الجدول رقم (١٠)أن متوسط إجابات أفراد العينة حول واقع القطاع العام الاقتصادي في سورية وضرورة حوكمته وإصلاحه هو (٤.٣) ،أي أنه أكبر من المتوسط المعياري الافتراضي (٣.٤)، وبذلك نقبل الفرضية ونؤكد على أن واقع القطاع العام الاقتصادي في سورية هو الذي يفرض الحاجة إلى إصلاحه وحوكمة مؤسساته وشركاته العامة.

٢.٣ اختبار الفرضية الثانية:

وتنص هذه الفرضية "إن غرس مبادئ الحوكمة المناسبة في القطاع العام الاقتصادي في سورية يسهم في دعم أسس الإفصاح والشفافية داخل شركاته ومؤسساته وإدارتها بالشفافية والكفاءة المناسبتين ".

وقد لاحظنا من الجدول رقم (١٢)أن المتوسط العام لإجابات أفراد العينة والذي بلغ (٤.٢٩) أكبر من المتوسط المعياري الافتراضي (٣.٤)،مما يدل على قبول الفرضية وتأكيد أهمية غرس مبادئ الحوكمة المناسبة في القطاع العام الاقتصادي في سورية ودورها في دعم أسس الإفصاح والشفافية داخل شركاته ومؤسساته وإدارتها بالشفافية والكفاءة المناسبتين .

٣.٣ اختبار الفرضية الثالثة:

وتنص هذه الفرضية "إن فاعلية إدارة الرقابة الداخلية في القطاع العام الاقتصادي في سورية تلعب دوراً كبيراً في حوكمة هذا القطاع".

وقد لاحظنا من الجدول رقم (١٤)أن المتوسط العام لإجابات أفراد العينة هو (٢.٠٧) ،أي أنه أصغر من المتوسط المعياري الافتراضي (٣.٤)،مما يدل على رفض الفرضية وعدم فاعلية إدارة الرقابة الداخلية في القطاع العام الاقتصادي في سورية وضعف الدور الذي يمكن أن تلعبه في حوكمة مؤسساته وشركاته بوضعها الحالي.

رابعاً:نتائج الدراسة:

بعد العرض والتحليل تم التوصل للنتائج التالية:

١- إن الواقع الذي يعيشه القطاع العام الاقتصادي في سورية اليوم ،يفرض الحاجة إلى حوكمة هذا القطاع وإصلاح مؤسساته وشركاته ،وقد تجسد ذلك بوضوح من خلال ما يلي:

- سوء إدارة المؤسسات والشركات العامة التابعة للقطاع العام الاقتصادي وانتشار البيروقراطية والفساد فيها بشكل كبير.
- تدني مستوى الإفصاح والشفافية في المنشآت التابعة للقطاع العام الاقتصادي وعدم نشر القوائم والتقارير المالية للاطلاع عليها من قبل الأطراف المعنية.
- انخفاض الكفاءات التنظيمية والتخطيطية داخل المؤسسات والشركات العامة وتدخل الجهات الوصائية في إدارة وتسوية شؤون القطاع العام الاقتصادي بشكل كبير.
- إمكانية الجمع بين عدة وظائف حيوية في مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي، وتداخل الاختصاصات والسلطات بين مختلف الأطراف ،وتضارب المصالح .
- الافتقار إلى وجود نظام اقتصادي ديمقراطي يدعم مقومات التنظيم والعدالة، ويعزز متطلبات الإفصاح والشفافية والثقة .

٢- هناك إجماع على ضرورة إصلاح القطاع العام الاقتصادي وتوسيع صلاحيات مجالس إدارة مؤسساته وشركاته ،نظراً للدور الذي يلعبه في التوازن الاقتصادي في القطر والمساهمة في الناتج المحلي الإجمالي.

٣- إن غرس مبادئ الحوكمة المناسبة في القطاع العام الاقتصادي في سورية يسهم في دعم أسس الإفصاح والشفافية داخل شركاته ومؤسساته وإدارتها بالشفافية والكفاءة المناسبتين، ويتم ذلك من خلال:

- قيام الحوكمة بضبط العمليات والأنشطة وبالتالي رفع مستوى الأداء العام وحسن استخدام الموارد المتاحة.
- إعطاء الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية في مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي السلطة، والنزاهة والموارد للقيام بواجباتها واتخاذ قراراتها بمعزل عن تدخل الجهات الوصائية الأخرى.
- تقويض الفساد ومحاربة البيروقراطية من خلال تفعيل المشاركة والرقابة من جانب مجلس الإدارة والأطراف الأخرى ذات المصالح.
- حفظ حقوق العاملين وجميع الأطراف المعنية في القطاع العام الاقتصادي وتوزيع المسؤوليات بما يحقق المصلحة العامة.

- التأكيد على ضرورة الإفصاح والشفافية بهدف تخفيف إمكانية الغش والتلاعب المتعمد في البيانات والقوائم المالية والمحاسبية و تجنب أو تقليل الأخطاء وتضارب المصالح .
- وجود هيكل يسمح بقدر كبير من الحرية في نطاق أحكام القانون واتباع المعايير الدولية للشفافية والوضوح والدقة في القوائم المالية.
- بحث إمكانية إشراك العاملين بالملكية وباتخاذ القرار داخل المؤسسات والشركات العامة في القطاع العام الاقتصادي بما يساعد على تحسين الأداء العام فيه.

٤- ضعف فعالية إدارة الرقابة الداخلية في المؤسسات والشركات العامة التابعة للقطاع العام الاقتصادي،وقصور الدور الذي يمكن أن تلعبه في حوكمة هذا القطاع ، وينعكس ذلك من خلال:

- عدم قدرة إدارة الرقابة الداخلية على فرض اتباع أصول المحاسبة وضمان نزاهة إعداد القوائم والتقارير المالية.
- قصور الدور الذي تلعبه إدارة الرقابة الداخلية في منع الغش والتقليل الأخطاء والإبلاغ عن المقصرين والفاسدين للسلطات المعنية.
- ضعف السلطات التي تتمتع بها إدارة الرقابة الداخلية والتي تمكنها من تقويم عمل الإدارة واحترام تطبيق القوانين واللوائح داخل المؤسسات والشركات العامة في القطاع العام الاقتصادي.
- انخفاض كفاءة العاملين في إدارة الرقابة الداخلية في القطاع العام الاقتصادي في سورية وعدم تمكنهم من تثبيت أسس الإفصاح والشفافية وتقويم المخاطر ومقارنة المحقق مع المخطط.
- ضعف القدرات التي تتمتع بها إدارة الرقابة الداخلية من أجل حماية الأصول من سوء الاستخدام ،وتوجيه المؤسسات والشركات العامة توجيهاً استراتيجيا يساعد على تحقيق الأهداف الموضوعة.

خامساً:التوصيات:

بناءً على الدراسة والنتائج التي تم التوصل إليها ، توصي الباحثة بما يلي:

١. ضرورة تبني مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي في سورية لمبادئ الحوكمة والعمل على تطبيقها بما يلائم الظروف المحلية بهدف خلق بيئة سليمة تعود بالمنفعة على الاقتصاد السوري ككل وتساهم في صياغة أساليب تنظيمية قادرة على مقابلة المتطلبات الدولية وقواعد الإفصاح والشفافية داخل هذه المنشآت.

٢. ضرورة نشر الوعي بمفهوم حوكمة الشركات داخل المؤسسات والشركات العامة في القطاع العام الاقتصادي في سورية لشرح الجوانب التطبيقية لهذا المفهوم ، وإقامة المزيد من الندوات العلمية وورشات العمل لتنمية ثقافة الإدارة الرشيدة لاسيما في ظل عملية الإصلاح الاقتصادي التي تشهدها سورية اليوم في جميع المجالات.

٣. ضرورة وضع دليل موحد لحوكمة مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي في سورية يحاكي التجارب العالمية والعربية ويتوافق مع المتطلبات المحلية من أجل النهوض بأعباء هذه المنشآت وتمكينها من حكم نفسها بنفسها.

٤. ضرورة العمل على تحديث القوانين والمراسيم الناظمة لشؤون القطاع العام الاقتصادي في سورية وتضمينها إلزامية العمل بمبادئ الحوكمة بهدف إعادة هيكلة هذه المؤسسات والشركات وتعزيز دورها للعمل بكفاءة وفعالية توازي عمل القطاع الخاص وتمكنها من دخول الأسواق العربية والعالمية.

٥. ضرورة العمل على تفعيل دور إدارة الرقابة الداخلية في المؤسسات والشركات العامة التابعة للقطاع العام الاقتصادي في سورية من خلال توفير التدريب المستمر ووضع البرامج اللازمة لإعادة تأهيل العاملين فيها وتمكينهم من القيام بأدوارهم بكفاءة وفعالية تساعد على منع الانحراف والتضليل و محاربة الفساد و البيروقراطية.

٦. ضرورة العمل على إعادة النظر في الوضع التنظيمي لإدارة الرقابة الداخلية ووضع توصيف واضح للمسؤوليات والسلطات التي يتمتع بها أفرادها ولطبيعة العلاقة التي تربطهم بكل من مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية والأجهزة الرقابية الحكومية .

قائمة المراجع العربية:

أ- الكتب العلمية:

١. بن داوود.ابراهيم،"الرقابة المالية على المنفقات العامة "دار الكتاب الحديث،الجزائر ،٢٠١٠،الخضيري. محسن احمد ، "حوكمة الشركات " مجموعة النيل العربية، القاهرة ، ٢٠٠٥.

٢. بن عيشي. بشير، دبلة. فاتح ،"حوكمة الشركات وأثرها على مستوى أداء الأسواق" ، جامعة محمد خيضر، بسكرة الجزائر،٢٠٠٤.

٣. حماد .طارق عبد العال،"حوكمة الشركات" ،كلية التجارة، جامعة عين شمس، الدار الجامعية،٢٠٠٥.

٤. حميدان. عدنان عباس ، مخول. مطانيوس ، جاعوني. فريد ، ناصر أغا. عمار ، "الإحصاء التطبيقي" ، منشورات جامعة دمشق ،٢٠٠٦.

٥. دياف.عزيز،"الحاكمية وخصخصة المؤسسات" ترجمة الأخضر عزي،داكار، السينيغال.٢٠٠٢.

٦. سليمان. محمد مصطفى ، "حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري"، الدار الجامعية،الإسكندرية ،٢٠٠٦.

٧. الصبان. محمد سمير .سليمان، محمد مصطفى،" الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، الدار الجامعية، الإسكندرية،2005 .

٨. صبح. داوود يوسف،" دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية"، اتحاد المصارف العربية، بيروت، 2007.

٩. الصحن .عبد الفتاح، سرايا .محمد السيد، السوافيري .فتحي رزق،" الرقابة والمراجعة الداخلية"،المكتب الجامعي الحديث،الاسكندرية ،٢٠٠٦.

١٠. الصحن .عبد الفتاح، سرايا. محمد السيد، شحاته .السيد شحاته، "الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة"، كلية التجارة ، جامعة الاسكندرية، الدار الجامعية، 2006 .

١١. عبد المولى. محمود ، "تطور الفكر الاقتصادي الاجتماعي عبر العصور" ،الشركة التونسية للطباعة والتوزيع، تونس ١٩٩٦.

١٢. عبد الوهاب. نصر علي- شحاتة ،السيد شحاتة " مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية و الدولية المعاصرة " ، الدار الجامعية، جمهورية مصر العربية، ٢٠٠٦- ٢٠٠٧.

١٣. العمرات .أحمد صالح ،" المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوكي"، الأردن،1990.

١٤. القاضي .حسين،"الإصلاح الاقتصادي في سورية إلى أين" دار الرضا للنشر" ، دمشق ،٢٠٠٢.

١٥. القاضي.حسين، دحدوح.حسين، قريط.عصام ،"التدقيق الداخلي"،جامعة دمشق،2008.

١٦. مركز المديرين المصري ،" دليل عمل لجان المراجعة في مصر" ، ٢٠٠٨.

١٧. مركز المديرين المصري، "دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات في مصر"، ٢٠٠٥.

١٨. مركز المشروعات الدولية الخاصة ،" دور لجنة المراجعة في حوكمة الشركات".

١٩. موسشيت . فادو بلاس ، "مبادئ التنمية المستدامة"، ترجمة بهاء شاهين،الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، القاهرة، ٢٠٠٠.

٢٠. نافع. ابراهيم،"عودة الاستثمارات العربية ومناخ الاستثمار في مصر "،مؤسسة الأهرام ،٢٠٠٨.

٢١. نهاد خليل ،محمود أبو حميد ،محمود داوي ،حمود دير الزوراوية،" التكامل الصناعي السوري العربي الأوربي- اللبناني، الإمكانيات والفرص"، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، الطبعة الأولى، ٢٠٠٢.

ب- <u>الدوريات والندوات والبحوث والمنشورات:</u>

١. ابراهيم. محمد عبد الفتاح، "نموذج مقترح لتفعيل قواعد حوكمة الشركات في إطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية"، بحث منشور في المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات،2005 .

٢. الأخضر(عزي)،" الحكم الرشيد وخوصصة المؤسسات لأجل تسيير فعال"، مخبر البحث-إدارة المؤسسات وتسيير رأس المال الاجتماعي، جامعة أبي بكر بلقائد- تلمسان، مجلة ميكاسMECAS، العدد٠٢، ٢٠٠٦ .

٣. الاستعراض السنوي لمنطقة الاسكوا ، ٢٠٠٧ ، إصدار عام ٢٠٠٨ .

٤. البشير .محمد ،"التحكم المؤسسي ومدقق الحسابات",المؤتمر العالمي المهني الخامس تحت شعار التحكم المؤسسي واستمرارية المنشأة، عمان الأردن، ٢٤و٢٥ أيلول ٢٠٠٣.

٥. البنك الأهلي المصري،" أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة في الشركات"، حوكمة الشركات، النشرة الاقتصادية، العدد الثاني، المجلد الخامس والخمسون، ٢٠٠٣.

٦. السعدني .مصطفى حسن،"المراجعة الداخلية في إطار حوكمة الشركات من منظور طبيعة خدمات المراجعة الداخلية" ،المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، سبتمبر،٢٠٠٥.

٧. السلسلة الزمنية للمؤشرات الإحصائية ،قطاع الصناعة ،عدد العاملين في القطاع الصناعي (عام،خاص)،المكتب المركزي للإحصاء،دمشق ،٢٠٠٩.

٨. النشرة السنوية عن الإنتاج والناتج والتكاليف والفائض والعجز في القطاع العام الصناعي لعامي ٢٠٠٦-٢٠٠٧،المكتب المركزي للإحصاء،دمشق ٢٠٠٩.

٩. القاضي.حسين،"الإدارة الرشيدة للقطاع العام الاقتصادي" ندوة الثلاثاء الاقتصادية الثالثة والعشرون حول الاقتصاد السوري وآفاق المستقبل ،جمعية العلوم الاقتصادية السورية ، دمشق ٢٠١٠/٤/٦.

١٠. المشهداني. عبد الرحمن نجم، "الحدث الاقتصادي"، مجلة الجامعة المستنصرية، بغداد، العدد ٢٢/٤٦٩ آب ٢٠٠٥.

١١. المطيري.عبيد سعد،"كيف يمكن أن نفعل مفهوم حوكمة الشركات في الشركات السعودية "، مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة, العدد٣٤, ٢٠٠٢، الرياض.

١٢. المعتاز. إحسان صالح،"مدى فعالية لجان المراجعة في الشركات المساهمة السعودية"، مؤتمر المحاسبة الأول، ٢٠٠٢.

١٣. المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ندوة حوكمة الشركات العامة والخاصة من أجل الإصلاح الاقتصادي والهيكلي، القاهرة ، ١٩- ٢٣ نوفمبر ، ٢٠٠٦.

١٤. الواردات. خلف عبد الله،" التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات"، بحث منشور في المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، سبتمبر ٢٠٠٥.

١٥. بركات. حليم، " تداعيات الانهيارات في الاقتصاد الأمريكي"، جامعة جورج تاون، ٢٠٠٢، واشنطن، النشرة الثامنة.

١٦. بيكر، دين، "فضائح انهيار الشركات الكبرى وأزمة النظام الاقتصادي الأمريكي"، مركز البحوث الاقتصادية والسياسية، واشنطن، ٢٠٠٢ النشرة التاسعة.

١٧. دليلة .عارف "القطاع العام في سورية ...من الحماية إلى المنافسة" ،جمعية العلوم الاقتصادية السورية، ندوة الثلاثاء الاقتصادي ، دمشق، نيسان ٢٠٠٠.

١٨. دنيا .شوقي،"الخصخصة وتقليص دور القطاع العام "،المؤتمر العالمي الثالث للاقتصاد الإسلامي ،مكة المكرمة،٢٠٠٣.

١٩. دهمش .نعيم،القشي.ظاهر،"الحاكمية المؤسسية بعد مرور عامين على تحديثها"،مجلة البنوك في الأردن، المجلد الثالث والعشرون،عمان،٢٠٠٤.

٢٠. زيدان.محمد،"أهمية إرساء وتعزيز أسس الحوكمة في القطاع المصرفي بالإشارة إلى البنوك الجزائرية"،المؤتمر العلمي الأول حول حوكمة الشركات ودورها في الإصلاح الاقتصادي"،دمشق ٢٠٠٨.

٢١. سوليفان. جون ،"حوكمة الشركات في القرن الواحد والعشرين"، ترجمة سمير كرم، إصدار مركز المشروعات الدولية الخاصة،غرفة التجارة الأمريكية، واشنطن، ٢٠٠٣.

٢٢.شاكر.فؤاد، "الحكم الجيد في المصارف والمؤسسات المالية العربية حسب المعايير العالمية"، المؤتمر المصرفي العربي ،٢٠٠٥ ،" الشراكة بين العمل المصرفي والاستثمار من أجل التنمية "، منشورة في:

"Corporate Governance in the Banking Sector" Egyptian Banking Institute Workshop, March 2006.

٢٣. عبد الوهاب.علاء،"التحكم المؤسسي وأثره في الرقابة والتوجيه على الشركات المساهمة العمانية" دراسة ميدانية في الهيئة العامة لسوق مسقط،سلطنة عمان،مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية ،المجلد ٢٢،العدد الأول ، ٢٠٠٦.

٢٤. عطية .عبد القادر،"اتجاهات حديثة في التنمية "،الدار الجامعية للنشر،الاسكندرية،١٩٩٩.

٢٥. قدي .عبد المجيد، " الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر: محاولة تقويمية" في: Les cahiers du Cread العدد ٠٣، ٢٠٠٢.

٢٦. كاظم. محسن ، "مبادئ الاقتصاد النظرية والتطبيق" ،دار المعرفة للطباعة والنشر والإعلان، الكويت ١٩٨٦.

٢٧. مصطفى . بشير "الحكم الصالح و دوره في نجاح الإصلاحات في الوطن العربي"، الملتقى الدولي حول الإصلاحات الاقتصادية في ظل العولمة واقع و رهانات ، الجمعية الوطنية للاقتصاديين الجزائريين ، الجزائر ، ٢٠٠٥.

٢٨. نشرة الناتج الإجمالي والناتج الصافي بالأسعار الثابتة حسب أقسام النشاط الاقتصادي لعام ٢٠٠٧ ،المكتب المركزي للإحصاء،دمشق،٢٠٠٩.

٢٩. هندي.منير ،"أساليب وطرق خصخصة المشروعات العامة- خلاصة الخبرات العالمية "،المنظمة العربية للتنمية الإدارية،١٩٩٥.

٣٠. هيكل. سفيان ،"القطاع العام .. وثقافة المعلومات"، المجلة الاقتصادية/السنة الثالثة، العدد ١٢٣، دمشق٢٠٠٣.

ت- <u>الرسائل العلمية:</u>

١. البوسعادي.حمزة،"السياسة المالية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي" ، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة سطيف،الجزائر،٢٠٠٨.

٢. شناق. باسل خالد مفلح،"تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة المدقق الداخلي في ظل تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم610 "،دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية،٢٠٠٥.

ث- القوانين والقرارات:

١. القانون ٢ ،قانون المؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة ،دمشق، ٩-١-٢٠٠٥.

٢. القانون ٢٤،قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ،دمشق، ١٩٨١/٧/٨.

٣. دليل الحوكمة لدى المصارف التقليدية العاملة في الجمهورية العربية السورية،، مجلس النقد والتسليف،مصرف سورية المركزي،٢٠٠٩/٤/١.

٤. قانون الشركات،المرسوم التشريعي رقم ٢٩ ،دمشق ٢٠١١/٢/١٤.

٥. قانون هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية رقم 22 لعام ٢٠٠٥.

٦. قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الخاص بالنظام الداخلي الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٦/١٤.

٧. قرار القيادة القطرية رقم ٨٢ ،دمشق، ٢٠٠٠.

٨. قرار مجلس النقد والتسليف رقم ١٢٣/ م ن / ب ٤، مصرف سورية المركزي،دمشق ٢٠٠٥/٠٣/٣٠.

٩. المرسوم التشريعي رقم ٢٠، دمشق١٨-٩-١٩٩٤.

١٠. المرسوم التشريعي رقم ٥٠ لعام ٢٠٠٩، تعديل قانون هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية رقم ٢٢ لعام٢٠٠٥.

١١. المرسومين التنظيميين ٤٨٩ و٤٩٠ المتعلقين بالقانون المالي الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٥٤ لعام ٢٠٠٦،دمشق،٢٠٠٧.

١٢. نظام الحوكمة المؤسساتية في شركات التأمين، قرار رقم ١٠٠/١٢٧ /م، 2007 ، هيئة الإشراف على التأمين، الجمهورية العربية السورية.

ج- المواقع الالكترونية:

١. موقع مجمع طلال أبو غزالة للمعرفة، www.tagks.com ,"حسن الأداء في الشركات"، أكتوبر ٢٠٠٨.

٢. موقع وزارة الصناعة السورية، www.syrianindustry.org .

قائمة المراجع الأجنبية:

A-Books & Researches:

1. Abdel Shahid. Shahira,"Corporate Governance is becoming a global pursuit: what could be done in Egypt?" Cairo & Alexandria Stock Exchanges, September 2001. Working Paper.

2. Al-Farooque O, van Zijl T, Dunstan K, Karim W, "Ownership concentration and firm performance interaction in an emerging market economy", 19th Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues Kuala Lumpur, November 2007.

3. American Institute of CPAs, "Framework for Internal Control"; for banking supervisory agencies, September 1998, Framework for Internal Control Systems in Banking Organizations (www.aicpa.org).

4. Auguilera, Ruth &Cuervo-Cazurra, Alvaro, "Codes of Good Governance Worldwide", CIBER, October 2000.

5. Brink Victor, "The Internal Auditor joint the management team", reading on auditing, Cincinnati.ohio.south-western publishing company, 1960,.

6. Center for International Private Enterprise, OECD (Organization For Economic Co-Operation and Development), Principles of Corporate ,Governance For this Arabic edition, Published by arrangement with the OECD, Paris, 2004 .

7. Comptroller of the Currency Administration of National Banks Internal and External Audits Comptroller's Handbook, April 2003.

8. David A. Nadler, Beverly Behan, Mark Nadler, Jay W. Lorsch," Building Better Boards: A Blueprint for Effective Governance", published by DTI (Department of Trade &Industry), December, 2008.

9. Helbling. C, and J. Sullivan, "Introduction: Instituting Corporate Governance in Developing, Emerging and Transitional Economies", in Search for Good Directors, a Guide to Building Corporate Governance in the 21 Century, Center for International Private Enterprise, Washington, 2003.
10. Hodak. Mark,"The Enron Scandal", New York University, Organizational Behavior Research Center Papers, June 2007.
11. Irvin N.Glem, "Internal Audit's Role In Governance, Risk, And Control" , Affore named,2006.
12. Iskander. M and Chamlou. N. "Corporate Governance: A framework for Implementation", World Bank Group, 1999.
13. Jensen, M, "The modern industrial revolution, exit and the failure of internal control", the journal of finance, volume XLVIII, N° 3, July, 1992.
14. King, "Report of King, Committee On Corporate Governance", Institute Of Directors in Southern Africa, March, 2002.
15. Langford .John W." Building an Ethical Government Organization, A Micro Approach for Middle Managers"Optimum, Vol.21-2 ,1991.
16. Mid-America Intergovernmental Audit Forum,"The Role of the External Auditor" guidelines for making as sound decision, May, 2007
17. Nichlas S. Argyres; Julia Porter Liebeskind, "Contractual commitments, Bargaining power and governance inseparability: incorporating history into transaction cost theory", The academy of management review, vol 24, n°., January, 1999.
18. OECD, (Organization for Economic Co-operation and Development), "Working Group on Improving Corporate Governance Practices", Dubai, 2006.

19. OECD/Organization for Economic Co-operation and Development," Principles and Annotations of Corporate Governance", Center for International Private Enterprise, Paris, 2004.

20. P. Oman. Charles, "Corporate Governance and National Development," OECD Organization For Economic Co-Operation and Development) ,Development Centre, Technical Papers, No. 180, September 2001.

21. Sawyer. Lawrence B., And Mortimer A. Dittehofer, "Sayer's International Auditing ". The Institute of Internal Auditors. 1996.

22. Shkolnikov. Aleksandr & Sullivan, John," Conditions for International Lending ",Alternatives to Current IMF and World Bank Loan Programs, Center for International Private Enterprise, Washington,2008.

23. Smith. Sir Robert, "Audit Committee Combined Code Guidance", Submitted to the Financial Reporting Council, 2003.

24. Spinellis. Dionysis. "The Phenomenon of Corruption and the Challenge of Good Governance". Proceedings of OECD Symposium on Corruption and Good Governance 1996, in Working Papers, Paris, OECD, 1996.

25. Steven A.Harrast Lori Mason-Olsen,"Can Audit Committees Prevent Management Fraud? " ,KPMG's Audit Committee Institute, January 2007.

26. Sullivan. John, "Corporate Governance Trends In Emerging Markets,"Center for International Private Enterprise, Washington, 2004.

27. Sullivan. John, "Fighting Corruption & Safeguarding Integrity: A Shared Responsibility", Center for International Private Enterprise, Washington, July2003.

28. The Institute of Internal Auditor, "Statement for the Professional Practice of Internal Auditing "1978.

29. The leading IT encyclopedia and learning centre, "What is Public Sector?“ Tech Target, October, 2008.

30. Twining .Williams, 1978, with reference to A.Berle and Gardiner Means, "The Modern Corporation and Private Property", New York, 1932.

31. Venkat Raman, A. and JW Bjorkman "Public Private Partnerships in Health Care in India: Lessons for Developing Countries". London, Routledge,2009

32. Williamson. Oliver, "Corporate governance", The Yale law journal, vol 93, 7, June 1984.

B-Periodicals:

1. Beattie V,Brandt R,and Fearnley,S"Behind the Audit Report:A Descripiive study of Discussions and Negotiations Between Auditors and Directors",Internantional Journal of auditing 4(2).July.2000.

2. Dittenhofer. Mort, "Environmental Accounting and Auditing", Managerial Auditing Journal, Vol.10, No.8, 1995.

3. Duffy, Maureen Vevin," Corporate Governance and Client Investing", Journal of Accountancy, USA, Jan, 2004.

4. Fama, "Agency Problems and the Theory of the Firm", Journal of Political Economy, Chicago, 1980.

5. Jensen. Michael C. and William H. Meckling.. "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs, and Ownership Structure." Journal of Financial Economics, Rochester, V. 3, No. 4, Oct. 1976.

6. Jiang. Wei & Anandarajan. Asokan "Shareholder rights, Corporate Governance and Earnings Quality: The influence of institutional investors", Managerial Auditing Journal, UK, 2009.

7. Holman. Richard, "Communication An Essential Element of Internal Auditing" , The Internal Auditor ,1981 .

8. Karim W, van Zijl T, Islam A, "Auditor independence and NAS: A comparative analysis of selected current regulatory frameworks", AIUB Journal of Business and Economics, 5, 1, January ,2006.

9. Leen Paape. Johan Scheffe, Pim Snoep, "The Relationship Between the Internal Audit Function and Corporate Governance in the EU,“ International Journal of Auditing,Volume 7, Issue 3 , November 2003.

10. Roussey. R," A case for Global Corporate Governance Rules: An Auditor's Perspective”, International Journal Of Auditing, Volume 4, 2000.

11. Scarbrough. P., D.Rama, DV, Reghunandan, K."Audit committee Composition and Interaction with Internal auditing,“ Canadian evidence, Accounting Horizons, Vol. 12 No.1, 1998.

12. Shakespeare.Catharine "Sarbanes-Oxley Act of 2002 Five Years On: What Have We Learned?", Journal of Business & Technology Law,USA, 2008.

13. Stapenhurst. Frederick & Langseth. Petter. "The Role of the Public Administration in Fighting Corruption." International Journal of Public Sector Management, Vol. 10, No. 5, 1997.

14. Tirole. Jean, "Corporate Governance ", Journal of Econometrica, USA, No.69, Jan.2001.

15. Vendor. Accent," Build, Operate, Transfer: the new mantra in outsourcing" , Indian Express Newsppers.Mumbai,2006.

C-Internet:

1. The website of the IMF International Monetary Fund: www.imf.org

2. The website of International Monetary Fund "www.imf.org".Manual on Fiscal Transparency (2007)." The Code of Good Practices on Fiscal Transparency" ,

3. The website of the OECD: www.oecd.org

4. The website of United Nations Development Program: www.undp.org," How to achieve accountability?",. 2007.

5. The website of U.S.(SEC) : Securities and Exchange Commission:www.sec.gov, Study Pursuant to Section 108(d) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 on the Adoption by the United States Financial Reporting System of a Principles-Based Accounting System.2003.

6. The website of U.S.(SEC) Securities and Exchange Commission: www.sec.gov."Corporate Governance Standards and Capital Market Competitiveness", Washington, October 2007.

ملحق الدراسة رقم (١):استبيان عن حوكمة القطاع العام الاقتصادي في سورية ودور إدارة الرقابة الداخلية في تعزيزها:

جامعة دمشق.

كلية الاقتصاد.

قسم المحاسبة.

تحية طيبة وبعد ،

الاستبيان الذي بين يديكم هو جزء من متطلبات إعداد البحث الموسوم بـ: **"حوكمة القطاع العام الاقتصادي في سورية ودور إدارة الرقابة الداخلية في تعزيزها"**، ويحتوي هذا الاستقصاء على مجموعة من الأسئلة التي تم وضعها بهدف دراسة النقاط التالية:

I. واقع مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي في سورية.
II. حوكمة القطاع العام الاقتصادي وضرورتها في دعم الإدارة وترسيخ أسس الإفصاح والشفافية وزيادة فاعلية وكفاءة المؤسسات والشركات العامة.
III. طبيعة إدارة الرقابة الداخلية في القطاع العام الاقتصادي ودورها في تعزيز حوكمة مؤسساته وشركاته ودعمها.

ولتحقيق أهداف الدراسة قمنا بصياغة مجموعة من الفرضيات ,وهي:

١. إن واقع القطاع العام الاقتصادي في سورية يفرض الحاجة إلى حوكمة مؤسساته وشركاته بهدف إصلاحها والنهوض بأعبائها.
٢. إن غرس مبادئ الحوكمة المناسبة في القطاع العام الاقتصادي في سورية يسهم في دعم أسس الإفصاح والشفافية داخل شركاته ومؤسساته وإدارتها بالكفاءة والجدارة المناسبتين .
٣. إن فاعلية إدارة الرقابة الداخلية في القطاع العام الاقتصادي تلعب دوراً كبيراً في حوكمة هذا القطاع.

ويتوقف تحقيق هذا الهدف على مدى دقة وصحة إجاباتكم على جميع أسئلة الاستبيان، وإننا نقدر بشدة جهودكم وتعاونكم الكبير، ونؤكد لكم أن الإجابات سيتم التعامل معها بسرية وخصوصية بالغتين, وسيتم إظهار النتائج الإجمالية بشكل مؤشرات عامة، وعليه فلا ضرورة لذكر الاسم أو التوقيع على الاستقصاء، والباحثة على أتم الاستعداد للإجابة عن أية استفسارات حول أسئلة الاستقصاء، كما ترحب بأي إضافات أو ملاحظات علمية يمكنكم تدوينها على الصفحات الخلفية للاستقصاء، مؤكدةً أن آرائكم ستكون محل تقدير لما تمثله من إضافة قيَمة لموضوع البحث.

ولكم خالص الشكر والتقدير

الباحثة: **الدكتور المشرف**

رندة أبو خليل (طالبة ماجستير). **أ.د. حسين القاضي**

بعض التعريفات الهامة:

- الحوكمة:

مجموعة النظم والإجراءات والممارسات التي تصمم وتطبق من اجل حكم المؤسسات والشركات لتضمن كل من الإفصاح والشفافية والعدالة وبالتالي تحقيق الجودة و التميز في الأداء عن طريق ضبط تصرفات إدارة الوحدة الاقتصادية فيما يتعلق باستغلال الموارد المتاحة لديها بطريقة يتم بها المحافظة على حقوق المالكين والعاملين بالشركة وأصحاب المصالح وغيرهم؛ وبما يحقق أفضل منافع ممكنة لكافة الأطراف و للمجتمع ككل.,وذلك من خلال ضبط القواعد التي توجّه سلوك الشركات وسلطاتها التنفيذية والإشرافية والرقابية بمختلف مسؤولياتها وأولوياتها.

أولاً: المعلومات الشخصية:

يحتوي هذا القسم على بعض الأسئلة عن المعلومات الشخصية والتي ستساعد على تحليل الدراسة، الرجاء وضع إشارة (√) أمام الإجابة المناسبة:

الاسم (اختياري).....

التخصص العلمي:

□ محاسبة □ اقتصاد □ إدارة أعمال □ علوم مصرفية □ أخرى.....

آخر مؤهل علمي حصلت عليه:

□ إجازة جامعية □ دبلوم دراسات عليا □ ماجستير □ دكتوراه □ أخرى.....

الوضع الوظيفي:

□ رئيس مجلس إدارة □مدير عام □ مدير مالي □ مراجع حسابات(مراقب داخلي)

□ محاسب □ مفتش من الجهاز المركزي للرقابة المالية أو الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش(مراجع خارجي) □أخرى.....

عدد سنوات الخبرة العملية:

□ أقل من ٥ سنوات □ من ٥ إلى ١٠ سنوات □ من 10 إلى 15 سنوات □ أكثر من 15 سنوات.

ثانياً: أسئلة الاستقصاء:

الهدف من مجموعة الأسئلة التالية اختبار الفرضية الأولى: "إن واقع القطاع العام الاقتصادي في سورية يفرض الحاجة إلى حوكمة في مؤسساته وشركاته بهدف إصلاحها والنهوض بأعبائها."
ما مدى موافقتكم على النقاط التالية:

السؤال	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق
١- إن وجود العديد من النواقص والأخطاء في إدارة وتسوية شؤون القطاع العام، أدى إلى حدوث تحول سلبي في دور هذا القطاع .					
٢- يعاني القطاع العام الاقتصادي في سورية من مركزية شديدة في التخطيط والتنظيم والإدارة .					
٣- ينتشر الفساد بمستويات عالية في معظم مؤسسات وشركات القطاع العام في سورية.					
٤ - إن سوء الإدارة في القطاع العام الاقتصادي أدى إلى تدني مستوى الإفصاح والشفافية وانخفاض الكفاءة داخل مؤسساته وشركاته.					
٥- تفتقر إدارة القطاع العام الاقتصادي إلى المهارات والكفاءات الإدارية اللازمة لتنظيم الشركات والمؤسسات وحسن إدارتها.					
٦- إن تدخل الجهات الوصائية في كافة القرارات الإدارية أدى إلى تعطل الأنشطة والقرارات داخل المؤسسات والشركات العامة.					
٧- تعاني مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي من وجود فجوة كبيرة في موضوع جمع المعلومات وتحليلها وتقديم النتائج التي يمكن أن يبنى عليها القرار.					
٨- يجب أن تصدر الموازنات والقوائم المالية لشركات ومؤسسات القطاع العام الاقتصادي في الجرائد الرسمية و يتم إعلانها حسب الأصول.					
٩ – لا يمكن الجمع بين عدة وظائف حيوية في الشركات العامة,مثل عضوية مجلس الإدارة و رئاسته وبين منصب المدير العام أو المدير الفرعي في المؤسسة أو الشركة في ظل الحوكمة.					

السؤال	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق
١٠- يساهم القطاع العام الاقتصادي في الناتج المحلي الإجمالي ويلعب دوراً أساسياً في التوازن الاقتصادي في القطر.					
١١- إن وجود القطاع العام الاقتصادي ضروري لضمان تدخل الدولة في اقتصاد السوق بهدف ضبط الآليات وتحقيق التوازن بين العرض والطلب وتأمين السلع الحياتية بأسعارها المدعومة والمناسبة.					
١٢- هناك إجماع على ضرورة إصلاح القطاع العام الاقتصادي وتوسيع صلاحيات مجالس إدارة شركات ومؤسسات هذا القطاع .					
١٣- يتطلب إصلاح القطاع العام الاقتصادي أن يقوم على أساس نظام اقتصادي ديمقراطي يدعم مقومات التنظيم والعدالة والإفصاح والشفافية .					

٢- الهدف من مجموعة الأسئلة التالية اختبار الفرضية الثانية: "إن غرس مبادئ الحوكمة المناسبة في القطاع العام الاقتصادي في سورية يسهم في دعم أسس الإفصاح والشفافية داخل شركاته ومؤسساته وإدارتها بالجدارة والكفاءة المناسبتين ."

ما مدى موافقتكم على النقاط التالية :

السؤال	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق
١- تساعد الحوكمة مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي على ضبط العمليات والأنشطة وبالتالي رفع مستوى الأداء العام وحسن استخدام الموارد المتاحة.					
٢- تعطي الحوكمة الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية في مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي السلطة، والنزاهة والموارد للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة وموضوعية.					
٣- تقوض الحوكمة الفساد وانتشار الرشوة والبيروقراطية حيث تدفع إلى المزيد من المشاركة والرقابة من جانب مجلس الإدارة والأطراف الأخرى ذات المصالح.					

السؤال	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق
٤- تعتبر الحوكمة وسيلة لتحسين إدارة الشركة العامة وزيادة فاعليتها بما يحقق رفع الإنتاجية والارتقاء بالنوعية وزيادة العائد .					
٥- تحفظ الحوكمة حقوق العاملين وجميع الأطراف المعنية في القطاع العام الاقتصادي وتساعد في توزيع المسؤوليات بما يحقق المصلحة العامة.					
٦- .تتطلب الحوكمة ألا تتدخل الجهات الوصائية والتخطيطية في إدارة شؤون الشركة إلا لأسباب واقعية تدعو إليها حاجة المنشأة .					
٧- تفرض الحوكمة أسس الشفافية والإفصاح داخل المؤسسات والشركات العامة وتدعم أسس الديمقراطية داخلها.					
٨- إن تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات والشركات العامة من شأنه تخفيف إمكانية الغش والتلاعب المتعمد في البيانات والقوائم المالية والمحاسبية ويعمل على تجنب أو تقليل الأخطاء وتضارب المصالح .					
٩- تقتضي الحوكمة توسيع رقابة مجلس الإدارة في المؤسسات والشركات العامة على ألا يتدخل في اتخاذ القرارات التنفيذية .					
١٠- إن بحث إمكانية إشراك العاملين في الملكية وتوزيع نسبة من الأسهم للاكتتاب العام يساعد على تطوير آليات مشاركة العاملين وتحسين أداء القطاع العام الاقتصادي .					
١١- تتطلب الحوكمة وجود هيكل يسمح بقدر كبير من الحرية في نطاق أحكام القانون واتباع المعايير الدولية للشفافية والوضوح والدقة في القوائم المالية.					

٣- الهدف من مجموعة الأسئلة التالية اختبار الفرضية الثالثة: "إن فعالية إدارة الرقابة الداخلية في القطاع العام الاقتصادي تلعب دوراً كبيراً في حوكمة هذا القطاع".

ما مدى موافقتكم على النقاط التالية:

السؤال	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق
١- تفرض إدارة الرقابة الداخلية اتباع أصول المحاسبة والمراجعة داخل المؤسسة أو الشركة العامة.					
٢- تضمن إدارة الرقابة الداخلية نزاهة حسابات المؤسسة أو الشركة العامة ونظم إعداد قوائمها المالية وكفاءة تطبيق البرامج فيها.					
٣- تعمل إدارة الرقابة الداخلية على منع الغش والتلاعب المتعمد في البيانات والقوائم المالية والمحاسبية والإبلاغ عنها للسلطات المعنية.					
٤- تضمن إدارة الرقابة الداخلية وضع الأنظمة الكفيلة بتجنب أو تقليل الأخطاء وتضارب المصالح داخل مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي ومساءلة المقصرين والمسؤولين عنها.					
٥ - تقوم إدارة الرقابة الداخلية بالتأكد من فاعلية أداء إدارة الشركة العامة ومساعدتها في حل المشكلات الإدارية التي تواجهها.					
٦- تساعد إدارة الرقابة الداخلية الإدارة في تجاوز الروتين والبيروقراطية ومقاومة تفشي الفساد في القطاع العام الاقتصادي.					
٧- تعمل إدارة الرقابة الداخلية على تثبيت أسس الشفافية والإفصاح داخل المؤسسات والشركات العامة ودعم الديمقراطية.					
٨- تفرض إدارة الرقابة الداخلية تنفيذ السياسات الموضوعة واحترام الأنظمة واللوائح والقوانين .					
٩- تساعد إدارة الرقابة الداخلية مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في إنجاز المهام المطلوبة منهم ضمن الفترة المحددة.					

السؤال	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق
١٠- تقوم إدارة الرقابة الداخلية بمتابعة وتقييم وتحليل المخاطر في الشركة.					
١١- تسهم إدارة الرقابة الداخلية في مراقبة عملية إنجاز الأهداف ومقارنة المحقق مع المخطط وضمان سير الأنشطة بما يحقق جودة الأداء العام في المؤسسات والشركات العامة.					
١٢- تعمل إدارة الرقابة الداخلية على حماية أصول المؤسسة أو الشركة العامة من سوء الاستخدام والتصرفات غير القانونية.					
١٣- تساعد إدارة الرقابة الداخلية في التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للشركة أو المؤسسة العامة وزيادة الفاعلية والكفاءة وبالتالي التأكد من حسن توجيه الموارد إلى الاستخدام الأمثل.					

Abstract

Study Title

Governance of the Economic Public Sector in Syria and The Role of The Internal Control Management in Promoting it
-Field Study-

Supervised by
Prof.D. Husein Al Qadi

Prepared by
Randa Najah Abu Khalil

This study aims to define the importance of Governance of the Economic Public Sector in Syria and the role of Internal Control Management in promoting it. To achieve this, the researcher drew up a plan has been divided into five chapters. In the first chapter, she presented the introduction to the study and to previous studies, while in the second chapter, she presented the concept of Governance and the importance of application, She also presented the principles that adopted by some international organizations such as(IMF) International Monetary Fund , the World Bank, and (OECD) Organization for Economic Cooperation and Development, to develop guidelines of Corporate Governance around the world, while in the third chapter, the researcher touched on the emergence and evolution of the Economic Public Sector in Syria, she also presented some statistics that show the reality of this sector in various branches and activities, and the possibility of applying the principles of Corporate Governance adopted by the Organization for Economic Cooperation and Development in the General Organizations and Companies of the Economic Public Sector in Syria.

In the fourth quarter, the researcher worked on enlightening the concept of the Management of Internal Control and the development of its role in accordance with contemporary professional Standards. The researcher also presented the work of the management of Internal Control in the Organizations and Companies of the Economic Public Sector in Syria, and its role in strengthening the Governance of this sector, while in Chapter five, the researcher carried out a field study in the General Organizations and Companies in order to identify the reality of the Economic Public Sector in Syria, and the importance of applying Corporate Governance in this sector to strengthen the foundations of accountability and transparency ,and to increase the effectiveness and efficiency of the General Organizations and Companies. The field study also aimed to recognize the nature of the Management of Internal control in the Economic Public Sector in Syria and its role in promoting Corporate Governance, to fulfill this aim a questionnaire has been developed and distributed to a random sample of staff of the Public Organizations and Companies of the Economic Public Sector in Syria in order to identify the importance of application of Governance in Economic Public Sector in Syria and the role of the Management of Internal Control in it.

The most important results reached by the researcher to the following:
1. The reality of the Economic Public Sector in Syria imposes the need for Governance to reform the performance of this sector. This is clearly reflected through the following:

- Poor management of the Public Organizations and Companies of the Economic Public Sector in Syria, and increase of the bureaucracy and corruption significantly.

- Low level of declaration and transparency in the Economic Public Sector in Syria, and preventing publishing the financial statements of the Public Organizations and Companies.

- Poor organizational and planning skills in the Economic Public Sector in Syria, and Intervention of higher governmental level in the affairs of the Public Organizations and Companies of this Sector.

- The Possibility of running more than one main job in the management of the Public Organizations and Companies of the Economic Public Sector in Syria, and conflict of interest caused by overlapping of authority and validity between the various parties.

- The lack of an economic system that supports the democracy in the Public Sector in Syria, and enhances justice, declaration, and transparency in the General Organizations and Companies.

2. There is a consensus on the need to reform the Public Organizations and Companies in Syria, and to increase the authorities of the board of directors, in order to support the role that the Economic Public Sector plays in the national Economy, and to increase its contribution to the Gross Domestic Product.

3. Applying appropriate Corporate Governance principles in the Economic Public Sector in Syria supports the declaration and transparency within its Organizations and Companies, and develops the efficiency and the capability, through the following:

- Governance helps to organizing and controlling activities and operations inside the General Organizations and Companies of the Economic Public Sector in Syria, and to raise the level of overall performance, and assure good use of available resources.

- Governance provides supervisory and regulatory bodies and the executive management in the Public Sector authority and validity to carry out the duties and to take decisions in isolation from the intervention of higher governmental level.
- Governance helps to undermine corruption and bureaucracy, through the activation of participation and control of the board of directors and other concerned parties.
- Governance preserves the rights of workers and all concerned parties in the Economic Public Sector, and helps in distribution of responsibilities according to the public interest.
- Governance emphasizes the declaration and transparency in the Economic Public Sector to reduce the possibility of fraud and deliberate manipulation of data and financial statements, and to avoid errors and conflicts of interest.

- The structure of Governance allows a great deal of freedom within the scope of the provisions of the law, and follows the International Standards of Accounting and Auditing to ensure clarity and accuracy of the financial statements.
- Study the possibility of the involvement of staff ownership and decision-making in the Organizations and Companies of the Economic Public Sector, in order to improve the overall performance.

4. Ineffective Internal Control Management of the Organizations and Companies of the Economic Public Sector in Syria, and lack of the role that this Management can play in the Governance of the Public Sector. This is reflected through:

- The inability of Internal Control Management of the Economic Public Sector in Syria to check the applying of Accounting Standards, and to ensure the integrity of the preparation of the Financial Statements and Reports.
- The incapability of Internal Control Management of the Economic Public Sector in Syria to prevent fraud, and reduce errors, and to submit reports on corruption and dereliction to the concerned authorities.
- Lack of the authority and validity of the Internal Control Management of the Economic Public Sector in Syria, and disability of observing the work of the General Management of the Public Organizations and Companies, and reporting if it complies with the regulations and the rules within this Sector.
- Low qualifications of the workers in the Internal Control Management of the Economic Public Sector in Syria, and inability of them to implement declaration and transparency standards, and to assess risk, and compare the achievements with the plan in the Organizations and Companies of the Economic Public Sector.
- Lack of capability of the Internal Control Management of the Economic Public Sector in Syria to protect assets from misuse and to guide the Organizations and the Companies to achieve the goals set.

Based on the previous results, the researcher recommended the following:

1. It is necessary to adopt the Governance Principles in the Organizations and Companies of the Economic Public Sector in Syria, and to adapt them to suit the local conditions, in order to create a healthy environment that can benefit the Syrian Economy as a whole, and contribute to the formulation of organizational methods that meet the International Standards regarding the declaration and transparency.
2. It is important to increase consciousness related to the concept of Governance within the Organizations and the Companies of the Economic Public Sector in Syria to explain the practical aspects of this concept. This is accomplished through seminars and workshops to develop a culture of Good Governance, especially in light of the Economic Reforms taking place in Syria Today in all sectors.
3. The necessity to set a unified Governance Manual for the Organizations and Companies of the economic Public Sector in Syria. This manual should simulate the Arab and

International Economic experiments, and conform to the local requirements in order to enable this Sector to develop its abilities and to manage its affairs soundly.

4. It is necessary to modernize the rules and the regulations related to the Economic Public Sector in Syria, and include them mandatory to implement Governance Principles in order to restructure the Organizations and the Companies of this Sector, and foster their work to be more efficient, effective, and equivalent to the work of the Private Sector. This guarantees increasing the investment in Syria, and strengthening competition to enter the Arab and world markets.
5. The necessity to activate the role of the Internal Control Management in the Organizations and Companies of the Economic Public Sector in Syria through providing continuous training and developing programs ,in order to rehabilitate staff skills and ,and to enable them to work efficiently and effectively.
6. It is necessary to reconsider the regulatory status of Internal Control Management in the Organizations and Companies of the Economic Public Sector in Syria to describe responsibilities and authorities that its staff has, and to develop the nature of the relationship that bounds Internal Control Management with all of Board of Directors, Executive Management, and Governmental Control Bodies in Syria.

Damascus University
Faculty of Economics
Accounting Department

Governance of the Economic Public Sector in Syria and The Role of The Internal Control Manangement in Promoting it

- Field Study –

(A Thesis Presented to Obtain The Master Degree in Accounting)

Prepared by
Randa Najah Abu Khalil

Supervised by
Prof.D. Husein Al Qadi

2011