وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة بابل
كلية الادارة والاقتصاد
قسم المحاسبة

تاثير الحوكمة في ضبط نظام الرقابة الداخلية

بحث مقدم إلى
مجلس كلية الادارة والاقتصاد -جامعة بابل وهي جزء من
متطلبات الحصول على شهادة البكالوريوس في قسم المحاسبة

من الطالبتين
فاطمة صباح حسن
غفران قحطان علي

بأشراف
م.م. احمد حسن المعموري

١٤٤٥ هـ ٢٠٢٤ م

بسم الله الرحمن الرحيم

قال تعالى:

﴿ يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا إِذَا قِيلَ لَكُمْ تَفَسَّحُوا فِي الْمَجَالِسِ[1] فَافْسَحُوا يَفْسَحِ اللَّهُ لَكُمْ وَإِذَا قِيلَ انْشُزُوا فَانْشُزُوا[2] يَرْفَعِ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ ﴾

صدق الله العظيم

الاهداء

الـــى الينبـــوع الـــذي لا يمـــل العطـــاء الـــى مـــن حاكـــت ســـعادتي بخيـــوط منسوجه من قلبها.....

الى والدتي العزيزة

الـــى مـــن ســـعى وشـــقى لانعـــم بالراحـــه والهنـــاء الـــذي لـــم يبخـــل بشـــئ م اجـــل دفعـــي الـــى طريـــق النجـــاح الـــذي علمنـــي ان ارتقـــي ســـلم الحياة بحكمة وصبر .....

الى والدي االعزيز

الى من حبه يجري في عروقي ويلهج بذكره فؤادي....

الى اخويه الغالي

الـــى مـــن ســـرنا ســـويا ونحـــن نشـــق الطريـــق معـــا نحـــو النجـــاح والابـــداع الـــى مـــن تكاتفنـــا يـــدا بيـــد ونحـــن نقطـــف زهـــرة تعلما.....

الى زملائي وزميلاتي

الـــى مـــن علمـــوني حروفـــا مـــن ذهـــب وكلمـــات مـــن درر وعبـــارات مـــن اســـمي واجلـــي عبـــارات فـــي العلـــم الـــى صـــاغوا لـــي مـــن علمهـــم حروفا من فكرهم منارة تنير لنا مسيرة العلم والنجاح .....

استاذتي الكرام

الشكر والعرفان

حمد الله رب العالمين والصلاة والسلام على سيد المرسلين محمد صلى الله عليه واله وسلم

احمد الله حمدا كثيرا يليق بجلاله وعظيم سلطانه الذي وفقني لاتمام هذا البحث

اتقدم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان الى الدكتور والاستاذ

(احمد حسن المعموري)

واختص بجزيل الشكر الى قدوتي الاولى ونبراس الذي ينير دربي الى من اعطتني ولم تزل تعطني بلا حدود الى من رفع راسي عاليا افتخارا بها الى من ادت دور الام والاب في حياتي الى

(أمي العزيزة)

ادامك الله لي فلكي مني كل الشكر والتقدير والامتنان

الفهرس والمحتويات

قائمة المحتويات

التسلسل	الموضوع	الصفحة
	الآية القرآنية	أ
	الإهداء	ب
	الشكر والامتنان	ت
	الفهرس	ث
	مستخلص البحث باللغة العربية والانكليزي	ج–ح
	المقدمة	١
المبحث الاول : منهجية البحث		
١	منهجية البحث	٢–٤
المبحث الثاني	**: التأصيل العلمي لحوكمة الشركات**	٥
١–١–١	المطلب الاول : حوكمة الشركات	٦
١–١–٢	اولا : نشأة حوكمة الشركات	٦–٧
١–١–٣	ثانيا : مفهوم حوكمة الشركات	٧–٨
١–٢	ثالثا : خصائص حوكمة الشركات	٩–١٥
١–٢–١	رابعا : اهمية حوكمة الشركات	١٥–١٧
١–٣–١	خامسا : اهداف حوكمة الشركات	١٨–١٩
٢	المطلب الثاني : دور الحوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية	٢٠
٢–١	اولا : ماهية المؤسسة الخدمية	٢٠–٢١
٢–١–١	ثانيا : الاطار العام للرقابة الداخلية	٢٢–٢٧
المبحث الثالث	**: الجانب العملي**	٢٨–٣٦
المبحث الرابع	**: التوصيات والاستنتاجات**	٣٧
٢–٢–١	المراجع والمصادر العربية والاجنبية	٣٨–٤٠

المستخلص

تمثل الحوكمة أليـة لمحاربة الفساد في الشركات وهي لاتصنع نظاما يحكم العلاقة بين الملاك والمدراء وأصحاب المصالح فحسب، ولكنها تعد حافزا من أجل تطبيق الأطراف القانونية واللوائح المنظمة، وتقديم معايير وأليات الشفافية والمساءلة والإلتزام بالقوانين والكشف عن الإنحرافات على المدى الطويل، كما إن حوكمة الشركات الجيدة تساعد على جدب الإستثمارات سواء الأجنبية أم المحلية، وتساعد في الحد من هروب رؤوس الأموال، ومكافحة الفساد المالي والإداري الذي يؤدي إلى إعانة النمو .وقد قامة العديد من دول العالم تبني مصطلح الحوكمة وأصدرت المعايير والتقارير لإصدار قواعد الحوكمة الجيدة التي تركزت على عدة نقاط لإدارة الشركة في مقدمتها تأتي الشفافية في القوائم المالية ومن ثم حماية حقوق صغار المساهمين والإلتزام بالمعايير المحاسبة والرقابة على الشركة كان هذا البحث يتمحور حول إبراز مدى مساهمة آليات الحوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية، وكذاك الكيفية التي تقوم بها بذلك، وأيضا دور الرقابة الداخلية في حماية المؤسسة الخدمية، وهذا من خلال قيام بعض الآليات إلى تفعيل وتقييم الرقابة الداخلية وكذا علاقته التعاونية مع باقي أطراف لحوكمة.

ومن خلال هذا نستنتج بأنه :أصبحت الرقابة الداخلية من المتطلبات الأساسية للمؤسسة الحديثة خصوصا مع متطلبات حوكمة الشركات، كما يعد مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية من الآليات الأساسية لحوكمة الشركات فرأي مدير المراجعة الداخلية حول كفاية وفعالية الرقابة الداخلية، يساعد مجلس الإدارة والمدراء وغيرهما في إتخاد القرار المناسب وفعالية الرقابة الداخلية يعود إلى الجهود التي تقوم بها مختلف الآليات سواء الداخلية أو الخارجية.

إن وجود علاقة تعاونية بين الآليات الداخلية والخارجية مثل العلاقة بين المراجعة الداخلية والأطراف الأخرى لحوكمة الشركات والمتمثلة في المراجع الخارجي، لجنة المراجعة، مجلس الإدارة وكذا الإدارة العليا، حيث أن درجة التحكم في هذه العلاقة، وحسن توظيفها يؤدي إلى مساهمة كبيرة في تطبيق حوكمة الشركات ومنه تفعيل الدور الرقابي الداخلي في الشركات

Abstract

Governance represents a mechanism for combating corruption in companies, and it not only creates a system that governs the relationship between owners, managers, and stakeholders, but it is also an incentive To implement the legal parties and regulations Providing standards and mechanisms for transparency, accountability, compliance with laws, and detecting deviations in the long term, and good corporate governance prevails Consider the lack of investments, whether foreign or local It helps limit capital flight and combat financial and administrative corruption that leads to To aid growth. Many countries around the world have adopted the term governance and issued standards and reports to issue good governance rules that focus on several points for company management Oh At the forefront is transparency in the financial statements, then protecting the rights of small shareholders and adherence to accounting standards and oversight of the company. This research was centered around highlighting the extent to which governance mechanisms contribute to strengthening oversight Internal control, as well as how it does this, and also the role of internal control in protecting the service institution, This is through the establishment of some mechanisms to activate and evaluate internal control as well as its cooperative relationship with other governance parties. Through this, we conclude that: the internal control of the basic requirements of the modern institution, especially the requirements of the companies The internality of the internal control, the internal control, the Journal of Management and the Administration and others will be helping to take the appropriate decision The effectiveness of internal control is due to the efforts made by various

Mechanisms, whether internal or external The existence of a cooperative relationship between internal and external mechanisms, such as the relationship between internal audit and other parties of corporate governance, represented by references, etc I hope that the review committee, the board of directors, as well as senior management, as the degree of control over this relationship and its proper use lead to a significant contribution to the application of corporate governance, including Activating the internal .supervisory role in companies

المقدمة

تشهدت الوحدات الاقتصادية تطورات سريعة في بيئة الاعمال التي تتسم بالديناميكية حيت لم يعد المجتمع ينظر إلى المؤسسة نظرة تقليدية، ولم يعد تقييم الوحدات الاقتصادية يعتمد على مركزها المالي وانما إلقاء نظرة عامة عن جميع الجوانب المحيطة بالمؤسسة ، نتيجة لهذه الرؤية وسلسلة الإخفاقات التي ضربت العديد من الشركات الضخمة أدت كلها إلى بناء فكر اقتصادي جديد يعد كنظام متكامل يحكم كافت المتعاملين ودوي العلاقات ببيئة الأعمال باختلاف أنواعها سواء كانت قطعات حكومية أو قطعات خاصة أو شركات عائلية وهو حوكمة الشركات، فهذا المصطلح أصبح يحظى بأهمية بالغة من قبل مؤسسات الأعمال الدولية وبرامج التنمية في الدول المتقدمة والنامية على حد السواء، وللإهتمام أكثر بالموضوع سنتناول هذا بالقليل من الشرح والتفصيل .

لقد أدت الفضائح المالية في الشركات الكبيرة مثل "وورد كوم" و "إنرون" إلى زعزعة الثقة لدى ليس عند المستثمرين فقط بل زعزعة الثقة في الإقتصاد ككل وكان وراء هذا الفشل والفضائح في مثل هذه الشركات إلى ضعف الرقابة الداخلية لديها، و قد كان نتيجة هذه الفضائح، القيام باتخاذ بعض الدول والمنظمات الدولية العديد الإجراءات و القوانين للحد من وقوع مثل حالات الفشل هذه مرة أخرى من أجل إعادة التوازن لنظام الإقتصادي وسيرورة معض الشركات العملاقة التي تعرضت إلى حالات الغش والفضائح، وما نتج عنها عدة قوانين وتشريعات من أهمها قانون "ساربينز.

المبحث الاول

منهجية البحث

منهجية البحث

إعتمدة الدراسة في سبيل الوصول إلى مخرج للإشكالية والإجابة على التساؤلات المطروحة واختبار صحة الفرضيات على مناهج بحث متعارف عليها، و نعني بذلك المنهج الوصفي، الذي إستعرض مفهوم حوكمة الشركات كمفهوم جديد أُدرج ضمن آليات الإدارة في مختلف الشركات أو كبديل للإدارة الحالية، إضافة إلى الأسلوب التحليلي المستعمل في السعي إلى ربط ما جاءت به الحوكمة من آليات و ودورها في تعزيز الرقابة الداخلية ، وأخيرا أسلوب دراسة حالة وذلك من أجل الدراسة الميدانية وتحليل مختلف النتائج المتوصل إليها.

مشكلة البحث:

تتمحور مشكلة البحث حول فهم ماهية التأصيل العلمي لحوكمة الشركات ؟ ودور الحوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية ؟ بالأظافة الى معرفة ماهية المؤوسسة الخدمية مع الخصائص العامة لحوكمة الشركات .

أهمية البحث:

تنبع أهمية البحث من:

١- الاهمية التي تحظى بها حوكمة الشركات في الوقت الحاضرالأهمية ، بحيث أنها أصبحت عنصرا مهما تعتمدعليه الشركات في التقليل من مخاطرها و الديون التي عليه، و توجيه الشركة إلى الرقي من خلال إتخاذ القرارات الملائمة لهذه الشركة.

٢- أهمية الرقابة الداخلية كونها أحد الأسس التي ترتكز عليها حوكمة الشركات من منطلق الفصل بين الادارة والملكية

٣- أهمية الرقابة الداخلية في فحص و تقويم النشاطات التشغيلية والتأكد من دقة المعلومات المحاسبية مع التحقق من صحة التوجهات الإستراتيجية للإدارة و كذلك صحة تطبيقها

أهداف البحث:

تهدف هذه البحث إلى:

١- التعرف على مفاهيم حوكمة الشركات و مبادئها و الأسس القائمة عليها.

٢- تقديم فكرة عن الرقابة الداخلية في المؤسسة الخدمية من خلال عرض بعض المعايير و طرق تقييمها.

٣- التعرف على أدوات الرقابة الداخلية والمهام التي يقوم بها.

٤- إبراز مدى مساهمة حوكمة الشركات في تعزيز دور الرقابة الداخلية للمؤسسة الخدمية محل الدراسة

حدود البحث:

أ- تقتصر الدراسة في هذا البحث على حوكمة الشركات ومبادئها وخصائصها والاسس القائمة عليها مع مفهومها بالاضافة الى نشئتها مع فهم الرقابة الداخلية وفهم المؤوسسة الخدمية مع اطارها العام

ب- تم الاعتماد على قياس الحوكمة وتأثيرها على بالرقابة الداخلية من خلال عملية استبيان قام به بعض الموظفون والمحاسبين والمدققين وهذا يشمل الجانب العملي من البحث والذي يوجد في المبحث الثالث

المبحث الثاني: التأصيل العلمي لحوكمة الشركات

المطلب الاول

المبحث الثاني

المطلب الأول

حوكمة الشركات

نشئتها ، مفهومها ، خصائصها ، أهميتها ، أهدافها

ماهية حوكمة الشركات

تحرص المؤسسات على تبني مفهوم حوكمة الشركات خاصة بعد الانهيارات الاقتصادية والمالية التي شهدها عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وكذلك ما شهده الإقتصاد الأمريكي في بداية القرن الحالي .سنتناول في هذا المبحث دراسة نشأة مصطلح حوكمة الشركات ومختلف تعاريفه وأهم النظريات التي مهدت لظهور الحوكمة والأهداف والأهمية التي يلعبها هذا المفهوم في المؤسسات ١ **(كافي ٢٠١٣ : ٢٠٢)**

اولا" نشأة حوكمة الشركات

إن التطور الكبير الذي رافق الثورة الصناعية وبروز الشركات العملاقة والمتعددة الجنسيات وا نفصال الإدارة عن الملاك، وظهور الشركات الصناعية وشركات المساهمة الضخمة والتوسع في أعمالها مما أدى إلى ظهور تعارض بين الإدارة والمساهمين في بعض الأحيان [1]،مما أدى إلى ظهور نظرية الوكالة agency " " theoryمما إرتبط بها من إلقاء الضوء على المشاكل التي تنشأ نتيجة تعارض المصالح بين أعضاء مجلس إدارة الشركات وبين المساهمين إلى زيادة الإهتمام والتفكير في ضرورة وجود مجموعة من القوانين واللوائح التي تعمل على حماية مصالح المساهمين والحد من التلاعب المالي والإداري الذي قد يقوم به أعضاء مجالس الإدارة بهدف تعظيم مصالحهم الخاصة ذو لك بإعتبار الجهة التي تمسك بدمام الأمور داخل الشركات، وفي عام 1976قام كل منjenses " and meckling" بالإهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وابراز أهميتها في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ عن الفصل بين الملكية والإدارة والتي مثلتها نظرية الوكالة، ولحق ذلك مجموعة من الدراسات العلمية والعملية والتي أكدت على أهمية الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات وأثرها على

زيادة ثقة المستثمرين في أعضاء مجالس إدارة الشركات، وبالتالى القدرة على جدب مستثمرين جدد[2] **(سليمان ٢٠٠٩ : ١٥)** وظهور مفهوم حوكمة الشركات corporate" " governanceبقوة حديثا عام 1997عقب إنفجار الأزمة المالية الأسيوية وظهور أزمة الثقة في المؤسسات والتشريعات التي تنظم النشاط بين منشأت الأعمال[3] ،والحكومة كما أن الأحداث الأخيرة إبتداء بفضيحة شركة إنرون enron وما تلا ذلك من سلسلة إكتشافات تلاعب الشركات في قوائمها المالية التي كانت لاتعبر عن الواقع الفعلي لها،

بالتواطؤ مع كبرى الشركات العالمية الخاصة بالمراجعة والمجاسبة وهو ماجعل منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية تصدر مجموعة من الإرشادات في شأن حوكمة الشركات بشكل عام، وهو ماأظهر بوضوح أهمية حوكمة الشركات حتى في الدول التي كان من المعتاد إعتبارها أسواق مالية "قريبة من الكمال

. كما زاد من حدة الدعوة إلى حوكمة الشركات، وممارسات الشركات المتعددة الجنسية في إقتصاديات العولمة، حيث تقوم بالإستحواد والإندماج بين الشركات من أجل السيطرة على الأسوق المالية، وأيضا مع تصاعد قضايا الفساد الشهيرة في كبريات المنظمات العالمية تزايد الحديث عن حوكمة المنظمات وقد وصلت نسبة تعثر المنظمات في العالم في عام 2002إلى نسبة 4.11%[1] **.(كافي ٢٠١٣ : ٢٠٣)** في ضوء ما تم إستعراضه نجد أن حوكمة الشركات هي إمتداد لبعض النظريات الإقتصادية والقانونية كما يمكن وصف حوكمة الشركات على أنها ناتج لضغوط واتجاهات أسواق المال لتقويم سلبيات التجارة الحرة وبعض الممارسات غير المسئولة في الأسواق التجارية[2]. **(خضر ٢٠١٢ : ٩٢ و ٩٣)**

ثانيا" مفهوم وخصائص حوكمة الشركات

لايوجد تعريف موحد لحوكمة الشركات، وكذلك تعددت معاني الترجمة لمصطلح " corporate"governance وعليه فيرى بعض الباحثين أن أقرب ترجمة لهذا المصطلح هو حوكمة الشركات أو حاكمية الشركات ... هذا الفظ قدم من قبل البنك الدولي وصندوق النقد تحت إسم " corporate governance " وهو ما تم ترجمته للعربية واتفق على تعريفه بالإدارة الرشيدة أو بالإدارة الحكيمة، أو الإجراءات الحاكمة، سواء الشركات تحديدا أو الإقتصاد بصورة عامة ، واستقر مجمع اللغة العربية في مصر على لفظة "حوكمة " ويمكن القول أن الحوكمة "هي الطريقة التي تستخدم بها السلطة لإدارة أصول وموارد الشركة بهدف تحقيق مصالح المساهمين والإطراف الأخرى ذات العلاقة بالشركة " ويمكن تعريف الحوكمة بعدة طرق واتجاهات ٣ **(كافي ٢٠١٣ : ٢٠٤)**

،وفيما يلي مجموعة من التعاريف المتعلقة بهذا المصطلح:

- أما مجمع المدققين الداخليين الأمريكي فقد عرفها على إنها "عمليات تتم من خلال إجراءات تستخدم بواسطة ممثلي أصحاب المصالح بتوفير إشراف على المخاطر وادارتها بواسطة الإدارة ومراقبة مخاطر الشركة والتأكيد على كفاية الضوابط الرقابية لتجنب هذه المخاطر، مما يؤدي إلى المساهمة المباشرة في انجاز أهداف وخطط قيمة للشركة مع الأخذ بنظر الاعتبار أن أداء أنشطة الحوكمة تكون مسؤولية أصحاب المصالح في الشركة تحقيق فعالية الوكالة[4]." **(حماد ٢٠٠٥ : ١)**

- فتعرف مؤسسة التمويل الدولية IFCالحوكمة بأنها: " هي النظام الذي يتم من خلاله ادارة الشركات والتحكم في اعمالها١**(حساني واخرون ٢٠١٢ : ٥ و٦ و ٧)**
- هو مجموعة من الطرق والتي يمكن من خلاها أن يتأكد المستثمرون من تحقيق ربحية معقولة لإستثماراتهم .[2] **(سليمان ٢٠٠٩ : ١)**

حوكمة الشركات تعني الإطار العام يجمع قواعد وعلاقات ونظم ومعايير وعمليات تساعد على ممارسة السلطة والتحكم في الشركات، ومن الممكن تفصيل هذا التعريف كما بلي ٣ **(حساني واخرون ٢٠١٢ :١٨)**

*القواعد:مجموعة من القوانين والإجراءات المنظمة لعمل الشركات داخليا وخارجيا.
*العلاقات :تشمل جميع العلاقات المتداخلة مع كافة الأطراف ذات العلاقة أو ذات المصلح بعمل الشركة خاصة بين الملاك والإدارة ومجلس الإدارة ولاننسى العلاقة مع المنظمين القانونين والحكومة والعاملين والمجتمع الكبير المحيط بالشركة.
*النظم والمعايير: مجموعة النظم التي توظفها الشركة لممارسة عملها وتحقيق أهدافها مثل نظم القاس ومعايير الأداء وغير ذلك

*العمليات: تحاد القرارات مجموعة العمليات التي تمارسها الشركة مثل نفويض السلطة واتخاذ القرارات وتسلسل التقارير وتوزيع المسؤليات.
ونلاحظ أن التعريف الشمولي للحوكمة الإدارية يعني بجميع العمليات والنظم المتعلقة بإدارة الشركة والتحكم فيها إضافة إلى الإهتمام بالتزام الشركات بالمعايير والأنظمة والإجراءات التي تحكم العمل وأخيرا الأدوار التي تمارسها الأطراف ذات المصلحة بالشركة والعلاقات بينها.

- هي تعني وضع النظام الأمثل الذي يتم من خلاله إستغلال موارد الشركات وحسن توجيهها ومراقبتها من أخل تحقيق أهداف الشركة والوفاء بمعايير الإفصاح والشفافية ، ومن هذا التعريف يتضح أن هذا المصطلح يعني :

* وضع الإطار أو النظام الأمثل الذي يمكن عن طريقه الإستغلال والتوجيه ؛
* حسن مراقبة الشركة سولء تمثلت في الرقابة داخلية أو الخاجية٤". **(موسى ٢٠١٠ :١)**

- من التعارف السابقة نستخلص إلى تعرف شامل كما تعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCDEبأنها: " نظم يتم بواسطة توجيه منظمات الأعمال والرقابة علةيها، حيث تحدد هيكل واطار توزيع الواجبات والمسؤوليات بين المشاركين في الشركة المساهمة، مثل مجلس الإدارة والمديرية، وغيرهم من ذوي المصالح. وتصنع القواعد والأحكام لاتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون الشركةالمساهمة، وبهذا الإجراء، فإن حوكمة الشركات تعطي الهيكل الملائم الذي تستطيع من خلاله الشركة وضع أهدافها، والوسائل اللازمة لتحقيق هذه الأهداف، والعمل على مراقبة الأداء، يجب أن توفر الحوكمة الجيدة للشركات حوافز لمجلس الإدارة وللإدارة من أجل السعي لتحقيق أهداف الشركة ومساهميها، كما يجب أن تشتمل الحوكمة الرقابة الفعالة"

ثالثا" خصائص حوكمة الشركات

: يشير مصطلح حوكمة الشركات إلى الخصائص التالية

١. الإنضباط: أي إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح.

٢. الشفافية:أي تقديم صورة حقيقية لكل مايحدث.

٣. الإستقلالية: أي لا يوجد تأثير وضغوطات غير لازمة للعمل.

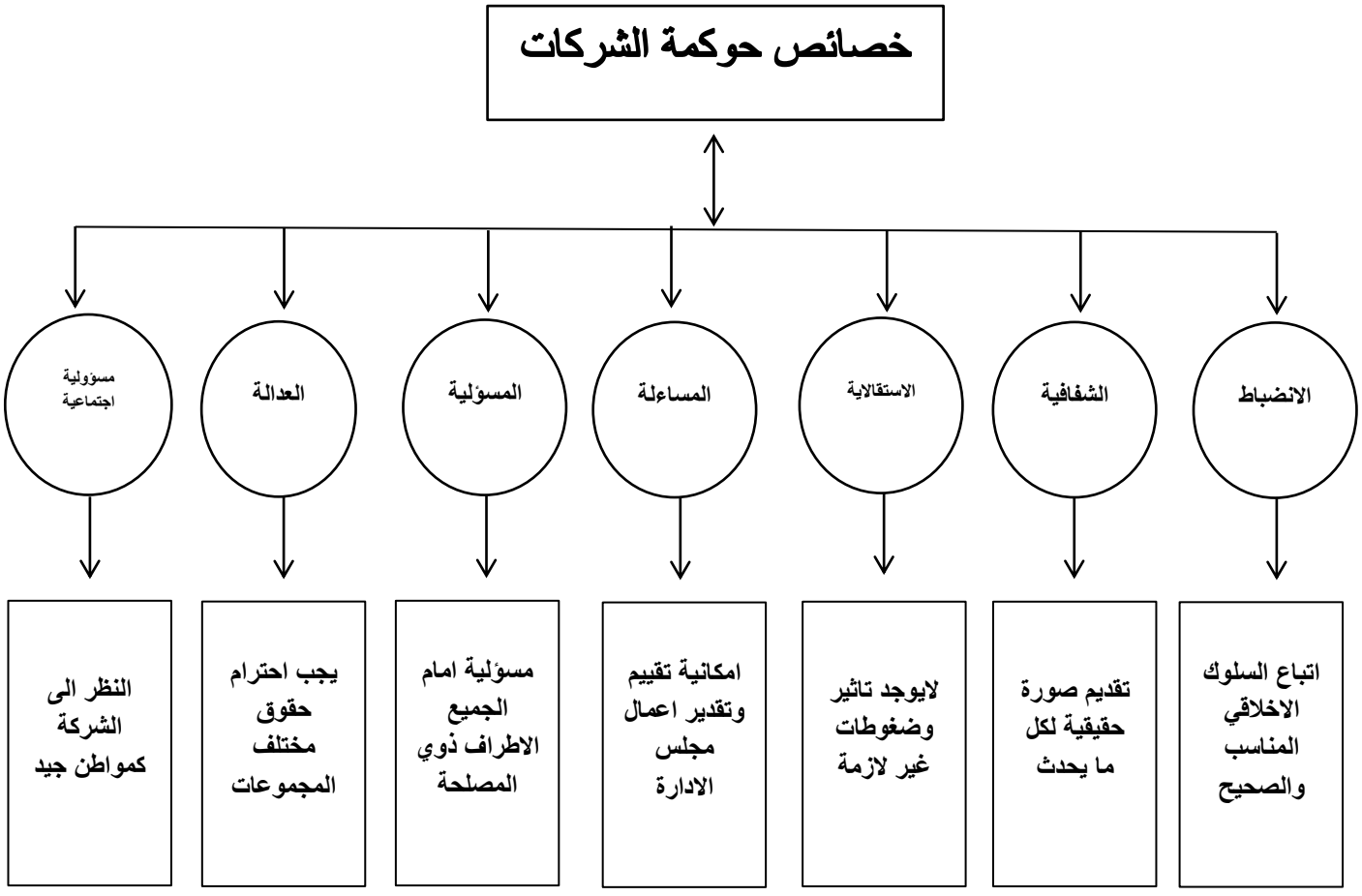
٤. المساءلة:أي إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.

٥. المسؤلية: أي وجود مسؤلية أمام جميع الأطراف دوي المصلحة في المنشأة.

٦. العدالة: أي يجب إحترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المنشأء.

٧. المسؤلية الإجتماعية: أي النظر إلى الشركة كمواطن جيد .

الشكل رقم (٠١) : خصائص حوكمة الشركات



المصـــدر :طـــارق عبـــد العـــال حمـــادة، حوكمـــة الشـــركات)المفـــاهيم، المبـــادىء، التجـــارب، المتطلبـــات شـــركات (، الطبعـــة الثانية، القاهرة - مصر-، الدار الجامعية ، ،٢٠٠٨/٢٠٠٧ص٢٣

النظريات التي أدت إلى ظهور حوكمة الشركات

في البداية يجب توضيح أنه لاتوجد نظرية رائدة في الحوكمة ، حيث أن هذه الأخيرة هي نتيجة

العديد من البناءات النظرية في إطار تيارات تنتمي إلى صيغ متقاربة، لكنها تقوم بعرض شروحات مختلفة لفعالية المؤسسة وجهودها، حيث أن التيار الأول مصدره التعاقد في حين أن التيار الثاني مصدره المعرفة[1]. (EVelyne . POINCELOT . Gregory . WEGMANN 2005 : 109)

النظريات التعاقدية للحوكمة

إن المقاربات التعاقدية تنطلق من فكرة رئيسية مفلدها هو إعتبار المؤسسة كمركز للتعاقد حيث يدير هذا المركز التعاقدي مختلف العقود المبرمة في المؤسسة[٢]،**(جوامع واخرون ٢٠١٢ : ٢)** حيث تنقسم النظريات التعاقدية إلى عدة مقاربات يتم تناولها على النحو التالي :

أولا: المقاربات المساهمية :

في هذا الإطار توجد تلات نظريات تشكل جوهر هذا التيار التعاقدي يتم عرضها على النحو

التالي :

- نظرية الوكالة؛
- نظرية حقوق الملكية؛
- نظرية تكلفة الصفقات.

١. نظرية الوكالة:

إن الأساس النظري والتاريخي لحوكمة الشركات، يرجع لنظرية الوكالة التي يعود ظهورها أولا للأمركيين " MEANS and BERLE " سنة ١٩٣٢ الذين لاحظا أن هناك فصل بين ملكية رأس المال الشركة وعملية الرقابة والإشراف داخل الشركات المسيرة .

ثم جاء بعد ذلك دور كل من "MECKLING and JENSSEN "سنة ١٩٧٦ فقد أثارت

نظرية الوكالة مسألة مهمة تتعلق نالفصل بين ملكية رأس المال التي تعود للمساهميين ومهمة إتخاد القرار والتسيير الموكلة للمسيرين الذين تربطهم بالشركة عقود تفرض عليهم العمل لصالح المساهميين[٢] من أجل زيادة ثروتهم وخلق القيمة مقابل أجور يتقاضونها.

أ. تعريف نظرية الوكالة:

يصف كل من جنسين و ميكلين " MECKLING and JENSSEN " سنة ١٩٧٦ أن علاقةالوكالة أنها [٣]: **(الغرباني ٢٠٠٨ : ٥٠)**

عقد يقوم بموجبه شخص أو عدة أشخاص (المساهمون ،أصحاب رأس المال) بتفويض شخص أخر (الموكل) لكي يقوم بدله بمهمة، وهذه المهمة تستوجب تفويضا للسلطة وتتميز هذه العلاقة بين الموكل والوكيل بالتعارض حيث يحاول كل منهما تعظيم منفعته على الأخر، مما يجعل من العلاقة مصدرا متناقض بين المساهمين والمسيرين.

ب. فرضيات نظرية الوكالة:

ترتكز نظرية الوكالة على الفروض التالية:[٤] **(حمادة ٢٠٠٥ : ٨٦)**

لا تكون أهداف الأصيل والوكيل متوافقة تماما وأن يكون هناك قدر من التعارض في المنافع بينهما؛

عدم التماثل في هيكل المعلومات لدى كل من الأصيل والوكيل وذلك فيما يتعلق بموضوع الوكالة؛

- أنه بالرغم من وجود تعارض في دوال أهداف الوكلاء والأصلاء ، فإن هناك حاجة مشتركة للطرفين في بقاء العلاقة أو الشراكة قوية في مواجهة الشركات الأخرى؛
- يترتب على ماسبق ضرورة توافر قدر من اللأمركزية للوكيل يمكنه من إتخاد بعض القرارات والقيام ببعض التصرفات دون الرجوع للأصيل؛
- رغبة الأصيل في تعميم عقود للوكالة تلزم الوكيل بالسلوك التعاوني الذي يعظم منفعة طرف الوكالة ويحاول دون تصرف الكل على نحو يضر بمصالح الأصيل.

ت. مشاكل الوكالة:

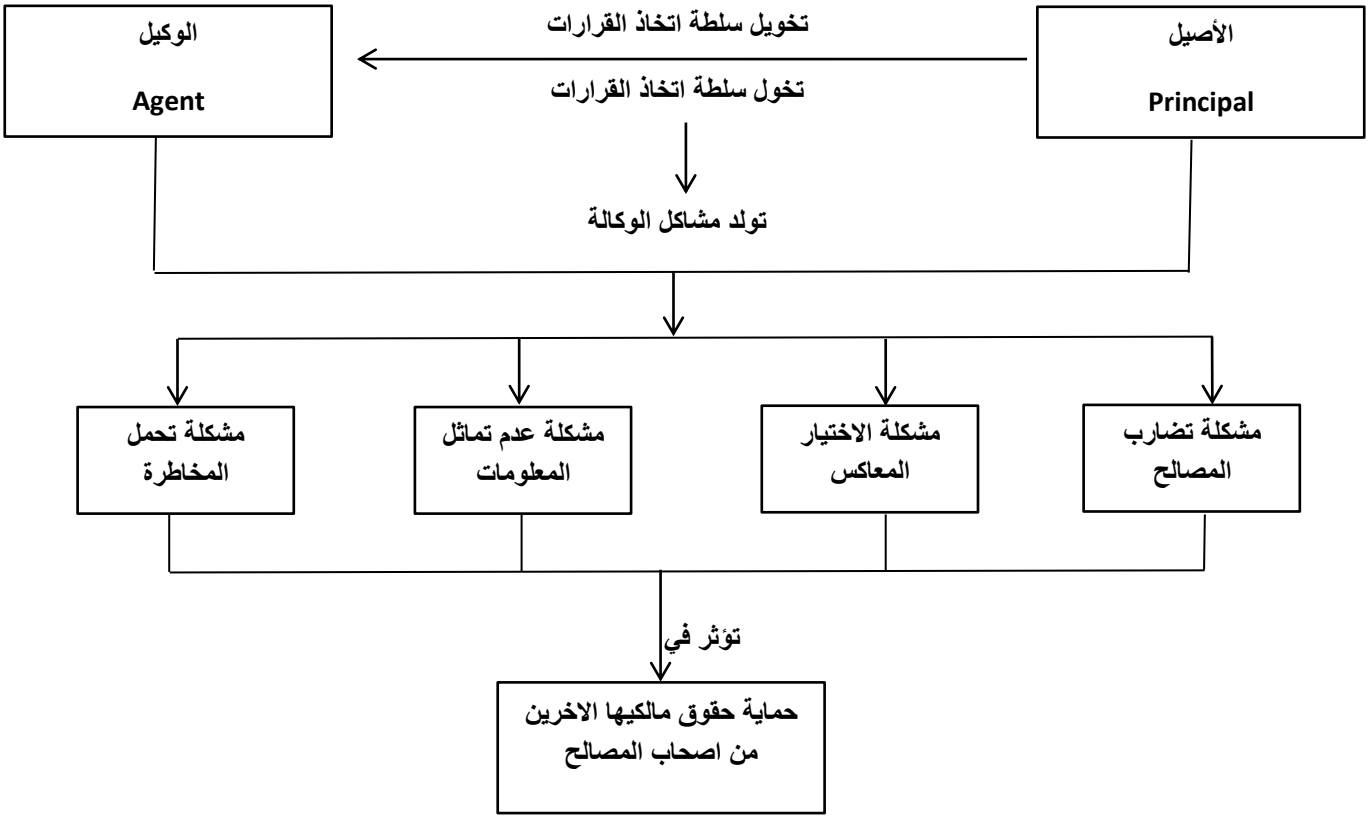
تتعرض الوكالة لنوعين من المشاكل هما[١]: **(بن درويش ٢٠٠٧ : ٦٦)**

- مشكلة التخلل الخلقي :تنشأ عندما لايستطيع الأصيل ملاحظة أداء، الوكيل إختياراته وعندما

يختلف تفصيلات كل من الأصيل والوكيل حول البدائل المتاحة للإختبار.

- مشكلة التخلخل العكسي (الإختيار العكسي): تنشأعندما تكون لدى الوكيل القدرة علىالحصول على المعلومات الخاصة بإتباع كل بديل قبل قيامه بالأداء أو الأختيار في الوقت الذي لاتتوفر للأصيل هذه المعلومات.

الشكل رقم (٠٢) : مشاكل نظرية الوكالة



١. **المصـــدر** : بتـــول محمـــد نـــوري، علـــي خلـــف ســـلمان، حوكمـــة الشـــركات ودورهـــا فـــي تخفـــيض مشـــاكل نظريـــة الوكالـــة، ورقـــة بحثيـــة مقدمـــة للملتقـــى الـــدولي حـــول الإبـــداع والتغييـــر التنظيمـــي فـــي المنظمـــات الحديثـــة، جامعـــة المستنصرية (العراق) ٢٠١٠،ص١٨

ث. تكاليف نظرية الوكالة:

يفترض أن يلتزم المسير بإدارة العمليات والتسير لفائدة الموكل إلا أنه في الواقع يسعى المسير إلى تعظيم ثروته الخاصة، وهذا ما يؤدي إلى ظهور تكاليف الوكالة التي يمكن تصنيفها إلى[1]: **(سليمان واخرون ٢٠١٠ : ١)**

تكاليف المراقبة:

يتحملها الموكل)المساهم(للتأكد من أن القادة أو أعضاء مجاس الإدارة لا يتصرفون من منطق مصالحهم الشخصية على حساب مصالح المساهمين، مثل تكاليف إنشاء مجلس الإدارة، تكاليف الفصل بين وظائف الرئيس والمدير العام وتكالف إنشاء مجلس الرقابة.

تكاليف الفرصة البديلة (الخسارة المتبقية):

والتي تعني خسارة المنفعة التي يتكبدها الموكل نتيجة تضارب المصالح مع الوكيل هذا التضارب يجعل التصرفات تختلف بين الأصيل والوكيل، مثل التخصيص السيء للموارد والإختيارالإستراتيجي غير الأمثل ، واختلاف التصرفات على الثروة يعبر عنه بالخسارة المتبقية.

- **تكاليف الأ لتزام أو المانعة من قبل الوكيل:**

وهي التكاليف التي يتحملها الوكيل من أجل أن يثق به الموكل، وتكون مصالحه في صف واحد مع مصالح الموكل .

يتضح مما تقدم بأن نظرية الوكالة تبحث في فهم أسباب تضارب المصالح ونتائجها ، إذا نصنف نظرية الوكالة الشركة كسلسلة عقود بين الأصيل والوكيل يحرصون على مصالحهم دونما إعتبار مصالح الأخرين(الموردون، البنك، العمال، الدولة ...،) .

٢. نظرية حقوق الملكية:

قام كل من " DEMESTEZ and PEJOVISH " سنة ١٩٧٢ بدراسة الشركة على أساس

حقوق الملكية فيها، حيث إعتبرت إحدى المقاربات الأساسية لحوكمة الشركات حيث إنطلقت من فكرة

أن التبادلات والتفاعلات الإقتصادية والإجتماعية هي بمثابة تبادل في حقوق الملكية .

أ. تعريف نظرية حقوق الملكية:

يمكن تعريف حقوق الملكية على أنها[1]: **(بن درويش ٢٠٠٧ : ١٩)**

- هي زيادة أصول الشركة عند خصومها؛
- هي صافي الأصول المتبقية للشركة بعد إستبعاد الإلتزامات؛
- في الواقع هي عبارة عن مجموعة من الحقوق التي تخول للشخص الشيء المملوك والتمتع به أو التخلص منه حسب مايراه مناسب.

ب. فرضيات حقوق الملكية:

تقبل نظرية حقوق الملكية عدد معين من الفرضات[٢]: (**YVES . SLMOM HOMRL . TEZNAS DU**
(MONTCEL 1977 : 321

- يعظم الأعوان الإقتصادين مهامهم في المنفعة ويندفعون للبحث عن المصلحة الشخصية؛
- يتبع أي شخص أهدافه الخاصة لكن يخضع إلى القيود المفروضة عن طريق هيكل النظام الذي يعمل فيه؛
- رغبات الشخص المبنية من خلال سلوكه على السوق؛
- ليست المعلومات كاملة وليست تكاليف المبادلات معدومة؛
- تعظيم الأرباح لا يعد الحاجة الوحيدة لمهمة المنفعة للعون الإقتصادي .

ت .**مميزات حقوق الملكية:**
تتميز بثلاث مميزات:[١] **(السنهوري ٢٠٠٠ : ٤٩٢)**

- حق الإستعمال: أي الحق في إستعمال الشيء
- حق الإستفادة من دخل الأصل: أي الحق في جني المنافع والارباح؛
- حق التنازل للغير: وهو حق تقرير المصير.

٣.نظرية تكلفة الصفقات:

إن الأساس النظري والتاريخي لنظرية تكلفة الصفقات يعود ظهورها أولا للأمريكي " RONALD COASE "سنة 1937م، وهذا إنطلاقا من مقالته)طبيعة المنشأة(من نفس السنة وبعدها طورت هذه نالنظرية من طرفO.E.WILLIAMSON " " سنة 1975م ثم وضع سنة 1985م القواعد الجديدة لإقتصاد المؤسسةِ ، وهذا بتحليل تكاليف الصفقة وادخال الفرضيات السلوكية: الرشد المحدود ونتهازية الأعوان

أ. تعريف نظرية تكلفة الصفقات:

COASEيعتبر أن: تكاليف الصفقة) تغطي الأسعار ،المفاوضات ، تتمة الصفقة (مرتبطة بالتناظر مع المٍ علومات وانتهازية الأفراد، ويضيف "DWER EALAN" على "COASE"أنه عند تحديد الأختيار بين اللجوء إلى السوق أو المؤسسة من أجل إنجاز الصفقات فرضيتين:

- إنتهازية الأفراد؛
- الرشادة المحدودة؛

أماARROW.1970 "" فيعرف تكاليف الصفقة بأنها تكاليف تشغيل النظام الإقتصادي.[٢] **(FREDERIC (MAZAUD . LA FIRNE PIVOT . 2005 : 35)**

ب. فرضيات نظرية تكلفة الصفقات:

تعتمد نظرية تكلفة الصفقات على فرضيتين هما:[٣] **(رزقي عمار . ٢٠١١ و ٢٠١٢ : ١٩١و١٩٢)**

.الرشادة المحجودة:

مضمون هذا المفهوم أن الفرد ليس له القدرة على الفهم بطريقة كاملة المحيط، لأنه لا يملك

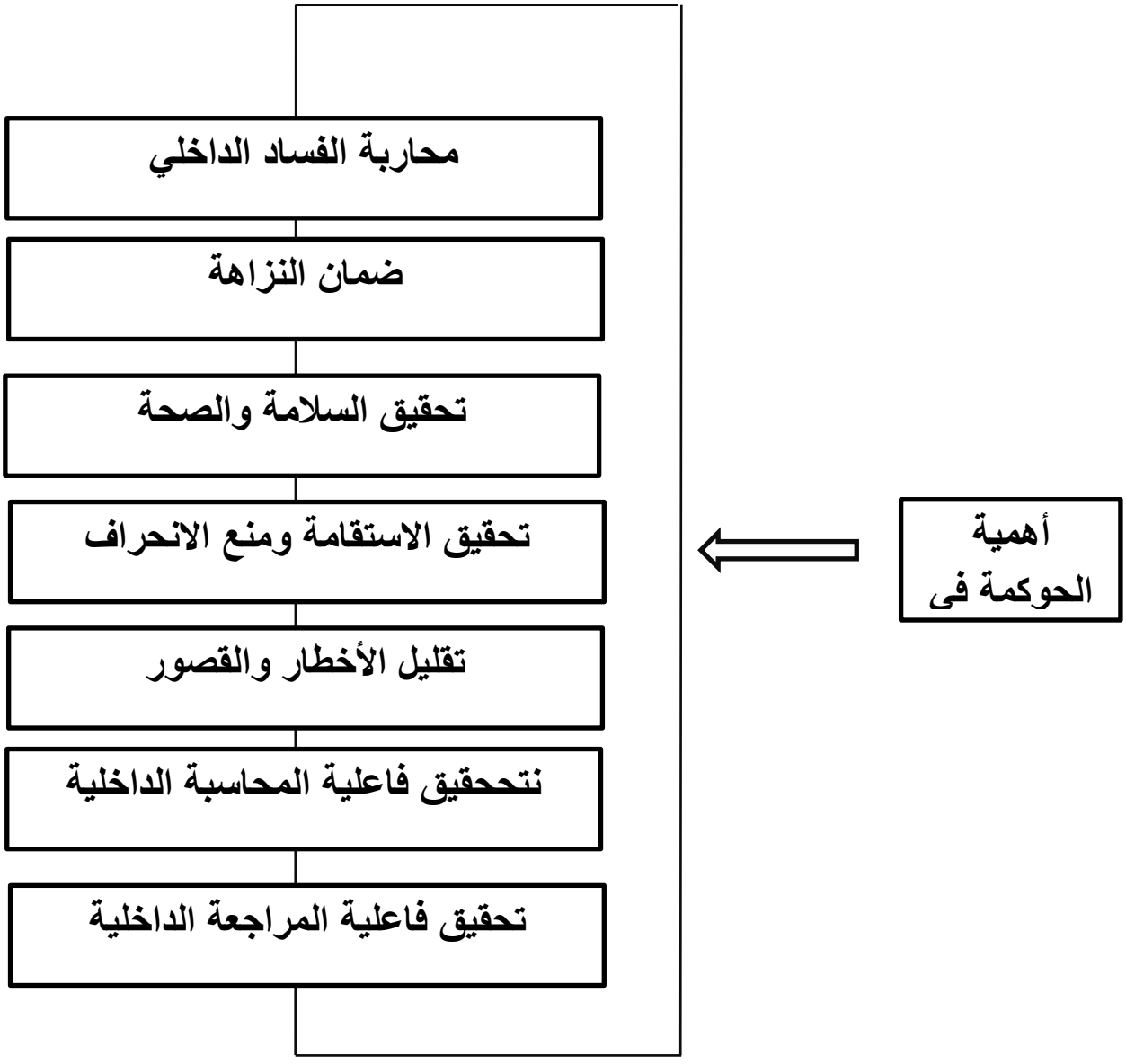
المعلومات الضرورية والكافية لإتخاد القرار المناسب في الوقت المناسب، وبالتالي يكون قراره ضم حالة عدم اتأكد، وكنتيجة لذلك يكون في غالب الأحيان العقود غير مكتمل.والرشادة حسب " " H.SIMONمتعلقة بنتقاء التصرف الأفضل لمواجهة الخيارات المتاحة

رابعا" أهمية حوكمة الشركات

تعد حوكمة الشركات من أهم العمليات الضرورية واللازمة لحسن عمل الشركات، وتأكيد نزاهة الإدارة فبها، وكذلك الوفاء بالإلتزامات والتعهدات ولضمان تحقيق الشركات أهدافها، وبشكل قانوني واقتصادي سليم، خاصة مايتصل بتفعيل دور الجمعيات العمومية لحملة الأسهم للإطلاع بمسؤلياتهم،وممارسة دورهم في الرقابة والإشراف على أداء الشركات، وعلى أداء مجلس الإدارة والمديرين التنفيديين في هذه الشركات، وبما يؤدي إلى الحفاظ على مصالح جميع الأطراف، وهو ما يوضح أهمية

الحوكمة، والتي يظهرها لنا الشكل التالي:

الشكل رقم (٠٤) : أهمية حوكمة الشركات



المصدر :محسن أحمد الخضري، حوكمة الشركات، القاهرة، مجموعة النيل العربية، 2005ص .٥٧

فالحوكمة أساس جيد للإستقامة، والصحة الأخلاقية، وتظهر أهميتها فبما يلي[1]: **(الخضري ٢٠٠٥ :٥٧)**

1)محاربة الفساد الداخلي في الشركات، وعدم السماح بوجود أو بإستمراره، بل القضاء عليه، وعدم السماح بعودته مرة أخرى ؛
2)تحقيق وضمان النزاهة والحيدة والإستقلالية لكافة العاملين في الشركات بدءا من مجلس الإدارة والمديرين التنفيديين إلى أدنى عامل فيها؛
3)محاربة الإنحرافات وعدم السماح بإستمرارها خاصة تلك التي يشكل وجودها تهديدا للمصالح أو أن بإستمرارها يصعب تحقيق نتائج جيدة للأعمال وتحتاج إلى تدخل إصلاحي عاجل؛
4)تقليل الأخطاء الى أدنى قدر ممكن، بل إستخدام النظام الحمائي الوقائي الذي يمنع
حدوث هذه الأخطاء وبالتالي يجنب الشركات تكاليف وأعباء هذا الحدث؛
5)تحقيق الإستفادة القصوى والفعالة من نظم المحاسبة والرقابة الداخلية، خاصة فيما يتصل بعمليات الضبط الداخلي، وتحقيق فعالية الإنفاق وربط الإنفاق بالإنجاز، خاصة وأن العاملين في مجال المحاسبة الداخلية أكثر معرفة وبيئة فيها يحدث داخل الشركة؛
6)تحقيق أعلى قدرة للفاعلية من مراجعي الحسابات الخارجين، خاصة وأنهم على درجة مناسبة من الإستقلالية، وعدم خضوعهم لأي ضغط من جانب مجلس إدارة الشركات، أو من جانب المديرين التنفيذين العاملين فيها.

لقد إكتسبت حكومة الشركات أهمية أكبر بالنسبة للدول الناشئة نظرا لضعف النظام القانوني الدي لا يمكن معه إجراء تنفيد العقود وحل المنازعات بطريقة فعالة، كما أن ضعف نوعية المعلوماتتؤدي إلى ضعف الإشراف والرقاٍ بة وتعمل على إنتشار الفساد وانعدام الثقة ويؤدي إتباع المبادىءالسليمة لحكومة الشركات إلى خلق الإحتياطات اللازمة ضد الفساد وسوء الإدارة مع تشجيع الشفافيةفي الحياة الإقتصادية[٢].**(كافي ٢٠١٣ : ٢١٥)**
ويتضح مما سبق أن مفهوم حوكمة الشركات له العديد من المزايا والمنافع التي يمكن للشركات بل والدول من أن تجني ثمارها وهي تتمثل في الأتي:[٣] **(سليمان ٢٠٠٨ : ١٥)**

أ) تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد المالي والإداري التي تواجهها الشركات والدول؛
ب) رفع مستويات الآداء للشركات وما يترتب عليه من عجلة التنمية والتقدم الإقتصادي للدول التي تنتمي إليها تلك الشركات؛
ت) جذب الإستثمارات الأجنبية وتشجيع رأس المال المحلي على الإستثمار في المشروعات الوطنية؛
ث) زيادة قدرة الشركات الوطنية على المنافسة العالمية وفتح أسواق جديدة لها؛
ج) الشفافية والدقة والوضوح في القوائم المالية التي تصدرها الشركات وما يترتب على ذلك من زيادة ثقة المستثمرين بها واعتمادهم ليها في اتخاذ القرارات .

ح) توفر قواعد حوكمة الشركات الإطار التنظمي الذي يمكن من خلاله للشركة أن تحدد أهدافها وتحديد أيضا كيفية تحقيقها

خامسا" أهداف حوكمة الشركات

إن الممارسات الجيدة لحوكمة الشركات سيساعدها على جذب الإستثمارات ودعم الأداء الإقتصادي والقدرة على المنافسة في المدى الطويل وذلك من خلال تحقيق الأهداف التالية:

١- تحقيق أهداف أصحاب المساهمات المالية"الشركاء"الخاصة بالربحية زيادة العوائد المالية.

٢- جعل إدارة الشركة ذات مسؤولية أكبر اتجاه أصحاب رأس المال من جهة وباقي أفراد الشركة من جهة أخرى؛

٣- محاربة الفساد وتحقيق الاستقرار للقطاعات المالية على المستوى المحلي والدولي؛

٤- تحسين وتطوير إدارة الشركات ومساعدة المديرين ومجلس الإدارة على بناء إستراتجية سليمة وضمان اتخاذ قرار السيطرة يؤدي لرفع كفاءة العمل؛

٥- تحقيق إمكانية المنافسة في الأجل الطويل وهذا يؤدي لخلق حوافز للتطوير وتبني تكنولوجيا حديثة لزيادة درجة جودة المنتجات وتخفيض التكاليف الإنتاجية وزيادة القابلية لتسويق المنتجات للصمود أمام المنافسة الأجنبية؛[1] **(قدورواخرون١٨:٢٠١٣)**

٦- العدالة والشفافية في معاملات الشركة وحق المساءلة بما يسمح لكل ذي مصلحة مراجعة الإدارة حيث أن الحوكمة تقف في مواجهة الفساد؛

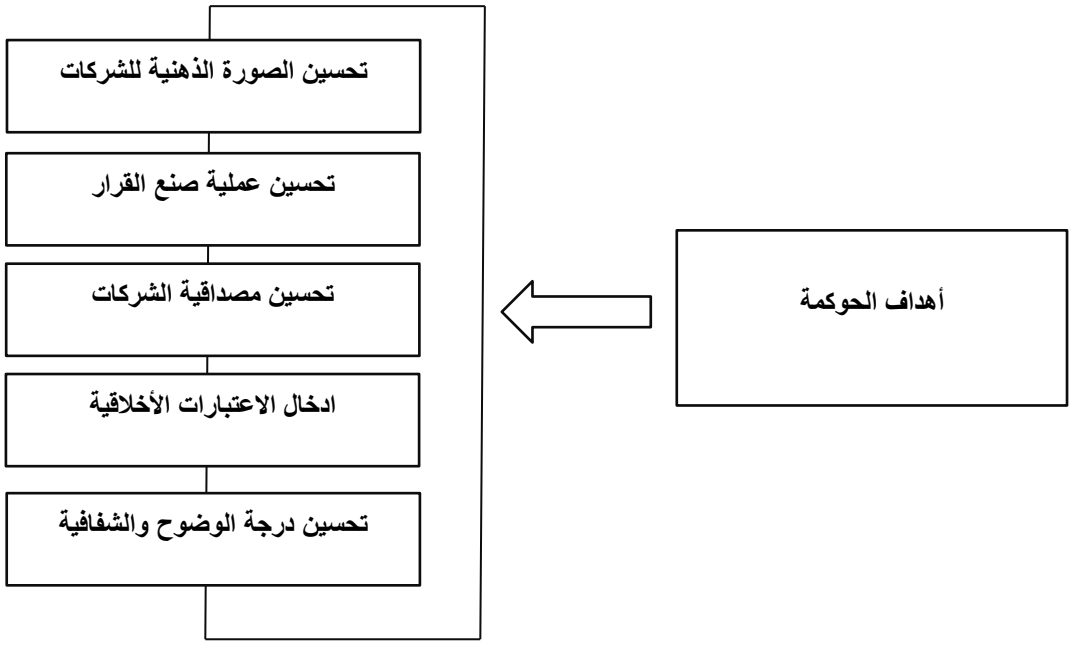
٧- منع المتاجرة بالسلطة في الشركة وذلك من خلال ضمان وجود هيكل إداري يمكن معهامحاسبة الإدارة أمام المساهمين؛

٨- ضمان مراجعة الأداء المالي وحسن إستخدام أنوال الشركة من تكامل نضم المحاسبة والمراجعة ؛

٩- الإشراف على المسؤلية الإجتماعية للشركة في ضوء قواعد الحوكمة الرشيدة.[2] **(كافي ٢٠١٣ : ٢٢)**

كما أنها أتضا تسعى إلى تحقيق العديد من الأهداف والنتائج التي يوضحها الشكل التالي:

الشكل رقم(٠٥) : أهداف حوكمة الشركات



المصدر :محسن أحمد الخضيري، حوكمة الشركات ص21

و تعمل الحوكمة على تحقيق العديد من الأهداف أهمها ما يلي:

١- تحسين قدرة المشروعات على تحقيق أهدافها وذلك من خلال تحسين الصورة الذهنية والإنطباع الإيجابي على المشروعات؛

٢- تحسين عملية صنع القرار في الشركات وذلك بزيادة إحساس المديرين بالمسؤولية وإمكانية محاسبتهم من خلال الجمعيات العمومية والمنظمات الجماهيرية؛

٣- تحسين عملية المصداقية للبيانات وتحقيق سهولة فهمها عبر الحدود، مما يزيد من إهتمام المستثمرين وزيادة إستثماراتهم في المشروع؛

4- زيادة قدر الإدارة على تحفيز العاملين، وتحسين معدلات دوران العمالة وا وتنمية الصورة الذهنية الإيجابية عن الشركة، سوء لدى العاملين فيها أو لدى المتعاملين معها أو عندالجماهير العريضة بصفة عامة؛[1] **(الخضيري ٢٠٠٥ : ٢١ و ٢٣)**

٥- توزيع السلطة والمسؤولية على الأطراف التي تتكون منها الشركة ومحاولة منع التجاوزات التي تتم من أي طرف.[2] **(عبد الفتاح . ٢٠١٢ : ١٠)**

المطلب الثاني : دور الحوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية :

عموميات حول المؤسسة الخدمية

سنتعرض في هذا المبحث إلى نظرة عامة حول المؤسسة الخدمية، خاصة باعتبارها الجهة
التي تقوم بتقديم الخدمات لمختلف الأعوان الإقتصاديين، ولذلك سنحاول في هذا المبحث تقديم مفهوما للمؤسسة يتناسب مع مجال الخدمات من خلال إعطاء مفهوما للمؤسسة والخدمة، ثم عرض خصائص المؤسسة الخدمية وتطورها.

اولا : ماهية المؤسسة الخدمية

تعتبر المؤسسة هي عصب الحياة اقتصادية في إي إقتصاد مهما كانت درجة تطوره أو تخلفه وتعتبر المؤسسة الخدمية نوع مهم من أنواع المؤسسات لما تحضى الخدمة من أهمية كبيرة لدى مختلف الأعوان الإقتصاديين.

تعريف المؤسسة الخدمية

للوصول إلى مفهوم للمؤسسة يتناسب مع مجال الخدمات يتطلب منا الأمر إعطاء أرضية لمفهوم المؤسسة بصفة عامة والخدمة، وهناك عدة تعاريف للمؤسسة نذكر منها:

- تعرف المؤسسة كمنظمة اقتصادية واختماعية مستقلة نوعا ما، تؤخذ فيها القرارات حول تركيب الوسائل البشرية، المالية، والمادية والإعلامية بغية خلق قيمة مضافة حسب الأهداف في نطاق " زمكاني[1]." **(بن حبيب ٢٠٠٢ : ٢٥)**
- عرف الدليل الإحصائي الفرنسي سنة 1999المؤسسة على أنها " كل وحدة قانونية متكونة من أشخاص طبيعيين أو معنونين يتمتعون بحرية اتخاذ القرارات في إنتاج السلع والخدمات[2] ". **(الحداد ١٩٩٩ : ٣٨)**
- كما تعرف المؤسسة على أنها: " منظومة اقتصادية مكونة من مجموعة من الأشخاص والوسائل المادية والتي يتم استعمالها لإنتاج وعرض السلع والخدمات في السوق[3]." **(المساعد ٢٠٠٣ : ٣)**

أما الخدمة فلها عدة تعارف منها:

- يمكن تعريف الخدمات بأنها عبارة عن" تصرفات أو أنشطة أو أداء يقدم من طرف إلى طرف أخر ، وهذه الأنشطة تعتبر غير ملموسة، ولا يترتب عليها نقل ملكية أي شيئ ، كما أن تقديم الخدمة يكون مرتبط أو غير مرتبط بمنتج مادي ملموس[4]." **(صخري . الطبعة الثانية : ٢١)**

- كما تعرف أيضا على أن " الخدمات هي منتجات غير ملموسة تهدف أساسا إلى إشباع حاجات ورغبات المستهلك وتحقيق له المنفعة.

• أيضا " الخدمات هي التبادل والتفاعل بين معين الخدمة والدعامة المادية والزابون ينجم عنه خدمة ذات قيمة ترضي المؤسسة والزبون، وذلك بتحقيق الإشباع والربحية[1] ." **(المصري ٢٠٠٢ : ٦٩ و ٧٠)**

وتأخذ المؤسسة الاقتصادية أشكال مختلفة ومتعددة، تظهر تبعا للمعيار القانوني أو طابع الملكية أو على أساس الطابع الاقتصادي، فمنها المؤسسات العامة والخاصة، والمؤسسات الصناعية والتجارية والخدماتية، وهذه الأخيرة بدورها تصنف إلى أنواع:
إذ هناك المؤسسات المالية مثل: البنوك، المصارف، البريد...إلخ، وهناك المؤسسات الصحية مثل: المستشفيات،إضافة إلى مؤسسات النقل والمؤسسات التعليمية.
• وتعرف المؤسسة الخدمية على أنها " هي مجموعة من الوسائل التقنية والمالية والبشرية، مجسدة في شكل نظام تتفاعل فيه العديد من العوامل كتدفقات داخلية وخارجية بهدف إنتاج سلع وخدمات موجهة إلى إرضاء المستهلك[1] ". **(نوال ٢٠١٠ و ٢٠١١ : ٢٥)**

• ويمكن تعريفها أيضا " المؤسسة الخدمية عبارة عن نظام يتكون من مجموعة من الأشخاص والوسائل المنظمة والمتفاعلة فيما بينها لإنتاج قيمة غير مادية لإشباع حاجات ورغبات الزبون[٢] ". **(نوال ٢٠١٠ و ٢٠١١ : ٢٨)**

• ويقصد بمؤسسة تقدم الخدمة كل مؤسسة يتحدد غرضها الأساسي في تقديم خدمة لعميل، ومن أمثلة المؤسسات الخدمية الفنادق، المطاعم، المستشفيات، المؤسسات المالية والتعليمية ومؤسسات خدمية أخرى متنوعة[3] ". **(القباني واخرون ٢٠٠٦ : ١٢٠)**

وتشكل الخدمات هنا مخرجات للمؤسسة الخدماتية غير ملموسة ماديا، كنها محسوسة في صورة خبرات أو تجارب، يمر بها عملاء المؤسسة وقد ترتبط بها كيانات مادية تتبلور من خلالها الخدمة المقدمة، إلا أن هذا لا يعني تحويلها إلى مخرجات مادية، فخدمة الصحة يستلزم وجود مستشفيات، عتاد، أدوية وطبيب إلا أنها في حد ذاتها ليست ملموسة لكونها عبارة عن خدمات صحية مقدمة، وبالتالي فالمؤسسات الخدماتية هي هيئة منظمة، ومكونة من كفاءات ووسائل خاصة تهدف إلى تحقيق أرباح، وذلك عن طريق إشباع رغبات وحاجات الزبائن، كما تسهر على تقديم خدمات ذات مستوى مرغوب من الجودة، لأجل ذلك تسعى المؤسسة الخدماتية دوما لتحسين صورتها لدى الزبون لمعرفة دوافعه الشرائية، بالمعرفة المستمرة لطبيعة ورغبات الزبائن الذين تتعامل معهم، ومحاولة تكييف الخدمة المقدمة مع متطلباتهم.

ثانيا : الإطار العام للرقابة الداخلية

إن تعرضنا إلى موضوع الرقابة الداخلية يهدف إلى إبراز أهمية وجود نظام سليم ومحكم في المؤسسة يضمن لها تحقيق أهدافها العامة بفعاليـ ة واستخدام مواردها بكفاءة عالية، ووجود نظام سليم للرقابة الداخلية من حيث تصميمه ومحكم من حيث التنفيذ من شأنه أن يقلل من فرص إرتكاب أعمال الغش والتلاعب والتقليل من حدوث الأخطاء ، وا كانية إكتشافها بسرعة فور حدوثها.

مفهوم الرقابة الداخلية وأهدافه

سنحاول في هذا المطلب إظهار مجموعة من التعاريف للرقابة الداخلية وكذالك مختلف الأهداف التس تسعى الرقابة الداخلية إلى تحقيقها.

مفهوم الرقابة الداخلية

بدأ مفهوم الرقابة الداخيلة بمفهوم ضيق يهدف فقط إلى الحماية النقدية بإعتبارها هي أكثر أصول المؤسسة تداول ولذلك تم وضع مجموعة من الإجرات والضوابط لمراقبة النقدية وحركة تداولها وتتسع نطاق هذة الإجراءات في ما بعد لتكون في مجموعها مكان يطلق عليه " الضبط الداخلي " الذي يهدف بصفة رئيسة الى حماية لأموال المؤسسة وأصولها من السرقة والضياع والتقليل من إحتملات الأخطاء والغش، ثم توسع المفهوم بعد ذلك وأصبحت أهداف الرقابة الداخلية تشمل كل من حماية أصول المؤسسة والتأكد من دقة البيانات المحاسبية ومدى إمكانية الإعتماد عليها، وتنمية عوامل الكفاية الإنتاجية، وضمان التنفيذ السياسات والخطط الموضوعة بواسطة الإدارة[1]". **(دهمش واخرون ٢٠٠٥ : ١٤)**

وقد عرفت الرقابة الداخلية على أنها " عملية تتأثر من قبل أعضاء مجلس ادارة الشركة، والادارة، وغيرهم من المستخدمين، مصممة لتزويد تأكيد معقول بالنسبة لتحقيق أهداف في المجالات

التالية[2] : **(بابنات واخرون ٢٠١٠ : ٥٤)**

* كفاءة وفاعلية العمليات التشغيلية؛
* موثوقية الابلاغ المالي؛
* الالتزام بالقوانين والتشريعات المطبقة.

كما عرف المعهد الأمركي للمحاسبين القانونيين الرقابة الداخلية على أنها " تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق، والمقاييس المتبعة في المؤسسة بهدف حماية أصولها، وضبط مراجعة البيانات المحاسبية، والتأكد من دقتها، ومدى الإعتماد عليها، وزيادة الكفاءة والفعالية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية[1]." **(مسعود ٢٠٠٣ : ٨١)**

وعلى حسب الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة (IFAC)التي وضعت المعايير الدولية للمراجعة (IAG) فإن 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 تشتمل على احترام السياسة الإدارية، حماية الأصول، وقاية أو اكتشاف الغش والأخطاء، تحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية، وكذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصداقية[2]. **(YUN HSIANG 2008 : 44)**

وقد عرف التقرير SAC)* (نظام الرقابة الداخلية على أنه " مجموعة من العمليات والوظائف، والأنشطة، والنظم الفرعية، والأشخاص الذين اجتمعوا معاً أو تم فصلهم من أجل ضمان تحقيق الاغراض والاهداف، وقد ركز التقرير على دور وأثر نظم المعلومات المحوسبة على نظام الضوابط الرقابية الداخلية، وقد ركز أيضا على الحاجة الى تقييم المخاطر، والأخذ بعين الاعتبار التكاليف والمنافع، وبناء ضوابط رقابية في النظم بدلاً من إضافتها بعد التطبيق[3]" **(القاضي واخرون ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨ : ٦٩ و ٧٠)**

الأهداف الرقابة الداخلية:

تسمح الرقابة الداخلية بتحقيق مجموعة من الأهداف نعرضها فيما يلي:

أولا: حماية الأصول:

يقتضي تحليل هذا الهدف معرفة المقصود بكل من الحماية والأصول:

الحماية: تتعدد التفسيرات الخاصة بكلمة " حماية " فقد يقصد بها الرقابة من الأخطار المتعمد في معالجة العمليات، وبما أن هناك تعمد، أي تخطيط مدروسا بواسطة أفراد غير أمناء ذوي نيات إحتيالية، فإن ذلك يعد غشا وليس خطئ إذ إن الخطأ هو مايرتكب عن غير قصد أو تعمد وقد يقصد بكلمة " حماية " الوقاية من الأخطاء المتعمد " غشا "، وغير المتعمد في معالجة العمليات واستخدام الأصول، وقد يقصد بها كل وسائل المحافظة على الأصول ضد الأمور غير المرغوب فيها مثل: الغش، الإختلاس والسرقة بالإضافة إلى الأخطاء وأخطار الحرائق،

وطبقا لرأي لجنة الإجراءات المراجعة المنبثقة عن المعهد الأمركي للمحاسبين، فإن كلمة "حماية " تعني وقاية الأصول من الخسائر التي قد تنتج عن الغش ، أو الأخطاء ، او الأمور الأخرى غير المرغوب فيها .وأما الأصول المقصود حمايتها فهي تتضمن الأصول الثابتة كالأبنية، العقارات، التجهيزات والأصول المتداولة كالنقدية والمخزون وغيرها. وتتم حماية الأصول الثابتة بصيانتها والمحافظة عليها ضد أخطار الحرائق،

وتتم حماية الأصول المتداولة بالمحافظة عليها ضد السرقة، الإختلاس، الغش، الأخطاء والأمور الأخرى غير المرغوب فيها كالحرائق مثلا .وتقع المسؤلية كاملة على الإدارة في المحافظة على الأصول، ويتم التحقق من الحماية الكاملة والمستمرة هذه، عن طريق مطابقة الأرصدة الدفترية في السجلات المحاسبية مع الأصول المادية المتوافرة، بالإضافة إلى كون كل المدخلات والمخرجات خلال الفترة المالية المعنية، كاملة وقانونيةومصرح بها ومثبتة[1] **(مسعود ٢٠٠٣ : ٨٤)**

ثانيا: تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية:

إن التنفيذ الجيد للسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة يقتضي امتثال و تطبيق أوامر
الجهة المديرة، من أجل التطبيق الأمثل للأمر، ينبغي أن تتوفر فيه الشروط الآتية[2] : **(نصر واخرون ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ : ٥٧)**

1 .يجب أن يبلغ إلى الموجه إليه
2 .يجب أن يكون واضحا (مفهوما)
3 .يجب توافر وسائل التنفيذ؛
4 .يجب إبلاغ الجهات الآمرة بالتنفيذ.

أن العمل على تشجيع مختلف مستويات العمال على الالتزام بالسياسات في المؤسسة، من شأنه أن يكفل تحقيق الأهداف المرسومة بأكبر نجاعة و فعالية.

ثالثا: وجود إجراءات للتحقق من صحة البيانات والتقارير المحاسبية:

يعتمد على البيانات والتقارير المحاسبية في إتخاد العديد من القرارات الإدارية داخل المنسأة وبالتالي فلابد من وجود إجراءات للتحقق من صحة ودقة تلك البيانات والتقارير المحاسبية، وتعتمد تلك الدقة على صحة تسجيل العمليات وتشغيلها من خلال الدورة المحاسبية ويتطلب ذلك تقسيم العمل مع وجود مراجع لكل عملية من الناحية المستندية أو من ناحية تسجيلها ووجود إدارة مستقلة
للمراجعة الداخلية تلعب دورا كبيرا في هذا الشأن[3] . **(شحاته واخرون ٢٠٠٥ : ١٤)**

رابعا: هيكل تنظمي كفئ:

يعتبر وجود هيكل تنظيمي كفئ في أي منشأة هو أساس عملية الرقابة، والهيكل التنظيمي الكفئ هو الهيكل الذي يتم فيه تحديد المسؤوليات والسلطات المختلفة في كافة الادارات والأشخاص بدقة وبصورة واضحة، وتتوقف طبيعه على طبيعة المنشأة وحجمها ومدى الانتشار الجغرافي له، ويجب أن يكون لكل شخص فيه رئيسا يتبعه ويقيم أدائه باستمرار، مع ظرورة إعداد خرائط تفصيلية لكل قسم، مع وجود امكانية لتغييره مع تغيير الظروف المحيطة أي ان يتصف هذا الهيكل بالمرونة.

ومن ناحية اخرى يجب ان يعمل الهيكل التنظيمي الكفئ على إعطاء كل فرد واجبات ومسؤوليات محددة تتناسب مع قدراته، مع تطبيق مبدأ الفصل بين المهام المختلفة وخاصة الفصل بين حفض السجلات ومسؤولية الاحتفاض بالاصول[1]. **(القاضي واخرون ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨ : ٧١)**

خامسا: الإستخدام الاقتصادي الكفء للموارد:

يعني الاستخدام الاقتصادي للموارد، تجنب أوجه الإسراف والقصور والتدابير في استخدام الموارد المتاحة، ومن ثم الارتقاء بالكفاية الإنتاجية في استخدام تلك الموارد، وتعني الكفاية قدرة المؤسسة "أو أي نشاط أو وظيفة معينة" على تحقيق الهدف المحدد أقل تكلفة ممكنة .وتتبع عدة أساليب للارتقاء بالكفاية الإنتاجية، من أهمها الموازنات التخطيطية، والتكاليف المعيارية، ودراسة الزمن والحركة، ورقابة الجودة، وتدريب العاملين لرفع مستوى أدائهم وغيرها[2].**(مسعود ٢٠٠٣ : ٨٣)**

أنواع وأدوات الراقبة الداخلية

أن التطور الكبير الحاصل في المؤسسات الإقتصادية تزامن معه تطور في الرقابة الداخلية حيث ظهر عدة أنواع وأدوات تعمل كل هذه عل المحافظة على المؤسسة.

أنواع الرقابة الداخلية:

إن نظام الرقابة الداخلية يتكون من شقين مكملين لبعضهما البعض، شق محاسبي والخاص بتحقيق الرقابة المحاسبية والتي تختص بتحقيق الأهداف والمفاهيم المرتبطة بالرقابة الفعالة من حماية الأصول والسجلات وضمان دقة البيانات المحاسبية، وكذلك شق إداري خاص بتحقيق أهداف ومفاهيم الكفاءة والفعالية في العمليات الإنتاجية أو الإدارية ويطلق عليها الرقابة الإدارية عن طريق النهوض بالكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة

أولا: الرقابة الإدارية:

تشتمل على خطة التنظيم والوسائل والإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة وضمان تحقيق السياسات الإدارية، إذ تشتمل هذه الرقابة على كل ما هو إداري، سواء كانت برامج تدريب العاملين، طرق التحليل الإحصائي ودراسة حركة المؤسسة عبر مختلف الأزمنة، تقارير الأداء، الرقابة على الجودة ولى غير ذلك من أشكال الرقابة.

وترتبط الرقابة الإدارية بالأقسام التشغلية للشركة وليس في الإدارة المالية وذلك نظرا لعدم إرتباط الرقابة الإدارية بصورة مباشرة بالسجلات والدفاتر المالية.

ثانيا: الرقابة المحاسبية:

تهدف الرقابة المحاسبية إلى التحقق من أن كل عمليات المنشأة قد تم تنفيدها وفقا لنظام تفويض السلطة الملائم والمعتمد من الإدارة، وأن كل عمليات المنشأة قد تم تسجيلها في دفاتر المنشأة طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وبتالي التحقق من دقة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير والقوائم المالية.

وتتمثل الرقابة المحاسبية في الإجراءات التي تتعلق بحماية الأصول وضمان دقة وسلامة السجلات الحاسبية ومطابقة الأصول المدرجة بدفاتر الشركة مع الأصول الموجودة بالفعل في أقسام الشركة المختلفة ومخازنها.

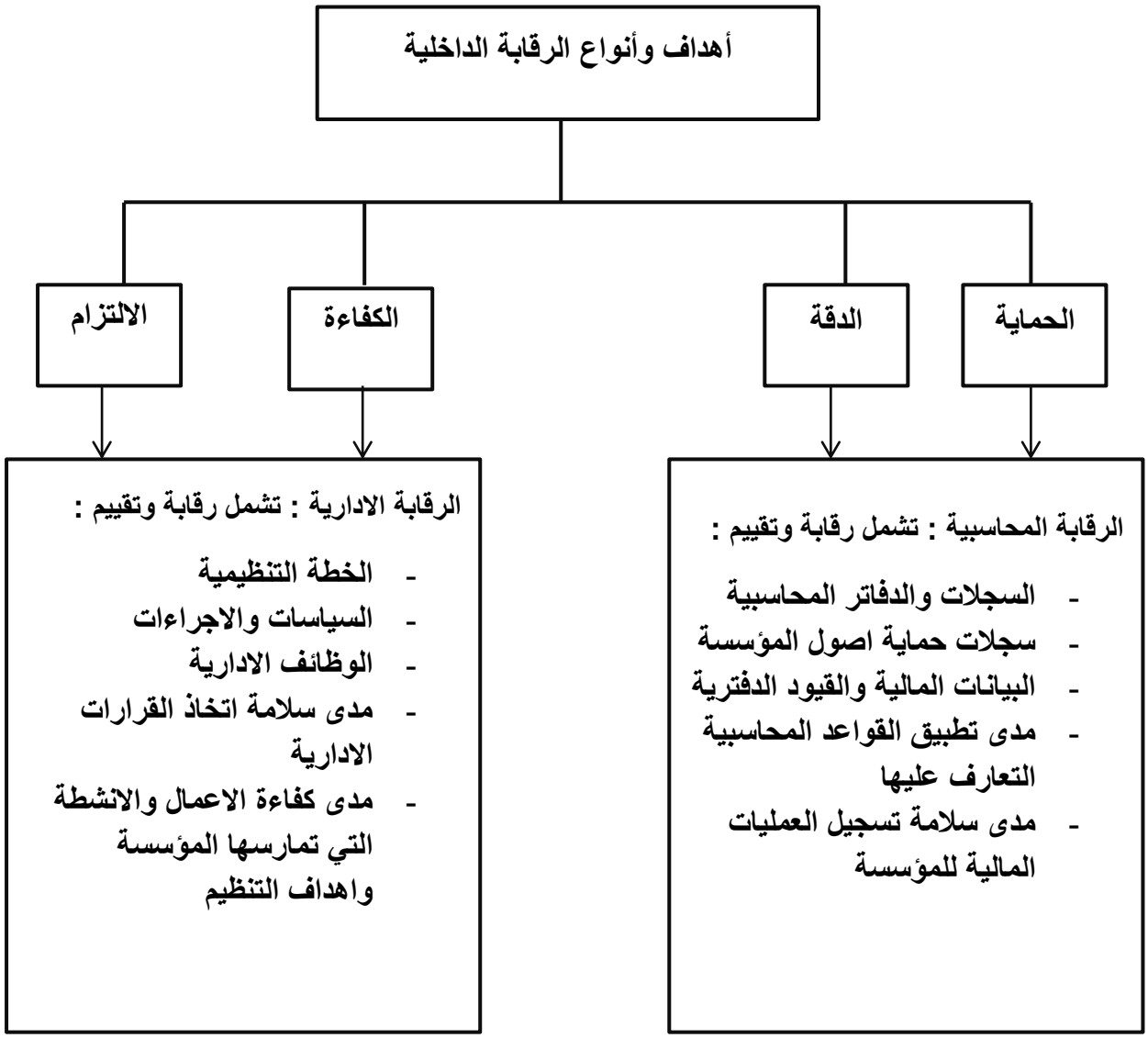
وتعتبر الإدارة المالية أو إدارة الحسابات في الشركة مسؤولة عن وضع نظام سليم الرقابة المحاسبية بهدف حماية الأصول وزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية وبتالي زيادة درجة الإعتماد عليها [1]. **(نصر واخرون ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ : ٥٨)**

الجدول رقم (٠١) الإختلاف بين الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية

وجة المقارنة	الرقابة المحاسبية	الرقابة الادارية
الهدف من الرقابة	- حماية الأصول من السرقة والضياع والإختلاس وسوء الإستخدام. - التحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في القوائم والتقارير المالية	- التحقق من كفاءة أداة العمليات التشغيلية. - التحقق من الإلتزام بالقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات التي وضعتها إدارة الشركة .
طبيعة عملية للرقابة	- التحقق من تنفيذ عمليات المنشأة وفقا لنظام تفويض السلطة الملائم والمعتمد من طرف الإدارة - التحقق من أن عمليات المنشأة قد تم تسجياها في الدفاتر والسجلات طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.	- إعداد الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية وقياس الأداء المالي واجاد الإنحرافات ومعرفة أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللزمة. -التحقق من تنفيد وتطبيق الإجراءات والسياسات الإدارية

المصدر : شحاته السيد شحاته، محمد السيد سراي، محمد إبراهيم راشد 2013 ص ١٧

الشكل رقم (١٢) : العلاقة بين انواع واهداف الرقابة الداخلية



المصدر . عبد الفتاح الصحن ، محمد السيد سرايا . الرقابة والمراجعة الداخلية . الاسكندرية . مصر . الدار الجامعية . ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ ، ص ١٥٤

المبحث الثالث

الجانب العلمي

أرجو وضع علامة (√) أمام الاجابة الصحيحة

١- المؤهل العلمي

☐ **دبلوم** ☐ **ماجستير**

☐ **بكالوريوس** ☐ **دكتوراه**

٢- التخصص العلمي

☐ **محاسبة** ☐ **اقتصاد**

☐ **أدارة أعمال** ☐ **اخرى (حددها) .....**

٣- المسمى الوظيفي

☐ **محاسب** ☐ **مدقق**

☐ **مخمن** ☐ **أخرى (حددها) .....**

٤- عدد سنوات الخبرة

☐ **أقل من ٥ أعوام** ☐ **بين ١٠ ــ ١٥ عام**

☐ **بين ٥ ــ ٩ أعوام** ☐ **١٥ عام فأكثر**

ت	السؤال	اتفق	اتفق تماما	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماما
١	ان الشركات يجب ان تلتزم بمعايير الحوكمه الدوليه					
٢	ان وجود لجنه حوكمه في الشركات يساهم في تعزيز الشفافيه والمساءله					
٣	ان الحوكمه السيئه يمكن ان تؤدي فساد وتدهور الاعمال					
٤	ان الحوكمه الجيده تساهم في زياده الثقه بين المستثمرين والشركات					
٥	ان حوكمه الشركات مهمه لضمان شفافيه ونزاهه الاعمال					
٦	هناك هيكل محدد يساعد على حوكمة عمل المصرف مما يرفع مستوى الشفافية والافصاح					
٧	تساعد حوكمة الشركات في توفير آلية تكفل مشاركة الجميع داخل المصرف (ذوي العلاقة) وخارجه في تحسين أدائه التسويقي					
٨	تحدد حوكمة الشركات موضوع توزيع المسؤوليات بين الجهات المسؤوله عن الاشراف والعمل المصرفي					
٩	يساعد تطبيق حوكمة الشركات في المصرف في معاملة المساهمين المنتمين الى نفس الفئة معاملة متكافئة					
١٠	يساعد تطبيق حوكمة الشركات في المصرف في تفعيل حقوق التصويت المتساوية للمساهمين					

ت	السؤال	اتفق	اتفق تماما	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماما
١	نظام الحوكمه في المؤسسه يؤثر على فعاليه نظام الرقابه الداخليه					
٢	وجود هيكل تنظيمي واضح ومسؤوليات واضحه يسهم في تحسين نظام الرقابه الداخليه					
٣	وجود اجراءات وسياسات محدده لضبط الرقابه الداخليه يساعد في تعزيز الشفافيه والمساءله					
٤	وجود لجان الرقابه الداخليه المستقله يسهم في تعزيز الرقابه الداخليه في المؤسسه					
٥	نظام الرقابه الداخليه مصمم بوضوح كاف بشكل يسمح بسهوله فهمه وتطبيقه السليم					
٦	ان الرقابه الداخليه تساهم في تقليل المخاطر والاحتيال داخل المؤسسه					
٧	وجود نظام رقابه فعال في المؤسسه يمنع وجود تلاعبات في القوام الماليه					
٨	يتم الاستغناء عن الرقابه الداخليه في حاله وجود رقابه خارجيه					
٩	نظام الرقابه الداخليه لايتحقق الا بوجود المراقب المالي					
١٠	التقييم الدوري والمنتظم لنظام الرقابه تقوم المنشأة باجراءه وتوثيقه					

جدول (١-١) توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	دبلوم	بكالوريوس	ماجستير	دكتوراه	المجموع
التكرار	٠	٢٥	٠	٠	٢٥
النسبة	٠	١٠٠%	٠	٠	١٠٠%

١- توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

بين الجدول (١-١) توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي حيث بلغت نسبة ١٠٠% من المستجيبين يحملون شهادة البكالوريوس ويدل هذا على ان غالبية المراجعين المتعاملين مع تقييم نظام الرقابة الداخلية هم من مستوى تعليمي اكاديمي.

جدول (١-٢) توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

التخصص العلمي	محاسبة	إدارة اعمال	اقتصاد	اخرى	المجموع
التكرار	٢١	١	٠	٣	٢٥
النسبة	٨٤%	٤%	٠	١٢%	١٠٠%

٢- توزيع الدراسة حسب التخصص العلمي

بين الجدول (١-٢) توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي حيث بلغت نسبة ٨٤% من المستجيبين الذين يحملون تخصص المحاسبة. ونسبة ١٢% تخصصات أخرى و ٤% تخصص إدارة اعمال ، ويدل هذا على ان غالبية المراجعين المتعاملين مع تقييم نظام الرقابة الداخلية هم من تخصص المحاسبة.

جدول (١-٣) توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	محاسب	مخمن	مدقق	اخرى	المجموع
التكرار	٢٣	٠	٠	٢	٢٥
النسبة	%٩٢	٠	٠	%٨	%١٠٠

٣- توزيع الدراسة حسب المسمى الوظيفي

بين الجدول (١-٣) توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي حيث بلغت نسبة ٩٢% من المستجيبين الذين يحملون مسمى وظيفي محاسب. ونسبة ٨% مسميات وظيفية اخرى ، ويدل هذا على ان غالبية المراجعين المتعاملين مع تقييم نظام الرقابة الداخلية هم من المتخصصين في مجال المحاسبة.

جدول (١-٤) توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	اقل من خمس اعوام	بين ٥-٩ عام	بين ١٠-١٥ عام	١٥ عام فاكثر	المجموع
التكرار	٠	٥	٢٠	٠	٢٥
النسبة	٠	%٢٠	%٨٠	٠	%١٠٠

٤- توزيع الدراسة حسب المسمى الوظيفي

يبين الجدول (١-٤) توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية حيث بلغت نسبة ٨٠% من المستجيبين الذين يحملون خبرة مهنية بين ١٠- ١٥ عام. ونسبة ٢٠% ممن لديهم خبرة مهنية بين ٥-٩ سنوات ، ويدل هذا على ان غالبية المراجعين المتعاملين مع تقييم نظام الرقابة الداخلية هم من ذوي الخبرة في هذا المجال.

جدول (١-٥) تأثير الحوكمة في عمل الشركات

ت	السؤال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الاجابة
١	ان الشركات يجب ان تلتزم بمعايير الحكومة الدولية	٢.٣	٠.٦٦	اتفق
٢	ان وجود لجنة حوكمة في الشركات يساهم في تعزيز الشفافية والمسائلة	١.٨٣	٠.٧٦	اتفق تماماً
٣	ان الحوكمة السيئة يمكن ان تؤدي الى فساد وتدهور الاعمال	٢.٨٢	٠.٤٣	اتفق تماماً
٤	ان الحوكمة الجيدة تساهم في زيادة الثقة بيبن المستثمرين والشركات	٢.٨٢	٠.٣٢	اتفق تماماً
٥	ان حوكمة الشركات مهمة لضمان شفافية ونزاهة الاعمال	٢.٤٤	٠.٨٢	اتفق
٦	هناك هيكل محدد يساعد على حوكمة عمل المصرف مما يرفع مستوى الشفافية والافصاح	١.٩٤	٠.٦٦	اتفق تماماً
٧	تساعد حوكمة الشركات في توفير آلية تكفل مشاركة الجميع داخل المصرف (ذي العلاقة) وخارجه في تحسين اداءه التسويقي	٢.٢٤	٠.٧٨	اتفق
٨	تحدد حوكمة الشركات موضوع توزيع المسؤوليات بين الجهات المسؤولة عن الاشراف والعمل المصرفي	١.٨٩	٠.٦٥	اتفق تماماً
٩	يساعد تطبيق حوكمة الشركات في المصرف في معاملة المساهمين المنتمين الى نفس الفئة معاملة متكافئة	٢.٧٨	٠.٨٩	اتفق تماماً
١٠	يساعد تطبيق حوكمة الشركات في المصرف في تفعيل حقوق التصويت المتساوية للمساهمين	٢.٠٩	٠.٥٤	محايد

٥ـ تأثير الحوكمة في عمل الشركات

يبين الجدول (١ـ٥) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لبيانات تأثير الحوكمة في عمل الشركات ، حيث بينت نتائج التحليل الاحصائي للعبارات ان المتوسط الحسابي لها كان ٢.٥٣ ومتوسط الانحراف المعياري ٠.٦٥ ، كما ان الفقرة ٣ و ٤ حصلت على اعلى تأييد بمتوسط حسابي ٢.٨٢ وحصلت الفقرة ٢ ادنى متوسط حسابي بمقدار ١.٨٣.

جدول (١ـ٦) تأثير الحوكمة على نظام الرقابة الداخلية

ت	السؤال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الاجابة
١	نظام الحوكمة في المؤسسة يؤثر على فعالية نظام الرقابة الداخلية	٢.٩٨	٠.٤٤	اتفق
٢	وجود هيكل تنظيمي واضح ومسؤوليات واضحة يسهم في تحسين نظام الرقابة الداخلية	٢.٧٣	٠.٥٤	اتفق تماماً
٣	وجود إجراءات وسياسات محددة لضبط الرقابة الداخلية يساعد في تعزيز الشفافية والمسائلة	٢.٠٩	٠.٨٧	اتفق تماما
٤	وجود لجان الرقابة الداخلية المستقلة يسهم في تعزيز الرقابة الداخلية في المؤسسة	١.٩٦	٠.٩٥	اتفق تماما
٥	نظام الرقابة الداخلية مصمم بوضوح كافي بشكل يسمح بسهولة فهمه وتطبيقه السليم	٢.٦٥	٠.٦٣	اتفق تماما
٦	أن الرقابة الداخلية تساهم في تقليل المحاطر والاحتيال داخل المؤسسة	٢.٢٢	٠.٨٦	اتفق تماما
٧	وجود نظام رقابة فعال في المؤسسة يمنع وجود تلاعبات في القوائم المالية	١.٧٩	٠.٩٦	اتفق تماما
٨	يتم الاستغناء عن الرقابة الداخلية في حالة وجود رقابة خارجية	٢.١٢	٠.٧٧	اتفق تماما
٩	نظام الرقابة الداخلية لا يتحقق الا بوجود المراقب المالي	٢.٨٨	٠.١٢	اتفق تماما
١٠	التقييم الدوري والمنتظم لنظام الرقابة تقوم المنشأة بغجراءه وتوثيقه	٢.٦٧	٠.٦٨	محايد

٦ـ تأثير الحوكمة على نظام الرقابة الداخلية

يبين جدول (١-٦) تأثير الحوكمة على نظام الرقابة الداخلية ، حيث بينت نتائج التحليل الاحصائي للعبارات ان المتوسط الحسابي لها كان ٢.٤٠ ومتوسط الانحراف المعياري ٠.٦٨ ، كما ان الفقرة ١ حصلت على اعلى تأييد بمتوسط حسابي ٢.٩٨ وحصلت الفقرة ٧ ادنى متوسط حسابي بمقدار ١.٧٩.

المبحث الرابع

التوصيات والاستنتاجات

النوصيات :

١- العمل على إيصال مفهوم مصطلح حوكمة الشركات للموظفين داخل المؤسسة وذلك من خلال المؤتمرات المهنية و العلمية.
2- العمل على منح صلاحيات و دور أوسع لأصحاب المصالح في ممارسة الدور الرقابي على الإدارة مما يساهم في دعم و الأداء الرقابي في المؤسسة
3- العمل على زيادة مستوى الإفصاح و الشفافية في التقارير المالية و إتاحتها لجميع أصحاب المصالح لإعطائهم الأمان في التعامل مع المؤسسة؛
4- ضرورة قيام مجلس الإدارة في إختيار المدراء التنفيذيين من بين الكفاءات و ممارسة دورهم في تطبيق القوانين و الأنظمة من أجل الرقي بالرقابة الداخلية ؛
5- وجوب الإلتزام بالتعديلات المستمرة لمقومات والإجراءات المتخدة والمعدلة لنظام الرقابة الداخلية من أجل القيام بمهامه على أكمل وجه؛
6- خلق ثقافة الكل يراقب والكل مراقب داخل المؤسسة من اجل توفير جو مناسب للعمل بكل إتقان احترام المعايير والشروط التي تؤدي إلى تحقيق المؤسسة لأهدافها؛
7- ضرورة و جود لجنة مراجعة في المؤسسة الخدمية تتمتع بالإستقلالية تعمل على تقييم الرقابة الداخلية؛
8 - الزامية العمل على تطوير التدقيق الداخلي وسعيه في تقويم الرقابة الداخلية؛
9 - ضرورة الاهتمام بالتوصيات المقترحة التي تندرج ضمن التقرير النهائي للمراجع الداخلي.

الاستنتاجات:

استنتاجات حول الحوكمة والرقابة الداخلية تعتمد على العديد من العوامل والمتغيرات المختلفة في كل منظمة ومع ذلك يمكن استخلاص بعض الاستنتاجات العامة التي تشمل :

١- اهمية وجود انظمة حوكمة ورقابة داخلية فعالة لضمان تحقيق اهداف المنظمة والحفاظ على سلامتها المالية والتشغيلية .
٢- توفير الشفافية والمساءلة في جميع مستويات المنظمة يعزز فعالية الحوكمة والرقابة الداخلية .
٣- تحقيق التوازن بين الرقابة الصارمة وتمكين الابداع والابتكار يعتبر تحديا هاما في سياق الحوكمة والرقابة الداخلية .
٤- الالتزام بالمعايير والتشريعات القانونية والاخلاقية ضروري لضمان الامتثال والمساءلة .
٥- استمرارية تقييم وتحسين .

المراجع والمصادر

١- القران الكريم

المصادر العربية

١-مصطفى يوسف كافي،الأزمة المالية الإقتصادية العالمية وحوكمة الشركات،عمان–الأردن -،مكتبة المجتمع العربي ،، ٢٠١٣ص .٢٠٢
٢-محمد مصطفى سليمان ، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري،الطبعة الثانية ،الإسكندرية – مصر - ،الدار الجامعية الإسكندرية، ، ٢٠٠٩ص .١٥
٣- أحمد علي خضر ،حوكمة الشركات ، الإسكندرية – مصر - ، دار الفكر الجامعي ، ، 2012ص.
٤- محمد يوسف كافي ،مرجع سبق ذكره ،ص ص.٢٠٤ ،٢٠٣
٥- أحمد علي خضر ، مرجع سبق ذكره ،ص ص .٩٢،٩٣
نفس المرجع ،ص .٢٠٤
٦- طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات و الأزمات المالية العالمية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ،2005ص.

٧- حساني رقية،حمزة فاطمة،آليات حوكمة الشركات و دورها في الحد من الفساد المالي و الإداري،الملتقى الوطني الأول حول حوكمة الشركات كآلية للحد
٨- من الفساد المالي و الإداري،كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير،جامعة محمد خيضر بسكرة، ٧-٦ماي ،2012ص .٥
٩- محمد مصطفى سليمان ، مرجع سبق ذكره ،ص .١٧
١٠- نفس المرجع اعلاه ، ص .١٨
١١- محمد إبراهيم موسى ، حوكمة الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية ، دار الجامعية الجديدة ، الإسكندرية – مصر - ، ، 2010ص

١٢- دهمش نعيم، اسحق أبو زر عفاف، تحسين و تطوير الحاكمة المؤسسية في البنوك، مجلة البنوك في الأردن، العدد العاشر، المجلد الثاني و العشرون، ديسمبر ،2003ص27.
١٣- بلعادي عمار ، جاوحدو رضا ، مبادىء وممارسات الحوكمة المحاسبية ،ورقة بحثية مقدمة للملتقى الدولي الأول حول دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية والإفصاح ،أم البواقي ،الجزائر ،يومي ٧و ، ٨ديسمبر ، 2010ص٤

١٤- طارق عبد العال حمادة، حوكمة الشركات)المفاهيم، المبادىء، التجارب، المتطلبات شركات (، الطبعة الثانية، القاهرة - مصر-، الدار الجامعية ، ،٢٠٠٨/٢٠٠٧ص.

١٥- إسماعيل جوامع ، فايزة يركات ، حوكمة المؤسسات العمومية دات الطابع الإداري ...رؤية محاسبية ،مداخلة مقدمة للملتقى الوطني حول حوكمةالشركات كآلية للحد من الفساد الإداري ، كلية العلم الإقتصادية ،جامعة محمد خيضر بسكرة ، 6 7ماي ، ، ٢٠١٢ص .٢٠
١٦- المعتصم باع الغرباني ، حوكمة شركات المساهمة ، مصر ، دار الجامعية الجديدة ، ، 2008ص . ٥٠
١٧- طارق عبد العال حماد ، مرجع سبق ذكره ، ص86

١٨- عدنان بن حيدربن درويش ، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة ، بيروت – لبنان- ،إتحاد المصارف العربية، ، 2007ص66.

١٩- بتول محمد نوري، علي خلف سلمان، حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، جامعة المس نت صرية) العراق)،٢٠١٠ ،ص١٨

٢٠- عدنان بن حيدربن درويش، مرجع سبق دكره، ص 19 .

٢١- عبد الرزاق حمد السنهوري، حق الملكية مع شرح مفصل للأشياء و الأموال، الطبعة الثانية، بيروت – لبنان -، منشورات الحلبي الحقوقية، ،2000ص٤٩٢.
٢٢- زرقي عمار ، التعهيد بإدارة الصيانة كاخيار إستراتيجي للمؤسسة الصناعية ، مدخل لتحسين الإنتاجية ،مذكرة ماجستير، إقتصاد وتسيير المؤسسة ، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة - ، ، 2011 / 2012ص163 .

٢٣- عدنان بن حيدر بن درويش ، محددات حوكمة الشركات ، عمان – الأردن - ، دار وائل ، ، 2009ص18.

٢٤ - عبدي نعيمة، دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات ، مذكرة ماحستير ، تخصص مالية مؤسسة ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2008/2009 ص٣٤-٣٥
٢٥- رزاق عمار ، "التعهيد بإدارة الصابة كاتيار إستراتيجي للمؤسسة الصناعية ، مدخل اتحسين الإنتاجية "، مذكرة ماجيستر، غير منشورة في العلوم الإقتصادية، تخصص إقتصاد وتسيير مؤسسة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة ، ،2011 / 2012ص ص192-191

٢٦- محسن أحمد الخضري، حوكمة الشركات، القاهرة، مجموعة النيل العربية، ،2005ص57

٢٧- محسن أحمد الخضري، حوكمة الشركات، القاهرة – مصر -، مجموعة النيل العربية، ،2005ص ٥٨-٥٩

٢٨- مصطفى يوسف كافي ، مرجع سبق ذكره ، ص . ٢١٥
٢٩- محمد مصطفى سليمان ، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين ، الإسكندرية – مصر - ، الدار الجمعية الإسكندرية ،
٢٠٠٨ ص١٥

٣٠- بن نافلة قدور ، دحمان زناتي نبيلة ، حوكمة الشركات والمسؤلية الإجتماعية لمنظمات الأعمال ، ورقة بحثية مقدة إلى الملتقى الدولى الثامن حول : دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات الإقتصادية ، الجزء الثاني ، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف –الجزائر - ، 19 / 20نوفمبر ، 2013ص . ١٨
٣١- مصطفى يوسف كافي ، مرجع سبق ذكره ، ص222

٣٢- محسن أحمد الخضيري، حوكمة الشركات ص21

٣٣- محسن أحمد الخضيري ، مرجع سابق، ص ص .٢٣ -٢21
٣٤- عادل عبد الفتاح،المراقب و حوكمة الشركات، مجلة المحاسبة العدد، ٥٤السعودية ، ،٢٠١٢ص١٠

٣٥- سعيد محمد المصري ، ادارة وتسويق الانشطة الخدمية ، الدار الجامعية القاهرة ، مصر ، ٢٠٠٢ ، ص ٦٩-٧١

٣٦ – بورطال نوال ، اثر الاتصال في رفع الاداء التسةيقي للمؤوسسة الخدمية ، مذكرة ماجستي ، جامعة الجزائر ، ٢٠١٠ و ٢٠١١ ، ص ٢٥

٣٧- بورطال نوال ، مرجع سابق ، ص ٢٨

٣٨ – فناء علي القباني ، نادر شعبان السواح ، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني ، الاسكندرية مصر ، الدار الجامعية ، ٢٠٠٦ ، ص ١٢٠

٣٩- نعيم دهمش،عفاف اسحق أبوزر، الضوابط الرقابية والتدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات، ورقة بحثية مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية، لكلية الاقتصاد والعلوم الادارية لجامعة الزيتونة الأردنية تحت شعار، عمان الأردن، 27 – 28 /04 /
2005 .ص ١٤

٤٠- عبد الرحمان بابنات، ناصر دادي عدون، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، دار المحمدية العامة، الجزائر، ص .٥٤

٤١- صديقي مسعود، دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية،ورقة مقدمة للملتقى الوطني الأول حول "المؤسسة الاقتصادية الجزائرية و تحديات المناخ الاقتصادي الجديد"، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 23/22أفريل ،2003ص 81 .
SAC) (*رقابة وتدقيق الأنظمة الخاص بقسم الأبحاث التابعة لمعهد المدققين الداخليين الأمريكي.

٤٢- نعيم دهمش،عفاف اسحق أبوزر(،الضوابط الرقابية والتدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات

٤٣- حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمة قريط ، التدقيق الداخلي، دمشق – سوريا -، منشوراة جامعة دمشق – كلية الإقتصاد- ،
70. ، 69 ، ص ص٢٠٠٨/٢٠٠٧

٤٤- صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص.84

٤٥- عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة)في بيئة تكنلوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال) ، الإسكندرية – مصر- ، الدار الجامعية، 2006/2005، ص . ٥٧
٤٦- شحاتة السيد شحاتة، محمد السيد سراي، محمد إبراهيم راشد، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة)الرقابة الداخلية في بيئة التشغيل الإلكتروني – مراجعة الأصول طويلة الأجل – قصيرة الأجل – مراجعة الإرادات والمصروفات) ، الإسكندرية – مصر -، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع ، ص .١٤
٤٧- حسين يوسف القاضي، وأخورن، مرجع سبق دكره، ص71

٤٨- صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص83.
٤٩- عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة)في بيئة تكنلوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال) ، مرجع سبق دكره، ص
. 58

٥٠- شحاته السيد شحاته، محمد السيد سراي، محمد إبراهيم راشد، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة
(الرقابة الداخلية في بيئة التشغيل الإلكتروني – مراجعة الأصول طويلة الأجل – قصيرة الأجل – مراجعة الإرادات والمصروفات ،(الإسكندرية – مصر -، دار التعلم الجامعي للطباعة والنشر والنوزيع،٢٠١٣ ص ١٧

٥١- عبد الفتاح الصحن ،محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية ،الإسكندرية – مصر -، الدار الجامعية ٢٠٠٤/٢٠٠٣ ص١٥٤

المصادر الاجنبية

1- EVelyne. POINCELOT, Grégory. WEGMANN, "Utilisation des critères non financiers pour évaluer oupiloter la performance : analyse théorique ", (comptabilité contrôle audit, Revue de l'association
francophone de comptabilité, Tunis, tome 11, volume 2, décembre 2005), p .109 .
Ibid, p.112.

2- YVES, SLMOM HOMRL , TEZNAS DU MONTCEL, " theorie de la fine et reforme de l entreprise "
REVUE ECONOMIQUE , VOL 28, N 3 1977, P 321.

3-FREDERIC MAZAUD , De Lafirne Soustraitance De Premier Rang La Firne Pivot , Organisation Du
Systemes Productif Airbus Theese De Doctorat En Sciences Economiques , UNV Des Saences Sociales Toulouse 2005 ,P 35.

4- Yun Hsiang , Etude et Conparison De Facture Decisionnals De P externalisation Informatique Dons Les Etablissimints Hospitalies Puplic et Prives , Phese Pour Obtention Le Grad De Doctoer , UNV De Francois Vab Elain , Ponis , 2008 , p 44 .