

التطبيقات الرقابية للحوكمة في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية

دكتور/ فيصل بن عايض الروقي*

ملخص البحث

يهدف هذا البحث إلى تحديد السياسات والإجراءات الرقابية التي يمكن أن تطبقها حوكمة الشركات للتأكد من قيامها بتحديد الاتجاهات الاستراتيجية للمنشأة وتصميم خطط النشاط طويلة وقصيرة الأجل ورعايتها للأنشطة المتعلقة بتنفيذ الخطط بما يحقق أهداف المنشأة وأصحاب المصالح والمجتمع. وتم تصميم استبانة لجمع بيانات عن السياسات والإجراءات الرقابية التي تطبق في الشركات المساهمة السعودية المدرج أسهمها في سوق المال.

ونج من التحليل الإحصائي للبيانات التي تم جمعها باستخدام برنامج "SPSS"، تحديد أساليب الرقابة الملائمة لتدقيق ممارسة أنشطة المنشأة وقياس المخاطر الكامنة في ممارستها، ورسم الخطط والسياسات الاستراتيجية والتشغيلية لأنشطة المنشأة بما يحقق أهداف المنشأة وأصحاب المصالح فيها. على أن تبني أساليب الرقابة على المحاور الأربع للرقابة وهي الرقابة بالقيم، الرقابة السلوكية، الرقابة التشخيصية، والرقابة التفاعلية.

(*) أستاذ المحاسبة المساعد ووكيل كلية إدارة الأعمال، جامعة أم القرى، المملكة العربية السعودية.

مقدمة

تقوم نظم الرقابة، وخاصة نظم الرقابة الإدارية، بدور هام في المحافظة على السلوك الرشيد للمنشآت في عصر تزداد فيه حدة المنافسة في ممارسة الأنشطة الصناعية والتجارية والخدمية على المستوي المحلي والإقليمي والدولي، وتعتبر فيه السلع والخدمات حدود الدول نتيجة تطبيقات التقنية الحديثة. ومن ثم أصبح تطبيق نظم الرقابة الإدارية والمالية وقاية للمنشآت من تشتت التفكير الإداري الناتج عن السعي لتحديد ومعالجة خسارة الأسواق وسوء السمعة وضياع الفرص والمعاناة من انخفاض الربحية أو تحقيق الخسائر وفي بعض الأحيان التعرض للملاحقات القانونية وفرض الغرامات نتيجة المخالفات المترتبة على السلوك اللامسئول لبعض العاملين لتحقيق مآرب شخصية⁽¹⁾.

أهمية البحث

التطبيقات الرقابية لحوكمة الشركات ضرورة لازمة لقيام هيئة الحوكمة بوظيفتها في إدارة شؤون المنشأة على مستوى التخطيط الاستراتيجي والتكتيكي وعلى مستوى المسؤولية والالتزام. وتظهر أهمية هذا البحث في أن الحوكمة يمكن أن يتم التعبير عنها في مجموعة من المسؤوليات التي يقوم بها مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية لتسيير شؤون المنشأة بغية تحقيق أهدافها وحماية مواردها وتحقيق اهتمامات أصحاب المصالح فيها. وكي يتم تنفيذ هذه المسؤوليات، يلزم أن تقوم الإدارة بتمكين العاملين من اقتراح سبل لتحسين مراحل ممارسة النشاط وأساليب مبتكرة لتحسين المنتج أو الخدمة استجابة لرغبات العملاء دون أن تتعرض المنشأة لمخاطر غير متوقعة أو أن يسعى بعض العاملين فيها إلى تحقيق بعض المطامح الشخصية التي قد لا تكون في صالح المنشأة، الأمر الذي يتطلب تطبيق نظم رقابية تتنوع حسب الحاجة والهدف وتتعلق بمراحل صياغة الاستراتيجيات والأهداف، ثم وضع الخطط والتنفيذ.

(1) Simons, Robert (1995) Control in an Age of Empowerment, Harvard Business Review, March, pp. 1-6.

مشكلة البحث

يمثل القصور الإداري الذي قد تعاني منه بعض الشركات عائقاً أمام تحقيق أهداف أصحاب المصالح والمجتمع المبتغاة من وراء نشاط هذه الشركات. وقد يؤدي مثل هذا القصور إلى تدخل الدولة لحماية حقوق أصحاب المصالح مثلما حدث في عام ٢٠٠٧م حينما أوقفت هيئة سوق المال في المملكة العربية السعودية التداول على أسهم الشركات التي بلغت خسائرها أكثر من ٧٥٪ من رأسمالها طبقاً لنص المادة (١٨٠) من نظام الشركات السعودي^(١).

وتتمثل مشكلة البحث في اختيار الأساليب والإجراءات الرقابية الملائمة في كل مرحلة من مراحل خلق القيمة في نشاط المنشأة وفي كل خطوة من خطوات تطبيق الرقابة الداخلية بما يحقق مصالح الفئات المختلفة التي لها اهتمام بالمنشأة، فضلاً عن حماية موارد المنشأة وتحقيق أهدافها وإزالة أية عوائق أو قصور يواجه ممارسة أنشطة المنشأة.

فرضيات البحث

التطبيقات الرقابية لحوكمة الشركات التي يتم دراستها في هذا البحث تتمثل في أساليب الرقابة المتعلقة بتسيير أنشطة المنشأة ورفع كفاءتها وتحسين جودة المنتجات أو الخدمات التي تتيحها الشركة لعملائها. ومثل هذه التطبيقات الرقابية تشمل تطبيقات رقابية خارجية و تطبيقات رقابية داخلية.

وتتمثل التطبيقات الرقابية الخارجية في أساليب رقابية مباشرة مثل قيام المراجع الخارجي بمراجعة القوائم المالية للشركة أو غير مباشرة مثل قيام المحللين الماليين والمقرضين بتقييم موقف الشركة المالي أو ممثلي العمال ومشروع النظم بمراجعة موقف الشركة من تطبيق القوانين واللوائح. وتتسم أساليب الرقابة الخارجية

(١) أشمري، عيد بن حامد (٢٠١٠) «إطار مقترح لحوكمة الأداء الاستراتيجي لمجالس إدارات الشركات المساهمة بالمملكة العربية السعودية»، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، ص: ٣.

المستخدمة بمراعاة التوافق بين أهداف الشركة ووسائل تحقيقها، الأمر الذي يساعد في تحقيق أهداف أصحاب المصالح في الشركة وبين متطلبات البيئة الاجتماعية والاقتصادية التي تمارس الشركة نشاطها من خلالها. أما أساليب الرقابة الداخلية للحكومة فتهدف إلى تتبع وتقييم أنشطة الشركة بغية اتخاذ خطوات تصحيحية لعلاج مشاكل ممارسة النشاط سعياً وراء تحقيق أهداف الشركة، وتشمل إجراءات يتم تصميمها وتطبيقها بواسطة أعضاء مجلس إدارة الشركة، المدراء التنفيذيين، لجنة المراجعة والعديد من العاملين في المنشأة بهدف توفير تأكيد معقول على قيام الشركة بإنجاز أهدافها المتعلقة بكفاءة أنشطة الشركة ومدى تعبير القوائم المالية عن نتائج هذه الأنشطة وعدم مخالفة أنشطة الشركة للقوانين واللوائح المعمول بها. ويقوم المراجع الداخلي باختبار تصميم وتطبيق أساليب الرقابة الداخلية للشركة وصدق تقاريرها المالية.

ويتجه التفكير الحديث إلى التوسع في مفهوم نظم الرقابة الإدارية بحيث لا تقتصر على النظم التي تهدف إلى مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط وهي ما تسمى بنظم الرقابة التشخيصية، وإنما تمتد لتشمل نظم الرقابة التفاعلية التي تهدف إلى مساعدة المدراء على التركيز في التعامل مع المخاطر الاستراتيجية التي تتعلق بممارسة أنشطة المنشأة والتعرف على الفرص والتهديدات التي تواجهها في ظل التغير المستمر للظروف التنافسية في الأسواق. وتشمل كذلك نظم الرقابة باستخدام القيم التي تحفز العاملين للبحث عن الفرص الملائمة لنشاط المنشأة والالتزام بتحقيق أهدافها في ظل مراعاة القيم السائدة في بيئة ممارسة النشاط الخاص بالمنشأة. وذلك فضلاً عن نظم الضبط الداخلي التي تحدد قواعد ممارسة النشاط وتحذر من الأخطاء التي قد يرتكبها العاملون وهو ما يسمى بالرقابة السلوكية التي تعتمد على محاسبة المسؤولية.

وبناء على ما تقدم، يمكن صياغة فرضيات البحث كالتالي:

الفرض الأول: المتغيرات المتعلقة بالرقابة التشخيصية ليست جزءاً من التطبيقات الرقابية للحكومة في الشركات المساهمة السعودية.

الفرض الثاني: المتغيرات المتعلقة بالرقابة التفاعلية ليست جزء من التطبيقات الرقابية للحوكمة في الشركات المساهمة السعودية .

الفرض الثالث: المتغيرات المتعلقة بالرقابة السلوكية ليست جزء من التطبيقات الرقابية للحوكمة في الشركات المساهمة السعودية .

الفرض الرابع: المتغيرات المتعلقة بالرقابة بالقيم ليست جزء من التطبيقات الرقابية للحوكمة في الشركات المساهمة السعودية .

وتم اختبار هذه الفروض عن طريق جمع بيانات من مجتمع البحث - الشركات المساهمة السعودية المدرج أسهمها في سوق المال السعودي خلال العام ١٤٣٦هـ، ٢٠١٤م. وتم تحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS واستخدام " T- test " كأسلوب إحصائي لتحديد معنوية متغيرات الرقابة ذات الأهمية.

مفهوم الحوكمة

تتسم بيئة الأعمال الحديثة بوحدة المنافسة واستمرارية الابتكار والتجديد في أساليب تحقيق رغبات العملاء. وتسهم حوكمة الشركات في تصميم وتخطيط الإطار العام لممارسة نشاط الشركة الذي ييسر للعاملين القيام بوظائفهم بالكفاءة المطلوبة ويحقق نمو وازدهار موقف الشركة التنافسي في سوق المنتج أو الخدمة ويتسع ليشمل إيجاد توازن بين التخطيط الاستراتيجي والتكتيكي والمسئولية والالتزام عن أداء المنشأة. وتعرف حوكمة الشركات بأنها مجموعة الأنظمة ومراحل النشاط ووسائل الاتصال التي تيسر إدارة الشركة والرقابة على أنشطتها. ويحدد هيكل الحوكمة توزيع الحقوق والواجبات بين الأطراف ذات الاهتمام المشترك في إدارة الشركة، أي بين مجلس الإدارة والمدراء التنفيذيين والمساهمين والدائنين والمراجعين والمشرعين والعاملين وأي أطراف أخرى ترتبط مصالحها بنشاط الشركة. كما يتضمن هيكل الحوكمة القواعد والإجراءات اللازمة لاتخاذ قرارات تسيير نشاط الشركة سعياً لتحقيق أهدافها في ظل مراعاة المتطلبات البيئية اجتماعياً وتنظيماً وتسويقياً. وتشمل نظم الحوكمة قياس كيفية تنفيذ أنشطة الشركة وتطبيق سياساتها وقراراتها والتوفيق بين

المصالح المتعارضة للفئات ذات الاهتمام بأنشطة الشركة^(١). وتتطلب حوكمة الشركات تطبيق نظم محاسبة المسؤولية كأحد العوامل الهامة التي تساعد الشركات في تقليل أو منع الصراع بين أصحاب المصالح في نتائج أنشطتها^(٢). ومن النقاط المثارة في تعريف الحوكمة، أثر تطبيق الحوكمة على الكفاءة الاقتصادية لأنشطة الشركة خاصة في ظل مراعاة أثر نظرية الوكالة الذي يقضي بأن المدراء قد يحاولون تعظيم منافعهم واهتماماتهم في الشركة على حساب أصحاب المصالح الأخرى فيها^(٣). ومن الأنشطة والممارسات التي تسعى الحوكمة لتطبيقها: (١) إدارة التوجيه الاستراتيجي للمنشأة، (٢) العمل على تحقيق أهداف المنشأة المخططة، (٣) التأكد من التعامل مع المخاطر بشكل صحيح، و (٤) التحقق من استخدام موارد المنشأة بشكل مسئول^(٤). وقد أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين مجموعة من الإرشادات تهدف إلى تقويم وتحسين الحوكمة في المنشآت، وترجمتها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وتقضي هذه الإرشادات بأن وجود هيكل لحوكمة المنشأة يرتكز على الالتزام بالقوانين والأنظمة أمر ضروري، لكن هيكل الحوكمة يجب أن يتسع ليشمل إيجاد توازن بين التخطيط الاستراتيجي والتكتيكي والمسؤولية والالتزام عن أداء المنشأة. ويجب أن يتضمن نظام الحوكمة في المنشأة وسائل لتقييم أداء المنشأة ومقارنته بأداء المنشآت المماثلة الناجحة. كما أن نظام الحوكمة يجب أن يتسم بالمرونة للاستفادة من الفرص و مواجهة التهديدات المستقبلية عبر تحسين العمليات والممارسات. وطبقاً لهذه الإرشادات، فإن الحوكمة مبنية على بعدي الأداء الذي يمثل التخطيط الاستراتيجي والتكتيكي لأنشطة المنشأة و المساءلة الذي يمثل التزام ومسئولية هيئة الحوكمة عن أولويات ممارسة أنشطة المنشأة، وترتيبها، وإدارتها، ومراقبتها ومنع أو التخفيف من

- (1) Tricker, Adrian (2009) Essential for Board of Directors: An A to Z Guide, Bloomberg press, New York.
- (2) Adbury, Adrian (1992) Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance, Gee, London, December, p.15.
- (3) Shleifer, Andrei & Robert W Vishny (1997) A Survey of Corporate Governance , Journal of Finance, 52, (2), pp. 737-783.
- (4) Information Technology Governance institute "Statement of Information Technology Governance", USA, 2nd ed., 2002.

مخاطرها، الأمر الذي يتطلب توافر معلومات ملائمة للمساعدة في اتخاذ هذه القرارات فضلا عن سياسات وإجراءات رقابية تساعد هيكل الحوكمة الإداري في القيام بوظائفه المختلفة واتخاذ القرارات الملائمة^١.

ويلعب نظام المعلومات الإداري دورا رئيسيا في تغذية حوكمة الشركات بالمعلومات المالية وغير المالية التاريخية والمستقبلية التي تساعد في اتخاذ قرارات التخطيط الإستراتيجي المتعلقة بتطوير وتسويق المنتجات والخدمات في ضوء تطورات التقنية والمخاطر المحيطة بنشاط المنشأة نتيجة زيادة حدة المنافسة ودخول مستثمرين جدد إلى سوق المنتج أو الخدمة^٢. وتلعب المخاطر التي تواجه الشركات دورا رئيسيا في الإجراءات المتعلقة بالقرار الإداري المتعلق بمواجهة وإدارة هذه المخاطر، حيث يتم تقسيم أنشطة الشركة إلى مجموعتين: (١) مجموعة أنشطة تمارسها الشركة ولا تتسم بالمخاطرة أو أن المخاطر التي تكمن في ممارسة هذه الأنشطة ضعيفة، و(٢) مجموعة أنشطة تتسم بممارستها بالمخاطرة وبالتالي تخطط إدارة الشركة لمواجهة هذه المخاطر عن طريق وضع إطار للوظائف المختلفة التي تكتنفها المخاطرة مثل الطلب غير المتوقع على السلعة أو الخدمة، وتغيرات الأسعار، وسلوك المنافسين، وترتيب الأولويات الاستراتيجية بالنسبة للوظائف المختلفة في الشركة كوظيفة الإنتاج مثلا ثم تخطيط وتطبيق أساليب إدارية لإدارة هذه المخاطر^(٣). وقد بوب ألشمري (٢٠١٠) مصادر الخطر التي تكتنف الأنشطة التي تمارسها الشركة إلى:

(١) الاتحاد الدولي للمحاسبين «الإرشادات الدولية للممارسة الجيدة: تقويم وتحسين الحوكمة في المنشآت، فبراير، ٢٠٠٩م»، ترجمة وتعريب الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، رجب ١٤٣٢هـ - يونيو ٢٠١١م، ص. ١٢-١٣.

(2) Mia, L & Chenhall, R. (1994) The Usefulness of Management Accounting Systems, Functional Differentiation and Managerial Effectiveness, Vol.19, No 1, pp. 1-13.

(3) Chenhall, R. & Morris, D. (1986) The Impact of Structure, Environment, and the Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems, Accounting Review, Vol.13, No.3, January, pp: 16-35.

١- مصادر خارجية تتمثل في التغيرات البيئية، التدخل الحكومي، المنافسة، العملاء، الموردين والتكنولوجيا.

٢- مصادر داخلية تتمثل في الصراع بين الأطراف ذات العلاقة، البحث عن تحقيق المصالح الذاتية، عدم الالتزام، وعدم فعالية أنشطة الاتصال والتكامل والتعاون المتبادل بين الأطراف ذات العلاقة بغية تحقيق أهداف المنشأة.

وقد توصل الباحث إلى ضرورة احتواء المخاطر المرتبطة بأنشطة المنشأة عن طريق تحديد مسؤولية إدارة المخاطر التي تقع على عاتق مجلس إدارة المنشأة أو اللجان المنبثقة عنه مثل لجنة إدارة المخاطر وتحديد مسؤولية الرقابة على حدوث المخاطر بهدف منعها أو تقليل حدوثها التي تتعلق بتصميم وتطبيق نظم رقابية فعالية وتدخل ضمن التطبيقات الرقابية للحوكمة^(١).

وقد حددت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية عدة مبادئ تمثل الإطار العام الذي يمكن أن يستخدم كدليل إرشادي أو إطار مرجعي للاسترشاد به في صياغة وتطبيق سياسات حوكمة الشركات في أي وحدة اقتصادية. وتتكون هذه المبادئ من (١) وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات، (٢) حماية حقوق المساهمين، (٣) ضمان المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، ومن بينهم صغار المساهمين والمساهمين الأجانب، (٤) الاعتراف بحقوق أصحاب المصلحة كما يرسمها القانون، (٥) الإفصاح الشامل والملائم عن الموقف المالي للمنشأة والحفاظ على حصتها في سوق المنتج أو الخدمة، وتفصيل مكونات حقوق الملكية وأساليب ممارسة السلطة، و (٦) تعريف الإطار الاستراتيجي والتنفيذي لممارسة أنشطة المنشأة فضلاً عن تحديد أسس محاسبة المسؤولية لجميع المستويات الإدارية. وقد أوضحت المنظمة أنه لا يوجد أسلوب أو نموذج وحيد للحوكمة. ولكن، بناء على الدراسات التي قامت بها المنظمة،

(١) الشمري، عيد بن حامد (٢٠١٠) «إطار مقترح لحوكمة الأداء الاستراتيجي لمجالس إدارات الشركات المساهمة بالمملكة العربية السعودية»، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، ص: ١-٣٣.

تم التوصل إلى عوامل مشتركة تحدد ماهية الأسلوب السليم لحوكمة الشركات. وفي ضوء هذه العوامل المشتركة، تمت صياغة مبادئ الحوكمة الست المذكورة أعلاه لتكون إطار مرجعي للمنشآت المختلفة يساعد في تحديد السياسات والإجراءات السليمة لحوكمة الشركات^(١).

ومن منطلق الوفاء بمسئولياتها، تقوم حوكمة الشركات بتصميم نظم رقابة تركز على دقة وكفاءة الأداء الداخلي لأجهزة المنشأة وتمتد لتشمل الجهات الخارجية التي تتعامل معها المنشأة بغية تحقيق أهدافها. وتهدف نظم الرقابة هذه إلى:

- ١- تنفيذ الأنشطة التشغيلية بشكل مؤثر وفعال واقتصادي.
- ٢- توافر متطلبات تطبيق محاسبة المسئولية.
- ٣- الالتزام بالقوانين واللوائح المعمول بها.
- ٤- حماية أصول المنشأة.

مبادئ الحوكمة

تختلف الآراء حول طبيعة ونطاق المبادئ التي تعتمد عليها الحوكمة. ولكن استناداً إلى تقرير **Cadbury** (١٩٩٢) في المملكة المتحدة وتقرير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (١٩٩٨، ٢٠٠٤) وقانون **Sox** (٢٠٠٢)^(٢) في الولايات المتحدة الأمريكية، يمكن تلخيص هذه المبادئ فيما يلي^(٣):

١- المعاملة العادلة والمحافظة على حقوق المساهمين عن طريق إمدادهم بالمعلومات الملائمة لتقييم استثماراتهم وتشجيعهم على الاشتراك في إدارة أنشطة الشركة.

(١) منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) «مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مجال حوكمة الشركات»، باريس، (٢٠٠٤) ص. ١١-١٩.

(2) Sarbanes-Oxley (SOX)

(٣) منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية المرجع السابق.

Cadbury, Adrian (1992) Report of the Committee on the financial Aspects of Corporate Governance, Gee, London, December.

Sarbanes-Oxley Act 2002, US Congress Title 1, 101 (1). Title VII, and Title IX, 406.

٢- المحافظة على حقوق أصحاب المصالح الأخرى في الشركة تطبيقاً للالتزامات القانونية والتعاقدية والاجتماعية بالإضافة إلى تلك الالتزامات النابعة من البيئة الاقتصادية تجاه غير المساهمين مثل العاملين والمقرضين والمستثمرين والموردين والعملاء والمجتمعات المحلية المحيطة بالشركة وصناع القرار.

٣- دور ومسئوليات مجلس الإدارة، حيث يلزم أن يتمتع أعضاء مجلس الإدارة بالمهارات وقوة الإدراك اللازمتين لمراجعة وتقييم أداء الإدارة التنفيذية. ويلزم أن يتكون مجلس الإدارة من عدد كاف من الأعضاء الذين يتمتعون بمستوي عال من الاستقلالية والالتزام.

٤- الموضوعية والسلوك الأخلاقي. يجب الالتزام بالموضوعية في اختيار المدراء ورجال الإدارة التنفيذية وأعضاء مجلس الإدارة. ويجب على الشركة تصميم معايير سلوك للمدراء والتنفيذيين لترشيد اتخاذ القرارات التي تتفق وأخلاقيات المجتمع ومحاسبة المسؤولية.

٥- الشفافية في الإفصاح عن موقف الشركة التنافسي والمالي. يتطلب تطبيق هذا المبدأ الإفصاح عن دور كل من مجلس الإدارة والمدراء التنفيذيين حتي يستطيع كل من أصحاب المصالح في الشركة تحديد المسؤولية عن القرارات والتصرفات المتعلقة بأنشطة الشركة. ويجب على الشركة تصميم إجراءات للتحقق المستقل والموضوعي للتقارير المالية الخاصة بها. بالإضافة إلى الإفصاح عن الأمور ذات التأثير على أنشطة الشركة بما يتيح للمستثمرين وغيرهم من أصحاب المصالح في الشركة الحصول على معلومات واضحة وحقيقية.

الهيكل الإداري للشركة في ظل الحوكمة

يختلف الهيكل الإداري للشركة في ظل الحوكمة طبقاً لطبيعة النظام الاقتصادي وارتباط نشاط الشركة بسوق المنتج أو ارتباط نشاط الشركة بشبكة من المتعاملين في نفس النشاط؛ وما إذا كان نظام الشركة يهدف بصورة رئيسية إلى مراعاة حقوق المساهمين أو مراعاة حقوق أصحاب المصالح في الشركة بما فيهم المساهمين. ففي

ظل الأنظمة التي تراعي حقوق المساهمين وأصحاب المصالح في الشركة نجد أن إدارة الشركة تتكون من مستويين: الأول مجلس الإدارة ويتكون من مدراء مستقلين عن الإدارة التنفيذية يتم اختيارهم بواسطة أصحاب المصالح في الشركة ويقومون بعمليات التخطيط الاستراتيجي واختيار أعضاء مجلس الإدارة التنفيذية وتقويم أدائهم وتوقع المشاكل المحتملة واقتراح بدائل حلول لها. الثاني مجلس المدراء التنفيذيين ويقومون بإدارة أنشطة الشركة اليومية ويتم تعيينهم بواسطة مجلس الإدارة كما يتم تحديد مرتباتهم وحوافزهم وتقويم أدائهم بواسطة مجلس الإدارة أيضا. وهذا التطبيق يتم العمل به في معظم الدول الأوربية. فعلي سبيل المثال، يتم العمل بهذا النظام في ألمانيا ونيوزلندا واليابان⁽¹⁾.

أما في معظم الدول التي تهتم بالدرجة الأولى بحقوق المساهمين، وفيها يتم إصدار أنواع مختلفة من الأسهم يتباين حقوق حاملها من حيث حقوق التصويت واقتسام الأرباح واسترداد رأس المال، فإن حوكمة الشركات تتم عن طريق مجلس إدارة يتم انتخابه بواسطة المساهمين، ويرأس مجلس الإدارة نفس المدير التنفيذي للشركة الذي يرأس المدراء التنفيذيين ويقوم بتعيينهم وتقويم أدائهم، أما أصحاب المصالح في الشركة مثل العمال والمقرضين والعملاء، فإن حقوقهم في الشركة يتم حمايتها إما بالقانون أو التعاقدات أو منظمات المجتمع المدني. ومثل هذا المجلس الموحد لحوكمة الشركة يتم تطبيقه في الولايات المتحدة الأمريكية والهند وغيرهما من الدول⁽²⁾. وفي بعض الدول الأخرى، مثل جمهورية مصر العربية، فإنها تأخذ ببعض التطبيقات التي قد تراعي حقوق أصحاب المصالح الأخرى بالإضافة إلى حقوق المساهمين حيث تسمح بممثل للعمال كعضو في مجلس إدارة الشركة والاستفادة من أصحاب الخبرة فيما يواجههم من مشاكل تحتاج إلى مهارات وخبرات متخصصة.

أطر إرشادية لتطبيق الحوكمة

(1) Tricker, Bob (2009) Essentials for Board Directors: An A-Z Guide, 2nd ed., Bloomberg Press, New York.

(2) Bowen, William G. (2009) The Board Book: An Insider's Guide for Directors and Trustees, W. W. Norton & Company, New York.

تم إصدار العديد من الأطر الإرشادية لتطبيق الحوكمة في العديد من الدول بواسطة منظمات أسواق المال ومنظمات المستثمرين ومعاهد الإدارة مع تعضيد وتأييد من الحكومات والمنظمات الدولية مثل الأمم المتحدة والإقليمية مثل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية. وناقش هنا بعضاً من هذه الأطر، لكن تجدر الإشارة إلى أن هذه الأطر للاسترشاد بها وبالتالي لا يوجد إلزام على شركة ما بإتباعها والأخذ بما جاء فيها باستثناء الأطر الإرشادية الصادرة عن إدارات أسواق المال، فهذه لها قوة إلزامية بالتطبيق على الشركات المسجل أسهمها في سوق المال.

١ - الإطار الصادر عن هيئة السوق المالية السعودية

أصدرت هيئة السوق المالية السعودية إطار لحوكمة الشركات في عام ٢٠٠٦م^(١)، يتضمن مجموعة من الإرشادات والمفاهيم التي يجب أن تطبقها الشركات السعودية المدرج أسهمها في سوق المال. وطبقاً لهذا الإطار، فإن أهمية تطبيق حوكمة الشركات تكمن في:

- ١ - رفع مستوى الكفاءة الاقتصادية والشفافية للشركة مما يساعد على جذب الاستثمارات وتقليل حجم المخاطر التي تكمن في ممارسة أنشطة الشركة.
- ٢ - تحسين بيئة العمل مما يساعد على رفع كفاءة أداء أنشطة الشركة وتحسين منتجاتها.
- ٣ - حماية الاستثمارات من التعرض للخسارة والحد من حالات تضارب المصالح.
- ٤ - تقوية الروابط بين إدارة الشركة والعاملين والمقرضين والعملاء مما يساعد على تحقيق أهداف الشركة.

(١) هيئة السوق المالية السعودية (٢٠٠٦) حوكمة الشركات، راجع الصفحات من ١-٩، www.cma.org.sa، تم التصفح في: ٢١/٨/٢٠١٤م

وقد نبه هذا الإطار إلى ضرورة تحقيق الشفافية في الإفصاح عن المعلومات الخاصة بأنشطة الشركة عن طريق:

- ١- إتاحة المعلومات التي تمكن حملة الأسهم والمستثمرين الحاليين والمتوقعين من تقييم أداء الشركة الحالي.
- ٢- تصميم وكتابة سياسات الإفصاح وإجراءاته والأنظمة الإشرافية (الرقابية) المطبقة.

٣- إرفاق تقرير تفصيلي صادر عن مجلس الإدارة مع القوائم المالية السنوية المنشورة يتضمن عرضاً لأنشطة الشركة خلال العام المنصرم والعوامل ذات التأثير المباشر على أنشطة الشركة خلال الفترة المعد عنها التقارير.

أما بالنسبة للهيكل الإداري للشركة، فإن الإطار يتضمن تكوين مجلس إدارة للشركة غالبية أعضائه من مدراء غير تنفيذيين، وأن لا يقل عدد المدراء المستقلون من المدراء غير التنفيذيين عن عضوين أو ثلث أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين أيهما أكثر. وحدد الإطار الوظائف الرئيسية لمجلس الإدارة كالتالي:

- ١- اعتماد التوجهات الاستراتيجية والأهداف الرئيسية للشركة والإشراف على تنفيذها.
- ٢- وضع أنظمة وضوابط للرقابة الداخلية والإشراف العام عليها.
- ٣- صياغة سياسات ومعايير وإجراءات واضحة ومحددة للعضوية في مجلس الإدارة ووضعها موضع التنفيذ.

(١) وجه المعتقد (دون تاريخ) العديد من الانتقادات لإطار الحوكمة الصادر عن هيئة سوق المال السعودية ومن أهمها ما يتعلق باستقلالية عضو مجلس الإدارة غير التنفيذي حيث نص الإطار على ضرورة توافر عدم صلة قرابة من الدرجة الأولى بأي من المدراء التنفيذيين أو أعضاء مجلس إدارة الشركة أو الشركات التابعة لها. ويرى المعتقد أنه كان يجب أن يمتد انعدام الصلة حتى الدرجة الرابعة أسوة بنظام المحاسبين القانونيين في المملكة.

٤- وضع سياسات مكتوبة تنظم العلاقة مع أصحاب المصالح في الشركة من أجل حماية حقوقهم.

٢- الإطار الصادر عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

قامت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بإعداد هذا الإطار في عام ١٩٩٩ م وتمت مراجعته وتطويره وإعادة نشرة عام ٢٠٠٤ م. يتضمن الإطار المطور مجموعة من المبادئ والإرشادات التي تحكم تطبيق حوكمة الشركات وتحدد بوضوح مكونات الهيكل الإداري للشركة في ظل الحوكمة ودور ومسؤوليات مجلس إدارة الشركة. وقد سبق مناقشة مبادئ الحوكمة سابقاً في هذا البحث^(١)، ومن ثم سيتم هنا مناقشة الهيكل الإداري للشركة ومسؤوليات مجلس الإدارة.

يتكون الهيكل الإداري للشركة من مجلس الإدارة والمدراء التنفيذيين. وكما سبق القول، فإن مجلس المدراء التنفيذيين مسئول عن إدارة شئون الشركة اليومية ويعملون في ضوء خطط وتعليمات مجلس إدارة الشركة. كما يتم اختيارهم وتعيينهم وتحديد مرتباتهم وحوافزهم عن طريق نفس المجلس الذي يتتبع ويراجع ويقيم أدائهم وأداء الشركة ككل.

أما مجلس إدارة الشركة، فطبقاً لهذه الإرشادات، يجب أن يتكون من أعضاء يتمتعون بالاستقلال عن الإدارة التنفيذية. ومن مهام مجلس الإدارة ما يلي:

١- بذل المهارة والعناية المهنية اللازمة في ممارسة واجباتهم لما فيه مصالح المساهمين وأصحاب المصالح فيها.

٢- مراجعة وترشيد استراتيجية الشركة، تحديد أهدافها، خطط النشاط الرئيسية، سياسة مواجهة المخاطر، الخطط الرأسمالية، والموازنات التشغيلية.

٣- تتبع ومراقبة الحصول على أو التخلص من جزئيات النشاط.

(١) راجع الصفحات السابقة.

- ٤- اختيار أعضاء مجلس الإدارة التنفيذية وتحديد مرتباتهم وتقييم أعمالهم واستبدال من يتم الاستغناء عنه منهم.
- ٥- الالتزام بالشفافية وإتباع القواعد المقننة لاثحياً في تسمية واختيار أعضاء مجلس الإدارة.
- ٦- الموضوعية في تصميم وتطبيق النظم المحاسبية وإعداد التقارير المالية.
- ٧- تصميم وتطبيق نظام ملائم للرقابة الداخلية.
- ٨- تتبع ومراجعة وسائل وأساليب الإفصاح والاتصالات.
- ٩- تصميم وتتبع إجراءات عمل اللجان واختيار أعضائها ومراجعة أعمالها.
- ٣- إطار لجنة سوق المال في الولايات المتحدة لحوكمة الشركات
تلتزم الشركات المسجل أسهمها في بورصة الأوراق المالية في نيويورك (NYSE) وأسواق المال الأخرى في الولايات المتحدة بتطبيق متطلبات سوق الأوراق المالية. فعلي سبيل المثال، الشركات المسجل أسهمها في بورصة نيويورك تلتزم بما يلي طبقاً لإرشادات NYSE⁽¹⁾:
- ١- استقلال المدراء الأعضاء في مجلس الإدارة، والتزامهم ببذل العناية المهنية اللازمة في ممارسة أعمالهم وأن يكون عددهم أكثر من المدراء التنفيذيين مما يؤدي إلى تحسين جودة الدور الرقابي للمجلس وتقليل صراع المصالح المحتمل. وعضو مجلس الإدارة المستقل ليس جزء من الإدارة التنفيذية ولا تربطه علاقات مالية بالشركة.
- ٢- عقد اجتماعات للمدراء المستقلين غير التنفيذيين بالشركة لمراجعة أعمال المدراء التنفيذيين.
- ٣- يقوم مجلس الإدارة بتقسيم أعضائه إلى لجان ذات اختصاصات معينة وواجبات محددة ومن بينها لجنة حوكمة الشركة.

(1) New York Stock Exchange Listing Manual, NYSE Listing Manual, Sections (303A.01-4), Retrieved 21/8/2014.

التطبيقات الرقابية للحوكمة

التطبيقات الرقابية لحوكمة الشركات التي يتم دراستها في هذا البحث تتمثل في أساليب الرقابة المتعلقة بتسيير أنشطة المنشأة ورفع كفاءتها وتحسين جودة المنتجات أو الخدمات التي تتيحها الشركة لعملائها. وتبويب مثل هذه التطبيقات الرقابية بعدة طرق تشمل تطبيقات رقابية خارجية وتطبيقات رقابية داخلية، وهذه قد يعاد تبويبها تحت مسمى الرقابة الإدارية التي تشمل الرقابة بالقيم والرقابة السلوكية والرقابة التشخيصية والرقابة التفاعلية.

وتتمثل التطبيقات الرقابية الخارجية في أساليب رقابية مباشرة مثل قيام المراجع الخارجي بمراجعة القوائم المالية للشركة أو غير مباشرة مثل قيام المحللين الماليين والمقرضين بتقييم موقف الشركة المالي أو ممثلي العمال ومشرعى النظم بمراجعة موقف الشركة من تطبيق القوانين واللوائح. وتتسم أساليب الرقابة الخارجية المستخدمة بمراعاة التوافق بين أهداف الشركة ووسائل تحقيقها، الأمر الذي يساعد في تحقيق أهداف أصحاب المصالح في الشركة وبين متطلبات البيئة الاجتماعية والاقتصادية التي تمارس الشركة نشاطها من خلالها. ومعروف أن وسائل الإعلام والمنافسة يلعبان أدواراً رئيسية في الرقابة الخارجية على أنشطة الشركات في المجالات المختلفة.

أما أساليب الرقابة الداخلية للحوكمة فتهدف إلى تتبع وتقييم أنشطة الشركة بغية اتخاذ خطوات تصحيحية لعلاج مشاكل ممارسة النشاط سعياً وراء تحقيق أهداف الشركة، وتشمل:

١- قيام مجلس إدارة الشركة الذي يتمتع بالكثير من الاختصاصات والسلطات والمسئوليات بالمحافظة على رأس المال المستثمر وتعيين أو التخلص من المدراء التنفيذيين ومعالجة أو توقي مشاكل ممارسة النشاط بالرقابة على وتقييم أنشطة الشركة وأداء مديري التنفيذ. وهذا بالطبع يتوقف على مقدرة ومهارات أعضاء مجلس الإدارة وإمكانية الحصول على المعلومات الملائمة التي تساعد في القيام بهذه الواجبات.

٢- أساليب الرقابة الداخلية وهي إجراءات يتم تصميمها وتطبيقها بواسطة أعضاء مجلس إدارة الشركة؛ المدراء التنفيذيين، لجنة المراجعة والعديد من العاملين في المنشأة بهدف توفير تأكيد معقول على قيام الشركة بإنجاز أهدافها وممارسة أنشطتها بكفاءة ومدى تعبير القوائم المالية عن نتائج هذه الأنشطة وعدم مخالفة أنشطة الشركة للقوانين واللوائح المعمول بها. ويشارك المراجع الداخلي في تصميم وتطبيق أساليب الرقابة الداخلية للشركة واختبار صدق تقاريرها المالية.

٣- توازن القوي داخل الشركة عن طريق الفصل بين السلطات والواجبات بحيث يمكن لمكونات الشركة الرقابة على بعضها البعض. فمدير الشركة يجب أن يكون شخص مختلف عن المراقب المالي لها.

٤- توافر إجراءات لقياس كفاءة تطبيق أساليب الرقابة الداخلية عن طريق لجان المراجعة أو طرف خارجي عن الشركة مثل المكاتب الاستشارية المتخصصة في مثل هذا النوع من أساليب القياس والتقييم^(١).

نظم الرقابة الإدارية وعلاقتها بأنشطة المنشأة

نظم الرقابة الإدارية لا تقتصر على النظم التي تهدف إلى مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط وهي ما تسمى بنظم الرقابة التشخيصية وإنما تمتد لتشمل نظم الرقابة التفاعلية التي تهدف إلى مساعدة المدراء في التركيز على التعامل مع المخاطر الاستراتيجية التي تتعلق بنشاط المنشأة والتعرف على الفرص والتهديدات التي تواجهها في ظل التغير المستمر للظروف التنافسية والتخطيط المستقبلي للمبادرات التي قد تطبقها المنشأة للمحافظة على وتقوية وضعها التنافسي في الأسواق. وكذلك نظم الرقابة باستخدام القيم التي تحفز العاملين للبحث عن الفرص الملائمة لنشاط

¹ Deloitte (2012) Corporate Governance Disclosures Checklist, October, p. 29. Ret. 22/8/2014.

(*) من الضروري بمرور الوقت تتبع أنظمة الرقابة الداخلية لتقييم جودة أدائها دورياً أو باستمرار أو كليهما، ويمكن إجراء هذا التتبع من خلال أنشطة روتينية وعمليات تقييم منفصلة أو مزيج منهما بواسطة لجنة المراجعة أو متخصصين خارجيين عن الشركة.

المنشأة والالتزام بتحقيق أهدافها في ظل مراعاة القيم السائدة في بيئة النشاط. وذلك فضلا عن نظم الضبط الداخلي التي تحدد قواعد ممارسة النشاط وتحذر من الأخطاء التي قد يرتكبها العاملون وهو ما يسمى بالرقابة السلوكية التي تعتمد على محاسبة المسئولية.

وتتعلق نظم الرقابة الإدارية بتصميم وتطبيق المراحل والإجراءات التي يستخدمها مدراء المنشأة (الإدارة العليا والإدارة الوسطي) في التخطيط طويل وقصير الأجل لأنشطة المنشأة وفي تنفيذ هذه الخطط بغية تحقيق أهداف المنشأة وقياس أدائها. كما أن نظم الرقابة الإدارية أيضا تسهل وتنظم وسائل الاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة. وتعتبر الرقابة الداخلية جزء من الرقابة الإدارية وليست بديلا عنها. وتعرف الرقابة الداخلية وفقا لتقرير **"Committee of Sponsoring Organization of the Treadway commission (COSO)" & "International Auditing and Assurance Standards Board (IAAB)"** بأنها قواعد وإجراءات تصمم وتطبق ويتم تطويرها بواسطة مسئولو حوكمة الشركة (الإدارة، وأي مستوى إداري مسئول) لتوفير تأكيد معقول عن انجاز أهداف الشركة، وإعداد تقارير يعتمد عليها في دراسة كفاءة وفاعلية خطط وأنشطة الشركة وتوافق نشاط الشركة مع القوانين واللوائح سارية المفعول. وأيضا اعتبر ال **(International Federation of Accountants) IFAC** الرقابة الداخلية جزء متكامل من حوكمة الشركة وإدارة مخاطرها. أما نظم الرقابة الإدارية، فقد عرفها **Simons (1995)** بأنها الأساليب والإجراءات المبنية على المعلومات والتي تصممها وتطبقها إدارة المنشأة للاستخدام في وضع الخطط الاستراتيجية والتشغيلية لأنشطة المنشأة ومتابعة تنفيذها بغية المحافظة على أو تغيير أنشطة المنشأة لتحقيق أهداف المهتمين بها. وأن العنصر الأهم في تعريف نظم الرقابة الإدارية ليس في تصميم نظم الرقابة واختيار الأساليب الرقابية التي تتكون منها هذه النظم فقط وإنما يمتد ليشمل

¹ International Federation of Accountants (IFAC) (2012) Evaluating and Improving Internal Control in Organization, June. p.20.

² Simons, R. (1995) Levers of Control: How Managers use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal, Harvard University Press, Boston, USA.

ويؤكد على أن كيفية الاستخدام الإداري لهذه الأساليب ذو أهمية أيضا. وأن هذا الاستخدام هو الذي يؤدي إلى تصنيف عناصر نظم الرقابة الإدارية إلى عناصر رقابة تشخيصية (**diagnostic**) أو عناصر رقابة تفاعلية (**interactive**). ويعتبر تعريف **Simons** لنظم الرقابة الإدارية أكثر تطوراً وتفصيلاً عن تعريف **Anthony** (١٩٦٥) الذي عرف نظم الرقابة الإدارية بأنها المراحل والإجراءات التي يستخدمها المديرون للتأكد من أن موارد المنشأة التي تم الحصول عليها تستخدم بكفاءة وفاعلية في تحقيق أهدافها. بينما عرف **Flamholtz et. al.** (1985) نظم الرقابة الإدارية بأنها المراحل التي تهدف إلى التأثير على سلوك العاملين لتشجيع التعاون بين مجموعات العاملين أو بين أقسام المنشأة بهدف انجاز الأهداف الاستراتيجية والتشغيلية لها^(٢).

وقد فرق **Thoren and Brown** (٢٠٠٤) بين كل من الرقابة الإدارية التشخيصية التي توفر تغذية مرتجعة للمستويات الإدارية المختلفة عن التقدم في تنفيذ خطط النشاط ومدى فعالية هذه الخطط في توجيه أنشطة المنشأة نحو تحقيق أهدافها، والرقابة التفاعلية التي تتيح للمستويات الإدارية المختلفة المشاركة الفعالة في وضع خطط النشاط في ضوء الموارد المتاحة للمنشأة ومتغيرات السوق وتطلعات أصحاب المصالح المختلفة في المنشأة. فالرقابة التفاعلية تهدف إلى استمرارية تطوير وبناء الاستراتيجيات من خلال تحليل المخاطر الاستراتيجية السائدة في بيئة النشاط الخاصة بالمنشأة، وتشجيع الأخذ بالاستراتيجيات الجديدة فضلا عن تطوير الاستراتيجيات الحالية، وذلك من خلال تجميع واستخدام المعلومات المتاحة عن أنشطة المنشأة والبيئة التنافسية لممارسة النشاط واحتياجات العملاء الجدد والمستمرين كأساس للحوار التفاعلي بين المستويات الإدارية المختلفة والعاملين وأصحاب المصالح في المنشأة. وتتيح نظم الرقابة التفاعلية إشراك الإدارة العليا في اتخاذ قرارات الإدارة

¹ Anthony, R. N. (1965) *planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Harvard University Press, Boston, USA.

² Flamholtz, E. G., Das, T. K. and Tsui, A. (1985) *Toward an Integrative Framework of Organizational Controls, Accounting, Organization and Society*, Vol. 10, No.1, p.35.

الوسطى والدنيا وتوجيه الانتباه والتعلم في المنشأة إلى التركيز على القضايا الاستراتيجية الأساسية. وتطبيق نظم الرقابة التفاعلية يتطلب توافر ما يلي:

١- اهتمام المستويات الإدارية العليا بالمعلومات التي تنتج عن تطبيق نظم الرقابة الإدارية.

٢- تتبع مستويات الإدارة التشغيلية لتطبيقات نظم الرقابة التفاعلية لكل المستويات الإدارية والمرؤوسين في المنشأة.

٣- المعلومات التي يتم الحصول عليها من النشاط نتيجة تطبيق نظام الرقابة الإدارية يتم تفسيرها ومناقشتها وجها لوجه في لقاءات بين المدراء والمرؤوسين وقرناء العمل لمعرفة المقصود بالتغير في بيئة ممارسة النشاط ومراجعة الخطط العملية التي أعدها المرؤوسين كاستجابة للاستفادة من الفرص المتاحة ومعالجة المشاكل.

٤- استمرارية النقاش حول التحديات التي تعكسها المعلومات المتاحة والافتراضات التي يبني عليها خطط النشاط التشغيلية والاستراتيجية.

وتتبع نظم الرقابة التفاعلية المخاطر الاستراتيجية التي تقض مضاجع المدراء وتحدث مشاكل في ممارسة النشاط وقد تتعلق بالافتراضات التي تم على أساسها تصميم خطط النشاط وكيف تتم المنافسة في الأسواق. هذه المخاطر ربما تتعلق بالتطور التكنولوجي، تغير أذواق المستهلكين، تغير اللوائح الحكومية وطبيعة المنافسة في الصناعة التي تنتمي إليها أنشطة المنشأة.

واهتمام الإدارة العليا بالرقابة التفاعلية يرسل إشارة هامة إلى جميع العاملين عن أهمية التركيز على التطورات التكنولوجية الحديثة والابتكارات في المجالات التنافسية وفي الصناعات ذات العلاقة لتكون موضع النقاش في اللقاءات التي تتم وجها لوجه بين الإدارة العليا والعاملين والتي يلزم أن تتسم بعمق التحليل ومقارنة الآراء مما قد ينتج عنها استراتيجيات جديدة. وعلي سبيل المثال، الإدارة العليا في الجريدة اليومية (USA Today) يستخدمون نظم الرقابة التفاعلية عن طريق عقد لقاءات أسبوعية لمناقشة ما يرد في التقارير الأسبوعية التي تعد بواسطة الأقسام المختلفة وتسلم للإدارة يوم

الجمعة من كل أسبوع. وتشمل هذه المناقشات والتحليلات نقاط الفشل غير المتوقعة وكذلك نقاط النجاح والفرص غير المتوقعة التي تنعكس في هذه التقارير وتعلق بمقارنة حجم الإعلانات الفعلي الذي تم خلال الأسبوع مع الحجم المخطط، حجم الإعلان المستقبلي لكل عدد من الجريدة، والإعلانات الجديدة التي تنشر بالجريدة لأول مرة محللة حسب نوع ناشر الإعلان (شخص طبيعي، شخص قانوني، مؤسسة، جمعية،....). وينتج عن هذه اللقاءات الأسبوعية اقتراحات مبتكرة للتعامل مع المشاكل غير المتوقعة والاستفادة من الفرص غير المتوقعة. وتشمل الاقتراحات المبتكرة تنفيذ مسح سوقي لعملاء إعلانات الجريدة، دراسة الأسواق لشركات السيارات، إتاحة نصف صفحة ملونة كإعلان لمن يرغب، وتوزيع المطويات لعملاء معينين أو منتجات معينة وقيام مكاتب بيع اشتراكات الجريدة ببيع المساحات الإعلانية في الأقاليم المختلفة⁽¹⁾.

ويستخدم المدراء، في الأنشطة المتنوعة، أساليب مختلفة لتطبيق نظم الرقابة التفاعلية تتواءم مع المخاطر الاستراتيجية التي تواجههم في ممارسة نشاطهم اليومي. فعلى سبيل المثال، تستخدم شركة (Johnson & Johnson) نظم تخطيط الربحية للمحافظة على منتجاتها المبتكرة في الأسواق المختلفة، حيث يقدر المدراء دورياً آثار خطط المنافسة وإدخال منتجات جديدة إلى الأسواق على خطط الربحية للعام الحالي والعام القادم عن طريق تحديد التغيير في بيئة النشاط منذ آخر تقدير وأسباب هذا التغيير، وماذا ستفعل إدارة الشركة للتعامل مع هذا التغيير مما ينتج عنه في النهاية أفكار وخطط جديدة⁽²⁾.

وتطبيق المدراء لنظم الرقابة التفاعلية يساعد في تبيان تفضيلاتهم البحثية، ويوضح صحة قراراتهم الهامة، ويؤكد سيطرتهم على أمور المنشأة التي قد تتطلب

1 Simons, Robert (1995) Control in Age of Empowerment, HBR, March, p.5.
(2) Op. Cit., p.5.

دراسة التداخل بين نظم الرقابة التفاعلية ونظم الرقابة التشخيصية كركيزة لفهم أساليب التعلم الذاتي للموارد البشرية وتطوير أساليب التشغيل وتحسين المنتجات. أما نظم الرقابة التشخيصية، فهي عكس نظم الرقابة التفاعلية، تهدف لتطبيق الاستراتيجيات المستهدفة. وتستخدم نظم الرقابة التشخيصية لقياس المخرجات الفعلية ومقارنتها مع المخرجات التقديرية السابقة لإعداد للحصول على التغذية المرتجعة بالمعلومات التي تساعد الإدارة في تعديل خطط ومراحل النشاط المستقبلي حتى يكون الناتج المتوقع يكاد يتطابق مع المستهدف طبقا لتوقعات المنشأة. ويشمل تطبيق أساليب الرقابة التشخيصية استخدام نظم الموازنات طويلة وقصيرة الأجل، مؤشرات الأداء، أساليب تحفيز العاملين، وأساليب تصحيح انحرافات الأداء عن خطط النشاط بهدف تحسين كفاءة استخدام الموارد المتاحة للمنشأة. وتتنقد أساليب الرقابة التشخيصية بأن تطبيقها قد يمثل ضغوط على سلوك العاملين⁽¹⁾ الأمر الذي قد يؤدي إلى نتائج عكسية وربما أزمات في بيئة العمل، خاصة في ظل بيئة عمل تعتمد على تفويض سلطات للعاملين في إنجاز الواجبات الملقاة على عاتقهم حسب ما يرون ومحاسبتهم في ضوء هذا التفويض، الأمر الذي قد يمثل مخاطر أداء غير محتسبة. لكن المدراء يرون أن الرقابة التشخيصية مفيدة في تخفيف عبء تتبع وقياس أداء العاملين حيث يسود الاعتقاد بأن ربط الحوافز والأجور بتنفيذ المهام والواجبات الملقاة على كاهل كل عامل أو موظف حسب الخطة ستوجه جهود الأفراد إلى تحقيق الأهداف المتفق عليها مما يتيح للإدارة توجيه الجهود نحو تعديل خطط النشاط حسب التحديات التي تواجهها المنشأة نتيجة تطورات التقنية والتغير في أذواق واحتياجات العملاء ودرجة المنافسة السائدة في الأسواق.

وتكامل نظامي الرقابة التشخيصية والرقابة التفاعلية ضمن نظام الرقابة الإدارية يؤدي إلى تحسين القدرات التنظيمية للمنشأة حيث تساعد الرقابة التشخيصية في تطبيق

(1) Mundy, J. (2010) Creating Dynamic Tension through a Balanced use of Management Control Systems, Accounting, Organizations and Society, vol. 35, no. 5, p. 499..

الاستراتيجيات المستهدفة بينما أساليب الرقابة التفاعلية تساعد في تصميم استراتيجيات المنشأة⁽¹⁾.

والجدول التالي يتيح مقارنة توضح الفرق بين الرقابة التشخيصية والرقابة التفاعلية:

جدول رقم (١) المقارنة بين الرقابة التشخيصية والرقابة التفاعلية

أسس المقارنة	الرقابة التشخيصية	الرقابة التفاعلية
الغرض	تحفز وتوجه العاملين لتحقيق أهداف المنشأة	تيسر تبادل الآراء والتعلم الذاتي
الهدف	منع أو تقليل المفاجآت غير المتوقعة	تساعد على البحث الخلاق
التحليل السببي	استنتاج	استنباط
بساطة أو تعقد النظم	مركب (معقد)	بسيط
الإطار الزمني	الماضي والحاضر	الحاضر والمستقبل
النتيجة	ثابتة	يعاد تقديرها باستمرار حسب الظروف

هذا الجدول مترجم من:

Thoren, K. and Brown, T. (2004) development of Management Control Systems in Fast Growing Small Firms. 13th Nordic Conference on Small Business Research, p.3.

وقد نتج عن تطور تعريف نظم الرقابة الإدارية كما اتضح أعلاه إلى الفصل بين نظم الرقابة الإدارية التي تركز على التكامل بين أساليب الرقابة المحاسبية على تنفيذ الخطط وتتبع أنشطة المنشأة وقياس الأداء وبين الرقابة الإدارية والرقابة الاستراتيجية. ومن ثم يلزم النظر إلى نظم الرقابة الإدارية ليس على أنها أساليب تهدف إلى تنفيذ وقياس أنشطة المنشأة بغية تحقيق أهدافها فقط، وإنما يستحسن النظر إلى نظم الرقابة الإدارية على أنها أيضا أساليب للمحافظة على و تطوير أنشطة المنشأة. وقد عرف

(1) Hofman, S; Wald, A. & Gleich, R. (2012) Determinants and Effects of the Diagnostic and Interactive use of Control Systems: an Empirical Analysis on the Use of Budgets, Journal of Management Control, vol. 23, no. 3, p. 153.

(2) Langfield-Smith, K (1997) Management Control Systems and Strategy: A Critical Review, Accounting, Organizations and Society, Vol. 22, No.2, p.235.

Simon (1995) الرقابة التفاعلية بأنها الأساليب الرقابية التي تستخدمها المستويات الإدارية العليا لتحديد المخاطر الاستراتيجية وتتبع الفرص والتحديات المتوقع أن تواجه المنشأة مستقبلاً. ويترتب على اختيار أساليب الرقابة التفاعلية توجيه انتباه رجال الإدارة الوسطى، الذين يحتلون موقع الإسهام في تحديد استراتيجيات وخطط النشاط ويساعدون الإدارة العليا في تسيير أنشطة المنشأة بما يحقق أهداف أصحاب المصالح المختلفة، إلى نواحي النشاط المختلفة (إنتاج، تسويق، تمويل) التي ينبغي الحفاظ عليها أو تطويرها وإلي الأفكار الجديدة التي تتعلق بأي من هذه الأنشطة والتي يمكن اقتراحها واختبار مدي صلاحيتها للتطبيق. وتمثل العلاقة بين الرئيس والمرؤوس، أي بين الإدارة الوسطى والعاملين، مصدر من مصادر المعلومات عن التطورات في الأسواق، تطورات التقنية، تفضيلات العملاء، والمنتجات أو الخدمات المنافسة حيث يواجه ويحصل العاملون على الكثير من المعلومات في نطاق أداء أنشطتهم اليومية. وبتكامل مثل هذه المعلومات مع معلومات السوق الذكية، يستطيع المدراء التنبؤ بالمخاطر التي يتوقع أن تواجه أنشطة المنشأة نتيجة احتمال ظهور منتجات منافسة أو دخول منتجين جدد إلى السوق أو صدور تشريعات تسمح بإدخال المنتجات الأجنبية إلى الأسواق المحلية. وينتج عن تطبيق أساليب الرقابة التفاعلية إدارة نوع من الحوار الفعال بين مدراء العموم ومدراء التنفيذ وبين المرؤوسين حول الظروف المحيطة بممارسة نشاط المنشأة مما قد ينتج عنه مراجعة وتطوير الخطط التي يتم تنفيذها فضلاً عن مراجعة وتطوير الاستراتيجيات المتعلقة بالمنشأة. ومثل هذا التفسير للرقابة التفاعلية ينمي مهارات التعلم الذاتي بين العاملين في المنشأة وفهم الطبيعة الحركية للأسواق التنافسية التي يتم التعامل معها، الأمر الذي قد يؤدي إلى التوصل إلى استراتيجيات جديدة تتعلق بتنمية وتطوير أنشطة المنشأة نتيجة النقاش والتواصل بين العاملين والمستويات الإدارية المختلفة. ثم تستخدم أساليب الرقابة التشخيصية حينئذ لوضع الاستراتيجيات التي تم اختيارها موضع التطبيق⁽¹⁾.

(1) Simons, R. (1995) Levers of Control: How Managers use Innovative Control

وتتضمن الرقابة التشخيصية أساليب رقابية تركز على قياس المتغيرات التي تم تحديدها مسبقاً من قبل الإدارة العليا كأسس لتقييم الأداء وتطبق بواسطة متخصصين في قياس الأداء. وبينما يتوقع أن تواجه المنشآت التي تمارس وتتنافس في نفس النشاط نفس النوع من المخاطر، إلا أن تحديد المخاطر البيئية المتعلقة بنشاط المنشأة قد يختلف من منشأة لأخرى وبالتالي فإن اختيار أساليب الرقابة التفاعلية والتشخيصية الملائمة لأنشطة منشأة ما قد يختلف أيضاً.

دراسة (Simons (1991)⁽¹⁾ أعادت تقسيم الرقابة الإدارية إلى: (١) نظم رقابة إدارية مبرمجة، (٢) نظم تخطيط الربحية، (٣) موازنات إيراد المنتج، (٤) نظم الذكاء الصناعي و (٥) نظم تطوير الموارد البشرية العاملة في المنشأة. واقترح أن المدراء قد يستخدمون هذه النظم كالتالي:

١- الإدارة العليا التي تتمتع بوضوح الرؤية الاستراتيجية قد تختار أحد أو بعض من أساليب الرقابة المشار إليها أعلاه بالتبادل. ومثل هذا الاختيار سيتأثر بالاعتماد على التقنية المتوافرة في أسواق المنتج، مدي تعقد سلسلة المنتج ومقدرة المنافسين على الاستجابة للتطورات في سوق المنتج. كما أنها قد تستخدم نظم رقابية متعددة بالتبادل خلال أوقات الأزمات قصيرة الأجل وعندما تكون المنشأة في حالة تطور.

٢- الإدارة العليا التي لا تتمتع بوضوح الرؤية الاستراتيجية أو التي تقرر أن إتباع رؤية استراتيجية غير ضروري قد تستخدم أحد أو بعض من أساليب الرقابة المشار إليها أعلاه، لكنها لا تستخدم نظم رقابية بالتبادل.

وأساليب الرقابة الفعالة تجبر الأفراد على المشاركة والاهتمام بالقضايا موضع النقاش والالتزام الأمر الذي قد يساعد على خلق مراحل رسمية لصياغة الاستراتيجية.

Systems to Drive Strategic Renewal, (Cambridge, MA, Harvard Business School Press) p. 63.

(1) Simons, R. (1991) Strategic Orientation and Top Management Attention to Control Systems, Strategic management Journal, Vol.12, No.1, pp.49-62.

وقد درس (Simons 1994)⁽¹⁾ كيفية استخدام أساليب الرقابة الرسمية بواسطة عشرة أعضاء إدارة عليا تم تعيينهم حديثاً في صياغة التغيير والتجديد في الاستراتيجيات عندما يوجد اختلافات بين المدراء في تطبيق التغييرات أو التطورات في الاستراتيجية. وتوصل إلى أن المدراء يستخدمون نظم الرقابة الإدارية ل:

- ١- مواجهة المشاكل التنظيمية الداخلية **Organizational Inertia** أي القصور الذاتي.
- ٢- توصيل المعلومات الأساسية عن الاستراتيجية التي يتبعونها.
- ٣- تحديد أهداف ومواعيد تطبيق الاستراتيجية.
- ٤- تأكيد استمرارية الاهتمام بتطبيق الاستراتيجية من خلال نظام الحوافز.
- ٥- التعلم الذاتي يركز على المخاطر الاستراتيجية المرتبطة بتطبيق الاستراتيجيات الجديدة.

Simons (1995) افترض أن الإدارة العليا قد تستخدم عناصر مختلفة من نظم الرقابة التي تعتبرها ضرورية لنجاح تطبيق الاستراتيجية وتشمل:

- ١- نظم القيم الأساسية (**Core Values Systems**) (للتأثير فيما يعتقد ويؤمن به العاملون في المنشأة).

وتهدف نظم القيم إلى تحديد الإطار العام لبيئة العمل الاجتماعية والاقتصادية والثقافية والاتجاهات التي تهدف الإدارة العليا للشركة مشاركتها مع العاملين بما فيهم المستويات الإدارية المختلفة. وتوجه نظم القيم انتباه العاملين إلى كيفية قيام الشركة بتصميم وتطوير والمحافظة على قيم معينة مثل «أفضل خدمة عملاء في العالم»، نوع ومستوي الأداء الذي تهدف الشركة إلى تحقيقه «استهداف التميز في الأداء»، وكيفية إدارة العلاقات الداخلية والخارجية «احترام الأفراد». ويقوم المدراء بصياغة هذه القيم في شكل جمل تفي بتطلعات الفئات (رجال البيع، المدراء، عمال الإنتاج، وإدارة الأفراد) ذات الاهتمام المشترك بالمنشأة بهدف تحفيز وتعزيز التزام هذه الفئات بالقيم

(1) Simons, R. (1994) How New Top Managers Use Control systems as Levels of strategic Renewal, Strategic management Journal, Vol.15, No.1, pp.169-188.

الأساسية للمنشأة التي ينتمون إليها. وتحقق نظم القيم النتائج المستهدفة منها إذا أدرك العاملون أن سلوك المستويات الإدارية المختلفة تتفق وهذه القيم.

ويختار بعض المديرين رسالة وقيما للشركة من باب استيفاء الإطار العام الذين يتفق ومجريات الأمور. لكن المدراء الذين صاغوا رسالة وقيم منشأتهم كمستندات ذات فعالية لترشيد وتوضيح نماذج السلوك المقبول، يعرفون مستوي الرقابة التي تتيحها مثل هذه القيم من خلال التطبيق. فعلي سبيل المثال، تجتمع الإدارة العليا لشركة (Johnson & Johnson) مع الإدارات التنفيذية المختلفة في الشركة أسبوعياً لمناقشة رسالة وقيم الشركة التي تبين بوضوح مدي مسؤولية الشركة تجاه العملاء، العاملين، المجتمعات المحلية الواقعة في النطاق الجغرافي للشركة والمساهمين والفئات الأخرى ذات الصلة بنشاط الشركة. ولذلك عندما تواجه الشركة مشاكل مثل مشكلة "Tylenol" التي واجهت شركة "Johnson & Johnson"، يتم اللجوء إلى نظم القيم في الشركة التي توجه الانتباه إلى نوع الحلول التي يجب التوصل إليها⁽¹⁾. وفي نفس الاتجاه، قامت شركة (Harley-Davidson) بإعداد دليل إرشادي للقيم التي يجب أن يتسم بها سلوك العاملين في الشركة أثناء ممارسة أنشطة التصنيع والبيع. ويتضمن هذا الدليل مجموعة مبادئ سلوكية منها المصادقية في التعامل، احترام الآخرين، الوفاء بالالتزامات وتنمية الذات⁽²⁾.

وتقوم نظم القيم، خاصة في الشركات الكبرى التي تعتمد على اللامركزية في ممارسة أنشطتها، بدور هام في توجيه انتباه العاملين إلى القيم الأساسية للشركة وأهمية الدور الذي يقوم به العاملون في تحقيق أهدافها وبالتالي أهدافهم. هذا الفهم لنظم القيم في المنشأة يحفز العاملين على الإبداع والبحث عن فرص جديدة خاصة في ظل ارتفاع المستوى التعليمي للعاملين وتنوع وسائل الاتصال بين المستويات الإدارية في الشركة وبين العاملين مما ينتج عنه ابتكارات وأفكار تطبيقية جديدة تتيح للشركة العديد من

(1) Simons, Robert (1995) op, cite , p.3.

(2) Harley-Davidson, Inc., Everyday Values: The Harley-Davidson Code of Business Conduct. (www.harley-davidson.com).

المزايا التنافسية. وبالتالي فإن العاملين في الشركة على مختلف المستويات في حاجة إلى الفهم الواضح لرسالة الشركة وأهدافها. وتكامل نظم القيم مع نظم الرقابة التشخيصية يتيح للإدارة نطاق رقابي أكبر على ممارسة أنشطة الشركة في ظل توافر نظم رقابية تمثل إطار عام وحدود للسلوك الوظيفي الممكن ممارسته دون تجاوزات قد تسبب إضراراً للشركة ككل وللمجتمع المحيط بها.

وقد تبين من دراسة نظم القيم الأساسية المطبقة في خمسة عشر شركة من الشركات متميزة الأداء في مجالات أنشطة متنوعة منها التصنيع والتسويق والخدمات، أن القيم الأساسية شائعة التطبيق والتي يلتزم بها المدراء والعاملون في هذه الشركات، وذلك مع بعض الاختلافات بين شركة وأخرى حسب نوع النشاط، تشمل ما يلي⁽¹⁾:

- ١- إتاحة منتجات وخدمات متميزة
- ٢- التجديد والابتكار
- ٣- تطبيق روح الشراكة مع العملاء والموردين
- ٤- مهارات العمل مع الفريق كعضو في أسرة
- ٥- شفافية التواصل بين العاملين في الشركة
- ٦- محاسبة المسؤولية
- ٧- الاهتمام بمشاكل المجتمع المحيط بالشركة والبيئة
- ٨- الأمانة واحترام الذات في التعامل
- ٩- الأخذ بأساليب التعلم الذاتي وتنمية المهارات (التحسين المستمر)
- ١٠- التركيز على تحقيق الأهداف المبتغاة من ممارسة النشاط والتحديث المستمر لهذه الأهداف

(1) for more about core values:

= ----- (2014) Company Core Values, Young, Fabulous and Self-employed Entrepreneurs, Face book, on 25th of December.
Stolle, Bryan (2014) How to create Company values, Forbes, 5/8.
(www.forbes.com/sites/Bryan Stolle). retrieved on Dec. 24/2014.

١١- تحفيز العاملين على الأداء المتميز وتنمية المقدرة على المنافسة.

١٢- استمع جيدا واتخذ القرار بسرعة

ويتمثل المحور الرابع للرقابة الإدارية من وجهة نظر **Simons (1995)** بالرقابة السلوكية حيث تسمح الحرية الممنوحة للعاملين، في ظل التفويض بالتصرف لتطبيق الابتكارات واقتناص الفرص وتجديد طرق وإجراءات الأداء، القيام باتخاذ قرارات قد لا تكون في صالح الشركة في الأجل الطويل. ومن ثم فإن تحديد اطر سلوكية يتبعها العاملون تخبر ما يمكن وما لا يمكن فعله، تجنب الشركة مخاطر الوقوع في مساءلات قانونية أو اجتماعية أو معاناة خسائر اقتصادية قد تنجم عن تصرف بعض العاملين. وتتمثل نظم الرقابة السلوكية في صورة معايير للسلوك الأخلاقي أو أطر للسلوك تصاغ في شكل أنشطة لا يجوز القيام بها أو سلوكيات يستحسن تجنبها. وعلي سبيل المثال، تفويض السلطات للعاملين يحفزهم على الأداء المصحوب بالعوائد لكن ذلك لا يعني السماح بتصرف لا يتفق مع أهداف الشركة وسياساتها بغية الحصول على العوائد. ومن ثم فإن السلوك الوظيفي يجب أن يستفيد من التحفيز والتفويض، لكن في إطار قواعد السلوك الأخلاقي المقرر سلفا في النظم المعمول بها في الشركة. هذا النمط من السلوك يمثل إطار حماية للعاملين ضد إجراءات التمييز والتفوق التي قد ينتج عنها مخالفة النظم المعمول بها مما يضر بالعامل والشركة ضررا قد يؤدي إلى خسارة الشركة، وربما إلى استيلاء الغير عليها مثلما حدث مع "Salomon Brothers" التي حاولت زيادة العائد على الاستثمارات لكنها من خلال محاولات خالفت قواعد المزايدات المحددة من قبل وزارة الخزانة الأمريكية والقواعد المنظمة للعمل في الشركة مما نتج عنه الإساءة لسمعة الشركة وتحملها خسائر جمة^١.

وتصميم وصياغة نظم للرقابة السلوكية قد يتضمن بعض أو كل العناصر التالية:

(1) Simons, R. (1995) op. cite, p.3.

- ١- الامتناع عن التصرفات التي تسعى إلى سمعة الشركة مثل الوساطة في نشاط قد يؤدي إلى استيلاء شركة على أخرى بأساليب يشوبها الاحتيال.
 - ٢- الشركات التي تؤمن خدمات مالية مثل البنوك أو مهنية مثل شركات المراجعة يستحسن عدم قيامها بالتعامل مع شركات يقوم نشاطها على المقامرة.
 - ٣- الامتناع عن التصرفات غير القانونية مثل الحصول على أو دفع رشاوى للغير لتسهيل النشاط.
 - ٤- إتباع الأساليب المهنية في تحديد تكاليف وإنجاز العقود الحكومية.
 - ٥- عدم تثبيت الأسعار بين الشركات المتنافسة كوسيلة للحصول على أرباح مرتفعة.
 - ٦- توافق سياسات ممارسة النشاط في الشركة مع القوانين واللوائح المعمول بها.
 - ٧- وضع سياسات ضد مخاطر الفشل في حالة تضخم حجم الشركة وزيادة الاعتماد على المركزية.
 - ٨- تصميم نظم للاتصال وأساليب لشرح قواعد السلوك وأطر التصرف للعاملين في الشركة.
 - ٩- تركيز الأطر الاستراتيجية على أنماط سلوكية لممارسة النشاط مثل قيام شركة بتحديد أسواق لا يستهدف التوسع فيها وتحديد فرص العمل التي يجب تجنبها أو قيام منظمة تطوعية بتحديد أسماء شركات لا يستهدف الحصول على أو قبول التبرع منها.
- وقد اقترح **Weaver and Farrell (1997)** تحديد أطر (حدود) للعلاقات في المجالات المختلفة لممارسة النشاط. وعرفا هذه الأطر أو الحدود بأنها الخطوط غير المرئية لتعريف الأدوار (المسؤوليات) وتداخل العلاقات في الإطار العام للأداء الوظيفي مما ينتج عنها تحديد دقيق للمسؤوليات المتعلقة بوظيفة (منصب) ما وإمكانية القياس الدقيق للأداء المتعلق بهذه الوظيفة، وممن ثم تصبح مجالات النشاط المختلفة

أكثر إنتاجية. ويمكن القول بأن الإطار العام لبيئة العمل يتصف بتحديد واضح للأدوار والمسؤوليات المتعلقة بالأداء الوظيفي إذا طبقت العناصر التالية⁽¹⁾:

١- تحديد المسؤولين عن صياغة وتطبيق أولويات العمل لكل وظيفة من وظائف النشاط.

٢- تطوير وتطبيق نظم لتحديد النشاط المستهدف من كل وظيفة والمؤهلات والمهارات التي يلزم توافرها فيمن يكلفون بإنجاز مثل هذا النشاط.

٣- توافر نظم لإعداد وتقديم التقارير المتعلقة بالأداء الوظيفي.

٤- توافر نظم لدراسة تقارير النشاط وإعلام من يهمهم الأمر بنتائج تقييم هذه التقارير.

٥- تأمين المعلومات الخاصة بالشركة والمتعاملين معها.

٦- اتصاف العلاقات بين العاملين في الشركة بالحيادية، أي عدم تدخل الآراء أو المشاعر الشخصية في رسم وتوجيه العلاقات بين العاملين.

وفي ضوء هذه العوامل التي تمثل جزء وليس كل المحددات السلوكية في بيئة العمل، يمكن القول بأن التمسك بقيم العمل السابق الإشارة إليها والعوامل التي تسود وتحكم بيئة العمل يؤديان إلى موضوعية العمل الإداري وشيوع الثقة والتمسك بالقيم الأخلاقية بين العاملين. وفضلا عن ذلك، فإن السلوك الإداري الذي يتسم بالموضوعية وعدم ازدواجية التعامل مع العاملين أو خلال أقسام الشركة وتوازن تخطيط النشاط بين الأجلين القصير والطويل ودورية تبادل المعلومات بطريقة منتظمة، كلها عوامل تصب في صالح وضوح أطر ممارسة النشاط وإرساء العلاقات

(1) Weaver, Richard & Farrell, John (1997) Manager as Facilitators, Berretta-Koehler Publishers, Inc. San Francisco, p. 148.

داخل الشركة على أسس سليمة وتحسين سمعة الشركة بين المتعاملين معها ومنافسيها والعاملين فيها.

وقد اقترح مركز الموارد الإدارية بـ "University of California" استخدام العوامل التالية كإرشادات لصياغة أطر لممارسة النشاط يلتزم بها العاملون كمحددات للسلوك الوظيفي ومحفزات لجودة الأداء⁽¹⁾.

١- إعداد التوصيف الوظيفي لكل وظيفة في الشركة كي يستخدم كأساس لممارسة وتقييم النشاط اليومي وإطار لالتزامات العاملين على مختلف المستويات.

٢- تحديد المسؤوليات الوظيفية واستخدامها كأساس للعلاقات والتعامل بين مجموعات العمل وبين العاملين بعضهم البعض.

٣- شفافية التواصل بين مجموعات العمل وإدارة المنشأة حول أهداف الشركة ومحددات النشاط.

٤- صياغة وتطبيق أساليب التقييم الوظيفي التي تبرز نواحي القوة في أداء العاملين وتوجه إلى محتوى برامج التدريب اللازمة لمعالجة نواحي الضعف في الأداء.

٥- تصميم وتطبيق أساليب رقابية لمتابعة انتهاك الأطر المحددة لممارسة النشاط ومعالجتها بطريقة ايجابية وواضحة.

٦- تعريف سلوكيات العمل غير العادية وبيان عواقب استمرار ممارستها.

٧- تصميم وتطبيق أساليب للثواب والعقاب تحفز العاملين في الشركة على السلوك الإيجابي وتبين عواقب السلوك السلبي.

٨- استخدام الحوار والتفاوض كأساس لتسوية الخلافات وتحقيق التوافق بين وداخل مجموعات العمل في الشركة.

(1) ----- (2006) Setting Healthy Workplace Boundaries, Management Resources: Behavioral Health Corporate Services, University of California, July. <http://ucsfhr.uesf.edu/index.php/assist/article/setting-healthy-workplace-boundaries>.

٩- تحديد نطاق لعبء العمل في الوظائف المختلفة واقتراح البدائل لمعالجة

المشاكل ذات الصلة.

١٠- تطبيق نظم إنذار مبكر لمتابعة انتهاكات أطر ونظم وسلوكيات العمل بما في

ذلك مخالفة القوانين واللوائح الرسمية وغير الرسمية.

وينتج عن تكامل نظامي الرقابة السلوكية والقيم في شركة ما توجيه تركيز انتباه المدراء والعاملين إلى فرص العمل الملائمة والتي يلزم تنميتها وتحسين الاستفادة منها، فكلا النظامين يستهدفان تحديد الاتجاه والباعث والإلهام لدي المدراء والعاملين ويمثلان حماية للشركة وأصحاب المصالح فيها من مخاطر السلوك الضار.

وتطبيق نظم الرقابة الأربع - نظم القيم، نظم الرقابة السلوكية، نظم الرقابة التشخيصية، نظم الرقابة التفاعلية - يمنح إدارة الشركة الفرصة للتأكد من أن الاستفادة من مزايا الابتكارات والإبداع التي يطبقها العاملون في الشركة نتيجة تفويض السلطات تتم في ظل تطبيقات الرقابة الإدارية، حيث يستطيع المدراء تطبيق العديد من الأساليب الرقابية مثل خطط الربحية، الموازنات وتحديد أهداف لممارسة النشاط. وعن طريق مقارنة العمليات بالمخطط، يتم التأكد من أن الأنشطة في المنشأة تنفذ وفقاً للخطة سابقة الإعداد. ومن خلال ممارسة النشاط والحصول على معلومات تتعلق بالأسواق والمنتجات (سلعية أو خدمية)، تنبع الأفكار الإبداعية والابتكارات الجديدة التي تتيح للشركة مواجهة المخاطر الاستراتيجية مثل دخول منتجات منافسة إلى الأسواق، وتغيير تفضيلات العملاء، والتغيرات في بيئة ممارسة النشاط، والتي يتم مناقشتها وجها لوجه مع المدراء والعاملين. ويحدد الإطار العام للحوار نظام القيم الذي تطبقه المنشأة لترسيم حدود المسؤولية، وتحديد رسالة الشركة ممثلة في السعي نحو الأفضل في مجال النشاط في ظل مصداقية الإدارة وسعيها نحو النجاح المالي للشركة. وفي هذا الصدد، يتم تطبيق أطر السلوك المقررة التي تهدف إلى حماية للعاملين من الوقوع في الخطأ وللمنشأة من المساءلة القانونية. وبهذا تتكامل نظم الرقابة الإدارية الأربع في

خدمة الإدارة والعاملين ولصالح الشركة ككل.

ويعتبر تبويب Simons لعناصر الرقابة الإدارية الأكثر بحثًا وتحليلًا في أدبيات الرقابة الإدارية، لكن هناك تبويبات أخرى لعناصر الرقابة، منها على سبيل المثال تبويب عناصر الرقابة الإدارية إلى:

١- أساليب رقابة رسمية

٢- أساليب رقابة غير رسمية

وتتضمن أساليب الرقابة الرسمية القواعد والإجراءات الإدارية التشغيلية ونظم الموازنات التقديرية. وهذه الأساليب يتم تصميمها وصياغتها في شكل إرشادات مكتوبة وخطوات يسهل تطبيقها وبالتالي تتسم بالموضوعية التي تساعد في تقييمها وبحث فاعليتها في توفير معلومات عن تنفيذ الخطط وتحقيق الأهداف. ويتيح تطبيق هذه الأساليب الرقابية معلومات قد تكون في شكل مؤشرات مالية أو غير مالية عن مخرجات النشاط ومن ثم تساعد في تقييم القرار الإداري واتخاذ ما يلزم من الإجراءات التصحيحية عن طريق الرقابة بالتغذية المرتجعة. وهذه الأساليب الرقابية الرسمية يمكن تقسيمها إلى:

١- أساليب رقابة إدارية وتشمل المعايير والقواعد الإجرائية لعمليات التشغيل.

٢- أساليب رقابية على التعامل مع القوي العاملة في المنشأة وتشمل السياسات الإدارية للتعيين والتدريب والترقية والأمور الأخرى التي تتعلق بالقوي البشرية العاملة في المنشأة مثل نظام الإجازات والعلاج والأنشطة الاجتماعية وغيرها.

٣- أساليب رقابة سلوكية وتشمل أساليب التتبع المستمر لأنشطة وقرارات العاملين والمنشأة ككل.

أما أساليب الرقابة غير الرسمية فتتضمن سياسات غير مكتوبة وتنبع من البيئة الثقافية للمنشأة وتشمل القيم والمعتقدات السائدة بين القوي البشرية العاملة في

المنشأة والمتعاملين معها. ويرى **Otley** (١٩٩٤) أن فعالية وكفاءة نظم الرقابة الرسمية تعتمد على نظم الرقابة غير الرسمية السائدة في بيئة العمل في المنشأة^(١).

لكن تقسيم نظم الرقابة الإدارية إلى نظم رقابة رسمية ونظم رقابة غير رسمية يلزم تطويره في المفهوم والمحتوي ليلائم بيئة العمل الحديثة التي تعتمد على التخطيط الاستراتيجي وتقنية المعلومات كي تواكب عولمة ممارسة النشاط وازدياد حدة المنافسة في الأسواق. أما من حيث تطوير مفهوم الرقابة الإدارية فيجب أن يتسع ليشمل الرقابة على تحديد وتطبيق الاستراتيجيات الخاصة بأنشطة المنشأة، ومن حيث المحتوى يجب أن يمتد ليشمل الرقابة على تصميم استراتيجيات تنافسية للأجل الطويل وعلى تطوير وتحديد مقاييس أداء غير مالية للاستخدام في الأجل القصير على أن ترتبط مقاييس الأداء هذه بتحقيق أهداف المنشأة طويلة الأجل مثل إعطاء سلطة للعاملين والمستويات الإدارية الدنيا للاشتراك ليس فقط في انجاز أنشطة العمل اليومية ولكن أيضا الاشتراك في أنشطة تتعلق برسم استراتيجيات وأهداف المنشأة في الأجل الطويل^(٢).

ومن ناحية أخرى، قد تبوب الرقابة الإدارية إلى:

١- أساليب رقابة على المخرجات حيث يتم قياس مخرجات معينة ومقارنتها بالمخرجات المخططة والمتوقع الحصول عليها من النشاط بحيث يمكن اتخاذ إجراءات تصحيحية في حالة الحاجة إليها. وتتضمن أساليب الرقابة على المخرجات أساليب الرقابة الإدارية التي تشمل القواعد الرسمية والإجراءات المعيارية والكتب الإرشادية ومقاييس التوافق مع تطبيق القواعد والإجراءات.

(1) Otley, D. T. (1993) Management Control in Contemporary Organizations: Toward a Wider Framework, Management accounting research, Vol.5, Issues 3-4, pp. 289-299.

(2) Langfield-Smith, K. (1997) Management Control Systems and Strategy: A Critical Review, Accounting, Organization and Society, Vol. 22, No. 2, p.209.

٢- أساليب رقابية تتعلق بسلوك العاملين والتعاقدات الاجتماعية. وهذه المجموعة من أساليب الرقابة تشمل القيم وأنماط السلوك والتداخل بين المجموعات في بيئة العمل؛ كيفية اختيار وتعيين العاملين، والمهارات والأفكار التي يؤمنون بها؛ تصميم العمل وتوزيعه بين العاملين وملاحظة سلوك العاملين في بيئة العمل.

وهاتين المجموعتين من أساليب الرقابة تتكامل فيما بينها لتكوين نظم رقابة إدارية كفؤة؛ وتلعب المحاسبة الإدارية دور أداة الاتصال في تطبيق أساليب الرقابة السلوكية والاجتماعية (Cunningham, 1992)^(١). وتلعب الأساليب المحاسبية الأخرى وطرق دراسة تمويل المشروعات دوراً هاماً في ظل الإفصاح عن استراتيجية المنشأة ووسائل تطبيقها (Mettanen, 2008)^(٢).

وقد درس Ahrens & Chapman (2004) كيفية تطبيق نظم الرقابة الإدارية في سلسلة من المطاعم حيث تبين لهما أن نظم الرقابة الإدارية ترتبط بالتنظيم الهرمي للمنشأة وتقييم الأداء وتساعد على تطوير الابتكارات المتعلقة بنشاط المنشأة مع تحقيق توازن بين الكفاءة والمرونة في القيام بهذا النشاط^(٣). أما Arachchilage and Smith (٢٠١٣)^(٤) فقد تناولوا العلاقة بين استخدامات نظم الرقابة الإدارية، الإمكانيات الاستراتيجية، الاستراتيجيات التنافسية وأداء المنشآت في قطاع الأعمال في سيرلانكا عن طريق دراسة مدي تأثير استخدام نظم الرقابة الإدارية على العلاقة بين استراتيجيات النشاط وأداء المنشأة. وقد استهدف الباحثان ما يلي:

- (1) Cunningham, G. M. (1992) Management Control and Accounting Systems Under a Competitive Strategy, Accounting, Auditing and Accountability Journal, Vol.5, No.2, pp.85-102.
- (2) Mettanen, P. (2005) Design and Implementation of a Performance Measurement System for a research Organization, Production Planning and Control, Vol. 16, No. 2. p.178-188.
- (3) Ahrens, Thomas & Christopher S. Chapman (2004) Accounting for Flexibility and Efficiency: A Field Study of Management Control Systems In a Restaurant Chain, ACPC, Vol. 21, No. 2 , pp.1-3
- (4) Arachchilage, N. D. & Smith, M. (2013) The Effects of the Diagnostic and Interactive Use of Management Control Systems on the Strategy-Performance Relationship, JAMAR, Vol. 11, No. 1, pp. 9-27.

- ١- تحديد طبيعة الآثار التي نتجت عن استخدام نظم الرقابة الداخلية (التشخيصية والتفاعلية) على الارتباط بين استراتيجيات النشاط وأداء المنشأة.
- ٢- التعرف على اثر كل استراتيجية من استراتيجيات النشاط على أداء المنشأة.
- ٣- التعرف على أثر العلاقات التداخلية بين كل من استراتيجيات الريادة في التكلفة واستراتيجيات تنوع النشاط.

ويتضح من التحليل السابق للتطبيقات الرقابية في ظل حوكمة الشركات، أن عناصر الرقابة التي يشيع استخدامها مبنية على تحليل **Simons (1995)** لعناصر الرقابة الإدارية والتي تشمل رقابة القيم، رقابة السلوك، الرقابة التفاعلية والرقابة التشخيصية. وقد استخدمت هذه العناصر الأربعة كأساس لإعداد الاستبانة التي استخدمت في جمع البيانات من عينة البحث (الشركات السعودية المدرج أسهمها في سوق المال السعودي).

وعلى المستوي المهني، فقد تم انجاز العديد من الدراسات التي تتناول كيفية تحديد إطار عام للرقابة الإدارية كي تسترشد به منشآت الأعمال في تصميم وتطبيق نظمها الرقابية. وفيما يلي ملخص مبسط لهذه الدراسات.

الأطر الرقابية

تتعدد الأطر الرقابية التي تسترشد بها العديد من الشركات في الدول المختلفة لإعداد نظم الرقابة الخاصة بها والتي تهدف إلى ضبط نشاط الشركة وتوجيهها نحو الأهداف المبتغاة من ممارسة أنشطتها. ومن هذه الأطر الرقابية ما يلي:

١- تقرير لجنة "COSO" في الولايات المتحدة الأمريكية

يمثل تقرير لجنة "COSO" إطار متكامل للرقابة الداخلية تم إعداده في الولايات المتحدة الأمريكية عام ١٩٩٢م بواسطة لجنة ترأسها **Treadway** وسميت **Committee**

(COSO) of Sponsoring Organizations ويتكون من خمسة أجزاء متداخلة مع بعضها البعض:

أ- البيئة الرقابية (**Control Environment**). تعبر البيئة الرقابية عن الثقافة السائدة في المنشأة والتي تؤثر في صياغة استراتيجية وأهداف الشركة وتصميم أنشطتها وكيفية تحديد وتقدير الاستجابة للمخاطر المحيطة بنشاطها. وتتأثر بيئة الرقابة الداخلية بفلسفة الإدارة، وطبيعة النشاط الإداري، واستعداد الإدارة لقبول المخاطر. كذلك تتأثر بيئة الرقابة بالقيم الأخلاقية ومستويات الكفاءة وجو الثقة والمعايير المستخدمة في التعامل مع القوة البشرية من حيث الاختيار وتحديد خطوط السلطة والمسئولية ومستويات الأجور والتحفيز. فضلاً فإن الهيكل التنظيمي للشركة والمؤثرات الخارجية تلعب دوراً في تشكيل الإطار العام لبيئة الرقابة الداخلية في الشركة.

ب- تقدير المخاطر (**Risk Assessment**). تقدير المخاطر التي تتعلق بأنشطة الشركة وقيام إدارة الشركة بتطبيق أساليب رقابية للتعامل مع أو تقليل أثر المخاطر التي تواجه نشاط الشركة إلى مستوى مقبول.

ج- الأنشطة الرقابية (**Control Activities**) وتتكون من الإجراءات والسياسات التي تمثل أنشطة الرقابة الداخلية والتي تهدف إلى المحافظة على تنفيذ خطط وسياسات الشركة بما يحقق أهدافها ويحافظ على مواردها. ويمكن تصنيف هذه الأنشطة الرقابية إلى:

١- التحويل الملائم للسلطات المتعلقة بالقيام بالمعاملات والأنشطة.

٢- الفصل الملائم بين السلطات والواجبات.

٣- الرقابة على حيازة الأصول والسجلات.

٤- مراجعة وتحديث معايير تقييم الأداء.

٥- الاحتفاظ بالمستندات والسجلات الملائمة المتعلقة بأنشطة المنشأة.

د- إعداد ووسائل توصيل المعلومات.

هـ- التقييم الدوري لنتائج تطبيق أساليب الرقابة الداخلية.

٢- الرقابة الداخلية -انجلترا (Turnbull Report)

هذا الإطار للرقابة الداخلية يتضمن العناصر الرئيسية التالية:

أ- تصميم نظم رقابة داخلية وصياغة سياسات لتطبيقها بما تسهم في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية وبالتالي أهداف المنشأة.

ب- تحديد مقاييس ومؤشرات أداء مستهدفة تتعلق بتقدير المخاطر الداخلية والخارجية التي تواجه نشاط الشركة.

ج- بيئة وأنشطة الرقابة والتي تؤكد الالتزام بالكفاءة، والأمانة والثقة في الشركة والمحافظة على الأصول الملموسة وغير الملموسة للشركة.

د- تبادل المعلومات والاتصالات عن نتائج تطبيق أساليب الرقابة.

هـ- قياس التطبيق الكفاء لأساليب الرقابة^(١).

٣- الرقابة الداخلية - كندا (COCO)^(٢):

يتكون هذا الإطار من العناصر التالية:

١- تحديد أهداف الرقابة الداخلية وإعلام العاملين بها

٢- تحديد وتقدير المخاطر الداخلية والخارجية التي تواجه الشركة في انجاز

أهدافها.

(1) Financial Reporting Council "Internal Control: Revised Guidance for Directors on the Combined Code," UK, October, 2005.

(2) Canadian Institute of Chartered Accountants, Criteria of Control Board (1995) Guidance on Control, November, Paragraphs 57-102.



٣- تحديد السياسات التي تعضد الشركة في انجاز أهدافها وإدارة المخاطر التي تعترض طرق انجازها مع إعلام العاملين بدورهم في تنفيذ هذه السياسات والسلطات المخولة لهم في هذا الصدد.

٤- إعداد وتطبيق الإجراءات اللازمة لترشيد العاملين وتوجيههم لتنفيذ خطط المنشأة وتشمل:

أ- متطلبات تطبيق أساليب الرقابة الداخلية.

ب- متابعة وتقييم تطبيق أساليب الرقابة الداخلية عن طريق التعلم الذاتي كالتالي:

١- مراقبة البيئة الداخلية والخارجية للحصول على المعلومات التي قد تؤدي إلى إعادة تقييم أهداف المنشأة أو الأساليب الرقابية أو كليهما.

٢- قياس الأداء باستخدام مؤشرات مستهدفة (أداء معياري) تتعلق بانجاز أهداف المنشأة.

٣- الافتراضات التي بنيت عليها أهداف ونظم الشركة يجب إعادة دراستها من وقت لآخر.

٤- تحديد طبيعة المعلومات ذات العلاقة بتقييم أداء الرقابة الداخلية وإعادة تقييم الحاجة إلى الإجراءات الرقابية المطبقة من وقت لآخر طبقاً لتغير أهداف الشركة والمثالب التي تم اكتشافها في الأداء.

٥- تصميم وتطبيق وسائل متابعة للتأكد من تطبيق التغييرات والقرارات التي اتخذت.

٦- تقييم كفاءة أساليب الرقابة المطبقة في الشركة وإتاحة نتائج التقييم للأشخاص المعنيين بتطبيق أساليب الرقابة والمسؤولون عن تصميمها وتعديلها حسب الحاجة.

وكي يتم تطبيق مكونات الرقابة الداخلية خلال مراحل صياغة استراتيجيات المنشأة وتصميم الخطط طويلة وقصيرة الأجل، ثم متابعة التنفيذ بتطبيق محاسبة

المسئولية بغية التنفيذ الكفء للخطط، يلزم اختيار الأساليب الرقابية التي تحقق مبدأ التكلفة والعائد وتحقيق الهدف بمنع الخطأ أو تقليل ارتكابه (رقابة وقائية) مع التقرير عن الانحرافات والتكامل مع أهداف المنشأة بشكل عام. ومن هذه الأساليب ما يلي:

- ١- إجراءات التفويض بالصلاحيات و الموافقات.
 - ٢- الفصل بين المهام الوظيفية (التفويض، التشغيل، التسجيل والمراجعة).
 - ٣- الرقابة على استخدامات الأصول و السجلات.
 - ٤- عمليات التحقق.
 - ٥- تسوية أرصدة الحسابات.
 - ٦- مراجعة الأداء التشغيلي.
 - ٧- مراجعة العمليات التشغيلية و الأنشطة.
 - ٨- الإشراف (توزيع المهام، المراجعة و الموافقة، الإرشاد والتدريب).
- ويتعين على المنشآت تقييم تطبيق الأنشطة الرقابية، وأن تعتبر الإجراءات التصحيحية متمم ضروري للأنشطة الرقابية حتى تتحقق أهداف المنشأة.
- ٤- إرشادات مجلس التقارير المالية الدولي حول الرقابة الداخلية
- ركزت الإرشادات التي صدرت عن مجلس التقارير المالية الدولي عام ٢٠٠٥ على أهمية الرقابة الداخلية، حيث نصت في الفقرة رقم 19 أن نظم الرقابة الداخلية تسهم في:
- ١- جودة التقارير الداخلية والخارجية التي تحتوي معلومات تساعد متخذي القرارات.
 - ٢- متابعة فعالية وتأثير أنشطة المنشأة على انجاز الأهداف و حماية أصول المنشأة من سوء الاستخدام.

٥- إرشادات الأمم المتحدة حول الممارسات الجيدة للحوكمة

أصدرت الأمم المتحدة «إرشادات حول الممارسات الجيدة في الإفصاح المتعلق بحوكمة الشركات» تضمنت ما يلي:

١- الإفصاح عن السياسات المتعلقة بالاندماج أو بيع جزء هام من أصول المنشأة.
٢- الإفصاح عن تكوين مجلس إدارة الشركة والموامة بين عدد الأعضاء التنفيذيين والأعضاء غير التنفيذيين وعدم وجود تعامل مباشر أو غير مباشر بين المنشأة وبين الأعضاء غير التنفيذيين.

٣- الإفصاح عن المصالح المتعارضة بين المنشأة وأعضاء مجلس الإدارة.

٤- الإفصاح عن السياسات والإجراءات التي تتبعها المنشأة للتأكد من حماية البيئة والوفاء بمسئولياتها الاجتماعية.

٥- الإفصاح عن السياسات والإجراءات التي تتبعها المنشأة للحماية من المخاطر التي قد تتعرض لها في ممارستها للنشاط. بما في ذلك السياسات والإجراءات المتعلقة بكيفية تحديد مخاطر ممارسة النشاط والأساليب الممكن استخدامها لتجنب هذه المخاطر^(١).

وبناء على التحليل أعلاه لمفاهيم الحوكمة والتطبيقات الرقابية التي تساعد إدارة الشركة بمستوياتها المختلفة على تصميم نظام ملائم للرقابة الإدارية يسهم في تسيير أنشطة الشركة ويحافظ على أصولها المادية والمعنوية، فقد تم استخدام محاور **Simons** الأربعة للرقابة وهي (١) الرقابة بالقيم، (٢) الرقابة السلوكية، (٣) الرقابة التشخيصية، (٤) الرقابة التفاعلية كأساس لإعداد استبانة جمع البيانات من مجتمع البحث المكون من الشركات المساهمة السعودية المسجلة في سوق المال السعودي. وتم تحديد المتغيرات المتعلقة بكل من هذه المحاور طبقاً لمراجعة الدراسات السابقة

(1) United Nations "Guidance on Good Practices in corporate governance Disclosure, United Nations Conference on Trade and Development, New York, 2006.

والأطر الرقابية التي نتجت عن دراسات مستفيضة لمكونات الرقابة الداخلية وصدرت عن لجان متخصصة أو منظمات مهنية.

منهج البحث وتحليل البيانات

يتضمن هذا المبحث منهج البحث الذي اتبع ونتائج التحليل الإحصائي للبيانات التي تم تجميعها من عينة الدراسة لتحقيق أهداف البحث التي تتمثل في تحديد التطبيقات الرقابية للحوكمة التي يتم أو يمكن تطبيقها في الشركات السعودية المسجلة في سوق الأوراق المالية السعودي خلال العام الهجري ١٤٣٦، الميلادي ٢٠١٥م.

مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من أعضاء مجالس الإدارة، والمدراء التنفيذيين والمراقبين الماليين في جميع الشركات المساهمة السعودية المدرج أسهمها في سوق الأسهم بالمملكة العربية السعودية والبالغ عددها ١٦٨ شركة^(١). واستخدم الأسلوب الشامل لتحديد مفردات العينة حيث أرسلت نسخة من استبانة البحث (١٦٨ نسخة) لكل شركة مدرج أسهمها في سوق الأوراق المالية السعودي. وبلغ عدد الاستبيانات المستردة والتي تم استلامها ٧٣ استبانة. وبعد فحص دقيق للاستبانات المستردة، تبين أن ما يصلح للتحليل منها ٧٢ استبانة أي ما نسبته (٤٣.٤٥٪) من مجموع الاستبيانات الموزعة.

أداة جمع البيانات

لتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتصميم استبانة مسترشدا بمراجعة الأدبيات المتعلقة بالتطبيقات الرقابية للحوكمة بصفة عامة، ومعايير الهيئة السعودية للمحاسبين

(١) موقع تداول لسوق الأسهم السعودية www.tadawul.com.sa/. تاريخ الإطلاع ربيع الثاني ١٤٣٦هـ.

القانونيين ذات الصلة واستشارة ذوي الخبرة والاختصاص. وتكونت الاستبانة من جزأين هما:

الجزء الأول: يختص بالبيانات والمعلومات الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة حيث تضمن أسئلة عن المسمى الوظيفي، والخبرة، والمنطقة الجغرافية التي تعتبر المقر الرئيسي للشركة المساهمة.

الجزء الثاني: يحتوي على المحاور الأربعة لتطبيقات نظم الرقابة الإدارية في ظل حوكمة الشركات. ومدى أهميتها من وجهة نظر كل فرد من أفراد عينة الدراسة. وقد تمت صياغة أسئلة الاستبانة طبقاً لمقياس **Likert Scale** الذي يتكون من خمس درجات لتحديد درجة أهمية كل عامل من العوامل التي يتكون منها كل محور من المحاور الأربع لنظم الرقابة الإدارية. وقد تضمنت الإستبانة ٤١ فقرة تتعلق بالمحاور الأربعة لتطبيق نظم الرقابة الإدارية في ظل حوكمة الشركات المساهمة السعودية. ويتضمن الجدول رقم (١-٣) المتوسط المرجح لكل خيار من خيارات مقياس **Likert Scale** (الإحصائي، ٢٠٠٩).

جدول رقم (١-٣): تحديد الاتجاه لمقياس ليكرت الخماسي

الأوزان	درجة الأهمية	المتوسط المرجح
٥	مهم جداً	من ٤.٠٢ إلى ٥
٤	مهم	من ٣.٠٤ إلى أقل من ٤.٠٢
٣	متوسط الأهمية	من ٢.٠٦ إلى أقل من ٣.٠٤
٢	قليل الأهمية	من ١.٠٨ إلى أقل من ٢.٠٦
١	غير مهم	من ١ إلى أقل من ١.٠٨

صدق وثبات أداة الدراسة

استخدم الباحث اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة ومصداقيتها (Ghazali, 2006). حيث تعكس قيمة معامل ألفا كرونباخ مصداقية الاستبانة ومحتوياتها. وتعتبر القيمة المقبولة لمعامل الثبات في البحوث الاستطلاعية التي أوصى بها كل من كرونباخ (Cronbach,1970) ونونالي (Nunnally,1970) هي ٧٠%، في حين يرى سيكران (Sekaran,2000) وكل من أمير وسوندربانديان (Amir & Sonderpandian,2002) أن القيمة المقبولة لمعامل ألفا كرونباخ هي ٦٠%. فإذا كانت قيمة معامل ألفا أقل من ٦٠٪، كانت مصداقية الاستبانة ضعيفة. أما إذا كانت قيمة المعامل ما بين ٦٠٪ إلى ٦٩٪ تعتبر المصدقية مقبولة. وإذا كانت قيمة المعامل ما بين ٧٠٪ و ٨٠٪ تعتبر مصداقية أداة الدراسة جيدة، وإذا كانت قيمة المعامل أكثر من ٨٠٪، تكون المصدقية أداة الدراسة مرتفعة. أي أن ارتفاع قيمة معامل ألفا كرونباخ تعني زيادة مصداقية أداة الدراسة وبالتالي مصداقية البيانات التي استخدمت أداة الدراسة في جمعها. ويعكس الجدول رقم (٢-٣) معامل الثبات لكل جزء من أجزاء الاستبانة*.

جدول رقم (٢-٣) : معامل الثبات

معامل الثبات	عدد العبارات	العناصر الرئيسية
86.8	١٠	(١) لأسلوب الرقابة بالقيم
77.8	١١	(٢) لأسلوب الرقابة السلوكية
87.8	١٠	(٣) لأسلوب الرقابة التشخيصية

(*يراجع برنامج (Analyze, Scale, Reliability Analysis, spss)

85.7	١٠	(٤) لأسلوب الرقابة التفاعلية:
94.4	*٤١	الاستبانة ككل

وقد بلغت قيمة المعامل للاستبانة ككل (94.9) وهو معامل ثبات مرتفع يمكن الاطمئنان له كمؤشر على ثبات فقرات ومصداقية أجزاء الاستبانة.

تحليل خصائص عينة الدراسة

١- توزيع العينة حسب الوظيفة التي يشغلها المستجيب:

يبين الجدول رقم (٣-٣) توزيع عينة الدراسة حسب عمر المستجيب الذي قام بتعبئة الاستبانة:

جدول رقم (٣-٣): وظيفة المستجيب

النسبة	التكرار	البيان
٪١٢.٥	٩	عضو مجلس الإدارة
٪١٦.٧	١٢	المدير التنفيذي
٪٢٩.١٧	٢١	المدير المالي
٪٤١.٦٧	٣٠	وظيفة أخرى
٪٠	٠	بلا إجابة
٪١٠٠	٧٢	المجموع

يتبين من الجدول أعلاه، أن العينة تتضمن (٩) من المستجيبين على وظيفة عضو مجلس إدارة يمثلون (٪١٢.٥) من مجموع أفراد العينة، وأن (١٢) مستجيب يشغلون وظيفة مدير تنفيذي يمثلون (٪١٦.٧) من مجموع أفراد العينة. بينما كان العدد الأكبر

(*) متوسط جميع عناصر الاستبانة (٤١ قيمة وأسلوب) ككل.

من أفراد العينة (٣٠) مستجيب يشغلون وظائف أخرى وهو ما يعادل (٤١.٦٧٪) من مجموع أفراد العينة، أما باقي أفراد العينة (٢١) مستجيب فيشغلون وظيفة مدير مالي يمثلون (٢٩.١٧٪) من مجموع أفراد العينة. ومن ذلك يتبين أن (٥٨.٣٪) من المستجيبين لاستبانة البحث يشغلون وظائف إدارية تتعلق بحوكمة الشركات وتلعب أدوار رئيسية في تسيير أنشطة الشركة اليومية.

٢- توزيع العينة حسب عدد سنوات الخبرة

يتضمن الجدول التالي رقم (٤-٣) توزيع العينة حسب سنوات الخبرة لأفراد العينة الذين قاموا بتعبئة الاستبانة.

جدول رقم (٤-٣): سنوات الخبرة

النسبة	التكرار	البيان
١٢.٥٪	٩	أقل من ٥ سنوات
٣٣.٣٪	٢٤	من ٥ إلى أقل من ١٠
٢٠.٨٪	١٥	من ١٠ إلى أقل من ١٥
٣٣.٣٪	٢٤	من ١٥ فأكثر
٠٪	٠	بلا إجابة
١٠٠٪	٧٢	المجموع

ويلاحظ من الجدول أعلاه، أن العينة تتضمن (٩) مستجيبين لديهم خبرة أقل من ٥ سنوات ويمثلون (١٢.٥٪) من العينة، بينما تتضمن العينة (٢٤) مستجيب لديهم خبرة أقل من ١٠ سنة ويمثلون (٣٣.٣٪) من العينة، وكذلك خيار من لديهم خبرة أكثر

من ١٥ سنة حصل على نفس النسبة (٣٣.٣٪) من العينة وهما يمثلان العدد الأكبر من أفراد العينة. وكان أفراد العينة الذين لديهم خبرة من ١٠ إلى أقل من ١٥ سنة (١٥) مستجيب يمثلون (٢٠.٨) من مجموع أفراد العينة.

مدى أهمية تطبيق نظم وأساليب الرقابة الإدارية

تتضمن نظم الرقابة الإدارية، التي تم التوصل إليها في هذا البحث نتيجة مراجعة الأدبيات ذات الصلة والأطر الرقابية المعدة بواسطة المنظمات المهنية لمساعدة متخذي القرار في تصميم نظم رقابية تلائم الأنشطة التي يديرونها وتحافظ على ممتلكات المنشآت التي يتتمون إليها، ممنوعة من القيم والأساليب التي ينبغي على المدير تطبيقها بما يتلاءم وتحقيق أهداف نظم الرقابة الإدارية. وفي هذا الجزء يتناول البحث تحليل آراء عينة الدراسة حول مدى تأثير القيم والأساليب المرتبطة بكل عنصر من نظم الرقابة الإدارية لخلق بيئة عمل تنافسية:

١- القيم المتعلقة بعنصر الرقابة بالقيم

تحليل آراء عينة الدراسة، حول مدى أهمية القيم والأساليب المتعلقة بعنصر الرقابة بالقيم، يظهر التقارب النسبي للنتائج ما بين مؤثر جدا (٥)، ومؤثر (٤)، وذلك بالنسبة لأغلب القيم والأساليب. ويعني ذلك أن أفراد العينة يعتبرون القيم الخاصة بهذا العنصر لها أهمية في خلق بيئة عمل تنافسية ويتضح ذلك من الجدول رقم (٦) - (٣)* حيث:

١- تعتبر أكثر القيم التي حصلت على درجة أهمية مرتفعة نسبيا هي القيمة التي تتطلب توافر الأمانة واحترام الذات في التعاملات المتعلقة بممارسة أنشطة الشركة، حيث حصلت على متوسط (٤.٩٦) من (٥) درجات.

(* انظر جدول (٦-٣).

٢- إن مراعاة روح الشراكة في التعامل مع العملاء والموردين حصل على الترتيب قبل الأخير من حيث الأهمية مقارنة بباقي القيم الأخرى بمتوسط (٤.٣٨) من (٥) درجات.

٣- حصلت قيمة تنمية المجتمع والبيئة على المرتبة الأخيرة من حيث الأهمية على خلق بيئة عمل تنافسية مقارنة بالقيم الأخرى حيث بلغ متوسط تأثيرها (٤.٠٤) من (٥) درجات.

جدول ٦-٣: المتغيرات ذات الصلة بعنصر الرقابة بالقيم

المتغيرات	مهم جدا	مهم	متوسط الأهمية	المجموع	المتوسط الحسابي	"T- test" الحسوبة معنوية ٩٥٪	الترتيب
الامانة واحترام الذات في تعاملات ممارسة أنشطة الشركة	95.80%	4.20%	0%	100%	4.96	2.04	1
التجديد والابتكار في تصنيع السلع أو أداء الخدمة.	54.20%	41.70%	4.20%	100%	4.5	1.75	6
تحفيز العاملين على الأداء المتميز وتنمية القدرة على المنافسة.	79.20%	16.70%	4.20%	100%	4.75	1.97	2
الأخذ بأساليب التعلم الذاتي وتنمية المهارات (التحسين المستمر).	58.30%	41.70%	0%	100%	4.58	1.8	5
تنمية مهارات العمل مع الفريق كعضو في أسرة.	75.00%	16.70%	8.30%	100%	4.67	1.94	3
تطبيق روح السراكة مع العملاء والموردين.	50.00%	37.50%	12.50%	100%	4.38	1.68	8
الشفافية في التواصل بين العاملين في الشركة.	66.70%	29.20%	4.20%	100%	4.63	1.87	4
تطبيق محاسبة المسؤولية.	70.80%	20.80%	4.20%	100%	4.58	1.91	5
تنمية المجتمع والبيئة المحيطة بالشركة	29.20%	45.80%	25%	100%	4.04	1.36	9
المشاركة في انخاد القرارات.	45.80%	50%	4.20%	100%	4.42	1.66	7

٤- تبلغ (T) المحسوبة لعناصر الرقابة بالقيم، ما عدا عنصر «الأمانة واحترام الذات في ممارسة التعاملات المتعلقة بأنشطة الشركة» ما بين (١.٩٧) و(١.٣٦) وهي أقل من قيمة (T) الجدولية (١.٩٨) عند مستوى معنوية ٩٥٪ وهو ما يعني رفض فرضية العدم وهي أن المتغيرات المتعلقة بالرقابة بالقيم ليست جزء من التطبيقات الرقابية للحوكمة وقبول الفرضية البديلة بأن هذه المتغيرات ذات صلة بحوكمة الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية ومن ثم ينبغي على مدراء الشركة (مجلس الإدارة، المدراء التنفيذيين، والمستويات الإدارية المختلفة الأخرى) أخذها في الحسبان عند تصميم نظم الرقابة الإدارية للشركة وللأقسام المختلفة فيها. أما المتغير الأول «الأمانة واحترام الذات في تعاملات ممارسة أنشطة الشركة»، فرغم انه حصل على أعلى متوسط أهمية نسبية ٤.٩٦ من خمس درجات، لكن "T" المحسوبة لهذا المتغير (٢.٠٤) أقل من "T" الجدولية (١.٩٨)، الأمر الذي يعني أن هذا المتغير

لا يتمتع بمستوى معنوية ٩٥٪. لكن هذا لا يعني أن «الأمانة واحترام الذات في التعاملات المتعلقة بممارسة أنشطة الشركة» كمتغير ليس هامًا، بل ربما يرجع ذلك إلى أن «الأمانة» صفة من الصفات الأساسية للبشر بغض النظر عن الوظائف والأجناس والأماكن والديانات طبقا لما جاء في القرآن الكريم ﴿إِنَّا عَرَضْنَا الْأَمَانَةَ عَلَى السَّمَاوَاتِ وَالْأَرْضِ وَالْجِبَالِ فَأَبَيْنَ أَنْ يَحْمِلْنَهَا وَأَشْفَقْنَ مِنْهَا وَحَمَلَهَا الْإِنْسَانُ﴾ [الأحزاب: ٧٢].

٢- الأساليب المتعلقة بعنصر الرقابة السلوكية

يتضمن الجدول رقم (٧-٣) (*) نتائج تحليل البيانات الخاصة بعنصر الرقابة السلوكية. ويتضح من دراسة هذا الجدول ما يلي:

١- المتوسطات الحسابية لإجابات مفردات العينة متباينة وتتراوح ما بين (4.71) لعنصر دراسة تقارير الأداء لتعزيز نواحي القوة ومعالجة نواحي الضعف و لعنصر حيادية التعامل (تجنب تأثير النواحي الشخصية على الأداء الوظيفي) و(3.92) لعنصر توافر أساليب بديلة لمعالجة ضغوط عبء العمل في الوظائف المختلفة.

٢- تعتبر أكثر الأساليب التي حصلت على درجة أهمية مرتفعة نسبيا هو الأسلوب المتعلق بدراسة تقارير الأداء لتعزيز نواحي القوة ومعالجة نواحي الضعف، و أسلوب حيادية التعامل (تجنب تأثير النواحي الشخصية على الأداء الوظيفي) حيث حصل على متوسط (4.71) من (٥) درجات.

٣- إن أسلوب استخدام المسؤوليات الوظيفية كأساس تحديد علاقات التعامل بين مجموعات العمل والعاملين مع بعضهم البعض، قد حصل على الترتيب قبل الأخير من حيث الأهمية مقارنة بباقي الأساليب الأخرى بمتوسط (4.22) من (٥) درجات.

(*) انظر الجدول (٧-٣).

مجلة مركز صالح كامل للاقتصاد الإسلامي بجامعة الأزهر العدد الرابع والستون

جدول ٣-٧ : المتغيرات ذات الصلة بعنصر الرقابة السلوكية							
المتغيرات	مهم جدا	مهم	متوسط الأهمية	المجموع	المتوسط الحسابي	" T - test " المحسوبة % المعنوية ٩٥	الترتيب
تصميم وتطبيق نظم (أطر) لتحديد الهدف من كل وظيفة وأساليب تحقيق هذا الهدف.	66.70%	33.30%	0%	100%	4.67	1.87	2
استخدام التوصيف الوظيفي كأساس لتحديد مسئوليات العاملين في الشركة على مختلف المستويات.	66.70%	29.20%	4.20%	100%	4.63	1.87	3
استخدام المسئوليات الوظيفية كأساس لتحديد علاقات التعامل بين مجموعات العمل والعاملين مع بعضهم البعض.	45.80%	29.20%	16.70%	100%	4.22	1.61	7
تعريف سلوكيات العمل السلبية وبيان عواقب استمرار ممارستها.	58.30%	37.50%	4.20%	100%	4.54	1.79	5
تصميم وتطبيق أساليب رقابية لمتابعة انتهاك الأطر المحددة لممارسة النشاط.	66.70%	25%	8.30%	100%	4.58	1.86	4
تطبيق أساليب لمعالجة انتهاكات أطر وسلوكيات العمل بما في ذلك مخالفة القوانين واللوائح الرسمية.	66.70%	33.30%	0%	100%	4.67	1.87	2
تحفيز العاملين في الشركة على السلوك الإيجابي وتجنب السلوك السلبي عن طريق تطبيق أساليب الثواب والعقاب.	62.50%	37.50%	0%	100%	4.63	1.83	3
دراسة تقارير الأداء لتعزيز	75%	20.80%	4.20%	100%	4.71	1.94	1

التطبيقات الرقابية للحوكمة في الشركات في المملكة العربية السعودية

د/ فيصل بن عايض الروقي

							نواحي القوة ومعالجة نواحي الضعف.
6	1.71	4.46	100%	4.20%	45.80%	50%	تسوية الخلافات وتحقيق التوافق بين وداخل مجموعات العمل في الشركة عن طريق الحوار والتفاوض.
8	1.27	3.92	100%	37.50%	33.30%	29.20%	توافر أساليب بديلة لمعالجة ضغوط عبء العمل في الوظائف المختلفة.
1	1.97	4.71	100%	8.30%	12.50%	79.20%	حيادية التعامل (تجنب تأثير النواحي الشخصية على الأداء الوظيفي).

٤- حصل أسلوب توافر أساليب بديلة لمعالجة ضغوط عبء العمل في الوظائف المختلفة، على المرتبة الأخيرة من حيث التأثير مقارنة بالأساليب الأخرى، حيث بلغ متوسط التأثير (3.92) من (٥) درجات.

٥- تبلغ (T) المحسوبة لجميع المتغيرات المتعلقة بالرقابة السلوكية ما بين (1.97) و(1.27) وهي أقل من قيمة (T) الجدولية (1.98) عند مستوى معنوية ٩٥٪ وهو ما يعني رفض فرضية العدم وهي أن المتغيرات ذات الصلة بالرقابة السلوكية لا تتعلق بحوكمة الشركات وقبول فرضية أن المتغيرات ذات الصلة بالرقابة السلوكية تتعلق بحوكمة الشركات ومن ثم يجب على مدراء الشركة (مجلس الإدارة، المدراء التنفيذيين، والمستويات الإدارية المختلفة الأخرى) أخذها في الحسبان عند تصميم نظم الرقابة الإدارية للشركة وللأقسام المختلفة فيها. كما أنه يلزم أن تمثل هذه المتغيرات إطاراً للسلوك العام للمدراء والعاملين وأصحاب المصالح المختلفة في الشركات المساهمة السعودية. وبخاصة إذا أخذنا في الحسبان أن المتغيرات التي حظيت بالترتيب الأول كانت حيادية التعامل ودراسة تقارير الأداء لتعزيز نواحي القوة

ومعالجة نواحي الضعف، ثم تلا هذين المتغيرين في الترتيب متغير «تصميم وتطبيق نظم (أطر) لتحديد الهدف من كل وظيفة وأساليب تحقيق هذا الهدف» ومتغير «تطبيق أساليب لمعالجة انتهاكات أطر وسلوكيات العمل بما في ذلك مخالفة القوانين واللوائح الرسمية». وبالنظر المتفحص نجد أن الترابط بين هذه المتغيرات والمتغيرات الأخرى التي تتعلق بالرقابة السلوكية ذات قوة لصالح بيئة العامل وأصحاب المصالح في الشركة.

٣- الأساليب المتعلقة بعنصر الرقابة التشخيصية

يتضمن الجدول رقم (٨-٣) نتائج تحليل البيانات الخاصة بعنصر الرقابة التشخيصية. و من دراسة هذا الجدول يتبين ما يلي:

١- المتوسطات الحسابية لإجابات مفردات العينة متباينة وتتراوح ما بين (4.96) لأسلوب وجود خطة استراتيجية للشركة و (4.25) لأسلوب تطبيق الرقابة باستخدام الموازنات.

٢- الأسلوب الذي حصل على درجة أهمية مرتفعة نسبياً هو الأسلوب الذي يتطلب وجود خطة استراتيجية للشركة، حيث حصل على متوسط (4.96) من (٥) درجات.

جدول ٨-٣ : المتغيرات ذات الصلة بعنصر الرقابة التشخيصية							
المتغيرات	مهم جداً	مهم	متوسط الأهمية	المجموع	المتوسط الحسابي	"t - test" المحسوبة لمعنوية ٩٥٪	الترتيب
وجود خطة استراتيجية للشركة.	95.80%	4.20%	0%	100%	4.96	2.04	1
تطبيق الرقابة باستخدام الموازنات.	37.50%	50%	12.50%	100%	4.25	1.54	9
توافق الموازنات قصيرة أو طويلة الأجل وتحديدها في ضوء التخطيط الاستراتيجي لنشاط المنشأة.	58.30%	29.20%	12.50%	100%	4.46	1.76	6
متابعة وتقييم تنفيذ خطط النشاط في ضوء المستهدف من	66.70%	33.30%	0%	100%	4.67	1.87	2

(*) جدول (٨-٣) انظر الصفحة رقم ٤٢.

التطبيقات الرقابية للحوكمة في الشركات في المملكة العربية السعودية

د/ فيصل بن عايض الروقي

تنفيذها.							
3	1.87	4.63	100%	4.20%	29.20%	66.70%	توافق مقاييس الأداء مع الأهداف الاستراتيجية للمنشأة.
5	1.75	4.50	100%	4.20%	41.70%	54.20%	تتبع وتقييم أداء العاملين.
6	1.74	4.46	100%	8.30%	37.50%	54.20%	دراسة انحرافات تنفيذ الأنشطة عن الخطط لعلاج الانحرافات الحالية ومنع تكرار حدوثها مستقبلاً.
7	1.69	4.42	100%	8.30%	41.70%	50%	تحديد أسباب تغييب أو انقطاع العاملين عن العمل واتخاذ الإجراءات اللازمة لمنعها.
8	1.70	4.39	100%	12.50%	33.30%	50%	حصر شكاوي العملاء واتخاذ الإجراءات اللازمة لعلاجها.
4	1.85	4.57	100%	8.30%	25%	62.50%	دراسة اتجاه التغيرات التي تطرأ على حصة الشركة من سوق المنتج أو الخدمة.

٣- إن أسلوب حصر شكاوي العملاء واتخاذ الإجراءات اللازمة لعلاجها قد حصل على الترتيب قبل الأخير من حيث التأثير مقارنة بباقي الأساليب الأخرى بمتوسط (4.39) من (٥) درجات.

٤- حصل أسلوب تطبيق الرقابة باستخدام الموازنات على المرتبة الأخيرة من حيث التأثير مقارنة بالأساليب الأخرى، حيث بلغ متوسط تأثيرها (4.25) من (٥) درجات.

٥- تبلغ (T) المحسوبة لجميع المتغيرات المتعلقة بالرقابة التشخيصية، ما عاد متغير «وجود خطة استراتيجية للشركة» ما بين (1.87) و(1.54) وهي أقل من قيمة (T) الجدولية (1.98) عند مستوى معنوية ٩٥٪ وهو ما يعني رفض فرضية العدم ألا وهي أن المتغيرات المتعلقة بالرقابة التشخيصية لا تتعلق بحوكمة الشركات وقبول الفرضية البديلة وهي أن المتغيرات المتعلقة بالرقابة التشخيصية تتعلق بحوكمة الشركات ذات أثر في نجاح الحوكمة في تسيير أنشطة الشركة نحو تحقيق أهدافها ومن ثم يجب على المستويات الإدارية تصميم وتطبيق أساليب الرقابة التشخيصية لاستخدامها في تتبع تنفيذ خطط الشركة طويلة وقصيرة الأجل بما يساعد على تحقيق أهدافها وبالتالي

أهداف أصحاب المصالح فيها. أما المتغير الأول وهو «وجود خطة استراتيجية للشركة» الذي يقع ترتيبه الأول بين متغيرات الرقابة التشخيصية بمتوسط (4.96) من (5) درجات، فإن "T" المحسوبة الخاصة به (2.04) أعلي من "T" الجدولية، الأمر الذي يعني أن هذا المتغير لا يحظى بمعنوية ٩٥٪. مثله مثل متغيرات الرقابة التشخيصية الأخرى. وهذا يمكن تفسيره بأحد أمرين: الأول، أن التطبيقات الرقابية على تنفيذ الخطط الاستراتيجية يتم على مستوى إداري أعلى من المستوى الإداري الذي يراقب ويتابع تنفيذ الخطط قصيرة الأجل، أي مستوى تسيير ممارسة النشاط اليومي للمنشأة. وبالتالي فإن إدراجه كمتغير من متغيرات الرقابة التشخيصية يجب أن يأخذ في الحسبان المستوى الإداري الموكل إليه متابعة وتقييم تنفيذ الخطة الاستراتيجية للشركة.

الثاني، أن الحوكمة في الشركات السعودية المدرج أسهمها في سوق المال تعتبر أن المعلومات الخاصة بالخطط الاستراتيجية لهذه الشركات خاصة بالمستويات الإدارية وليست لكل أصحاب المصالح فيها، وهو تفسير قد لا يكون صحيحا، وحيث إن كان صحيحا، فإن التطورات المتسارعة في مجالات ممارسة الأنشطة الاقتصادية وفتح حدود الدول لعبور السلع والخدمات وزيادة الوعي حول استخدام تقنيات المعلومات، ستجعل المعلومات عن خطط الشركات طويلة وقصيرة الأجل متاحة لأصحاب المصالح في هذه الشركات.

٤- الأساليب المتعلقة بعنصر الرقابة التفاعلية

يتضمن الجدول رقم (٩-٣) (*) نتائج تحليل البيانات الخاصة بعنصر الرقابة التفاعلية. ويتضح من دراسة هذا الجدول ما يلي:

١- المتوسطات الحسابية لإجابات مفردات العينة متباينة وتتراوح ما بين (4.79) لأسلوب دراسة أسباب توقف العملاء عن التعامل مع الشركة و(3.96) لأسلوب

(*) جدول (٩-٣) انظر الصفحة رقم ٤٤.

حصر الحوارات والنقاش بين العاملين والمدراء حول الخطط والتوقعات المتعلقة بأنشطة الشركة.

٢- تعتبر أكثر الأساليب التي حصلت على درجة أهمية مرتفعة نسبياً هو الأسلوب المتعلق بدراسة أسباب توقف العملاء عن التعامل مع الشركة، حيث حصل على متوسط (4.97) من (٥) درجات.

جدول ٩-٣ المتغيرات ذات الصلة بعنصر الرقابة التفاعلية							
الترتيب	" T test "	المتوسط	المجموع	متوسط الأهمية	مهم	مهم جداً	المتغيرات
ب	المحسوبة	الحسابي	ع				
	لمعنوية						
	٪٩٥						
3	1.76	4.54	100%	0%	45.80 %	54.20 %	تقييم الأفكار المقترحة من المدراء والعاملين لتطوير ممارسة أنشطة الشركة.
3	1.76	4.54	100%	0%	45.80 %	54.20 %	تقييم المنتجات أو الخدمات المبتكرة بعد

							التطبيق.
5	1.79	4.48	100%	12.50 %	25%	58.30 %	مناقشة مشاكل التشغيل وجها لوجه بين المدراء ومن يعملون تحت إمرتهم واقتراح أساليب لعلاجها.
2	1.91	4.67	100%	4.20%	25%	70.80 %	استخدام المعلومات المتاحة، بما فيها معلومات تقارير الأداء، كأساس للنقاش بين مدراء التشغيل والإدارة العليا حول رفع جودة

التطبيقات الرقابية للحوكمة في الشركات في المملكة العربية السعودية

د/ فيصل بن عايض الروقي

							المنتج أو الخدمة وتحسين بيئة العمل في الشركة.
7	1.25	3.96	100%	25%	54.20 %	20.80 %	حصر الحوارات والنقاش بين العاملين والمدراء حول الخطط والتوقعات المتعلقة بأنشطة الشركة.
6	1.69	4.42	100%	8.30%	41.70 %	50%	تحفيز العاملين على التعلم الذاتي لتحسين المهارات اللازمة لممارسة النشاط.
6	1.69	4.42	100%	8.30%	41.70 %	50%	استخدام ابتكارات

							العاملين لتحسين جودة أو تخفيض تكلفة المنتج أو الخدمة كأسس لمنح الحوافز والمكافآت.
1	2.01	4.79	100%	4.20%	12.50 %	83.30 %	دراسة أسباب توقف العملاء عن التعامل مع الشركة.
4	1.75	4.50	100%	4.20%	41.70 %	54.20 %	دراسة كيفية زيادة حصة الشركة من سوق المنتج أو الخدمة.
3	1.85	4.54	100%	0%	33.30 %	62.50 %	استخدام نتائج تحليل تقارير الأداء لتطوير

							استراتيجيا ت الوظائف المختلفة داخل الشركة وتحديد المخاطر المرتبطة بهذه الوظائف.

٣- اسلوب تحفيز العاملين على التعلم الذاتي لتحسين المهارات اللازمة لممارسة النشاط، واسلوب استخدام ابتكارات العاملين لتحسين جودة أو تخفيض تكلفة المنتج أو الخدمة كأسس لمنح الحوافز و المكافآت، قد حصل على الترتيب قبل الأخير من حيث الأهمية مقارنة بباقي الأساليب الأخرى بمتوسط (4.42) من (٥) درجات.

٤- حصل اسلوب تحديد حصر الحوارات والنقاش بين العاملين والمدراء حول الخطط والتوقعات المتعلقة بأنشطة الشركة على المرتبة الأخيرة من حيث التأثير مقارنة بالأساليب الأخرى، حيث بلغ متوسط تأثيرها (3.96) من (٥) درجات.

٥- تبلغ (T) المحسوبة للمتغيرات المتعلقة بالرقابة التفاعلية عدا متغير "دراسة أسباب توقف العملاء عن التعامل مع الشركة"، ما بين (1.91) و(1.54) وهي أقل من قيمة (T) الجدولية (1.98) عند مستوى معنوية ٩٥٪ وهو ما يعني رفض فرضية العدم وهي أن المتغيرات المتعلقة بالرقابة التفاعلية لا تتعلق بحوكمة الشركات، وقبول الفرضية البديلة وهي أن المتغيرات المتعلقة بالرقابة التفاعلية تتعلق بحوكمة الشركات، ومن ثم

يجب على مدراء الشركات أخذ هذه المتغيرات في الحسبان عند تصميم وتطبيق نظم الرقابة الإدارية في الشركات المساهمة السعودية.

أما متغير «دراسة أسباب توقف العملاء عن التعامل مع الشركة» وهو الذي لم يحظى بمعنوية ٩٥٪ مثله مثل المتغيرات الأخرى المتعلقة بالرقابة التفاعلية لأن "T" المحسوبة الخاصة بهذا المتغير (2.01) أعلي من "T" الجدولية (١.٩٨)، فربما يرجع ذلك إلى أن هذا المتغير يحتاج إلى تكوين لجنة خاصة لدراسة أسباب هذا المتغير مثل حالة الأسواق، وظروف المنافسة وجودة منتجات وخدمات الشركة التي تتيحها للأسواق ولمواجهة المنافسة وتفي برغبات عملاء الشركة الحاليين والمتوقعين، الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق أهداف الشركة وأهداف أصحاب المصالح فيها.

خلاصة البحث

تناول هذا البحث التطبيقات الرقابية للحوكمة في الشركات المساهمة في المملكة العربية في خمسة مباحث:

المبحث الأول: مقدمة في أهمية البحث وأهدافه شاملة التعريف بمشكلة البحث وفرضياته.

المبحث الثاني: تناول مفهوم الحوكمة في الأدبيات ذات الصلة، ومن وجهة نظر الأطر الرسمية مثل إطار «حوكمة الشركات» الصادر عن هيئة سوق المال في المملكة العربية السعودية (٢٠٠٦). والإطار الصادر عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (٢٠٠٤) وكذلك الإطار الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (٢٠٠٩) تحت عنوان «الإرشادات الدولية للممارسة الجيدة: تقويم وتحسين الحوكمة في المنشآت».

المبحث الثالث: التطبيقات الرقابية للحوكمة، وتم تناول هذه التطبيقات في ضوء:

١- الأطر الإرشادية الصادرة عن المنظمات المهنية، وشمل ذلك:

أ- الإطار الصادر عن لجنة "Treadway" في الولايات المتحدة الأمريكية عام ١٩٩٢م. هذا الإطار يشار إليه في الأدبيات بـ "COSO" وصدر لمساعدة الشركات في تصميم وتطبيق نظم رقابية تساعد إدارة هذه الشركات على مواجهة التطورات المتلاحقة في بيئة الأعمال محليا ودوليا. وقد بني هذا الإطار على خمسة مكونات (بيئة الرقابة، تقدير المخاطر، الأنشطة الرقابية، الاتصالات وتبادل المعلومات، والقياس والتقييم؛ وعشرين مبدأ من أهمها الأمانة، الالتزام بالقيم الأخلاقية، تفويض السلطات وتحديد المسؤوليات، السياسات والإجراءات الرقابية، والتقرير عن مشاكل التطبيق.

ب- الإطار الصادر عن معهد المحاسبين القانونيين الكندي عام ١٩٩٥م تحت مسمى «المعايير الرقابية» (Criteria of Control)، ويشار إليه في أدبيات الرقابة الإدارية بـ "COCO". ويتكون هذا الإطار من ٢٠ مبدأ، تم تبويبها تحت أربعة عناصر رئيسية هي: (١) الهدف من الرقابة، (٢) الالتزام بالقيم، (٣) المهارات اللازمة للكفاءة في تطبيق الأساليب الرقابية، و(٤) القياس والتعلم.

ج- الإطار الصادر عن المجلس الاستشاري للتقارير المالية في إنجلترا الذي صدر في أوائل التسعينات وتم تحديثه عام ٢٠١٠م. ويشار إليه في أدبيات الرقابة بـ "Turnbull Report" ويتضمن توجيهات للمدراء حول قانون حوكمة الشركات وتصميم نظمها الرقابية، ويلزم أن تطبقه الشركات المسجل أسهمها في بورصة الأوراق المالية بلندن. يتكون هذا الإطار من العناصر التالية: (١) تصميم نظم رقابة وصياغة سياسات تطبيقها، (٢) تحديد وتقدير المخاطر المالية التي تواجه الشركة في ممارسة أنشطتها، (٣) إطار البيئة الرقابية الذي يلزم أن يتسم بالأمانة والكفاءة والمحافظة على موارد الشركة، (٤) الاتصالات وتبادل المعلومات، و(٥) القياس والتقييم. وهذا الإطار يلزم الشركات البريطانية المسجل أسهمها في بورصة لندن للأوراق أن تعد تقارير دورية عن مدى التزامها بتطبيق هذه الإرشادات أو السبب في عدم التزامها بتطبيق هذه الإرشادات.

٢- الأدبيات ذات الصلة: تبين من مراجعة الأدبيات ذات الصلة أن التطبيقات الرقابية للحوكمة يمكن أن تتكون من أربعة محاور هي (١) محور الرقابة بالقيم، (٢) محور الرقابة السلوكية، (٣) محور الرقابة التشخيصية، و(٤) محور الرقابة التفاعلية. هذه المحاور الأربعة للرقابة الإدارية اقترحها Simmons (١٩٩٥)، ونوقشت في العديد من الأبحاث والحالات التطبيقية المنشورة.

وقد اعتمد فريق البحث على هذه المحاور الأربعة في تحديد المتغيرات والمبادئ المتعلقة بالرقابة الإدارية، حيث تم استنتاج ٤٠ متغيراً ذات صلة بالرقابة

الإدارية ، واستخدمت هذه المتغيرات كأساس لإعداد استبانة البحث. وجدير بالذكر أن هذه المحاور الأربعة ذات صلة وثيقة بمقياس الأداء المتوازن (BSC). فالرقابة التشخيصية تتعلق بقياس الأداء الفعلي المالي وغير المالي ومقارنته بالأداء لمخطط. أما الرقابة التفاعلية فتركز على محور التعلم في مقياس الأداء المتوازن. بينما تمثل الرقابة بالقيم والرقابة السلوكية إطارا للبيئة العامة للمنشأة بما فيها البيئة الرقابية وبالتالي تراعي عند إعداد الخطط والسياسات المتعلقة بممارسة النشاط الخاص بشركة ما.

المبحث الرابع: جمع وتحليل البيانات ويتناول تصميم استبانة البحث لجمع البيانات من مجتمع البحث، الشركات السعودية المسجل أسهمها في سوق المال، بناء على المحاور الأربعة وعلي المتغيرات المكونة لكل محور من المحاور كما ورد في المبحث الثالث من هذا البحث. ويبلغ عدد الشركات المساهمة السعودية المسجل أسهمها في سوق المال ١٦٨ شركة. وقد تم إرسال استبانة البحث لجميع مفردات المجتمع المستهدف بالبحث، الشركات المساهمة السعودية المسجل أسهمها في سوق المال خلال العام الميلادي ٢٠١٤م. بلغ عدد الردود التي تم استلامها ، بعد العديد من المحاولات للحصول على البيانات، ٧٣ استبانة. تبين من فحصها عدم صلاحية استبانة واحدة للتحليل فتم استبعادها. وبذلك تكون الاستبيانات الصالحة للتحليل ٧٢ استبانة، وقد تم استخدام برنامج "SPSS" لتحديد المتوسطات واختبار هذه المتوسطات باستخدام "T" test لتحديد مدى درجة الثقة في تحليل البيانات. وقد ثبت من التحليل صحة علاقة المتغيرات الواردة في استبانة البحث كتطبيقات رقابية بحوكمة الشركات عند مستوى معنوية ٩٥٪.

نتائج البحث

من مراجعة الأدبيات وتحليل البيانات يمكن استنتاج ما يلي:

- ١- التطبيقات الرقابية (الرقابة الإدارية) جزء لا يتجزأ من حوكمة الشركات.
- ٢- التطبيقات الرقابية بمحاورها الأربعة (الرقابة بالقيم، الرقابة السلوكية، الرقابة التشخيصية والرقابة التفاعلية) هي أساس الرقابة الإدارية في الشركات.
- ٣- يلزم تصميم وتطبيق نظم للرقابة الإدارية في الشركات المساهمة السعودية المدرج أسهمها في سوق المالي في المملكة باستخدام المحاور الأربعة التي ذكرت في الفقرة السابقة كضرورة لنجاح الشركة في تحقيق أهدافها.
- ٤- الرقابة السلوكية والرقابة بالقيم، رغم صعوبة القياس والتتبع للمتغيرات التي تمثلها، هما الإطار العام لبيئة الرقابة الإدارية ويلزم أن تؤخذ في الحسبان عن تصميم وتطبيق نظم الرقابة الإدارية في الشركات.
- ٥- المتغيرات التي لم تحظي بمعنوية ٩٥٪ وهي «الأمانة في التعامل»، «وجود خطة استراتيجية للشركة» و«أسباب توقف العملاء عن التعامل مع الشركة» تحتاج تحليل خاص. فالمتغير الأول وهو الأمانة في التعامل يفترض تمتع العامل (الإنسان) به بحكم الخليفة. وأما المتغير الثاني «وجود خطة استراتيجية للشركة» والمتغير الثالث «أسباب توقف العملاء عن التعامل مع الشركة» فيحتاجان إلى الدراسة والتحليل بواسطة فريق عمل من المدراء في الإدارات ذات الصلة.

التوصيات

في ضوء تحليل الأدبيات ونتائج البحث، يمكن التوصية بما يلي:

- ١- اتساع نطاق الرقابة في الشركات ليشمل محاور الرقابة الأربع المشار إليها أعلاه.
- ٢- القيام بمزيد من البحوث حول الوعي الإداري عن الرقابة التفاعلية والرقابة السلوكية والرقابة بالقيم.

٣- إدراج الرقابة بالقيم والرقابة السلوكية ضمن مقررات المراجعة في الدراسة الجامعية ضمن تخصص محاسبة.

٤- إدراج الرقابة التفاعلية ضمن برامج التدريب في الشركات المختلفة لمساعدة أصحاب المصالح من العاملين والمدراء على رؤية كيفية علاج المشاكل وكيفية اقتراح وتطبيق وسائل لتحسين بيئة العمل وتحسين المنتجات والخدمات التي تتيحها الشركة للعملاء.

يستفيد من نتائج البحث:

١- مجالس إدارة الشركات في مجالات تحديد استراتيجية المنشأة ووضع الخطط اللازمة لتحقيق أهداف المنشأة.

٢- مدراء العموم في قطاع الأعمال في مجالات تنفيذ وتقييم خطط النشاط.

٣- واضعي ومشرعي معايير المحاسبة والمراجعة.

٤- الجهات الرقابية على أنشطة الشركات.

٥- إدارة سوق المال.

٦- الباحثين لإجراء مزيد من البحوث في الموضوعات ذات الصلة بموضوع البحث.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

- ١- الاتحاد الدولي للمحاسبين (٢٠٠٩) «الإرشادات الدولية للممارسة الجيدة: تقييم وتحسين الحوكمة في المنشآت، فبراير»، ترجمة وتعريب الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، رجب ١٤٣٢هـ، - يونيو ٢٠١١م.
- ٢- أَلشمري، عيد بن حامد (٢٠١٠) "إطار مقترح لحوكمة الأداء الاستراتيجي لمجالس إدارات الشركات المساهمة بالمملكة العربية السعودية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، أغسطس.
- ٣- المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا (INTOSAI): لجنة معايير الرقابة الداخلية (٢٠٠٤) إرشادات حول معايير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي، بروكسل.
- ٤- هيئة السوق المالية السعودية (٢٠٠٦) حوكمة الشركات ، www.cma.org.sa ، تم التصفح في: ٢١/٨/٢٠١٤م
- ٥- منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) (٢٠٠٤) «مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مجال حوكمة الشركات»، باريس.

المراجع باللغة الإنجليزية

- Adbury, Adrian (1992) Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance, Gee, London, December.
- Ahrens, Thomas & Christopher S. Chapman (2004) Accounting for Flexibility and Efficiency: A Field Study of Management Control Systems In a Restaurant Chain, ACPC, vole 21, no. 2.
- Anthony, R. N. (1965) planning and Control Systems: A Framework for Analysis, Harvard University, Boston, USA.
- Arachchilage, N. D. & Smith, M. (2013) The Effects of the Diagnostic and Interactive Use of Management Control Systems on the Strategy-Performance Relationship, JAMAR, Vol. 11, No. 1.
- Bisbi, J. and Otley, D. (2004) The Effects of the interactive use of MCS on Product Innovation, Accounting, Organizations and Society, Vol.29.
- Bowen, William G. (2009) The Board Book: An Insider's Guide for Directors and Trustees, W. W. Norton & Company, New York.
- Cadbury, Adrian (1992) Report of the Committee on the financial Aspects of Corporate Governance, Gee, London, December.
- Sarbanes-Oxley Act 2002, US Congress Title 1, 101 (1). Title VII, and Title IX, 406.

- (2006) Setting Healthy Workplace Boundaries, Management Resources: Behavioral Health Corporate Services, University of California, July. <http://ucsfhr.uesf.edu/index.php/assist/article/setting-healthy-workplace-boundaries>.
- Canadian Institute of Chartered Accountants, Criteria of Control Board (1995) Guidance on Control, November, Paragraphs 57-102.
- Chenhall, R. & Morris, D. (1986) The Impact of Structure, Environment, and the Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems, Accounting Review, Vol. No., January.
- Committee of Sponsoring Organization (COSO) (2004) Internal Control-Integrated Framework, September. (www.coso.org.)
- Cunningham, G. M. (1992) Management Control and Accounting Systems Under a Competitive Strategy, Accounting, Auditing and Accountability Journal, Vol.5, No.2.
- Deloitte (2012) Corporate Governance Disclosures Checklist, October, Ret. 22/8/2014.
- Donaldson, L. and Hilmer, EG. (1998) management Redeemed: The Case Against Fads that Harm Management, Organizational Dynamics, Vol. 26, No. 4.
- Financial Reporting Council (2005) "Internal Control: Revised Guidance for Directors on the Combined Code," UK, October.
- Flamholtz, E. G., Das, T. K. and Tsui, A. (1985) Toward an Integrative Framework of Organizational Controls, Accounting, Organization and Society, Vol. 10, No.1.
- Hofman, S; Wald, A. & Gleich, R. (2012) Determinants and Effects of the Diagnostic and Interactive use of Control Systems: an Empirical Analysis on the Use of Budgets, Journal of Management Control, Vol. 23, No.3.
- Information Technology Governance institute (2002) Statement of Information Technology Governance, USA, 2nd ed.
- Langfield-Smith, K. (1997) Management Control Systems and Strategy: A Critical Review, Accounting, Organization and Society, Vol. 22, No. 2.
- Mettanen, P. (2005) Design and Implementation of a Performance Measurement System for a research Organization, Production Planning and Control, Vol. 16, No. 2.
- Mia, L & Chenhall, R. (1994) The Usefulness of Management Accounting Systems, Functional Differentiation and Managerial Effectiveness, Vol.19, No 1.
- Miller, P. and O'Leary, T. (1997) Capital Budgeting Practices and Complementarily Relations in the Transition to modern Manufacturing: A Field-based Analysis, Journal of Accounting Research, Vol. 35, No.2.
- Mundy, J. (2010) Creating Dynamic Tension through a Balanced use of Management Control Systems, Accounting, Organizations and Society, Vol. 35, No. 5.
- New York Stock Exchange Listing Manual, NYSE Listing Manual, Sections (303A.01-4), Retrieved 21/8/2014.
- Otley, D. T. (1993) Management Control in Contemporary Organizations: Toward a Wider Framework, Management accounting research, Vol.5, Issues 3-4.

-
- Parmenter, David (2007) *Key Performance Indicators: Developing, Implementing and Using Winning KPIs*, Hoboken ,New Jersey, USA, John Wiley & Sons.
- Robert, H. Chenhall (2005) *Content and Process Approaches to Studying Strategy and Management Systems*, in *Controlling Strategy, Management, Accounting and performance Evaluation*, edited by Christopher S. Chapman, Oxford University Press, US 2005.
- Rubach, M. J. & McGee, J. E. (2004) *Responding to Increased Environmental Hostility: A Study of the competitive Behavior of Small Retailer*, *Journal of Applied Business Research*, vol. 13, No. 1.
- Shleifer, Andrei & Robert W Vishny (1997) *A Survey of Corporate Governance*, *Journal of Finance*, 52 (2) , 7.
- Simons, R. (1990) *The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspectives*, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.15, No.1.
- (1991) *Strategic Orientation and Top Management Attention to Control Systems*, *Strategic management Journal*, Vol.12, No.1.
- (1994) *How New Top Managers Use Control systems as Levels of Strategic Renewal*, *Strategic management Journal*, Vol.15, No.1.
- (1995) *Levers of Control: How Managers use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Harvard University Press, Boston, USA.
- Simons, Robert (1995) *Control in an Age of Empowerment*, *Harvard Business Review*, March.
- Stolle, Bryan (2014) *How to create Company values*, *Forbes*, 5/8. (www.forbes.com/sites/BryanStolle). retrieved on Dec. 24/2014.
- Tricker, Adrian (2009) *Essential for Board Directors: An A to Z Guide*, Bloomberg press, New York.
- Tricker, Bob (2009) *Essentials for Board Directors: An A-Z Guide*, 2nd, Bloomberg Press, New York.
- United Nations (2006) *"Guidance on Good Practices in corporate governance Disclosure*, United Nations Conference on Trade and Development, New York.
- Weaver, Richard & Farrell, John (1997) *Manager as Facilitators*, Berrett-Koehler Publishers, Inc. San Francisco.
- Wright, P. (1987) *A refinement of Porter's Strategies*, *Strategic Management Journal*, Vol. 8, No. 1.