الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة يحي فارس بالمدية
كليـــة العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم مالية ومحاسبة
تخصص: محاسبة

الموضوع:

دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة داخلية وأثرها على حوكمة الشركات

دراسة حالة مؤسسة بوفال بالبرواقية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في علوم المالية ومحاسبة
تخصص محاسبة

إعداد الطالبة
– مريم زيتوني

إشراف الأستاذ(ة)
– د.داود خيرة

الأستاذ	درجة العملية	الرتبة
حكيم شبوطي	أستاذ محاضر –أ–	رئيسا
خيرة داود	أستاذ محاضر –أ–	مشرفا ومقررا
كلثوم حميدي	أستاذ محاضر–أ–	عضوا مناقشا

السنة الجامعية:2023/2022


بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وعرفان

بعد الحمد والشكر لله عز وجل

نتقدم بالشكر الجزيل إلى أستاذتنا الفاضلة

الدكتورة "خيرة داود" على كرم قبولها الإشراف على هاته الأطروحة

كما نتقدم بأسمى معاني الشكر إلى:

أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم إثراء ومناقشة هذا البحث.

الأساتذة والطلبة متمنينا لهم استمرارية العطاء والتوفيق.

كل من ساعدنا من قريب أو بعيد في إنجاز هذا البحث.

و الحمد والشكر لله تعالى.

مريم

إهداء

إلى التي سهرت الليالي ولم تبخل بكل غال قرة عيني "أمي" الفاضلة

حفظها المولى ورعاها

إلى من غرس فيا المبادئ والقيم وحبب إلي الصبر والنصيحة والعلم والعمل

إلى أعز ما أملك في دنياي إلى الذي أنار لي درب الحياة "أبي العزيز"

إلى من تربطني بهم صلة الدم والقرابة إخوتي الأعزاء كل واحد باسمه

إلى من تمنى لي التوفيق في كل آن وصبر معي لختام خطيبي "عبد الرحمان"

كما لا أنسى فضل من ساهم معي في سبيل إتمام هذا العمل و فقهم الله إلى ما يطمحون

وأسأل الله أن يتقبل هذا العمل إلى وجهه الكريم.

مريم

المستخلص:

تهدف الدراسة إلى معرفة مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وانعكاس ذلك على حوكمة الشركات، ولتحقيق أهداف الدراسة تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي عند تقديم مختلف المفاهيم المتعلقة بالدراسة وتحليل العلاقة بين المراجع الداخلية ونظام الرقابة الداخلية مع تحليل انعكاس ذلك على حوكمة الشركات، وقد خلصت الدراسة إلى أن المراجعة الداخلية تعتبر وسيلة مهمة لتقييم قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية، مع مساهمتها في تقويم هذا النظام، وهذا ماينعكس إيجابا على تطبيق حوكمة الشركات كون الرقابة الداخلية تعد ركيزة أساسية لنظام حوكمة الشركات.

الكلمات المفتاحية: مراجعة الداخلية، نظام الرقابة الداخلية، حوكمة الشركات.

Abstract

The study aims to know the contribution of internal audit in evaluating the internal control system and its reflection on corporate governance, and to achieve the objectives of the study, the descriptive analytical approach was followed when presenting various concepts related to the study and analyzing the relationship between internal auditors and the internal control system with an analysis of its reflection on corporate governance. The study indicates that the internal auditors are an important means for assessing the strength or weakness of the internal control system, with their contribution to the evaluation of this system, and this reflects positively on the application of corporate governance, since internal control is a fundamental pillar of the corporate governance system..

Keywords: internal references, internal control system, corporate governance.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

المحتوى	الصفحة
شكر وعرفان	–
إهداء	–
ملخص	–
فهرس المحتويات	–
فهرس الأشكال والجداول	–
مقدمة	أ
الفصل الأول: نظام الرقابة الداخلية	
تمهيد	11
المبحث الاول: الإطار النظري لرقابة الداخلية	12
المطلب الاول: مفهوم الرقابة الداخلية وتطورها	12
الفرع الأول: مفهوم الرقابة الداخلية	12
الفرع الثاني: تطور الرقابة الداخلية	13
المطلب الثاني: خصائص وأنواع الرقابة الداخلية	17
الفرع الأول : الخصائص الرقابة الداخلية	17
الفرع الثاني: أنواع الرقابة الداخلية	20
المطلب الثالث: أهمية والأهداف الرقابة الداخلية	22
الفرع الأول: أهمية الرقابة الداخلية	22
الفرع الثاني: أهداف الرقابة الداخلية	23
المبحث الثاني: مكونات واجراءات ومبادئ الرقابة الداخلية	25
المطلب الاول: مكونات وأدوات الرقابة الداخلية	25
الفرع الأول: مكونات الرقابة الداخلية	25

الفرع الثاني: أدوات الرقابة الداخلية	30
المطلب الثاني: اجراءات ومقومات الرقابة الداخلية	32
المطلب الثالث: مبادئ الرقابة الداخلية	33
خلاصة	37
الفصل الثاني: دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وانعكاساته على حوكمة الشركات	
تمهيد	39
المبحث الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات	40
المطلب الأول: نشأة ومفهوم(خصائص) حوكمة الشركات	40
المطلب الثاني: أهمية وأهداف حوكمة الشركات والأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة	46
المطلب الثالث: مبادئ ومحددات حوكمة الشركات	49
المبحث الثاني: العلاقة النظرية ما بين المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات	57
المطلب الأول: الخلفية الفكرية للمراجعة الداخلية	57
المطلب الثاني: دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وانعكاس ذلك على حوكمة الشركات	66
خلاصة	71
الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة بوفال بالبرواقية	
تمهيد	73
المبحث الأول: تقديم المؤسسة	74
المطلب الأول: ماهية المؤسسة	74
المطلب الثاني: دراسة وحدة المضخات	80

المبحث الثاني: دراسة الميدانية للمؤسسة	86
المطلب الأول: مجالات الدراسة	86
المطلب الثاني: صدق وثبات الاستبيان	89
المطلب الثالث: عرض النتائج وتحليل البيانات	93
المطلب الرابع: العلاقة بين واقع حوكمة الشركات ودور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وأثره على حوكمة الشركات.	105
خاتمة	109
قائمة المراجع	114
الملاحق	123

قائمة الاشكال:

الرقم	الشكل	الصفحة
01	المبادئ الجيدة للرقابة الداخلية	36
02	يمثل المحددات الداخلية والخارجية	56
03	الهيكل التنظيمي لمؤسسة بوفال	78
04	الهيكل التنظيمي لوحدة المضخات	83
05	توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر	95
06	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	96
07	توزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة	97

قائمة الجداول:

الرقم	الجدول	الصفحة
1	درجات مقياس ليكرت الخماسي	87
2	تقدير الاتجاهات	88
3	نتائج معامل ألفا كرونباخ لأداة الاستبيان.	89
4	الاتساق الداخلي لعبارات محور واقع حوكمة الشركات	90
5	الاتساق الداخلي لعبارات	91
6	توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس	93
7	توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر	94
8	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	95
9	توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية	97
10	النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين حول فقرات المحور الأول	98
11	النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين حول فقرات المحور الثاني	101
12	العلاقة بين واقع حوكمة الشركات ودور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وأثره على حوكمة الشركات.	104

مقدمة

مقدمة

شهد العالم سلسلة من الأزمات والانهيارات التي عصفت بأكبر الشركات في العالم في أواخر التسعينات، وأهمها الأزمة المالية في جنوب شرق أسيا 1997 وانهيار الشركتين الأمريكيتين (Ennen) و(World com) 2002 نتيجة التلاعب بمصداقية القوائم المالية وعدة أسباب أخرى.

وبعد إجراء العديد من الدراسات والبحوث التي تناولت أسباب انهيار هذه الشركات ولخصت إلى أن السبب يعود إلى غياب الممارسات والإجراءات في الإدارة والتنظيم والإشراف الفعال على الشركات بما يضمن تحقيق الأهداف الموضوعة والالتزام بالأنظمة الداخلية والقوانين المنظمة لشؤون أعمال الشركات ومن هنا أصبحت الرقابة الداخلية للشركات في غاية الأهمية لأن وجود نظام الرقابة الداخلية يعد خط الدفاع الرئيسي للوقاية من التقارير المالية.

كما دفعت هذه الانهيارات أيضا إلى البحث عن الدور الحيوي للجان المراجعة والمراجعين داخليين والخارجيين في عمليات حوكمة الشركات، حيث تعتبر كل هذه الأطراف وسيلة إشرافية على جودة التقارير المالية، حيث تحتاج حوكمة الشركات إلى العديد من الآليات والوسائل للتطبيق الجيد لها ومن بينها المراجعة الداخلية التي لها أثر في تفعيل وتطوير نظام الرقابة الداخلية وكفاءة استخدام الموارد المتاحة للاستغلال الأمثل لها والوصول إلى جودة شاملة، حيث تدعو حوكمة الشركات إلى إحداث التعاون بين هذه الآليات والتنسيق فيما بينها.

إشكالية الدراسة:

مامدى مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وأثره على حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

وانطلاقا من التساؤل الرئيسي السابق يمكن طرح تساؤلات فرعية منها:

- ✓ فيما تكمن أهمية الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية؟
- ✓ من الناحية النظرية ماهي إسهامات المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وبما ينعكس هذا التقييم على حوكمة الشركات؟
- ✓ هل للمراجعة الداخلية دور في تقييم نظام الرقابة الداخلية وهل لهذا التقييم انعكاس على حوكمتها المطبقة؟

فرضيات الدراسة:

- ✓ إن الرقابة الداخلية من خلال أدواتها المختلفة تعمل على المحافظة على أصول المؤسسة واستخدام الموارد المتاحة بكفاءة وفاعلية لتحقيق أفضل النتائج؛
- ✓ تساهم المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال الاطلاع على الأدوار التالية (الدور التقليدي، الدور الوقائي، الدور الاستشاري)؛
- ✓ للمراجعة الداخلية دور في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة وهذا ماينعكس بالإيجاب على حوكتها المطبقة، وتنقسم هذه الفرضية إلى:
- ✓ H0: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتأثير واقع المراجعة الداخلية على نظام الرقابة الداخلية بما ينعكس على الحوكمة المطبقة عند مستوى دلالة إحصائية 0.05.
- ✓ H1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتأثير واقع المراجعة الداخلية على نظام الرقابة الداخلية بما ينعكس على الحوكمة المطبقة عند مستوى دلالة إحصائية 0.05.

أهداف الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى تحقيق ما يلي:

- ✓ التعرف على المراجعة الداخلية باعتبارها كأداة إدارية ورقابية لا يمكن الاستغناء عنها؛
- ✓ المراجعة الداخلية ومدى مساهمتها في تقييم وتطوير نظام الرقابة الداخلية؛
- ✓ إنعكاسات تطور نظام الرقابة الداخلية على حوكمة الشركات.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية البحث من خلال تسليط الضوء على أهمية المراجعة الداخلية ودورها في تقييم نظام الرقابة الداخلية بالإضافة إلى التعرف على الإنعكاسات ذلك على حوكمة الشركات، لتحقيق مصالح المستثمرين عن طريق كفاءة إستعمال الموارد وتعظيم قيمة الشركة وتعزيز سمعتها في الأسواق التنافسية من خلال بناء الثقة في أوساط المتعاملين بما يمكنها من جذب مصادر التمويل سواءا كانت محلية أو عالمية.

حدود الدراسة:

تمثلت حدود الدراسة في المجالات التالية:

الحدود النظرية: اقتصرت الدراسة على معرفة دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وأثرها على حوكمة الشركات؛

الحدود المكانية: تمت الدراسة في مؤسسة بوفال؛

الحدود الزمانية: أجريت هذه الدراسة خلال الفترة الممتدة من شهر مارس حتى شهر جوان 2023؛

منهج الدراسة:

سيتم استعمال المنهج الوصفي التحليلي الذي يعد ملائما في مثل هذه الدراسات، وذلك من أجل الإجابة على إشكالية البحث وكذا اختيار صحة الفرضيات، كما سيتم

استعمال الاستبيان كوسيلة لتحليل وفهم متغيرات الدراسة من مقومات للرقابة الداخلية ودورها في تحقيق الحوكمة في الشركات.

دراسات سابقة:

دراسة علي عمر عبد الصمد بعنوان "دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات" 2009/2008 تمثلت الإشكالية الأساسية لهذه مذكرة في كيف يمكن الاستفادة من المراجعة الداخلية كأداة لتطبيق حوكمة المؤسسات، حيث توصل الباحث إلى نتائج أهمها أن دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مراجعة إدارة المخاطر التفاعل الجيد مع أطراف حوكمة المؤسسات يساهم في تطبيق حوكمة المؤسسات واعتبرت أهم العوامل ما يلي:

- ✓ تقييم كفاءة نظام الرقابة الداخلية؛
- ✓ تقديم التأكيد المعقول من قبل المراجع الداخلي بأن مخاطر المؤسسة تدار بفاعلية وكفاءة؛
- ✓ تقديم معلومات الكافية والملائمة لمجلس الإدارة ولجنة المراجعة والتي تساعدها في أداء مهامها.

-دراسة براق محمد وقمان عمر بعنوان: "دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري" 2012، تهدف الدراسة إلى إيضاح أهمية مفهوم حوكمة الشركات والدور المنتظر منه في العمل على التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية، للحد من الفساد المالي والإداري المستشري في الشركات سواء في القطاع أو الخاص، وذلك من خلال تحديث هذه الآليات سواء الداخلية أو الخارجية بما يتوافق ومتطلبات مفهوم حوكمة الشركات. هذه الأخيرة تدعو إلى إحداث تعاون بين هذه الآليات والتنسيق فيما بينها، من خلال تحديث العلاقة وتنظيم الأدوار وتوضيح نقاط التعاون حول مراقبة المعاملات المالية والإدارية، الأمر الذي يؤدي إلى

إيضاح المعاملات بين جميع الأطراف ذات المصالح المشتركة في الشركات، وبالتالي الحد من الفساد المالي والإداري الذي يمكن أن يشوب هذه المعاملات التي تعيق هذه المصالح.

-دراسة جنة أدم اسحق حران، بعنوان: نظام الرقابة الداخلية وأثره في حوكمة الشركات 2014، هدفت الدراسة إلى بيان دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الإفصاح والشفافية حول موضوعية التقارير المالية، ومعرفته في تفعيل مسؤوليات مجلس الإدارة. تكمن أهمية الدراسة في أن نظام الرقابة الداخلية يساهم في كفاءة وفاعلية حوكمة الشركات ويحقق الشفافية في معلومات القوائم المالية، وان الدراسة تسعى للحصول على دليل ميداني عن مدى تطبيق مبادئ وآليات الحوكمة من قبل الشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية. اعتمدت الدراسة على الوصفي والإيجابي والاستنباطي.

دراسات باللغة الأجنبية:

-دراسة Eustache Ebondo waMaanzdzila، بعنوان: La contribution du contrôle interne et de l'audit au gouvernement d'entreprise، 2004، افترضت الدراسة أن التسيير الجيد للمؤسسات، يحقق حوكمة الدولة ككل، حيث أوضحت أهم آليات الرقابة الداخلية والخارجية لمعالجة التصرفات الانتهازية للمسيرين، كما أنها تطرقت لأهم حدود هذه الآليات في ضبط علاقة المؤسسة مع ذوي أصحاب المصالح على ضوء نظرية الوكالة وتكاليف الصفقات. والدور الفعال للمراجعة والرقابة في حل مشاكل الوكالة ومساهمتها في حوكمة المؤسسة.

أسباب اختيار موضوع الدراسة:

- ✓ حداثة الموضوع؛

- ✓ ارتباط الموضوع بمجال التخصص المحاسبة؛
- ✓ نقص الدراسات العلمية حول هذا الموضوع؛
- ✓ عدم وجود التكامل ما بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية، وحوكمة الشركات.

صعوبات الدراسة:

لقد واجهتنا عدة صعوبات في مسيرة إعدادنا لهذه الدراسة، أردنا الإشارة إليها رغبة منا في لفت نظر الطلبة من أجل تفاديها مستقبلا، ومن بين هذه الصعوبات: صعوبة إيجاد المراجع والدراسات الأكاديمية حول المواضيع المتمثلة في المراجعة الداخلية حوكمة الشركات والرقابة الداخلية نظرا لقلة الدراسات السابقة وحداثة الموضوع؛ صعوبة الحصول على التقارير المالية وهذا راجع إلى السر المهني في المؤسسات ومنه نجد أيضا صعوبة في جمع البيانات واستخلاصها.

أقسام الدراسة:

تقتضي الدراسة تقسيم البحث إلى ثلاث فصول إضافة إلى مقدمة وخاتمة، حيث تناولنا في الفصل الأول مفاهيم عامة حول نظام الرقابة الداخلية، وتطرقنا في المبحث الأول إلى الإطار النظري للرقابة الداخلية (المفهوم الخصائص، الأنواع، الأهمية الأهداف) بينما المبحث الثاني تحدث عن مكونات واجراءات ومبادئ الرقابة الداخلية.

تناول الفصل الثاني دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وانعكساته على حوكمة الشركات وتطرقنا فيه في المبحث الأول إلى الإطار النظري لحوكمة الشركات (المفهوم، خصائص، أهمية، الأهداف، المبادئ، المحددات) أما بالنسبة إلى المبحث الثاني فتطرقنا فيه إلى الخلفية الفكرية للمراجعة الداخلية (مفهوم، الأهداف، الضوابط، الخطوات) ودور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وانعكاس ذلك على حوكمة الشركات.

أما بالنسبة إلى الفصل الأخير فقد تناول الدراسة الميدانية لمؤسسة بوفال (التعريف للمؤسسة، وأهم محطاتها)، وقد تم إستخدام الاستبيان كأداة للدراسة من أجل الوصول إلى تحديد دور المراجعة الداخلية في تقييم الرقابة الداخلية وأثرها على حوكمة الشركات.

الفصل الأول

نظام الرقابة الداخلية

تمهيد:

تعتبر الرقابة الداخلية من أهم وظائف التسيير داخل المؤسسة حيث يعتمد عليها المراجع الإنجاز عمله، نظرا لأهمية الرقابة الداخلية حيث أنها تسهر على تحقيق أهداف المؤسسة، وانطلاقا من معارفنا المكتسبة في هذا الموضوع ارتأينا أن نقوم بشرح الرقابة الداخلية من هذا الفصل وذلك عن طريق تطرقلثلاث مباحث وهي كالآتي:

المبحث الأول: الإطار النظري للرقابة الداخلية

المبحث الثاني: مكونات واجراءات ومبادئ الرقابة الداخلية

المبحث الأول: الإطار النظري للرقابة الداخلية

نظرا لأهمية المؤسسات وما لها من شديد الأثر على النظام المالي ككل، فهي تتطلب عمليات رقابة وإشراف مستمرين لتفادي الوقوع في أزمات، فالرقابة السليمة تعد شرطا أساسيا لإستمرارية المؤسسة في السوق والتأكد من سلامتها المالية مع تحقيق فاعلية في الأداء ومن ثم سلامة النظام واستقراره وهذا ما سوف نتطرق إليه من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الداخلية وتطورها

إن حاجة المؤسسات لنظام الرقابة الداخلية أدى بتبلور مفهوم نظام الرقابة الداخلية وتطوره ووصوله إلى مراحل متقدمة، نظرا لإستقطابه اهتمام الباحثين والهيئات الدولية والخبراء في هذا المجال.

الفرع الأول: مفهوم الرقابة [1]

1-**الرقابة لغة:** هي (المحافظة والانتظار)، فالرقيب يعني (الحافظ أو المنتظر).

2-**الرقابة اصطلاحا:** تعرف على أنها "مراقبة حسابات الخاضعة للرقابة من ناحية الإيرادات والمصروفات والمشروعية والملائمة ودقة الحسابات من خلال فحص العمليات المالية وتحليل البيانات وتفتيش وكشف المخالفات والتحقيق فيها وفرض المسؤولية والمطالبة باتخاذ الإجراءات التصحيحية واسترداد الأموال الضائعة وذلك برفع تقارير إلى السلطة العليا في الدولة".

3-**نبذة تاريخية للرقابة**

ظهرت الرقابة الداخلية تقريبا في سنوات السبعينيات، وبالتالي فهي تعتبر حديثة

[1] مجاجي لخضر، آليات الرقابة المالية في ترشيد النفقات العمومية، مذكرة ماستر، تخصص اقتصاد نقدي وبنكي، جامعة يحي فارس المدية، ص39.

بالمقارنة بالرقابة الخارجية وقد ألقت الرقابة الداخلية قبولا كبيرا في الدول المتقدمة واقتصرت الرقابة الداخلية في بادئ الأمر على التدقيق المحاسبي للتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية واكتشاف الأخطاء إن وجدت ولكن مع تطور المؤسسات أصبح من الضروري تطوير الرقابة الداخلية وتوسيع نطاقها بحيث تستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فعالية الأساليب الرقابية ومد الإدارة بالمعلومات ومن العوامل التي ساعدت على تطوير نظام الرقابة الداخلية نجد ظهورالمؤسسات المتعددة الجنسيات، والحاجة إلى وسائل الإكتشاف الأخطاء والغش.[1]

الفرع الثاني: مفهوم الرقابة الداخلية

لكثرة اهتمام الباحثين والخبراء والهيئات الدولية بنظام الرقابة الداخلية أدى إلى وفرة التعاريف الخاصة به، مع اختلاف مضمونها وزاوية رؤيتهم لهذا النظام وسنحاول إعطاء القارئ أهم التعاريف لنظام الرقابة الداخلية، كما يلي:[2]

1-تعريف نظام الرقابة الداخلية حسب المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA:

يعرف المعهد نظام الرقابة الداخلية على أنه: نظام مكون من الخطة التنظيمية والطرق والإجراءات المتبعة داخل المؤسسة بهدف حماية أصولها ومراقبة دقة المعلومات المحاسبية وزيادة الكفاءة والتأكد من تطبيق الموظفين للتعليمات والقوانين الصادرة من الإدارة"[3]

[1] نعمة كاظم حسين، أحمد محسن حسن، دور الرقابة الداخلية في حماية أصول وأموال المنظمة دراسة تطبيقية في جامعة بابل، مجلة جامعة بابل للعلوم الإنسانية، ع3 ،جامعة بابل، العراق، 2008 ،ص901.

[2] مجاجي لخضر، آليات الرقابة المالية في ترشيد النفقات العمومية، مذكرة ماستر، تخصص اقتصاد نقدي وبنكي، جامعة يحي فارس المدية، ص39.

[3] Mokhtar Belaiboud, pratique de l'audit, Berti Edition, Alger, Algérie, 2011, p23

2-تعريف نظام الرقابة الداخلية حسب مجمع الخبراء المحاسبين بفرنسا:

الرقابة الداخلية هي:" مجموع الضوابط التي تساهم في التحكم في المؤسسة[1]"

3-تعريف نظام الرقابة الداخلية حسب الهيئة الدولية للتدقيق:

نظام الرقابة الداخلية يحتوي على الخطة التنظيمية ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرية بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم والفعال للأعمال هذه الأهداف تشمل احترام السياسة الإدارية، حماية الأصول، اكتشاف الغش والأخطاء، تحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية وكذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصداقية.[2]

4- تعريف نظام الرقابة الداخلية حسب مفهوم لجنة رعاية المؤسسات (committee of sponsoring organizations**):**

عرفت اللجنة نظام الرقابة الداخلية على أنه: "عمليات تتأثر بمجلس إدارة المؤسسة والإدارة والأفراد الآخرين في المؤسسة والتي يتم تصميمها لتعطي تأكيدا معقولا حول تحقيق المؤسسة لأهدافها في النواحي التالية: [3]

- ✓ مدى كفاءة العمليات وفعاليتها؛
- ✓ مدى الاعتماد على التقارير المالية؛
- ✓ مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها؛

[1] عبد الرحمان بابنات، ناصر دادي عدون، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008، ص55

[2] فتحي رزق السوافيري وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002، ص12.

[3] محمد سمير دهيرب، »تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وفق مفهوم لجنة COSO اعتماد نموذج التقييم الذاتي للمخاطر الرقابية ومدة إمكانية تطبيقه في الخدمة والإنتاجية العاملة في القطاع«، ع6 ،مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة واسط، العراق، 2012 ،ص 257

حيث تهدف لجنة COSO في مجال الرقابة الداخلية إلى:

- ✓ تحسين نوعية الإبلاغ المالي عن طريق التركيز على إدارة المؤسسات، والمعايير الأخلاقية والرقابة الداخلية والحوكمة؛
- ✓ توحيد مفهوم الرقابة الداخلية والنظر في التفسيرات المختلفة والمفاهيم[1].

الفرع الثالث: تطور الرقابة الداخلية

تطور تعريف الرقابة الداخلية تاريخيا ليساير التطور الكبير في النشاط الاقتصادي والتجاري وما رافقه من نمو في حجم المشروعات والوحدات الاقتصادية واتساع نطاقها ومواكبة التطور في علم الإدارة[2].

وبصورة عامة يمكن تلخيص المراحل التي مر بها تعريف الرقابة الداخلية في العصر الحديث بأربعة مراحل، على النحو التالي[3]:

المرحلة الأولى:

وقد تضمنت المفهوم الضيق للرقابة الداخلية والذي تتناسب مع طبيعة المشروعات الفردية الصغيرة التي سادت في حينه، ومن هنا اقتصر تعريف الرقابة الداخلية على الطرق والوسائل التي تتبناها بقصد حماية النقدية، ثم امتدت لتشمل باقي أصول المنشاة والقواعد التي تضعها ادارة المشروع بهدف المحافظة على أمواله وتحقيق الدقة المحاسبية في تسجيل عمليات المشروع وسجلاته.

---

[1] خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عنIIA ، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2014، ص337.

[2] محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد، أصول المراجعة والرقابة الداخلية التأصيل العلمي والممارسة العملية، مصر، 1999 ،ص94-92

[3] أنظر :https://almohasben.com/شرح-مراحل-تطور-مفهوم-الرقابة-الداخلية/ اطلع عليه يوم: 2023/02/05 على 12:15

المرحلة الثانية:

وهي المرحلة التي شهدت نمو في حجم المشروعات وزيادة أنشطتها وعملياتها

واتساع نطاقها الجغرافي وهو ما اقتضى تطوير في مفهوم الرقابة الداخلية ليشمل مجموعة الوسائل والإجراءات التي تتبناها للمنشاة بقصد حماية أصولها من النقدية، والمخزون السلعي من السرقة والإختلاس وسوء الاستخدام والإهمال والتي عرفت في حينه باسم الضبط الداخلي، إضافة إلى الوسائل.

الكفيلة بضمان الدقة الحسابية لما هومقيد بالسجلات واستعمال النظريات المحاسبية وتطبيقها للحصول على البيانات المالية الصحيحة، ومن تعاريف هذه المرحلة ما صدر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين في العام 1936، حيث عرف الرقابة الداخلية بأنها "مجموعة الإجراءات والطرق المستخدمة في المشروع من أجل الحفاظ على النقدية والأصول الأخرى، بجانب التأكد من الدقة الكتابية لعملية إمساك الدفاتر."

المرحلة الثالثة[1]:

وقد تضمنت هذه المرحلة طفرة في مفهوم ونطاق الرقابة الداخلية شكلت القاعدة لإرساء المفهوم الشامل للرقابة الداخلية، حيث تميزت بالإهتمام بالجوانب التنظيمية والإدارية واتساع أهدافها لتشمل تحقيق كفائت استخدام الموارد المتاحة، والإرتقاء بالكفاية الإنتاجية إلى جانب الأهداف التقليدية بالمحافظة على أصول المنشاة وضمان الدقة الحسابية للعمليات والسجلات.

وقد شكل التقرير الذي أصدره المعهد الأمريكي للمحاسبين سنة 1949 الأساس لهذه المرحلة، حيث عرفت الرقابة الداخلية بأنها "تنطوي على الخطة التنظيمية وجميع الطرق والمقاييس المتناسقة التي تتبناها المنشاة لحماية الأصول ومراجعة البيانات

[1]محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد، المرجع السابق، ص39-94.

المحاسبية ودرجة الإعتماد عليها والإرتقاء بالكفاءة الإنتاجية والتشجيع على الالتزام بالسياسات الإدارية المحددة مقدما. "

المرحلة الرابعة[1] :

وتتضمن المفهوم الحديث للرقابة الداخلية وهو ما أطلق عليها منهج النظم في الرقابة الداخلية ويعتقد أن العام 1953 يمثل الأساس لظهور هذا المنهج والذي يقوم على ما يسمى بالنظم الإجمالية أو الكلية والتي تركز على العلاقات والإرتباطات بين مجموعة النظم الفرعية، والعلاقات والإرتباطات بين هذه النظم والنظام الإجمالي ويرتكز مبدأ الرقابة الداخلية على الفكرة التي تقول أن لأداء أي نشاط مسؤولية أساسية في تأدية مهامها الخاصة بطريقة معينة وبدرجة من الكفاءة تسمح لها بالاستعمال الإقتصادي الفعال والمفيد.

ويعتبر الغرض الأساسي للرقابة الداخلية هو مساعدة الأداء على تأدية مسئولياتها بطريقة فعالة وذلك من خلال البيانات والتقارير الصحيحة عن نشاط المشروع بشكل عام، بالإضافة للإجراءات فهم الرقابةالداخلية والعوامل التي أدت إلى الاهتمامبالرقابةالداخلية.

المطلب الثاني: خصائص وأنواع الرقابة الداخلية

الفرع الأول: خصائص الرقابة الداخلية

هناك العديد من الخصائص والمتطلبات التي يجب أن تتوفر في أي نظام رقابي، حتى يتسنى تحقيق الإستفادة المرجوة ومن ضمن هذه الخصائص، ما يأتي:

[1]محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد، المرجع السابق، ص39-94.

أولا: الفعالية

يقصد بها استخدام نظام رقابة جيد ومتطور، يقوم على اكتشاف الأخطاء والإنحرافات قبل وقوعها، ومعالجتها بطريقة تضمن عدم وجودها في المستقبل، بأقل تكلفة ممكنة وأسرع وقت من طرف القائمين بهذا العمل، من أجل تحقيق الهدف المرغوب فيه.

ثانيا: الموضوعية

لا شك أن الإدارة المالية، تتضمن الكثير من العناصر البشرية، ولكن مسألة ما إذا كان المرؤوس يقوم بعمله بطريقة سليمة وجيدة وينبغي أن لا يكون خاضعا لمحددات واعتبارات شخصية، لأن الأدوات والأساليب الرقابية عندما تكون شخصية، لا موضوعية، يؤثر ذلك على الحكم على الأداء، مما يجعله غير سليم، لأن التقارير المقدمة من طرف مراجع الحسابات يجب أن تكون موضوعية، حيادية تتضمن بيانات لها معني ومدلول كاف عن الوضعية المالية للمنشأة.

ثالثا: الدقة

يجب أن يكون النظام الرقابي قادر على الحصول على معلومات صحيحة ودقيقة وكاملة عن الأداء، والتأكد في نفس الوقت من مصدر المعلومات، من خلال البيانات المسجلة، بالوثائق والسجلات المحاسبية، وكذا المتابعة المستمرة، في اكتشاف الأخطاء والانحرافات من أجل التعبير عن حقيقة المركز المالي للمنشأة في نهاية الفترة المالية.

رابعا: المرونة

حتى يكون النظام الرقابي ناجحا، يجب أن تتوافر المرونة، أي التكيف مع المتغيرات المستجدة على التنظيم، فنادرا ما تتشابه المشاكل وأسباب الإنحرافات، مما يتطلب أن يكون التصرف مناسبا للموقف المتخذ، فإذا استجدت ظروف أملت تغيرا في

الأهداف والخطط الموضوعة، وعلى المدير أن تتوافر لديه أساليب رقابية من أجل ضبط التصرفات المختلفة لجميع المشاكل داخل المنشأة.

خامسا: التوقيت المناسب

لابد من توافر نظام سليم، لتلقي كافة المعلومات في الوقت المناسب، وعليه يجب على القائمين بمختلف الأنشطة الرقابية مراعاة الوقت خاصة القائمين بإعداد التقارير، عليهم إيصالها في الوقت المحدد حيث تفقد المعلومات المتأخرة معناها وفائدتها جزئيا أو كليا، فمثلا إذا تعلق الأمر بإحدى المناقصات وحصلت المؤسسة على معلومات صحيحة تتعلق بشروط دخولها في هذه المناقصات أمر لا قيمة له إذا جاء بعد إنقضاء الأجل والموعد المحدد للدخول.

سادسا: التوفير في النفقات

الهدف من وجود نظام الرقابة هو الحد من الانحرافات عن الخطة، وبالتالي الحد من النفقات الضائعة أو الخسائر المرتبطة به، لذا يجب أن يكون مردود النظام أكبر من تكاليفه، فمثلا شراء نظام إلكتروني شديد التطور من أجل عمليات رقابية يمكن ضبطها باستعمال أنظمة بسيطة بأقل التكاليف لا يعتبر اقتصاديا ما دامت الفوائد المتحصل عليها لا توازي التكاليف.

سابعا :الإستمرارية والملائمة

ونعني به اتفاق النظام الرقابي المقترح، مع حجم وطبيعة النشاط الذي تتم الرقابة عليه، فعندما تكون المؤسسة صغيرة، يفضل لها أسلوب رقابة بسيط، على عكس ذلك عندما يكون حجم المؤسسة كبير يتطلب نظام أكثر تعقيدا وملائمة.

ثامنا: التكامل

يشير تكامل النظم الرقابية إلى ضرورة إستيعاب هذه النظم لجميع المعايير الخاصة بكل الخطط التنظيمية، بالإضافة إلى أنه يجب أن يكون هناك تكامل بين الخطط ذاتها وأيضا تكامل بين النظم الرقابية المستخدمة

الفرع الثاني: أنواع الرقابة الداخلية

يمكن تقسيم نظام الرقابة الداخلية إلى ثلاثة أنواع ويحتوي كل نوع على مجموعة من الإجراءات والتدابير بغرض تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية بشكل عام وتتمثل أنواع نظام الرقابة الداخلية كما يلي:

1-الرقابة الإدارية:

وتتضمن الأساليب والنظم والخطط التي تتعلق بفحص وتقويم وتنمية النواحي التشغيلية وتشجيع العاملين على الالتزام بتطبيق السياسات والتعليمات وتشخيص المخالفات (أوجه) نواحي القصور واقتراح أنجح السبل لحلها وتفادي حدوثها مستقبلا.[1]وتتكون الرقابة الإدارية من وسائل متعددة وهي[2]:

- ✓ الموازنات التقديرية؛
- ✓ حسابات التكلفة؛
- ✓ التقارير الإحصائية؛
- ✓ تقارير الأداء؛

[1] أسامة هادي حمودي، صهباء عبد القادر أحمد، تقويم أنظمة الرقابة الداخلية على المشتريات باستخدام معاينة الصفات بحث تطبيقي في معهد الإدارة الرصافة، مجلة الإدارة والاقتصاد، ع97،جامعة بغداد، العراق، 2013،ص295

[2] حاتم كريم كاظم، رزاق صادق رزاق، دور المدقق في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وأثره في تحديد حجم عينة التدقيق، دراسة تحليلية في مديرية تربية محافظة النجف الأشرف، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، ع33،جامعة كربلاء، العراق، 2012 ص126.

- ✓ الرقابة على الجودة؛
- ✓ برامج تدريب الموظفين؛

وللرقابة الإدارية الفعالة مجموعة من المبادئ والتي تتمثل فيما يلي:[1]

- ✓ أن تعكس الرقابة طبيعة النشاط واحتياجاته؛
- ✓ يجب على النظام الرقابي أن يبلغ عن الإنحرافات بسرعة؛
- ✓ يبين نظام الرقابة الأعمال التصحيحية؛
- ✓ يجب تزويد المرؤوسين بتغذية عكسية عن الأداء؛

2-الرقابة المحاسبية:

وتشمل الخطة التنظيمية وكافة وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى اختبار الكشوفات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليهاويهدف الجانب المحاسبي للرقابة الداخلية إلى تحقيق هدفي الحماية والدقة. وهناك وسائلمتعددة للرقابة المحاسبية منها:[2]

- ✓ نظام القيد المزدوج؛
- ✓ رقابة الحسابات؛
- ✓ إتباع موازين المراجعة الدورية؛
- ✓ إتباع نظام المصادقات؛
- ✓ اعتماد قيود التسوية من موظف مسؤول؛
- ✓ إمداد الإدارة بالبيانات المحاسبية والمالية بصفة دورية؛

[1] بشير عبد العباس محمد البياتي، الرقابة الفاعلة ودورها في تحقيق النمو الاقتصادي، مجلة كلية التراث الجامعة، ع23 ،جامعة كلية التراث، العراق، 2013 ،ص 24.

[2] بوطورة فضيلة، بقة الشريف، »دور نظام الرقابة الداخلية في كشف ورصد المخاطر الائتمانية في البنوك التجارية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، ع2 ،جامعة المثنى، العراق، 2015 ،ص248.

3-نظام الضبط الداخلي:

يقصد بالضبط الداخلي ذلك النظام الموضوع وما يرتبط به من وسائل أو مقاييس تهدف إلى ضبط عمليات المؤسسات ومراقبتها بطريقة تلقائية مستمرة، وذلك بجعل عمل كل موظف يراجع بواسطة موظف آخر لضمان حسن سير أعمال المؤسسة.

المطلب الثالث:أهمية والاهداف الرقابة الداخلية

الرقابة الداخلية في المحاسبة والتدقيق، هي عملية لضمان تحقيق أهداف المنشأة بفعالية وكفاءة وإصدار تقارير مالية موثوق بها، والامتثال للقوانين واللوائح والسياسات. والرقابة الداخلية مفهوم واسع، يتضمن كل ما يسيطر على المخاطر المحتملة للمنظمة.

الفرع الأول: أهمية الرقابة الداخلية

لنظام الرقابة الداخلية أهمية بالغة للمؤسسة، وتتمثل هذه الأهمية في مجموعة من العناصر والتيتتمثل فيما يلي:[1]

1-التخطيط:

يمثل التخطيط العنصر الرئيس الأول من عناصر النشاط الإداري في المؤسسة ويتضمن تحديد الأهداف الرئيسية للمؤسسة بصفة عامة، وتحديد الأهداف الفرعية على مستوى الإدارات والأقسام المختلفة والتي تساهم في تحقيق أهداف المؤسسة الرئيسية.

2-التنظيم

ويتضمن التنظيم إعداد وتصميم الهيكل التنظيمي للمؤسسة، وتحديد المسؤوليات والسلطات المختلفة بالنسبة لكل مستوى إداري داخل المؤسسةبالإضافة إلى تنظيم

[1] رأفت سالمة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2011.ص 228-231.

الأعمال والأنشطة المختلفة في المؤسسة.

3-التوجيه

ويهدف إلى وضع وتحديد التعليمات المختلفة واللوائح المنظمة للأعمال مع إبلاغها جميع العاملين في المؤسسة، إرشاد العاملين أولا بأول بما يحقق الأهداف الرئيسية والفرعية لأنشطة أعمال المؤسسة بطريقة سليمة وفعالة.

4-الإشراف

ويدخل في نطاقه المتابعة والإشراف على أداء الأعمال والمهام بهدف إسداء النصائح ووضع التوجيهات اللازمة لمنع تكرار الانحرافات أو الأخطاء.

5-الرقابة والتقييم:

ويتضمن رقابة أداء العاملين وتقييم أداء المستويات الإدارية المختلفة، بالإضافة إلى فحص الأعمال والمهام وتقييم النتائج وإعداد التقرير عنها.

الفرع الثاني: الأهداف الرقابة الداخلية

يهدف نظام الرقابة الداخلية بالدرجة الأولى في مساعدة إدارة المؤسسة على تحقيق الرقابة الفعالة على جميع عمليات المؤسسة.[1]

وضمان من أن القرارات المتخذة من طرفها تم تطبيقها بالشكلالصحيح والسليم، كما يسعى إلى تحقيق الآتي:[2]

[1] The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), Internal Control integrated framework, New York, U S A, 2011, p13

[2]Sedairia Zouhir, l'audit interne, mémoire de magister (non publié) en science de gestion, Université d'Oran Es-Senia, Algérie, 2012, p11.

- ✓ يوفر النظام الحماية الكافية لموجودات وممتلكات المؤسسات المختلفة، عن طريق فرض الحماية المادية والمحاسبية لجميع عناصر الأصول من الاستغلال غير المشروع وسوء الاستخدام أو الضياع أو الاختلاس سواء كان بسوء أو حسن نية.[1]
- ✓ زيادة الثقة بالبيانات المحاسبية حتى يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات واتخاذ القرارات الإدارية.[2]
- ✓ كما حدد مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي في معيار التدقيق الدولي (315) أهداف الرقابة الداخلية تتمثل في:[3]
  - ✓ موثوقية تقديم البيانات المالية؛
  - ✓ فاعلية وكفاءة العمليات؛
  - ✓ الامتثال للقوانين والأنظمة.

[1] نجم عبد عليوي الكرعاوي، تقويم أنظمة الرقابة الداخلية في قطاعات وزارة التربية دراسة تطبيقية قسم الرقابة والتدقيق الداخلي للمديرية العامة لتربية القادسية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، ع4،جامعة المثنى، العراق، 2012،ص124.

[2] بشرى عبد الله المشهداني، أقدم علي صام محمد علي الياور، دور نظام الرقابة الداخلية في مكافحة ظاهرة غسيل الأموال بالتطبيق على عينة المصارف الخاصة في العراق، مجلة الإدارة والاقتصاد، ع 93،جامعة بغداد، العراق، 2012، ص3.

[3] أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2000، ص115.

المبحث الثاني: مكونات واجراءات ومبادئ الرقابة الداخلية

يشمل أي نظام رقابي مكونات أساسية لابد من الاهتمام بها ودراستها بعناية عند تصميم وتنفيذ أي نظام رقابي ومبادئ لابد من التقيد بها من أجل نجاح العملية الرقابية وتشتمل هذه المكونات والمبادئ لنظام الرقابة الداخلية على:

المطلب الاول: مكونات وأدوات الرقابة الداخلية

للرقابة الداخلية مكونات وأدوات تقوم عليها وهذا ما سوف نتطرق له

الفرع الأول: مكونات الرقابة الداخلية

كما أشرنا إليه سابقا فإن لجنة (COSO) قد أعدت مجموعة من المكونات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية، وتتمثل مكونات نظام الرقابة الداخلي فيما يلي[1]:

أولا: بيئة الرقابة

تمثل البيئة الرقابية الأثر المتجمع للاتجاه العام وإدراك وتصرفات مجالس إدارات المؤسسات وملاكها على تحديد وتعزيز أو التخفيف من فعالية نظم الرقابة المقررة، وتضع البيئة الرقابية أسلوب التنظيم، وتؤثر في الوعي الرقابي للعاملين، وعلى تحديد السياسات والإجراءات للتمسك بها، وتمثل أيضا هدف المدقق عند فهم البيئة الرقابية أن يكون قادرا على تقييم اتجاه الإدارة ولإدراكها وتصرفاتها بخصوص أهمية نظم الرقابة

[1] فيحاء عبد الخالق يحيى البكوع، منهل مجيد أحمد، تفعيل نظم الرقابة الداخلية للحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري في الوحدات الخدمية دراسة نظرية تحليلية، مجلة الإدارة والاقتصاد، ع91،جامعة بغداد، العراق، 2012، ص 277،278.

الداخلية ومدى التأكيد عليها[1] إن البيئة الرقابية تتأثر بثقافةالمؤسسة وتاريخها، وتؤثر على وعي الموظفين وسلوكهم، وتشمل العناصر الرئيسية التالية:

- ✓ النزاهة والقيم الأخلاقية؛
- ✓ الالتزام بالكفاءة؛
- ✓ مجلس الإدارة/لجنة التدقيق؛
- ✓ فلسفة الإدارة والنمط التشغيلي؛
- ✓ الهيكل التنظيمي؛
- ✓ تحديد المسؤوليات وتفويض الصلاحيات؛
- ✓ السياسة المتعلقة بالموارد البشرية وتطبيقها؛

من خلال ما سبق يتضح لنا بأن بيئة الرقابة هي التي تنظم وتحدد الإجراءات داخل المؤسسة وتقوم بتحفيز العاملين لتأدية أعمالهم بإتقان.

ثانيا: تقييم المخاطر

عملية تقييم المخاطر تمثل عمليات التعامل مع المخاطر التي تشكل خرقا أو تهديدا لتحقيق أهداف المؤسسة وهي تتضمن تحديد وتحليل وتخمين أو تقييم المخاطر الملائمة.[2]

ويحدد نظام الرقابة الداخلية بصفة عامة مخاطر التدقيق ومخاطر الرقابة والتي تمثل احتمال مرتبط بأن نظام الرقابة الداخلية سيسمح للأخطاء والمخالفات أن تحدث

[1] ثامر محمد مهدي، أثر استخدام الحاسب الإلكتروني على أنظمة الرقابة الداخلية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، ع4 ،جامعة القادسية، العراق، 2010 ،ص278.

[2] ساكر ظاهر عمر أمين، تفعيل دور نظام الرقابة الداخلية في ظل بيئة التجارة الإلكترونية، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، ع1 ،جامعة كركوك، العراق، 2012 ،ص149.

ولكن يتم اكتشافها عن طريق هيكل الرقابة الداخلية.[1]

وتمر عملية تقييم المخاطر حسب مرجع COSO عبر الخطوات التالية[2]:

- ✓ تحديد المخاطر؛
- ✓ تحليل المخاطر؛
- ✓ تقييم درجة تأثير الخطر على المؤسسة؛
- ✓ تحديد كيفية الاستجابة للمخاطر المحددة والمقيمة؛

وبصفة عامة تعتبر عملية تقييم المخاطر عملية جد مهمة إذ تقوم على مجموعة من الخطوات التي تساعد المؤسسة عن طريق تحديد المخاطر وطرق معالجتها وكيفية تفاديها مستقبلا.

ثالثا: الاتصال والمعلومات

يتعلق هذا الجزء بالتأكيد بأن المعلومات الملائمة قد تم تحديدها والسيطرة عليها وايصالها بالشكل والإطار الزمني المناسبين، بحيث يتمكن الأفراد من إنجاز وتحمل واجباتهم ومسؤولياتهم بفاعلية وتشمل هذه الناحية وجود نظام اتصال فعال داخل المؤسسة وخارجها مع أطراف مثل الزبائن والموردين وحملة الأسهم، وكذلك التعامل مع البيانات الداخلية وتلك المتعلقة بالأحداثوالأنشطة والظروف الخارجية،[3] وفي تقييم مدى ملائمة نظام المعلومات، فإنه ينبغي على المؤسسة أن تأخذ الحسبان الأمور التالية:[4]

---

[1]سليمان سند السبوع، أثر هياكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO على أهداف الرقابة حالة الشركات الصناعية الأردنية«، مجلة دراسات العلوم الإدارية، ع2 ،الجامعة الأردنية، الأردن، 2011 ،ص109.

[2]Chekroun Meriem, le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne cas d'un échantillon d'entreprises algériennes, thèse de doctorat (non publié) en science de gestion, Université d'Abou BekrBelkaid de Tlemcen, Algérie, 2014, p154.

[3] سليمان سند السبوع، مرجع سبق ذكره ، ص219

[4] ساكر ظاهر عمر أمين، مرجع سبق ذكره، ص ص 151-152

- ✓ الحصول على معلومات (داخلية وخارجية)، وتزويد الإدارة بالتقارير اللازمة عن أداء المؤسسة ومدى تحقيقها للأهداف الموضوعة؛
- ✓ توفير معلومات للأشخاص المناسبين بتفصيل كاف وفي توقيت مناسب وذلك لتمكينهم من الاضطلاع بمسؤولياتهم بكفاءة وفعالية؛
- ✓ تعديل نظم المعلومات (بحسب الحاجة)؛
- ✓ دعم الإدارة لوضع نظام المعلومات الضرورية، والالتزام بالموارد المناسبة؛

ويمكن القول بأن عنصر الاتصال والمعلومات يؤثر ويتأثر بنظام المعلومات داخل المؤسسة، حيث يجب أن يستجيب لكافة المعلومات الصادرة والواردة من والى المؤسسة.

ربعا: أنشطة الرقابة

تساهم أنشطة الرقابة في ضمان تنفيذ توجيهات الإدارة هذه العمليات تسمح بالتأكد من الإجراءات الضرورية اتخذت من أجل التحكم في المخاطر التي يمكن أن تعيق تحقيق الأهداف أنشطة الرقابة تتخذ على مستوى كل الهيكل التنظيمي، وتتضمن إجراءات متعددة أكثر من المصادقة والتحققوالمقاربة وتقييم الأداءات العمليةوالفصل بين الوظائف[1]، وتشمل ما يلي[2]:

- ✓ اعتماد الموازنات التقديرية من قبل مجلس الإدارة؛
- ✓ رفع تقارير أداء دورية لمجلس الإدارة تبين الأداء الفعلي مقارنةً مع الموازنات التقديرية؛

[1] عبد الرحمان بابنات، ناصر دادي عدون، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008.، ص 57.

[2] محمد سمير الصبان، عبد اهلل هالل، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.، ص159

- ✓ وضع ضوابط رقابية لمنع الأخطاء عند بناء أي نظام سواء كان هذا النظام آليا أو يدويا من خلال كل هذا نستنتج بأن عنصر أنشطة الرقابة يتمثل في تقييم النتائج واستخراج الانحرافات إن وجدت وكيفية تصحيحها.

خامسا: المتابعة

إن أحد مسؤوليات الإدارة هي إنشاء رقابة داخلية والحفاظ عليها على أساس مستمر، حيث إن مراقبة عناصر الرقابة من طرف الإدارة هي عملية تقسيم لفاعلية أداء الرقابة الداخلية على مدى الوقتوهي تشمل تقييم وتصميم عمل عناصر الرقابة.[1]

ويتم التوصل إلى المعلومات المتعلقة بالتوجيه والمتابعة من مصادر متنوعة وهي:[2]

- ✓ دراسة الرقابة الداخلية الحالية؛
- ✓ تقارير الهيئات التنظيمية؛
- ✓ التغذية العكسية من العاملين؛
- ✓ شكاوى العملاء؛

ويشرح هذا العنصر كيفية تقييم نظام الرقابة الداخلية، واستخراج أوجه القصور والضعف ومحاولة تصحيحها من أجل تحقيق أهداف المؤسسة.

من خلال ما تم تناوله سابقا لمفهوم نظام الرقابة الداخلية ومكوناته يتضح لنا جليا أن توفر نظام محاسبي إداري جيد ويساعد في تحقق الأهداف المرجوة من هذا النظام مما سيساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها.

---

[1] قاسم محمد عبد الله البعاج، تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في وحدات قطاع التعليم العالي دراسة تطبيقية في قسم الرقابة والتدقيق الداخلي جامعة القادسية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، ع4 ،جامعة القادسية، العراق، 2011 ،ص 81

[2] ساكر ظاهر عمر أمين، مرجع سبق ذكره، ص251

المكون	تفسيرها
بيئة الرقابة	تركز على التصرفات والسياسات التي تتعلق بالرقابة وأمهيتها وتتكون من العاصر التالية: ✓ الإلتزام بالكفاءة ✓ القيم والأخلاق ✓ تحديد الصالحيات
تقدير الخطر	يتوجب على المؤسسة دارسة المخاطر وتوقع احتمال حدوثها
الأنشطة الرقابية	السياسات والإجراءات التي تضعها المؤسسة لتحقيق الأهداف وتصمم لتحديد واكتشاف ألخطاء
المعلومات والإتصال	يوفر نظام ادلعلومات الفعال ادلدخل ادلالئم لتحديد الطرق اليت يتم بها تسجيل العمليات المالية والتبويب الصحيح للكشوف المالية
المتابعة	تقويم دوري لمختلف مكونات الرقابة الداخلية وتحديد إذا كانت تعمل بالشكل المطلوب

المصدر:حسين بشير إلزعر وحاج قويدر قورين،دور نظام الرقابة الداخلية دور نظام الرقابة الداخلية في تعزيز حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الإقتصاد والمالية، مجلد 08 العدد

الفرع الثاني: أدوات الرقابة الداخلية

ارتكاز على الأهداف العامة والأهداف التفصيلية لنظام الرقابة الداخلية والتي تعتبر أساس لدراسة وتقييم هذا النظام وتحقيقا لهذه الأهداف فإن نظام الرقابة الداخلية ينقسم إلى ثلاث أنظمة فرعية ومتكاملة أو متبادلة التأثير.

وتعد الأنظمة الفرعية أدوات لنظام الرقابة الداخلية وهي[1]:

[1]محمد بشير غوالي، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، إدارة أعمال، جامعة الجزائر2003 ،ص-ص73-75

1- **نظام الرقابة الإدارية (التشغيلية):** لقد عرف المعهد الأمريكي للمحاسبيين الأمريكيين الإدارية الرقابة بأنها:

الخطة التنظيمية والإجراءات والسجلات والوثائق المتعلقة بعمليات اتخاذ القرارات التي تقود إلى الترخيص الإداري للعمليات، وهذه الترخيص يكون وظيفته إدارية ترتبط على نحو مباشر بالمسؤولية على تحقيق أهداف المنظمة وتكون هذه نقطة البداية لوضع أو إنشاء الرقابةالمحاسبية على العمليات"؛ ومن أهم الأساليب التي تستخدمها المؤسسة لتحقيق أهداف الرقابة الإدارية ما يلي:

- ✓ الموازنة التخطيطية؛
- ✓ التكاليف المعيارية؛
- ✓ الرسوم البيانية والكشوف الإحصائية؛
- ✓ التقرير الكفاية الدورية؛
- ✓ دراسات الحركة والزمن؛
- ✓ الرقابة على الجودة؛
- ✓ نظام محاسبة المسؤولية؛
- ✓ نظام تقييم الآراء؛
- ✓ برامج تدريبية.

2-**نظام الرقابة المحاسبية:** يهدف نظام الرقابة المحاسبية إلى اختيار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها. وتتبع عمليات صحة تسجيل، تبويب، تحليل وعرض البيانات المحاسبية لذا يعرف المعهد الأمريكي للمحاسبيين الأمريكيين **(A.P.C.I.A)** الرقابة المحاسبية بأنها":نظام مراقبة شامل وفعال مصمم لتوفير تأكيدات معقولة ومناسبة ويراعى فيه الآتي:"

- ✓ تنفيذ العمليات وفقا لترخيص عام ومحدد من قبل الإدارة،

✓ لا يسمح بحيازة الأصول إلا بترخيص من الإدارة وإجراء المساءلة المحاسبية للأصول المسجلة في الدفاتر بمطابقتها بالأصول الموجودة في فترات معقولة.

المطلب الثاني: اجراءات الرقابة الداخلية

للحصول على معلومات مقنعة ومؤكدة وجمع الأدلة يجب إتباع الإجراءات الممثلة في الملاحظة التفتيش التأكيد والإثبات فحص الوثائقوالمراقبة الحسابية والتدقيق المحاسبي وسنستعرضها بالشرح و التفصيل[1].

1. **الملاحظة:** يتطلب هذا النوع من الإجراءات المشاهدة والاحتفاظ ذهنيا بالأفعال وملاحظة كيفية تطبيق الإجراءات وأداء المهاموهذا يتطلب دقة من المراقب الداخلي عند إجراء عملية الجرد في نهاية السنة حيث يلاحظ طريقة الحساب ومدى احترام الأوامر المعطاة لهم لإجراء هذه العملية.
2. **التفتيش:** يتضمن هذا الإجراء فحص الأصول وتفتيش الثروات المالية وتزويد بالمصالح المعنية بالمعلومات المقنعة، وعلى سبيل المثال ذلك الوجود المادي للأصول وغير أن هذا الإجراء وحده لا يشمل الموارد المباعة خلال السنة أو التي اشترت خلالها، كما لا يثبت بأن الثروات التي فتشت هي ملك للمؤسسة.
3. **التأكيد:** يركز هذا النوع من الإجراء على إحراز التبريرات ويعتبر من الإجراءات التي تقدم عناصر الإثبات أكثر تعقيدا،وذلك ليس على الوثائق وإنما بإرسال طب لدى الأشخاص الذين لهم علاقة تجارية أو مالية مع المؤسسة؛ حيث يتطلب من المتعاملين مع المؤسسة إرسال معلومات على الرصيد الحسابي أو على العمليات التي أجريت معها.

[1] السعيد بلوم، "أساليب الرقابة ودورها في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية"، رسالة مكملة لنيل ماجستير في تنمية وتسيير الموارد البشرية، جامعة منتوري، قسنطينة 2008 ،ص79.

4. **فحص الوثائق:** يتم إرسال هذه الوثائق إلى المؤسسة من طرف العاملين معها كالممولين وتشمل بيانات البنوك وفواتير الزبائن؛ الميزانيات ووثائق للتقارب وفي أغلب الأحيان تستعمل هذه الوثائق كقطع للتبرير في السجلات الحسابية للعمليات التي يقومون بتنفيذها.
5. **المراقبة الحسابية:** يرتكز هذا الإجراء على إعادة مراقبة العمليات الحسابية المدونة في الدفاتر والوثائق المحاسبية للتأكد من صحة الأرقام، كما يسمح بالإحراز على ضمانات في دقة وصحة الأرقام[1].
6. **التدقيق:** هو عبارة عن إجراء عملية التقارب عن المعلومات المكتسبة من الوثائق مع الإشارات المتحصل عليها، كإثبات أقوال شخص ما وذلك بإجراء مناقشة مع شخص أخر والغرض من ذلك اكتشاف المخالفات والأخبار الخاطئة

المطلب الثالث: مبادئ الرقابة الداخلية

الرقابة الداخلية هي المسؤولية العامة لجميع الأعضاء في المنظمة ومع ذلك، فإن المجموعات الثلاث التالية لديها مسؤوليات محددة فيما يتعلق بهيكل الرقابة الداخلية:[2]

- ✓ تتحمل الإدارة المسؤولية النهائية عن إنشاء وصيانة هيكل فعال للرقابة الداخلية. من خلال القيادة والمثال، توضح الإدارة السلوك الأخلاقي والنزاهة داخل الشركة.
- ✓ يقدم مجلس الإدارة التوجيه للإدارة. نظرًا لأن أعضاء مجلس الإدارة لديهم معرفة عملية بوظائف الشركة، فإنهم يساعدون في حماية الشركة من المديرين الذين يحاولون تجاوز بعض إجراءات الرقابة لأغراض غير قانونية أو غير عادلة .

[1] محمد يوسف حفناوي، نظم المعلومات المحاسبية، دار وائل للنشر والتوزيع ،الطبعة الأولى، عمان2011،ص 214

[2] سفيان خليل المناصير، القرارات المالية وأثرها في تحديد الخيار الاستراتيجي باستخدام استراتيجية النمو، دار النهضة العربية، الأردن2010،ص228.

- ✓ يمكن لمجلس إدارة فعال يمكنه الوصول إلى المدققين الداخليين للشركة اكتشاف مثل هذا الاحتيال
- ✓ يقوم المدققون داخل المؤسسة بتقييم فعالية هيكل الرقابة الداخلية وتحديد ما إذا كان يتم اتباع سياسات وإجراءات الشركة. جميع الموظفين هم جزء من شبكة اتصالات تمكن هيكل الرقابة الداخلية من العمل بفعالية.

يجب أن يكون لنظام الرقابة الداخلية الفعال أو الجيد المبادئ التالية:[1]

1- نظام محاسبي جيد التصميم:

يجب أن توفر الرقابة الداخلية نظام محاسبة جيد التصميم. يجب فصل الأنشطة المالية والمحاسبية على سبيل المثال، الشخص المسؤول عن التعامل مع النقد (أمين الصندوق) والشخص الذي يقوم بحسابات النقد (محاسب) يجب أن يقوم به شخصان مختلفان.

2-الموظفون الأكفاء:

في أي نظام للرقابة الداخلية، يعتبر الموظفون أهم عنصر، عندما يكون الموظفون أكفاء وكفؤين في العمل المكلف بهم، يمكن تشغيل نظام الرقابة الداخلية وتشغيله بكفاءة وفعالية حتى في حالة غياب بعض العناصر الأخرى لنظام الرقابة الداخلية[2].

3-تقسيم العمل:

يشير إلى إجراء تقسيم العمل بشكل صحيح بين موظفي المنظمة. يجب تقسيم كل عمل في المنظمة إلى مراحل مختلفة ويجب تخصيصه للموظفين وفقًا لمهاراتهم وخبراتهم.

---

[1] عبد الباري درة وآخرون، الأساسيات في الإدارة المعاصرة ، دار وائل للنشر، 2011 ،ص264.

[2] السعيد بلوم، أساليب الرقابة ودورها في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، رسالة مكملة لنيل ماجستير في تنمية وتسيير الموارد البشرية، جامعة منتوري، قسنطينة2008 ،ص79.

4-فصل المسؤولية التشغيلية عن حفظ السجلات:

إذا تم تعيين كل قسم في المنظمة لإعداد السجلات والتقارير الخاصة به، فقد يكون هناك ميل للتلاعب بالنتائج لإظهار أداء أفضل، من أجل ضمان السجلات والمعلومات الموثوقة، تم فصل وظيفة حفظ السجلات عن المسؤولية التشغيلية للإدارة المعنية[1].

5-فصل عهدة الأصول عن المحاسبة:

للحماية من سوء استخدام الأصول واختلاسها، يجب أن يتم حفظ الأصول وحساباتها من قبل أشخاص منفصلين، عندما يؤدي شخص معين كلتا الوظيفتين فهناك فرصة لاستخدام أصول المنظمة لمصلحته الشخصية وتعديل السجلات للتخلص من مسؤولية الأصول.

6-الإشراف:

يجب على أعضاء مجلس الإدارة مراجعة العمليات المالية للشركة ووضعها على فترات منتظمة ومتكررة تشير المقارنة مع نتائج الفترات السابقة إلى وجود تناقضات تتطلب مزيدا من الفحص عندما تكون مراقبة الميزانية قيد الاستخدام سيتم لفت الانتباه إلى الفروق الجوهرية والتفسيرات المطلوبة من وقت لآخر يجب إجراء مراجعات خاصة لبنود معينة مثل المخزونات أو تشغيل قسم الرواتب و الأجور.

7-الممارسة السليمة:

تتطلب الممارسات الإدارية السليمة أن تكون الإجراءات والسياسات وتفويض المسؤولية مفتوحًا لجميع موظفي المنظمة يساعد هذا في تجنب الأسئلة ومحاولات نقل

[1]محمد يوسف حفناوي، نظم المعلومات المحاسبية، دار وائل للنشر والتوزيع ،الطبعة الأولى، عمان2011 ،ص 214

المسؤولية عن الأداء غير المرضي وما إلى ذلك.

8-التدقيق الداخلي:

التدقيق الداخلي هو جزء من نظام الرقابة الداخلية بأكمله. يجب أن تعمل بشكل مستقل عن الفحص الداخلي ولا تحت أي ظرف من الظروف؛ يجب أن تصرف أي مسؤوليات تقع على عاتقه، إنه فحص حسابات الأعمال التجارية من قبل موظفيها المعينين خصيصًا لهذا الغرض إنه تقييم مستقل للنشاط داخل المنظمة لمراجعة الممارسات المحاسبية والمالية وغيرها من الأعمال.

الشكل 01 يمثل المبادئ الجيدة للرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معارف المكتسبة

خلاصة الفصل

من خلال ما تطرقنا له في الفصل وكخلاصة لمجموعة من استنتاجات توصلنا ان نظام الرقابة الداخلية عبارة عن اجراءات واساليب توضع لضمان سر العمل، ومن اجل حماية اصول والمحافظة على القدرة النقدية والحاسبية، وفق المعاير والنظم الصحيحة.

ولقد ازداد اهتمام بنظام الرقابة الداخلية وهذا نظرا للدور الذي يلعبه والفائدة التي يعود بها سواء لأطراف الداخلية للمؤسسة او الأطراف خارجية.

الفصل الثاني

دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وانعكاساته على حوكمة الشركات

تمهيد

في هذا الفصل يبرز عنصر الرقابة الداخلية كمتغير أساسي في مسار حوكمة الشركات، حيث أنه يعترب آلية للتحكم في سري العملية الادارية وتقومي العمليات الناشئة بموجبها وضبط الأهداف المنتظر بما يتلائم مع وضعية كل شركة، فالحوكمة تقتضي أساسا تكريس بيئة حتكمها مبادئ الشفافية والمحاسبة.

وهذا ما سوف نتطرق اليه في هذا الفصل من خلال

المبحث الاول: الإطار النظري لحوكمة الشركات

مما لا شك فيه أن الحوكمة أصبحت تحتل أهمية كبيرة على مستوى العالم الآن، في ظل ما شهده العالم اليوم من التحول إلى النظام الاقتصادي الرأسمالي، والذي تلعب فيه الشركات الخاصة دورا كبيرا ومؤثرا، بما سيتتبعه ذلك من ضرورة مراقبة هذا الدور وتقويمه، ولعل هذا الموضوع يزداد أهمية بما يمثله ذلك من ضرورة متابعة أداء تلك الشركات، والوصول إلى أفضل مستوى ممكن[1]

المطلب الأول: حوكمة الشركات(النشاة، المفهوم، الخصائص والمزايا)

الفرع الأول: نشأة حوكمة الشركات

تاريخيا وعلى الرغم من ظهور عدد من الأفكار المرتبطة بمفهوم حوكمة الشركات على مدى القرنين الماضيين إلا أن التفكير في مضمون هذا المفهوم بدأ منذ أوائل القرن العشرين، في أعقاب حالات الإفلاس التي واجهت العديد من الشركات بعدد من الدول، وكذلك إثر حدوث عدد من الانهيارات المالية والاقتصادية بعدد من أسواق العالم في العشرينات والثلاثينات ثم في السبعينات والتسعينات من القرن العشرين والتي كان لها مجتمعة أثر على الاقتصاد الدولي.[2]

بدأ التحول نحو استخدام طريقة الإدارة الرشيدة بالمؤسسات والإدارات العالمية المتقدمة لمواكبة المتغيرات الحاصلة في البيئة الاقتصادية والسياسية والتقنية في العالم، والتي فرضها بشكل أساسي المستثمرون القلقون على رؤوس أموالهم وكذلك رجال التشريع وعلماء التنظيم الإداري والمدافعون عن البيئة وفي عام 1999، حدد قادة الدول السبع الكبار في العالم عمليات الإصلاح جراء اعتماد أساليب ممارسة الإدارة الرشيدة بالشركات

[1] مطاوع السعيد السيد مطاوع، دور المراجعة في حوكمة الشركات، مصر، 2009، ص 04.

[2] عبد الرزاق حبار، الالتزام بمتطلبات لجنة بازل كمدخل لإرساء الحوكمة في القطاع المصرفي العربي حالة دول شمال إفريقيا، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السابع، الجزائر,2010ص 77.

باعتبارها أحد أعمدة الإدارة والاقتصاد في مرحلة ما بعد الحرب الباردة والعمل على تأكيد نهج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية باعتماد مجموعة المعايير العالمية في الإدارة الرشيدة.

كما طالب هؤلاء القادة كلا من صندوق النقد الدولي والبنك الدولي بتقييم المدى الذي وصلت إليه الدول في تطبيق المعايير الجديدة للإدارة (الإدارة الرشيدة) باعتبار تلك الأساليب أساسا لزيادة الازدهار وخلقفرص العمل ودعم قدرات الشركات على المنافسة لاجتذاب رؤوس الأموال العالمية في الدول النامية، تعززت ممارسات الإدارة الرشيدة في كوريا الجنوبية والبرازيل وتركيا وغيرها.

ومن أهم العوامل التي فرضت قضية الحوكمة[1] :

- ✓ سيطرة المديرين التنفيذيين على مقدرات الشركة، واستغلالها لصالحهم بالدرجة الأولى، وذلك إما لضعف مجالس الإدارة أو بالتواطؤ معه، الذي يكون أعضاؤه من كبار المساهمين .
- ✓ شراسة المنافسة بين الشركات، التي تقوم على الإستراتيجية العسكرية التي تعنى إلحاق الهزيمة بالعدو والعدو هنا هو لشركات المنافسة وإلحاق الهزيمة بها هو العمل بكل السبل لإقصائها من سوق السلعة أو النشاط وكل ذلك جعل السوق ساحة حرب لا مكان رزق، مما عمق تعارض المصالح حتى بين المساهمين والإدارة التنفيذية وسائر أصحاب المصالح الآخرين ومن هنا كانت الحاجة ماسة لوجود ضوابط لتنظيم العلاقات بين هذه الأطراف هو عمل الحوكمة لإيجاده.
- ✓ أدى الفساد الذي استشرى في المجال الاقتصادي والمالي إلى سلسلة من الانهيارات، وحالات الإفلاس العديدة لكبريات الشركات والمؤسسات في العالم، من أبرزها انهيار وإفلاس بنك الاعتماد التجاري الدولي عام 1991 وانهيار وإفلاس مؤسسة الادخار

[1] عبد الرزاق حبار، المرجع سابق، ص77.

والإقراض الأمريكية عام1994 ، بخسارة قدرت بمبلغ 179 مليار دولار، والأزمة التي حدثت في دول جنوب شرق آسيا عام 1997 ،وأدت ليس فقط إلى إفلاس بعض الشركات، وإنما إلى انهيار اقتصاديات الدول ذاتها. وهو ما دعا المجتمع الاقتصادي الدولي للبحث عن إطار عام يحكم وينظم نشاط الشركات ويجنبها أخطار الأزمات المالية والاقتصادية.

الفرع الثاني: مفهوم حوكمة الشركات

تعددت تعريفات الحوكمة الشركات، ونذكر منها على سبيل المثال لا الحصر التعريفات التالية:

يمكن تعريفها على أنها "مجموعة من الأساليب والإجراءات الخاصة التي تبين كيفية تسيير مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين لمختلف نشاطات الشركة وشؤونها:

- ✓ تحديد الأهداف الإستراتيجية للبنك؛
- ✓ متابعة سير العمليات اليومية للبنك؛
- ✓ القيام بمسؤولياتهم تجاه أصحاب المصالح على أكمل وجه؛
- ✓ التأكد من سيرورة أنشطة البنك تبعا لما جاء في اللوائح والقوانين؛[1]

كما أن الحوكمة في الشركات تعني "مراقبة الأداء من قبل مجلس الإدارة والإدارة العليا، وحماية حقوق حملة الأسهم والمودعين بالإضافة إلى الاهتمام بعلاقة هؤلاء بالأطراف الخارجية والتي تتحد من خلال الإطار التنظيمي وسلطات الهيئة الرقابية.[2]

[1] محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2008، ص244.

[2] محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري –دراسة مقارنة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009، ص309.

وهناك من يعرفها على أنها "النظام الذي تتم بموجبه إدارة البنوك ومراقبتها ابتغاء تحقيق غاياتها وأهدافها، فهو النظام الذي يتعاملون بموجبه مع مصادر رؤوس الأموال (المساهمين والمستثمرين المؤسسين).[1]

وأما لجنة بازل فإنها ترى الحوكمة من المنظور المصرفي تتضمن الطريقة التي تدار بها المؤسسات المصرفية بواسطة مجالس إدارتها والإدارة العليا والتي تؤثر في كيفية قيام المصرف بما يلي:

- ✓ وضع أهداف المصرف؛
- ✓ إدارة العمليات اليومية في المصرف؛
- ✓ إدارة الأنشطة والتعاملات بطريقة آمنة وسليمة وفقا للقوانين السارية بما يحمي المودعين.

من التعاريف السابقة نستنتج أنه يقصد بحاكمية الشركات وضع الخطط لسياسات وتحديد المسؤوليات والصلاحيات والإجراءات التي تضمن حسن التنفيذ وانتظام العمل على مختلف المستويات الإدارية، وذلك من خلال ما يلي:[2]

- ✓ وضع الخطط والسياسات والإستراتيجيات لعمل المؤسسات المالية والمصرفية؛
- ✓ تفعيل أداء مجالس الإدارات؛
- ✓ تحديد المخاطر المقبلة للنشاط المصرفي والمالي؛
- ✓ وضع الهياكل التنظيمية للإدارات التنفيذية وتفعيل أدوارها؛
- ✓ وضع الأنظمة المناسبة والفعالة للتدقيق والرقابة الداخلية؛

[1] حبار عبد الرزاق، الالتزام بمتطلبات لجنة بازل لإرساء الحوكمة في القطاع المصرفي العربي –حالة دول شمال إفريقيا، مجلس اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الجزائر، الشلف، العدد السابع، 2009، ص80.

[2] بريش عبد القادر، قواعد تطبيق مبادئ الحوكمة في المنظومة المصرفية مع الإشارة إلى حالة الجزائر، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، العدد 01، 2006، ص07.

- ✓ تطبيق مبدأ الشفافية والإفصاح؛
- ✓ وضع أنظمة فعالة للتقارير عن أداء مختلف الإدارات والأقسام.

الفرع الثالث: خصائص حوكمة الشركات ومزاياها

1-خصائص حوكمة الشركات

-**المساءلة:Accountability** وتعني تقديم كشف حساب عن تصرف ما وتشمل جانبين : الجانب الأول هو التقييم والجانب الثاني هو الثواب أو العقاب أي تقييم العمل ثم محاسبة القائمين عليه وبالتالي فمجلس الإدارة يخضع لمساءلة المساهمين، والمدير العام بدوره يخضع لمساءلة مجلس الإدارة ويخضع المدراء التنفيذيون لمساءلة المدير العام والموظف يخضع لمساءلة مديره وهكذا.

- **الإفصاح والشفافيةTransparency and Disclosure**وتعني العلنية في مناقشة الموضوعات وحرية تداول المعلومات بشأن العمل ويتطلب هذا الركن القيام بخطوتين أساسيين:

أ- إعداد كافة البيانات المرتبطة بالأمور المادية للشركة بما في ذلك الموقف المالي والأداء والملكية والرقابة على الشركة بالإضافة إلى المعلومات الأخرى التي تتطلبها الجهات الرقابية حسب التشريعات القائمة .

ب- توفير قنوات اتصال لبث المعلومات تسمح بعدالة ولكافة المستخدمين والمهتمين بالحصول على تلك والمعلومات وبالتوقيت المناسب وبتكلفة أقل.

-**التفرقة بين الإفصاح والشفافية:** فالإفصاح يشمل المعلومات المالية والمحاسبية، أما الشفافية فتكون أكثر عمومية من حيث أنها تمس مختلف جوانب الحياة السياسية والاجتماعية والاقتصادية.

-**المشاركة: Participation** وتعني أن يكون أسلوب الإدارة ديمقراطيا يشجع على المبادرة، وليس سلطويا ينشر التقاعس واللامبالاة، وتكمن أهمية هذا المبدأ في أنه يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء وزيادة إنتاجية العمال، كما أن عدم تبني المشاركة يؤدي إلى إضعاف الدور الإستراتيجي للإدارات العليا، وذلك لانشغالها بالتفاصيل وعدم توفر الوقت الكافي للاهتمام بالإستراتيجية مما ينعكس سلبا على أداء الشركة ويتعدى ذلك، فالمشاركة تهدف حتى للسماح بالمواطنين بالمشاركة الفعالة في كل نواحي الحياة، بحيث يتحولون من مجرد مستهلكين إلى مشاركين يصنعون واقعهم بأنفسهم.

2- مزايا حوكمة الشركات

ولحوكمة الشركات عدة مزايا نذكر منها :

أ- مزايا للمجتمع:

- تشجيع الاستثمار والتنمية المستدامة .
- محاربة الفساد .
- التشجيع على زيادة الإنتاجية والابتكار.
- التشجيع على العمل بكفاءة .
- جعل الأسواق المالية مستقرة وتنميتها.
- التشجيع على القيام بعلاقات تتمتع بالشفافية بين أصحاب الأعمال والدولة.

ب- مزايا للشركات والمساهمين :

- تحسين أداء الشركة.
- تقليل تكلفة رأس المال.
- تقوية سمعة الشركة .
- صياغة جيدة للإستراتيجية.

- بناء علاقات قوية مع أصحاب المصالح.
- حماية حقوق المساهمين والمساواة بينهم حسب المساهمة .
- تخفيف أثر المخاطر من خلال الشفافية.
- رفع السيولة وقابلية التمويل.

المطلب الثاني: أهمية واهداف حوكمة الشركات والأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة

الفرع الأول: أهمية حوكمة الشركات

تختلف حوكمة الشركات عن باقي الشركات لأن انهيارها يؤثر على دائرة أكثر اتساعا من الأشخاص ويؤدي إلى إضعاف النظام المالي ذاته مما يكون له آثار سيئة على الاقتصاد بأسره، وهو ما يلقي بمسؤولية خاصة على أعضاء مجلس إدارة المصرف، فتطبيق حوكمة الشركات يؤدي إلى نتائج إيجابية متعددة أهمها ما يلي:[1]

- ✓ تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد الإداري والتي تواجهها البنوك؛
- ✓ رفع مستوى الأداء للبنوك ومن ثم تحقيق النمو الاقتصادي وتنمية الدولة
- ✓ جذب الاستثمارات الأجنبية وتشجيع رأس المال المحلي على الاستثمار في المشروعات الوطنية وضمان تدفق الأموال المحلية والدولية؛
- ✓ الشفافية ودقة الوضوح والنزاهة في القوائم المالية، مما يزيد اعتماد المستثمرين عليها في اتخاذ القرار؛
- ✓ حماية المستثمرين بصفة عامة سواء كانوا صغارا أو كبارا سواء كانوا أقلية أو أغلبية وتعظيم عائدهم مع مراعاة مصالح المجتمع؛

[1] أمال عياري، أبوبكر خوالد، تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات المصرفية –دراسة حالة الجزائر، ورقة بحثية مقدمة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 6 و7 ماي 2012، ص33.

- ✓ ضمان وجود هياكل إدارية مخصصة لمحاسبة البنوك أمام مساهميها مع ضمان وجود مراقبة مستقلة عن المحاسبين والمراجعين للوصول إلى قوائم مالية محاسبية صحيحة؛
- ✓ تعظيم قيمة أسهم البنك وتدعيم التنافسية في أسواق المال العالمية؛
- ✓ تجنب انزلاق البنوك في مشاكل مالية ومحاسبية وبالتالي تدعيم استقرار نشاط البنك؛
- ✓ الحصول على مجلس إداري قوي، يستطيع اختيار مديرين مؤهلين قادرين على تحقيق وتنفيذ أنشطة البنك في إطار القوانين واللوائح الحاكمة وبطريقة أخلاقية.

الفرع الثاني: أهداف حوكمة الشركات

تهدف حوكمة الشركات إلى تحقيق مايلي: [1]

-ضمان مراجعة الأداء المالي وتخصيص أموال الشركة ومدى الالتزام بالقانون والإشراف على مسؤولية الشركة الاجتماعية في ضوء قواعد الحوكمة الرشيدة.

- ضمان وجود هياكل إدارية تمكن من قابلية محاسبة إدارة الشركة أمام مساهميها.

- وجود المراقبة المستقلة (من غير العاملين بالشركة) على المديرين والمحاسبين وصولا على قوائم مالية ختامية على أساس ومبادئ محاسبية عالية الجودة.

- وجود المعاملة العادلة والمتساوية لجميع المساهمين خاصة لو كان هناك مساهمون مسيطرون على الشركة.

- الكفاءة والشفافية بما يسمح بالرقابة على الشركة.

[1] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات (في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة)، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006-2007، ص ص 78-79.

– التأكد من الإفصاح عن النتائج المادية أو نتائج نشاط وعوامل المخاطر المتوقعة والصفقات التي تعقد مع أطراف أخرى وأي ترتيبات تمكن المساهمين بعينهم من الحصول على سيطرة لا تتناسب مع ملكيتهم في رأس المال وأي معلومات عن أعضاء مجلس الادارة وكبار المديرين التنفيذيين بما يحصلون عليه من مكافآت والمعلومات التي تصف هياكل إدارة الشركة وسياستها.

–امكانية اللجوء إلى التشريع والقوانين في حالة حدوث مخالفة لمبادئ العدالة في المعاملات.

– التأكد من قدرة المساهمين في ممارسة سلطتهم بالتدخل في حالة ظهور المشاكل، ومساندة الإدارة على المدى الطويل.

الفرع الثالث: الأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة

هناك عدة أطراف رئيسية تؤثر وتتأثر بالحوكمة من حيث تطبيقها السليم ونجاحها وهي:[1]

1- المساهمون:

يقومون بتقديم رأس مال للشركة عن طريق ملكيتهملأسهم وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة الستثماراتهم، وايضا تعظيم قيمة قيمة الشركة على المدى الطويل، وهم من لهم الحق في اختيار اعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.

2-مجلس الإدارة:

يمثل المساهمين وأيضا الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح، يقوم المجلس باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل اليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة، بالإضافة إلى الرقابة على ادائهم، كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.

[1] محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص24.

3- الإدارة:

مسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة وتعتبر ادارة الشركة هي المسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالاضافة إلى مسؤولياتها اتجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

تعتبر الوظيفة الأساسية لمديري الشركات المقيدة بالبورصة هي الإشراف على ادارة الشركة وكذلك القيام بكافة الأعمال اللازمة لتحقيق الشركة للغرض الذي تأسست من أجله، وذلك من خلال ما يعرضونه من تقارير دورية على مجلس الإدارة تتضمن كافة المعلومات المتعلقة بنشاط الشركة، وعلى ذلك فإنه يمكن القول أن المدير يلعب دور حيوي في الشركة باعتباره شخص مسؤول عن مصلحة الشركة المستثمرين والمساهمين.

4-أصحاب المصالح:

مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعمال والموظفين وحتى الجمهور، ويجب ملاحظة أن هؤلاءالأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان،فالدائنون على سبيل المثال، يهتمون بمقدرة الشركة على السداد، في حين يهتم العمال والموظفين على مقدرة الاستمرار.

ويجب ملاحظة ان مفهوم حوكمة الشركات يتأثر بالعلاقات فيما بين الأطراف في نظام الحوكمة، وأصحاب الملكيات الغالبة من الأسهم الذين قد يكونون أفرادا أو عائلات أو كتلة متحالفة أو أية شركات أخرى تعمل من خلال شركة قابضة بما يمكن أن يؤثروا في سلوك الشركة.

المطلب الثالث: مبادئ ومحددات حوكمة الشركات

الفرع الأول : مبادئ حوكمة الشركات

لقد حاز موضوع الحوكمة في البنوك والمؤسسات المالية على قدر كبير من اهتمام السلطات الإشرافية والرقابية والمنظمات الدولية ولقد أصدرت هيئات عالمية مبادئ دولية تتضمن معايير للحكم الراشد في المؤسسات المالية والمصرفية تتمثل عموما في:

أولا: المبادئ الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية:

تناولت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية موضوع الحوكمة من خلال عدة مبادئ عالجت في مضمونها العديد من القضايا الإدارية والفنية المرتبطة بأداء البنوك التي أصدرتها عام 1999 ثم أعادت صياغتها عام 2004 لتغطي ستة مجالات هي:[1]

المبدأ الأول: توافر إطار فعال لحوكمة الشركات.

يؤكد هذا المبدأ على أنه ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يشجع على رفع مستوى الشفافية وكفاءة الأسواق، وأن يتوافق مع أحكام القانون ويحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية.

المبدأ الثاني: حقوق المساهمين

ينص هذا المبدأ على ضرورة أن يوفر إطار حوكمة الشركات الحماية للمساهمين، وأن يسهل لهم ممارسة حقوقهم المختلفة.

المبدأ الثالث: المعاملة المتساوية للمساهمين

[1] علاء فرحان طالب، إيمان شيحان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الإستراتيجي للمصارف، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001، ص-ص 35-42.

ينص هذا المبدأ على ضرورة أن يضمن إطار حوكمة الشركات معاملة متساوية لكافة المساهمين، بما في ذلك مساهمي الأقلية والمساهمين الأجانب، وينبغي أن تتاح الفرصة لكافة المساهمين للحصول على تعويض فعال عند انتهاك حقوقهم.

المبدأ الرابع: الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح

ينص المبدأ على الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح (عمال، موظفين، موردين، مستثمرين، مقرضين، حكومات وغيرهم) والتي يحددها القانون، أو تنشأ نتيجة اتفاقيات متبادلة، وأن يعمل على تشجيع التعامل الفعال بين البنوك وأصحاب المصالح من أجل إنجاح البنك، وخلق الثروة وفرص عمل جديدة وضمان استمرار قوة المركز المالي، وتحقيق الاستدامة للمشروعات القائمة على أسس مالية سليمة.

المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية

ينص المبدأ على ضرورة القيام، وفي الوقت المناسب بالإفصاح والشفافية عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة بما في ذلك الوضع المالي، الأداء، الرقابة، حقوق الملكية والحوكمة المصرفية.

المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة

تتعلق هذه المسؤولية بالتوجيه والإرشاد الإستراتيجي للبنك، والرقابة الفعالة لمجلس الإدارة على إدارة البنك، مع محاسبة مجلس الإدارة على مسؤوليته أمام البنك والمساهمين.

وتعترف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بأنه لا توجد وصفة واحدة تناسب الجميع، وذلك أنه لا يوجد نموذج وحيد لحوكمة الشركات ينطبق على جميع البلدان، كما

أن المبادئ غير ملزمة لكن قيمتها بوصفها عناصر أساسية للحوكمة الجيدة قد أقرت وأدمجت في قواعد العديد من البلدان المختلفة.[1]

ثانيا: المبادئ الصادرة عن لجنة بازل للرقابة المصرفية

أصدرت لجنة بازل تقرير عن تعزيز الحوكمة في المصارف عام 1999 ثم في فبراير 2006 أصدرت نسخة محدثة تتضمن مبادئ الحوكمة في المصارف.

الفرع الثاني: محددات حوكمة الشركات

هناك اتفاق على أن التطبيق الجيد للحوكمة المؤسسية من عدمه يتوقف على مدى توافر ومستوى جودة مجموعتين من المحددات الخارجية والداخلية، ونعرض فيما يلي هاتين المجموعتين من المحددات بشيء من التفصيل كما يلي :

أولا- المحددات الخارجية: وتشير إلى :

1-المناخ العام للاستثمار في الدولة والذي يشمل على سبيل المثال: القوانين المؤسسية للنشاط الاقتصادي مثل قوانين سوق المال والشركات.

2-تنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس.

3-كفاءة القطاع المالي ـ البنوك وسوق المال ـ في توفير التمويل اللازم للمشروعات ودرجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج، وكفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية، هيئة سوق المال والبورصة، في إحكام الرقابة على الشركات[1] .

[1] محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص48.

4-بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة (ومنها على سبيل المثال الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرق للعاملين في السوق مثل المراجعين والمحاسبين والمحامين والشركات العاملة في سوق الأوراق المالية وغيرها).

5-المؤسسات الخاصة للمهن الحرة مثل مكاتب المحاماة والراجعة والتصنيف الائتماني والاستثمارات المالية والاستثمارية.[2]

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

ثانيا- المحددات الداخلية:

وتشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات.[3]

توزيع السلطات داخل الشركة، بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين[4] والتي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة.[1]

---

[1] هواري معراج، حديدي آدم،" نحو تفعيل دور الحوكمة المؤسسية في ضبط إدارة الأرباح في البنوك التجارية الجزائرية"، ملتقى حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خضيرة، الجزائر، يومي 06 و07 ماي 2012، PDF ص 12

[2] نشريه عمومية، "اضاءات مالية ومصرفية.

[3] تومي ميلود، كحول صورية، "نظام المعلومات المحاسبية لتجسيد مبادئ حوكمة الشركات من الفساد المالي والإداري", الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خضيرة، الجزائر، يومي 06 و07 ماي 2012 PDF.ص 05.

[4] عاشور مزريق. صورية معموري، "حوكمة الشركات بين فلسفة المفهوم الإداري وإمكانية التجسيد الفعلي" الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خضيرة، الجزائر، يومي 06 و07 ماي 2012PDF,ص09

وبذلك تصنف الآليات أو المحددات الداخلية إلى ما يلي:[2]

1-دور مجلس الإدارة:

إن الناشطين في مجال حوكمة الشركات والباحثينوالممارسين يعدون مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ أنه يحمي رأسمال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة وذلك من خلال صلاحيته القانونية في تعيين وإعفاءومكافآت الإدارة العليا، كما أن مجلس الإدارة القوي يشارك بفاعلية في وضع إستراتيجية الشركة الحوافز المناسبة للإدارة ويراقب سلوكها ويقوم أدائها، وبالتالي تعظيم قيمة الشركة ولكي تكون هذه المجالس فعالة ينبغي أن تكون في الموقف الذي يؤهلها للعمل لمصلحة الشركة (البنك) ولكي يتمكن مجلس الإدارة من القيام بواجباته في المراقبة يلجأ إلى إنشاء مجموعة من اللجان من بين أعضاء من غير التنفيذيين والميزة الرئيسة لهذه اللجان أنها لا تحتل محل مجلس الإدارة فهي تقوم برفع تقرير مفصل للمجلس بالتالي فالمجلس هو صاحب القرار النهائي و المسؤولية الكاملة .

2-لجنة التدقيق:

ظهر مفهوم هذه اللجنة بعد الانهيارات المالية لبعض الشركات الكبيرة، ولقد عرفته لجنة التدقيق من قبل الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين بأنها لجنة مكونة من أعضاء مجلس إدارة الشركة الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى الذين تتركز إلى مجلس الإدارة وتتلخص نشاطاتها في ترشيح المدقق

[1] مناور حداد، "دور حوكمة الشركات في التنمية الاقتصادية،" المؤتمر العلمي حول: حوكمة الشركات ودورها في الإصلاح الاقتصادي، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، يومي 15. 16 تشرين الأول 2008، PDF ص 07

[2] بروش زين الدين، دهيمي جابر،" دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري"، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، PDF ص13.11

الخارجي ومناقشة نطاق ونتائج التدقيق معها، وذلك لمراجعة نظام الرقابة الداخلية للشركة والتأكد من فعاليتها، وكذلك التأكد من تطبيق قواعد الحوكمة في البنك (الشركة).

3-لجنة المكافآت:

توصي أغلب الدراسات الخاصة بحوكمة الشركات بأنه يجب أن تشكل لجان المكافآت من أعضاء مجلس الإدارة الغير التنفيذيين، ومن وظائف هذه الجنة وواجباتها تحديد الرواتب والمكافآت والمزايا الخاصة بالإدارة العليا ما يلي:[1]

- وضع سياسات لإدارة برنامج مكافأة الإدارة العليا ومراجعة هذه السياسات بشكل دوري .
- وضع سياسات لمزايا الإدارة و مراجعتها باستمرار .

4-جنة التعيينات:

يجب أن يتم تعيين أعضاء مجلس الإدارة والموظفين من بين أفضل المرشحين الذين تتلاءم مهاراتهم وخبراتهم مع المهارات والخبرات المحددة من الشركة، ولضمان الشفافية في تعيين أعضاء مجلس الدارة وبقية الموظفين فقد وضعت لهذه اللجنة مجموعة من الواجبات منها:

- وضع آليات شفافية للتعيين، بما يضمن الحصول على أفضل المرشحين المؤهلين.
- القيام مع بقية أعضاء مجلس الإدارة بتقويم المهارات المطلوبة للشركة باستمرار.

5-التدقيق الداخلي:

تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دورا مهما في عملية الحوكمة،إذ أنها تعزز هذه العملية وذلك بزيادة قدرة المواطنين على مسائلة الشركة، حيث يقوم المدققون الداخليون

[1] بروش زين الدين، دهيمي جابر، دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري، ص15.

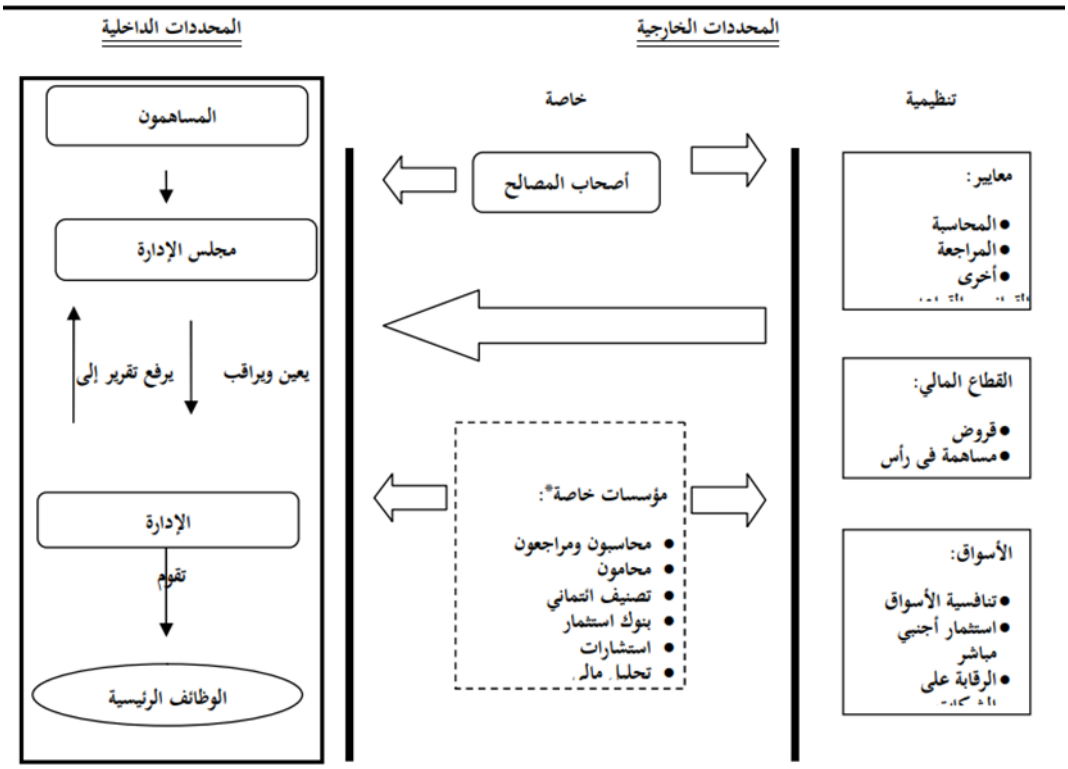
من خلال الأنشطة التي ينفذوها بزيادة المصداقية، العدالة، تحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات المملوكة للدولة وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي.[1]

وتؤدي الحوكمة في النهاية إلى زيادة الثقة إلى الاقتصاد القومي وتعميق دور سوق المال وزيادة قدرته على تعبئة المدخرات، ورفع معدلات الاستثمار والحفاظ على حقوق الأقلية، أو صغار المستثمرين، ومن ناحية أخرى تشجع الحوكمة على نمو القطاع الخاص وقدراته التنافسية، وتساعد المشروعات في الحصول على التمويل وتوليد الأرباح وأخيرا خلق فرص عمل[2]

[1] بروش زين الدين. دهيمي جابر. دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري، ص19

[2] المرجع نفسه، ص19.

الشكل رقم 02: يمثل المحددات الداخلية والخارجية



المصدر: محمد ياسين غادر، عولمة الادارة في عصر المعرفة، المؤتمر العلمي الدولي بعنوان محددات الحوكمة ومعاييرها، جامعة الجنان ـ طرابلس ـ لبنان 15 ـ17ديسمبر 2012، ص 17

المبحث الثاني: العلاقة النظرية ما بين المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات

تتعلق العلاقة بين المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات بالطريقة التي يتم فيها تنظيم الإدارة وسير الأعمال داخل المنظمة، من خلال وضع السياسات والإجراءات وتحديد الأهداف وتخطيط العمل ومراقبته؛

المطلب الأول: الخلفية الفكرية للمراجعة الداخلية

كما نعرف أن المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية عنصران أساسيان يساعدان على تحسين حوكمة الشركات، فإنهما يحظيان بتأييد قوي من المنظمات والمجتمعات المسؤولة عن وضع المعايير واللوائح في مجال الحوكمة والمساءلة:

الفرع الأول: مفهوم المراجعة الداخلية واهدافها

تعتبر المراجعة الداخلية من أهم الوسائل والطرق التي تستخدمها الإدارة لغرض التحقق من فعالية الرقابة الداخلية، وهناك عدة تعاريف للمراجعة الداخلية نذكر منها:

حسب الجمعية الأمريكية عرفت المراجعة على أنها "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية؛[1]

كما عرفها أيضا على أنها "نشاط تقييمي مستقل تقوم به إدارة أو تقييم داخل المنشأة فحص الأعمال المختلفة في المجالات المحاسبية والمالية والتشغيلية وتقييم أداء الإدارات والأقسام في هذه المنشأة؛

[1]– محمد التوهامي طواهر، وصديقي مسعودي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، ص09.

وذلك كأساس لخدمة الإدارة العليا، كما أنها رقابة إدارية تؤدي عن طريق قياس وتقييم فاعلية الوسائل الرقابية الأخرى.[1]

ويعرفها المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين(II.A) :[2] المراجعة الداخلية هي وظيفة تقييم مستقلة تمارس في المؤسسة من طرف إحدى مصالحها لفحص وتقييم نشاطات هذه المؤسسة، هدف المراجعة الداخلية هو مساعدة أعضاء المؤسسة على ممارسة مسؤولياتهم بفعالية، فهي تزودهم بالتحليل، التوصيات، النصائح والمعلومات حول الأنشطة التي تمت مراجعتها.

بوجه عام تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة رقابية من خلالها يتم فحص وتقييم مدى كفاية وفعالية نظم الرقابة الداخلية ولذلك تعتبر جزء من نظام الرقابة الداخلية تتمثل في نشاط مستقل يقوم به والمؤيدة بأدلة اثبات بالإضافة إلى مراجعة وفحص كل ما تم تسجيله في الدفاتر اليومية، والسجلات وصولا إلى مختلف عناصر الكشوف والتقارير المالية وتقييم أداء الادارات والاقسام هذا التقييم.

في المؤسسة لإعداد تقارير تقدم إلى الادارة العليا بنتائج

كما هو موضح أن المراجعة الداخلية بالرغم من كونها نظاما من أنظمة الرقابة الداخلية وأحد مقوماتها الرئيسية وخاصة في الشركات والمؤسسات الكبرى إلا أنها تتمتع بالاستقلال الكامل في مباشرة مهامها ولذلك يجب ان تتبع لأعلى مستوى إداري في التنظيم حتى تتمكن من فحص وتقييم كافة مهامها ولذلك يجب المستويات الرقابية بشكل حيادي دون تعرضها لأي مؤثرات أو ضغوط، ولذلك يفضل إتباعها المجلس الإدارة مباشرة، وفي حالة وجود اللجنة مراجعة في الشركة أو المؤسسة تكون تبعية المراجعة

[1]– وجدي حامد حجازي، أصول المراجعة الداخلية ، الاسكندرية، دار التعليم الجماعي،2009،ص 11.

[2] – Alain mikol, le formes d'audit dans l'encyclopédie de comptabilité control de gestion et audit, Edition dunod–paris, 2000, p 74

الداخلية لها مباشرة لضمان تحقيق الاستقلال الكامل لها ويعكس المفهوم كذلك مدي التطور الذي طرأ على طبيعة ومحال المراجعة الداخلية و الذي أصبح يتضمن ما يلي :[1]

- ✓ التحقق من دقة المعلومات المالية وإمكانية الوثوق بها ودراسة الطرق المستخدمة لقياس وعرض هذه المعلومات؛
- ✓ دراسة وتقييم طرق حماية الأصول والتحقق من وجود تلك الأصول؛ فحص النظم الموضوعة للتحقق من الالتزام بالسياسات والخطط والاجراءات والقوانين التي يكون لها أثر واضح على العمليات والتقارير ؛
- ✓ تقييم مدى اقتصادية وكفاءة استخدام الموارد؛
- ✓ فحص العمليات للتحقق من أن النتائج تتوافق مع الأهداف المحددة؛
- ✓ فحص العمليات للتحقق من أن النتائج تتوافق مع الأهداف المحددة؛
- ✓ مراجعة كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات لتحسينها بتكاليف معقولة؛
- ✓ يحق للمراجع الداخلي الذهاب إلى أبعد من الرقابة المالية والعمليات المحاسبية بحيث يشمل جميع قطاعات وأنشطة المؤسسة وعملياتها التشغيلية.

الفرع الثاني: أهداف المراجعة الداخلية

إن هدف المراجعة الداخلية أصبح السعي لتعظيم القيمة للأطراف المرتبطة بالنشاط من خلال المساهمة في تحسين الأداء وخفض التكاليف والعمل مع الإدارة لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للوحدة الاقتصادية وتتمثل هذه الأهداف في[2]:

[1]– بلقاسم سعودي، المراجعة الداخلية ، مطبوعة منشورة على موقع جامعة المسيلة، 2017،ص 08.

[2] – فتحى رزق السوافيري، ومحمد وأحمد عبد المالك، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الإسكندرية،2003،ص 35.

هدف الحماية: وهو يتمثل بهدف حماية أصول الشركة، والتأكد من سلامة نظم الرقابة الداخلية، ودور المراجع الداخلي تمثل في:

- ✓ التأكد من سلامة المعلومات المحاسبية المعدة؛
- ✓ حماية أصول الشركة؛
- ✓ التأكد من الاستخدام الاقتصادي الكفء للموارد ؛
- ✓ التأكد من إنجاز الأهداف الموضوعة للعمليات التشغيلية.

هدف البناء: ويتحقق هدف البناء من خلال التركيز على المعالجة ومتابعة التوصيات والعمل على التحسن والتطوير المستمر في مختلف مجالات نشاط الشركة ويواجه المراجع الداخلي غالبا بمعارضة من الإدارة الوسطى والتنفيذية في الشركة وذلك خلال قيامه بمراجعة العمليات لأن المراجع هنا يقيم عمل الإدارة ويعطي اقتراحات بشأنها.

ولتحقيق هذه الأهداف تقوم المراجعة الداخلية بعدة خدمات في المؤسسة أهمها:

خدمات وقائية: هي مجموعة من الإجراءات التي يضعها المراجع الداخلي في الشركة لتحقيق الحماية الكاملة للأصول والممتلكات من السرقة أو الاختلاس، وحماية السياسات المختلفة في الشركة من تحريفها أو تغييرها دون مبرر.

خدمات تقييمية: تتمثل في الأساليب والإجراءات التي يستخدمها المراجع الداخلي في مجال قياس وتقييم مدى فعالية نظم وإجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في الشركة، وقد يستخدم نفس أدوات المراجع الخارجي بالتعاون معا لتسير مهمة كل منهما.

خدمات إنشائية: هي تتمثل في مساعدة المراجع الداخلي لإدارة الشركة بتوفير البيانات الملائمة في مجال تحسين الأنظمة الموضوعية داخل الشركة سواء كانت هذه الأنظمة إدارية أو مالية أو فنية.

خدمات علاجية: تتمثل في الإجراءات والأساليب التي يستخدمها المراجع الداخلي في مجال تصحيح أي أخطاء قد أكتشفها و التوصيات التي يتضمنها تقرير مراجعة الخاصة بإصلاح أي أخطاء أو علاج خلال في نظم المؤسسة.

الفرع الثاني: المراجعة الداخلية

1-**الضوابط الأساسية للمراجعة الداخلية:** تتكون إدارة المراجعة الداخلية عادة من عدد قليل نسبيا من المراجعين ذوي المهارات العالية التأهيل والخبرة وذلك بالمقارنة مع معظم إدارة الأخرى وقد يقتصر الأمر في بعض التنظيمات على وجود مراجع ،واحد كما أنه قد تتسع إدارة المراجعة الداخلية في تنظيمات اخرى ليضمن عدد كبير من المراجعين وعلى هذا الاساس يتحدد شكل وحجم المراجعة الداخلية في المؤسسة إلى معيارين أساسين هما:[1]

- **حجم المؤسسة:** يعد حجم المؤسسة محددا أساسيا لطبيعة المراجعة المتعمدة في المؤسسة، فلا يمكن في هذا المجال أن نصمم هيكل للمراجعة الداخلية موحدا بين المؤسسة المحلية، والوطنية أو الدولية، فاختلاف شكل وحجم المؤسسة يحتم إيجاد شكل محدد للمراجعة الداخلية فمثلا المؤسسات الصغيرة المتوسطة لا تحتاج إلى إدارة للمراجعة الداخلية بحجم إدارة مماثل في مؤسسة ذات حجم كبير فهذا يقودنا إلى حالة عدم الرشاد والزيادة في تكاليف عملية المراقبة.
- **مركزية ولا مركزية المراجعة:** إن كبر وحجم المؤسسات واتساعها جغرافيا يحتم وجود هياكل قارة نسبيا لتسير الأنشطة في منطقتها بغية ممارسة المراقبة على هذه الهياكل يوجد ثلاثة أنواع من المراجعة الداخلية وفقا لهذا

[1] – محمود ربيعي، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير جامعة البليدة،2013/2012،ص16.

الوضع هما مراجعة داخلية مركزية مراجعة داخلية لامركزية، مراجعة داخلية مختلطة.

2-الخطوات الرئيسية لمهمة المراجعة الداخلية

إن إنجاز أي مهمة مراجعة عادة ما يتم وفقا لأربع مراحل رئيسية وهي:

مرحلة الأمر بالمهمة: الهدف من هذه المرحلة هو السماح للمراجع بمعرفة المهام التي سيؤديها فمصلحة المراجعة الداخلية لا تقرر بنفسها الأعمال والمهام التي ستقوم بها أو النشاطات التي تم مراجعتها، هذا القرار يعود إلى الإدارة العامة من خلال ما يسمى بـ "الأمر بالمهمة.

الأمر بمهمة هو التفويض الذي يعطي من قبل الإدارة العامة للمراجعين الداخليين والذي يعلم المسؤولين المعنيين بالتدخل الوشيك للمراجعين هذا التفويض يعطي للمراجعين حق الانطلاق في المهام، وهو عبارة عن وثيقة قصيرة، وليس من الضروري أن تظهر عليها عبارة أمر بالمهمة.[1]

أهم النقاط التي يجب أن يتضمنها الأمر بالمهمة هي:[2]

- ✓ الأهداف المنتظرة من المهام التي ستؤديها مصلحة المراجعة، حيث يمكن للإدارة العامة أن تعتبر المراجعة وسيلة للتخلص من الإطارات التي تعتبرها غير كفؤ وغير مناسبة ؛

[1] – Olivier lemant/Group de recherches .la conduite d'une mission d'audit interne», Edition dunod, pari, 1995, p 35.

[2] – Pierre Tcherkawsky, Philippe laurent .Pratique de l'audit opérationne .paris: les éditions d'organisation, 1989, p 114.

- ✓ وسيلة لخلق تصور مسبق لإصلاحات واسعة النطاق ؛ بداية أو انطلاقة لديناميكية نمو وتطور في المؤسسة، وهناك أهداف أخرى قد تفرضها ظروف طارئة (الدخول إلى البورصة الدخول في شراكة...الخ).
- ✓ الأسباب التي حفزت على طلب المراجعة وكذا الطرف الذي قام بالطلب؛
- ✓ النشاطات والوظائف المعنية بتدخل المراجعين الداخليين؛
- ✓ الفترة التي تمثل موضوع الدراسة؛
- ✓ معايير التقييم المعتمدة؛
- ✓ تقدير الوقت اللازم لتحقيق كل مرحلة من المراحل القادمة (جمع المعلومات..الخ).

وقد يحدث في بعض الحالات أن لا يتم نشر الأمر بالمهمة، نظرا لظروف طارئة مثلا أو عندما يتطلب نجاح المهمة، إجراء رقابة مفاجئة لم يكن الأشخاص الذين ستراجع أعمالهم.

مرحلة التخطيط والدراسة: كل عملية مراجعة يجب أن تنتج عن تخطيط وتفكير مسبق، مرحلة التخطيط يجب أن تكون صارمة لأن نجاح أعمال المراجعة يتوقف كثيرا على هذه المرحلة، كما يجب على المراجع أن يأخذ الوقت الكافي لتوجيه وتخطيط المهمة التي أوكلت إليه، لأن المؤسسةليست مجرد تتابع لأرقام، ميزانيات نسب وعمليات تم مراجعتها بنفس الطريقة، فهي قبل كل شيء مجموعة أفراد ونظام مفتوح على المحيط الخارجي، يتطلب في كل مرة تكييف المناهج المستعملة.[1]

وعليه فإن المراجع مطالب بالتنفيذ بالعناصر التالية:

- ✓ خلال هذه المرحلة التعرف على النشاط الذي ستتم مراجعته والإحاطة بانشغالاته وكذا الانشغالات التي عبر عنها الطرف الذي طلب المراجعة؛

[1] – عبد الفتاح محمد الصحن، السيد رجب، و درويش، أصول المراجعة. الدار الجامعية الإسكندرية، 2000 ،ص 122.

- ✓ تحديد المجالات الهامة بغرض تحديد العناصر التي ستركز عليها الأعمال وتعمق فيها الفحوصات .
- ✓ تحرير مخطط مهمة يحتوي على طبيعة ورزنامة الأعمال، ويسمى أيضا تقرير التوجيه.

مرحلة التنفيذ

تتضمن هذه المرحلة ثلاث خطوات رئيسية:[1]

اجتماع الافتتاح: الذي يسجل بداية عمليات التنفيذ، ويتم عقده في مقر النشاط الذي مراجعته ويحضره المكلفون بالمهمة ومسئولون الوحدات حيث يتعرف هؤلاء بعضهم البعض ويناقشون جداول الأعمال والنقاط الهامة، ويعد ضروريا بالرفع كل التباس عن دور كل طرف.

إعداد برنامج التنفيذ: يسمى أيضا "مخطط التنفيذ وهو عبارة عن وثيقة داخلية في مصلحة المراجعة الداخلية موجهة لتحديد تخطيط توزيع ومتابعة أعمال المراجعين هذا البرنامج يعده فريق المراجعة تحت إشراف رئيس المهمة، وهو يفيد في تحديد النقاط الأساسية التالية:

الإشارة إلى الأعمال الأولية؛

–تحديد نوعية قوائم الأسئلة أو الاستبيانات التي تفيد في الوصول إلى الأهداف المسطرة؛ **العمل الميداني:** يبدأ هذا العمل مباشرة بعد إعداد برنامج المراجعات أو برنامج التنفيذ، حيث يتوجه المراجع الداخلي إلى الميدان لاكتشاف المشاكل الانحرافات الثغرات الاختلاسات والتلاعبات وغيرها من خلال إجراء المحادثة والمقابلات الاختبارات

[1] – Jacques Renard«,théorie et pratique de l'audit interne» Paris: les éditions d'organisation, 1996, p253.

والمقارنات وغيرها من التقنيات وهي التي تحدد للمراجع معالم تقريره النهائي، ويدون المراجع كل ما لاحظه أو اكتشفه فيما يسمى بـ "وثيقة إظهار وتحليل المشكل، لاستعمالها في إعداد تقرير المراجعة هذه الوثيقة يلجأ إليها المراجع كلما صادفه سوء في التسيير خطأ، اختلاس، أو نقص...الخ .

مرحلة الإقفال: تتضمن هذه المرحلة التقرير الأولى للمراجعة، والتقرير النهائي.

التقرير الأولى للمراجعة: سمي بهذا الاسم لأسباب التالية:

- ✓ السبب الأول يعود إلى عدم المصادقة العامة والنهائية على الملاحظات الواردة في هذا التقرير؛
- ✓ غياب مخطط العمل وهو وثيقة تلحق بالتقرير النهائي.

حق الرد من الأشخاص الذين تمت مراجعة اعمالهم: يرد المسؤلون الذين تمت مراجعة أعمالهم على ما ورد في التقرير الأولي خلال اجتماع الإقفال حيث بعد الاستماع للمراجعين الداخلين في تبريرهم للنتائج التي توصلوا إليها، يتدخل الأشخاص الذين تمت مراجعة أعمالهم للرد على هذه التبريرات وعناصر الإثبات المقدمة أو انتقاد التوصيات المقترحة، ويجب تكييف التقرير والموافقة عليه، لأن نتائج المراجعة لا تقف عند حد التقرير والتوصيات التي يحتويها بل قد تمثل تغيير هام في الأيام القادمة.

التقرير النهائي: يسمى أيضا تقرير المراجعة ويعتبر وثيقة إلزامية ذات أهمية كبيرة لكونها تحتوي على النتائج الهامة لعملية المراجعة الداخلية والتي ستكون قاعدة موضوعية من جهة للقرارات التي ستتخذها الإدارة العامة ومن جهة أخرى لنشاطات المراجعة المقبلة.

النتائج والتوصيات المحتواة في تقرير المراجعة يجب أن تكون مدعمة ومبررة وبالتالي فإن المراجعين ملزمون بالتفكير في طبيعة الأدلة التي يحصلون عليها، ويختاروا دائما الدليل الأفضل أي الدليل الموضوعي والقاطع.[1]

المطلب الثاني: دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وانعكاس ذلك على حوكمة الشركات

تتحمل المراجعة الداخلية مسؤولية كبرى في تقويم نظام الرقابة الداخلية في الشركة، وهي تقوم بتطبيق معايير الجودة والاحترافية في العمل في المجال المحدد، إضافة إلى تحديد النقاط الضعيفة في النظام وتوجيه الإدارة إلى العمل على تطويرها وتحسينها.

الفرع الأول: دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية

تلعب المراجعة الداخلية دورا هاما في تقيم أنظمة الرقابة الداخلية إلى حد مساهمتها في وصول هذه الأنظمة إلى مستوى هام من الفعالية، بالنظر إلى التفويض الذي أعطى لها من قبل الإدارة العامة لمتابعة ومراقبة سير هذه الأنظمة وأن تتضمن المراجعة الداخلية أيضا فحص وتقييم ملائمة وفعالية نظام الرقابة الداخلية للمنظمة.

ويمكن للمراجعة الداخلية أن تلعب ثلاثة أدوار نسبية في ضمان فعالية نظام الرقابة الداخلية وهي: [2]

الدور التقليدي: والمتمثل في مراقبة نوعية نظام الرقابة الداخلية والتأكد من جودة وملائمة العناصر الرئيسية الخمسة المكونة للرقابة الداخلية:

[1] – أبو الفتوح علي فضالة، ادلراجعة العامة. القاهرة: دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، 1996 ،ص 56.

[2] – louis Vaurs, l'audit interne et la ville sur le système de control interne »dans le colloque international, 1997, p 396.

- محيط الرقابة؛
- نشاطات الرقابة؛
- تقييم المخاطر؛
- الإعلام والاتصال؛
- القيادة والإشراف.

الدور الوقائي: والذي يساهم في التأكد من أن نظام الرقابة الداخلية موجودة مسبقا قبل تنفيذ عمليات جديدة أو إنتاج منتوجات جديدة، ويتلخص هذا الدور في المراحل الثلاث.

- التحليل المسبق للمخاطر المرتبطة بالمشروع بطريقة صارمة ودقيقة؛
- مراجعة المشروع، والتأكد من أن التعديلات الضرورية ثم وفق للإجراءات المحددة؛
- مراقبة وجود ركيزة لقياس ومراقبة المخاطر المرتقبة بالمشروع وتناسبها.

الدور الاستشاري: ويتمثل في: المشاركة الفعالة مع المسير في تصميم نظام الرقابة الداخلية ويجب أن يحددوا:

- مختلف مستويات المسؤولية؛
- الموارد والسائل المخصصة لضمان سير نظام الرقابة الداخلية؛
- القواعد التي تضمن استقلالية الرقابة الداخلية؛
- الإجراءات الخاصة بأمن أنظمة الإعلام الآلي؛
- أنظمة قياس المخاطر.

الفرع الثاني: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

يلجئ المراجع الداخلي إلى مجموعة من الطرق والأساليب عند فحص ودراسة نظام الرقابة الداخلية الذي تسير عليه المؤسسة، ومن أهم هذه الأساليب نجد:

- ✓ **الاستبيان:** يتم من خلاله تصميم مجموعة من الاستفسارات والتي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة ويوزع على العاملين لتلقي الردود عليه بنعم أو لا، وهو عبارة عن قائمة نموذجية تتضمن مجموعة من الأسئلة العامة والخاصة والتي تخص الأسس السليمة لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية، ثم تحليل تلك الإجابات للوقوف على مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية المطبق[1]
- ✓ **الملخص التذكيري:** هو عبارة عن بيان تفصيلي تحدد فيه الإجراءات والأسس التي يتميز بها النظام السليم للرقابة الداخلية من أجل الاسترشاد به عند القيام بعملية الفحص والتقييم، وبذلك يعد هذا الملخص دليلا ومرشدا لتقييم نظام الرقابة الداخلية يمكن الرجوع إليه في أي وقت.

تمتاز هذه الطريقة بالاقتصاد في الوقت ولكن يؤخذ عليها بأنها لا يتم فيها التدوين الكتابي، وعلى كل مراجع وضع الأسس التي يراها مناسبة في عمله[2]

- ✓ **التقرير الوصفي:** تعتمد هذه الطريقة على قيام المراجع الداخلي بوضع تقرير يصف النواحي المختلفة للرقابة الداخلية في المؤسسة، ويتضمن شرح لتدفق العمليات والسجلات الموجودة بها، وتقييم الاختصاصات والتعرف بالموظف الذي

[1] –محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، الأردن، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2009،ص 185.

[2]– محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، المجلد ط1، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية،2003،ص 85.

يقوم بالعمل وطريقة تنفيذ هذا العمل من أجل التوصل إلى أوجه الإصلاح التي يمكن اقتراحها على إدارة المؤسسة.[1]

- ✓ يتميز هذا الأسلوب بالسهولة والبساطة حيث يمكن وضع أسئلة للموظفين ليقوموا بكتابة الشرح المطلوب عن أداء كل عملية والإجراءات التي تمر بها والمستندات التي تعد من أجلها، والدفاتر التي تسجل بها، لكن يعاب عليها صعوبة تتبع الشرح المطلوب في وصف الإجراءات، وبالتالي صعوبة التعرف على مواطن الضعف في النظام، كما يمكن أن يحدث سهو عن ذكر بعض العناصر الرقابية الهامة، وهذا الأسلوب عادة ما يكون في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم، حيث نظام الرقابة الداخلية بسيط.

الفرع الثالث: انعكاس تقييم نظام الرقابة الداخلية على حوكمة الشركات

وانطلاقا من كون المراجعة الداخلية أحد عوامل الإسناد لحوكمة الشركات وانعكاسا لتطور معايير المراجعة الداخلية على دور المراجع الداخلي، فقد تغير الدور التقليدي للمراجع الداخلي وتجاوز عملية تحديد مخاطر نظام الرقابة الداخلية ليصل إلى القيام بدور استشاري كبير لتطوير وتعديل مؤشرات تشغيل الأداء الرئيسية، وأصبح المراجع الداخلي مطالبا بأن يكون لديه عدد من المهارات الفنية لتساعده في فهم الخطط وأسس بناء البرامج، بعد الأحداث الاقتصادية المهمة التي تمثلت بالخيار شركات عالمية كبرى والتي كانت أهم أسباب انهيارها أزمة الثقة الناتجة عن ضعف الأداء الرقابي والتدقيق الداخلي في الشركات المنهارة، إذ أخذ التدقيق الداخلي أهمية كبيرة كونه الأساس الذي ترتكز عليه حوكمة الشركات في ظل الفصل بين الملكية والإدارة، إذ يقوم التدقيق الداخلي

[1] – جربوع محمود يوسف، مراجعة الحسابات وبين النظرية والتطبيق، المجلد الطبعة الأولى عمان،الأردن، مؤسسة الأوراق للنشر، 114 ص، 2000.

من منظور حوكمة الشركات بدور مهم إذ يأخذ على عاتقه تقويم نظم الرقابة الداخلية والعمل على تطويرها وكذلك تقويم وإدرة المخاطر التي تتعرض لها الشركة.

خلاصة

تعتبر الرقابة الداخلية بمختلف إجراءاتها ووسائلها بمثابة خط الدفاع الأول التي تتبناه إدارة المنشأة من خلال وضع خطة تنظيمية وذلك لغرض حماية الموجودات، والإطمئنان على دقة البيانات المحاسبي والمالية ولتحقيق الكفاءة االنتاجية القصوى.

لذا يقع على عاتق الإدارة المنشأة وضع نظام للرقابة الداخلية وذلك باتباع المعايير اللازمة حتى يكون فعالا، كما من مهامها أيضا تقييم هذا النظام وتجديده وفقا للمتطلبات تمثل الرقابة الداخلية عنصرا مهما في نظام حوكمة المنشأة والقدرة على إدارة المخاطر وتعد الأساس الذي يدعم تحقيق أهداف المنشأة وتعزيز وحماية قيمتها، الأمر الذي تفهمه وتؤثر فيه وتتابعه الهيئة الإدارية بالمنشأة والإدارة والأفراد الآخرون حتى يمكن الإستفادة من الفرص المتاحة للمنشأة والتعامل مع التحديات التي تواجهها من أجل تحقيق أهدافها.

الفصل الثالث

دراسة حالة مؤسسة

بوفال بالبرواقية

تمهيد:

بعد الانتهاء من الدراسة النظرية سوف نحاول إسقاطها على إحدى المؤسسات الجزائرية حيث وقع اختيارنا على مؤسسة بوفال وحدة المضخات بالبرواقية لتكون محل دراسة حالة.

وعليه، فهذا الفصل يتضمن دراسة تجريبية على شركة بوفال، حيث سيتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث على النحو التالي:

- ✓ **المبحث الأول: تقديم المؤسسة.**
- ✓ **المبحث الثاني: المبحث الثاني: دراسة حالة مؤسسة بوفال بالبرواقية.**

المبحث الأول: تقديم المؤسسة

من خلال هذا المبحث سوف نقوم بالتعريف الشامل للمؤسسة التي هي قيد الدراسة والمعروفة بإسم مؤسسة بوفال وهذا عن طريق مطلبين.

المطلب الأول: ماهية المؤسسة

أولا: تعريف ونشأة المؤسسة

1. تعريف مؤسسة POVAL

"بوفال" هي مؤسسة عمومية اقتصادية ذات أسهم رأسمالها يقدر بـ 120 مليار سنتيم متخصصة في إنتاج عتاد الري، تقع في المنطقة الصناعية بالبرواقية، ولاية المدية ومقرها المركزي متواجد بالرويبة في الجزائر العاصمة، تقوم هذه المؤسسة بعدة أنشطة في مجال الري والمحروقات حيث أنها تنتج المضخات والصمامات بمختلف أنواعها وأشكالها ولها ورشات خاصة بصيانة العتاد، ووحدات تقوم بتحويل المواد الأولية إلي منتجات يتم تسويقها إلي مختلف ولايات الوطن، وتصدر كذلك إلي الخارج لمجموعة من الدول مثل ايطاليا، والسينغال ..... الخ.

كان عدد عمالها في سنة 1975 عند إنشائها 3600 عاملا موزعين علىوحداتها، وبعد الإصلاحات الاقتصادية، ودخول الدولة الجزائرية مرحلة اقتصاد السوق، تم التقليص من عدد العمال ليصبح سنة 1996 حوالي 1400 عامل، وذلك لعدة أسباب منها إنتاج الجزائر لسياسة الخوصصة.

والشروط التي فرضت عليها من صندوق النقد الدولي FMI ومن بينها تسريح العمال، وتضم المؤسسة ست وحدات إنتاجية هي:

- ✓ وحدة الصمامات بالبرواقية.

- ✓ وحدة المسبك بالبرواقية.
- ✓ وحدة الصيانة بالبرواقية.
- ✓ وحدة المضخات بالبرواقية.
- ✓ وحدة المضخات بالرويبة.
- ✓ وحدة المضخات ببراقي.

بالإضافة إلى المديرية العامة بالجزائر العاصمة، لكن تقلص عددها إلى أربع وحدات وهي الموجودة بالبرواقية، وذلك بسبب الغلق.

2. نشأة مؤسسة POVAL

نشأت مؤسسة "بوفال" بموجب قانون التسيير الاشتراكي للمؤسسات سنة 1975، وكانت تسمي آنذاك المؤسسة الوطنية للصناعات الميكانيكية (ESONACOM)، وفي سنة 1983 صدر المرسوم 83/01المؤرخ في جانفي 1983 المتضمن إعادة هيكلة المؤسسة الوطنية لإنتاج عتاد الري (ENPMH) والتي أوكلت لها مهمة إنتاج عتاد الري وذلك في إطار المخطط الوطني للتنمية الاقتصادية التي قامت بها الدولة الجزائرية.

أصبحت في سنة 1997 مؤسسة عمومية اقتصادية، شركة ذات أسهم برأس مال اجتماعي يقدر بـ000 000 200 1 دينار جزائري تحت اسم مؤسسة مضخات وصمامات الجزائر "بوفال"، وذلك في 5 أوت 1997، وهي مقسمة إلي ستة وحدات إنتاجية متخصصة تساهم بطريقة مباشرة في تنمية الاقتصاد الوطني، وخاصة في مجالات الري والمحروقات، وهي اليوم مؤسسة مستقلة ذاتيا في تسير شؤونها الداخلية والخارجية لكنها لا تزال تابعة للقطاع العام أي هي ملك للدولة.

ثانيا: أهداف ووظائف المؤسسة

1. **الأهداف:** أنشأت مؤسسة بوفال كباقي المؤسسات الصناعية الأخرى من اجل تحقيق جملة من الأهداف ونذكر منها:

- ✓ تلبية متطلبات السوق الوطنية والدولية بمختلف منتجات الصمامات والمضخات التي تستعمل في الري باعتباره قطاع هام في الاقتصاد الوطني والعالمي.
- ✓ المساهمة في قطاع المحروقات وتزويده بالمنتوجات (الموارد) التي يحتاجها، حيث أنها تساهم في تمويل الصناعات البترولية؛
- ✓ تغطية السوق الداخلية بمختلف المنتجات التي تلبي متطلبات القطاعاتالتي تحتاج إليها، ومحاولة التخلص من الاعتماد على الخارج؛
- ✓ الاندماج مع المؤسسات الوطنية الكبرى والمساهمة في تطوير وتنمية الدولة الجزائرية من الناحية الاقتصادية، والمساهمة في تحقيق مخطط التنمية الذي تنتجه الجزائر.

2. **وظائف المؤسسة:** من التعريف السابق لمؤسسة "بوفال" نستنتج أن مهمتها أو وظيفتها الرئيسية هي العملية الإنتاجية، أي أنها تقوم بعملية تحويل المدخلات من شكل أو نمط إلى أخر والمتمثل في المنتجات النهائية الموجهة للبيع، تعتمد على طرقتين في الإنتاج هما:

- ✓ الإنتاج حسب الطلب؛
- ✓ الإنتاج الدائم(المستمر)؛

حيث أنها تنتهج الطريقة الأولي للمنتجات الغير المطلوبة بكثرة، أما الطريقة الثانية تنتهجها للمنتجات المطلوبة بكثرة، ويتم التعرف الطلب الدائم من خلال الدراسات التي يقوم بها مسيرو المؤسسة بالإضافة إلى خبرتهم المكتسبة في هذه المنتجات.

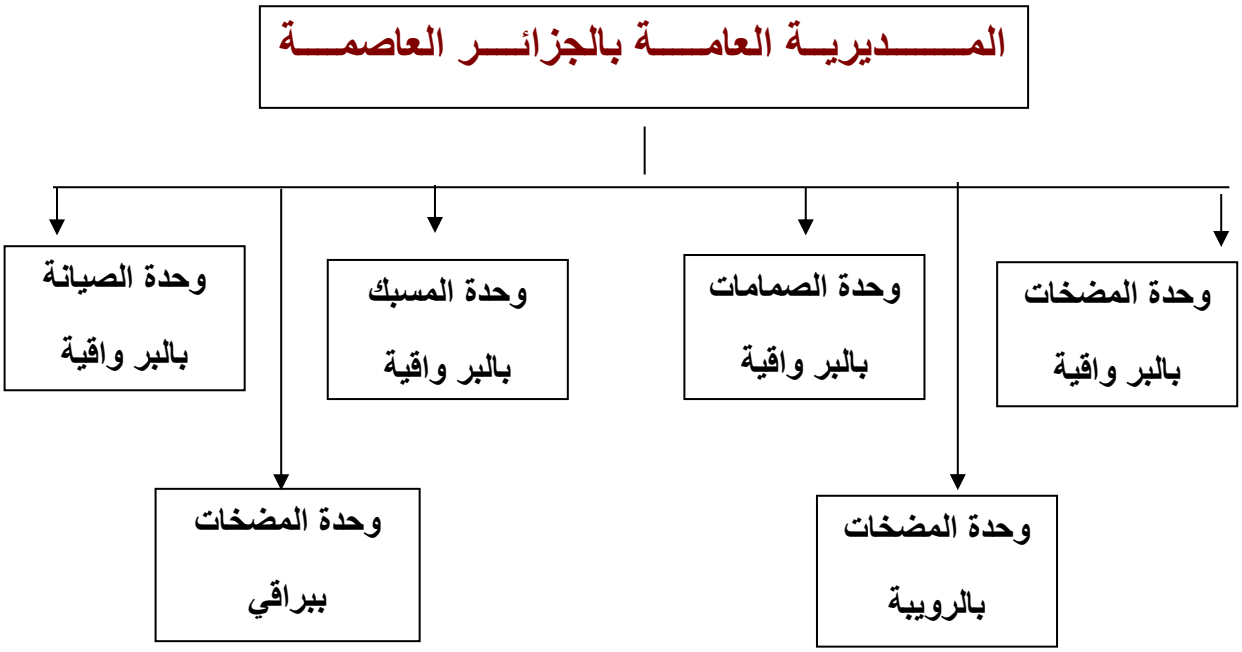
كما أن من مهام المؤسسة القيام ببعض الدراسات التي تخص أذواق المستهلكين، وذلك عبر مصالحها الخاصة لدراسة السوق ومتطلباتها وبما أن مؤسسة بوفال هي مؤسسة إنتاجية، فإنها تقوم بجميع الوظائف الأخرى التي تعتمدها المؤسسات الصناعية، وذلك حتى تستطيع تحقيق وظيفتها الرئيسية وتتمثل هذه الوظائف فيما يلي:

- ✓ **الشـــراء**: ومهمتها تموين المؤسسة بكل متطلبات الإنتاج؛
- ✓ **التخزيـــن**: وتعتبر وظيفة مكملة للشراء والإنتاج؛
- ✓ **الإنتـــاج**:وتهتم بتحويل المدخلات؛
- ✓ **التوزيـــع**: ومهماتها صرف المنتجات إلى الأسواق ودراسة هذه الأخيرة.

ثالثا: التنظيم الهيكلي لمؤسسة POVAL

1. الهيكل التنظيمي: يمثل التنظيم الهيكلي توزيع الصلاحيات والمسؤوليات والتدفق المعلوماتي بالإضافة إلى الطريقة التي بها التدرج في المسؤوليات، ويعتبر التنظيم الهيكلي للمؤسسة من النوع الهرمي الذي تختلف فيه المسؤوليات حسب المناصب وهذا ما يساعد على تسهيل الاتصال عبر مختلف مستويات الهيكل التنظيمالشكل الموالي يبين الهيكل التنظيمي لمؤسسة "بوفال" ومحاولة منا لتحليل هذا الهيكل والتعرف على وحداته.

الشكل رقم (03): الهيكل التنظيمي لمؤسسة بوفال



المصدر: الهيكل التنظيمي مقدم من طرف المؤسسة

2. تحليل الهيكل التنظيمي للمؤسسة: تكون مؤسسة بوفال من ستة وحدات تقوم كل وحدة بإنتاج وتوزيع ما تنتجه ماعدا وحدة الصيانة والتي تعد وحدة خدماتية، كما أن وحدتها مستقلة في الإنتاج والتسيير وذلك حسب نوع نشاط كل وحدة، بالإضافة إلي وجود مديرية عامة تتحكم في هذه الوحدات والمتواجدة بالجزائر العاصمة، ويمكننا تلخيص هذه المديرية ووحدات المؤسسة، ومهامها فيما يلي:

1. المديرية العامة: تتواجد المديرية العامة لمؤسسة "بوفال" بالجزائر العاصمة، وهي تتحكم في وحدات المؤسسة والمراقبة عليها واتخاذ القرارات الخاصة بهذه الوحدات، سواء كانت قرارات في صالحها أو قرارات ضدها، في حالة سوء التسيير أو المشاكل التي تنجم عنها، كما أن مهمتها الرئيسية تكمن في تسير العام للمؤسسة.

2. وحدة إنتاج المضخات: للمؤسسة ثلاثة فروع لإنتاج أنواع المضخات المختلفة، وبقياساتها المحددة، والموجهة لقطاع الري وتعتبر كل وحدة من وحدات الثلاث مستقلة

ذاتيا وماليا في تسير شؤنها الداخلية والخارجية، وقد كان هذا التقسيم بهدف تغطية السوق الوطنية والأجنبية بالمنتوجات، كما يهدف إلى محاولة تقريب المستهلك بالمؤسسة ومنه التقليل من التكاليف التي تنفقها عند شراء هذه المنتجات كنفقات النقل.

3. وحدة الصمامات بالبر واقية: تختص هذه الوحدة في إنتاج الصمامات بمختلف أنواعها وأشكالها وأحجامها، وتعتمد في شراء المواد الأولية على وحدة المسبك، بالإضافة إلى اعتمادها على السوق المحلية والخارجية، كما أنها تتحكم في نشاطها المتمثل في الإنتاج والبيع من خلال تسيرها الذاتي.

4. وحدة الصيانة بالبرواقية: تهتم هذه الوحدة بصيانة الآلات والمعدات المتحركة والثابتة والمتوفرة لدي المؤسسة.

5. وحدة المسبك بالبرواقية: تقوم هذه الوحدة بتحويل المواد الخام إلى منتجات تامة الصنع، حيث تعتبر المنتجات نصف المصنعة (كأجسام الصمامات) مادة أولية للوحدة الخاصة بها، وتعتمد هذه الوحدة في توزيع منتجاتها على البيع المباشر لبقية وحدات المؤسسة أو إلى السوق الخارجي، كما أن لها هيكل إداري خاص بها واستقلالية في التسيير.

ونظر لكبر حجم المؤسسة واختلاف أنواع الإنتاج فيها، خصصنا دارستنا هذه على وحدة من وحدات مؤسسة "بوفال"، وحدة المضخات بالبر واقية.

المطلب الثاني: دراسة وحدة المضخات

أولا: تعريف وحدة المضخات ودورها وأهدفها في التنمية الاقتصادية

1. تعريف وحدة المضخات:

وحدة المضخات تعتبر من أهم الوحدات الموجودة في المؤسسة بوفال حيث تحتوي على قدرة إنتاجية تقدر ب 30000 مضخة سنويا، وهي مختصة في صناعة:

- ✓ مضخات أفقية.
- ✓ مضخات متعددة الخلايا.
- ✓ مضخات وحيدة الخلايا.
- ✓ مضخات غاطسة.

كما أن وحدة المضخات هي الوحدة التي تحقق اكبر ربح في المؤسسة الاقتصادية "بوفال" ولها اكبر وكلاء معتمدين علي مستوى القطر الوطني، كما تضم هذه الوحدة حوالي 350 عاملا مقسمين حسب الهرم الإداري كالتالي:

- ✓ إطـارات الساميـــن.
- ✓ إطـــارات.
- ✓ رؤســاء المصالح.
- ✓ عمـال عـاديون.

يتمثل نشاط الوحدة في النشاط الصناعي بالدرجة الأولي والتجاري بالدرجة الثانية حيث تضم هذه الوحدة الورشات التالية:

- ✓ ورشة التصنيع.
- ✓ ورشة التركيب.

وبعد مرور المادة الأولية على الورشتين التاليتين نحصل على منتوج تام الصنع ثم نوجه هذه المنتوجات (مضخات) إلي مخازن بغرض البيع.

2. دور الوحدة في التنمية الاقتصادية:

إن وحدة المضخات التابعة للمؤسسة الوطنية للإنتاج (POVAL) تحتل مكانة مرموقة كما لها دور هام بين المؤسسات الوطنية من خلال نشاطاتها المتعددة ومن بين النشاطات الأساسية صناعة الآلات الري، والعتاد الزراعي والتي تساهم في تكوين قاعدة للتنمية الاقتصادية وذلك من خلال أهمية دورها الممتثل في تلبية رغبة عدة مؤسسات وقطاعات الرئيسية، وان هذه الوحدة لها عدة استعمالات تتعدى كل منتوجات لما لها من الأفاق المستقبلية حيث يشهد الاقتصاد الوطني انتعاشا كبيرا كما كان عليه في عهد الاقتصاد المغلق ذلك لتفتحه علي الاقتصاد العالمي.

واستصلاح الأراضي كمشروع الجنوب الكبير وكذا الاستعمالات الجديدة التي تسير فيها ميدان المحروقات مع شركات أجنبية عديدة. فان مؤسسة "بوفال" بصفة عامة ووحدة المضخات بصفة خاصة، ووضعت أهداف، تتماشى مع البيئة المحيطة على إن تكون هذه الأهداف تمتاز بالمرونة مع التحويلات التي يمتاز بها اقتصاد السوق.

فإن وحدة المضخات قررت تطوير منتجاتها والوصول إلى اقل التكاليف مما يتماشى مع متطلبات اقتصاد السوق ويجب أن تسوق هذه المنتوجات بعد الحصول على المنتوج التام لان من بين شروط اقتصاد السوق ومن بين أركانه المنافسة التي تضمن البقاء للأحسن وذلك يعتمد علي الجودة والسعر المعقول وهذا ما تفكر فيه الوحدة فهي تقوم بإنتاج منتجات ممتازة لا ينتجها الخواص وذلك لحجم تكاليفها.

3. أهداف الوحدة:

إن الغرض من إنشاء مؤسسة إنتاجية هو تحقيق الربح وبأقل تكلفة فوحدة المضخات لها أهدفا تصبو إليها ومن بين هذه الأهداف:

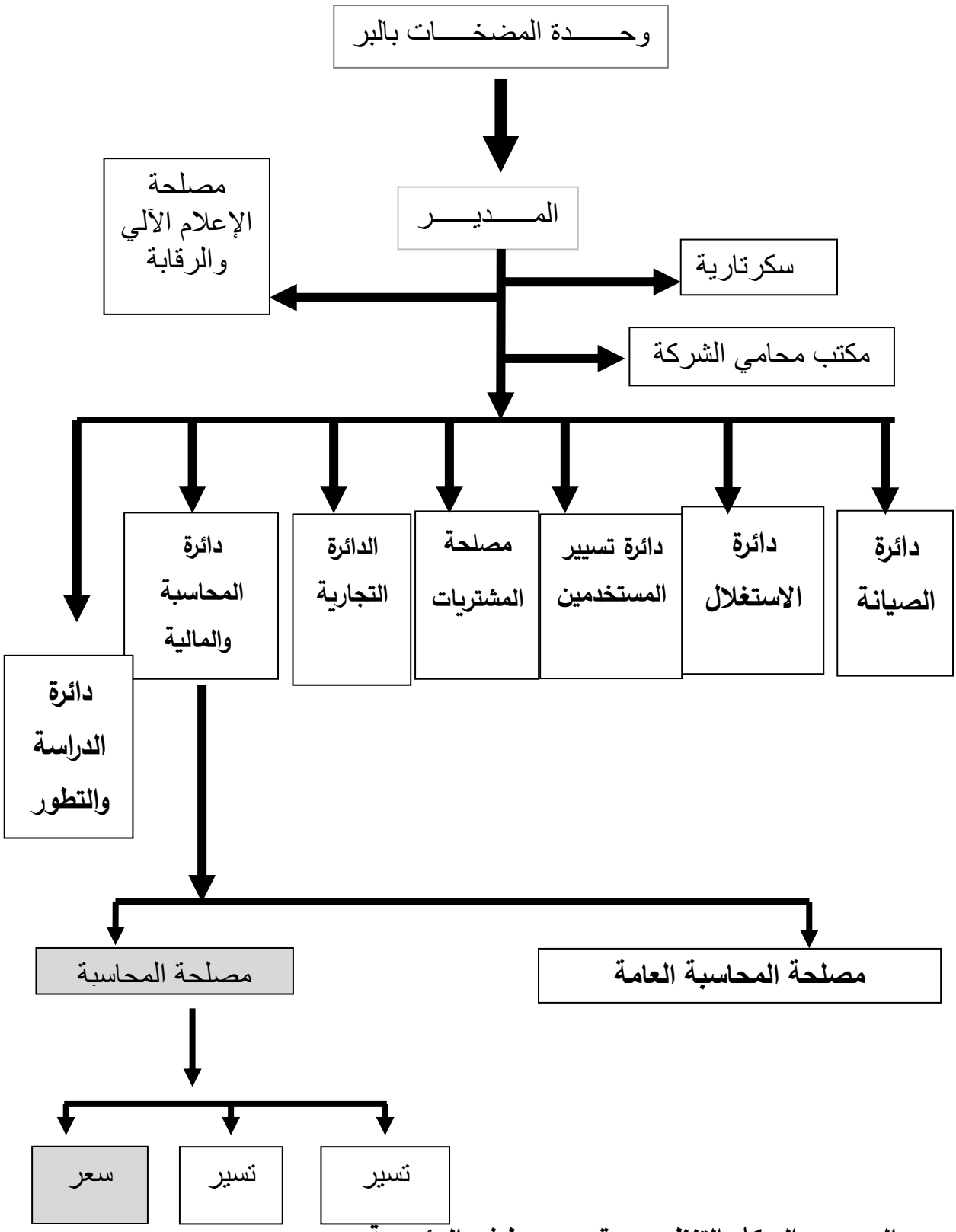
- ✓ المساهمة في تنمية الاقتصاد الوطني العامة والمنطقة الخاصة بقدر الإمكان،
- ✓ العمل علي تلبية حاجات الطلب المحلي وبالتالي محاولة توسيع حصتها في السوق المحلي،
- ✓ العمل علي تحسين خدامتها قدر المستطاع وذلك قصد مواجهة المنافسة كجميع المؤسسات الاقتصادية وهذه تهدف إلي رفع هامش الربح وذلك بزيادة رقم الأعمال والتقليص من التكاليف وهذه الزيادة تساعدها علي تطوير وسائلها وتحديثها.

ثالثا: الهيكل التنظيمي للوحدة وتحليله

1. الهيكل التنظيمي للوحدة:

إن الهياكل التنظيمية ليست هياكل نموذجية فهي تختلف باختلاف المؤسسات من حيث حجمها وطبيعتها، كلما كبر حجم المؤسسة كلما دعت الحاجة إلى إنشاء مستويات تنظيمية أخري كالمديريات وأقسام جديدة، كما أن الهيكل التنظيمي يجب أن يكون متجدد وحيوي لا يتجمد في إطار التنظيم الثابت بل تتوفر لديه القدرة علي حرية الحركة وإعادة تشكيل يتماشى مع متطلبات البيئة حيث انه يتغير بضر وف اقتصادية أو بتغير الأشخاص القائمين بإدارة المؤسسة ويصبح من الضروري إعادة هيكلة تنظيم المؤسسة، وعلى هذا تم النظر في إعادة هيكلة المركب الصناعي بالبر واقية وذلك لعدم تلاؤمه مع متطلبات الاقتصاد الوطني فتم إعادة الهيكلة لتجديد الهيكل التنظيمي لكل وحدة إنتاج.

الشكل رقم (10): الهيكل التنظيمي لوحدة المضخات



المصدر: الهيكل التنظيمي مقدم من طرف المؤسسة

2. تحليل الهيكل التنظيمي لوحدة المضخات

•**المدير**: باعتباره قائد الهرم التنظيمي، فان مهام مدير الوحدة تتحدد كالآتي:تسيير عامة المشاريع الخاصة بالوحدة، وكذا التفاوض من أجل الحصول على أكبر العقود والصفقات واتخاذ القرارات الخاصة بالوحدة إلى جانب بعض المهام الأخرى.

•**السكرتارية**: مكتب السكرتارية يعد وسيلة اتصال بين دوائر الوحدة والمديرية العامة للوحدة كما يعمل على خلق أكثر تنظيم وكذا تسهيل عمل المدير.

•**محامي الشركة**: يعمل على حل مشاكل المؤسسة ذات الطابع القانوني والدفاع عنها أمام القضاء وحماية مصالحها.

•**دائرة الدراسات والتطوير**: تكمن هذه الوظيفة في القيام بدراسات حول المنتوج، تلك تتعلق بأذواق المستهلكين والسوق، كما أنها تبحث دوما في تطوير المضخات سواءا من ناحية الشكل أو الحجم.

•**الدائرة التجارية**: تقوم هذه بدور الوسيط بين الوحدة والمحيط الخارجي فتكمن مهمتها في تسويق المنتجات التامة الصنع إلى مختلف الأسواق.

•**مصلحة المشتريات**: يتم على مستوى هذه المصلحة إعداد كافة طلبيات الوحدة من المشتريات حيث تظهر في مقدمتها المواد الأولية.

•**دائرة المستخدمين**: تشرف هذه الدائرة على مجموعة من الموظفين حيث يقومون بتسيير مختلف مستويات المستخدمين وتحليل ودراسة مشاكلهم، كما تقوم الدائرة بمتابعة أداء العمال وتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف، وإعداد بطاقة الأجر، تسجيل غيابات العمال كما أنها تدرس احتياجات الخدمة فيما يخص المستخدمين.

•**مصلحة الصيانة:** تهتم هذه الوحدة بصيانة الآلات والمعدات الثابتة والمتنقلة المتوفرة لدى المؤسسة.

•**دائرة المحاسبة والمالية:**وتنقسم هذه الدائرة إلى مصلحتين:

– **مصلحة المحاسبة العامة:** يقوم رئيسها بإعداد الميزانيات المحاسبية بكل مراحلها.

– **مصلحة المحاسبة التحليلية:** هذه المصلحة تعتبر العمود الفقري لهذه الوحدة، نظرا للخدمات والمهام التي تقوم بها المؤسسة من حساب التكاليف وسعر التكلفة وكذا الرقابة عليها، وتنقسم المصلحة إلى:

•**فرع تسيير المخزون:** الإشراف والتسيير لكل العمليات اليومية الخاصة بالمخزونات، دخول للمخازن، التقييم، الاستهلاك والمخزون النهائي، تحليل الفروقات متابعة للمنتوجات التامة الصنع، والنصف مصنعة والمنتجات الجارية.

•**فرع تسيير الاستثمارات:** متابعة وتسيير لكل العمليات الخاصة بالاستثمارات من شراء، اهتلاك، تنازل، جرد سنوي.

•**سعر التكلفة:** يشرف على دراسة التكاليف وحسابها عبر مختلف المراحل تكلفة الإنتاج، سعر التكلفة، النتيجة الصافية.

•**دائرة الاستغلال:** هي الدائرة التي تدرس وتحلل مراحل تحويل المواد الأولية من نمط إلى آخر، وتعتمد في ذلك على عدة ورشات تختص كل وحدة بمهمة معينة لنصل في الأخير إلى منتوج تام الصنع.

•**مصلحة الإعلام الآلي والرقابة:** إن من مهام هذه المصلحة مراقبة التسيير داخل المؤسسة بالإضافة إلى ذلك تسهيل عمل المدير في مراقبة أعمال الدوائر.

المبحث الثاني: دراسة الميدانية للمؤسسة

المطلب الأول: مجالات الدراسة

تتمثل مجالات الدراسة فيما يلي:

مجتمع الدراسة: موظفي مؤسسة بوفال بالبرواقية.

عينة الدراسة: 30 موظف من المؤسسة.

أدوات الدراسة:

تم إعداد استبانة صممت خصيصاً لغرض جمع البيانات، وتم توزيعها على مجتمع الدراسة، وتم تحليل نتائج هذا الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي spss ، وقد تم إعداد الإستبانة على النحو الآتي:

- إعداد استبانه أولية من أجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات.
- عرض الإستبانة على المشرف من أجل اختبار مدى ملاءمتها لجمع البيانات.
- تعديل الإستبانة بشكل أولي حسب ما يراه المشرف.
- توزيع الإستبانة على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة، ولقد تم تقسيم الإستبانة إلى جزأين كما يأتي:

الجزء الأول: يتكون من البيانات العامة لعينة الدراسة: الجنس، العمر، المستوى العلمي، سنوات الخبرة.

الجزء الثاني: قسم على محورين:

المحور الأول: واقع حوكمة الشركات.

المحور الثاني: دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وأثره على حوكمة الشركات.

وقد تم الاعتماد في هذه الدراسة على مقياس ليكرت الخماسي لقياس متغيرات الدراسة، حيث تم إعطاء درجات مقياس للدراسة، والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم(1) : درجات مقياس ليكرت الخماسي.

الإجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

المصدر: من إعداد الطالبة.

وانطلاقاً من هذه الدرجات ولتحديد الحدود الاتجاهات لكل فئة من فئات ليكرت الخماسي تم حساب طول المدى (4=1−5)، ثم قسمة طول المدى على عدد الفئات (4/5=0,8)، بعد ذلك إضافة العدد 0,8 إلى كل فئة تدريجيا ابتداءا من الفئة الأولى والنتائج كالآتي:

تقدير الاتجاهات وفقا لمقياس ليكرت الخماسي:

الجدول رقم (2): تقدير الاتجاهات

المتوسط	الاتجاه العام
[1.00 – 1.79]	غير موافق بشدة
[1.80 – 2.59]	غيرموافق
[2.60 – 3.39]	محايد
[3.40 – 4.19]	موافق
[4.20 – 5.00]	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبة.

الأساليب الإحصائية المستخدمة: لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها، فقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية المناسبة باستخدام برنامج Spss، وفيما يلي مجموعة من الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

- ✓ قياس معامل ثبات الاستبيان ألفا كرونباخ.
- ✓ التكرارات والنسب المئوية.
- ✓ المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.
- ✓ معامل الارتباط الخطي لسبيرمان Spearman.
- ✓ معامل الارتباط الخطي لبيرسون Pearson.
- ✓ الانحدار الخطي البسيط.

المطلب الثاني: صدق وثبات الاستبيان

لاختبار مدى صدق وثبات الاستبيان وللتأكد من مصداقية المستجوبين في الإجابة على أسئلة الاستبيان لكل محور على حدا فقد تم استخدام معامل آلفا كرونباخ لتحقق من ذلك.

وكانت النتائج كالآتي:

الجدول رقم (3) : نتائج معامل ألفا كرونباخ لأداة الاستبيان.

رقم	عنوان المحور	عدد العبارات	ألفا كرونباخ
1	واقع حوكمة الشركات	7	0.581
2	دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وأثره على حوكمة الشركات.	5	0.372
جميع محاور الاستبيان		12	0.685

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج spss.

يتضح لنا من خلال الجدول أن معامل الثبات ألفا كرونباخ للمحور الأول: واقع حوكمة الشركات والثاني: دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وأثره على حوكمة الشركات كانت قيمته أكبر من 0,60%، فيما بلغت قيمة معامل الثبات الإجمالي 0.685 وهي قيمة أكبر 0,60%، وهذا يدل على أن أداة الاستبيان تتمتع بالثبات وصادقة لما وضعت لأجله.

أولا: الاتساق الداخلي للمحاور

وذلك بالاعتماد على معامل الارتباط سبيرمان spearman لقياس مدى توافق واتساق كل محور مع العبارات التي يتضمنها.

1. الاتساق الداخلي للمحور الأول: واقع حوكة الشركات:

الجدول رقم (4) : الاتساق الداخلي لعبارات محور واقع حوكمة الشركات.

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	يقوم مجلس الإدارة بوضع الأهداف الإستيراتيجية القيم والمبادئ المؤسسة	0.713**	0.000
2	يقوم مجلس الإدارة بمراقبة أداء الإدارة التنفيذية لتحقيق أهداف المؤسسة وبالإضافة إلى تحميله المسؤوليات	0.372*	0.043
3	يقوم مجلس الإدارة بتشكيل اللجان التي تضمن تسيير أعمال المؤسسة كلجنة المراجعة، ولجنة إدارة المخاطر ...إلخ	0.474**	0.008
4	ترتكز المراجعة الداخلية بشكل أساسي على التدقيق المالي بالإضافة إلى التدقيق وظائف المؤسسة الأخرى	0.427*	0.019
5	تراعي المؤسسة عرض نفسه محتوى المعلومات	0.417*	0.022

	المالية وغير المالية وكافة مستخدميها وفي وقت واحد		
6	قيم الإفصاح عن الموضوعات التي تتعلق بأصحاب المصالح، مثل: الزبائن، المستهلكين، المجتمع المحلي	0.489**	0.006
7	تقوم الإدارة بإدارة الأنشطة اليومية للمؤسسة لأجل تحقيق أهدافها	0.364*	0.048

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS.

يتبين لنا من خلال الجدول أن معامل الارتباط لسبيرمان لعبارات المحور الأول: واقع حوكمة الشركات كانت كلها موجبة وعند مستوى معنوية أقل من 0,05 و0.01 وهذا يدل على اتساق وصدق العبارات، وأنها تقيس ما وضعت لأجله.

2. الاتساق الداخلي للمحور الثاني: دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وأثره على حوكمة الشركات.

الجدول رقم (5) : الاتساق الداخلي لعبارات

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	هل المراجع الداخلي دور في التأكد من مدى الإلتزام بالإجراءات الرقابية وكذا تقييم هذه الإجراءات ومراقبة مدى توافر مقومات نظتم الرقابة الداخلية	0.507**	0.004

2	هل المراجع الداخلي دور في إعداد تقرير لمجلس الإدارة تتضمنه بصورة فاصلة	0.384*	0.036
3	هل هناك في المؤسسة لجنة التدقيق تعتبر مسؤولة في مراقبة فعالية نظام الرقابة الداخلية ورفع جودته	0.398*	0.029
4	هل يقدم المراجع الداخلي للإدارة العليا التأكيدات اللازمة بشأن المخاطر التي تتم وفعالية الأداء الرقابة في المؤسسة	0.474**	0.008
5	هل يقوم المرجع الداخلي بمساعدة مجلس الإدارة على قيام بمسؤولية من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية وخدماته وفعاليته.	0.432*	0.017

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS.

يتضح لنا من خلال الجدول أن معامل الارتباط لسبيرمان لعبارات المحور الثاني: دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وأثره على حوكمة الشركات كانت كلها موجبة وعند مستوى معنوية أقل من 0,05 وهذا يدل على اتساق وصدق العبارات، وأنها تقيس ما وضعت لأجله.

المطلب الثالث: عرض النتائج وتحليل البيانات

أولا: النتائج المتعلقة بالبيانات الشخصية لعينة الدراسة.

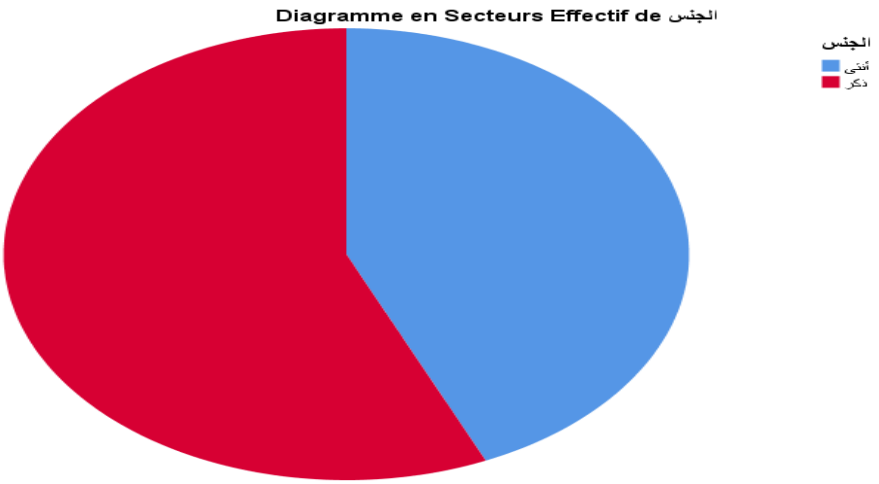
1- **الجنس:**

الجدول رقم (6) : توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس.

الجنس	التكرار المطلق	التكرار النسبي
ذكر	17	% 56.7
أنثى	13	% 43.3
المجموع	**30**	**100 %**

يتضح لنا من خلال الجدول أن عدد الذكور يفوق عدد الإناث، حيث كانت نسبة الذكور 56.7% والإناث 43.3%، وهذا راجع إلى طبيعة العمل بمؤسسة بوفال والتي تتطلب زيادة في الجهد المبذول من طرف العاملين وهذا ما يتوفر لدى الذكور مقارنة بالإناث.

الشكل رقم (1-3): توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج spss.

2- العمر:

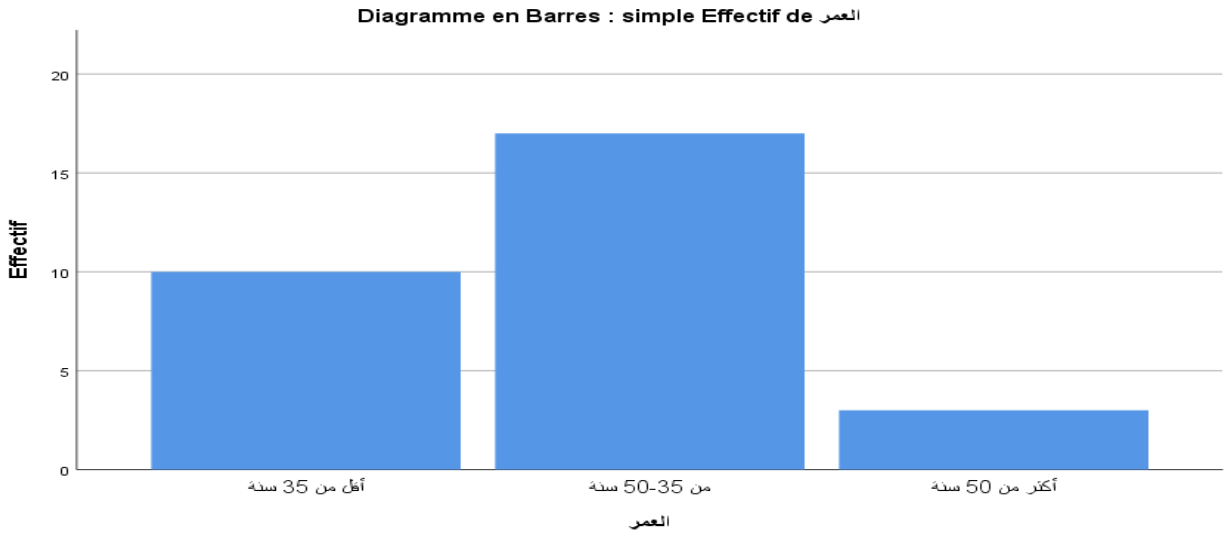
الجدول رقم (7) : توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر.

الفئات	التكرار المطلق	التكرار النسبي
أقل من 35 سنة	10	% 33.3
من 35-50 سنة	17	% 56.7
أكثر 50 سنة	3	%10
المجموع	**30**	**% 100**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج spss.

يتضح لنا من خلال الجدول أن المؤسسة تعتمد بشكل كبير على فئة الشباب كونها الفئة القادرة على إعطاء إضافة من حيث الجهد العضلي والفكري، حيث كانت نسبة الأفراد الذين تقل أعمارهم عن 35 سنة 33.3%، تليها فئة 35- 50 بـ 56.7% بينما فئة الأفراد الذين تزيد أعمارهم عن 50 سنة فقدرت بـ: 10%

الشكل رقم (5): توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج spss.

3-المؤهل العلمي:

الجدول رقم (8): توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي.

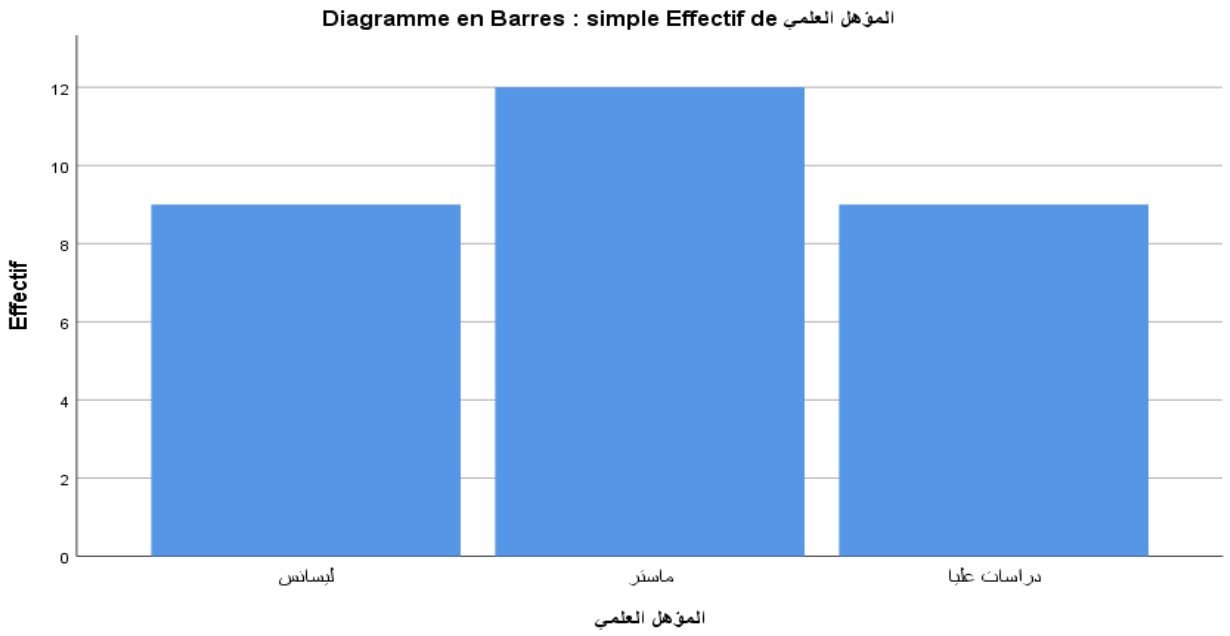
المستوى التعليمي	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس	9	30%
ماستر	12	40%
دراسات عليا	9	30%
المجموع	**30**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج SPSS.

يتضح لنا من خلال الجدول أن أغلبية أفراد العينة من حاملي شهادة ماستر حيث بلغت نسبتهم 40 %، تليها فئة الأفراد الحاصلين على شهادة ليسانس ودراسات العليا بنسبة 30 % لكل منهما.

ويعود ذلك إلى حيز توزيع استمارات الاستبيان حيث خصص أغلباها لطبقة الإداريين بالمؤسسة.

الشكل رقم (6): توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج SPSS.

4-سنوات الخبرة:

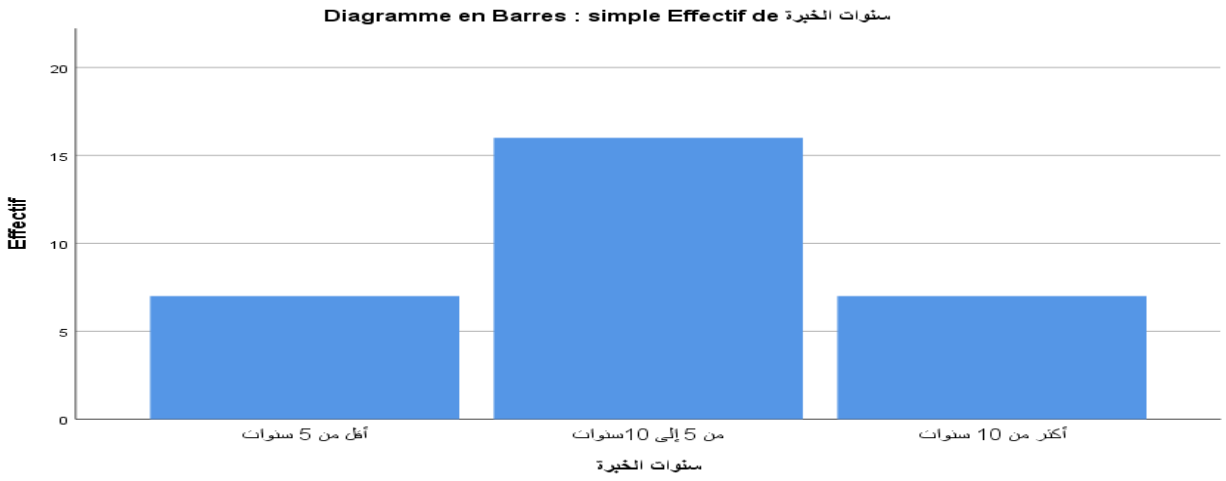
الجدول رقم (9): توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية.

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	7	% 23.3
من 5 إلى 10 سنوات	16	% 53.3
أكثر من 05 سنوات	7	% 23.3
المجموع	**30**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS.

يتضح لنا من خلال الجدول أن نسبة 53,3% من العاملين لديهم خبرة مهنية تتراوح بين 5 و10 سنوات والذين يمثلون فئة المشرفين، وهذا يدل على المؤسسة تعتمد على التطوير والتدريب للعاملين، كما أن نسبة 23.3% منهم لديهم خبرة أقل من 5 سنوات وأكثر من 05 سنوات. والذين يمثلون فئة المشرفين.

الشكل رقم (7): توزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS.

ثانيا: تحليل نتائج إجابات الأفراد المستجوبين حول محاور الاستبيان:

لمعرفة درجة الموافقة حول كل محور قمنا باستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاتجاهات العامة لإجابات الأفراد حول جميع أسئلة محاور الاستبيان.

النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين حول فقرات المحور الأول: واقع حوكة الشركات

الجدول رقم (10): النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين حول فقرات المحور الأول

الرقم	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الترتيب	الإتجاه العام
		التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار				
		%	%	%	%	%				
01	يقوم مجلس الإدارة بوضع الأهداف الإستيراتيجية القيم والمبادئ المؤسسة	5	9	8	5	3	2.73	1.230	4	غير موافق
		16.7 %	%30	26.7 %	16.7 %	%10				
02	يقوم مجلس الإدارة بمراقبة أداء الإدارة التنفيذية لتحقيق أهداف المؤسسة وبالإضافة إلى تحميله المسؤوليات	2	8	2	16	2	3.27	1.143	1	موافق
		6.7%	26.7 %	6.7%	53.3 %	6.7%				
03	يقوم مجلس الإدارة بتشكيل اللجان التي تضمن تسيير أعمال المؤسسة كلجنة	8	10	9	3	0	2.23	0.971	6	غير موافق
		26.7 %	33.3 %	%30	%10	%0				

	المراجعة، ولجنة إدارة المخاطر ...إلخ								
04	ترتكز المراجعة الداخلية بشكل أساسي على التدقيق المالي بالإضافة إلى التدقيق وظائف المؤسسة الأخرى	**9**	**10**	**7**	**4**	**0**	**2.20**	**1.031**	**7**	غير موافق
		%30	**33.3 %**	**23.3 %**	**13.3 %**	**%0**				
05	تراعي المؤسسة عرض نفسه محتوى المعلومات المالية وغير المالية وكافة مستخدميها وفي وقت واحد	**1**	**10**	**2**	**16**	**1**	**3.20**	**1.064**	**2**	موافق
		%3.3	**33.3 %**	**%6.7**	**53.3 %**	**%3.3**				
06	قيم الإفصاح عن الموضوعات التي تتعلق بأصحاب المصالح، مثل: الزبائن، المستهلكين، المجتمع المحلي	**6**	**10**	**8**	**5**	**1**	**2.50**	**1.106**	**5**	غير موافق
		%20	**33.3 %**	**26.7 %**	**16.7 %**	**3.3%**				
07	تقوم الإدارة بإدارة الأنشطة اليومية للمؤسسة لأجل تحقيق أهدافها	**4**	**8**	**5**	**12**	**1**	**2.93**	**1.172**	**3**	موافق
		13.3 %	**26.7 %**	**16.7 %**	**40%**	**3.3%**				
							2.52	**0.473**	**غير موافق**	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS.

يتضح لنا من خلال الجدول أن المتوسطات الحسابية للمحور الأول: واقع حوكة الشركات محصورة بين (2.20-3.27) والانحرافات المعيارية محصورة بين (0.971-

1.230)، كما أن العبارة 02 والمتمثلة في [يقوم مجلس الإدارة بوضع الأهداف الإستيراتيجية القيم والمبادئ المؤسسة] جاءت في المرتبة الأولى للترتيب العام للمحور بمتوسط حسابي قدره 3.27 وانحراف معياري 1.143 وباتجاه موافق من طرف أفراد العينة، لتأتي العبارة 05 والمتمثلة في: [تراعي المؤسسة عرض نفسه محتوى المعلومات المالية وغير المالية وكافة مستخدميها وفي وقت واحد] في المرتبة الثانية وباتجاه موافق عند متوسط حسابي 3.20 وانحراف معياري 1.064، ثم جاءت بعدها العبارات 01، 03، 06، على التوالي باتجاه غير موافق أيضا،ثم العبارة 07 باتجاه موافق، ثم العبارة 04 وهي المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي قدره 2.20 وانحراف معياري 1.031 وباتجاه غير موافق من قبل الأفراد.

كما بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي واقع حوكمة الشركات 2.523 وباتجاه غير موافق من قبل أفراد العينة، مما يدل أن العاملين يرون بأن المؤسسة تتوفر على نظام جيد لواقع حوكمة الشركات، وبلغ الانحراف المعياري الإجمالي للمحور 0.473 وهي قيمة قريبة من الصفر وهذا يفسر وجود تقارب كبير في الإجابات حول هذا المحور.

النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين حول فقرات المحور الثاني: دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وأثره على حوكمة الشركات.

الجدول رقم (11): النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين حول فقرات المحور الثاني

الرقم	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الترتيب	الإتجاه العام
		التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار				
		%	%	%	%	%				
01	هل للمراجع الداخلي دور في التأكد من مدى الإلتزام بالإجراءات الرقابية وكذا تقييم هذه الإجراءات ومراقبة مدى توافر مقومات نظتم الرقابة الداخلية	2	0	1	26	1	3.80	0.805	1	موافق
		6.7%	0%	3.3%	86.7%	3.3%				
02	هل لمراجع الداخلي دور في إعداد تقرير لمجلس الإدارة تتضمنه بصورة فاصلة	8	7	6	7	2	2.60	1.303	4	غير موافق بشدة
		26.7%	23.3 %	20%	23.3%	6.7%				
03	هل هناك في المؤسسة لجنة التدقيق تعتبر مسؤولة في مراقبة فعالية نظام الرقابة الداخلية ورفع جودته	6	9	6	9	0	2.60	1.133	5	موافق
		20%	30%	20%	30%	0%				
04	هل يقدم المراجع الداخلي للإدارة العليا التأكيدات اللازمة بشأن المخاطر التي تتم	8	4	3	14	1	2.87	1.358	3	موافق
		26.7%	13.3 %	10%	46.7%	3.3%				

	وفعالية الأداء الرقابة في المؤسسة								
05	هل يقوم المرجع الداخلي بمساعدة مجلس الإدارة على قيام بمسؤولية من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية وخدماته وفعاليته.	**5**	**8**	**4**	**10**	**3**	**2.93**	**1.311**	**موافق**
		16.7%	**26.7 %**	**13.3%**	**33.3%**	**10%**			
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري الإجمالي للمحور الثاني							**2.52**	**0.473**	**موافق**

يتضح لنا من خلال الجدول أن المتوسطات الحسابية للمحور الثاني: دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وأثره على حوكمة الشركات بين (3.80- 2.60) والانحرافات المعيارية محصورة بين (0.805- 1.358)، كما أن العبارة رقم 01 والمتمثلة في: [هل للمراجع الداخلي دور في التأكد من مدى الإلتزام بالإجراءات الرقابية وكذا تقييم هذه الإجراءات ومراقبة مدى توافر مقومات نظتم الرقابة الداخلية] جاءت في المرتبة الأولى في الترتيب العام لعبارات المحور بمتوسط حسابي 3,80 وانحراف معياري 0.805 وذلك باتجاه الموافق من طرف الأفراد، كما جاءت العبارة 5 والمتمثلة في: [هل يقوم المرجع الداخلي بمساعدة مجلس الإدارة على قيام بمسؤولية من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية وخدماته وفعاليته] في المرتبة الثانية عند متوسط حسابي 2.93 وانحراف معياري 1.311 باتجاه موافق، ثم تلتها العبارتين 04، باتجاه موافق، ثم العبارة 02 باتجاه غير موافق بشدة من طرف أفراد العينة بينما جاءت في الأخير العبارة 3 والمتمثلة في: [هل هناك في المؤسسة لجنة التدقيق تعتبر مسؤولة في مراقبة فعالية نظام الرقابة الداخلية ورفع جودته] بمتوسط حسابي 2.60 وانحراف معياري قدره 0.1.133 وكانت باتجاه موافق من طرف أفراد العينة المستجوبين.

وبلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لمحور دور حوكمة الشركات وتفعيل حوكمة الشركات 2.52 باتجاه موافق من قبل أفراد العينة وهذا يدل على أن العاملين يرون بأن دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وأثره على حوكمة الشركات يتم على أعلى المستويات، كما بلغ الانحراف المعياري الإجمالي للمحور 0.473 وهي قيمة متوسطة وهذا يعني أنه لا يوجد تشتت كبير بين الإجابات.

وعليه يمكننا القول أن:

- ✓ تتميز دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وأثره على حوكمة الشركات بسرعتها ودقة تنفيذها.
- ✓ هناك سهولة في حوكمة الشركات دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وأثره على حوكمة الشركات الأمر الذي يجعلها أكثر نجاحا.

المطلب الرابع: العلاقة بين واقع حوكمة الشركات ودور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وأثره على حوكمة الشركات.

قمنا باستخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط لقياس مدى تأثير واقع حوكمة الشركات على دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وأثره على حوكمة الشركات، وذلك بقياس العلاقة بينهما.

وذلك حسب للفرضية التالية:

H_0: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتأثير واقع حوكمة الشركات على دور حوكمة الشركات دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وأثره على حوكمة الشركات عند مستوى دلالة إحصائية 0,05.

H_1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتأثير واقع حوكمة الشركات على دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وأثره على حوكمة الشركات في تفعيل حوكمة الشركات عند مستوى دلالة إحصائية 0,05.

والجدول يوضح النتائج:

الجدول رقم (12): العلاقة بين واقع حوكمة الشركات ودور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وأثره على حوكمة الشركات.

البيان	دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وأثره على حوكمة الشركات.					
واقع حوكمة الشركات	R الارتباط	R^2 معامل التحديد	b معامل الانحدار	a الثابت	t المحسوبة	Sig مستوى المعنوية
	0.526	0.277	0.454	1.181	3.276	**0,003**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS.

يوضح لنا الجدول ما يلي:

بلغت قيمة معامل الارتباط $R = 0.526$ وهذا يدل على وجود علاقة ارتباط طردية ضعيفة بين واقع حوكمة الشركات ودور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وأثره على حوكمة الشركات.

بلغت قيمة معامل التحديد $R^2 = 0.277$ أي أن نسبة 27.7% من التغير في مستويات واقع حوكمة الشركات وهذا يرجع إلى تأثير دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وأثره على حوكمة الشركات.

وبلغت قيمة معامل الانحدار $b = 0.454$ وهذا يعني أن زيادة واقع حوكمة الشركات بدرجة واحدة يؤدي إلى زيادة دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وأثره على حوكمة الشركات بقيمة 0.454

- ✓ قيمة الثابت بلغت $a = 1.181$ وهي عبارة عن قيمة ثابتة في معادلة فعالية واقع حوكمة الشركة.
- ✓ فيما بلغت قيمة ستودنت المحسوبة $t = 3.276$ وذلك عند مستوى معنوية 0,003 وهي قيمة أكبر من 0,05.

ومنه نرفض الفرضية البديلة H_0 ونقبل الفرضية الصفرية H_1 والتي تنص على أنه:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتأثير واقع حوكمة الشركات على دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وأثره على حوكمة الشركات عند مستوى دلالة إحصائية 0,05.

وعليه تكون معادلة الدراسة كالآتي:

$$y = 0.454x + 1.181$$

حيث أن:

y : واقع حوكمة الشركات (المتغير التابع)

x : دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وأثره على حوكمة الشركات.

(المتغير المستقل)

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS.

من خلال النموذج المتحصل عليه نجد أن هناك علاقة طردية قوية بين واقع حوكمة الشركات دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وأثره على حوكمة الشركات.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل تعرفنا على دور واقع حوكمة الشركات في تحقيق دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وأثره على حوكمة الشركات وذلك بناءا على دراسة ميدانية التي اعتمدت على الإستبيان الموزع في مؤسسة بوفال المدية وبعدها القيام بتحليل عن طريق برنامج spss مع الإستعانة بعدة أساليب إحصائية أخرى منها المدرجات التكرارية والنسب المئوية والمتوسط الحسابي والإنحراف المعياري ومعامل الإختلاف وتحليل الإنحدار وهذا من أجل التوصل إلى العلاقة بين واقع حوكمة الشركات ودور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وأثره على حوكمة الشركات.

الخاتمة العامة

من خلال تناولنا الموضوع دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وأثره على حوكمة الشركات، وحاولنا معالجة إشكالية الدراسة التي تدور حول ما مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تقيين نظام الرقابة الداخلية وأثره على حوكمة الشركات ومن أجل ذلك قمنا بمعالجة هذا الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية من جهة أخرى.

وتناولت الدراسة النظرية فصلين الأول الذي يشمل الإطار النظري والرقابة الداخلية وأهم عناصرها ومكوناتها وأبرار أهميتها البالغة داخل الشركة لحماية الأصول وضمان دقة وسلامة البيانات من مختلف عمليات الغش والتلاعب.

والفصل الثاني الذي تم تخصيصه لحوكمة الشركات أولا والتعرف على أهم محطاتها (مفهوم، الخصائص، الأهمية والأهداف)، فالحوكمة هي مجموعة من القواعد والمبادئ التي على الشركات أن تلتزم بتطبيقها بإحكام من أجل ضمان السير في طريق الصحيح وصولا إلى تحقيق الأهداف المرغوبة والمعبرة عن الأداء الأفضل وثانيا وهو صلب الموضوع حيث تم تسليط الضوء على دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية و بما ينعكس على حوكمة الشركات.

أما في الفصل الثالث والأخير الذي تضمن دراسة ميدانية على مؤسسة بوفال

نتائج الدراسة:

على ضوء ماعرض في هذه الدراسة تم التوصل إلى النتائج الأتية :

- ✓ يكمن الهدف الرئيسي للرقابة الداخلية في ضمان صحة البيانات والمعلومات التي يعتمد عليها كأساس للحكم على مدى نجاعة الشركة، كما تعبر على مدى قدرة الشركة في حماية ممتلكاتها.

- ✓ المراجعة الداخلية تعتبر وسيلة من وسائل الرقاة الداخلية والتي تلعب دور في رقابة الأداء من خلال مقارنة الأداء الفعلي، ولها أهمية بالغة في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية،
- ✓ تعتبر الحوكمة منهج يحكم طرق التسيير والرقابة في الشركات، بما يؤدي إلى رفع فعالية الأداء وتحسين العلاقة بين الأطراف الفاعلة في الشركة وإحتكام الرقابة الفعالة على تصرفات المديرين.
- ✓ يتوقف دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات على ضرورة توفير الفهم المشترك لدى المراجعين الداخليين والأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات لكيفية جعل المراجعة الداخلية نشاطا يضيف لقيمة الشركة ويحمي حقوقهم بها .
- ✓ هنا علاقة طردية قوية جدا بين لمراجعة الداخلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية تتمثل المراجعة الداخلية من أهم الأليات الرقابية التي تعتمد عليها حوكمة الشركات.

اختبار الفرضيات:

- ✓ يعتمد نظام الرقابة الداخلية على تفسير والتنظيم الجيد للوظائف والمسؤوليات، وعلى نظام محاسبي أدوات رقابية ملائمة لتحقيق الأهداف المرجوة. (هذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى)

- ✓ تلعب المراجعة الداخلية دورا هاما في تقييم أنظمة الرقابة الداخلية إلى حد مساهمتها في وصول هذه الأنظمة إلى مستوى هام من الفعالية، وتتضمن أيضا هذه الأخيرة (مراجعة داخلية)، فحص وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية للشركة (وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية).

- ✓ وفي إطار إبراز دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة الاقتصادية وانعكاساته الإيجابية على حوكمة الشركات، نثبت صحة فرضيات H0. H1.من خلال النتائج التالية:

–قيمة معامل التحديد $R2: 0.277$ أي نسبة 27% من التغير في مستويات واقع المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وهذا يرجع إلى تأثير دور النظام على حوكمة الشركات.

– قيمة معامل الانحدار $b: 0.454$ وهذا يعني زيادة واقع دور المراجعة الداخلية في تقييم النظام الرقابة الداخلية بدرجة يؤدي إلى زيادة تفعيل الحوكمة.

– فيما بلغت قيمة ستودنت المحسوبة $t: 3.276$ وذلك عند مستوى معنوية 0.003 وهي أكبر قيمة 0.05.

ومنه نرفض الفرضيةH0 ونقبل الفرضية H1 والتي تنص على أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتأثير واقع المراجعة الداخلية على نظام الرقابة الداخلية بما ينعكس على الحوكمة المطبقة عند مستوى دلالة إحصائية 0.05.

توصيات الدراسة:

- ✓ الدراسة المتأنية لنظام الرقابة الداخلية واستيعاب أهميتها البالغة والعمل على تعزيز وتقوية مقوماته وذلك لضمان الحماية القصوى للشركة
- ✓ تفعيل الآليات الرقابية في إطار مفهوم حوكمة الشركات من خلال تحديد أدوارها ونقاط التعامل والتنسيق فيما بينها.
- ✓ ضرورة إعادة الالتزام القانوني وتنظيم وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات بما يضمن استغلاليتها، موضوعيتها وكفاءة عملياتها وفعاليتها.

- ✓ الإشراف على سلامة تطبيق الرقابة الداخلية لما بذلك من أهمية في تحكم بإدارة الأرباح وحماية الأصول

الالتزام بتطبيق حوكمة الشركات بكل آلياتها (المراجعة الداخلية، نظام الرقابة الداخلية)، من أجل تحقيق الأهداف المرجوة

أفاق الدراسة:

كآفاق مستقبلية لهذه الدراسة، نجد هذه الأخيرة فتحت مجالا لدراسة الموضوع من خلال:

- ✓ الجوانب المتعددة لآليات الرقابة والحوكمة؛
- ✓ دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات؛
- ✓ أثر اعتماد آليات الرقابة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات في الجزائر.

قائمة المصادر

والمراجع

الكتب

1- أبو الفتوح علي فضالة، ادلراجعة العامة. القاىرة: دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، 1996.

2- أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2000.

3- بروش زين الدين، دهيمي جابر، دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري.

4- بلقاسم سعودي، المراجعة الداخلية، مطبوعة منشورة على موقع جامعة المسيلة، 2017.

5- جربوع محمود يوسف، مراجعة الحسابات وبين النظرية والتطبيق، المجلد الطبعة الأولى عمان،الأردن، مؤسسة الأوراق للنشر، 2000.

6- خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2014.

7- رأفت سالمة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2011.

8- سفيان خليل المناصير، القرارات المالية وأثرها في تحديد الخيار الاستراتيجي باستخدام استراتيجية النمو، دار النهضة العربية، الأردن2010.

9- عبد الباري درة وآخرون، الأساسيات في الإدارة المعاصرة، دار وائل للنشر، 2011.

10- عبد الرحمان بابنات، ناصر دادي عدون، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008.

11- عبد الرحمان بابنات، ناصر دادي عدون، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008.

12- عبد الفتاح محمد الصحن، السيد رجب، و درويش، أصول المراجعة. الدار الجامعية الإسكندرية، 2000.

13- عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات (في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة)، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006-2007.

14- علاء فرحان طالب، إيمان شيحان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الإستراتيجي للمصارف، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001.

15- فتحى رزق السوافيري، ومحمد وأحمد عبد المالك، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الإسكندرية،2003.

16- فتحي رزق السوافيري وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002.

17- محمد التوهامي طواهر، وصديقي مسعودي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003.

18- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، المجلد ط1، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية،2003.

19- محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.

20- محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، الأردن، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2009.

21- محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2008.

22- محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، مصر، 2006.

23- محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري –دراسة مقارنة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009.

24- محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد، أصول المراجعة والرقابة الداخلية التأصيل العلمي والممارسة العملية، مصر،1999.

25- محمد يوسف حفناوي، نظم المعلومات المحاسبية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان2011.

26- مطاوع السعيد السيد مطاوع، دور المراجعة في حوكمة الشركات، مصر، 2009.

27- وجدي حامد حجازي، أصول المراجعة الداخلية، الاسكندرية، دار التعليم الجماعي، 2009.

اطروحات التخرج ومذكرات الماجسيتير

1- مجاجي لخضر، آليات الرقابة المالية في ترشيد النفقات العمومية، مذكرة ماستر، تخصص اقتصاد نقدي وبنكي، جامعة يحي فارس المدية.2016.

2- محمد بشير غوالي، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، إدارة أعمال، جامعة الجزائر2003.

3- السعيد بلوم، "أساليب الرقابة ودورها في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية"، رسالة مكملة لنيل ماجستير في تنمية وتسيير الموارد البشرية، جامعة منتوري، قسنطينة 2008.

4- السعيد بلوم، أساليب الرقابة ودورها في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، رسالة مكملة لنيل ماجستير في تنمية وتسيير الموارد البشرية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2008.

5- محمود ربيعي، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير جامعة البليدة،2013.

مجلات وملتقيات عملية

28- أسامة هادي حمودي، صهباء عبد القادر أحمد، تقويم أنظمة الرقابة الداخلية على المشتريات باستخدام معاينة الصفات بحث تطبيقي في معهد الإدارة الرصافة، مجلة الإدارة والاقتصاد، ع97،جامعة بغداد، العراق، 2013.

29- أمال عياري، أبوبكر خوالد، تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات المصرفية – دراسة حالة الجزائر، ورقة بحثية مقدمة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 6 و7 ماي 2012

30- بروش زين الدين، دهيمي جابر،" دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري"، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري.

31- بريش عبد القادر، قواعد تطبيق مبادئ الحوكمة في المنظومة المصرفية مع الإشارة إلى حالة الجزائر، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، العدد 01، 2006

32- بشرى عبد الله المشهداني، أقدم علي صام محمد علي الياور، دور نظام الرقابة الداخلية في مكافحة ظاهرة غسيل الأموال بالتطبيق على عينة المصارف الخاصة في العراق، مجلة الإدارة والاقتصاد، ع 93،جامعة بغداد، العراق، 2012.

33- بشير عبد العباس محمد البياتي، الرقابة الفاعلة ودورها في تحقيق النمو الاقتصادي، مجلة كلية التراث الجامعة، ع23 ،جامعة كلية التراث، العراق، 2013.

34- بوطورة فضيلة، بقة الشريف، دور نظام الرقابة الداخلية في كشف ورصد المخاطر الائتمانية في البنوك التجارية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، ع2 ،جامعة المثنى، العراق، 2015.

35- تومي ميلود، كحول صورية، "نظام المعلومات المحاسبية لتجسيد مبادئ حوكمة الشركات من الفساد المالي والإداري", الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خضيرة، الجزائر، يومي 06 و07 ماي 2012.

36- ثامر محمد مهدي، أثر استخدام الحاسب الإلكتروني على أنظمة الرقابة الداخلية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، ع4 ،جامعة القادسية، العراق، 2010.

37- حاتم كريم كاظم، رزاق صادق رزاق، دور المدقق في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وأثره في تحديد حجم عينة التدقيق، دراسة تحليلية في مديرية تربية محافظة النجف الأشرف، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، ع33،جامعة كربلاء، العراق، 2012.

38- حبار عبد الرزاق، الالتزام بمتطلبات لجنة بازل لإرساء الحوكمة في القطاع المصرفي العربي –حالة دول شمال إفريقيا، مجلس اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الجزائر، الشلف، العدد السابع، 2009.

39- ساكر ظاهر عمر أمين، تفعيل دور نظام الرقابة الداخلية في ظل بيئة التجارة الإلكترونية، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، ع1، جامعة كركوك، العراق، 2012.

40- سليمان سند السبوع، أثر هياكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO على أهداف الرقابة حالة الشركات الصناعية الأردنية«، مجلة دراسات العلوم الإدارية، ع2 ،الجامعة الأردنية، الأردن، 2011.

41- شريقي عمر،" دور وأهمية الحوكمة في استقرار النظام المصرفي"، الملتقى العلمي الدولي حول: الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، 178 كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، يومي 20. و21 أكتوبر 2009.

42- عاشور مزريق. صورية معموري، "حوكمة الشركات بين فلسفة المفهوم الإداري وإمكانية التجسيد الفعلي" الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خضيرة، الجزائر، يومي 06 و07 ماي 2012.

43- عبد الرزاق حبار، الالتزام بمتطلبات لجنة بازل كمدخل لإرساء الحوكمة في القطاع المصرفي العربي حالة دول شمال إفريقيا، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السابع، الجزائر، 2010.

44- فيحاء عبد الخالق يحيى البكوع، منهل مجيد أحمد، تفعيل نظم الرقابة الداخلية للحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري في الوحدات الخدمية دراسة نظرية تحليلية، مجلة الإدارة والاقتصاد، ع91،جامعة بغداد، العراق، 2012.

45- قاسم محمد عبد الله البعاج، تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في وحدات قطاع التعليم العالي دراسة تطبيقية في قسم الرقابة والتدقيق الداخلي جامعة القادسية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، ع4 ،جامعة القادسية، العراق، 2011.

46- محمد سمير دهيرب، »تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وفق مفهوم لجنة COSO اعتماد نموذج التقييم الذاتي للمخاطر الرقابية ومدة إمكانية تطبيقه في الخدمة والإنتاجية العاملة في القطاع«، ع6 ،مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة واسط، العراق، 2012.

47- مناور حداد، "دور حوكمة الشركات في التنمية الاقتصادية،" المؤتمر العلمي حول: حوكمة الشركات ودورها في الإصلاح الاقتصادي، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، يومي 15. 16 تشرين الأول 2008.

48- نجم عبد عليوي الكرعاوي، تقويم أنظمة الرقابة الداخلية في قطاعات وزارة التربية دراسة تطبيقية قسم الرقابة والتدقيق الداخلي للمديرية العامة لتربية القادسية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، ع4،جامعة المثنى، العراق، 2012.

1- نعمة كاظم حسين، أحمد محسن حسن، دور الرقابة الداخلية في حماية أصول وأموال المنظمة دراسة تطبيقية في جامعة بابل، مجلة جامعة بابل للعلوم الإنسانية، ع3، جامعة بابل، العراق، 2008.

49- هواري معراج، حديدي آدم،" نحو تفعيل دور الحوكمة المؤسسية في ضبط إدارة الأرباح في البنوك التجارية الجزائرية"، ملتقى حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خضيرة، الجزائر، يومي 06 و07 ماي 2012.

مواقع إلكترونية

50- أنظر/https://almohasben.com:شرح-مراحل-تطور-مفهوم-الرقابة-الداخلية/ اطلع عليه يوم: 2023/02/05 على 12:15

المراجع باللغة الأجنبية

1- Mokhtar Belaiboud, pratique de l'audit, Berti Edition, Alger, Algérie, 2011.
2- The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), Internal Control integrated framework, New York, U S A, 2011.
3- Sedairia Zouhir, l'audit interne, mémoire de magister (non publié) en science de gestion, Université d'Oran Es-Senia, Algérie, 2012.
4- Chekroun Meriem, le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne cas d'un échantillon d'entreprises algériennes, thèse de doctorat (non publié) en science de gestion, Université d'Abou BekrBelkaid de Tlemcen, Algérie, 2014.
5- Alain mikol, le formes d'audit dans l'encyclopédie de comptabilité control de gestion et audit, Edition dunod-paris, 2000.
6- Pierre Tcherkawsky, Philippe laurent .Pratique de l'audit opérationne .paris: les éditions d'organisation, 1989.
7- Olivier lemant/Group de recherches .la conduite d'une mission d'audit interne», Edition dunod, pari, 1995.
8- louis Vaurs, l'audit interne et la ville sur le système de control interne »dans le colloque international, 1997.
9- Jacques Renard«,théorie et pratique de l'audit interne» Paris: les éditions d'organisation, 1996.

الملاحق

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعـــة يحي فارس – مدية

كليـــة العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

تخصص علوم مالية ومحاسبة

بعد التحية الطيبة والسلام

في إطار التحضير لإنجاز مذكرة لنيل شهادة ماستر في علوم التجارية والمالية تخصص مالية، تحت عنوان:**دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات**

نتقدم إلى سيادتكم الموقرة باستبيان، يتكون هذا الاستبيان من عدد من العبارات والمطلوب أن تقرأ كل عبارة بدقة تامة وأن تجيب عنها، ولكل عبارة ثلاث إجابات (موافق، محايد، غير موافق).

- المطلوب أن تكون إجابتك معبرة عما تشعر به، أو تقوم به من استجابات.
- أجب عن كل العبارات، ولا تترك عبارة بدون إجابة عليها.
- مع التأكيد أن كل العبارات التي ستدلون بها تعتبر مساهمة في البحث العلمي.

البيانات الشخصية:

الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

العمر: أقل من 35 سنة ☐ 35 سنة إلى 50سنة ☐ أكثر من 50 سنة ☐

المستوى العلمي: ليسانس ☐ ماستر ☐ دراسات عليا ☐

سنوات الخبرة: أقل من 5سنوات ☐ من 5إلى 10سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات ☐

المحور الأول: واقع حوكمة شركات

الرقم	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	يقوم مجلس الإدارة بوضع الأهداف الإستيراتيجية القيم والمبادئ المؤسسة					
02	يقوم مجلس الإدارة بمراقبة أداء الإدارة التنفيذية لتحقيق أهداف المؤسسة وبالإضافة إلى تحميله المسؤوليات					
03	يقوم مجلس الإدارة بتشكيل اللجان التي تضمن تسيير أعمال المؤسسة كلجنة المراجعة، ولجنة إدارة المخاطر ...إلخ					
04	ترتكز المراجعة الداخلية بشكل أساسي على التدقيق المالي بالإضافة إلى التدقيق وظائف المؤسسة الأخرى					
05	تراعي المؤسسة عرض نفسه محتوى المعلومات المالية وغير المالية وكافة مستخدميها وفي وقت واحد					
06	قيم الإفصاح عن الموضوعات التي تتعلق بأصحاب المصالح، مثل: الزبائن، المستهلكين، المجتمع المحلي					
07	تقوم الإدارة بإدارة الأنشطة اليومية للمؤسسة لأجل تحقيق أهدافها					

محورالثاني: دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات

الرقم	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	هل للمراجع الداخلي دور في التأكد من مدى الإلتزام بالإجراءات الرقابية وكذا تقييم هذه الإجراءات ومراقبة مدى توافر مقومات نظتم الرقابة الداخلية					
02	هل لمراجع الداخلي دور في إعداد تقرير لمجلس الإدارة تتضمنه بصورة فاصلة					
03	هل هناك في المؤسسة لجنة التدقيق تعتبر مسؤولة في مراقبة فعالية نظام الرقابة الداخلية ورفع جودته					
04	هل يقدم المراجع الداخلي للإدارة العليا التأكيدات اللازمة بشأن المخاطر التي تتم وفعالية الأداء الرقابة في المؤسسة					
05	هل يقوم المرجع الداخلي بمساعدة مجلس الإدارة على قيام بمسؤولية من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية وخدماته وفعاليته.					

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,581	7

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,685	2

الجنس

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أنثى	13	43,3	43,3	43,3
	ذكر	17	56,7	56,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

العمر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنة 35 من أقل	10	33,3	33,3	33,3
	سنة 35-50 من	17	56,7	56,7	90,0
	سنة 50 من أكثر	3	10,0	10,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

العلمي المؤهل

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	9	30,0	30,0	30,0
	ماستر	12	40,0	40,0	70,0
	عليا دراسات	9	30,0	30,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

الخبرة سنوات

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنوات 5 من أقل	7	23,3	23,3	23,3
	سنوات10 إلى 5 من	16	53,3	53,3	76,7
	سنوات 10 من أكثر	7	23,3	23,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

المؤسسة والمبادئ القيم الإستيراتيجية الأهداف بوضع الإدارة مجلس يقوم

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	5	16,7	16,7	16,7
	موافق غير	9	30,0	30,0	46,7
	محايد	8	26,7	26,7	73,3
	موافق	5	16,7	16,7	90,0
	بشدة موافق	3	10,0	10,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

تحميله إلى وبالإضافة المؤسسة أهداف لتحقيق التنفيذية الإدارة أداء بمراقبة الإدارة مجلس يقوم المسؤوليات

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	2	6,7	6,7	6,7
	موافق غير	8	26,7	26,7	33,3
	محايد	2	6,7	6,7	40,0
	موافق	16	53,3	53,3	93,3
	بشدة موافق	2	6,7	6,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

إدارة ولجنة المراجعة، كلجنة المؤسسة أعمال تسيير تضمن التي اللجان بتشكيل الإدارة مجلس يقوم إلخ... المخاطر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	8	26,7	26,7	26,7
	موافق غير	10	33,3	33,3	60,0
	محايد	9	30,0	30,0	90,0
	موافق	3	10,0	10,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

جودته ورفع الداخلية الرقابة نظام فعالية مراقبة في مسؤولة تعتبر التدقيق لجنة المؤسسة في هناك هل

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	6	20,0	20,0	20,0
	موافق غير	9	30,0	30,0	50,0
	محايد	6	20,0	20,0	70,0
	موافق	9	30,0	30,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

في الرقابة الأداء وفعالية تتم التي المخاطر بشأن اللازمة التأكيدات العليا للإدارة الداخلي المراجع يقدم هل المؤسسة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé

Valide	بشدة موافق غير	8	26,7	26,7	26,7
	موافق غير	4	13,3	13,3	40,0
	محايد	3	10,0	10,0	50,0
	موافق	14	46,7	46,7	96,7
	بشدة موافق	1	3,3	3,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

الداخلية الرقابة نظام تقييم خلال من بمسؤولية قيام على الإدارة مجلس بمساعدة الداخلي المرجع يقوم هل وفعاليته وخدماته.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	5	16,7	16,7	16,7
	موافق غير	8	26,7	26,7	43,3
	محايد	4	13,3	13,3	56,7
	موافق	10	33,3	33,3	90,0
	بشدة موافق	3	10,0	10,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
المحور1	30	2,5238	,47356
المؤسسات في الإدارة مجلس يقوم هل الجيدة بالمتابعة الجزائرية الإقتصادية والرقابة المساءلة وكذلك الإدارة لعمل الحاسبة	30	3,80	,805
تقرير إعداد في دور الداخلي لمراجع هل فاصلة بصورة تتضمنه الإدارة لمجلس	30	2,60	1,303
تعتبر التدقيق لجنة المؤسسة في هناك هل الرقابة نظام فعالية مراقبة في مسؤولة جودته ورفع الداخلية	30	2,60	1,133
العليا للإدارة الداخلي المراجع يقدم هل تتم التي المخاطر بشأن اللازمة التأكيدات المؤسسة في الرقابة الأداء وفعالية	30	2,87	1,358
مجلس بمساعدة الداخلي المرجع يقوم هل تقييم خلال من بمسؤولية قيام على الإدارة وفعاليته وخدماته الداخلية الرقابة نظام.	30	2,93	1,311
N valide (liste)	30		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
المحور1	30	2,5238	,47356
الأهداف بوضع الإدارة مجلس يقوم المؤسسة والمبادئ القيم الإستيراتيجية	30	2,73	1,230
الإدارة أداء بمراقبة الإدارة مجلس يقوم المؤسسة أهداف لتحقيق التنفيذية المسؤوليات تحميله إلى وبالإضافة	30	3,27	1,143
التي اللجان بتشكيل الإدارة مجلس يقوم كلجنة المؤسسة أعمال تسيير تضمن إلخ... المخاطر إدارة ولجنة المراجعة،	30	2,23	,971
أساسي بشكل الداخلية المراجعة ترتكز التدقيق إلى بالإضافة المالي التدقيق على الأخرى المؤسسة وظائف	30	2,20	1,031
محتوى نفسه عرض المؤسسة تراعي وكافة المالية وغير المالية المعلومات واحد وقت وفي مستخدميها	30	3,20	1,064
تتعلق التي الموضوعات عن الإفصاح قيم الزبائن، :مثل المصالح، بأصحاب المحلي المجتمع المستهلكين،	30	2,50	1,106
اليومية الأنشطة بإدارة الإدارة تقوم أهدافها تحقيق لأجل للمؤسسة	30	2,93	1,172
N valide (liste)	30		

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,526[a]	,277	,251	,40976

a. Prédicteurs : (Constante), المحور2

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	1,802	1	1,802	10,733	,003[b]
	de Student	4,701	28	,168		
	Total	6,503	29			

a. Variable dépendante : المحور1

b. Prédicteurs : (Constante), المحور2

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,181	,417		2,833	,008
	المحور2	,454	,139	,526	3,276	,003

a. Variable dépendante : المحور1