



العنوان

دور الرقابة الداخلية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسة الاقتصادية

-دراسة حالة المؤسسة الجزائرية للأنسجة الصناعية والتقنية EATIT بالمسيلة-

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر (أكاديمي) في علوم التسيير
تخصص: مراقبة التسيير

إعداد الطالب (ة):

- بلجودي سعيدة

الأستاذ(ة) المشرف (ة):

عريوة محاد

لجنة المناقشة:

الصفة	الجامعة	الرتبة	أعضاء اللجنة
رئيسا وممتحنا	المسيلة	أستاذ مساعد أ	- شنبي صورية
مقرا ومشرفا	المسيلة	أستاذ مساعد أ	- عريوة محاد

فهرس المحتويات

	شكر و عرفان
	إهداء
I	فهرس المحتويات
IV	فهرس الأشكال
V	فهرس الجداول
أ	مقدمة عامة

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول الرقابة

3	تمهيد
4	1.1. ماهية الرقابة.
4	1.1.1. مفهوم الرقابة (Control).
7	1.1.2. خصائص وأهمية الرقابة.
7	1.1.2.1. خصائص الرقابة.
11	1.1.2.2. أهمية الرقابة.
14	1.1.2.3. أهداف الرقابة.
16	1.2. أنواع وخطوات الرقابة وأساليبها.
17	1.2.1. أنواع الرقابة.
17	1.2.1.1. الرقابة حسب المستويات الإدارية.
18	1.2.1.2. الرقابة حسب المعايير
19	1.2.1.3. الرقابة حسب أطراف التعامل مع المؤسسة.
20	1.2.2. خطوات الرقابة.
22	1.2.3. أساليب الرقابة.
22	1.2.3.1. الأساليب الوصفية
23	1.2.3.2. الأساليب الكمية.
24	1.2.3.3. الأساليب الميدانية.
25	1.3. الرقابة الداخلية.

25	1.3.I. التطور في مفهوم الرقابة الداخلية.
25	1.1.3.I. تطور الرقابة الداخلية.
28	2.1.3.I. مفهوم الرقابة الداخلية.
30	2.3.I. خصائص الرقابة الداخلية.
32	3.3.I. أهمية وأهداف الرقابة الداخلية.
32	1.3.3.I. أهمية الرقابة الداخلية.
33	2.3.3.I. أهداف الرقابة الداخلية.
35	خلاصة الفصل

الفصل الثاني: العلاقة بين الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات

37	تمهيد.
38	1.II. جوانب أساسية للرقابة الداخلية.
38	1.1.II. أنواع الرقابة الداخلية
38	1.1.1.II. الرقابة الإدارية.
38	2.1.1.II. الرقابة المحاسبية.
39	3.1.1.II. الضبط الداخلي.
40	2.1.II. علاقة الرقابة الداخلية بالمراجعة.
40	1.2.1.II. علاقة الرقابة الداخلية بالمراجعة الداخلية.
41	2.2.1.II. علاقة الرقابة الداخلية بالمراجعة الخارجية
42	3.1.II. مقومات الرقابة الداخلية.
42	1.3.1.II. المقومات المحاسبية.
45	2.3.1.II. المقومات الإدارية.
47	2.II. الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات.
48	1.2.II. ماهية حوكمة الشركات The concept of corporate Governanace
48	1.1.2.II. مفهوم الحوكمة لغويا
49	2.1.2.II. مفهوم حوكمة الشركات اصطلاحا
51	2.2.II. خصائص حوكمة الشركات.
53	3.2.II. أهمية حوكمة الشركات.

53	2.II. 3. 1. أهمية الحوكمة بالنسبة للشركات.
54	2.II. 3. 2. أهمية الحوكمة بالنسبة للمساهمين.
55	2.II. 3. 3. أهمية الحوكمة بالنسبة للمجتمع.
55	3.II. الإطار العلمي لحوكمة الشركات.
55	3.II. 1. مبادئ حوكمة الشركات.
61	3.II. 2. محددات والأطراف المعنية بتطبيق قواعد حوكمة الشركات.
61	3.II. 2. 1. محددات حوكمة الشركات.
62	3.II. 2. 2. الأطراف المعنية بتطبيق قواعد حوكمة الشركات.
63	3.II. 3. دور الرقابة الداخلية في تطبيق وتبني مبادئ حوكمة الشركات.
67	خلاصة الفصل

الفصل الثالث: دراسة الحالة المؤسسة الجزائرية للأتسجة الصناعية والتقنية (EATIT)

70	تمهيد.
71	III. 1. التعريف بميدان الدراسة.
71	III. 1. 1. لمحة تاريخية عن المؤسسة.
72	III. 1. 2. الهيكل التنظيمي لمؤسسة EATIT.
76	III. 1. 3. أهداف المؤسسة.
76	III. 2. الإجراءات وطريقة معالجة الاستبيان.
76	III. 2. 1. الأدوات المستخدمة في تحليل نتائج الاستبيان.
80	III. 2. 2. أدوات التحليل الإحصائي المستعملة
81	III. 2. 3. تفريغ الاستبيان
87	III. 2. 4. 2. تحليل نتائج الاستبيان.
91	خلاصة الفصل.
93	خاتمة

قائمة المراجع

قائمة الملاحق

فهرس الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
06	عناصر الإدارة	1
34	أهداف الرقابة الداخلية	2
44	العلاقة بين الوسائل الثلاثة المستخدمة في الجانب المحاسبي	3
47	مقومات الرقابة الداخلية	4
52	خصائص حوكمة الشركات	5
60	مبادئ حوكمة الشركات	6
62	المحددات الأساسية للحوكمة	7
64	نموذج مقترح لدور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات	8
65	جوهر الشفافية	9
75	الهيكل التنظيمي للمؤسسة EATIT	10
81	توزيع متغيرات أفراد العينة حسب الجنس	11
82	توزيع متغيرات أفراد العينة حسب العمر	12
83	توزيع متغيرات أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	13
84	توزيع متغيرات أفراد العينة حسب الخبرة	14
85	توزيع متغيرات أفراد العينة حسب المستوى المهني	15

فهرس الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
39	المقارنة بين الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية	1
77	مقياس ليكارت الخماسي	2
79	توزيع معامل ألفا كرونباخ	3
81	توزيع متغيرات أفراد العينة حسب الجنس	4
82	توزيع متغيرات أفراد العينة حسب العمر	5
83	توزيع متغيرات أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	6
84	توزيع متغيرات أفراد العينة حسب الخبرة	7
85	توزيع متغيرات أفراد العينة حسب المستوى المهني	8
86	نتائج إجابات عينة الدراسة حسب كل سؤال وفق ليكارت الخماسي	9
88	نتائج آراء عينة الدراسة حول نظام الرقابة الداخلية على أن مجموعة من الإجراءات والوسائل من اجل ضمان التحطم الجيد في المؤسسة	10
89	نتائج آراء عينة الدراسة حول أهمية مبادئ الحوكمة في ضمان فعالية الحوكمة.	11
90	نتائج آراء عينة الدراسة حول مدى تأثير الرقابة الداخلية على حوكمة الشركات من خلال تطبيق وتبني مبادئها بالاعتماد على المراجعة الداخلية	12

شكر و عرفان

نحمد الله ونشكره ونثني عليه كما ينبغي لجلال وجهه ولعظيم سلطانه

على إعانتى وتوفيقى لإنجاز هذا البحث المتواضع

وبعد حمد الله وشكره والصلاة والسلام على نبيه - صلى الله عليه وسلم -

وعملا بقول الرسول «من لا يشكر الناس لا يشكر الله»

يسرني أن أتقدم بخالص الشكر والتقدير والعرفان إلى أستاذي الفاضل

عريوة محاد على تفضله بالإشراف على هذه المذكرة واهتمامه بهذا

الموضوع الذي لم ييخل عليا فيه بالنصائح والتوجيهات وعلى الثقة

التي منحني إياها والتي كانت المحفز القوي طوال البحث

كما أتقدم بجزيل الشكر لمن أمد لي يد العون والمساعدة لاتمام هذا البحث

بالنصائح والتوجيهات كل من وليد وسمير (مكتبة الساعة)

فجزاهم الله عني كل خير

كما لا يفوتني أن أتقدم بالشكر إلى جميع أعضاء لجنة المناقشة

وأتقدم أيضا بعظيم الشكر إلى عمال وإطارات المؤسسة الجزائرية

للأنسجة الصناعية والتقنية على التسهيلات والمساعدات التي قدموها

لي أثناء التربص

كما أشكر كل من ساهم من قريب أو بعيد في هذا العمل المتواضع

سعيدة

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسات العالمية في الآونة الأخيرة في مجال إصدار القوانين والتنظيمات المتعلقة بحوكمة الشركات، بالإضافة إلى تطور العلاقات الاقتصادية وتوسع نطاقها، جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة، مما أوجب عليها تبني وظائف وآليات رقابية داخل هيكلها التنظيمي تسمح بالإفصاح والشفافية أكثر، فوجود نظام فعال وكفؤ للرقابة الداخلية في أي مؤسسة يحقق حماية لأصحاب المصلحة وبصفة خاصة المساهمين وكافة الأطراف ذات الصلة بها، ونتيجة للدور الهام الذي تلعبه أنظمة الرقابة الداخلية في نجاح المؤسسات، فقد حظيت باهتمام الهيئات المحاسبية التي سعت إلى تطوير مفهوم الرقابة بصورة مستمرة كما أنها تعتبر جزء لا يتجزأ من إدارة المؤسسة تمثل صمام الأمان في الدفاع عن الأصول وممتلكات المؤسسة وحمايتها من التلاعب والاختلاس تعتمد على آليتين أساسيتين الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية، لكن مع تطور الأعمال الحديثة أصبحت المراجعة الداخلية أداة تبادل المعلومات والاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة والإدارة العليا من خلال تكيف عملها مع مبادئ الحوكمة كما يتم الإعتماد عليها في تقييم وكفاءة العمليات التشغيلية للمؤسسة وكفاءة وأمانة العاملين وكشف عن مواطن الغش، كما تستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فعالية الأساليب الرقابية، ويلاحظ أن لفظ حوكمة مشابه لكلمة الرقابة أي السيطرة، فالحوكمة لها علاقة كبيرة بالرقابة، حيث هي النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المؤسسة ومراقبتها من أجل تحقيق أهدافها، والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية والإفصاح وهذا ما يقودنا إلى طرح الإشكالية التالية:

ما هو دور الرقابة الداخلية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات؟.

التساؤلات الفرعية.

يترتب عن طرح هذه الإشكالية تساؤلات فرعية وهي:

1- ما هي الرقابة الداخلية؟.

2- ما هو مفهوم حوكمة الشركات وما هي متطلبات تطبيقها؟.

3- كيف تؤثر الرقابة الداخلية على حوكمة المؤسسات؟.

فرضيات البحث.

ولمعالجة الإشكالية المطروحة والتساؤلات الفرعية نحاول صياغة الفرضيات التالية:

1-يشتمل نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الإجراءات والوسائل من أجل ضمان التحكم الجيد في المؤسسة.

2- تتولى مبادئ الحوكمة الأهمية الكبرى في ضمان فعالية حوكمة الشركات.

3- تؤثر الرقابة الداخلية على حوكمة الشركات من خلال تطبيق وتبني مبادئها باعتماد على المراجعة الداخلية.

أسباب اختيار الموضوع.

لاختيار الموضوع أسباب ذاتية وأخرى موضوعية وهي:

-أهمية هذا الموضوع بالنسبة للباحث ومجال التخصص.

- الزيادة في فهم هذا الموضوع والتعمق والتحكم فيه أكثر وضبط مفاهيمه.

- مكانة الموضوع على الصعيد الدولي والمحلي.

أهمية البحث.

تظهر أهمية البحث من خلال إبراز الدور الهام لإدارات الرقابة الداخلية في تفعيل

مبادئ الحوكمة وفق أسس ومفاهيم جديدة الأمر الذي يؤدي إلى التقليل من المخاطر التي

تتعرض لها المؤسسات.

أهداف البحث.

-إبراز دور حوكمة الشركات من خلال مختلف المبادئ والقواعد الجيدة لإدارة ومراقبة

المؤسسات.

- معرفة العلاقة بين الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات وهو الهدف الرئيسي من هذه

الدراسة.

منهجية البحث.

تعتمد الدراسة على استخدام المنهج الوصفي والمنهج التحليلي لكونها من أكثر المناهج استخداماً في الدراسات الاجتماعية والإنسانية وذلك بهدف التوصل إلى نتائج منطقية تدعم الفرضيات الواردة في الدراسة.

الدراسات السابقة.

-دراسة السعيد خلف بعنوان "دور أجهزة الرقابة المباشرة في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات"، ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012.

تمثلت دراسته في معالجة دور أجهزة الرقابة المباشرة في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، حيث تطرق إلى تعريف الحوكمة بصفة عامة وتحديد مكانتها على المستوى الدولي، بالإضافة إلى تحديد أهمية وأهداف الحوكمة ومعايير وآليات تطبيقها، وكذلك تحديد الأطراف المعنية بها والأبعاد الرقابية لحوكمة المؤسسات وعلاقتها بالمعلومة المحاسبية، وفي الأخير عرض مختلف آليات الرقابة ودورها في تفعيل مبادئ الحوكمة من المفاهيم الأساسية وأهم العناصر التي لا بد أن تتوفر عليها عملية الرقابة بمختلف أنواعها، وكذلك المراجعة ودورها في تفعيل حوكمة المؤسسات.

-دراسة هيدون ليلي ريمة بعنوان "المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات"، ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012.

تهدف هذه الدراسة إلى تبين دور المراجعة ومدى مساهمتها في تحسين جودة حوكمة الشركات، حيث تم تركيز الاهتمام على دور كل من مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ولجان المراجعة في تفعيل جودة حوكمة الشركات. وفي الدراسة الميدانية حاولت الباحثة إبراز دور المراجعة في المؤسسات الجزائرية باعتبارها ركن أساسي لإقامة نظام لحوكمة المؤسسات الوطنية في ظل ما تعيشه من تحولات في إطار التوجه نحو اقتصاد السوق.

-دراسة حسين عبد الجليل بعنوان "حوكمة المؤسسات وأثرها على مستوى الإفصاح في

المعلومات المحاسبية"، ماجستير في المحاسبة، الأكاديمية العربية بالدنمارك، 2010.

تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على أهمية حوكمة الشركات وتأثيرها على

المعلومات المحاسبية من خلال تحقيق الأهداف التالية:

-بيان فهم حوكمة الشركات وأثرها على المعلومات المحاسبية المتمثلة في القوائم المالية.

- بيان مدى تأثير حوكمة الشركات على مستوى الإفصاح في القوائم المالية.

- بيان مدى تأثير الملكية في شركات المساهمة على مستوى الإفصاح في القوائم المالية.

أوجه الاختلاف والتشابه بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية.

أوجه الاختلاف.

تعرضت جل الدراسات إلى:

-أجهزة الرقابة المباشرة بصفة عامة من الجانب النظري إلى الجانب التطبيق في دراسة

الحالة.

- المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات.

- عرض مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية.

أما في الدراسة الحالية سيتم التطرق إلى دور الرقابة الداخلية في المؤسسة

الاقتصادية.

أوجه التشابه.

أوجه التشابه بين الدراسات السابقة هو أنها كلها تم التطرق فيها إلى حوكمة

الشركات بكل أبعادها ومعاييرها وتحديد مبادئ وكيفية تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية.

أما هذه الدراسة فسيتم دراسة دور الرقابة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة، وتبين دور

الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية من حيث مبادئها ومعاييرها وعلاقتها بالرقابة الداخلية.

تقسيمات البحث .

للإلمام بجوانب الموضوع قمنا بتقسيم بحثنا إلى ثلاثة فصول حيث خصصنا الفصل الأول إلى مفاهيم أساسية حول الرقابة من مفهوم وأهمية وأهداف وصولاً إلى الأنواع ويتم التطرق إلى مدخل الرقابة الداخلية.

أما الفصل الثاني يتناول الإطار المفاهيمي والعلمي لحوكمة الشركات ،ودور الرقابة الداخلية في تطبيق وتبني مبادئ حوكمة الشركات

في حين الفصل الثالث فقد خصص لدراسة حالة في المؤسسة الجزائرية للأنسجة الصناعية والتقنية حيث تم التعرف على ميدان الدراسة وأجزاء وطريقة معالجة الاستبيان وفي أخير تحليل نتائج الاستبيان بالاستعانة ببرنامج (SPSS) الإصدار 14.

تمهيد

تطور مفهوم الرقابة تطوراً كبيراً نتيجة لتطور حجم المشروعات الاقتصادية وزيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية ودور ومهام المراجع الداخلي لتحقيق الأهداف المسطرة من قبل إدارة المؤسسة، بالإضافة إلى تحقيق الكفاءة والفعالية في استخدام موارد وأصول المؤسسة، وتعتبر الرقابة بمثابة وظيفة دائمة ومستمرة وعملية ينبغي القيام بها في جميع مراحل انجاز العمل والأهداف الموضوعية لكونها أداة تؤثر على سلوك العاملين وحثهم على أداء العمل بطريقة أفضل، وحتى يمكن فهم طبيعة الرقابة الداخلية السليم لابد من توضيح أهم المفاهيم التي نصت في مجال الرقابة والمراجعة والتي تعتبر كمقياس للحكم على مدى كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية إلى إبراز المقومات والإجراءات الأساسية لتشغيل نظم الرقابة الداخلية خاصة أما تشهد المؤسسات من كبر الحجم واتساع في استخدام الحاسبات الالكترونية في ظل الثورة التكنولوجية والمعلوماتية.

ومن خلال ذلك سيتم تقسيم الفصل إلى المباحث الثلاثة الآتية:

- ماهية الرقابة .

- أنواع وخطوات الرقابة وأساليبها.

- الرقابة الداخلية.

1.I. ماهية الرقابة.

تعتبر الرقابة هي الوظيفة الرابعة والأخيرة في العملية الإدارية، ولا يكتمل أي عمل بدون الرقابة للتأكد من تحقيق الأهداف والنتائج المرجوة ونجاح الخطط والقرارات المختلفة التي تتخذها الإدارة ولمعالجة الانحرافات و الاختلافات التي قد تنشأ بعيدا عما تم التخطيط له.

وعليه سيتم التطرق في هذا المبحث إلى:

- مفهوم الرقابة

- خصائص وأهمية الرقابة.

- أهداف الرقابة.

1.1.I مفهوم الرقابة (Control).

كان العالم الفرنسي هنري فايول (Henry Fayol) من أوائل علماء الإدارة الذين حددوا عناصر الوظائف العملية الإدارية؛ وقد وصف وظيفة الرقابة بأنها: "التأكد من إتمام كل شيء حسب الخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والمبادئ القائمة"¹. وعرفها أيضا "التأكد من حدوث أو عدم حدوث شيء ما وفق العمل بخطة محددة متفق عليها ومحددة مسبقا سلفا؛ وتحديد التعليمات والمبادئ التي يجب إتباعها أثناء عملية الرقابة"².

ولقد أعطت لوظيفة الرقابة تعريفات متعددة ومختلفة منها:

- الرقابة: عبارة عن قياس وتصحيح أداء المرؤوسين للتأكد من أن أهداف المنظمة والخطط الموضوعة لبلوغ هذه الأهداف قد تم تنفيذها بشكل مرض.³

¹-حسين حريم، ميادئ الإدارة الحديثة، دار الحامد، ط1، 2006، ص301.

²-مصطفى عبد الله أبو القاسم خشيم، ميادئ علم الإدارة العامة، الجامعة المفتوحة، ط2، طرابلس ليبيا، 2002، ص343.

³-جمال الدين لعويسات، ميادئ الإدارة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2005، ص 143.

- المقصود بالرقابة: هو متابعة كل ما يقرر للتأكد من تنفيذ ما تم الالتزام به، ووضع الأنظمة الرقابية لتسهيل هذه المتابعة بما في ذلك تحديد أدوات ومواعيد وطرق الرقابة.¹ عرفها (Coutler Robbin): "عملية مراقبة النشاطات لضمان إنجازها حسب ما هو مخطط، وتصحيح أي انحراف مهم فيها".

واقترح الكاتبان (Peter, Certo) (تعريفاً للرقابة هي إحدى عناصر وظائف العملية الإدارية، وتهدف إلى مراقبة العمل وقياس الأداء الفعلي ومقارنته مع ما هو مخطط باستخدام معايير رقابية يقارن بها هذا الأداء، وفي ضوء نتائج المقارنة يتم تحديد الإنجازات الإيجابية التي يجب تعزيزها، والانحرافات السلبية التي يجب تصحيحها وتجنبها مستقبلاً، وبالتالي تحقيق الأهداف المطلوبة.²

- الرقابة: هي مجموعة العمليات والأساليب التي يتم بمقتضاها التحقق من أن الأداء يتم على النحو الذي حددته الأهداف والمعايير الموضوعية، فالرقابة بهذا المعنى تتضمن عمليات تسبق الأداء، وتتخلله، ثم تعقبه بعد حدوثه، فالرقابة تتضمن مجموعة من العمليات التي تستهدف توجيه الأداء نحو تحقيق ما رسم له من أهداف ومعايير وقياس درجة نجاح الأداء الفعلي في تحقيق الأهداف والمعايير بغرض تقويمه وتصحيحه.³ تمثل الرقابة مفهوم إداري بمعنى أن الرقابة عنصر من عناصر نشاط الإدارة، ويمثل تقسيم الإدارة إلى أربعة عناصر رئيسية:

- التخطيط: ويشمل تحديد الأهداف ورسم السياسات وإقرار الإجراءات، ووضع البرامج الزمنية والخطط.

- التنظيم: ويشمل تصميم الهيكل، التنظيم (بمعنى أن تحدد المسؤوليات والسلطات للأفراد القائمين بالعمل) وتنمية الهيئة الإدارية .

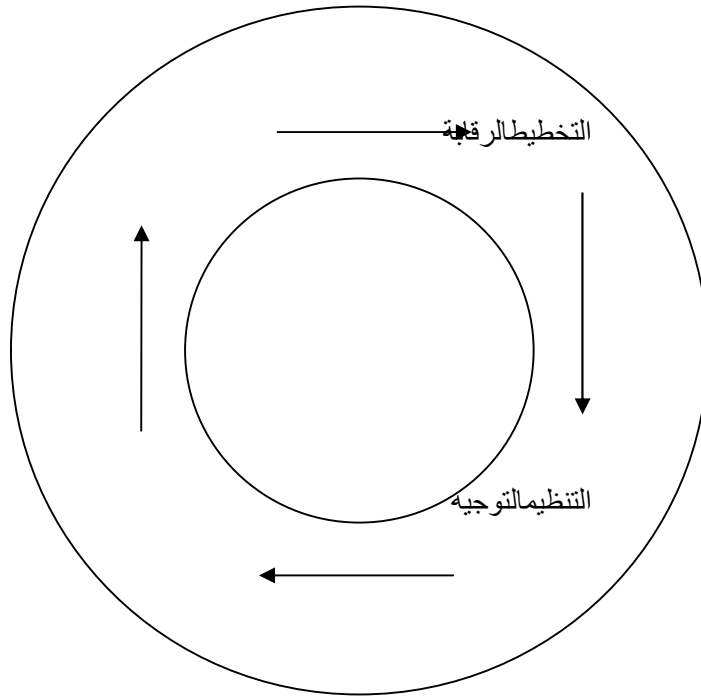
¹ -محمود فوزي حلوة، مبادئ الإدارة، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، دار أجيادين للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2007، ص 52 .

² -حسين حريم، مرجع سابق، ص ص: 301-302

³ -أحمد صقر عاشور، الإدارة العامة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، ط1، بيروت، لبنان، 1979، ص ص:

- التوجيه: ويشمل إرشاد المرؤوسين في تنفيذ للأعمال ورفع روحهم المعنوية .
- الرقابة: وتتيح الرقابة التأكد من أن العمل الذي يتم يطابق ما توقع أن يكون عليه وهي تشمل تحديد معايير رقابية، قياس النتائج أي خروج عن المتوقع والتعرف على أسبابه والعمل على تصحيحه.¹

الشكل رقم (01): عناصر الإدارة



المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 12.

يتضح من التعاريف السابقة أن الرقابة عملية إدارية تهدف إلى التأكد من تنفيذ كل ما يجب أن يتم وفقا للخطط الموضوعية والكشف عن الانحرافات وتصحيحها، إلى جانب اتخاذ كل ما يلزم من إجراءات لمنع حدوث مثل هذه الانحرافات أو الأخطاء مستقبلا وتصحيحها في الوقت المناسب، والتأكد من كل مرحلة من المراحل تتم في الوقت المحدد لها.

¹ - عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص ص: 11 - 12.

1.1.2. خصائص وأهمية الرقابة.

1.2.1.1. خصائص الرقابة.

لا يمكن تصور وجود نظام للرقابة مثاليا يحل محل شعور الفرد بالمسؤولية الشخصية النابعة من ضميره فشعور الفرد بالواجب وتحكيمه لضميره هو الأساس، ومع ذلك بعض العاملين يغفلون هذه الناحية لذلك أصبح من الواجب وجود نظام فعال للرقابة. نظام الرقابي الجيد هو النظام الفعال والسليم ، والنظام الرقابي السليم هو النظام الذي لا ينسى النواحي الإنسانية، الأنماط السلوكية للأفراد والجماعات وإلا فإنهم سيشعرون بأن ذلك النظام يضيق عليهم الخناق ويحد من حرياتهم، ويقتل روح الابتكار فيهم، فتضعف روحهم المعنوية وتقل إنتاجياتهم. ومن السمات التي تتميز بها الرقابة الجيدة والفعالة مايلي.

1. توافق النظام الرقابي مع طبيعة الأنشطة التي تمارسها وحجم المنظمة: فالنظام الخاص بالشراء يختلف عن النظام الخاص بالبيع، كما أن النظام الرقابي الذي يناسب المنظمات الكبرى قد لا يناسب المنظمات الصغرى، وقد تختلف النظم الرقابية حتى بين الإدارات أو المنظمات التي تعمل في حقل واحد من حقول الأعمال.

2. ملائمة النظام الرقابي لنظام المنظمة: أن يلائم نظام الرقابة لنظام المنظمة، والذي يمثل الإطار الذي يضم مسؤوليات وصلاحيات الأفراد الذي سيقومون بأداء الأعمال والوصول إلى الأهداف.

3. تقديم معلومات صحيحة: فالمعلومات الخاطئة أو المشوهة تضلل عملية اتخاذ القرارات وكثيرا ما تؤدي إلى نتائج أسوأ من المتوقع.¹

4. التركيز: لجذب انتباه المسير بسرعة إلى الانحرافات التي تشكل نقاط اختناق، أو تعرقل سير العمل، وانسياب الإنتاج، وهو أمر يرتبط بمفهوم الرقابة.²

¹- هاني خلق الطراونة، نظريات الإدارة الحديثة ووظائفها، دار أسامة للنشر والتوزيع ، ط1، الأردن، عمان، 2012، ص ص: 162-163.

²- محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير أساسيات ووظائف تقنيات، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، ص 277.

5. يجب أن يكون النظام الرقابي مرنا: بمعنى أن النظام الرقابي وجد للتأكد من أن النتائج الفعلية للأداء تطابق تلك المخططة من قبل، وهو ينظر دائما للمستقبل ويتنبأ بما سيكون عليه هذا المستقبل، وبالتالي يضع معايير على هذا الأساس، ولذلك لا بد أن يتسم النظام الرقابي بالمرونة والقابلية للتعديل، وإلا أصبح عاجزا عن مواجهة ما يطرأ على ظروف التنفيذ من تطورات وتغيرات أو على ما يستجد من أمور عند التخطيط أو عند وضع المعايير الرقابية، ومرونة النظام الرقابي تعني أن المعايير الموضوعية وكذلك الأساليب المزمع إتباعها قابلة للتلاؤم والتكيف مع ظروف العمل أو التنفيذ.

6. يجب أن يكون النظام الرقابي اقتصاديا: ذلك أن من أهداف النظام الرقابي هو تحقيق الوفرة الاقتصادي في التنفيذ، أي اكتشاف الأخطاء أو الانحرافات التي يترتب عليها تكاليف أي زيادة فيها عما هو مخطط أو متوقع له، فالنظام الرقابي الذي يكلف الإدارة مبالغ طائلة تفوق التي يهدف لتوفيرها يكون نظاما فاشلا، بل تنتفي الحكمة من أعماله وتطبيقه.¹

وبالتالي فإن تكلفة النظام الرقابي الفعال يجب أن تقل عن الموفرات التي يحققها ذلك النظام.

وتجدر الإشارة إلى أنه من الصعب في كافة الظروف تحديد قيمة النظم الرقابية تحديدا دقيقا، بمعنى قياس نتائج هذا النظام موضع التنفيذ أو موضع التطبيق العملي بمعنى أن عنصر الاقتصاد في النظام الرقابي عنصر نسبي وليس مطلقا.

7. يجب أن يتسم النظام الرقابي بالوضوح وسهولة الفهم لتحقيق ذلك يجب أن يكون متناسبا مع الكفاءات الموجودة في المنظمة، أي ليست العبرة بوجود النظام بل بإمكانية تطبيقه ونجاحه، كما يجب أن يتضمن معايير رقابية واضحة يسهل تعديلها بل وتبديلها كلما اقتضت الحاجة ذلك، ويجب أن تكون أساليب مباشرة مفهومة من قبل أجهزة الرقابة لأن هناك الكثير من الأساليب الإحصائية والرياضية، والخرائط البيانية المعقدة وخرائط

¹ - علي محمد منصور، مبادئ الإدارة أسس ومفاهيم، مجموعة النيل العربية، ط1، القاهرة، مصر، 1999، ص263.

نقط التعادل غير مفهومه من جانب المسؤولين عن استخدامها، وبالتالي يصبح النظام الرقابي عبء بدلا من أن يكون عاملا مساعدا لأداء أفضل .

وأخيرا فإن الفعالية لا تقاس بعدد الوسائل المستخدمة أو المبالغ المنفقة عليها، وإنما تقاس بدقة الأساليب عملية الوسائل المستخدمة وإمكانية مباشرتها ونوعية النتائج المترتبة عليها.

8. يجب أن يتسم النظام الرقابي بالسرعة: تقاس كفاءة النظام الرقابي بمدى قدرته على مسايرة التنفيذ الفعلي للأداء، وكذلك كلما كانت القدرة الزمنية الواقعة بين تنفيذ الأداء وبين أعمال النظام الرقابي قصيرة كلما أمكن سرعة اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل تفاقمها وهذا يكون قبل وقوعها ومعرفة أسبابها أو العوامل التي أدت إليها، مما يساعد على مواجهتها قبل وقوعها، أو قبل أن تحدث آثارها السلبية في مسار التنفيذ، وذلك على عكس ما إذا تمت الرقابة بعد تنفيذ الأداء بفترة طويلة.¹

9. يجب أن يتسم النظام الرقابي بالموضوعية: أي كلما كان النظام كذلك كلما كان نظاما دقيقا وقادرا على أن يؤتي ثماره المرجوة أو يحقق أهدافه المنشودة بكفاءة وفعالية، ولكي يكون النظام الرقابي موضوعيا يجب أن يؤسس على أحكام واقعية لا على أحكام شخصية وتقريبية، والأحكام الواقعية الموضوعية تعني أن تكون المقاييس أو المعايير الرقابية المستخدمة لقياس ومتابعة النتائج الفعلية للتنفيذ مقاييس ومعايير كمية ونوعية بقدر المستطاع تتوافر فيها الدقة العلمية والملائمة العملية.

10. يجب أن يكون النظام الرقابي صحيحا وليس عقابيا فقط: فالرقابة لا يجب أن تكون سيفا مسلطا على رقاب العاملين في الجهاز الإداري، تهدف فقط لتصيد الأخطاء وإنزال العقاب على المسؤولين من بينهم.

إن الرقابة الفعالة يجب أن تتم بطريقة يشعر معها العمال والموظفون أنها أداة لمساعدتهم على تحسين مستوى أدائهم، وتنشيط الحوافز وتشجيع المبادئ، ورفع الكفاءة الإنتاجية لهم وليست أداة إرهاب وتخويف لهم ولكي تكون كذلك فإنه يلزم أن تتلمس

¹- علي محمد منصور، مرجع سابق، ص ص: 263 - 264.

وتبحث عن الوسائل التي لا تهدر كرامة الموظفين أو تحط من شأنهم فليس تحقيق الهدف هو دليل النجاح في الإدارة ، كما يلزم أن تتاح من ناحية أخرى فرصة للعاملين للمشاركة في تنظيمها، وأن يؤخذ رأيهم في أساليبها ووسائلها، وتشجيعهم على أعمال الرقابة الذاتية النابعة من ضمائرهم وأخلاقهم، والمهم ألا يشعر الأفراد أنهم موضوعون تحت رقابة مباشرة، مما يبيث فيهم الطمأنينة والأمان، ويجذبهم نحو التعاون التلقائي مع المؤسسة ويجعلهم مستجيبين سلوكيا لمتطلباتها ومن ثم العمل على تحقيق أهدافها.

11. يجب أن تتولى الرقابة عناصر أمنية واعية: لنجاح هذا النظام لابد من أن تتولى عناصر تتسم بالثقة والأمانة، وتؤسس أحكامها على أساس واقعية وموضوعية، إضافة إلى ذلك فإن هذه العناصر يجب أن تكون واعية ومدركة للمهمة التي تباشرها من حيث نوعية الأعمال محل الرقابة، عناصر الرقابة، معايير الرقابة، أهداف الرقابة، ويجب أن تكون على قدر من الخبرة والتخصص في هذا المجال، كما يجب أن تكون متمسكة بقدر من المرونة والفتنة مع الخاضعين للرقابة لا أن تكون متمسكة بالتسلط وحب الظهور.

12. يجب أن يعمل النظام الرقابي على اتخاذ إجراءات أو قرارات تصحيحية: يجب ألا يقتصر دور النظام الرقابي على مجرد اكتشاف الأخطاء أو الانحرافات ومعرفة أسبابها، بل يجب أن يقوم بدراستها وتحليلها، واقتراح أنسب الحلول لها أو أفضل الطرق لمعالجتها بما يساعد على تلافي أثارها السلبية في الوقت المناسب أو منع حدوثها مستقبلا.

13. يجب أن يتماشى النظام الرقابي مع نمط التنظيم السائد: بمعنى أن الرقابة على أداء نشاط معين يجب أن تتكامل مع الرقابة على الأنشطة الأخرى بالمؤسسة، كذلك فإن الرقابة التي يقوم بها مستوى إداري معين لابد وأن تتكامل وتترابط مع الرقابة التي تقوم بها المستويات الإدارية الأخرى.¹

وأخيرا فإن الرقابة لابد وأن تتناسب مع حدود السلطة المفوضة للمختص بالرقابة وكذلك مع ماهو متاح من خطوط الاتصال بالمنظمة سواء كانت رسمية أم غير رسمية والتي على أساسها ترفع التقارير الرقابية وتحدد المسؤولية الخاصة بكل مستوى، فنتائج

¹ -علي محمد منصور، مرجع سابق، ص ص: 264 - 265.

الرقابة في حد ذاتها ليست ذات قيمة إذالم يتم الاستفادة منها بسرعة بالذات عند الحاجة إلى اتخاذ قرار علاجي لمواجهة انحراف جسيم أو كبير.¹

I. 1. 2. أهمية الرقابة.

إذا بحثنا عن أهمية الرقابة نجد أن لها أهمية بالغة في مختلف مجالات العملية الإدارية والنشاط الإداري في كافة مراحلها، وذلك من خلال النقاط التالية:

1- الرقابة والتخطيط: إن وظيفة الرقابة ووظيفة ملازمة لوظيفة التخطيط، حيث تعتمد على التخطيط اعتمادا كليا وترتبط به ارتباطا وثيقا²

فالتخطيط في الواقع هو المقدمة الأساسية للرقابة، والرقابة هي الأداة الأساسية لتحديد مدى صحة أو سلامة ما تم التخطيط، إذا كان التخطيط غالبا ما ينتهي بوضع خطة تبين أو تحدد الأهداف المطلوبة وكذلك كيفية الوصول إلى تلك الأهداف وخط السير الموصل إليها فإن الرقابة وهي تتخذ من هذه الأهداف المذكورة معايير تعتمد عليها في قياس مقارنات النتائج الفعلية للتنفيذ وملاحظة ما إذا كانت هناك انحرافات أو ثغرات أو عقبات أو أخطاء يمكن أن تقف في طريق تنفيذ الخطة أو تبعتها عن مسارها المحدد والمقرر لها، وهنا تتدخل المنظمة على الفور، وتعمل على معالجتها أو تلافي أسباب وقوعها قبل أن يستفحل أو يستعصي الأمر، وذلك إما بتعديل المعايير ذاتها أو الطرق المتبعة في الأداء وإنما بتعديل أجزاء من الخطة، أو ربما إعادة التخطيط كلية إذا اقتضى الأمر ذلك.

2- الرقابة والتنظيم: للرقابة دور هام في مجال التنظيم إذ عن طريقها يمكن التحقق من مدى صحة تطبيق مبادئ التنظيم والتي تتمثل في وحدة القيادة والأفراد - عدد المستويات الإدارية، السلطة والمسؤولية، وماهي العقبات التي تعترضها أو النتائج السلبية المترتبة عليها، مما يساعد إدارة المنظمة على إعادة النظر فيها، ومعالجة أوجه القصور المنطوية عليها.³

¹ - علي محمد منصور ، مرجع سابق، ص 265.

² - فادي محمد صلاح، أساسيات الإدارة، دار المستقبل لنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2010، ص121.

³ - علي محمد منصور ، مرجع سابق، ص ص: 241-242.

كما أن التنظيم من الناحية الأخرى قد يكون عاملا مساعدا لإجراء رقابة فعالة أو عاملا معوقا لإجراء تلك الرقابة، فذلك يتوقف في الواقع على الطريقة التي يقسم بها التنظيم أو الطريقة التي يبني بها الهيكل ذلك التنظيم، فكلما تداخلت الأعمال والاختصاصات الخاصة بالأقسام والأفراد العاملين وصعب الفصل بينها أو مسؤولية كل قسم وكل فرد عنها كلما صعبت عملية الرقابة والعكس صحيح .

3- الرقابة وتفويض الاختصاصات.

التفويض ينصب على الاختصاصات دون المسؤوليات عنها، بمعنى أن المسؤولية لا تفوض، من هنا يأتي دور الرقابة ليحدث توازنا بين فعالية ومرونة الأعمال الإدارية عن طريق تفويضها إلى المستويات الإدارية التالية -أي عدم تركيزها بيد القيادات العليا فقط-، وبين حماية الأصل من المسؤولية عن أخطاء المفوض له مباشرة الأعمال، وذلك بتمكينه من متابعته للتأكد من مباشرته لاختصاصاته المفوضة على خير وجه.

وكلما زاد تفويض الاختصاصات إلى المستويات الإدارية الأدنى كلما قلت درجة وفعالية رقابة الأصل لنتائج أعمال تلك المستويات، مما يؤكد ويدل على ضرورة إتباع أساليب مختلفة للرقابة، وليتمكن الرئيس أو القائد الإداري من متابعة الأعمال المفوضة لابد من تحديد أهداف الأعمال بدقة وتحديد المعايير بدقة، وكذلك تحديد السياسات والقواعد الواجب إتباعها، وكذلك تحديد الأعمال التي يجب أخذ موافقته عليها .

4- الرقابة وعنصر التنسيق والاتصال الإداري.

إذا كان هدف كل من التنسيق والاتصالات هو منع التداخل والتشابك فيها تباشره الأجهزة الإدارية من اختصاصات وفي نقل وتبادل المعلومات والأفكار مما ينتج عنه نوع من الترابط والانسجام، وهذا الهدف لن يتحقق دون أن تكون هناك رقابة فعالة على كل منهما يمكن من خلالها التعرف على مدى فعالية وسائل التنسيق وكذلك فعالية قنوات الاتصال المستخدمة.¹

¹ - علي محمد منصور، مرجع سابق، ص: 242-243.

في المنظمة والمعوقات التي تحول بين كل منها وبين أداء دورها بشكل فعال، وذلك لتلافي أسبابها.

وفي الوقت نفسه تعتمد فعالية وكفاءة الرقابة على كفاءة وفعالية التنسيق بين مختلف أنشطة المنظمة الإدارية، وكذلك على كفاءة وفعالية شبكة الاتصالات بها.

5- الرقابة واتخاذ القرارات.

للرقابة دور في الوقوف على مدى فعالية القرارات الإدارية المتخذة في كافة المستويات الإدارية، ولذلك نجد أنه من السهل على القائد الإداري اتخاذ مجموعة من القرارات الإدارية، إلا أن فعالية تلك القرارات ومدى تلاؤمها مع النشاطات لا يظهر إلا من خلال مراقبة عملية التنفيذ أو النتائج التي تحققت من وراء أعمالها، ومن ناحية أخرى الرقابة ذاتها تساعد السلطات المختصة باتخاذ القرارات على كثير من الحقائق والمعلومات الدقيقة والمشاكل التي ترغب في اتخاذ قرارات حيالها.

6- الرقابة والمسؤولية الإدارية.

تفرض لوائح وقوانين الإدارة العامة مجموعة من الواجبات والالتزامات على عاتق الموظفين ولابد من قيامهم بهذه الواجبات والالتزامات في حدود هذه الأطر القانونية وإلا يثير الخروج عليها المسؤولية الإدارية اتجاههم، مما يعني النهوض والقيام بالأعباء المفروضة عليهم بالطريقة والوقت المحدد.

وهكذا يبدو الدور الهام والأساسي للعملية الرقابية في هذا الخصوص، إذ هي التي تكشف عن مدى الالتزام بمبدأ المشروعية عند مباشرتهم لأوجه الأنشطة المفروضة عليهم، كما تكشف عن الأخطاء وأوجه القصور والانحرافات التي يرتكبونها في أعمالهم ومن الأهداف التي تسعى إليها الرقابة في هذا الخصوص أيضا الوقوف على ما إذا كان قد تم استعمال السلطة كما يجب أم حدث انحراف.

وهكذا تتضح أهمية الرقابة في مجال المسؤولية، وتحديد المسؤولية لإنزال الجزاء على من تثبت مسؤوليته.¹

¹ - علي محمد منصور، مرجع سابق، ص: 243-244.

7- الرقابة وإدارة الأفراد.

تكشف الرقابة في هذا المجال عن متطلبات الإدارة من الأفراد أو تحديد أوجه النقص في التخصصات الوظيفية، وكذلك في الكشف عن أوجه القصور في تدريب الموظفين، وماهي الدورات التدريبية التي يجب أن تعقد للفئات المختلفة منهم، بل وماهي الموضوعات التي يجب أن يتضمنها برنامج كل دورة.

وكذلك تساعد الرقابة في تحديد مدى كفاية الموارد البشرية المتاحة للخطط والبرامج أو السياسات الموضوعية وفي تقييم أداء الموظفين، سواء الموضوع منهم تحت الاختبار لتحديد مستقبلهم الوظيفي وسواء المطلوب عنهم تقرير كفاية حتى يتم منحهم العلاوات -الترقيات - المكافآت ... الخ

I. 1. 3. أهداف الرقابة.

تتطلع الرقابة أساسا نحو المستقبل فهي لا تستهدف السيطرة على الماضي، وإنما تحليل الأحداث والأفعال الماضية لغرض الاستفادة من التجارب السابقة في تطوير الأفعال المستقبلية.

والرقابة لا تكون عن الماضي فقط بمعنى أنها لا تهدف فقط إلى الكشف عن الانحرافات والأخطاء التي تحدث في الماضي أو في حدوثها وإنما تنظر إلى الأمام وتهدف إلى تلافي الأخطاء والانحرافات قبل حدوثها.

ومن الواضح للجميع أن الرقابة تهدف إلى إثابة المجتهد، كما تعاقب المسيء وبذلك تحقق الغاية الأساسية من الرقابة، وهي تصحيح ما وقع من أخطاء وتقويم ما حدث من انحرافات وتجنب وقوعها مستقبلا بالقضاء على أسبابها، وتوجيه العاملين إلى تحسين أدائهم مما يؤدي في النهاية إلى تعاظم ارتباطهم بمنظمتهم الإدارية، وتزايد حماسهم لتحقيق أهدافها المنشودة، كما تهدف إلى التأكد من تحقيق نتائج معينة مثلاً إنتاج سلعة أو خدمة أو نتائج متصلة بالتكاليف أو الوقت أو التدريب أو غيرها.¹

¹ - علي محمد منصور، مرجع سابق، ص: 244 - 246 .

من خلال ما تقدم يمكن تلخيص أهداف الرقابة في النقاط التالية:

1- منع وقوع الأخطاء: عملية الرقابة في هذه الحالة إيجابية في أدائها، ولكن عمليا يصعب تحقيق ذلك، وبالرغم من أن الإدارة تهدف إلى الرقابة الايجابية عن طريق إقامة نظام رقابي سليم للرقابة الداخلية، والتوجيه إلى ما يجب اتخاذه من إجراءات واحتياطات وتحديد الاختصاصات والمسؤوليات وتوضيح الأوامر والسياسات، واللوائح المطلوب تنفيذها، إلا أنها تواجه صعوبة في منع وقوع الأخطاء، إذ أن الطبيعة البشرية للأفراد القائمين بالتنفيذ معرضة للخطأ في التعامل مع الأفراد، والتنفيذ كذلك يتم على ضوء خطة موضوعة في ظروف معينة وهذه الظروف قابلة للتغير، فاحتمال وقوع الخطأ كبير.

2- حماية الصالح العام: وهي محور الرقابة، وذلك بمراقبة النشاطات وسير العمل وفق خطته وبرامجه في شكل تكاملي يحدد الأهداف المرجوة، والكشف عن الانحرافات والمخالفات وتحديد المسؤولية الإدارية.¹

3- التأقلم مع التغيرات البيئية: هو واقع عمل المديرين الذين يعرفون جيدا أن التغيير أمر لا بد منه كونه حالة قد تكون مرغوبة أو مفروضة من الخارج، وعلى الأرجح التغيير في عصرنا الحالي، وتتنظر معظم المؤسسات حالة مفروضة نظرا لأن البيئة الخارجية تفرضه على المؤسسات مما يستدعي تدخل مديري المؤسسات والعمل على التأقلم مع عناصر التغيير ومتغيراته، فالمحيطات الثابتة لا تفرض تغييرات تذكر على المحيطات أما المحيطات الهائلة والدينامية فتفرض تغييرات كبيرة وجذرية في بعض الأحيان على المؤسسات وحدها الرقابة و أجهزتها الفعالة تراقب وتضبط حالات وتأثيرات التغيرات وبغياب الرقابة وأجهزتها الفاعلة يتدهور أداء المؤسسات، وقد يؤدي هذا التدهور إلى تقليص دور المؤسسة وتراجع مسارها ومسيرتها.²

¹ - نعيم إبراهيم الطاهر، أساسيات الإدارة، عالم الكتب الحديث لنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، ص190.

² - حسين إبراهيم بلوط، المبادئ والاتجاهات الحديثة في إدارة المؤسسات، دار النهضة العربية، ط1، بيروت، لبنان، 2005، ص459.

4- الحد من تراكم الأخطاء: الرقابة الكاشفة للأخطاء الصغيرة قد تمنع تراكم هذه الأخطاء وتسهم في القضاء عليها باكرا قبل أن تتحول إلى أخطاء كبيرة تصعب معالجتها ومثال على أهمية الكشف المبكر ما يقول وينصح به الأطباء للمرضى الذين قد يقضون على بعض الآمهم أو مشاكلهم الصحية إذا اكتشفت في مراحل أولية من ظهورها.

5- تخفيض التكاليف: تهدف الرقابة أيضا إلى خفض التكاليف التي يمكن أن تتكبدها المؤسسة في حال أدارت عملياتها الإنتاجية دون رقابة تذكر ومثال على ذلك استخدام كميات كبيرة من المواد لإنتاج كميات محدودة من المخرجات، فالرقابة هي إذا الوجه الآخر المعبر عن الكفاءة الإدارية أي مراقبة معدل المدخلات إلى المخرجات.

6- التعامل مع التعقيدات: وأخيرا تستخدم الرقابة للتعامل مع التعقيدات التي تواجه المؤسسات ذات الأحجام الكبيرة، وكذلك المؤسسات العالمية أو المتعددة الجنسيات، وهذه التعقيدات تفرض على المديرين إدخال الاستراتيجيات والخطط القادرة على التعامل معها والسيطرة من ثم عليها.¹

7- وظيفة الرقابة: تهدف إلى التأكد من أن الأداء الفعلي يتم طبقا للأهداف والخطط والسياسات التي سبق وضعها (عن طريق وظيفة التخطيط) ومن خلال الهيكل التنظيمي الموضوع (وظيفة التنظيم)، ثم تحفيز وتشجيع العاملين على تنفيذها (عن طريق وظيفة التوجيه)².

I.2. أنواع وخطوات الرقابة وأساليبها.

تعتبر الرقابة بمثابة وظيفة دائمة ومستمرة ينبغي القيام بها في كافة المجالات بالاعتماد على مختلف أنواعها وإتباع خطواتها اللازمة في أي عملية إدارية، وكذلك للرقابة أساليب متعددة تعتمد على درجة بساطة أو تعقيد العمل الذي أعدت من أجله. وعليه سيتم التطرق في هذا المبحث إلى:

¹ - حسين إبراهيم بلوط، مرجع سابق، ص: 459-460.

² - مدحت محمد أبو النصر، أساسيات علم ومهنة الإدارة، دار السلام لطباعة والنشر والتوزيع والترجمة، ط1، القاهرة، مصر، 2007، ص 48.

-أنواع الرقابة .

-خطوات الرقابة .

-أساليب الرقابة.

I.2.1. أنواع الرقابة.

هناك العديد من التقسيمات التي يمكن استخدامها لتصنيف الرقابة إلا أنه سيتم التركيز على أهمها

I.2.1.1. الرقابة حسب المستويات الإدارية.

يمكن التفرقة بين ثلاث أنواع من الرقابة حسب المستويات الإدارية والتنظيمية المختلفة داخل المؤسسة هي:

أ-الرقابة على مستوى المؤسسة: يسعى هذا النوع إلى تقييم الأداء الكلي للمنظمة أو أجزاء ضرورية منها، وذلك خلال مدة زمنية معينة وتسمح هذه الرقابة بمعرفة إلى أي مدى تقوم المؤسسة كوحدة واحدة، بتحقيق الأهداف المحددة مسبقاً.¹

تستخدم المؤسسة في هذا النوع من الرقابة مجموعة من المعايير مثل الربحية، معدل العائد على الاستثمار، نمو المبيعات، حصة المنشأة من السوق، نسبة الافتراض إلى حقوق الملكية.....الخ

أما في حالة الفشل في مقابلة معايير الرقابة هذه يمكن علاجها عن طريق:

-إعادة تصميم الأهداف.

- إعادة وضع الخطط.

- تغييرات في الهيكل التنظيمي.

- تحقيق وسائل الاتصالات داخلية وخارجية أفضل.

- توجيه دافعة الأفراد داخل المنشأة.

¹ - محمد فريد الصحن وآخرون، مبادئ الإدارة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص: 339-341.

ب- الرقابة على مستوى العمليات والأنشطة: ويقاس هذا النوع من الرقابة الأداء اليومي للعمليات المختلفة في كافة الأنشطة داخل الوحدة من تسويق وإنتاج وأفراد تمويل.¹

هناك العديد من المعايير التي يمكن استخدامها في هذا النوع من الرقابة مثل:

- إجمالي عدد الوحدات المنتجة إلى عدد ساعات تشغيل الآلات لمعرفة مدى فعالية ساعة التشغيل للآلة.

- إجمالي الإنتاج الغير مطابق للمواصفات إلى إجمالي الوحدات المنتجة لقياس نسبة الإنتاج المعيب .

- إجمالي المصاريف البيعية إلى إجمالي المبيعات لمعرفة نصيب الوحدة من المصاريف البيعية.

أما في حالة الفشل في مقابلة معايير الرقابة هذه يمكن علاجها عن طريق:

- تشغيل العمالة وقتا إضافيا لارتفاع معدل الإنتاج.

- تعديل معدلات تشغيل الآلات.

- ترشيد الإنفاق في المصروفات البيعية.

- زيادة مراقبة الجودة على الإنتاج.²

ج- الرقابة على مستوى الأفراد: يختص هذا النوع من الرقابة محاولة تقييم أداء الأفراد والرقابة على أعمالهم وسلوكهم، وذلك باستخدام العديد من المؤشرات الرقابية مثل تقارير الكفاءة التي يعدها الرؤساء في مختلف الأقسام والإدارات عن أداء مرؤوسهم.³

I.2.1.2. الرقابة حسب المعايير: وتتضمن رقابة على أساس الإجراءات ورقابة على أساس النتائج.

¹ - عبد السلام أبو قحف، أساسيات التنظيم والإدارة، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، مصر، ص ص: 477-478.

² - محمديريد الصحن وآخرون، مرجع سابق، ص 340.

³ - فضيلة بوطورة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2007، ص 06.

أ- الرقابة على أساس الإجراءات: تقوم الرقابة على أساس القواعد والإجراءات بقياس التصرفات التي تصدر عن المنظمات العامة، ومطابقتها بمجموعة القوانين والقواعد والضوابط والطرق والإجراءات، ويركز هذا النوع من الرقابة على التصرفات التي تصدر من وحدات الإدارة العامة ومن العاملين فيها، وليس على ما تحققه هذه التصرفات من نتائج نهائية .

ب- الرقابة على أساس النتائج: تقوم الرقابة على أساس النتائج بقياس النتائج النهائية التي تحققها المنظمات العامة، وفق معايير يمكن قياسها موضوعياً، فهذا النوع من الرقابة لا يتابع ويقوم بالتصرفات والنشاطات التي تقوم بها المنظمات العامة وإنما يركز فقط على النتائج التي تحققها هذه المنظمات¹ .

I.2.1.3. الرقابة حسب أطراف التعامل مع المؤسسة.

في هذا الصدد يمكن التفرقة بين نوعين أساسيين من الرقابة:

أ- الرقابة الداخلية: فهي الرقابة التي تصمم الإدارة أسلوب ونظام عملها داخل المؤسسة بحيث تشمل على كافة الأنشطة دون استثناء، ويلزم لها التحكم في الأداء من الداخل وحسب تسلسل هذا العمل ومراحله دون تعقيدات، مما يجعل السيطرة الإدارية كاملة ومتكاملة بقدر الإمكان.²

ب- الرقابة الخارجية: وهي تأتي متممة ومكملة للرقابة الداخلية تمارسها أجهزة رقابية خارجية مستقلة مثل: رقابة السلطة المركزية على وحدات الإدارة اللامركزية وهي ما تسمى بـ "الوصاية الإدارية".³

¹ - نعيم إبراهيم الطاهر، مرجع سابق، ص 193.

² - عبد العزيز بن حبتور، أصول ومبادئ الإدارة العامة، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2000، ص 178

³ - أحمد محمد المصري، التخطيط والمراقبة الإدارية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 139.

I.2.2. خطوات الرقابة.

إن للرقابة الناجحة والفعالة عدة خطوات يجب إتباعها للتأكد من تحقيق الغرض منها، وهذه الخطوات تكمن فيما يلي:

1- تحديد معايير الأداء.

إن أولى خطوات الرقابة هي تحديد معايير الأداء، ومعيار الأداء هو حالة تعتمد أساسا لمقارنة الإنجاز والأداء الفعلي بها أو مستوى نشاط يعتمد من قبل الإدارة نموذجا لتقييم الأداء على أساسه. فمثلا يستخدم المتر لقياس ارتفاع القفز أو مسافة رمي الرمح وعلى المنظمة أن تستخدم المعايير لتقدير مدى نجاحها في تحقيق الأهداف المرغوبة وبدون استخدام المعايير وتطبيقها فإن أداء الوحدات المختلفة يمكن أن يتفاوت بدرجة كبيرة، وتمثل معايير الأداء أساسا للتقدير أو للحكم فإن كان قد تم تحقيق أهداف المنظمة أم لا، فالمعايير تمثل نقاطا مرجعية تستعمل أساسا لمقارنة الإنجاز الفعلي بها وبدونها يصعب جدا ممارسة الرقابة، هناك أنواع عديدة من المعايير ولكن على المنظمة مراعاة المعايير المستخدمة المستمدة من أهداف المنظمة وأن تصاغ بشكل كمي قدر الإمكان، وأن تكون سهلة القياس ومفهومة ومن أهم هذه أنواع المعايير نذكر: معايير زمنية، معايير الجودة، معايير كمية، معايير التكلفة.¹

2- قياس الأداء:

قياس الأداء هو الخطوة الثانية من خطوات العملية الرقابية، ويعني قياس العمل الفعلي الذي تم إنجازه ومقارنته بالمعايير الرقابية الموضوعية وتحديد أسباب الانحراف فإذا كان أكبر من المعيار كان الانحراف ايجابيا، وإذا كان الانجاز أقل من المعيار كان الانحراف سلبيا.²

وتحتاج عملية قياس الأداء على توفر المعلومات والبيانات الصحيحة التي تبين واقع الحال وكيفية الأداء فعلا، وأدوات القياس المناسبة، ووضوح المعايير وموضوعيتها

¹ - حسن حريم، مرجع سابق، ص ص: 306-307

² - ربحي مصطفى عليان، أسس الإدارة المعاصرة، دار صفاء لنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2007، ص200.

وتجدر الإشارة إلى أن هناك بعض الأعمال التي يصعب قياسها مباشرة وعلى نحو دقيق، مما يجعل اللجوء إلى وسائل غير مباشرة في الرقابة أمراً ضرورياً، ومثال ذلك أنه من الصعوبة بمكان قياس الاستخدام الداخلي الفعلي للمنظمة، فإذا تم اعتماد عدد الأشخاص الذين يدخلون المنظمة مؤشراً لاستخدامها ونجاحها، فإنه يجب التذكر أنه ليس كل من دخلها قد استخدمها فعلاً، فقد يدخل بعضهم المنظمة لرؤية أصدقائهم، وقد يدخلها آخرون لاتقاء شر البرد أو الحرارة الشديدة، وغير ذلك من الأمور ومن الصعوبات الأخرى لقياس الأداء أن الأفراد قد يرون أو يفسرون نفس الأمور من زوايا معينة، فقد يفسر بعض الأشخاص أسباب تدني كمية الكتب المفهرسة والمصنفة خلال فترة معينة إلى تقاعس العاملين في قسم الفهرسة والتصنيف بينما قد يرجعها البعض الآخر إلى صعوبة مصادر المعلومات نفسها، أو لعدم توفر البيانات الببليوغرافية الكاملة فيها أو حاجة أسماء بعض مؤلفيها العرب القدامى إلى تحقيق مما يستغرق وقتاً أطول في فهرستها وتصنيفها من فهرسة الكتب العادية.¹

3- مقارنة الأداء الفعلي بمعايير الأداء.

بعد وضع المعايير وقياس الأداء، يصبح من الضروري إجراء المقارنة بينهما وتحديد الفروق وتتيح هذه الخطوة الحكم على مدى دقة التنبؤات التي تحتويها الخطط وكذا الحكم على نجاح المنظمة في تحقيق أهدافها، والجدير بالذكر أن الانحرافات غالباً ما تقع لأنه من الصعب وجود تطابق تام بين المعايير ومستوى الأداء الفعلي.²

4- اتخاذ الإجراء التصحيحي.

وهي الخطوة الرابعة في عملية الرقابة هي القيام بالإجراءات التصحيحية للانحرافات السلبية التي ترتبط بالمسؤول عن العمل، فهو الشخص الذي يحدد نوع الإجراء التصحيحي المطلوب، وبدون هذه الخطوة لا يكون هناك رقابة منتظمة ولا إجراءات تصحيحية، وبما أن الأعمال التي تنفذ هي من نتاج قرارات المسؤول عن العمل

¹ - ربحي مصطفى عليان، مرجع سابق، ص 200.

² - محمد أحمد عوض، الإدارة الاستراتيجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 16.

فهي إذا تعكس شخصيته التي تعتمد على عوامل ظرفية أو بيئية، وبالتالي فهي تؤثر كثيرا على نوع الرقابة ونوع الإجراءات والتصحيحي المطلوب وعلى أية حال لابد من معرفة أسباب الانحراف السلبي وتحديد الإجراءات التصحيحي ومنع حدوثه مستقبلا، أما الانحرافات الإيجابية فهي تحتاج فقط إلى تحليلها لمعرفة أسبابها بهدف تدعيمها.¹

I. 2. 3. أساليب الرقابة.

للرقابة أساليب متعددة تعتمد على درجة بساطة أو تعقيد العمل الذي أعدت من أجله، وكذلك تعتمد على حجم المؤسسة وطبيعة تخصصها ومجال عملها، ومن أهم هذه الأساليب نذكر:

I. 2. 3. 1. الأساليب الوصفية: وتتضمن ما يلي:

1- **سجلات الدوام:** وهي سجلات يسجل عليها العامل ساعات دوامه وانتهائه من العمل وساعات المغادرة من العمل كذلك.

2- **سجلات الزمن:** ويستخدم هذا الأسلوب في الرقابة على ساعات عمل وتشغيل الآلات والمعدات، كذلك يكشف عن ساعات توقف هذه الآلات والزمن الضائع نتيجة التوقف عن العمل وعمليات الصيانة للآلات المستخدمة²

3- **الرسوم البيانية:** وهي عبارة عن رسوم بيانية تعتمد على حقائق وأرقام لفترات تاريخية سابقة، أو لآمال يرجى تحقيقها مستقبلا كمعدلات الإنتاج، نسبة الأرباح، حجم المبيعات... الخ

ويمتاز هذا الأسلوب بالبساطة وقلة التكاليف وقدرته من خلال رسوم يسهل فهمها على إعطاء صورة عن الوضع الموضوع من أجله.

¹ - علي عباس، أساسيات علم الإدارة، دار السيرة لنشر والتوزيع وطباعة، ط1، عمان، الأردن، ص192.

² - عمر السعيد وآخرون، مبادئ الإدارة الحديثة، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2003، ص: 104-141.

4- التحاليل المخبرية: يستعمل هذا الأسلوب في التحليل الكيميائي والفيزيائي لبعض السلع المنتجة للتأكد من مواصفات السلع المنتجة ومستويات جودتها وسلامتها، ويستخدم هذا الأسلوب في الصناعات الدوائية والغذائية وغيرها من الصناعات¹

I.2.3.2.1. الأساليب الكمية.

الأساليب الكمية المستخدمة في عملية الرقابة كثيرة، وقد زاد الاعتماد عليها في العقدين الماضيين بعد انتشار أجهزة الكمبيوتر واستخداماتها في الشركات وتتمثل في:

1- النسب المالية: تعتبر النسب المالية أسلوباً فعالاً للرقابة على أداء نشاطات المشروعات من جميع جوانبها المالية باختلاف القائم بالتحليل، فقد يكون المحلل مصرفاً يحلل لكي يمنع قروضا قصيرة الأجل، ولذا يهتم بالمركز القصير الأجل، للمنظمة أو بالسيولة، ولكن الدائنين والمقرضين للأجل الطويلة يركزون على القوة الربحية، وعلى كفاءة التشغيل وبالمثل نجد أن المستثمرين يهتمون بالربحية والكفاءة الطويلة الأجل، ونجد أيضاً أن الإدارة تهتم بكل هذه التحليلات المالية، حيث ينبغي أن تكون قادرة على تسديد ديونها سواء كانت قصيرة أو طويلة الأجل، ويمكن تقسيم النسب إلى أربعة مجموعات رئيسية كما يلي:

- المجموعة الأولى: نسب السيولة تقيس قدرة المؤسسة على تلبية التزاماتها قصيرة الأجل

- المجموعة الثانية: نسب المديونية (أو تكوين رأس المال، تقيس مدى تمويل المنظمة بالدين).

- المجموعة الثالثة: نسب النشاط، تقيس مدى كفاءة المؤسسة في استخدام مواردها.

- المجموعة الرابعة: نسب الربحية، تقيس فعالية الإدارة بشكل شامل والتي تظهر من خلال العائد على المبيعات وعلى الاستثمار.²

¹ - عمر السعيد وآخرون، مرجع سابق، ص 141.

² - بشير العلق، مبادئ الإدارة، دار اليازوري العلمية لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 141.

2- بطاقة الجرد المستمر: وهي عبارة عن بطاقة يكتب فيها عدد وحدات المخزون من الصنف الواحد الداخلة إلى المخزون وتاريخ إدخالها، وعدد الوحدات الخارجية أي التي يتم صرفها والرصيد المتبقي والنقطة الرقابية في هذه البطاقة هي المعادلة التالية:

البضاعة الداخلية - البضاعة الخارجية = الرصيد المتبقي

3- الموازنة التقديرية: وهي عبارة عن خطة مالية مكتوبة إما باللوحات (ساعات عمل، وحدة إنتاج، عدد الأفراد) أو بالمبالغ النقدية وعن طريق مقارنة الرقم الفعلي مع الرقم التقديري (المعيار) والزمن الفعلي الذي استغرقه تنفيذ المشروع.

4- شبكة بيرت: وتستخدم في مجال الرقابة على زمن تنفيذ الأعمال الإنشائية، حيث تتم المقارنة بين الزمن المتوقع والزمن الفعلي الذي استغرقه تنفيذ المشروع.¹

I.3.3.2. الأساليب الميدانية.

وهذه الأساليب تقوم على أساس الزيارات لموقع العمل والإنتاج والاطلاع مباشرة على ما يحدث في كل مواقع المؤسسة، وقد تكون هذه الزيارات مفاجئة أو غير مفاجئة أي دورية، وقد تكون خارجية من قبل هيئة حكومية مثل دورات التفتيش التي يقوم بها البنك المركزي على البنوك التجارية أو وزارة التموين على المحلات التجارية، أو يمكن أن تكون هذه الزيارات داخلية كأن يقوم مدير إحدى الدوائر بزيارة الأقسام المختلفة في دوائره.²

I.3.3. الرقابة الداخلية.

يعتبر نظام الرقابة الداخلية في أي مشروع من النظم الرئيسية والهامة التي يعتمد عليها المراجع الخارجي في مجال تحديد الخطوات الأساسية لبرنامج مراجعته من حيث التفصيل أو الإجمال ومن حيث ما إذا كان يستمع أسلوب المراجعة الكاملة أو الجزئية وتحديد نطاق عمل المراجع ويعتمد ذلك على مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية في المشروع موضوع المراجعة والتدقيق، ولذلك يعتبر قيام المراجع بتقييم هذا النظام لتحديد

¹ - علي عباس، مرجع سابق، ص 195.

² - عمر السعيد وآخرون، مرجع سابق، ص 141.

مدى قوته أو ضعفه من المهام الرئيسية التي يبدأ بها المراجع برنامج عمله داخل المشروع لأول مرة .

وعليه سيتم التطرق في هذا المبحث إلى:

- التطور في مفهوم الرقابة الداخلية.

- خصائص الرقابة الداخلية.

- أهمية وأهداف الرقابة الداخلية.

3.1.I. التطور في مفهوم الرقابة الداخلية.

3.1.1.I. تطور الرقابة الداخلية.

هناك العديد من التطورات التي حدثت في مفهوم الرقابة الداخلية نتيجة العديد من الأسباب لعل من أهمها التطور الكبير في حجم المشروعات الاقتصادية وانفصال الملكية عن الإدارة وزيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية لضمان تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة¹.

وبدأ الاهتمام في أول الأمر بوضع القواعد التي تضمن سلامة تنفيذ العمليات وفيما

يلي أهمها:

- فصل الاختصاصات داخل المشروع.

- تقسيم العمل بين الموظفين بحيث ينفذ كل منهم جزءا من العملية الأمر الذي يحقق الرقابة التلقائية وهو ما يعرف بنظام الضبط الداخلي.

- وجود نظام محاسبي سليم يتضمن القواعد الكفيلة بمراقبة الأعمال بعد تسجيلها في الدفاتر لتحقيق الرقابة المحاسبية بالمشروع ومن أهم هذه القواعد:

- إتباع طريقة القيد المزدوج للعمليات.

- استخدام الحسابات الإجمالية (المراقبة) مثل إجمالي الزبائن وإجمالي الموردين.

- استخدام طريقة الجرد المستمر.

- إتباع نظام المراقبة الداخلية في المشروع.

¹ - عبد الفتاح الصحن وآخرون، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص15.

- اعتماد العمليات بواسطة أشخاص مسؤولين.
- فصل الاختصاصات المتعلقة بموظفي دائرة المحاسبة عن اختصاصات دائرة الإنتاج أو دائرة التخزين.

إلا أن قواعد الرقابة الداخلية المذكورة تهدف بالدرجة الأولى إلى تحقيق ما يلي:

- حماية موجودات المؤسسة من الاختلاس والتلاعب.
 - ضبط البيانات المحاسبية بحيث يمكن الاعتماد عليها في تصوير الحسابات الختامية .
- إلا أن مفهوم الرقابة الداخلية تطور بشكل واسع مع التطور الاقتصادي واعتماد أسلوب التخطيط أساسا لرسم السياسات واتخاذ القرارات ، لذلك أصبحت هذه الرقابة تهتم بشأن رفع الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على الالتزام بالسياسات الموضوعية من قبل السلطات العليا في المؤسسة. وبهذه المهام الجديدة أصبحت الرقابة الداخلية تتعلق بطريقة غير مباشرة بسجلات المحاسبية والمالية وتدعى الرقابة الإدارية وتعتمد لتحقيق أهدافها على الوسائل التالية¹

- الرقابة عن طريق دراسة الوقت والحركة ورقابة الجودة.
 - الرقابة عن طريق الميزانيات التقديرية.
 - استخدام التكاليف النموذجية.
 - تحديد الانحرافات بين الميزانيات المقدرة والتنفيذ الداخلي.
 - التقارير الإدارية التي تعالج هذه الانحرافات.
- ولاشك أن الرقابة الإدارية المذكورة ظهرت نتيجة تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية وحاجتها إلى بيانات دقيقة وسريعة لاستخدامها في أغراض التخطيط العام على مستوى الدولة ولأغراض الضرائب والإشراف على نشاطات المؤسسة ذات طابع اقتصادي.

والعوامل التي ساعدت على تطور الرقابة الداخلية هي:

¹ - وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010، ص: 4-5.

1- كبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها جعل من الصعوبة بإمكان الاعتماد على الاتصال الشخصي في إدارة المشروعات أدى إلى الاعتماد على وسائل هي في صميم أنظمة الرقابة الداخلية مثل الكشوفات التحليلية والموازنات وتقسيم العمل وغيرها.

2- اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمشروع، حيث يفوض مجلس الإدارة الأعمال للإدارات المختلفة من أجل إخلاء مسؤوليته أمام المساهمين يقوم مجلس الإدارة بتحقيق الرقابة الداخلية التي تؤدي إلى اطمئنان مجلس الإدارة على سلامة العمل بالمؤسسة ومن هنا جاء الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية ووضع الوسائل والإجراءات التي تكفل لمجلس الإدارة تحقيق أهدافه الرقابية.

3- حاجة المشروع إلى حماية وصيانة أمواله، فعلى الإدارة توفير نظام رقابة داخلية سليم حتى تخلي نفسها من المسؤولية المترتبة عليها من منع الأخطاء والغش وتقليل احتمال ارتكابها.¹

4- حاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى بيانات دقيقة فإذا ما طلبت هذه البيانات التي تستخدمها في التخطيط والرقابة الحكومية عليها تحضيرها بسرعة وبدقة، وهذا الأمر الذي لا يتسنى لها ما لم يكن نظام الرقابة المستعمل قويا و متماسكا.

5- تطور إجراءات المراجعة، تحولت عملية المراجعة من كاملة إلى تفصيلية إلى اختيارية تعتمد على أسلوب العينة الإحصائية الأسلوب الذي يعتمد في تقدير حجم وكمية اختباره على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية في المشروع المعني، كل هذه العوامل أدت إلى الاهتمام بالرقابة الداخلية وتطويرها مفهوما وأسلوبا وإجراءات.

I.2.1.3. مفهوم الرقابة الداخلية.

¹ - وجدان على أحمد، مرجع سابق، ص: 5-6.

لقد تعددت المفاهيم والآراء حول موضوع الرقابة فالبعض يضع تعريفا له كأسلوب علمي أو خطة تنظيمية ويحاول البعض الآخر تعريفها من زاوية وسائلها، والبعض يعتبرها وظيفة إدارية بحتة.

كان أول تعريف للرقابة الداخلية هو ما وضعته جمعية المدققين المحاسبين الأمريكيين ونص على أن الرقابة الداخلية "مجموعة الطرق والمقاييس التي تتبعها المؤسسة قصد حماية موجوداتها والتأكد من دقة المعلومات المحاسبية".¹ وفيما يلي بعض التعاريف التي أطلقها أهل الاختصاص على الرقابة الداخلية:

- تعريف لجنة (COSO).

"هي عمليات تنفذ بواسطة مجلس إدارة الوحدة أو الإدارة وكل الموظفين وتصمم لتوفير ضمان معقول عن تحقيق الأهداف المتمثلة في الاعتماد على القوائم المالية، والالتزام بتنفيذ القوانين والتطبيقات، وكفاية وفاعلية العمليات".²

- تعريف (HaminiAllel).

يعرفها "كعلم عام من التسيير موجهة إلى الاحترام المطلق للإجراءات والقوانين والقواعد تماما مثل أي علم منتهي إلى تطبيق المبادئ الرئيسية للثقة".³

عرفت قواعد هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية بخصوص التصديق على الرقابة الداخلية بأن الرقابة الداخلية على التقرير المالي تمثل عملية (Process) مصممة عن طريق أوفي ظل إشراف كل من المدير التنفيذي والمدير المالي للمؤسسة بغرض توفير تأكيد

¹ - عبد الرحيم بوجلال، دور نظام الرقابة الداخلية، في تحسين إنتاجية المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2013، ص 11.

² - عطاء الله أحمد سويلم الحسبان، التدفق والرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، دار الريادة للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، الأردن، 2009، ص 58.

³ - HaminiAllel, le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable, office des publications universitaire, Ben Aknon, Alger 1993, p21

معقول بخصوص إمكانية الاعتماد على التقرير المالي وإعداد القوائم المالية للأغراض الخارجية وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها".¹

- الرقابة الداخلية "هي مجموعة ضمانات تساهم في التحكم في المؤسسة".²

- حسب منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية (OECCA): "نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية والإبقاء على الحصول ونوعية المعلومات وتطبيق تعليمات المديرية ويبرز ذلك بتنظيم تطبيق طرق و إجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة " .

-تم تعريفها من طرف اللجنة الاستشارية للمحاسبة (CCA) في إنجلترا سنة 1978: "الرقابة الداخلية تضم مجموعة النظم الرقابية والمالية والنظم الأخرى التي تضعها الإدارة بهدف التمكن من إدارة أعمال المؤسسة بطريقة منظمة وفعالة تضمن احترام السياسات والحفاظ على الأصول والدقة الكاملة للمعلومات".³

وحسب معهد الخبراء الحاسبين الأمريكيين (AICPA) سنة 1984 " الرقابة الداخلية بأنها تشمل خطط التنظيم وكل الأساليب والطرق، والإجراءات المنسقة والمستخدمه داخل المؤسسة قصد المحافظة على أصولها، وضمان دقة وسلامة المعلومات المحاسبة وتفعيل النجاعة العملية، واحترام السياسات المسطرة من طرف الإدارة العليا للمؤسسة".

- وحسب الهيئة الدولية لتطبيق معايير المراجعة التي وضعت المعايير الدولية للمراجعة (IAG) فإن "نظام الرقابة الداخلية يحتوي على الخطة التنظيمية ومجموع الطرق

¹ - أمين السيد أحمد لطفى، المراجعة وخدمات التأكيد Sarbanes Oxley،الدار الجامعية، ط1،الإسكندرية،مصر، 2008،ص146.

² - محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر، 2003،ص70.

³ - زين يونس،عوادي مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية،مطبعة سخري،الوداي، الجزائر، 2001،ص58.

والإجراءات المطبقة من طرف المديرية بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم والفعال للأعمال وهذه الأهداف تشمل:

- احترام السياسة الإدارية.

- حماية الأصول.

- اكتشاف العنف والأخطاء.

- تحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية وكذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصادقية.

ومن خلال التعاريف السابقة للرقابة الداخلية يمكننا تعريفها بأنها "مجموعة الإجراءات والوسائل والضمانات والطرق المحددة أو المقررة من طرف الإدارة، وهذا لضمان التحكم الجيد في المؤسسة".¹

I.2.3. خصائص الرقابة الداخلية.

هناك العديد من الخصائص التي يجب إن تتوفر في أي نظام رقابي سليم حتى يتسنى تحقيق الاستفادة المرجوة ومن ضمن هذه الخصائص ما يلي:²

1- الخطة التنظيمية: من الأحسن أن تكون الخطة التنظيمية تتميز بمرونة المواجهة أي تغير أو تطور ممكن أن يحصل في المستقبل لأنه إذا لم تكن الخطة التنظيمية مرنة فإنه ممكن أن تجد مشاكل لا نستطيع التصرف معها هذا من جهة ومن جهة أخرى أن تكون واضحة وبسيطة يفهمها العاملون في المؤسسة كل حسب مستوياتهم والمقصود هو تحديد بكل وضوح ودقة مسؤولية كل واحد في المؤسسة، وتتمثل العناصر الواجب توفرها في الخطة التنظيمية :

- تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة .

¹ - زين يونس ،مصطفى عوادي ،مرجع سابق ،ص ص:60-61.

² - سفيان بوجمعة،الرقابة الداخلية في البنوك التجارية، مذكرة ماستر ،غير منشورة ،كلية العلوم والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة ،الجزائر، 2012،ص36.

- تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومختلف أجزائه، مع إبراز العلاقة التسلسلية والمهنية بين مختلف الأنشطة مع التحديد الواضح للمسؤوليات بالنسبة لكل نشاط.

- تعيين حدود درجات المسؤوليات بالنسبة لكل شخص والتحقق من مساهمة هذه الآلية في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية .

2- نظام محاسبي سليم: يتمثل وجود نظام محاسبي سليم يكفل للإدارة سبل الرقابة من أجل تحقيق ما يلي :

- الرقابة على سجلات التشغيل وتنفيذ العمليات التي هي مصادر تدفق البيانات.

- تبويب البيانات ووضع دليل لها: بحيث إذا ما تم إعداده بعناية يسهل إعداد القوائم المالية، ويمكن من تحقيق درجة كبيرة من التوحيد في تسجيل العمليات الحسابية.

- تصميم السجلات بطريقة مناسبة ويجب أن توضع الإجراءات الخاصة بتداول هذه السجلات حتى يتم حفظها.¹

3- مستويات الأداء: يعتبر مستوى الأداء من الخصائص الأساسية لنظام الرقابة الداخلية حيث تمت الإجراءات الموضوعية كل الخطوات التي يتم بمقتضاها اعتماد العمليات وتسجيلها والمحافظة على الأصول عموماً يتم تقسيم الواجبات والمسؤوليات بحيث لا يقوم موظف واحد بالعملية كلها من بدايتها إلى نهايتها وهذا من أجل ترك أثر ومراجعة دقة العمل واكتشاف الخطأ والغش بسرعة .

4- كفاءة الأفراد: إن نظام الرقابة الداخلية قد يكون نظاماً متكاملًا بجميع مقوماته وخصائصه الأخرى ولكنه يفشل في تحقيق الأهداف الرئيسية بسبب عدم تواجد الإمكانيات التسييرية الكفاءة ولتحقيق كفاءة الأفراد من الموظفين والعاملين ينبغي على إدارة المؤسسة أخذ بعين الاعتبار المقومات الآتية :

- **اختيار الأفراد المؤهلين:** ويتم اختيارهم على أساس تحليل الوظائف وتقدير المؤهلات اللازمة من مستويات عملية وشهادات أكاديمية وغيرها دون نسيان سيرة شخصية المرشح للوظيفة.

¹ - زين يونس، عوادي مصطفى، مرجع سابق، ص: 67-69.

- التدريب المستمر للعاملين: يتم هذا وفقا لسياسة موضوعة من طرف الإدارة العامة بحيث يتم وضع برنامج لتدريب العمال على أحدث وأساليب أداء المهام بصفة مستمرة لزيادة خبرتهم وكفاءتهم ومسايرتهم لكل الأحداث والتطورات العالمية، كل حسب تخصصه مجال الذي يعمل فيه دون نسيان الأخذ بعين الاعتبار بمبدأ الأهمية النسبية.¹

I.3.3.1. أهمية وأهداف الرقابة الداخلية.

I.3.3.1. أهمية الرقابة الداخلية.

إن زيادة واتساع نطاق الأنشطة والبرامج الاقتصادية التي تمارسها الوحدات الاقتصادية على اختلاف أنواعها وأشكالها أدى إلى زيادة الرغبة في الحصول على تقييم داخلي مستقل لفاعلية الإدارة داخل هذه الوحدات، وهذا ما يدخل في نطاق عمل الرقابة الداخلية والتي تعتبر من أهم أدوات الرقابة حيث يتوقف على مدى نجاح وقوة نظام الرقابة الداخلية ما يلي :

- نجاح وكفاءة وفاعلية رقابة ومتابعة وتقييم أداء ما تقوم به الوحدة من أنشطة وبرامج مختلفة.

- زيادة كفاءة أداء العاملين في الوحدة في مجال تنفيذ وأداء الأعمال الموكلة لكل منهم.
-مدى تحقيق النتائج المطلوبة ومن ثم تحقيق الأهداف النهائية الموضوعة من قبل الأنشطة وبرامج الوحدة.

- مدى ما يقوم به المراجع الخارجي من خطوات وما يبذله من جهود ومساعدته في سبيل وضع وتحديد الإطار الملائم لبرنامج مراجعته ونطاق هذا البرنامج وما يشتمله من إجمال أو تفصيل خاص بإجراءات مراجعته لعمليات وأنشطة المؤسسة موضوع التدقيق.
- المساعدة على اكتشاف أي انحرافات أو أخطاء عند تنفيذ أنشطة وبرامج المؤسسة قبل وقوعها حتى يمكن تجنبها، ويمثل ذلك جوهر الرقابة الداخلية السليمة التي يجب أن تكون في نفس الوقت رقابة وقائية كلما كان ذلك.

¹ - زين يونس، عوادي مصطفى، مرجع سابق، ص ص: 69-70.

ونظرا للأهمية الكبرى للرقابة الداخلية في مختلف الوحدات الاقتصادية الخاصة أو العامة أو الحكومية فقد حظيت بالعديد من الدراسات العلمية التي تهدف إلى تقييم دورها والعمل على زيادة فاعلية هذا الدور في المجالات المختلفة داخل هذه الوحدات وقدمت مثل هذه الدراسات العديد من البرامج والإجراءات الخاصة بتطوير وتحسين مستويات التقرير الإداري للرقابة الداخلية ، وتحسين أسس محاسبة المسؤولية وقواعد وإجراءات المحاسبة والرقابة الداخلية للإدارة داخل الوحدات والمؤسسات المختلفة وبينت هذه الدراسات أن هناك أهمية كبرى للثقة في نظم الرقابة الداخلية بالنسبة لمختلف الأعمال والأنشطة داخل هذه المؤسسات¹ .

I.3.3.2. أهداف الرقابة الداخلية.

وتتمثل أهداف الرقابة الداخلية فيما يلي:

1- حماية أصول المؤسسة.

تعتبر حماية أصول المؤسسة من أهم الأهداف التي يسعى نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيقها وذلك من خلال فرض حماية مادية ومحاسبية لجميع عناصر الأصول من الاستغلال غير المشروع وسوء الاستخدام أو الضياع أو الاختلاس سواء كان بسوء نية أو حسن نية.²

2- التأكد من دقة البيانات المحاسبية حتى يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات والقرارات الإدارية.³

3- تحقيق الكفاءة والفعالية في استخدام موارد المؤسسة: تهدف الإجراءات الرقابية المطبقة في المؤسسة إلى زيادة درجة الفعالية وضمان الاستعمال الأمثل للمواد المتاحة،

¹ - محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر 2007، صص 75-76.

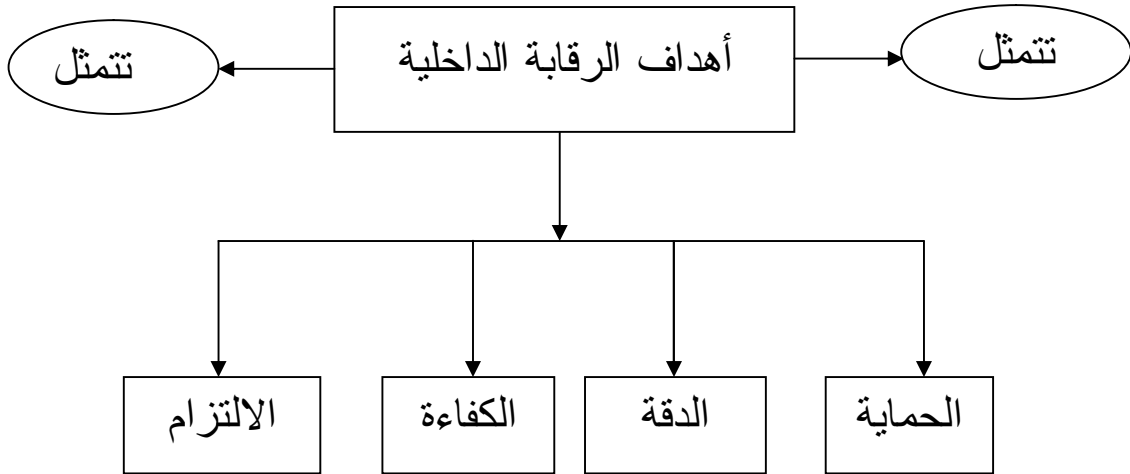
² - محمد التهامي، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2005، ص 90.

³ - فتحي رزق السوافيري وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 12.

وذلك باتخاذ قرارات داخلية سليمة بناء على مصداقية ودقة المعلومات والبيانات المتوفرة بمعنى تنمية وتشجيع الكفاءة التشغيلية في عمليات المؤسسة.¹

4- الالتزام بالقوانين واللوائح: أصبحت هذه العناصر الأربعة تلقى قبولا عاما كهدف عام أي نظام الرقابة الداخلية.

الشكل (2): أهداف الرقابة الداخلية



المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر، 2004، ص 135 .

¹ محمد التهامي طواهر ،مسعود صديقي،مرجع سابق، ص ص:89-92.

خلاصة الفصل

تعتبر الرقابة بمثابة وظيفة ينبغي القيام بها في كافة مجالات النشاط العملي من حيث اعتبارها نظاما لضبط الأداء لتحقيق الأهداف المحددة، ومع تطور حجم المؤسسات الاقتصادية زاد الاهتمام الإداري بنظام الرقابة الداخلية في محاولة لتحقيق الأهداف والمسؤوليات الملقاة على عاتق الإدارة في حين أن الرقابة الداخلية الشاملة تتكون من مجموعة من النظم الفرعية، حيث يغطي جزءا منها الجانب المحاسبي والجانب الإداري فالرقابة الداخلية مجموعة من المقومات والمكونات الأساسية والتي تختلف بدورها من وحدة إلى أخرى، ولذلك يجب مراعاتها سواء كانت بصدد تصميم نظام الرقابة الداخلية أو التشغيلية أو تعديله.



الفصل الثاني

العلاقة بين الرقابة الداخلية
وحوكمة الشركات

تمهيد .

تعتبر حوكمة الشركات الأساس في بيئة أعمال منتجة ومستقرة، فهي تعد في غاية الأهمية بالنسبة للأسواق المالية والشركات التي تسعى إلى الوصول لمكانة مرموقة في الاقتصاد العالمي كما أصبحت الحوكمة وسيلة لتعزيز الثقة في اقتصاد أي دولة، ودليل وجود سياسات عادلة وشفافة وقواعد لحماية المستثمرين والمتعاملين، ومؤشرا على المستوى الذي وصلت إليه إدارات الشركات في الالتزام المهني لقواعد حسن الإدارة والشفافية والمحاسبة ووجود إجراءات للحد من الفساد، وبالتالي زيادة جاذبية الاقتصاد للاستثمارات المحلية والخارجية وتحسين قدرته التنافسية.

وأصبحت المراجعة الداخلية آلية الأمتل التي لا تتوقف فقط على الجانب المالي والمحاسبي، بل تتعداه لتشمل جوانب الإدارية، ومن خلال هذا يمكن القول أن المراجعة الداخلية أصبحت تمثل بشكل كبير الرقابة الداخلية، وباعتبار أن المراجعة الداخلية آلية من آليات الرقابة حيث تساعد على تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسة.

وسيتم التطرق في هذا الفصل إلى:

- جوانب أساسية للرقابة الداخلية.
- الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات.
- الإطار العلمي لحوكمة الشركات.

1.II. جوانب أساسية للرقابة الداخلية.

تختلف أنظمة الرقابة الداخلية من مؤسسة إلى أخرى وفقا لطبيعة النشاط وكذا حجم المؤسسة وقدراتها ومع ذلك فإنه يجمع الباحثون على أنه لا بد من مراعاة بعض المقومات التي يلزم توافرها فيه ضمانا لسلامته وفعاليتها، وقبل التطرق إلى هذه المقومات لا بد من ذكر أنواع الرقابة الداخلية وعلاقتها بالمراجعة.

وسيتم التطرق في هذا المبحث إلى:

- أنواع الرقابة الداخلية.

- علاقة الرقابة الداخلية بالمراجعة.

- مقومات الرقابة الداخلية.

1.1.II. أنواع الرقابة الداخلية:

يمكن تقسيم الرقابة الداخلية إلى رقابة محاسبية ورقابة إدارية وضبط داخلي.

1.1.1.II. الرقابة الإدارية.

وتشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية مع تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية، وهي تعتمد على سبل تحقيق هدفها ووسائل متعددة مثل الكشوفات الإحصائية ودراسات الوقت والحركة وتقارير الأداء والرقابة على الجودة، والموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية، واستخدام الخرائط والرسوم البيانية، وبرامج التدريب المتنوعة للمستخدمين، وهي متعلقة بطريقة غير مباشرة بالسجلات المحاسبية منها والمالية.¹

1.1.2.II. الرقابة المحاسبية.

تتكون من الخريطة التنظيمية وكل الطرق والإجراءات التي تختص أساسا وترتبط مباشرة بحماية الأصول ومدى الوثوق في السجلات المالية وما تنتجه من بيانات وتقارير،

¹ - عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية، دار النهضة العربية، ط1، بيروت، لبنان،

II. العلاقة بين الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات

ومن وسائل هذه الرقابة ضرورة الفصل بين الأصل والسجل والحماية المادية للأصول واستخدام المراجعة الداخلية.¹

ويبين الجدول التالي الفرق بين أنواع الرقابة الداخلية من حيث أهداف الرقابة وطبيعة عمليتها.

الجدول رقم (01): المقارنة بين الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية.

وجه المقارنة	الرقابة المحاسبية	الرقابة الإدارية
الهدف من الرقابة	- حماية الأصول من السرقة والضياع والاختلاس وسوء الاستخدام - التحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في القوائم والتقارير المالية.	- التحقق من كفاءة إدارة العملية التشغيلية. - التحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات التي وضعتها إدارة المؤسسة
طبيعة عملية الرقابة	- التحقق من تنفيذ عمليات المؤسسة وفقا لنظام تعويض السلطة الملائم والمعتمد من الإدارة. - التحقق من أن عمليات المؤسسة قد تم تسجيلها في الدفاتر والسجلات طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً	- إعداد الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية وقياس الأداء الفعلي وإيجاد الانحرافات ومعرفة أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة. - التحقق من تنفيذ وتطبيق الإجراءات والسياسات الإدارية

المصدر: عبد الفتاح وآخرون: المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص ص: 17-18.

1.3. 1. II الضبط الداخلي.

يعتبر الحلقة الأخيرة من مجموعة الرقابة الداخلية، فبعد وضع أنظمة الرقابة الداخلية والإجراءات الواجب إتباعها لا بد من وجود أداة فعالة لحماية أصول المشروع من الاختلاس أو الضياع أو سوء الاستعمال والتأكد من أن التنفيذ يتم وفقاً لما هو وارد في اللوائح والتعليمات في سبيل تحقيق الأهداف المرجوة للمؤسسة ويعتمد نظام الضبط

¹ - محمد سمير الصبان، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1988، ص 205.

الداخلي على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية، حيث يخضع كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية.¹

ومنهم من يقسم أنواع الرقابة الداخلية إلى:

- 1- رقابة المنع: تهدف إلى منع الخطأ أو الغش قبل حدوثه.
- 2- رقابة الاكتشاف: تهدف إلى اكتشاف الخطأ بعد حدوثه.
- 4- رقابة التصحيح: تهدف إلى تصحيح الخطأ الذي اكتشف بواسطة رقابة الاكتشاف.
- 5- رقابة التوجيه: تهدف إلى الحصول على نتائج إيجابية من برامج معينة وضعت لهذا الغرض.²

II. 1. 2. علاقة الرقابة الداخلية بالمراجعة.

باعتبار الرقابة الداخلية تنقسم بدورها إلى نوعين، أولهما الرقابة الداخلية الإدارية، والتي تشمل الخطة التنظيمية والإجراءات والسجلات التي تختص بعمليات إصدار القرار، أما الثانية الرقابة الداخلية المحاسبية والتي تشمل الخطة التنظيمية والإجراءات والسجلات التي تتعلق بحماية الأموال ودقة السجلات المحاسبية، ومهما كان نوعها فإن للرقابة الداخلية علاقة قوية سواء مع المراجعة الداخلية أو الخارجية.³

II. 1. 1. 2. علاقة الرقابة الداخلية بالمراجعة الداخلية.

قبل التطرق إلى العلاقة بين الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية نعرف ما معنى المراجعة الداخلية.

المراجعة الداخلية: هي "مجموعة من الإجراءات التي تنشأ داخل المؤسسة لغرض التحقق من تطبيق السياسات الإدارية والمالية".⁴

¹ - عبد الرحيم بوجلال، مرجع سابق، ص 17.

² - عطا الله أحمد سويلم، مرجع سابق، ص 54.

³ - بوطورة فضيلة، مرجع سابق، ص 17.

⁴ - عبد السلام عبد الله سعيد أبو سعيد، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة ماستر، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2010، ص 41.

تعتبر المراجعة الداخلية إحدى أدوات الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، لدعم الوظيفة الإدارية، بالإضافة إلى كونها دعماً للمراجع الخارجي بشأن تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد نطاق الفحص، فمن متطلبات الرقابة الداخلية السليمة وجود قسم كتنظيم إداري داخل المؤسسة يطلق عليه قسم المراجعة الداخلية، مهمته التأكد من تطبيق كافة الإجراءات واللوائح والسياسات التي تم وضعها بواسطة الإدارة، وكذلك التأكد من دقة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي وأيضاً التحقق من عدم وجود أوجه التلاعب أو المخالفات، وهو ما يمثل الإلمام بشقي الرقابة الداخلية سواء الإداري أو المحاسبي.¹

1.II. 2.2. علاقة الرقابة الداخلية بالمراجعة الداخلية:

تعرف المراجعة الخارجية على أنها "عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت المراجعة فحصاً انتقادياً منظماً، يقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة".²

نظراً لارتباط الرقابة الداخلية المحاسبية بالجوانب المالية والمحاسبية المتعلقة بالتحقق من حماية الأصول ودقة المعلومات الواردة في التقارير والقوائم المالية، فإن مراجع الحسابات الخارجي يهتم بها ويقوم بتقييمها لتحديد درجة الاعتماد عليها تمهيداً لتحديد نطاق فحصه، في حين لا تخضع الرقابة الداخلية الإدارية لتقييم المراجع الخارجي إلا في الحدود التي يرى فيها المراجع أن الرقابة الإدارية لها تأثير هام على سلامة السجلات والرقابة المالية، أي أن المراجع الخارجي يعتبر مسؤولاً على فحص وتقييم أنظمة الرقابة المحاسبية دون الإدارية منها، وذلك من خلال تحديد درجة الدقة ودرجة

¹ - بوطورة فضيلة، مرجع سابق، ص 17.

² - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، ط2، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن،

2001، ص 13.

الاعتماد على البيانات المحاسبية والمالية، وكذلك تحديد الاختيارات والفحوصات التي سيجريها بالدفاتر والقيام بالإجراءات اللازمة للتأكد من صحة أرصدة الحسابات المثبتة في القوائم المالية المختلفة تجنباً للازدواج في الإجراءات المتبعة.¹

1.II.3. مقومات الرقابة الداخلية.

يمكن تقسيم مقومات الرقابة الداخلية إلى نوعين:

1.II.3.1. المقومات المحاسبية.

يرتكز الجانب المحاسبي لمقومات الرقابة الداخلية على مجموعة الطرق والوسائل التالية:

1- الدليل المحاسبي.

عمليات تبويب الدليل المحاسبي إلى طبيعة المؤسسة نوع النظام المحاسبي والأهداف التي يسعى إلى تحقيقها ويظهر ذلك من خلال تقسيم الحسابات إلى حسابات رئيسية وأخرى فرعية، وشرح كيفية تشغيل هذا الحساب وبيان صنف العمليات التي تسجل فيه.²

2- الدورة المستندية:

هي التي تتميز بدرجة عالية من الكفاءة، المصدر الأساسي لأدلة الإثبات وهو ما يتطلب مراعاة النواحي القانونية والشكلية عند تصميم المستندات.

- قدرة المستند لتسهيل عملية الرقابة وضمان عدم ازدواجية المستندات تحقيقاً للرقابة من ناحية ومنع المسؤولية المزدوجة عنها.

- أن يتميز المستند بالوضوح والبساطة في التصميم والاستخدام.

- تحديد الدورة المستندية ضمن النظام المحاسبي مع مراعاة خطط السلطة والمسؤولية.

¹ - بوطورة فضيلة، مرجع سابق، ص 17.

² - بوعلام وهيبية، تفعيل نظام الرقابة الداخلية للحفاظ على المال العام، مذكرة ماستر، غير منشورة، كلية العلوم

الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2013، ص 11.

3- المجموعة الدفترية:

يتم إعداد مجموعة دفترية متكاملة حسب طبيعة المؤسسة وأنشطتها، في ظل النواحي القانونية وخاصة دفتر اليومية العامة، وما يربط به من يوميات مساعدة ويخضع ذلك إلى المعطيات الأساسية التالية:

-ترقيم الصفحات قبل استخدامها لأغراض الرقابة.

- إثبات العمليات قبل حدوثها كلما أمكن ذلك.

- أن تتميز المجموعة الدفترية بالبساطة في التصميم لتحقيق سهولة الاستخدام والإطلاع والفهم وقدرتها على توفير البيانات المطلوبة.¹

ولعل دليل الإجراءات يوضح الدورة المستندية لكل عملية تقوم بها الوحدة الاقتصادية، وما يرتبط بها من سجلات محاسبية، بالإضافة إلى علاقة هذه المستندات والسجلات والإدارات والأقسام المكونة للهيكل التنظيمي داخل المؤسسة الاقتصادية.

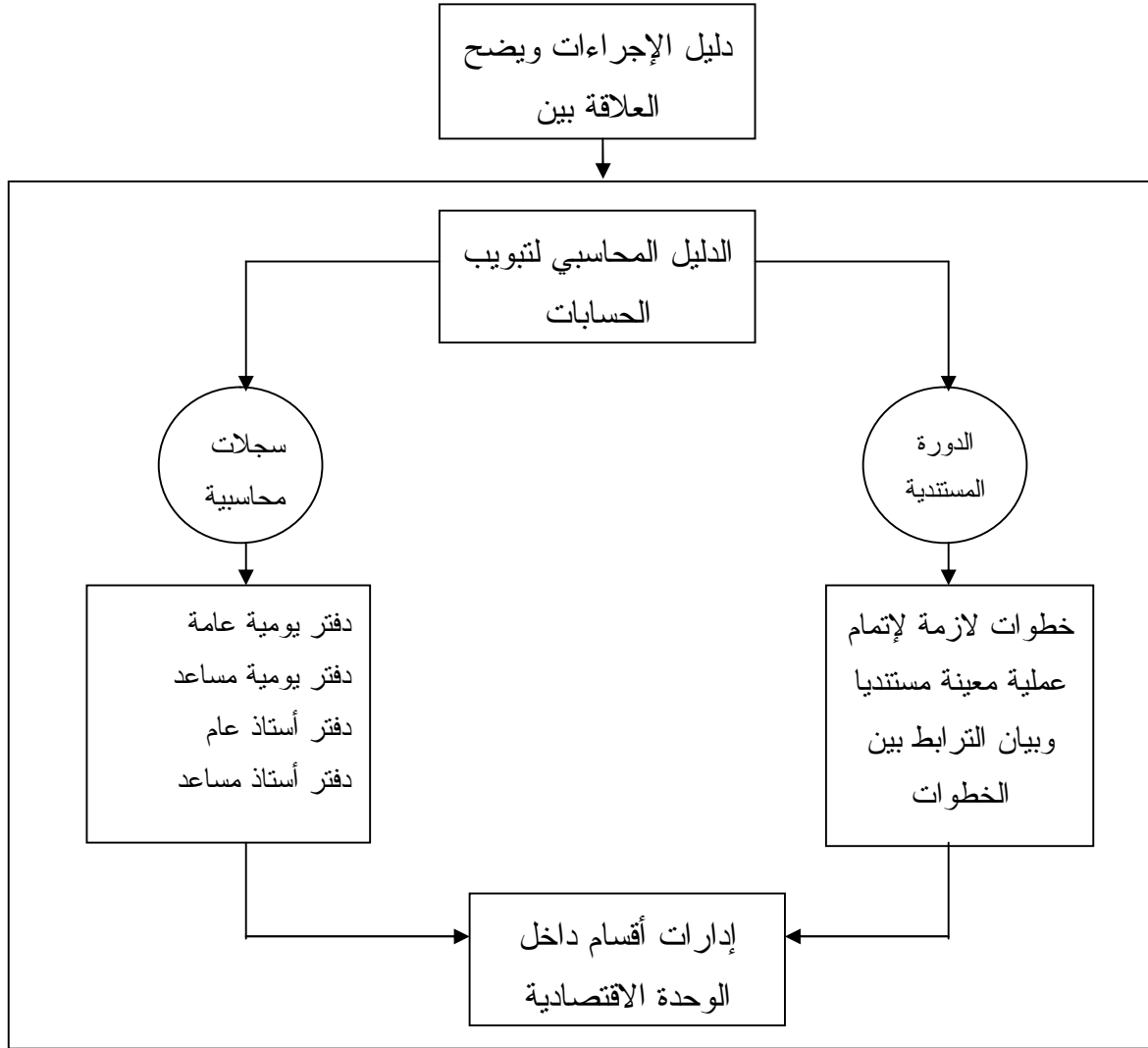
ولمزيد من الإفصاح يعرض الشكل التالي العلاقة بين الوسائل الثلاثة المستخدمة

في تحقيق الجانب المحاسبي لنظام الرقابة الداخلية:²

¹ - خلف الله الوزادات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، دار الوراق للنشر، عمان، الأردن، 2006، ص 126.

² - فتحي رزق السوافيري وآخرون، مرجع سابق، ص 27.

الشكل رقم (03): العلاقة بين الوسائل الثلاثة المستخدمة في الجانب المحاسبي.



المصدر: فتحي رزق السوافيري وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 28.

4- الوسائل الآلية.

تساهم الوسائل الآلية المستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي في ضبط وإنجاز الأعمال كالألات عد النقدية المحصلة أو تسجيلها إلى جانب استخدام الحاسب في إنجاز بعض خطوات الدورة المحاسبية وتحليل البيانات والمعلومات سواء يفترض إعدادها أو الإفصاح عنها وهو ما يدعم الدور الرقابي للنظام المحاسبي.

5- الجرد الفعلي للأصول.

يساعد الجرد الفعلي لممتلكات المؤسسة من نقدية بالصندوق، المخزون، الأوراق المالية وعناصر الأصول الثابتة ومقارنتها مع الأرصدة المحاسبية التي تقدمها السجلات المحاسبية في تحقيق الرقابة على نتائج عمليات الرقابة على تلك الأصول.

6- الموازنات التخطيطية.

يظهر الدور الرقابي للموازنات التخطيطية من خلال إجراء مقارنة بين الأداء الفعلي وما تشمله الموازنات من بيانات تقديرية الموضوعة مسبقاً، ثم حساب الانحرافات وتحليلها.

7- أنظمة التكاليف المعيارية ونظم تكاليف الأنشطة.

يظهر الدور الرقابي للتكاليف المعيارية في المقارنة بين التكاليف المعيارية المحددة مسبقاً من المؤسسة بهدف إعداد الموازنات التخطيطية وتقييم الأداء.¹

1.II. 3.2. المقومات الإدارية.

يتضمن الكشف الإداري لمقومات الرقابة الداخلية مجموعة من الطرق والوسائل والتي يمكن عرضها على النحو التالي:

1- هيكل تنظيمي كفاء.

يعتبر الهدف الرئيسي من إنشاء هيكل تنظيمي كفاء في التنظيم هو تحديد الإدارات والأقسام واختصاصات كل منها، بالإضافة إلى مسؤوليات الأشخاص والعلاقة بينها ويتوقف نوع الهيكل التنظيمي على طبيعة الوحدة الاقتصادية وحجمها وعدد المستويات التنظيمية والانتشار الجغرافي لها، حيث يتم توصيف الأنشطة المختلفة ووضعها في مجموعات متجانسة.²

يقوم كل قسم أو إدارة بتنفيذ هذه الأنشطة لتصبح مسؤولة عن تنفيذها أمام مستوى أعلى منه في الخريطة التنظيمية، بمعنى أن كل شخص في التنظيم ينبغي أن يكون له

¹ - خلف الله الوردات، مرجع سابق، ص 126.

² - عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، مرجع سابق، ص 196.

رئيساً أو مشرفاً عليه ويتابع ويقيم أداءه باستمرار، والتنظيم الجيد يجب أن يتصف بالمرونة فيما يتعلق بالظروف التي يتعايش معها.

2- كفاءة العاملين.

تساهم كفاءة الأفراد بشكل مهم في تحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية خاصة في حالة ضعف الضوابط الرقابية وفي حالة ضوابط الرقابة عالية فإن ضعف قدرات العاملين والثقة فيهم يترتب عليه محاولات من هؤلاء للتغلب على هذه الضوابط.

3- معايير أداء سليمة.

إن وجود هيكل تنظيمي كفء وعماله مدربة وذات قدرات وكفاءات عالية لا يعني التخلي عن توفير معايير لقياس أداء هؤلاء العاملين، وذلك في محاولة لمقارنة الأداء المخطط من الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات والإجراءات الواجب اتخاذها لتصحيحها.

4- مجموعة من الإجراءات والسياسات لحماية الأصول.

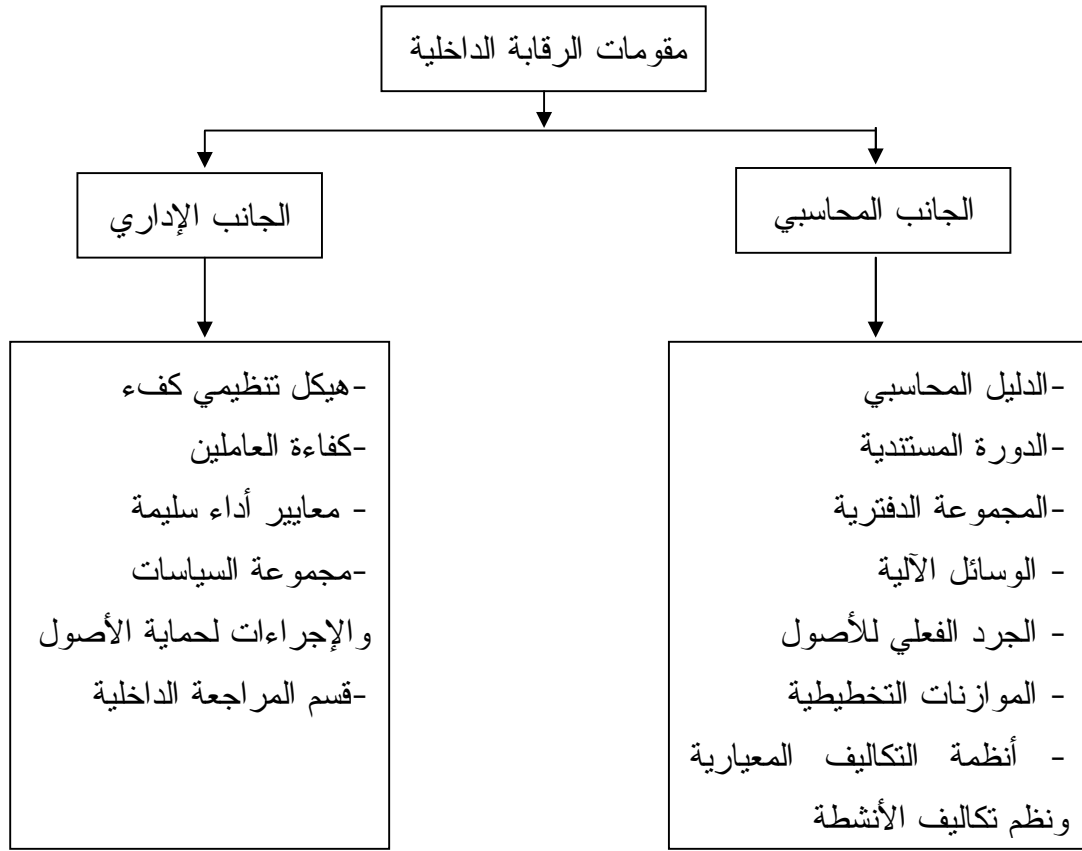
إن من أهداف الرقابة الداخلية هو حماية الأصول وذلك بوجود مجموعة من السياسات والإجراءات التي تسمح بحماية الأصول ومنع تسربها واختلاسها ولضمان صحة البيانات والتقارير المحاسبية. وتزداد الحاجة إلى هذه الإجراءات والسياسات كلما كبر حجم المؤسسة وتعددت فروعها بهدف توفير وسائل رقابية مناسبة للتأكد من إنجاز القرارات المختلفة على كافة المستويات.

5- قسم المراجعة الداخلية.

من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الجيد وجود قسم تنظيم إداري داخل المؤسسة يطلق عليه قسم المراجعة الداخلية، مهمته التأكد من تطبيق كافة الإجراءات واللوائح والسياسات التي وضعتها الإدارة، وأيضاً التأكد من دقة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي وأيضاً التحقق من عدم وجود أوجه تلاعب أو مخالفات.¹

¹-بوعلام وهبية، مرجع سابق، ص 13.

الشكل رقم (04): مقومات الرقابة الداخلية



المصدر: فتحي روق السوافيري وآخرون: الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 36.

II.2. الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات.

أصبح موضوع حوكمة الشركات من أهم المواضيع المطروحة حالياً، وتحديد بعد تداعيات الأزمة المالية العالمية في الآونة الأخيرة، بحيث لا يكاد يخلو أي حدث أو ملتقى اقتصادي من التطرق بطريقة أو بأخرى لموضوع حوكمة الشركات وأهمية ودور الحوكمة في تعزيز الشفافية وبناء المنظومة التي تدار من خلالها الشركات وتحديد العلاقات وآليات التواصل بين مجلس إدارة الشركة والإدارة التنفيذية والمساهمين وأصحاب المصالح ذات العلاقة بالشركة، وبرزت أهمية حوكمة الشركات بعد الهزات المالية التي أصابت المجتمعات الاقتصادية لا سيما في اقتصاديات الدول المتطورة وقضايا الفساد الإداري والمالي التي شهدتها كبرى الشركات العالمية، كتضخم مرتبات ومكافآت

الإدارة التنفيذية وعدم تطابق هذه المكافآت بنتائج أعمال الشركات، وعليه سيتم التطرق في هذا المبحث إلى:

- ماهية حوكمة الشركات.
- خصائص حوكمة الشركات
- أهمية حوكمة الشركات.

II. 2. 1. ماهية حوكمة الشركات The concept of corporate Governanace

يعود لفظ الحوكمة إلى الكلمة الإغريقية القديمة، تعبر عن قدرة ربان السفينة الإغريقية ومهاراته في قيادة السفينة وسط الأمواج والأعاصير والعواصف وما يمتلكه من قيم وأخلاق نبيلة وسلوكيات نزيهة في الحفاظ على أرواح وممتلكات الركاب ورعايته وحمايته للأمانات والبضاعة في عهده وإيصالها لأصحابها ودفاعه عنها ضد القرصنة وضد الأخطار التي تتعرض لها أثناء الإبحار، أطلق على هذا الربان (Good Governer) مما دفع بعض الدول مثل ألمانيا وفرنسا إلى استخدام نفس المصطلح الإنجليزي وبذات الحروف مع تغير في طريقة نطقها ولفظها.¹

II. 2. 1. 1. مفهوم الحوكمة لغويا:

يعتبر لفظ الحوكمة مستحدث في قاموس اللغة العربية، وهو ما يطلق عليه النحت في اللغة، فهو لفظ مستمد من الحوكمة، وهو ما يعني الانضباط والسيطرة والحكم وما تعني هذه الكلمة من معاني.²

وعليه فإن لفظ الحوكمة يتضمن العديد من الجوانب منها:

- الحكمة: ما تقتضيه من التوجيه والإرشاد.
- الحكم: ما يقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السلوك.

¹ - حسين عبد الجليل آل غزوي، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، الأكاديمية العربية الدنمارك، الأردن، 2010، ص 08.

² - محمد جميل حبوش، مدى التزام الشركات المساهمة العالمية الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات، مذكرة ماجستير، غير منشورة، تخصص محاسبة وتمويل، جامعة غزة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007، ص 22.

- الاحتكام: ما يقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية وإلى خبرات تم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة.

- التحاكم: طلبا للعدالة خاصة عند انحراف سلطة الإدارة وتلاعبها بمصالح المساهمين.¹

II.2.1.2. مفهوم حوكمة الشركات اصطلاحا:

لم تتفق الكتابات حول مفهوم واضح ومحدد لمصطلح حوكمة الشركات، حيث أخذ المفكرون والباحثون، وكذا المنظمات الدولية والمهنية بالتسابق لتعريفها.

- تعرف الحوكمة حسب ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات المنعقد في الجزائر في 11 مارس 2007 بأنها "عبارة عن فلسفة تسييرية ومجموعة من التدابير العملية الكفيلة في آن واحد لضمان استدامة وتنافسية المؤسسة".²

- تقرير (cadbury) 1992 يصف حوكمة الشركات كما يلي: "يعتمد اقتصاد دولة ما على زيادة وكفاءة الشركات وهكذا فإن الفاعلية التي تؤدي بها مجالس الإدارات لمسؤوليتها تحدد الوضع التنافسي للدولة، وهذا هو جوهر أي نظام لحوكمة الشركات".

وتوصل Cadbury في توثيق بسيط ومحكم في جملة صغيرة ولكنها شهيرة عملية الحوكمة كما يلي: "حوكمة الشركات هي نظام بمقتضاه تدار الشركات وتراقب".

-تعريف باركينسون (Parkinson) في كتابه (Corporategovernance) عرف الحوكمة على أنها "الإجراء الإداري، الإشرافي والتنسيقي المعتمد والذي يعكس مصداقية إدارة المؤسسة في رعايتها لمصالح الشركاء".³

¹ - عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2009، ص 08.

² - قورين حاج قويدر، الحوكمة المحاسبية في ظل نظام المحاسبة المالية الجديد ودورها في النهوض بالسوق المالي، محور المداخلة مبادئ وممارسات الحوكمة المحاسبية، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية واقع ورهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، أم البواقي، الجزائر، ص: 01-02.

³ - قصاص فتيحة، حوكمة المؤسسات العائلية في الجزائر، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التسيير والتجارية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2012، ص: 30-31.

- وحسب (R. Pérez) مصطلح الحوكمة (Governance) هو أكثر ملاءمة لأن مصطلح (Gouvernement) متعلق بجهاز في حين أن مصطلح الحوكمة أوسع ويشمل:
- الوسائل الموضوعية (الأجهزة والقواعد).
 - طريقة الحكم أو الإدارة (Gouverneur) (الأهداف والمبادئ).
 - حقوق أصحاب المصلحة.¹
 - أما برنامج الأمم المتحدة الإنمائي (UNDP) فيرى أن الحوكمة هي "ممارسة السلطات الاقتصادية والسياسية والإدارية لإدارة شؤون المجتمع على كافة مستوياته.²
 - تعريف البنك الدولي (W B): "هي ممارسة للسلطة السياسية ورقابة إدارة الموارد المؤسساتية من أجل تنمية اقتصادية واجتماعي".³
- ويمكن تعريف حوكمة الشركات بأنها: "النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المؤسسة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية".
- أما التعريف الصادر من المنظمة الاقتصادية الأوربية (OECD) فيعرفها تحديداً: "حوكمة الشركات هي مجموعة العلاقات بين الشركة ومجلس الإدارة، والملاك، وكل الأطراف التي لها علاقة مع الشركة وهي الأسلوب الذي يوفر الهيكل أو الإطار العام الذي يتم من خلاله تحديد وتحقيق أهداف الشركة ومراقبة الأداء والنتائج، وصولاً للأسلوب الناجح لممارسة وإدارة السلطة".⁴

¹ -Jean François Souterain Philippe Farcet, **Organisation et gestion l'entreprise BERT**, ed Alger 2007, Fowher, Paris 2006, P 95.

² - مجدي محمد سامي، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد 02، المجلد 46، ماي 2009، ص 15

³ - زلاسي رياض، إسهامات حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2010، ص 06.

⁴ - مجدي محمد سامي، المرجع السابق، ص 15.

وترتكز حوكمة الشركات على ثلاث ركائز وهي:

- 1- السلوك الأخلاقي: أي ضمان الالتزام السلوكي من خلال الالتزام بالأخلاقيات وقواعد السلوك المهني الرشيد، والتوازن في تحقيق مصالح كافة الأطراف المرتبطة بالمؤسسة والشفافية عند عرض المعلومات المالية.
- 2- تفعيل أدوار أصحاب المصلحة: مثل الهيئات الإشرافية العامة والأطراف المباشرة للإشراف والرقابة والأطراف الأخرى المرتبطة بالمؤسسة.
- 3- إدارة المخاطر.¹

II.2.2. خصائص حوكمة الشركات.

يشير مصطلح حوكمة الشركات إلى الخصائص التالية:

- الانضباط (Discipline): أي إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح.²
- الشفافية (Transparency): ويقصد بها تقديم وإعطاء صورة حقيقية لكل ما يحدث في الشركة
- الاستقلالية (Independence): أي لا يوجد تأثير غير لازمة نتيجة الضغوطات.
- المساءلة (Accountability): وتعني إمكانية تقييم وتقدير الأعمال التي يقوم بها مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.
- المسؤولية (Responsibility): يقصد بها المسؤولية التي يتحملها مجلس الإدارة أمام جميع الأطراف التي لها مصلحة بالشركة.³
- العدالة (Faires): أي يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المؤسسة
- المسؤولية الاجتماعية (Social Responsibility): أي النظر إلى الشركة كمواطن جيد يهتم بمصلحة المجتمع ويساهم في تطويره.⁴

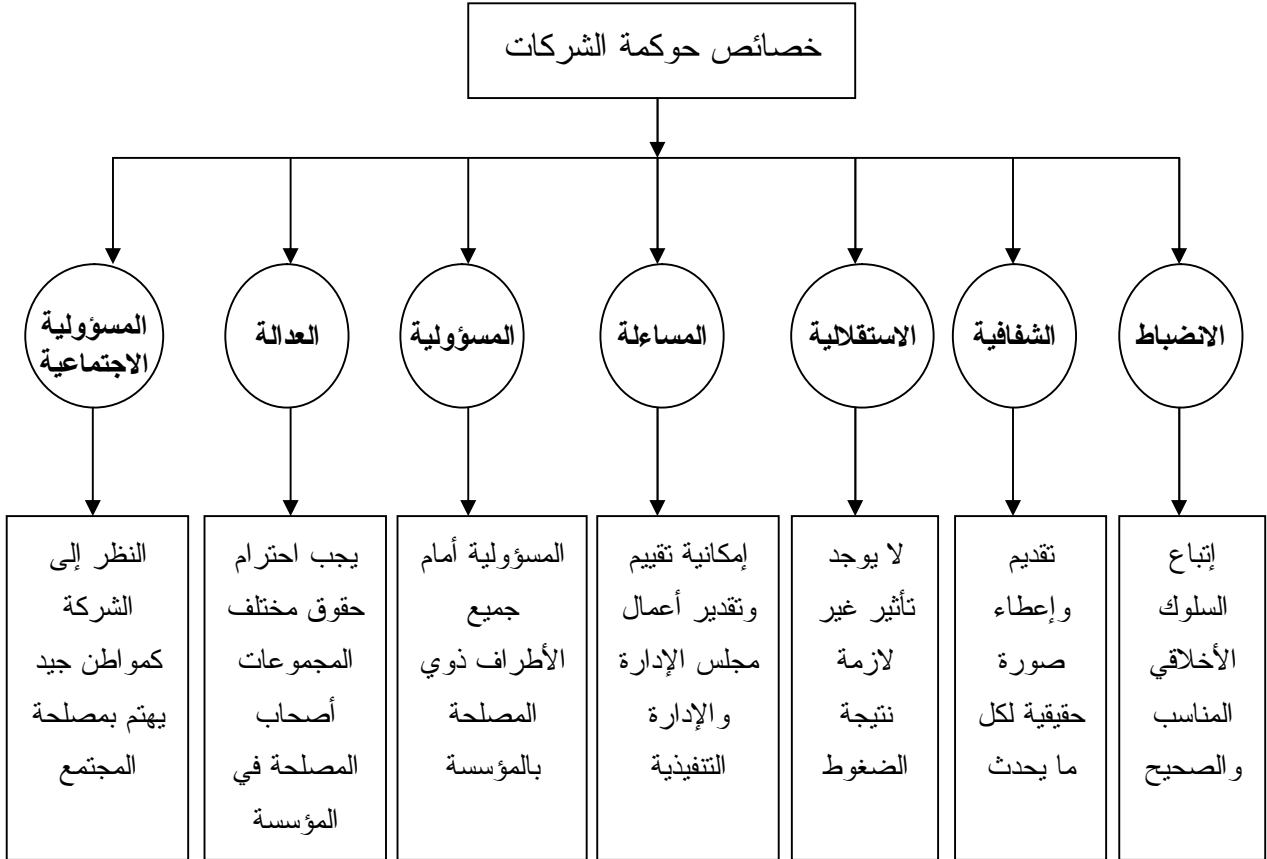
¹ طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات المفاهيم المبادئ، التجارب تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 03.

² هيدوب ليلي ريمة، المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات، مذكرة ماستر، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012، ص 16.

³ يحيى سعدي، لخضر أوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، منشورات جامعة الوادي، العدد الخامس، السنة الخامسة، جامعة الوادي، الجزائر، 2012، ص 185.

⁴ طارق عبد العال حماد، المرجع السابق، ص 04.

الشكل رقم (05): خصائص حوكمة الشركات



المصدر: طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات، شركات قطاع عام وخاص ومصارف، الدار الجامعية، ط2، القاهرة، مصر، 2007، ص 25.

II.2.3. أهمية حوكمة الشركات.

حظيت حوكمة الشركات باهتمام بالغ في السنوات الأخيرة وذلك لأسباب كثيرة منها اهتمام الدول والشركات باجتذاب الاستثمار وتحسين الأداء، فإن الفصائح المالية وهروب الأموال ألفت بضلال مظلمة على الاقتصاديات في جميع أرجاء العالم ومن ثم فإن الإرشادات الموجودة حالياً ينبغي النظر باعتبارها مكون من بين العديد من المكونات الضرورية وغير الكافية حتى الآن، لإقامة نظام سليم لحوكمة الشركات، ومن هنا نخلص أهمية حوكمة الشركات في النقاط التالية:

-تخفيض المخاطر.

- تعزيز الأداء.

- تحسين الوصول إلى الأسواق المالية.

- زيادة القابلية التسويقية للسلع والخدمات.

- إظهار الشفافية وقابلية المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.¹

ويمكن توضيح هذه النقاط من منظور مستخدميها وذلك كما يلي:

II.2.3.1. أهمية الحوكمة بالنسبة للشركات.

-تمكن من رفع الكفاءة الاقتصادية للشركة من خلال وضع أسس للعلاقة بين مديري الشركة للمساهمين ومجلس الإدارة.

- تعمل على وضع الإطار التنظيمي الذي يمكن من خلاله تحديد أهداف الشركة وسبل تحقيقها من خلال توفير الحوافز المناسبة لأعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية لكي يعملوا على تحقيق أهداف الشركة التي تراعي مصالح المساهمين.²

¹ مصطفى نجم البشاري، أهمية تطبيق معايير الحوكمة لتفعيل نظم المراجعة الداخلية للمؤسسات العامة بالسودان، مؤتمر المراجعة الداخلية الأول بالسودان، 20-21 جانفي 2008، ص 17.

² هيدوب ليلي ريمة، مرجع سابق، ص 17.

- تؤدي إلى الانفتاح على أسواق المال العالمية وجذب قاعدة عريضة من المستثمرين لتمويل المشاريع التوسعية، فإذا كانت الشركات لا تعتمد على الاستثمارات الأجنبية، يمكنها زيادة ثقة المستثمر المحلي بالتالي زيادة رأس المال بتكلفة أقل.

- تحظى الشركات التي تطبق قواعد الحوكمة بزيادة ثقة المستثمرين لأن تلك القواعد تضمن حماية حقوقهم ولذلك نجد أن المستثمرين في الشركات التي تطبق قواعد الحوكمة جيدا، قد يقوموا بالتفكير جيدا قبل بيع أسهمهم في تلك الشركات حتى عندما تتعرض لأزمات مؤقتة تؤدي إلى انخفاض أسعار أسهمهم، لنقتهم في قدرة الشركة على التغلب على تلك الأزمات مما يجعل تلك الشركات قادرة على الصمود في فترة الأزمات.¹

2. II. 2. 3. أهمية الحوكمة بالنسبة للمساهمين.

-تساعد في ضمان الحقوق لكافة المسالمين مثل حق التصويت حق المشاركة في القرارات الخاصة بأي تغييرات جوهرية قد تؤثر على أداء الشركة في المستقبل.

- الإفصاح عن أداء الشركة والوضع المالي والقرارات الجوهرية المتخذة مكن قبل الإدارة العليا يساعد المساهمين على تحديد المخاطر المترتبة على الاستثمار في هذه الشركات.²

- محاربة الفساد الداخلي وضمان وتحقيق النزاهة والاستقامة لكافة العاملين في الشركة والعمل على تقليل الأخطاء إلى أدنى قدر ممكن باستخدام نظام الرقابة الداخلية.

- ضمان عدم قيام مجلس الإدارة بسوء استخدام السلطات المخولة إليه للإضرار بمصالح المساهمين أو أي من الأطراف التي لها علاقة بالشركة كالموردين، حملة السندات، المقرضين، العملاء.

¹ - فكري عبد الغني محمد جوده، مدى تطبيق مبادئ الحوكمة في المصارف الفلسطينية وفقا لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومبادئ لجنة بازل للرقابة المصرفية، مذكرة ماستر، غير منشورة، كلية التجارة، 2008، ص: 18-19.

² - هيدوب ليلي ريمة، مرجع سابق، ص ص: 17-18.

II.2.3.3. أهمية الحوكمة بالنسبة للمجتمع.

- تشجيع الاستثمار والتنمية المستدامة.
- بناء علاقات تتمتع بالشفافية بين أصحاب الأعمال والدولة.
- تشجيع على العمل بكفاءة وزيادة الإنتاجية والابتكار.
- تحقيق الرفاهية لأفراد المجتمع من خلال توفير مناصب العمل.¹

II.3. الإطار العلمي لحوكمة الشركات.

تعتبر الرقابة الداخلية من بين أهم الوسائل المساهمة في حوكمة الشركات، ونظرا للاهتمام المتزايد بمفهوم حوكمة الشركات فقد حرصت العديد من المؤسسات الدولية على دراسة هذا المفهوم وتحليله ووضع مبادئ محددة لتطبيقه، وتحديد الأطراف المعنية بتطبيق مبادئ وقواعد حوكمة الشركات. وسيتم التطرق في هذا المبحث إلى:

- مبادئ حوكمة الشركات.

- محددات والأطراف المعنية بتطبيق قواعد حوكمة الشركات.
- دور الرقابة الداخلية في تطبيق وتبني مبادئ حوكمة الشركات.

II.3.1. مبادئ حوكمة الشركات.

يتم تطبيق الحوكمة وفق خمسة مبادئ لمنظمة التعاون والتنمية عام 1999، وتم تعديلها عام 2004، وتتمثل المبادئ بعد التعديل في:

1- توافر إطار فعال لحوكمة الشركات:

يجب أن يعمل هيكل حوكمة الشركات على رفع مستوى الشفافية وكفاءة الأسواق وأن يتوافق مع أحكام القانون ويحدد بوضوح تقسيم المسؤوليات بين الهيئات المختلفة المسؤولة عن الإشراف والرقابة والالتزام بتطبيق القانون.²

¹ - يحيى سعيدي، لخضر أوصيف، مرجع سابق، ص 187.

² - مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 6-7 ماي 2012، ص 06.

2- المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين.

وتعني المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة، وحقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية والتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية، وكذلك حمايتهم من أي عمليات استحواذ أو دمج مشكوك فيها، أو من الاتجار في المعلومات الداخلية، وكذلك حقهم في الاطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.¹

3- دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات.

يجب أن ينطوي إطار أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركات على الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح كما يرسيه القانون، وأن يعمل أيضا على تشجيع التعاون بين الشركات وبين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق الاستدامة للمشروعات القائمة على أسس مالية سليمة كما يلي:²

- ينبغي أن تعمل أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركات على تأكيد احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون.

- حينما يحمي القانون حقوق أصحاب المصالح فإن أولئك ينبغي أن تتاح لهم فرص الحصول على تعويضات في حالة انتهاك حقوقهم.

- يجب أن يسمح إطار أساليب ممارسة سلطات بالشركات بوجود آليات لمشاركة أصحاب المصالح لتحسين مستويات الأداء.

4- حفظ حقوق جميع المساهمين.

وتشمل نقل ملكية الأسهم، اختيار أعضاء مجلس الإدارة المشاركة في أرباح الشركة مراجعة القوائم المالية وحق المساهمين في المشاركة في اجتماعات الجمعية العامة.

¹ - محمد ياسين غادر، محددات الحوكمة ومعاييرها، المؤتمر العلمي الدولي حول عولمة الإدارة في عصر المعرفة، 15-17 ديسمبر 2012، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان، ص 20.

² - مركز المشروعات الدولية، مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات CIPE، القاهرة، 2004، ص 06.

5- الإفصاح والشفافية.

ينبغي أن يكفل إطار القواعد المنظمة لحوكمة الشركات تحقيق الإفصاح السريع والدقيق وفي الوقت المناسب لكافة المسائل المتصلة بتأسيس الشركة، والوضعية المالية والأداء، الملكية، الرقابة على الشركة باحتوائها على العناصر التالية:¹

- يجب أن يكون الإفصاح شاملا ومتكاملا وألا يقتصر على المعلومات الجوهرية فقط وإنما يشمل أيضا على معلومات أخرى مثل النتائج المالية والتشغيلية، ملكية أسهم الأغلبية، عوامل المخاطرة المتوقعة، المسائل المادية المتعلقة بالعاملين وبغيرهم من أصحاب المصالح.

- يجب إعداد المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها طبقا لمعايير المحاسبة والمراجعة المالية وغير المالية.

- يجب القيام بالمراجعة السنوية لحسابات الشركة بواسطة مراجع مستقل ومؤهل، وذلك بهدف تقديم ضمان خارجي وموضوعي للمجلس والمساهمين يفيده أن القوائم المالية تمثل المركز المالي الحقيقي للشركة وأدائها، وأن يراعي في عمله المبادئ والقواعد والضوابط المهنية التي تمارس بها المهنة.

- يجب أن تكفل كامل الحرية للمراقب الخارجي في الإطلاع على كافة المستندات والدفاتر وإجراء عمليات الجرد والتحقق من وجود الأصول، وأن يعلن عن القيود أو الضغوط التي تمت ممارستها من قبل سلطة الإدارة عليه، أو على أي من العاملين لديه.

- يجب توفير قنوات لبث معلومات تسمح بحصول المستخدمين عليها في الوقت المناسب، وبتكلفة اقتصادية وبطريقة تتسم بالعدالة.

- يجب أن يزود إطار حوكمة الشركات بمنهج فعال يتناول التحليل ويدعم توصيات المحلل والوسطاء وشركات التصنيف، وغيرها من الأطراف التي تؤثر على القرارات

¹ - CIPE. DECD principales of corporate governance, Paris, P P 22-23.

التي يتخذها المستثمرون، والتي تخلو من تعارض المصالح الذي يؤثر على نزاهة التحليل أو المحلل.¹

6- مسؤوليات مجلس الإدارة.

يجب أن يتيح إطار حوكمة الشركات الخطوط الإرشادية لتوجيه الشركات، كما يجب أن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وأن يضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل الشركة والمساهمين وبمعنى آخر أن يتضمن هذا المبدأ ما يلي:²

- يجب أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس توفير كامل للمعلومات وكذا على أساس النوايا الحسنة وسلامة القواعد المطبقة كما يجب أن يعمل الأعضاء لتحقيق مصالح الشركة والمساهمين وليس لحساب أنفسهم.

- حينما ينتج عن قرارات مجلس الإدارة تأثيرات متباينة على مختلف فئات المساهمين، فإن المجلس ينبغي أن يعمل على تحقيق المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، بحيث لا يحدث أي ظلم لأي فئة من فئات المساهمين.

- يجب أن يضمن مجلس الإدارة التوافق مع القوانين السارية وأن يأخذ في الحسبان اهتمامات كافة أصحاب المصالح في كافة القرارات التي يصدرها وألا يسمح بأي حال من الأحوال بالخروج على الشرعية أو القوانين أو القرارات الحكومية التنظيمية.

- يجب على مجلس الإدارة القيام ببعض المهام الرئيسية من بينها مراجعة وتوجيه إستراتيجية الشركة، سياسة المخاطرة، الميزانيات، خطط العمل، تحديد أهداف الشركة، اختيار المسؤولين التنفيذيين الرئيسيين، وتقرير المرتبات والمزايا الممنوحة لهم ومتابعتهم أيضاً، ضمان سلامة التقارير المالية والمحاسبة للشركة.

¹ - CIPE. DECD principales of corporate governance, Op-cit, P 23.

² - مركز المشروعات الدولية، مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات CIPE، مرجع سابق، ص ص: 15-16.

II. العلاقة بين الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات

- يجب أن يتمكن مجلس الإدارة من ممارسة التقييم الموضوعي لشؤون الشركة بصفة مستقلة عن الإدارة، وذلك من خلال تعيين عدد كاف من الأعضاء غير التنفيذيين القادرين على تقييم مستقبل الأعمال.
- يجب أن يتوفر لأعضاء مجلس الإدارة سهولة النفاذ إلى المعلومات المناسبة الدقيقة وفي الوقت المناسب، وبالشكل الذي يحقق المعرفة الفورية والكاملة والتي تساعد على اتخاذ القرار في الوقت المناسب.¹

¹ - مركز المشروعات الدولية، مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات CIPE، مرجع سابق، ص17.

II. العلاقة بين الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات

الشكل التالي يوضح مبادئ حوكمة الشركات

الشكل رقم 06: مبادئ حوكمة الشركات.



المصدر: عطا الله واردة خليل، محمد عبد الفتاح عشاوي، الحوكمة المؤسسية، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع،

القاهرة، مصر، 2008، ص ص: 41-42.

3.II. 2. محددات والأطراف المعنية بتطبيق قواعد حوكمة الشركات. 3.II. 2. 1. محددات حوكمة الشركات.

هناك اتفاق على أن التصنيف السليم للشركات يتوقف على مدى توافر مجموعتين من المحددات وهما:

1- المحددات الداخلية.

وتشتمل على القواعد والأساليب التي تطبق داخل الشركات والتي تتضمن وضع هيكل إدارية سليمة توضح كيفية اتخاذ القرارات داخل الشركات وتوزيع مناسب للسلوكيات والواجبات بين الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات مثل مجلس الإدارة، الإدارة، المساهمين أصحاب المصالح بين هؤلاء الأطراف، ويؤدي إلى تحقيق مصالح المستثمرين على المدى الطويل.¹

2- المحددات الخارجية.

تشمل المحددات الخارجية القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي للدولة الذي يعمل من خلاله الشركات وقد يختلف من دولة لأخرى وهي:

- القوانين واللوائح التي تنظم العمل بالأسواق مثل قوانين الشركات، وقوانين العمل، قوانين الاستثمار، ورأس المال، قوانين المتعلقة بالإفلاس والمنافسة ومنع الاحتكار.
- توفير التمويل اللازم للمشروع من خلال وجود نظام مالي جيد يشجع الشركات على التوسع والمنافسة.

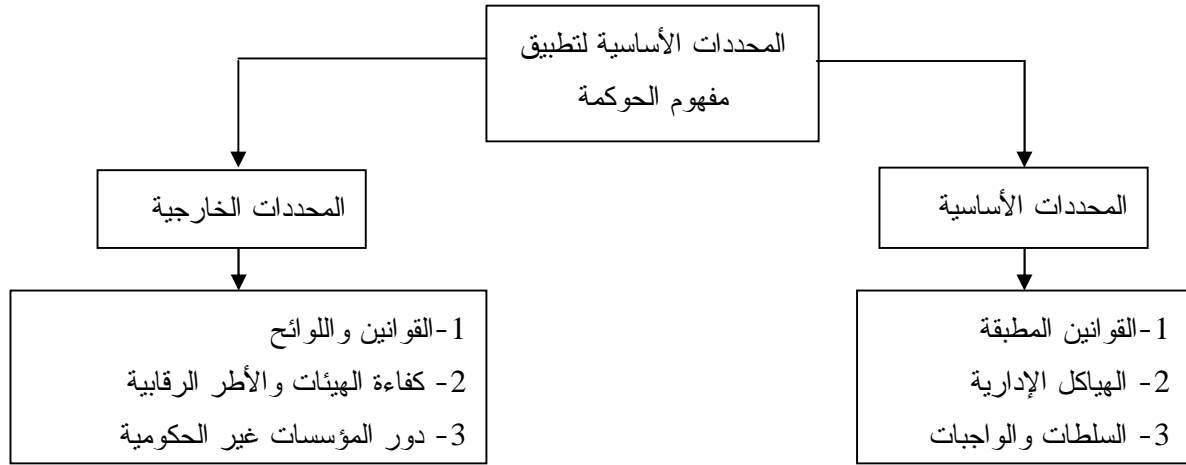
- كفاءة الأجهزة الرقابية مثل هيئات سوق المال بإحكام الرقابة على الشركات والتحقق من دقة وسلامة البيانات والمعلومات المنشورة وكذلك وضع العقوبات المناسبة والتطبيق الفعلي في حالة عدم التزام.²

¹ - آمال عياري، أبو بكر خوالد، تطبيق مبادئ الحوكمة بين المؤسسات المصرفية، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خضير، بسكرة، الجزائر، يومي 06-07 ماي 2012، ص ص: 4-5.

² - ماجد إسماعيل أبو حمام، اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009، ص 29.

- دور المؤسسات غير الحكومية في ضمان أعضائها بالنواحي السلوكية والمهنية والأخلاقية، التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة، وتشمل هذه المؤسسات جمعية المحاسبين ونقابات المحامين والعمال والموظفين وسلطة النقد وترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين التي تضمن حسن إدارة الشركة وتنظيماتها يقلل المخاطر.¹

الشكل رقم (07): المحددات الأساسية للحوكمة.



المصدر: ماجد إسماعيل أبو حمام: اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009، ص28.

II.3.2. الأطراف المعنية بتطبيق قواعد حوكمة الشركات.

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتتوثر في التطبيق السليم لمفهوم ولقواعد حوكمة الشركات وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد.

1- المساهمين.

وهم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثمارهم أيضا تعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل ولديهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.²

¹ - ماجد إسماعيل أبو حمام، مرجع سابق، ص29.

² - عزيزة بن سيمة، طربي، حوكمة الشركات ودورها في تفعيل نظام الرقابة على شركات التأمين التعاوني، المحور الخامس لتأمين التكافلي واقع وآفاق، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الدولي السابع حول الصناعة التأمينية الواقع العلمي وآفاق التطوير، تجار بالدول، جامعة حسيبة بن بوعلب، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الشلف، يومي 03-04 ديسمبر 2012، ص05.

2- مجلس الإدارة.

يقوم برسم السياسات العامة للمؤسسة باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال المؤسسة بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم كما يقوم بهيكله مختلف اللجان التابعة والتي تلعب دورا مهما في تفعيل دور الحوكمة في استقرار المؤسسات ومنها لجنة المراجعة ولجنة إدارة المخاطر.

3- الإدارة.

الإدارة هي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للمؤسسة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء الفعلي إلى المجلس كما أنها هي المسؤولة عن تعظيم الأرباح بالإضافة إلى مسؤوليتها اتجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها.

4- أصحاب المصلحة.

وهم مجموعة من الأطراف لهم مصلحة داخل المؤسسة مثل الدائنين الموازين العمال، الموظفين، وقد تكون مصالحهم في بعض الأحيان متعارضة، فمثلا الدائنون تهمهم قدرة المؤسسة على السداد أما الموظفون فتهمهم قدرتها على الاستمرار.¹

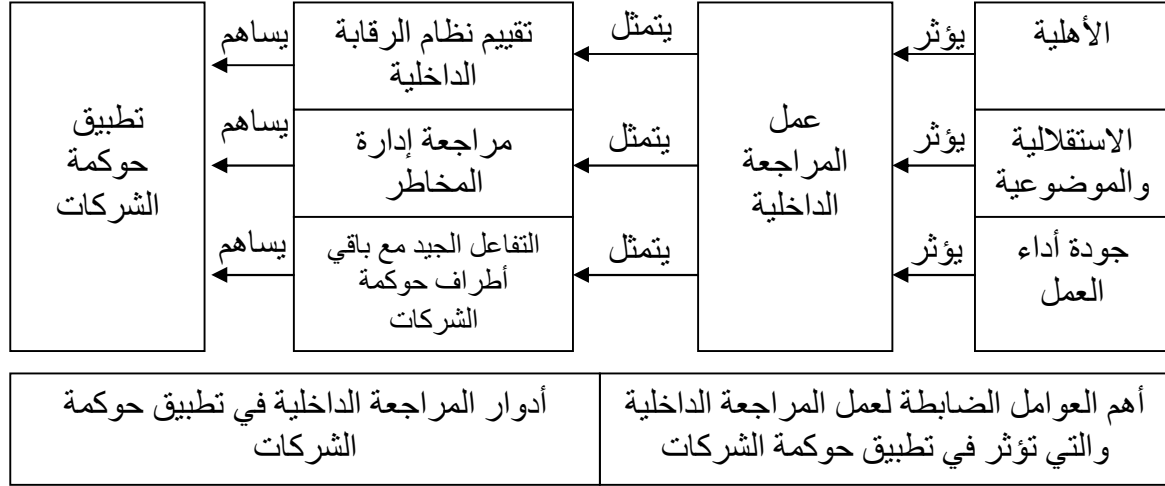
II.3.3. دور الرقابة الداخلية في تطبيق وتبني مبادئ حوكمة الشركات.

يعتمد نظام الرقابة الداخلية على آليتين أساسيتين تتمثلتان في الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية، لكن مع تطور نسبة الأعمال الحديثة أصبحت المراجعة الداخلية هي الآلية الأهم التي لا تتوقف على الجانب المالي والمحاسبي بل تتعداه لتشمل جانب أخرى ممثلة في الجوانب الإدارية، ومن خلال هذا يمكن القول أن المراجعة الداخلية أضحت تمثل بشكل كبير الرقابة الداخلية لذا باتت دراستنا لعلاقة الرقابة الداخلية مع تبني مبادئ الحوكمة لتتطلب من اعتمادنا على دراسة علاقة المراجعة الداخلية في تبني مبادئ حوكمة الشركات، يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من المراحل الأساسية التي تقوم بها المراجعة

¹ - بروش زين الدين، دهيمي جابر، دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خضير، بسكرة، الجزائر، يومي 06-07 ماي 2012، ص7.

الداخلية تقدم الدعم والمساهمة في تطبيق حوكمة الشركات والشكل التالي يوضح دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات .

الشكل رقم (08): نموذج مقترح لدور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات.



المصدر: عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة والمؤسسات، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة المدينة، الجزائر، 2004، ص123.

أن المراجعة الداخلية تأتي كمحور أساسي للحوكمة لتجسيد الفعالية المنشودة وذلك في إطار تفعيل دور أصحاب المصالح لضمان فعالية الحوكمة المنشودة، فيتعين على المؤسسة من أجل الحصول على قوائم مالية على درجة عالية من الشفافية والإفصاح وتتسم بالمصداقية من قبل أصحاب المصالح وان تقوم بتفعيل عملية المراجعة الداخلية، ولضمان تنفيذ هذه الأعمال في منظومة الحوكمة لا بد من وجود التنظيم الإداري والمهني المتكامل ويشتمل على مجلس الإدارة والمراجعين الخارجيين وإدارة المراجعة الداخلية¹ الأمر الذي أدى إلى تبني مبادئ الحوكمة المتمثلة في مبدأ الإفصاح والشفافية في عرض المعلومات المالية التي تقوم عليها حوكمة الشركات.

فمصطلح الشفافية يشير إلى مبدأ خلق بيئة يتم من خلالها جعل المعلومات عن الظروف أو التصرفات القائمة يمكن الوصول إليها بسهولة وتكون مرئية وقابلة للفهم، وأصبح من المؤكد أن الشفافية أو وضوح السياسة من شأنه أن يحسن من إمكانية التنبؤ

¹ - إبراهيم إسحاق نسمان، دور أدوات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة، مذكرة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009، ص43.

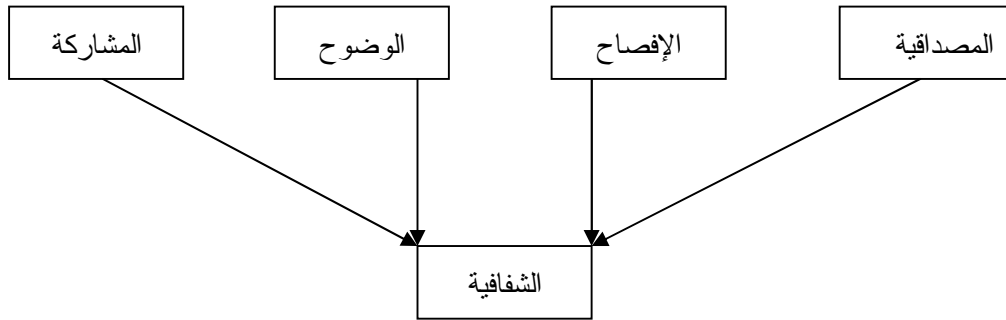
ومن ثم كفاءة القرارات الإدارية لان الشفافية تجعل المتخصصين أكثر حرص على تحمل مسؤوليتهم وتشجيعهم على إجراء التعديلات اللازمة في الوقت المناسب.¹

وتعتبر الشفافية من الركائز الأساسية التي يقوم عليها الاقتصاد الحديث فهي ترتبط بالبحث عن معايير وقيم النزاهة والعدالة والمصادقية والوضوح والمساءلة في الأعمال والممارسات الإدارية.

ففي هذا الإطار تعني الشفافية جعل الأمر واضحاً وشفافاً بعيداً عن اللبس والغموض وتعد الإجراءات بطريقة لا تتيح إمكانية متابعته ومعرفة أوجه النقص والخلل والغموض فيه ويتصل بما تقدم أن الشفافية تعريفاً اقتصادياً وسياسياً له دلائل كثيرة وهو "توفر المناخ الذي يتيح كافة المعلومات أو البيانات أو أساليب اتخاذ القرار المتعلقة بالأفراد أو الشركات ذوي الصفة العامة".

ولذلك تعددت تعاريف الشفافية ومضامينها إلا أن جميع التعاريف تدعو إلى جوهر واحد يرتبط بكلمات أربعة المصادقية، الإفصاح، الوضوح والمشاركة والشكل التالي يوضح جوهر الشفافية.²

الشكل رقم (09): جوهر الشفافية.



المصدر: عجلان العياشي، غلاب فاتح، دور الإفصاح والشفافية الحوكمة المصرفية في تمويل التنمية المستدامة، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الدولي أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، جامعة المسيلة، 10-11 نوفمبر 2009، ص740.

¹ عوض خلف دلف العيساوي، دور الإفصاح المحاسبي في حوكمة الشركات، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، مجلد 04، العدد 11، العراق، 2008، ص140.

² عجلان العياشي، غلاب فاتح، دور الإفصاح والشفافية الحوكمة المصرفية في تمويل التنمية المستدامة، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الدولي أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، جامعة المسيلة، الجزائر، 10-11 نوفمبر 2009، ص740.

وتعتبر الشفافية وسيلة للتقوية المساءلة المحاسبية والمراجعة الداخلية في تطبيق الحوكمة الجيدة، فعندما تكون القرارات مرئية وقابلة للفهم فإن تكاليف المتابعة سيكون اقل بحيث يسهل متابعة المؤسسة من قبل جميع الأطراف ذات الصلة.¹

وبينما الإفصاح يعرف بأنه "هو تفسير أو إظهار حقيقة أو رأي أو تفاصيل تتعلق بالقوائم المالية أو تضمينها تقرير المراجع، ويظهر في شكل معلومة أساسية أو ملحوظة للمساعدة في تفسير هذه القوائم أو التقارير".²

وباعتبار مجلس الإدارة والإدارة العليا من الأطراف الأساسية لحوكمة الشركات والتي لها تأثير فعال على جودة الحوكمة المنبثق من تأثيرها على باقي أطراف الحوكمة استلزم وجود تفاعل بين وظيفة المراجعة الداخلية والإدارة وذلك يمدّها بنتائج تقدير المخاطر وتقييم نظام الرقابة الداخلية وكذلك الإفصاح الدوري للإدارة عن الأنشطة التي تنفذها سلطاتها ومسؤولياتها و ما تم انجازه من خطتها الموضوعية، حيث أصبح مجلس الإدارة والإدارة العليا تعتمد على وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين عملية حوكمة الشركات وذلك لما للمراجعين الداخليين من دور محوري في تقديم خدمات التأكيد والخدمات الاستشارية وإدارة المخاطر.³

وما يمكن استخلاصه أن المراجعة الداخلية آلية من آليات الرقابة الداخلية تساعد في تفعيل وتطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسة.

¹ - عوض خلف دلف العيساوي، مرجع سابق، ص140.

² - عجلان العياشي، غلاب فاتح، مرجع سابق، ص740.

³ - عمر علي عبد الصمد، مرجع سابق، ص117.

خلاصة الفصل:

بعد دراستنا لهذا الفصل الخاص بالإطار النظري والعلمي لحوكمة الشركات نستخلص أن الاهتمام العالمي بموضوع حوكمة الشركات جاء نتيجة الرغبة في تقييد تكرار حدوث الانهيارات والفضائح المالية التي عصمت بالاقْتصاد العالمي خلال نهاية القرن الماضي وبداية القرن الحالي، حيث لحوكمة الشركات أهمية خاصة لما تحقّقه من إضفاء الثقة والشفافية والدقة والمصدقية الواردة في القوائم المالية للشركات وما ذلك من فائدة تعود على الشركة والاقتصاد الوطني.

وستند تطبيق الحوكمة إلى مجموعة من المبادئ تحت إطار مجموعة من المحددات الداخلية والخارجية فقد أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية سنة 1999 المبادئ غير إلزامية لحوكمة الشركات والتي تم تعديلها سنة 2004 كدليل عملي للشركات للاسترشاد بها في التطبيق الجيد والسليم لقواعد الحوكمة.

الفصل الثالث



دراسة الحالة المؤسسة الجزائرية
للأنسجة الصناعية والتقنية
(EATIT)

تمهيد .

يهدف هذا الفصل إلى عرض ومناقشة الجوانب التطبيقية لهذه الدراسة، من أجل التعرف على دور الرقابة الداخلية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسة الجزائرية للأنسجة الصناعية والتقنية بالمسيلة، وسيتم التطرق في هذا الفصل إلى:

- التعريف بميدان الدراسة.
- الإجراءات وطريقة معالجة الاستبيان.

1.III. التعريف بميدان الدراسة.

يعتبر مجمع EATIT من المؤسسات العمومية الاقتصادية الأولى المتخصصة في الصناعة النسيجية في الجزائر، حيث أنه رغم المنافسة الشديدة التي يشهدها قطاع الإنتاج والتوزيع من طرف المستثمرين الخواص والأجانب، فقد استطاع مجمع EATIT الصمود أمام هذه المنافسة عكس الكثير من المؤسسات العمومية التي كان مصيرها الإغلاق.

وسيتم التطرق في هذا المبحث إلى:

-لمحة تاريخية عن المؤسسة.

- الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

- أهداف المؤسسة.

1.III.1. لمحة تاريخية عن المؤسسة.

إن فكرة إنشاء مركب الأقمشة الصناعية الجزائرية كنتيجة للاستراتيجيات المتبعة من طرف الحكومة قصد إنعاش الاقتصاد الوطني،، وذلك بعد سنوات من الاستقلال بسبب الأوضاع الاقتصادية التي عاشتها البلاد، وتعود أول خطوة اتبعتها الحكومة هي إنجاز هذه المؤسسة سنة 1970 حيث تم دراسة الخطوات المتعلقة بالمواد النسيجية (الأقمشة الصناعية) للإنتاج 4500 طن سنويا، أي ما يعادل 15500500 متر طولي من القماش منها 5 ملايين متر طولي موجه إلى قسم التفصيل. وكان هذا من طرف وزير الصناعة والطاقة، ولقد تم تسجيله في برنامج خاص بالنسبة لولاية سطيف سنة 1971، ولكن بعد التقسيم الإداري الجديد 1974-1975 الذي نتج عنه ميلاد ولاية المسيلة، حيث تم إنشاء هذا المشروع بولاية المسيلة الذي سجل بعقد مؤرخ في 1975/11/13 وتبلغ مساحته الكلية حوالي 329800 متر مربع منها 65561 متر مربع مغطاة، وقد بدأت الأشغال بتاريخ 1977/04/11 وانتهت سنة 1979 وفي 1980/12/01 تم الدخول الفعلي في الإنتاج وتعمل هذه المؤسسة في ظل نظام عمل متواصل، وبعد إجراء إعادة الهيكلة ما يسمى بـEATIT .

موقع المؤسسة.

تقع مؤسسة EATIT في المنطقة الصناعية لولاية المسيلة في الجهة الجنوبية لولاية يحدها شمالا المؤسسة الوطنية للبناء ومن الجهة الشرقية سوناطراك ومن الجهة الجنوبية المؤسسة الوطنية للحديد والإسمنت ومن الجهة الغربية 160 مسكن.

نظام العمل بالمركب.

- الورشة الأولى من الساعة 5:00 صباحا إلى 13:00 زوالا.
- الورشة الثانية من الساعة 13:00 صباحا إلى 21:00 مساء.
- أما بالنسبة لتقسيم التفصيل والخياطة يبدأ من 8:00 صباحا إلى غاية 16:00 مساء.¹

III.1.2. الهيكل التنظيمي لمؤسسة EATIT.

تتمثل المهمة الرئيسية لمؤسسة في إنتاج الأقمشة الصناعية ذات الهدف الاقتصادي هذا الهدف يترجم نشاط إنتاجي يحقق كل سنة باستعمال وسائل مادية ومالية وبشرية. وفيما يلي شرح لأهم المديریات في المؤسسة:

أولا: الأقسام الإنتاجية

1- قسم الغزل: D/S Filature

يشتغل بقسم الغزل 132 عامل منها عامل واحد متعاقد، حيث أن مجموع المغازل 29376 مغزل ويتم العمل في القسم الغزل على عدة مراحل

- مرحلة الخلط؛
- مرحلة التسريح؛
- مرحلة السحب والبرم؛
- مرحلة الغزل النهائي؛
- مرحلة التمشيط؛
- مرحلة التجميع؛
- عملية التدوير.

¹ - مؤسسة EATIT دائرة التكوين، 2012.

2- قسم النسيج: S/D Tissage

- يشتغل بقسم النسيج 158 عامل منها 25 عامل متعاقد. ويتمثل اختصاص هذا القسم في نسيج الأقمشة المختلفة ابتداء من مختلف الخيوط التي تم صنعها عبر مراحل مختلفة.

- التسدية.

- التنشئة.

- الفحص.

3- قسم التكملة: D/S Finissage

- يشتغل بقسم التكملة 41 عامل منها 12 عامل متعاقد، يختص هذا القسم بصباغة الأقمشة ويأخذ هذا القسم عدة أنواع من الآلات لصباغة ذات الطاقة الإنتاجية وتمر عبر عدة مراحل¹:

- التثبيت والأكسدة بالنسبة لأنواع معينة من الأصبغة.

- الغسل.

أما بالنسبة لمجموعات الصباغة المستعملة نذكر منها:

- الصباغات المباشرة.

- الصباغات الكبريتية.

- المواد الملونة.

وبعد عملية التبييض والصباغة تأتي عملية التجهيز النهائي وهي العملية النهائية

التي ترمي إلى تحسين مظهر الأقمشة.

4- قسم التفصيل والخياطة: D/S Confection

- يشتغل بقسم التفصيل والخياطة 73 عامل منها واحد متعاقد، ويختص هذا القسم في صنع الخيم بجميع أنواعها والمظلات وسترة الخيم، أغطية الشاحنات، وينقسم إلى: الرسم، التقطيع، التلحيم، الخياطة.

¹ - مؤسسة EATIT دائرة التكوين، 2012.

وهناك مرافق تابعة لأقسام الإنتاج نذكر منها:

قسم الصيانة:

يشتغل في القسم 75 عاملا من بينهم 5 عمال متعاقدين ويختص هذا القسم في مراقبة وصيانة الآلات من الناحية الميكانيكية والكهربائية وصنعه لبعض قطع الغيار التي لا تتوفر في السوق الوطنية.

2- الأقسام الإدارية.

- قسم الإدارة.

يهدف هذا القسم إلى الرقي والازدهار وبالتالي تكوين رفاهية العمال وأهم المصالح الإدارية:

أ- دائرة المستخدمين والتكوين D.P.E: يشتغل بدائرة المستخدمين والتكوين 14 عاملا 04 عمال متعاقدين، وهي تهتم بكل ما يتعلق بشؤون العمال من الناحية الإدارية كالتعيين والمواظبة على الحضور والغياب وتكوين العمال مهنيا لرفع مستواهم المهني.

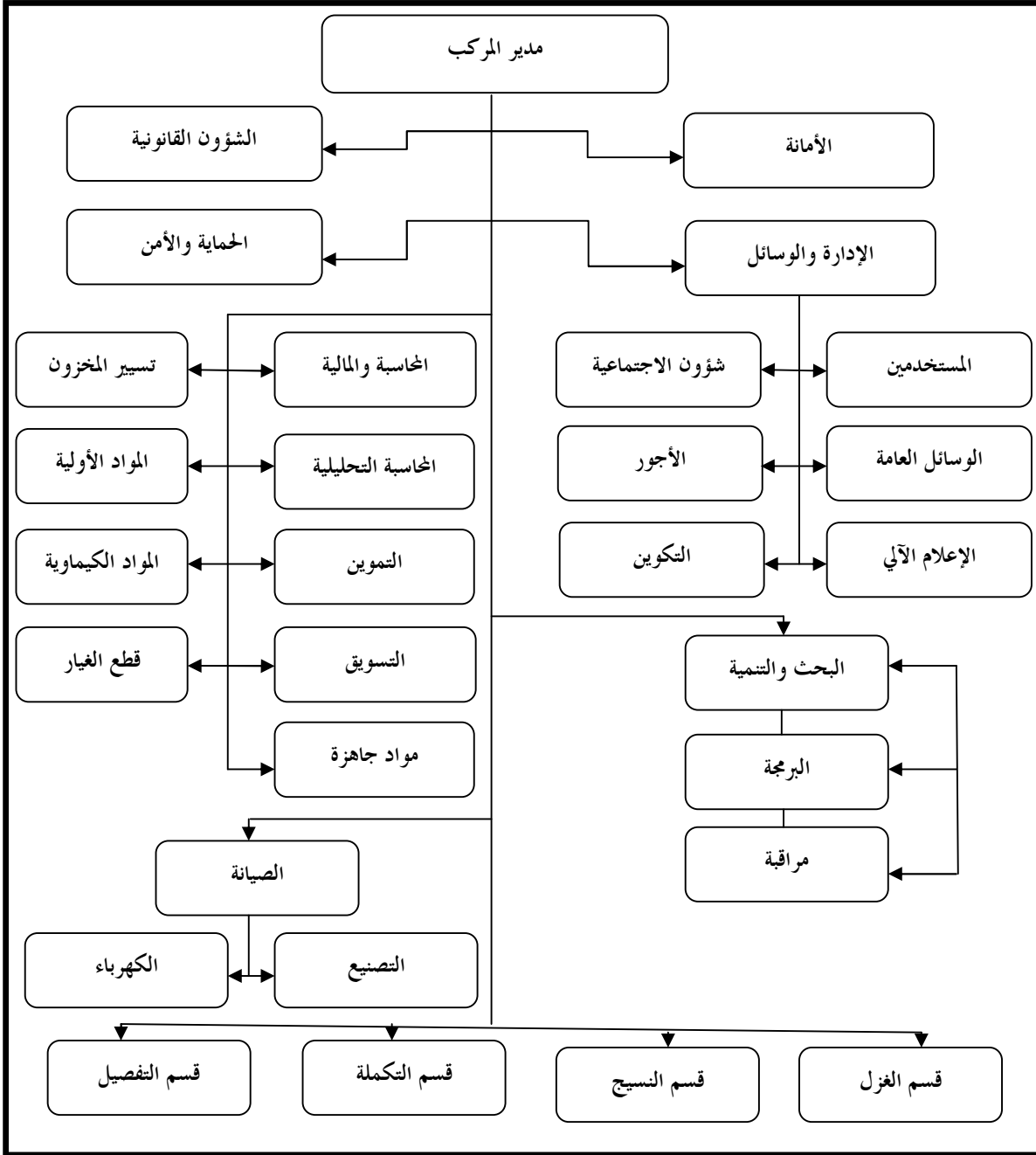
ب- دائرة الشؤون الاجتماعية D.A.S.C: يشتغل بدائرة الشؤون الاجتماعية 14 عاملا منها 01 عامل متعاقد، وهي تهتم بالإشراف على كافة البرامج الثقافية والرياضية والاجتماعية.

ج- مديرية المحاسبة والمالية F.C.D: يشتغل بمديرية المالية والمحاسبة 11 عامل منها عامل واحد متعاقد، وهي تهتم بمراقبة الميزانيات .

د- دائرة التموين والتسويق D.A.C: يشتغل بدائرة التموين والتسويق 07 عمال منها 02 عامل متعاقد، تقوم هذه الأخيرة بتسويق المنتج إلى الأسواق الوطنية وتصدير بعض الأنواع إلى الأسواق الدولية.

- عدد العمال الدائمون 624 عامل وعدد العمال المتعاقدين 70 عامل والعدد الإجمالي حسب الإحصائيات دائرة المستخدمين إلى غاية نهاية شهر سبتمبر 2011 هو 649 عامل.

الشكل (10): الهيكل التنظيمي لمؤسسة EATIT



المصدر: مؤسسة EATIT دائرة التكوين، 2012.

III.1.3. أهداف المؤسسة.

من أجل ضمان البقاء في السوق بلورت المؤسسة الأهداف التالية:

- تحقيق نتيجة صافية تقدر بـ 500.000.000 دج.

- تلبية رغبات وحاجيات المستهلكين على المستوى الوطني.

- جلب العملة الصعبة عن طريق التصدير.

- تكوين العمال وتأهيلهم.

- توفير الطلبات فغي وقتها مع تطبيق معايير الجودة وحصلت على شهادة الإيزو

9001.

- التقليل من فاتورة الاستيراد التي تؤثر سلبا على تحقيق طموحات المؤسسة، أما على

المدى البعيد فهي تسعى إلى تحقيق العديد من المشاريع الاستثمارية وعقد اتفاقيات شراكة

للحصول على موقع فعال في الأسواق العالمية.

III.2. الإجراءات وطريقة معالجة الاستبيان.

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى معرفة الأدوات المستخدمة في تحليل نتائج

الاستبيان، وكيفية معالجة الاستبيان باستخدام الأساليب الإحصائية.

III.2.1. الأدوات المستخدمة في تحليل نتائج الاستبيان.

1- الاستبيان (Questionnaire).

يمثل الاستبيان أهم أدوات البحث التي اعتمدنا عليها في دراستنا لجميع البيانات

والمعلومات من الإجابات التي تحصلنا عليها، وقد قمنا بإعداد الاستبيان حول متغيري

"الرقابة الداخلية من جهة وحوكمة الشركات من جهة أخرى"، وخصصنا مجموعة من

الأسئلة الموجهة لأفراد المجتمع المدروس داخل المؤسسة الاقتصادية وكانت هذه الأسئلة

منظمة بشكل يتناسب مع أسلوب البحث العلمي.

هيكل الاستبيان.

تضمن الاستبيان 21 سؤالاً توزعت على قسمين رئيسيين: الأول يشمل البيانات

الشخصية للعينة المدروسة، تضمنت خمسة أسئلة، أما القسم الثاني فيضم ثلاث محاور

تتعلق بموضوع الدراسة وشملت ستة عشر سؤال (16) ثم إعداد الأسئلة على أساس مقياس ليكارت الخماسي الذي يحمل خمسة إجابات وهذا حتى يتسنى لنا تحديد آراء أفراد العينة حول أهم المواضيع التي تناولها الاستبيان، وبالتالي يسهل على الطالب توفير الإجابات كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (02): مقياس ليكارت الخماسي.

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

المصدر: عبد الفتاح الصيرفي، البحث العلمي: الدليل التطبيقي للباحثين، ط1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2005، ص 115.

توزعت أسئلة الاستبيان على قسمين رئيسيين كما يلي:

- 1- القسم الأول: يضم أسئلة عامة شخصية متضمنة للبيانات النوعية عن أفراد العينة وعددها خمس أسئلة.
- 2- القسم الثاني: يضم أسئلة المحاور الثلاثة الممتدة من السؤال (01) إلى السؤال (16) وهي موزعة كما يلي:

المحور الأول

ويشتمل نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الإجراءات والوسائل من أجل ضمان التحكم الجيد في المؤسسة، موضوعة في شكل أسئلة من السؤال (01) إلى السؤال (06).

المحور الثاني

تتولى مبادئ الحوكمة الأهمية الكبرى في ضمان فعالية حوكمة الشركات، ويضم الأسئلة من السؤال (07) إلى السؤال (11).

المحور الثالث

تؤثر الرقابة الداخلية على حوكمة الشركات من خلال تطبيق وتبني مبادئها بالاعتماد على المراجعة الداخلية ويضم الأسئلة من السؤال رقم (12) إلى السؤال (16).

اختبار صدق الاستبيان.

قبل توزيع الاستبيان على عينة الدراسة خضع لعملية تحكيم من قبل مجموعة من الأساتذة من جامعة المسيلة، وهذا بغية التأكد من سلامة بناء الاستمارة من مختلف الجوانب خاصة من حيث:

-دقة صياغة الأسئلة وصحة العبارات.

- مدى شمولية الاستمارة؛

- توزيع خيارات الإجابة لضمان ملاءمتها لعملية المعالجة الإحصائية للوقوف على مشكلة التصميم والمنهجية؛

وفي الأخير بناء على الملاحظات والتوصيات الواردة من لجنة التحكيم ونتائج الاختبار الأولي التي مكنتنا من تدارك النقائص التي وقفنا عليها تمت صياغة الاستبيان بالشكل النهائي.

اختبار ثبات الاستبيان

استخدمنا معامل ألفا كرونباخ (Alpha Cranbach) وهي طريقة لاختبار ثبات الاستبيان وبين الجدول التالي أن معاملات الثبات عالية جدا تقارب الواحد درجة الاستبانة عالية جدا.

الجدول رقم (03): توزيع معامل ألفا كرونباخ.

معامل ألفا كرونباخ	عناصر الاستبيان
0.987	تعتبر الرقابة الداخلية أداة من أدوات الرقابة داخل المؤسسة.
0.986	تساعد الرقابة الداخلية على اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل وقوعها ومعالجتها في الوقت المناسب.
0.986	إن وجود نظام قوي للرقابة الداخلية يعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.
0.986	يتوقف نجاح وفعالية الرقابة الداخلية في المؤسسة على مدى توفر مجموعة من المقومات الإدارية والمحاسبية.
0.986	تهدف الرقابة الداخلية إلى ضمان حماية أصول المؤسسة من أي تلاعب أو اختلاس.
0.985	يقوم المراقب الداخلي بالتأكد من دقة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها.
0.985	يمثل الإفصاح الجيد عن المعلومات أحد المبادئ الأساسية التي تساعد على ضمان فعالية الحوكمة.
0.986	يجب أن يكون الإفصاح شاملا ومتكاملا وألا يقتصر على المعلومات الجوهرية وإنما يشمل معلومات عن القوائم المالية والتشغيلية.
0.985	تحقق الشفافية النزاهة والمصدقية والوضوح في المعلومات من أجل ضمان فعالية حوكمة الشركات.
0.986	يعمل أعضاء مجلس الإدارة على توفير كامل المعلومات لتحقيق مصالح المؤسسة
0.985	تساهم المساءلة في الكشف عن التلاعب والفساد ومحاسبة المسؤولين في إدارتهم للموارد العامة.
0.987	وجود نظام محكم للرقابة الداخلية لدى المؤسسة يساهم في تفعيل مبادئ الحوكمة.
0.986	يعتمد تنفيذ نظام الرقابة الداخلية على أداة المراجعة الداخلية.
0.986	يعتمد على المراجعة الداخلية في مناقشة نظام الرقابة الداخلية مع المدقق الخارجي لمعرفة مدى دقته ومناسبته.
0.986	يتم فحص الإجراءات من قبل المراقب الداخلي للتأكد من مطابقتها للسياسات والخطط والنظم والقوانين واللوائح ومدى مساهمتها في تفعيل مبادئ الحوكمة.
0.985	تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية يساهم في تطبيق مبادئ الحوكمة

المصدر: من إعداد الطالبة (اعتمادا على الاستبيان وبرنامج الحزمة الإحصائية)

يتضح من الجدول رقم (03) أن معاملات ألفا كرونباخ تراوحت بين 0.985 و0.987 لعوامل الدراسة وجميعها إلى ثبات أداة الدراسة، ونشير إلى أن معامل ألفا كرونباخ قيمته تتراوح بين الصفر والواحد، وكلما اقتربت من الواحد دل ذلك على وجود ثبات عالي يطمئن إلى صدق أداة الدراسة طبقاً لقاعدة القياس كل اختبار ثابت صادق وليس كل اختبار صادق ثابت.

III.2.2. أدوات التحليل الإحصائي المستعملة:

بعد أن تم تحصيل العدد النهائي للاستبيانات المقبولة، تم الاعتماد في عرض وتحليل المعطيات على برنامج (Excel) لمعالجة المعطيات التي تكون في شكل جدول ليترجمها إلى رسومات بيانية في دوائر نسبة لتسهيل عملية الملاحظة والتحليل بغية التحليل الجيد للبيانات التي تم جمعها، كما تم استخدام بعض الأساليب الإحصائية المتاحة في برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية المعرفة باسم (SPSS)، ومن تلك الأساليب انتهجنا التحليل الإحصائي الوصفي وما يندرج تحته من تحليل عبر التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية والوظيفية لمفردات الدراسة وتحديد استجابات أفرادها اتجاه عبارات المحاور الرئيسية التي تضمنتها أداة الدراسة، كما تم حساب المتوسطات الحسابية وذلك لمعرفة مدى ارتفاع وانخفاض استجابات عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات القسم الثاني للدراسة.

كما مكننا برنامج الحزمة الإحصائية من حساب الانحرافات المعيارية وذلك لمعرفة مدى انحراف استجابات عينة الدراسة لكل عبارة.
مجتمع الدراسة.

يتكون مجتمع البحث من الموظفين الرئيسيين على المستوى الإداري للمؤسسة الجزائرية للأنسجة الصناعية والتقنية EATIT، وقد تم بذلك اختيار العينة المقصودة المتكونة من 30 فرد وتم توزيع الاستبيان داخل المؤسسة محل الدراسة واسترجاع كامل استمارات الاستبيان وعددها 30 استمارة.

الحدود الزمنية والمكانية.

تمت هذه الدراسة بالمؤسسة الجزائرية للأنسجة الصناعية والتقنية EATIT بالمسيلة، لدراسة دور الرقابة الداخلية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، ويرتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت فيه المحصور من 18 ماي إلى 22 ماي 2014.

III.2.3. تفرغ الاستبيان:

يتمثل هذا المطلب في إبراز النتائج المتوصل إليها من خلال الاستجابات المتجمعة

وفق ما يلي:

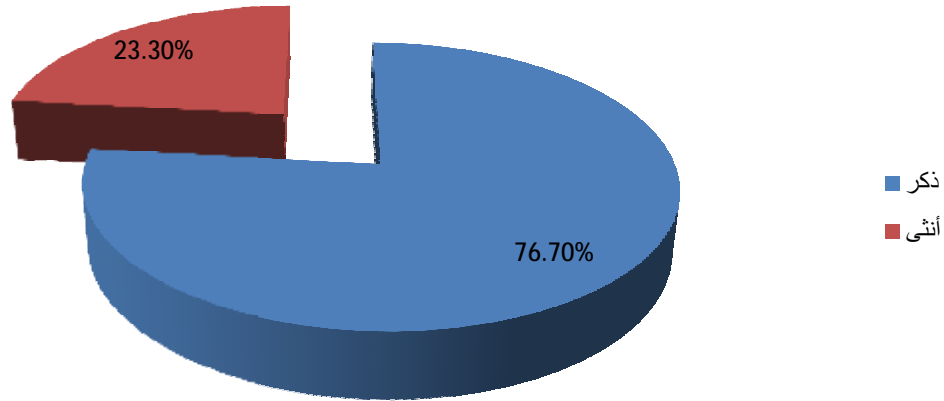
1-الجنس:

الجدول رقم (04): توزيع متغيرات أفراد العينة حسب الجنس.

النسبة %	التكرار	الجنس
76.7%	23	ذكر
23.3%	07	أنثى
100%	30	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة (اعتمادا على نتائج الاستبيان).

الشكل رقم (11): توزيع متغيرات أفراد العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبة (اعتمادا على نتائج الاستبيان).

يبين الجدول رقم (04) أن نسبة الذكور أكبر من نسبة الإناث، حيث تقدر نسبة الذكور بـ76.7% ونسبة الإناث بـ23.3% نلاحظ أن فئة الذكور تسيطر على الجانب العملي مقارنة مع فئة الإناث.

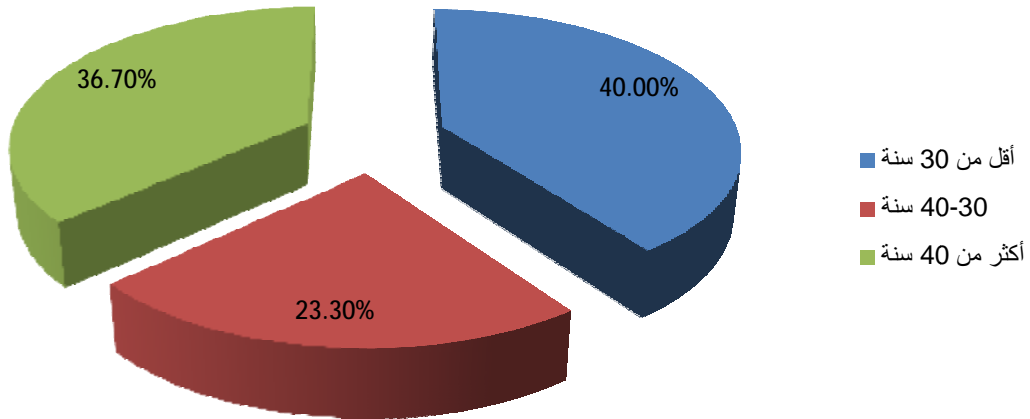
2-العمر:

الجدول رقم (05): توزيع متغيرات أفراد العينة حسب العمر.

النسبة %	التكرار	العمر
40%	12	أقل من 30 سنة
23.3%	07	30-40 سنة
36.7%	11	أكثر من 40 سنة
100%	30	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة (اعتمادا على نتائج الاستبيان).

الشكل رقم (12): توزيع متغيرات أفراد العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالبة (اعتمادا على نتائج الاستبيان).

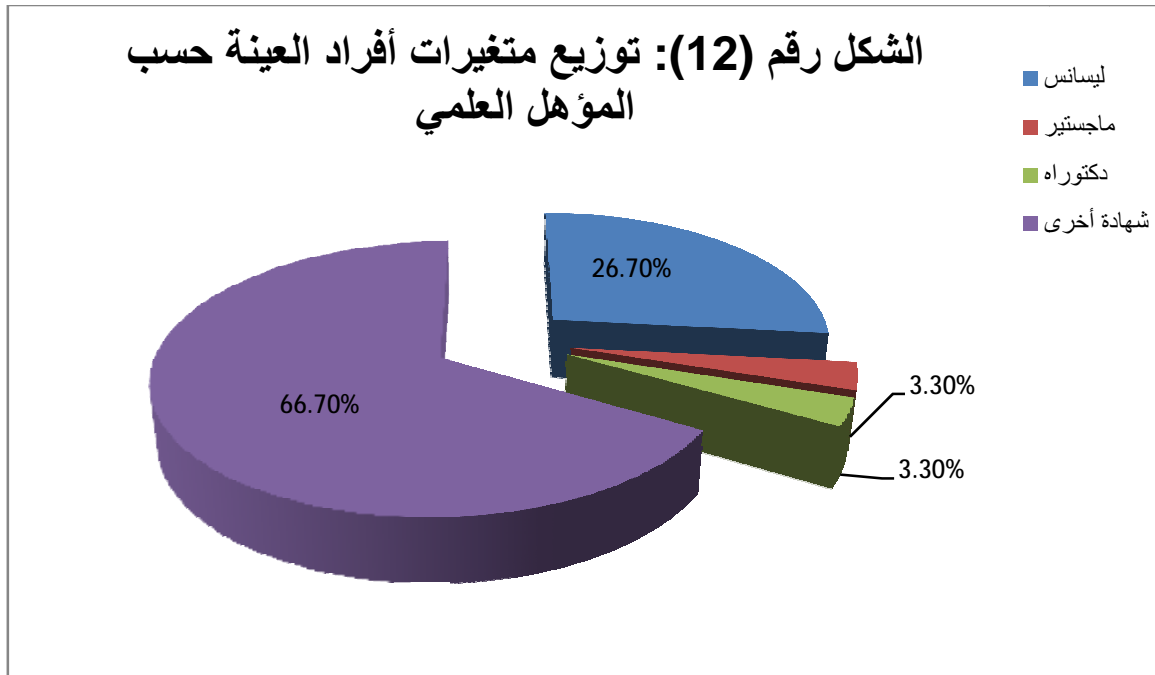
يبين الجدول رقم (05) أن 40% من عينة الدراسة بلغت أعمارهم أقل من 30 سنة، و36.7% من عينة الدراسة بلغت أعمارهم أكثر من 40 سنة، أما 23.3% فتتراوح أعمارهم بين 30-40 سنة، فنلاحظ أن المؤسسة تعتمد على فئة الأولى والثانية.

3- المؤهل العلمي:

الجدول رقم (06): توزيع متغيرات أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.

النسبة %	التكرار	المؤهل العلمي
26.7%	08	ليسانس
3.3%	01	ماجستير
3.3%	01	دكتوراه
66.7%	20	شهادة أخرى
100%	30	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة (اعتمادا على نتائج الاستبيان).



المصدر: من إعداد الطالبة (اعتمادا على نتائج الاستبيان).

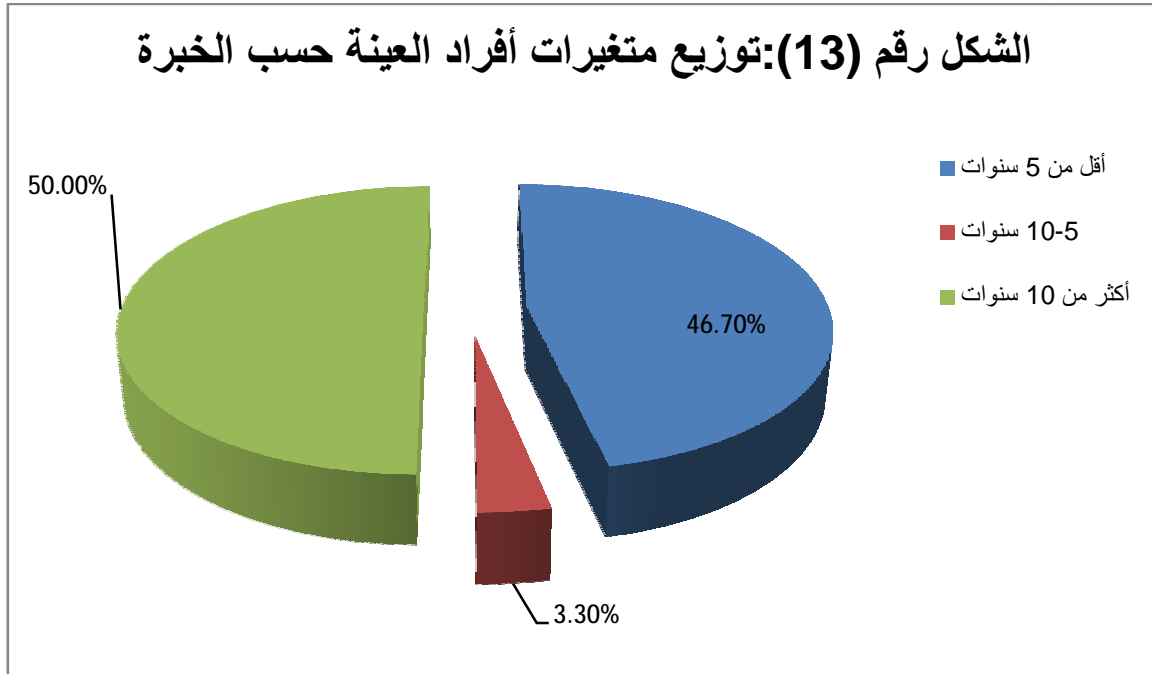
من خلال الجدول رقم (06) يتضح لنا توزيع النسب حسب الدرجة العلمية لأفراد العينة، حيث نجد أن أغلبية أفراد العينة متحصلين على شهادات أخرى بنسبة 66.7%، أما الحاصلين على شهادة ليسانس كانت بنسبة 26.7%، أما شهادة الماجستير والدكتوراه كانت بنفس النسبة 3.3%، فنلاحظ أن المؤسسة لا تعتمد على الشهادات العليا في عملية التوظيف.

4-الخبرة:

الجدول رقم (07): توزيع متغيرات أفراد العينة حسب الخبرة.

النسبة %	التكرار	الخبرة
46.7%	14	أقل من 5 سنوات
3.3%	01	5-10 سنوات
50%	15	أكثر من 10 سنوات
100%	30	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة (اعتمادا على نتائج الاستبيان).



المصدر: من إعداد الطالبة (اعتمادا على نتائج الاستبيان).

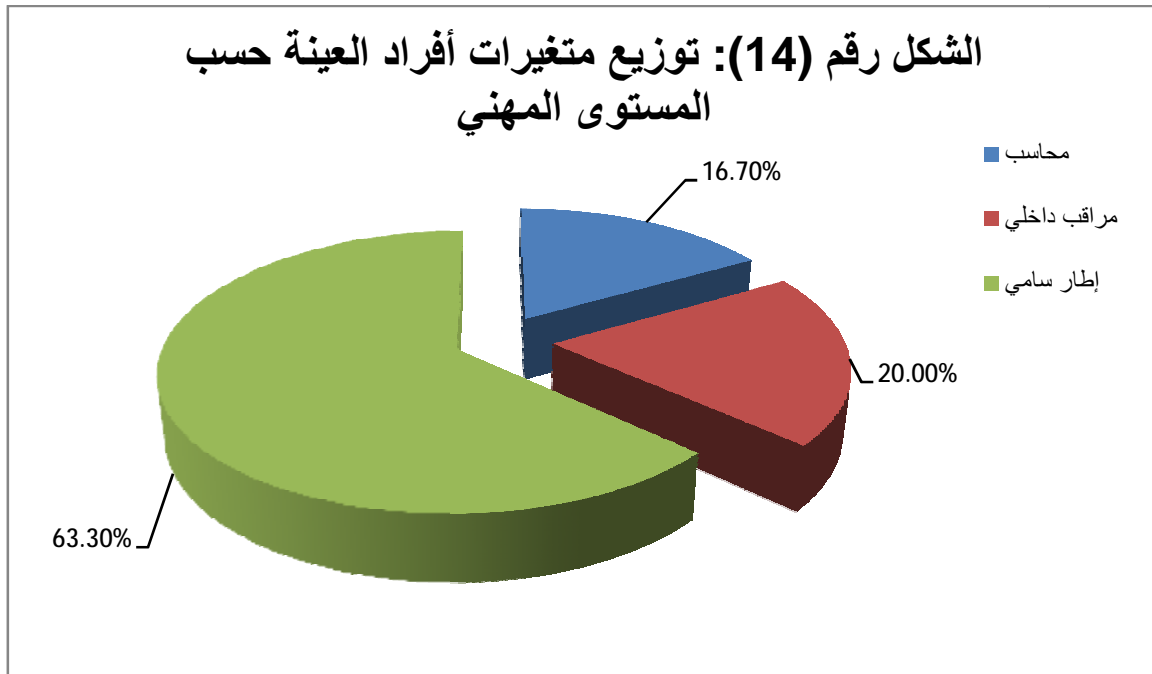
من خلال الجدول رقم (07) يتضح لنا توزيع النسب حسب عدد سنوات الخبرة لأفراد العينة، حيث نجد نسبة 50% خبرتهم أكثر من 10 سنوات، حيث نجد المؤسسة تعتمد أكثر على الأقدمية، أما الباقي بنسبة 46.7% خبرتهم أقل من 5 سنوات، أما الخبرة ما بين 5-10 سنوات بنسبة ضئيلة جدا قدرت بـ3.3%.

5- المستوى المهني.

الجدول رقم (08): توزيع متغيرات أفراد العينة حسب المستوى المهني

النسبة %	التكرار	المستوى المهني
16.7%	05	محاسب
20%	06	مراقب داخلي
63.3%	19	إطار سامي
100%	30	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة (اعتمادا على نتائج الاستبيان).



المصدر: من إعداد الطالبة (اعتمادا على نتائج الاستبيان).

من خلال الجدول رقم (08) يتضح لنا توزيع النسب حسب المستوى المهني لأفراد العينة، حيث نجد نسبة 63.3% يشغلون منصب إطار سامي، أما نسبة المراقبين الداخليين قدرت بـ 20%، والذين يشغلون منصب محاسب قدرت نسبتهم 16.7%، فنلاحظ أن المؤسسة لديها مراقبين داخليين تعتمد عليهم في تقييم وفحص العمليات داخل المؤسسة.

الجدول رقم (09): نتائج إجابات عينة الدراسة حسب كل سؤال وفق ليكارت الخماسي:

الإجمالي	الاستجابات					التكرار	العبرة
	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة		
30	-	-	01	12	17	ت	السؤال 1
100	-	-	3.3	40	56.7	%	
30	-	1	1	13	15	ت	السؤال 2
100	-	3.3	3.3	43.4	50	%	
30	1	-	6	13	10	ت	السؤال 3
100	3.3	-	20	43.4	33.3	%	
30	-	-	3	14	13	ت	السؤال 4
100	-	-	10	46.6	43.4	%	
30	-	-	2	13	15	ت	السؤال 5
100	-	-	6.6	43.4	50	%	
30	2	-	4	16	8	ت	السؤال 6
100	6.6	-	13.3	53.4	26.7	%	
30	-	-	3	12	15	ت	السؤال 7
100	-	-	10	40	50	%	
30	-	2	4	14	10	ت	السؤال 8
100	-	6.6	13.3	46.7	33.4	%	
30	-	3	1	18	8	ت	السؤال 9
100	-	10	3.3	60	26.7	%	
30	-	2	4	15	9	ت	السؤال 10
100	-	6.6	13.3	50	30	%	
30	3	3	5	12	7	ت	السؤال 11
100	10	10	16.7	40	23.3	%	
30	-	2	1	18	9	ت	السؤال 12
100	-	6.6	3.3	60	30	%	
30	1	1	3	20	5	ت	السؤال 13
100	3.3	3.3	10	66.7	16.7	%	
30	2	2	5	16	5	ت	السؤال 14
100	6.6	6.6	16.7	53.4	16.7	%	
30	-	2	6	17	5	ت	السؤال 15
100	-	6.6	20	56.7	16.7	%	
30	1	1	3	15	10	ت	السؤال 16
100	3.3	3.3	10	50	33.4	%	

المصدر: من إعداد الطالبة (اعتمادا على نتائج الاستبيان).

نستخلص من الجدول السابق رقم (09) أن أغلبية أفراد العينة يميلون إلى الموافقة على مقياس موافق جدا وموافق، حيث بلغت نسبة الموافقة على المقياسين موافق بنسبة 49.60% بينما نسبة الموافقة على المقياس موافق بشدة 33.56% مما يشير إلى الاتجاه الايجابي لدى أفراد العينة يتفقون في الآراء إلى حد كبير حول أسئلة الاستبيان.

III. 2. 4. 2. تحليل نتائج الاستبيان.

من أجل حوصلة النتائج يتم حساب تكرارات الاستجابات المختلفة وما تعلق بها من النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وهذا كما يلي:

- المحور الأول: يشتمل نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الإجراءات والوسائل من أجل التحكم الجيد في المؤسسة.

لمعرفة مدى تحقق المحور الأول من وجهة نظر الأفراد العينة يتم حوصلة النتائج في الجدول الموالي:

الجدول رقم (10) نتائج آراء عينة الدراسة حول نظام الرقابة الداخلية على أن مجموعة من الإجراءات والوسائل من اجل ضمان التحطم الجيد في المؤسسة.

المؤشرات الإحصائية		الاستجابات					التكرار	العبرة
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	النسبة	
0.57	4.53	-	-	01	12	17	ت	السؤال 1
		-	-	3.3	40	56.7	%	
0.72	4.40	-	1	1	13	15	ت	السؤال 2
		-	3.3	3.3	43.4	50	%	
0.92	4.03	1	-	6	13	10	ت	السؤال 3
		3.3	-	20	43.4	33.3	%	
0.66	4.33	-	-	3	14	13	ت	السؤال 4
		-	-	10	46.6	43.4	%	
0.62	4.43	-	-	2	13	15	ت	السؤال 5
		-	-	6.6	43.4	50	%	
1.01	3.93	2	-	4	16	8	ت	السؤال 6
		6.6	-	13.3	53.4	26.7	%	
0.75	4.27	المتوسط الحسابي والانحراف لمحور الأول						

المصدر: من إعداد الطالبة (اعتمادا على نتائج الاستبيان).

تشير النتائج في الجدول (10) إلى أن اتجاهات أفراد عينة الدراسة ايجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية على انه مجموعة من الإجراءات والوسائل من تأجل ضمان التحكم في المؤسسة حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 4.27 والذي يقع بين [4-5] كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات ليكارت الخماسي من (4.21، 5) وهي الفئة التي تشير إلى درجة إجابة موافق بشدة والتي تؤكد رضا غالبية أفراد العينة بدرجات متقاربة وهذا ما يظهر في الانحراف المعياري.

المحور الثاني: تتولى مبادئ الحوكمة الأهمية الكبرى في ضمان فعالية حوكمة الشركات. لمعرفة مدى تحقق المحور الثاني من وجهة نظر أفراد العينة تتم حوصلة النتائج في الجدول الموالي.

الجدول رقم (11) نتائج آراء عينة الدراسة حول أهمية مبادئ الحوكمة في ضمان فعالية الحوكمة.

المؤشرات الإحصائية		الاستجابات					التكرار	العبارة
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	النسبة	
0.67	4.40	-	-	3	12	15	ت	السؤال 7
		-	-	10	40	50	%	
0.86	4.06	-	2	4	14	10	ت	السؤال 8
		-	6.6	13.3	46.7	33.4	%	
0.85	4.03	-	3	1	18	8	ت	السؤال 9
		-	10	3.3	60	26.7	%	
0.85	4.03	-	2	4	15	9	ت	السؤال 10
		-	6.6	13.3	50	30	%	
0.77	3.56	3	3	5	12	7	ت	السؤال 11
		10	10	16.7	40	23.3	%	
0.71	4.01	المتوسط العام والانحراف المعياري للمحور الثاني						

المصدر: من إعداد الطالبة (اعتمادا على نتائج SPSS).

تشير نتائج الجدول (11) إلى اتجاهات أفراد عينة الدراسة ايجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بتتولى مبادئ الحوكمة الأهمية الكبرى في ضمان فعالية حوكمة الشركات، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 4.01 والذي يقع بين [4-5] أما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي من (3.41 ، 4.2) وهي الفئة التي تشير إلى درجة إجابة موافق والتي تؤكد غالبية أفراد العينة بدرجات متقاربة وهذا ما يظهر في الانحراف المعياري 0.71.

المحور الثالث: تؤثر الرقابة الداخلية على حوكمة الشركات من خلال تطبيق مبادئها بالاعتماد على المراجعة الداخلية.

الجدول رقم (12) نتائج آراء عينة الدراسة حول مدى تأثير الرقابة الداخلية على حوكمة الشركات من خلال تطبيق وتبني مبادئها بالاعتماد على المراجعة الداخلية.

المؤشرات الإحصائية		الاستجابات					التكرار		
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	النسبة	العبارة	
0.77	4.13	-	2	1	18	9	ت	السؤال 12	
		-	6.6	3.3	60	30	%		
0.84	3.90	1	1	3	20	5	ت	السؤال 13	
		3.3	3.3	10	66.7	16.7	%		
1.06	3.66	2	2	5	16	5	ت	السؤال 14	
		6.6	6.6	16.7	53.4	16.7	%		
0.79	3.83	-	2	6	17	5	ت	السؤال 15	
		-	6.6	20	56.7	16.7	%		
0.94	4.06	1	1	3	15	10	ت	السؤال 16	
		3.3	3.3	10	50	33.4	%		
0.88	3.91	المتوسط العام والانحراف المعياري للمحور الثاني							

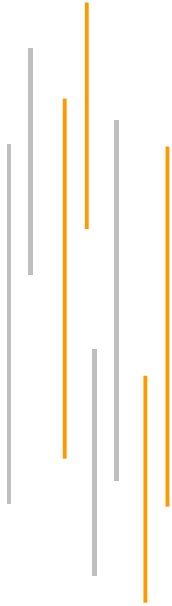
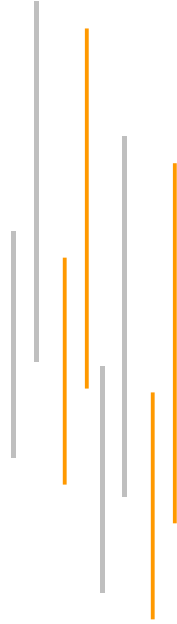
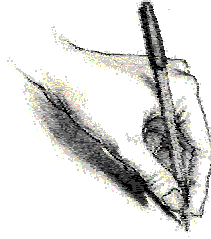
المصدر: من إعداد الطالبة (اعتمادا على نتائج SPSS).

تشير النتائج في الجدول رقم (12) إلى أن اتجاهات أفراد عينة الدراسة ايجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بتأثير الرقابة الداخلية على حوكمة الشركات من خلال تطبيق وتبني مبادئها بالاعتماد على المراجعة الداخلية، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 3.91 والذي يقع بين [3.2-4] كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي من (3.41 ، 4.2) وهي الفئة التي تشير إلى درجة إجابة موافق التي تؤكد رضا غالبية أفراد العينة بدرجات متقاربة وهذا ما يظهر في الانحراف المعياري 0.88.

خلاصة الفصل.

استهدفت الدراسة الميدانية بشكل أساسي دراسة وتحليل دور الرقابة الداخلية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسة الجزائرية للأنسجة الصناعية والتقنية EATIT، من وجهة نظر مجموعة من الموظفين الرئيسيين على المستوى الإداري، وتوصلنا في الأخير أن المؤسسة تعتمد على الرقابة الداخلية في تبني مبادئ حوكمة الشركات.

خاتمة



سعيًا من خلال هذه الدراسة إلى إبراز دور الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، حيث أن المؤسسات تمنح أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها وحقوقها والسير الحسن لأنشطتها خصوصًا مع كبر حجمها وتنوع نشاطها وذلك حفاظًا على بقائها واستمرارها، هذا ما أدى بالمسؤولين إلى ضرورة وضع نظام رقابة داخلية فعال وكفيل بحماية الحقوق والموجودات من شتى أعمال التلاعب والإهمال، كما تساعد الرقابة الداخلية على اكتشاف الأخطاء والانحرافات عند تنفيذ أنشطة وبرامج المؤسسة قبل وقوعها حتى يمكن تجنبها ويمثل ذلك جوهر الرقابة الداخلية السليمة التي يجب أن تكون في نفس الوقت وقائية.

وحاولنا من خلال هذا الموضوع دراسة حوكمة الشركات حيث من أهم المواضيع المطروحة حاليًا وتحديدًا بعد تداعيات الأزمة المالية في الآونة الأخيرة، بحيث لا يخلو أي حدث أو ملتقى اقتصادي من التطرق بطريقة أو بأخرى لموضوع حوكمة الشركات وتوضيح أهميتها ودورها في تعزيز الشفافية وبناء المنظومة التي تدار من خلالها المؤسسات وتحديد العلاقات وآليات التواصل بين مجلس إدارة المؤسسة وتبرز أهمية الحوكمة من خلال تطبيق وتبني مبادئها في المؤسسة.

بعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصولنا الثلاث توصلنا إلى مجموعة من النتائج والاقتراحات المتمثلة كمايلي.

النتائج النظرية.

1- تساهم الرقابة الداخلية في اكتشاف الثغرات الإدارية والمحاسبية وتفاذي الأخطار وهذا ما تم تبين بوضوح من خلال المقومات الأساسية لرقابة الداخلية والإجراءات والأساليب المستخدمة باعتبارها أداة للتأكد من مدى ملائمة وصدق المعلومات المحاسبية المالية وصحة وصدق القوائم المالية المستخدمة وعليه تفادي مختلف الأخطار.

2- إن استخدام الرقابة الداخلية يؤدي إلى اتخاذ القرارات الصحيحة، حيث الالتزام بالرقابة الداخلية يمكن المؤسسة من معرفة نقاط القوة والضعف في المؤسسة، وهذا ما يساعد على عملية اتخاذ القرارات الصائبة.

3-تمثل حوكمة الشركات الكيفية التي تدار بها المؤسسات وتراقب من طرف الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، وبالتالي فهي تعتبر بمثابة الأداة التي تضمن كفاءة إدارة المؤسسة في استغلالها لمواردها ودراستها للمخاطر.

النتائج الميدانية

1-يشتمل نظام الرقابة على مجموعة من الإجراءات والوسائل من أجل ضمان التحكم الجيد في المؤسسة،حيث تعتبر الرقابة الداخلية الأداة الأساسية من أدوات الرقابة داخل المؤسسة،كما تساعد على اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل حدوثها ومعالجتها في الوقت المناسب، الأمر الذي يؤدي إلى تقليل من التكاليف التي قد تحدث عند الوقوع في هذه الأخطاء، وتم التأكد على ذلك من خلال أهمية الرقابة الداخلية كأداة لتحقيق الكفاءة والفعالية وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

2-تتمحور الفرضية الثانية حول أهمية مبادئ الحوكمة في ضمان فعالية حوكمة الشركات،حيث تعتمد المؤسسة بشكل كبير على مبدأ الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالقوائم المالية،كما أن الشفافية تحقق النزاهة والمصداقية والوضوح في المعلومات من أجل ضمان فعالية حوكمة في المؤسسة، ويتم تطبيق مبدأ المساءلة في المؤسسة من أجل كشف التلاعب وحسب أفراد عينة الدراسة يتم محاسبة المسؤولين عن الأعمال التي يقومون بها وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية .

3-أما الفرضية الثالثة تتمحور حول تأثير الرقابة الداخلية على حوكمة الشركات من خلال تطبيق وتبني مبادئها بالاعتماد على المراجعة الداخلية،حيث تعتبر المراجعة الداخلية الآلية الأساسية آليات الرقابة الداخلية لانتوقف فقط على الجانب المحاسبي والمالي بل تشمل جوانب إدارية،ومن خلال هذا يمكن القول أن المراجعة الداخلية تساعد في تطبيق وتبني مبادئ الحوكمة في المؤسسة،كما أن تقييم نظام الرقابة الداخلية يساهم في تطبيق مبادئ الحوكمة وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.

أهم الاقتراحات

- 1- العمل على زيادة الاهتمام بوظيفة الرقابة الداخلية وتفعيل دورها لما لها من أثر إيجابي في دعم تطبيقات حوكمة الشركات .
- 2- وضع قسم خاص بالرقابة الداخلية في المؤسسة.

أفاق البحث

دراسة علاقة التأثير والتأثر بين الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات مع دراسة تطبيقية لاستخراج نقاط القوة والضعف لكلا العاملين وتبين سبل الارتقاء بها.

أولاً: الكتب باللغة العربية

- 1- أحمد صقر عاشور، الإدارة العامة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، ط1، بيروت، لبنان، 1979.
- 2- أحمد محمد المصري، التخطيط والمراقبة الإدارية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2004.
- 3- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة وخدمات التأكيد Sarbanes Oxley، الدار الجامعية، ط1، الإسكندرية، مصر، 2008.
- 4- جمال الدين لعويسات، مبادئ الإدارة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2005.
- 5- حسين إبراهيم بلوط، المبادئ والاتجاهات الحديثة في إدارة المؤسسات، دار النهضة العربية، ط1، بيروت، لبنان، 2005.
- 6- حسين حريم، مبادئ الإدارة الحديثة، دار الحامد، ط1، 2006.
- 7- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، ط2، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن، 2001.
- 8- خلف الله الوزدات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، دار الوراق للنشر، عمان، الأردن، 2006.
- 9- ربحي مصطفى عليان، أسس الإدارة المعاصرة، دار صفاء لنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2007.
- 10- زين يونس، عوادي مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية، مطبعة سخري، الوداي، الجزائر، 2001.
- 11- طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات المفاهيم المبادئ، التجارب تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.

- 12- عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية، دار النهضة العربية، ط1، بيروت، لبنان، 2004.
- 13- عبد السلام أبو قحف، أساسيات التنظيم والإدارة، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، مصر.
- 14- عبد العزيز بن حبتور، أصول ومبادئ الإدارة العامة، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2000
- 15- عبد الفتاح الصحن وآخرون، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.
- 16- عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
- 17- عبد الفتاح الصيرفي، البحث العلمي: الدليل التطبيقي للباحثين، ط1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2005.
- 18- عبد الفتاح وآخرون: المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008
- 19- عطاء الله أحمد سويلم الحسبان، التدفق والرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، دار الريادة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2009.
- 20- عطا الله وارد خليل، محمد عبد الفتاح عشاوي، الحوكمة المؤسسية، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2008.
- 21- علي عباس، أساسيات علم الإدارة، دار السيرة لنشر والتوزيع وطباعة، ط1، عمان، الأردن.
- 22- علي محمد منصور، مبادئ الإدارة أسس ومفاهيم، مجموعة النيل العربية ، ط1، القاهرة، مصر، 1999.

- 23- عمر السعيد وآخرون، مبادئ الإدارة الحديثة، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2003.
- 24- فادي محمد صلاح، أساسيات الإدارة، دار المستقبل لنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2010.
- 25- فتحي رزق السوافيري وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2002.
- 26- محمد أحمد عوض، الإدارة الإستراتيجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000
- 27- محمد التهامي، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2005.
- 28- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر 2007.
- 29- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 30- محمد رفيق الطيب، مدخل للتفسير أساسيات وظائف تقنيات، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر.
- 31- محمد سمير الصبان، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1988.
- 32- محمد فريد الصحن وآخرون، مبادئ الإدارة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000
- 33- محمود فوزي حلوة، مبادئ الإدارة، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، دار أجادين للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2007.
- 34- مدحت محمد أبو النصر، أساسيات علم ومهنة الإدارة، دار السلام لطباعة والنشر والتوزيع والترجمة، ط1، القاهرة، مصر، 2007.

- 35- مركز المشروعات الدولية، مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات CIPE، القاهرة، 2004.
- 36- مصطفى عبد الله أبو القاسم خشيم، مبادئ علم الإدارة العامة، الجامعة المفتوحة، ط2، طرابلس ليبيا، 2002، ص343.
- 37- نعيم إبراهيم الطاهر، أساسيات الإدارة، عالم الكتب الحديث لنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن.
- 38- هاني خلق الطراونة، نظريات الإدارة الحديثة ووظائفها، دار أسامة للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، عمان، 2012.
- 39- بشير العلاق، مبادئ الإدارة، دار اليازوري العلمية لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008
- ثانيا: الرسائل والأطروحات الجامعية
- 40- إبراهيم إسحاق نسمان، دور أدوات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة، رسالة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009.
- 41- بوعلام وهيبية، تفعيل نظام الرقابة الداخلية للحفاظ على المال العام، رسالة ماستر، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2013.
- 42- حسين عبد الجليل آل غزوي، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، الأكاديمية العربية الدنمارك، الأردن، 2010.
- 43- زلاسي رياض، إسهامات حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2010.

- 44- سفيان بوجمعة، الرقابة الداخلية في البنوك التجارية، رسالة ماستر، غير منشورة، كلية العلوم والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2012.
- 45- عبد الرحيم بوجلال، دور نظام الرقابة الداخلية، في تحسين إنتاجية المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماستر، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2013.
- 46- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سعيد، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماستر، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2010.
- 47- عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2009.
- 48- فضيلة بوطورة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2007.
- 49- فكري عبد الغني محمد جوده، مدى تطبيق مبادئ الحوكمة في المصارف الفلسطينية وفقا لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومبادئ لجنة بازل للرقابة المصرفية، رسالة ماستر، غير منشورة، كلية التجارة، 2008
- 50- قصاص فتيحة، حوكمة المؤسسات العائلية في الجزائر، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر 2012.
- 51- ماجد إسماعيل أبو حمام، اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009.

52- محمد جميل حبوش، مدى التزام الشركات المساهمة العالمية الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات، رسالة ماجستير، غير منشورة، تخصص محاسبة وتمويل، جامعة غزة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007.

53- هيدوب ليلي ريمة، المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات، رسالة ماستر، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012.

55- وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010.

ثالثا: المجالات

56- عوض خلف دلف العيساوي، دور الإفصاح المحاسبي في حوكمة الشركات، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، مجلد 04، العدد 11، العراق، 2008.

57- مجدي محمد سامي، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد 02، المجلد 46، ماي 2009.

58- يحيى سعدي، لخضر أوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، منشورات جامعة الوادي، العدد الخامس، السنة الخامسة، جامعة الوادي، الجزائر، 2012.

رابعا: الملتقيات

59- آمال عياري، أبو بكر خوالد، تطبيق مبادئ الحوكمة بين المؤسسات المصرفية، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خضير، بسكرة، الجزائر، يومي 06-07 ماي 2012.

- 60- بروش زين الدين، دهيمي جابر، دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خضير، بسكرة، الجزائر، يومي 06-07 ماي 2012
- 61- عجلان العياشي، غلاب فاتح، دور الإفصاح والشفافية الحوكمة المصرفية في تمويل التنمية المستدامة، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الدولي أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، جامعة المسيلة، الجزائر، 10-11 نوفمبر 2009.
- 62- عزيزة بن سيمة، طبني، حوكمة الشركات ودورها في تفعيل نظام الرقابة على شركات التأمين التعاوني، المحور الخامس لتأمين التكافلي واقع وآفاق، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الدولي السابع حول الصناعة التأمينية الواقع العلمي وآفاق التطوير، تجار بالدول، جامعة
- 63- حسبية بن بوعلب، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الشلف، يومي 03-04 ديسمبر 2012.
- 64- قورين حاج قويدر، الحوكمة المحاسبية في ظل نظام المحاسبة المالية الجديد ودورها في النهوض بالسوق المالي، محور المداخلة مبادئ وممارسات الحوكمة المحاسبية، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية واقع ورهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، أم البواقي، الجزائر.
- 65- محمد ياسين غادر، محددات الحوكمة ومعاييرها، المؤتمر العلمي الدولي عولمة الإدارة في عصر المعرفة، 15-17 ديسمبر 2012، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان.
- 66- مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 6-7 ماي 2012.

67- مصطفى نجم البشاري، أهمية تطبيق معايير الحوكمة لتفعيل نظم المراجعة الداخلية للمؤسسات العامة بالسودان، مؤتمر المراجعة الداخلية الأول بالسودان، 20-21 جانفي 2008.

خامسا: المراجع باللغة الأجنبية

68- CIPE. DECD principales of corporate governance, Paris.

69- Hamini Allel , le contrôle interne et l élaboration du bilan comptable , office du publications universitaire , Ben Aknon ,Alger 1993

70- Jean François Souterain Philippe Farcet, Organisation et gestion l'entreprise BERT, ed Alger 2007, Fowher, Paris 2006

الملحق رقم (01)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة المسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

قسم: علوم التسيير.

تخصص: مراقبة التسيير.

استبيان لبيان دور الرقابة الداخلية في تفعيل مبادئ حوكمة
الشركات في المؤسسة الاقتصادية.

سيدي / سيديتي:

في إطار تحضير مذكرة ماستر بعنوان " دور الرقابة الداخلية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسة الاقتصادية"، أرجو من سيادتكم المشاركة والمساهمة في إثراء موضوع بحثي من خلال تفضلكم بالإجابة على جملة الأسئلة الموجودة بهذا الاستبيان سعيا منا لمعرفة وجهة نظركم حول مدى مساهمة الرقابة الداخلية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات داخل المؤسسة، ونعلم سيادتكم أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها لن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي فقط، كما أن تعاونكم معنا يعزز البحث العلمي، لذا أرجو منكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان بدقة ووضوح لأن نتائج الاستبيان تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجاباتكم.

وأشكركم على مساعدتكم في إتمام هذه الدراسة.

إشراف الأستاذ:

عريوة محاد.

من إعداد الطالبة:

بلجودي سعيدة.

معلومات شخصية:

الرجاء وضع علامة (X) في المربع المناسب للإجابة:

- 1- الجنس: ذكر أنثى
- 2- العمر: أقل من 30 30-40 أكثر من 40

3- المؤهل العلمي:

- ليسانس ماجستير
- دكتوراه شهادة أخرى

4- الخبرة:

- أقل من 5 سنوات 5-10 سنوات أكثر من 10 سنوات

5- المستوى المهني:

- مدير محاسب مراقب داخلي
- إطار سامي

المحور الأول: يشتمل نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الإجراءات والوسائل من اجل ضمان التحكم الجيد في المؤسسة.

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
1	تعتبر الرقابة الداخلية أداة من أدوات الرقابة داخل المؤسسة.				
2	تساعد الرقابة الداخلية على اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل وقوعها ومعالجتها في الوقت المناسب.				
3	إن وجود نظام قوي للرقابة الداخلية يعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.				

					4	يتوقف نجاح وفعالية الرقابة الداخلية في المؤسسة على مدى توفر مجموعة من المقومات الإدارية والمحاسبية.
					5	تهدف الرقابة الداخلية إلى ضمان حماية أصول المؤسسة من أي تلاعب أو اختلاس.
					6	يقوم المراقب الداخلي بالتأكد من دقة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها.

المحور الثاني: تتولى مبادئ الحوكمة الأهمية الكبرى في ضمان فعالية حوكمة الشركات.

البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق بشدة	الرقم
يمثل الإفصاح الجيد عن المعلومات أحد المبادئ الأساسية التي تساعد على ضمان فعالية الحوكمة.						1
يجب أن يكون الإفصاح شاملاً ومتكاملاً وألا يقتصر على المعلومات الجوهرية وإنما يشمل معلومات عن القوائم المالية والتشغيلية.						2
تحقق الشفافية النزاهة والمصدقية والوضوح في المعلومات من أجل ضمان فعالية حوكمة الشركات.						3
يعمل أعضاء مجلس الإدارة على توفير كامل المعلومات لتحقيق مصالح المؤسسة						4
تساهم المساءلة في الكشف عن التلاعب والفساد ومحاسبة المسؤولين في إدارتهم للموارد العامة.						5

المحور الثالث: تؤثر الرقابة الداخلية على حوكمة الشركات من خلال تطبيق وتبني مبادئها بالاعتماد على المراجعة الداخلية.

البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق بشدة	الرقم
وجود نظام محكم للرقابة الداخلية لدى المؤسسة يساهم في تفعيل مبادئ الحوكمة.						1
يعتمد تنفيذ نظام الرقابة الداخلية على أداة المراجعة الداخلية.						2
يعتمد على المراجعة الداخلية في مناقشة نظام الرقابة الداخلية مع المدقق الخارجي لمعرفة مدى دقته ومناسبته.						3
يتم فحص الإجراءات من قبل المراقب الداخلي للتأكد من مطابقتها للسياسات والخطط والنظم والقوانين واللوائح ومدى مساهمتها في تفعيل مبادئ الحوكمة.						4
تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية يساهم في تطبيق مبادئ الحوكمة						5

الملحق رقم (02)

قائمة أسماء الأساتذة المحكمين

اسم الأستاذ	الرتبة	القسم
الباهي مصطفى	أستاذ مساعد أ	علوم التسيير
عريوة رشيد	أستاذ مساعد أ	علوم التسيير
زريق عمر	أستاذ مساعد أ	علوم التسيير
حميني ياسين	أستاذ مساعد أ	علوم التسيير

ملخص:

تمنح المؤسسات أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها وحقوقها، والسير الحسن لأنشطتها خصوصا مع كبر حجمها وتشعبها، وذلك حفاظا على بقائها واستمرارها، هذا ما أدى بالمؤسسة إلى ضرورة وضع رقابة داخلية فعالة كفيلة بحماية الحقوق والموجودات من شتى أعمال التلاعب والإهمال وضمان سير الأنشطة والعمليات وبالتالي تحقيق الأهداف المتمثلة في البقاء والاستمرار والنمو، ويلاحظ أن لفظ حوكمة متشابه لكلمة الرقابة أي السيطرة، فالحوكمة لها علاقة كبيرة بالرقابة، حيث هي النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المؤسسة ومراقبتها من أجل تحقيق أهدافها، والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والإفصاح عن المعلومات.

إن الهدف من هذه الدراسة هو معرفة الدور الذي تلعبه الرقابة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة في المؤسسة الجزائرية للأنسجة الصناعية والتقنية المسيلة.

الكلمات المفتاحية: الرقابة، الرقابة الداخلية، المراجعة الداخلية، حوكمة الشركات.

Abstract:

Granting institutions of great importance for the protection of their property and rights, and Sir Hassan for their activities, especially with the large size and saturation, in order to maintain its survival and continuity, this is what led the founders to the need to develop effective internal control capable of protecting the rights and assets of various acts of manipulation, neglect and ensure the functioning of the activities, processes, and thus achieve the objectives of to survive and grow, and notes that the term governance is similar to the word censorship any control, Valhokmh have a great relationship control, where is the system through which guide the work of the organization and control in order to achieve their goals, and to meet the necessary standards of responsibility, integrity and disclosure of information. The aim of this study is to find out the role of internal control in the activation of corporate governance principles in the organization of the tissues of the Algerian industrial and technical gas.

Key words: control, internal control, internal audit, corporate governance.