

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة عمار ثلجي - الأغواط -  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم: علوم التسيير والاقتصاد  
التخصص : إقتصاد و تسيير مؤسسات



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية

الموسومة ب :

## دور حوكمة الشركات في تعزيز نظام الرقابة في المؤسسة الاقتصادية

تحت إشراف الدكتور

مسعودي عبد الهادي

من إعداد الطالبتين

■ نوار نور الهدى

■ دوة نجاهة

لجنة المناقشة

رئيسا

أستاذ محاضر

د/بن مويزة مسعود

مشرفا

أستاذ محاضر

د/مسعودي عبد الهادي

ممتحن

أستاذ محاضر

د/عبد الحفيظي عيسى

السنة الجامعية 2022/2021



## إهداء

الحمد لله الذي أعاننا بالعلم وزيننا بالحلم وأكرمنا بالتقوى وأجملنا بالعافية

نتقدم بإهداء عملنا المتواضع إلى

الذرع الوافي والكنز الباقي، إلى من جعل العلم منبع اشتياقي، لك أقدم وسام

الاستحقاق إلى الوالدين أطال الله عمركم .

رمز العطاء وصدق الإيباء ، إلى ذروة العطف والوفاء ، لك أجمل حواء ، أنت أُمي الغالية أطال  
الله عمرك .

وإلى رمز الصداقة وحسن العلاقة زملاء الدراسة دفعة 2022

إلى من هم انطلاقة الماضي وعون الحاضر سند المستقبل اللواتي لا عيش بدونهن ولا متعة إلا  
برفقتهن إخوتي الأعزاء

إلى الزملاء

وفي الأخير يا رب ..

يا رب لا تدعني أصاب بالغرور إذا نجحت ولا أصاب باليأس إذا فشلت بل ذكرني دائما بأن  
الفشل هو التجربة الذي تسبق النجاح أمين يا رب العالمين

## نجاهة دوة



فهرس الأشكال و  
الجداول

## فهرس الأشكال

الصفحة	فهرس الأشكال
34	الشكل رقم (01) : أهداف حوكمة الشركات .....

## فهرس الجداول

الصفحة	فهرس الجداول
32	جدول رقم (01) :أهمية حوكمة الشركات.....
54	الجدول رقم (02): يوضح درجات الموافقة على عبارات المقياس..... الجدول رقم(03) : يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات بعد توفر مقومات الإفصاح و الشفافية و الدرجة الكلية للبعد .....
56	الجدول رقم(04) : يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات بعد تطبيق مبدأ العدالة و الدرجة الكلية للبعد .....
57	الجدول رقم(05) : يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات بعد التطبيق مبدأ أصحاب المصالح و الدرجة الكلية للبعد .....
58	الجدول رقم(06) : يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات بعد تطبيق مبدأ مسؤولية مجلس الإدارة و الدرجة الكلية للبعد . .....
59	الجدول رقم(07) : يوضح معامل الارتباط بين كل بعد من الأبعاد و الدرجة الكلية لمقياس آليات الحوكمة. ....
60	الجدول رقم(08) : معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات مقياس آليات الحوكمة و الرقابة الداخلية.....
61	الجدول رقم (09): يوضح توزيع المبحوثين حسب السن .....
61	الجدول رقم (10): يوضح توزيع المبحوثين حسب المستوى التعليمي.....
62	الجدول(11) : يوضح توزيع المبحوثين حسب الوظيفة.....

62	الجدول رقم(12) : يوضح توزيع المبحوثين حسب الخبرة .....
63	الجدول رقم(13): يبين المتوسطات المرجحة و الاتجاه العام لها :.....
64	الجدول رقم (14): يبين المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لبعء الإفصاح و الشفافية.....
64	الجدول رقم(15) يبين المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لبعء تطبيق العدالة.....
65	الجدول رقم(16): يبين المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لبعء تطبيق أصحاب المصالح .....
66	الجدول رقم (17) : يبين المتوسطات الحسابية و الإنحرافات المعيارية لبعء مجلس الإدارة...
67	الجدول رقم(18): يبين المتوسطات الحسابية و الإنحرافات المعيارية لمتغير الرقابة الداخلية.....
68	جدول رقم (19): يوضح مدى تطبيق آليات الحوكمة على الرقابة الداخلية.....
68	الجدول رقم(20) : يوضح مدى تطبيق آليات الحوكمة ( الإفصاح و الشفافية ) على الرقابة الداخلية .....
69	الجدول رقم(21) : يوضح مدى تطبيق آليات الحوكمة ( العدالة ) على الرقابة الداخلية ....
70	الجدول رقم(22) : يوضح مدى تطبيق آليات الحوكمة ( أصحاب المصالح ) على الرقابة الداخلية .....
71	الجدول رقم(23) : يوضح مدى تطبيق آليات الحوكمة ( مسؤولية مجلس الإدارة ) على الرقابة الداخلية .....

## الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور حوكمة الشركات في تعزيز نظام الرقابة للمؤسسة والتعريف بحوكمة الشركات وأهميتها وخصائصها ومبادئها وبما أنه ليس هناك اتفاق على مفهوم حوكمة إلا أنه هناك اتفاق على أن تطبيقها يعزز كفاءة أداء أي مؤسسة تقوم بتطبيقها وتدعم قدرتها على مواجهة أي أزمة مالية قد تعترضها وبرزت أهمية الحوكمة كأداة فعالة للرقابة في المؤسسات الاقتصادية وذلك من خلال عدة آليات داخلية وأخرى خارجية ويعتبر مجلس الإدارة أهم آلية من آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية لأنه من الجهات الرقابية داخل الإدارة حيث يراقب المدراء ويشرف عليهم ويقوم بتقييم عملهم كما تكون لقراراته تأثير كبير على أداء المؤسسة.

## كلمات مفتاحية:

حوكمة الشركات، نظام الرقابة الاقتصادية، المؤسسات الاقتصادية.

## Résumé

Cette étude vise à mettre en évidence le rôle de la gouvernance d'entreprise dans le renforcement du système de contrôle de l'institution et l'introduction de la gouvernance d'entreprise et son importance, ses caractéristiques et ses principes, et puisqu'il n'y a pas d'accord sur le concept de gouvernance d'entreprise, mais il y a accord que son application améliore l'efficacité de la performance de toute institution qui l'applique et soutient sa capacité à faire face à toute crise financière qu'elle pourrait rencontrer. L'importance de la gouvernance est apparue comme un outil efficace de contrôle dans les institutions économiques, à travers plusieurs mécanismes internes et externes. Les directeurs sont considérés comme le mécanisme le plus important des mécanismes de gouvernance dans les institutions économiques car il s'agit de l'un des organes de contrôle au sein de l'administration où les gestionnaires les surveillent et les supervisent et évaluent leur travail, et ses décisions ont un impact significatif sur la performance de l'institution.

### Mots-clés :

Gouvernance d'entreprise, système de contrôle économique, institutions économiques.

المقدمة

## مقدمة:

إن العديد من الشركات والبنوك اليوم تجد نفسها عاجزة عن التطوير والتنمية ويعود السبب، إلى الهدر في الموارد البشرية والمادية، وضع ألداء وعدم تطبيق الممارسات الإدارية العلمية الصحيحة نتيجة التخبط في المسؤوليات والتضارب في الصلاحيات لمختل الإدارات إضافة لضعف جودة الخدمات، وبالتالي عدم رضا جميعاً لأطراف من طالبي الخدمة من جهة، وضع القدرة على التنمية بمختل مستوياتها الاجتماعية والاقتصادية والإدارية من جهة أخرى.

ويعد موضوع الحوكمة من المواضيع الحديثة نسبياً زاد من أهمية الحوكمة هو ظهور الأزمات المالية العالمية التي أطاحت باقتصاد عدد كبير من البلدان النامية والمتقدمة وحالات الفشل والتعثر التي واجهتها العديد من المنظمات وكان أبرزها شركة وورلدكومو فضيحة شركة اينزون الأمريكية والتي كان سببها تساهل بعض المدققين الخارجيين مع مجلس الإدارة وعدم دقة التقارير المالية الصادرة عن الشركة، فظهر مفهوم الحوكمة لما له من ضرورة في الوقت الراهن ولما يعود عليه من نفع على الشركات والمجتمع بأسره.

والتي تعتبر ركيزة الأداء المتميز وجود القطاع الاقتصادي وذلك من خلال ما تدعوا إليه من تطوير الهياكل الداخلية ودعم الشفافية والإفصاح للمعلومات والبيانات المالية والتأثير في تركيبة مجلس الإدارة والفصل بين الملكية والإدارة ولضمان الدرجة الكافية من الرقابة والتي أصبحت حتمية على المؤسسة الاقتصادية ومدى الالتزام بتصنيف المعايير والمبادئ المتعلقة بمفهوم الحوكمة.

## 1 الإشكالية

الحوكمة هي من الأساليب، التنظيمية الحديثة في الإدارة والتي تضمن تطور واستمرارية الشركات والمؤسسات سواء في القطاعين الخاص والعام وتعتبر المؤسسات الاقتصادية في الجزائر وعلى وجه الخصوص مؤسسة سونلغاز تتوجه إجمالاً نحو مفهوم الحوكمة في إطار السعي نحو القطاع الاقتصادي وعليه فإن الإشكالية المراد دراستها في هذا البحث تتمحور في التساؤل الرئيسي التالي:

- ما هو دور حوكمة الشركات في تعزيز نظام الرقابة في المؤسسة الاقتصادية سونلغاز؟

لكي يتسنى لنا الإجابة عن التساؤل الرئيسي فإنه من الضروري طرح التساؤلات التالية:

- ما معنى الحوكمة وما تأثيرها على مردودية وتطور الشركات؟
- ماذا يعني نظام الرقابة في الشركات وماهي فوائده؟

## 1 فرضيات البحث

هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين نظام الرقابة والمتغيرات المتعلقة بالحوكمة ؟

الفرضيات الجزئية :

1 توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين اليات الحوكمة وتعزيز نظام الرقابة للمؤسسة الاقتصادية

2 توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التدقيق الداخلي وتعزيز نظام الرقابة للمؤسسة الاقتصادية

3 توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين مجلس الادارة وتعزيز نظام الرقابة للمؤسسة الاقتصادية  
3 اهمية الدراسة :

تستمد الدراسة أهميتها من الناحية العلمية لاهمية الحوكمة بصفة عامة باعتبارها من المفاهيم الحديثة من خلال الاثراء العلي ونظرا لازدياد واهتمام بالحوكمة في منظور القطاع الحكومي والذي يتم نظرا بموجبه وضع مجموعة من القوانين والنظم والقرارات التي تهدف الي ضبط ومراقبة اعمال بغرض حماية ممتلكاتها من جهة , وتحقيق الجودة والتميز في اداء من جهة اخري وذلك من خلال اختيار الاساليب التي تنظم العلاقات بين الاطراف الاساسية ولما تشجعه الحوكمة من استخدام امثل للموارد وتحقيق النمو المستدام وتشجيع الانتاجية وركزت هذه القوانين والقواعد على الشفافية والنزاهة والقواعد والمحاسبية والمساءلة وسهلت عملية الرقابة

4 اهداف الدراسة :

إن الهدف من معالجتنا هذا الموضوع ما يلي:

الوقوف على الجوانب الفكرية لحوكمة الشركات

التعرف علي حوكمة الشركات ومدى اهميتها في ادارة المؤسسات الاقتصادية

دور الحوكمة في تعزيز نظام الرقابة

5 اسباب اختيار الموضوع

تعود اسباب الاختيار الى :

تماشي الموضوع ضمن مجال تخصيصي الدراسي

لان موضوع الحوكمة جديدا نسبيا

6 حدود الدراسة :

• الحدود المكانية :

تشمل هذه الدراسة مؤسسة سونلغاز بولاية الاغواط الجزائر

• الحدود البشرية :

تقتصر الدراسة على مجموعة من اراء واجابة من اطارات المؤسسة

• الحدود الزمنية :

## 7 الدراسات السابقة :

### 8 صعوبة الدراسة :

من خلال قيامنا بانجاز هذه الدراسة واجهتنا مجموعة من من الصعوبات تمثلت اساسا في :  
الخلط والتعقيد في فهم مصطلح الحوكمة من طرف موظفي الشركة محل الدراسة  
صعوبة في توزيع الاستبيان وعملية استرجاعه

### هيكل البحث :

انطلاقا من المبررات السابقة ومن اجل المحافظة علي التسلسل المنطقي والتدرج في طرح  
الافكار قدر الامكان , جاءت الدراسة في المقدمة وثلاثة فصول بالاضافة الي خاتمة عامة تحتوي  
على اهم النتائج المتوصل اليها , واختيار الفرضيات  
ولانجاز الدراسة تم تقسيمها الي ثلاثة فصول اساسية وفقا لما يلي :

**الفصل الاول :** حيث سيتم من خلاله التعريف بالرقابة وتسليط الضوء علي مقومات ومبادئ  
نظام الرقابة

**الفصل الثاني :** حيث سيتم من خلاله التعريف بحوكمة الشركات واهميتها وخصائصها .ومن ثم  
نعرج على اليات وركائز حوكمة الشركات

**الفصل الثالث :** سيتم محاولة التطبيق الميداني لدور الحوكمة في تعزيز نظام الرقابة في مؤسسة  
اقتصادية والمثلة في مؤسسة سونلغاز الاغواط .

## الفصل الاول

# نظام الرقابة بالمؤسسة الاقتصادية

## المبحث الأول: مفهوم نظام الرقابة

### المطلب الأول: تعريف وخصائص الرقابة الداخلية

تناول العديد من الباحثين موضوع الرقابة الداخلية بمسميات وأشكال مختلفة إذ أن هذا المفهوم تطور عبر فترات زمنية مختلفة حسب المعايير الرقابية التي تصدر عن الجمعيات المهنية المحاسبية ونحن من خلال هذا المطلب سنقوم بتقديم تعريف للرقابة الداخلية وخصائصها.

### تعريف الرقابة :

عرف روبرت موكلير Mockler Robert الرقابة بأنها جهد منظم لوضع معايير الأداء مع أهداف التخطيط لتصميم نظم معلومات تغذية عكسية لمقارنة الانجاز الفعلي بالمعايير المحددة مسبقا، لتقدير ما إذا كان هناك انحرافات وتحديد أهميتها ولاتخاذ أي عمل مطلوب للتأكد من أن جميع موارد المنظمة يتم استخدامها بأكثر الطرق فعالية وكفاءة ممكنة في تحقيق أهداف المنظمة كما عرفها عباس، بأنها التأكد من أن ما تم إنجازه من أنشطة ومهام وأهداف، هو بالضبط ما كان يجب أن يتم، بما في ذلك من تحديد للانحرافات وتشخيصها تمهيدا لمعالجتها ويرى الباحث أن مفهوم الرقابة يعني التأكد من تنفيذ الخطط الموضوعية، لتحقيق أهداف المؤسسة بكفاءة وفعالية، من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمؤسسة.

### 1. الرقابة الداخلية:

#### التعريف الأول:

الرقابة الداخلية بأنها الخطة التنظيمية وجميع الطرق والإجراءات التي تضعها الوحدة لحماية مجوداتها وفحص صحة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بما تقتضيه السياسات الإدارية الموضوعية.<sup>1</sup>

#### التعريف الثاني:

الرقابة الداخلية ماهي إلا تجزئة للعمل وتقسيمه إلى مراحل بين موظفي المؤسسة وهي وسيلة تنظيمية تسير بها مراجعة عمل كل موظف بواسطة موظف آخر وبواسطة وسائل أخرى لغرض التثبيت من صحة الأرقام والقيود في الدفاتر .

<sup>1</sup> آلان عجيب مصطفى ، ثائر صبري محمود الغبان ، دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني دراسة تطبيقية علة عينة من المصارف في اقليم كردستان ، العراق ، مجلة العلوم الانسانية ، السنة السابعة ، العدد 45 ، 2009 / 2010 ، ص 07 .

الأمر الذي يترتب عليه احتمال منع الخطأ والغش وسرعة اكتشافها عند الحدوث<sup>1</sup>.

### التعريف الثالث:

الرقابة الداخلية على أنها عملية تتأثر من قبل أعضاء مجلس إدارة الشركة، والإدارة وغيرهم من المستخدمين،

مصممة لتزويد تأكيد معقول بالنسبة لتحقيق أهداف في المجالات التالية:

- كفاءة وفاعلية العمليات التشغيلية.

- موثوقية الإبلاغ المالي.

- الالتزام بالقوانين والتشريعات المطبقة<sup>2</sup>.

### التعريف الرابع:

هو عملية تتضمن وضع نظام دقيق للمعلومات يتيح التأكد بشكل دائم أن العمليات تتم حسب الخطة

الموضوعية ويقوم هذا النظام على وجود بيانات مرتدة دائمة عن الأداء الفعلي ويتم مقارنتها بالخطة

الموضوعية<sup>3</sup>..

### التعريف الخامس:

هو تلك الخطة التنظيمية والطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من اجل حماية الأصول ضمان الدقة

وصدق البيانات المحاسبية، وتشجيع فعالية الاستغلال والمحافظة على السير وفقاً للسياسات المرسومة<sup>4</sup>.

ومن خلال التعاريف التالية نستنتج أن الرقابة الداخلية هي تلك الوحدات والأجهزة والجهات التي تقع على

عانتها مسؤولية وضع خطوط حمراء للمنظمات يمنع تجاوزها ، ويمنع القائمون علي الأعمال المختلفة

والموظفين بغض النظر عن صلاحياتهم ومناصبهم من تجاوزها ، بحث تراقب أداء مجالس الإدارة في

المؤسسات القطاع الخاص ، وتشرف علي مجلس الوزراء والمدراء العاملين في القطاع العام ، من حيث

الميزانيات ، والتوظيف واتخاذ القرارات وغيرها

## 2. خصائص الرقابة الداخلية:

<sup>1</sup> عزيز الدجاوي ، أسس المراجعة علما وعملا ، ج 01 ، القاهرة ، 1954 ، ص 95 .

<sup>2</sup> نعيم دهمش و عفاف إسحاق ، المؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس لكلية الاقتصاد و العلوم الإدارية لجامعة الزيتونة الأردنية تحت شعار ( اقتصاد المعرفة و التنمية الاقتصادية ) ، الضوابط الرقابية و التدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات ، 27 ، 28 / 04 / 2005 ، عمان ، الأردن ، ص 12.

<sup>3</sup> محمد توفيق ماضي ، إدارة و جدولة المشاريع ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2000 ، ص 287 .

<sup>4</sup> R birien. Jsenical. Control interne et verification . edication preportaine inc . canada 1984 . p 36 .

يتميز نظام الرقابة الداخلية الجيد والفعال بمجموعة من الخصائص الرئيسية والهامة التي تمثل المقومات الأساسية المطلوب توفرها حتى يمكن اعتبار نظام الرقابة فعالا وجيدا في تحقيق الأهداف الرئيسية، ولقد ورد في المقال الذي نشرته لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين الأمريكيين بان النظام يشتمل على الأقل على الخصائص التالية<sup>1</sup>:

- خطة تنظيمية تقوم على الفصل بين الوظائف والمسؤوليات، بحيث لا تركز العملية بكاملها في قسم واحد، واهم نقاط اهتمام النظام فيما يخص الوظائف هي انه لا يسيطر قسم ماعلى السجلات المحاسبية المتعلقة بالعمليات التي تقوم بها ويجب إن تكون مرنة كما يجب أن تكون بسيطة وواضحة حتى يفهمها العاملين بالمشروع، ويجب أن تحقق هذه الخطة الاستقلال الوظيفي بين الإدارات المختلفة كإدارة الإنتاج والإدارات التي تقوم بالمحافظة على أصول المشروع وأمواله كإدارة المراجعة الداخلية والإدارات المحاسبية الأخرى.
- كما أن توزيع العمل وتحديد المسؤوليات يؤدي إلى رفع الكفاية الإنتاجية عن طريق التخصص وإجراء المراجعات التلقائية التي تؤدي إلى تحقيق الدقة وخفض المجهود الضائع والناشئ من ازدواج العمل.
- نظام لتحديد السلطات وكيفية إتمام تسجيل العمليات بحيث يكون من الممكن تحقيق رقابة محاسبية على الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات، بحيث يتم تفويض السلطات للغير ويجب التحقق من أن الأعمال تتم بطريقة مرضية.
- قواعد ثابتة تتبع عند أداء الوظائف والمهام لكل قسمين من الأقسام التنظيمية فسلامة أداء الواجبات والوظائف في كل قسم تؤثر بدرجة على فاعلية الرقابة الداخلية وعلى كفاية العمليات الناشئة عن هذا الأداء.
- مجموعة من الأفراد على درجة من التأهيل للقيام بالمسؤوليات الملقاة، ونود أن نشير هنا إلى أهمية العنصر البشري في نجاح نظام الرقابة الداخلية ويتم ذلك عن طريق إعداد برامج تدريبية للموظفين الحاليين لرفع كفاءتهم ولتحمل المسؤولية أكبر، أما الجدد فيجب اختبارهم بدقة حتى لا يتم تعيين مستوى الأشخاص المؤهلين تأهيلا يسمح لهم بتحمل مسؤوليات ووظائفهم.

### المطلب الثاني أهمية وأهداف الرقابة الداخلية:

سننظر في هذا المطلب إلي أهداف وأهمية الرقابة الداخلية .

## 1. أهمية الرقابة الداخلية

<sup>1</sup> محمد سمير صبان ، نظرية المراجعة و آليات التطبيق ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2003 / 2004 ، ص 239 ص 241 ،

أهمية بالغة حيث أنجاحه وفعالته تؤدي إلى<sup>1</sup>:

- نجاح، كفاءة، فعالية، متابعة وتقييم أداء أنشطة وبرامج المؤسسة المختلفة.
- زيادة كفاءة أداء العاملين في المؤسسة في مجال التنفيذ وأداء العمليات والأنشطة الموكلة لكل منهم
- المساعدة على اكتشاف أي انحرافات أو أخطاء عند تنفيذ أنشطة وبرامج المؤسسة قبل وقوعها حتى يمكن تجنبها، ويمثل ذلك جوهر الرقابة الداخلية السليم الذي يجب أن يكون في نفس الوقت رقابة وقائية كلما أمكن ذلك.

كما أن نجاح وفعالية الرقابة يؤدي بمحافظه الحسابات إلى تقليص برنامج مراجعته من حيث نطاق البرنامج ودرجة تفصيل إجراءات المراجعة.

ومما سبق يمكن القول إن الرقابة الداخلية السليم والفعال يؤدي إلى تحقيق النتائج المطلوبة ومن ثم تحقيق الأهداف الأساسية الموضوعية من قبل أنشطة وبرامج المؤسسة.

## 2. أهداف الرقابة الداخلية

إن الرقابة الداخلية تهدف إلى ضمان تحقيق الأهداف الرئيسية للمؤسسة وهي:

### ✓ التحكم في المؤسسة

حيث تهدف الرقابة الداخلية إلى التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة وفي عوامل الإنتاج في نفقاتها وتكاليفها وعائدها وفي مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما تهدف إليه المؤسسة، حيث يجب عليها تحديد أهدافها، هيكلها، طرقها وإجراءاتها من أجل الحصول على المعلومات ذات المصادقية والتي تعكس الوضعية الحقيقية لها، وتساعد على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيه<sup>2</sup>.

### ✓ حماية الأصول

حيث تمثل حماية أصول المؤسسة، وممتلكاتها المختلفة هدفا رئيسيا من أهداف الرقابة الداخلية في المؤسسة وتتخذ حماية أصول المؤسسة أشكالاً وأساليب مختلفة ومتعددة كالحماية المادية والحماية المحاسبية وتدور جميعها حول توفير الحماية التامة لأصول المؤسسة من التبيد أو الضياع أو الإسراف أو السرقة. ولا تقتصر أصول المؤسسة على ممتلكاتها فقط بل تشمل أيضا الموظفين حيث لابد من تأمينهم والحفاظ على أمنهم كذا كصورة المؤسسة والتكنولوجيا والمعلومات السرية المتعلقة بالمؤسسة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> كمال الدين مصطفى الدهراوي و حمد السيد سرايا ، دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة ، المكتب الجامعي الحديث ، مصر ، 2009 ، ص 226

<sup>2</sup> محمد تهايمي طواهر و مسعود صديقي ، المراجعة وتدقيق الحسابات ، الإطار النظري و الممارسة التطبيقية ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2005 ، ص 90 .

<sup>3</sup> Jacques Renard . Theorie et pratique de laudit interne . 7em edition . editions d organisation . paris . 2010 . p 145

## ✓ ضمان نوعية المعلومات

حيث تهدف الرقابة الداخلية في هذا المجال إلى التأكد من الحصول على معلومات دقيقة يمكن الاعتماد عليها في المجالات المختلفة الداخلية والخارجية، ويمكنها تلبية احتياجات الأطراف المتعددة كالإدارة والأقسام داخل المؤسسة والبنوك والأجهزة الحكومية والمستثمرين والعملاء والموردين خارج المؤسسة<sup>1</sup>. تتصف هذه المعلومات بخصائص المعلومة وهي<sup>2</sup>:

- أ- **الملائمة:** تكون المعلومات ملائمة إذ ساعدت المسؤول في اتخاذ القرار المناسب بمعنى آخر أن تكون المعلومات ذات علاقة بالموضوع أو المشكلة المراد اتخاذ القرار بشأنها.
- ب- **الوضوح:** ينبغي عرض المعلومات بطريقة مبسطة وسهلة الفهم بحيث يتم التركيز على نقاط المهمة واستبعاد البيانات الغير ضرورية.
- ت- **الموضوعية:** حتى يمكن الاعتماد على المعلومات ينبغي على معدها أن يبتعد عن التقدير الشخصي ويعتمد على البيانات الحقيقية، كما يجب عليه أن يلتزم الحياد بمعنى ألا يكون هناك تحيز في اختبار المعلومات.
- ث- **الدقة:** يقصد بالدقة مدى خلو المعلومات من الخطأ فكلما نسبة الخطأ في المعلومات قليلة كلما كانت أكثر دقة وبالتالي أكثر فائدة وتنتج الدقة من تقسيم العمل والمراقبة المستمرة للعمليات.
- ج- **الوقائية:** لكي يتم الاستفادة من المعلومات ينبغي الحصول عليها في الوقت المناسب، فالمعلومة المتأخرة ليس لها قيمة في عملية اتخاذ القرار، كما ينبغي أن تكون هذه المعلومات حديثة.

**المطلب الثالث: أنواع وشروط نظام الرقابة الداخلية:**

سننظر في هذا المطلب إلي أنواع وشروط نظام الرقابة الداخلية

**1-أنواع نظام الرقابة الداخلية:**

نظام الرقابة الداخلية ينقسم إلى رقابة محاسبية ورقابة إدارية<sup>3</sup>:

**أ- الرقابة الإدارية:**

تشتمل على خطة التنظيم والوسائل والإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة وضمن تحقيق السياسات الإدارية، إذ تشتمل على كل ما هو إداري سواء كانت برامج تدريب العمل، طرق

<sup>1</sup> عبد الفتاح محمد الصحن و محمد السرايا وفتحى رزقي السوافيري ، الرقابة و المراجعة الداخلية ، الطبعة الأولى ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، مصر ، 2006 ، ص 135 .

<sup>2</sup> المؤسسة العامة للتعليم الفني و التدريب المهني ، محاسبة مالية I ، الإدارة العامة لتصميم و تطوير المناهج ، المملكة العربية السعودية ، ص04

<sup>3</sup> مسعودي صديقي ، دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية ، الملتقى الوطني الأول حول المؤسسة الاقتصادية و الجزائرية و تحديات المناخ الاقتصادي الجديد ، جامعة قاصدي مبراح ورقلة ، 22 و 23 / 04 / 2003 ، ص 85 .

التحليل الإحصائي ودراسة حركة المؤسسة عبر مختلف الأزمنة، تقارير الأداء، الرقابة على الجودة والى غير ذلك من الإشكال الرقابية.

### ✓ طرق وإجراءات الرقابة الإدارية:

تتضمن طرق الرقابة الإدارية خطوات وضع الخطط المستقبلية ومراقبة التقدم تجاه تنفيذ تلك الخطط، وتنبؤات مالية ونظم الموازنة، فالتنبؤات المالية تتمثل عادة في المركز المالي المتوقع، ونتائج التشغيل، التدفقات النقدية لفترة واحدة مستقبلية أو أكثر فهي تضع أهداف محددة تزود الإدارة بالمقاييس المعيارية للتقييم والرقابة على الأداء الفعلي، وخلال السنة يتم إعداد تقارير شهرية تقارن النتائج الفعلية مع الخطة، ويصحب ذلك تقارير بالاختلافات بينهما مع توضيح المسؤول عن هذه الاختلافات والتعرف على أسبابها واتخاذ الإجراءات المناسبة.

### ب- أهداف الرقابة المحاسبية

يوجد هدفان عامان للرقابة المحاسبية وأربع أهداف تشغيلية فالأهداف العامة هي حماية الأصول والتأكد من توفر الثقة بالدفاتر، أما الأهداف التشغيلية فهي التصريح بأداء العمليات وأدائها فعلا وقيد العمليات والوصول إلى الأصول ومقارنة الأصول والمحاسبة عنها.

### ✓ نظام الضبط الداخلي:

فيما يخص بعض نظام الضبط الداخلي فيعتبر مدقق الحسابات مسؤولاً عن فحص وتغيير أنظمة الضبط الداخلي، كما هو معروف إن نظام الضبط الداخلي هو انظمه الضبط والرقابة على العمليات اليومية للمؤسسة والذي يؤدي إلى أن عمل أي موظف يتم إكماله والتحقق من صحته من قبل موظف آخر حيث أن ذلك يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء والغش بسهولة، وبما أن مدقق الحسابات مسؤول عن عملية اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس فإنه بذلك يعتبر مسؤول فحص نظام الضبط الداخلي.

## 2- شروط نظام الرقابة الداخلية:<sup>1</sup>

لا يمكن القول بأن هناك نظام رقابة داخلية متقن لدرجة الكمال، فلكل مؤسسة أو منشأة طرقات خاصة بها وهذا ما يجعل فكرة وضع نظام رقابة داخلية فعال يتناسب مع كل الحالات والظروف، أمراً مستحيل تحقيقه إلا أننا يمكن تحديد بعض الشروط العامة التي تساعد المنشأة على تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، وهذه الشروط لا بد من أن تكون في أي نظام رقابة داخلية وإلا فإنه في حالة ما إذا غاب شرط منها فإن النظام يعجز عن تحقيق أهداف الرقابة الداخلية:

<sup>1</sup> حسين قاضي حسين دودح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، طبعة أولى، 1999، ص 90

**أ- فريق عمل مؤهل ومخلص:**

إن نجاح عمل النظام المحاسبي يتطلب أفراداً قادرين بدرجة كافية على القيام بالواجبات المحددة لهم، ومفتاح نجاح أي نظام رقابي يعتمد على موظفي المنشأة، فيجب أن يكون الموظفون على مصداقية عالية وذلك لأن غيراً لأمناء يمكنهم إفشال أفضل نظام للرقابة الداخلية، فنجد أن التأهيل الفني وتحمل المسؤولية والمصداقية والأمانة يمكن تحقيقها عن طريق وضع برنامج جيد لاختيار وتعيين الموظفين، إضافة إلى البرامج التدريبية المستمرة لهم، ومن المتفق عليه أنه مهما كان الحذر عند تمام نظام الرقابة الداخلية فنجاحها أو فشلها مرهون على الأفراد القائمين على تنفيذها .

**ب- التفويض الواضح والفصل بين المسؤوليات:**

حيث المبادئ الهامة هي الرقابة الداخلية هو أن لا يكون شخص واحد مسؤول عن تسجيل العمليات المتعلقة بالأصول وفي نفس الوقت عن الرقابة عليها، حيث من المفترض أن الذي من واجباته تسجيل الأصول يقوم بوظيفة الرقابة على الشخص الذي يكون مسؤولاً عن الأصول مسؤولية مادية، مما يقلل من الأخطاء ومن عمليات النصب ما لم يكن هناك اتفاق جانبي بين شخصين أو أكثر، وحتى يعمل النظام بطبيعة سليمة فإنه على الموظفين معرفة واجبة وواجبات الآخرين، ومن الضروري وصف واضح ودقيق للوظائف لتحقيق التعويض المناسب والفصل بين الوحدات.

**ت- إجراءات مناسبة لإتمام العملات:**

إن الكثير من المؤسسات تضع دليلاً لإجراءات المحاسبية والإدارية للتأكد من أن مختلف أنظمتها مفهومة ومستخدمة بأسلوب سليم من قبل جميع العاملين.

**المبحث الثاني: مقومات ومبادئ نظام الرقابة****المطلب الأول: فروع نظام الرقابة الداخلية:**

يمكن النظر إلى فروع نظام الرقابة الداخلية من خلال عدة تقسيمات وهذا وفقاً لما يلي:

**1- أنظمة الرقابة الداخلية السائدة والخاصة:**

وعلى هذا الأساس يتم التفرقة بين الشكليات على أساس مدى شمولية تلك الأنظمة<sup>1</sup>:

**أ- أنظمة الرقابة السائدة (مستوى المنشأة):**

<sup>1</sup> لاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل استخدام معايير التدقيق الدولية على المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، المجلد الثاني، الطبعة الثالثة، 2012، ص ص

تتناول أنظمة الرقابة السائدة (مستوى المنشأة) الحوكمة والإدارة العامة، وتعمل على إقامة بيئة الرقابة الشاملة أو "بيئة السلوك الأخلاقي". وتشمل عمليات الرقابة النموذجية الموارد البشرية والاحتيايل وتقييم المخاطر (تجاوز الإدارة)، وإدارة تكنولوجيا المعلومات العامة وإعداد المعلومات المالية (بما في ذلك البيانات المالية والتقديرات الأساسية... الخ)، والمتابعة المستمرة للعمليات. وفي المنشآت الصغيرة، تتعلق أنظمة الرقابة هذه في المقام الأول بموقف الإدارة تجاه النزاهة والرقابة. إن الفهم السليم للعناصر السائدة للرقابة الداخلية يوفر أساساً مهماً لتقييم أنظمة الرقابة ذات العلاقة على إعداد التقارير المالية عند مستوى المعاملات (العملية التجارية). فعلى سبيل المثال، إذا كان هناك أنظمة رقابة ضعيفة على سلامة البيانات عند مستوى المنشأة. سوف يؤثر هذا على مصداقية جميع المعلومات التي تنتجها النظم مثل المبيعات والمشتريات والرواتب.

### ب- أنظمة الرقابة الخاصة (المعاملات):

أنظمة الرقابة على المعاملات (العملية التجارية) هي عمليات/ أنظمة رقابة محددة تهدف إلى ضمان ما يلي:

- تسجيل المعاملات على النحو المناسب لإعداد البيانات المالية.
  - الحفاظ على سجلات محاسبية بتفاصيل معقولة لتعكس جميع المعاملات والتصرفات في الأصول بشكل عادل ودقيق.
  - أن تكون الإيصالات والنفقات وفقاً لما تصرح به الإدارة.
  - منع أو اكتشاف امتلاك أو استخدام أو التصرف في الأصول في الوقت المناسب.
- وتشمل عمليات الرقابة على المعاملات: المعاملات الروتينية مثل الإيرادات، المشتريات، وكشوف الرواتب. والمعاملات غير الروتينية مثل شراء المعدات أو التكاليف المترتبة على تشغيل خط عمل جدي.

## 2- نظام الرقابة الداخلية من خلال تنظيم الوظائف:

- يسعى نظام الرقابة الداخلية إلى تأطير كل العمليات والأنشطة والأحداث وهذا وفقاً للمستويات الثلاثة التالية:
- أ- **تنظيم العمل:** والذي يتوقف على التكنولوجيا المستعملة في تنفيذ العمليات كالتموين؛ الإنتاج؛ التوزيع... الخ
  - ب- **التنظيم الإداري:** ويتمثل هذا التنظيم في نفس العمليات التقنية المذكورة سلفاً لكنها مجسدة ومسجلة في وثائق وملفات يمكن متابعتها من خلال نظام معلومات خاص إضافة إلى الاطلاع على مسار انتقال الوثائق والملفات من بداية العمليات إلى نهايتها، مع متابعة دقة المعلومات.
  - ج- **التنظيم المحاسبي:** فهو يترجم كل العمليات التقنية والإدارية إلى لغة تُعرض في شكل قوائم وجداول مالية والتي تعكس الحالة الحقيقية لكل العمليات في المؤسسة.

إن تجسيد تنظيم العمل في المؤسسة يكون من خلال تحديد خطوات وكيفية القيام بالأعمال في المؤسسة من مستوى الإدارة العالية وحتى المستوى التشغيلي. ولتوفير الإطار القانوني ينبغي أن يرافق هذه الأعمال تأطير إداري من خلال تحديد المسؤوليات ومستويات تفويض السلطة وتسخير قنوات الاتصال ونقل المعلومات عن طريق التقارير والوثائق لمختلف المستويات الإدارية وهذا حسب متطلبات تنفيذ تلك الأعمال والرقابة على تنفيذها. تقوم عملية تنفيذ الأعمال وتأطيرها الإداري على استغلال الموارد المادية والمالية والبشرية والتي ينبغي أن يتم تأطيرها وتحديد حجم هذه التدفقات ومستويات استغلال تلك الموارد والرقابة عليها حيث يتكفل التنظيم المحاسبي بهذا الأمر وهذا من خلال ترجمة تلك الموارد وتكميمها في شكل جداول وقوائم مالية وهذا وفقاً لما تقتضيه مبادئ المحاسبة .

### 3- نظام الرقابة الداخلية من خلال المستويات الإدارية:

من أجل قيام أو تحقيق الرقابة الإدارية لأهدافها ينبغي توفر مجموعة من الخصائص والإمكانات في مختلف مستويات الرقابة الإدارية:

- أ- **على مستوى الإدارة العليا:** تلعب الإدارة العليا أهمية كبيرة فيما يخص تنفيذ وتقرير إستراتيجية المؤسسة ولهذا تنبغي توفير احتياجاتها فيما يخص تحقيق نظام الرقابة الداخلية من خلال:
- توفير نظام المعلومات (قنوات اتصال) تمكن الإدارة العليا من الحصول على المعلومات من مختلف المستويات الإدارية الأخرى
  - تحديد المهام والمسؤوليات ومستويات تفويض السلطة
  - إجراءات الرقابة على مجلس الإدارة وغالباً ما تكون عن طريق المراجعة الخارجية باعتبارها أهم آليات الرقابة على هذا المستوى إضافة (لجان المراجعة) والتي تفرضها العديد من القوانين للدول خاصة بالنسبة للشركات المسعرة في البورصة والقوانين التي يمكن أن توطرها الهيئات المسيرة للبورصة.
  - تحديد السياسات المحاسبية التي تتبناها المؤسسة
- ب- **على مستوى الإدارة الوسطى:** على مستوى هذه الإدارة تعمل المؤسسة على تحقيق الخطط والأهداف التشغيلية للمؤسسة حيث تعتبر الرابط والمنفذ لإستراتيجية المؤسسة إضافة إلى تسيير المستويات الأدنى لهذا فإن نظام الرقابة الداخلي يتميز بمرونة ويمكن أن نلخصه فيما يلي :
- وضوح العلاقة بين مختلف مصالح هذه الإدارة من خلال تحديد مهام ومسؤوليات السلطة وعلاقتها مع المصالح في نفس المستوى بالإضافة إلى علاقتها بالإدارة العليا والإدارة القاعدية

- تقليل الإجراءات البيروقراطية لانتقال المعلومات والذي يمكن من تقليل التكاليف والوقت مما يساهم في تحديد المسؤوليات وتقييم الأداء مما يساهم في زيادة فعالية المؤسسة
- المتابعة والإشراف لمختلف الإجراءات الرقابية سواءً على المستوى الإداري أو المحاسبي
- ت- **على مستوى الإدارة الدنيا:** تعمل هذه الإدارة على تنفيذ أعمال روتينية أو يومية وتعتبر الواجهة الحقيقية لتنفيذ الإستراتيجية العامة للمؤسسة ولهذا يجب توفير مجموعة من الإجراءات وهي كما يلي :

- تحديد المهام بدقة
- تحديد معايير أداء العمل
- تحديد التسلسل الإداري بشكل واضح
- توفير قنوات اتصال تعمل على توصيل المعلومات من الأسفل إلى الأعلى ومن الأعلى إلى الأسفل .
- الإجراءات التنفيذية الدقيقة والواضحة لكل الأعمال

#### 4- نظام الرقابة الداخلية من المنظور الإجرائي:

فمن خلال هذا المنظور يمكن التفريق بين نوعين :

##### أ- نظام الرقابة الإدارية:

يُعرّف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA الرقابة الإدارية بأنها تشتمل على - ولكنها ليست قاصرة- الخطة التنظيمية والإجراءات والوثائق والسجلات المتعلقة بعمليات اتخاذ القرارات والتي تقود إلى الترخيص الإداري للعمليات، وهذا الترخيص يكون وظيفته إدارية ترتبط على نحو مباشرة بالمسؤولية عن تحقيق أهداف المنظمة، وتكون هي نقطة البدء لوضع أو إنشاء الرقابة المحاسبية على العمليات.<sup>1</sup>

كما تعرف بأنها الخطة التنظيمية وكل الطرق والمقاييس المترابطة والمتبعة للعمل على تحسين الكفاءة الإنتاجية وتشجيع السير بالسياسات الإدارية المرسومة.<sup>2</sup>

يشمل هذا الفرع من الرقابة الإجراءات والسياسات والقواعد الإدارية المتبعة من أجل تسيير الأعمال والمعاملات المرتبطة بنشاط المؤسسة من أجل تحقيق أكبر كفاءة وفعالية ممكنة للالتزام بهذه المعاملات مع الحرص على تجميع الالتزام بالتعليمات الإدارية والرقابة على مستوى تطبيقها في إطار احترام الخطط الزمانية

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة؛ المدخل إلى التدقيق الحديث؛ دار صفاء؛ عمان؛ 2005؛ ص 89

<sup>2</sup> خبراء مركز الخبرات المهنية للإدارة؛ منهج المهارات المالية و المحاسبية المتقدمة؛ القاهرة ؛ 2006؛ ص 20

والموازنات المالية وهذا من خلال تحليلها واتخاذ القرارات المناسبة اتجاه الانحرافات والمخاطر المحتملة التي تواجهه المؤسسة من جراء سوء التطبيق

### ب- نظام الرقابة المحاسبية:

يهدف نظام الرقابة المحاسبية إلى الإحاطة بكل العوامل والمؤثرات سواء كانت الداخلية أو الخارجية والتي تؤثر على إعداد التقارير المالية ومدى جودتها؛ حيث تسعى الرقابة المحاسبية لتأطير الأحداث والمعاملات التي تقوم بها المؤسسة أثناء ممارسة نشاطاتها من خلال تقليل الأخطاء والتحريفات سواء المقصودة أو غير المقصودة إضافة إلى تحقيق الالتزام بالقوانين والتشريعات وتوفير معلومات دقيقة حول تلك الأحداث وترجمة تلك الأحداث والمعاملات ضمن التقارير والقوائم المالية للمؤسسة.

حيث عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA الرقابة المحاسبية بأنها: نظام للمراقبات كاف وفعال مصمم لتوفير تأكيدات معقولة ومناسبة ويراعي فيه الآتي<sup>1</sup>:

- تنفيذ العمليات طبقاً لترخيص محدد من قبل الإدارة، ويتم تسجيل العمليات بصورة مناسبة كما يلي:
- إعداد التقارير المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً
- تحديد المسؤولية المحاسبية عن الأصول .
- لا يسمح بحيازة الأصول إلا بترخيص من الإدارة وإجراء الجرد والمقارنة المحاسبية للأصول المسجلة في الدفاتر بمطابقتها بالأصول الموجودة في فترات معقولة، وعند وجود أي اختلافات بينهما يجب اتخاذ الإجراءات المناسب.

### ت- الضبط الداخلي:

يعرف الضبط الداخلي على أنه مجموعة من الإجراءات والقواعد الخاصة و التي تهدف إلى منع وتقليل الأخطاء واكتشافها، كما يمكن تعريفها بأنها مجموعة من الترتيبات الإدارية والمحاسبية والترتيبات المرتبطة بالقيام ببعض الأعمال من أجل تقليل الأخطاء واكتشافها وتقادي الغش والتواطؤ بالقدر الإمكان حيث تعمل هذه الترتيبات في الأساس على الرقابة المزدوجة، وتسلسل وتقسيم الأعمال إلى خطوات عديدة مكتملة لبعضها البعض على أن يقوم بها مجموعة من الموظفين ، كما أنها الضبط الداخلي يعبر أساليب الحماية والتأمينات وأجهزة الرقابة التي تساعد على رقابة الأصول في المؤسسة وحمايتها، حيث يقوم الضبط الداخلي على مجموعة من المبادئ الاسترشادية وهي كالتالي:

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، المدخل لتدقيق الحديث، مرجع سابق، ص (89،90).

- لا ينبغي أن يكون شخص معين مسؤولاً عن عملية معينة بالكامل من بدايتها إلى نهايتها، على أساس أنه من السهل اكتشاف الأخطاء والتقارير عنها إذا تم فصل العملية المعنية بين شخصين أو أكثر.
- إجراء الجرد المادي للأصول بواسطة أشخاص محايدين، على سبيل المثال الموارد المخزنة.
- ينبغي تناوب الأفراد على الوظيفة المعنية أو العمل المعين كلما كان ذلك ممكناً عملياً، فبالإضافة إلى أن ذلك يؤدي إلى اكتشاف أي أخطاء أو عدم انتظام أو قصور، فإن هذا الإجراء يجعل العاملين نشطين باستمرار ويؤدي إلى ظهور وجهات نظر جديدة بالنسبة للأعمال.
- أن يحصل كل فرد في المنشأة على إجازة سنوية على أن يقوم شخص آخر بعمله خلال تغيبه.
- ألا يعهد لأي فرد بأعمال تزيد عن مسؤولياته بقدر ما هو مسموح به في الخريطة التنظيمية، الأمر الذي يؤدي إلى أن تكون المسؤولية محددة تحديداً قاطعاً؛
- فصل الأصل عن السجل الذي يسجل تحركات الأصل، حيث أن من المبادئ الأساسية لنظام الضبط الداخلي أن الموظفين الذين يناط بهم الاحتفاظ أو التعامل في أصول ذات قيمة يسهل اختلاسها مثل النقدية والبضاعة والأوراق المالية وأوراق القبض.... الخ يجب ألا يشتركوا في إعداد السجلات المحاسبية الخاصة بهذه الأصول، ويجب أن يعد هذه السجلات أشخاص آخرون؛
- اعتمادية تدفق العمل، بمعنى أن الانتهاء من مهمة أحد الأفراد تكون بمثابة إشارة البدء لمهمة فرد آخر وبحيث يقوم الفرد بالفحص والتحقق من عمل الآخر؛
- عدم السماح لأي موظف بالاحتفاظ بأكثر من عهدة أو أكثر من نوع من الأصول القابلة للإحلال، ومن تطبيقات هذه القاعدة الفصل بين أمين الصندوق الرئيسي وأمين صندوق المصروفات النقدية.

### المطلب الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية:

يتكون نظام الرقابة الداخلية من خمس مكونات وهي<sup>1</sup>:

#### 1- البيئة الرقابية

- البيئة الرقابية الإيجابية والتي تعتبر أساساً لكل المعايير. حيث أنها تعطي نظاماً وبيئة تؤثر على جودة أنظمة الرقابة وهناك عوامل كثيرة تؤثر عليها من أهمها:
- ✓ نزاهة الإدارة والموظفين والقيم الأخلاقية التي يحافظون عليها،

<sup>1</sup> عطاء الله أحمد سويلم الحسان، الرقابة الداخلية و التدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، عمان، جزء 1، دار الراية، 2009، ص31 ص 32

- ✓ التزام الإدارة بالكفاءة بحيث يحافظون على مستوى معين من الكفاءة مما يسمح لهم القيام بواجباتهم إضافة إلى فهم أهمية تطوير وتطبيق أنظمة رقابة داخلية فاعلة
- فلسفة الإدارة، وتعني نظرة الإدارة إلى نظم المعلومات المحاسبية وإدارة الأفراد وغيرها
- الهيكل التنظيمي للشركة الذي يحدد إطارا للإدارة لتخطيط وتوجيه ورقابة العمليات كي تحقق أهداف الشركة
- أسلوب إدارة الشركة في تفويض الصلاحيات والمسؤوليات
- السياسات الفاعلة للقوى البشرية من حيث سياسات التوظيف والتدريب وغيرها علاقة المالكين بالشركة وعلاقة أصحاب المصالح بالشركة.

## 2- تقييم المخاطر

تسح أنظمة الرقابة الداخلية المجال لتقييم المخاطر التي تواجهها الشركة سواء من المؤثرات الداخلية أو المؤثرات الخارجية. كما يعتبر وضع أهداف ثابتة وواضحة للشركة شرطا أساسيا لتقييم المخاطر، لذلك فإن تقييم المخاطر عبارة عن تحديد وتحليل المخاطر ذات العلاقة والمرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة في خطط الأداء طويلة الأجل.

ولحظة تحديد المخاطر فإنه من الضروري تحليلها للتعرف على أثرها الممكن وذلك من حيث أهميتها وتقدير احتمال حدوثها وكيفية إدارتها والخطوات الواجب القيام بها.

## 3- النشاطات الرقابية

تساعد النشاطات الرقابية على ضمان القيام بتوجيهات الإدارة . و يجب أن تكون هذه النشاطات الرقابية فعالة وكفاءة في تحقيق الأهداف الرقابية للشركة.

أن النشاطات الرقابية عبارة عن سياسات و إجراءات و آليات تدعيم توجهات الإدارة وهي تضمن القيام بإجراءات لمعالجة المخاطر ،

ومن أمثلة هذه النشاطات الرقابية: المصادقة ، التأكيدات ، مراجعة الأداء ، الحفاظ على إجراءات الأمن ، الحفاظ على السجلات بشكل عام .

## 4- المعلومات و الاتصالات

يجب تسجيل المعلومات و إيصالها إلى الإدارة والى آخرين يحتاجونها داخل الشركة وذلك بشكل وإطار زمني يساعدهم على القيام بالرقابة الداخلية والمسؤوليات الأخرى ، وحتى تستطيع الشركة أن تعمل و

تراقب عملياتها ،عليها أن تقوم باتصالات ملائمة يمكن الثقة بها وفي الوقت المناسب وذلك فيما يتعلق بالأحداث الداخلية و الأحداث الخارجية .

أما فيما يتعلق بالاتصال فانه يكون فعالا عندما يشمل تدفق المعلومات من الأعلى إلى الأسفل أو العكس أو بشكل أفقي إضافة إلى قيام الإدارة بالتأكد من وجود اتصال مناسب مع جهات أخرى خارجية قد يكون لها اثر في تحقيق الشركة لأهدافها علاوة على حاجة الإدارة الفعالة لتقنية المعلومات الهامة لتحقيق تحسن واتصال مهم و موثوق به و مستمر لهذه المعلومات.

### 5- مراقبة ومتابعة النظام

وتتضمن مبدئين أساسيين هما اختيار وتطوير وتنفيذ عملية التقييم المستمرة والمنفصلة لمكونات الرقابة الداخلية ، و تقييم العيوب والقصور وإيصالها إلى المسؤولين عن اتخاذ الإجراءات التصحيحية بما في ذلك الإدارة العليا ومجلس الإدارة كلما كان ذلك مناسباً<sup>1</sup> .

ويجب أن تشتمل مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية على سياسات و إجراءات لضمان أن نتائج التدقيق تتم بشكل سريع .

و على الإداريين أن:

- يقيم بشكل سريع نتائج التدقيق والمراجعة الأخرى بما في ذلك ما يبين التصور و التوصيات التي قدمها المدققون و غيرهم من القائمين على تقييم أعمال الشركة.
- يجددوا الإجراءات المناسبة للرد على نتائج و توصيات التدقيق و أعمال المراجعة الأخرى .
- يستكملوا وضمن إطار زمني محدد كل الخطوات التي تصحح أو تعالج الأمور المشار إليها من قبل الإدارة.<sup>2</sup>

### المطلب الثالث نماذج أنظمة الرقابة (نموذجيCOCO ; COSO)

يعتبر نظام الرقابة الداخلية نظام شامل لكل مستويات المؤسسة؛ وهو عبارة عن مجموعة من الأنظمة الجزئية المتكاملة التي تعمل على تحقيق أهداف النظام وتعتبرهم العوامل المساعدة على تطور المؤسسة والحفاظ عليها وبالتالي على الاستقرار والنمو الاقتصادي للبلاد وعلى هذا الأساس اهتمت العديد من المنظمات المهنية بهذا العنصر من أجل وضع أطر ونماذج تساعد المؤسسات على تصميم أنظمة رقابة كفاءة وعلى هذا الأساس وجودة العديد من النماذج منها (COCO ; COSO)

<sup>1</sup> رشا بشير الجرد، اثر تقييم مكونات نظام الرقابة الداخلية علي تقدير خطرها في الشركات المدرجة في سوق دمشق لأوراق المالية،المجلة الجامعة ،كلية الاقتصاد،جامعة دمشق،العدد5 ،المجلد 3 ، 2013 ، ص 226 ،  
<sup>2</sup> .عطاء الله احمد سويلم، مرجع سبق ذكره ،ص 5

## 1- تعريف نظام الرقابة الداخلية حسب نموذج Coso:

عرف التقرير نظام الرقابة الداخلية بأنها عملية تتأثر بمجلس إدارة الوحدة الاقتصادية والأشخاص الآخرين، والتي تصمم للتوفير تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف الرئيسية التالية:

- فعالية وكفاءة العمليات؛

- موثوقية واكتمال التقارير المالية؛

- الالتزام بتطبيق القوانين والتشريعات.

حيث يشير هذا التعريف إلى المفاهيم التالية<sup>1</sup>:

■ الرقابة الداخلية هي عملية (Process)، فالرقابة الداخلية ليست أحد الأحداث أو الظروف وإنما هي مجموعة من التصرفات التي تتخلل أنشطة المنشأة تلك التصرفات تعتبر منتشرة وكامنة في الوسيلة التي تدير بموجبها الإدارة، أعمال الشركة.

■ الرقابة الداخلية تتأثر بالأفراد (People by Effected)، فمجلس الإدارة والإدارة والعاملين الآخرين في أي منشأة يؤثر في الرقابة الداخلية، فأفراد أي منشأة يحققونها عن طريق ما يفعلونه وما يقولونه، فالأفراد يضعون أهداف المنشأة كما يضعون آليات إثبات الرقابة محل تفعيل؛

■ الرقابة الداخلية يمكن أن يتوقع أن توفر فقط تأكد معقول (Assurance Reasonable)، فالرقابة الداخلية لا توفر تأكد مطلق، حيث يتأثر تفعيلها بالقيود الكامنة في كافة نظم الرقابة الداخلية، تلك القيود تتضمن حقيقة أن الحكم البشري يمكن أن يكون على خطأ، وقد يحدث انتهاك للرقابة الداخلية بسبب الفشل البشري على سبيل المثال الخطأ البسيط، وقد يتم تجنب ضوابط الرقابة الداخلية عن طريق التواطؤ Collusion عن طريق فردين أو أكثر، وأخيراً فإن الإدارة يمكن أن يكون لديها المقدرة على تخطي نظام الرقابة الداخلية.

الرقابة الداخلية يتم وضعها وتفعيلها لتحقيق الأهداف في أحد أو أكثر من المجموعات المنفصلة التالية:

- العمليات Operations من خلال الاستخدام الفعال والكفء لموارد المنشأة؛

- التقرير المالي Reporting Financial المرتبط بإعداد القوائم المالية المنشورة الممكن الاعتماد عليها؛

- الالتزام Compliance المرتبط بالالتزام بالمنشأة بالقوانين واللوائح واجبة التطبيق؛

- حماية الأصول.

## 2- أنواع الرقابة حسب نموذج COSO:

<sup>1</sup> هشام محمد عبد الحي السيد ، نماذج الرقابة الداخلية الحديثة في المؤسسة، مجلة المحاسبين، جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية، العدد 40، الكويت،

من خلال هيكل الرقابة حسب لجنة فإنه يمكن تقسيم الرقابة إلى شكلين وهذا وفقاً للارتباطات بالسلوك البشري.

#### أ- الرقابة المرنة:

تتجسد الرقابة المرنة من خلال السمات الشخصية للموظفين داخل المؤسسة والعلاقات التنظيمية المرتبطة أساساً بالسلوكيات الجماعية التي تؤثر في تحديد الأطر الرقابية، حيث يكون التأثير عن طريق التفاعلات الاجتماعية المختلفة والتي تؤدي إلى تنمية اتجاهات مختلفة وتتراوح في أثرها الإيجابي والسلبي على سلوك الأفراد حيث يمكن والألفة بين العاملين وأداة تكييف تساعدهم على التعايش مع المتغيرات التنظيمية المختلفة.<sup>1</sup> فمن خلال الدخول في قواعد السلوك الأخلاقي للجماعة يعني هذا، الالتزام بالمعايير التي تم الاتفاق عليها بشكل غير رسمي حيث تعتبر المعايير إحدى وسائل الرقابة والتأثير التي تضعها الجماعات غير الرسمية وتتميز هذه المعايير بما يلي:<sup>2</sup>

- تحدد ما يجب وما لا يجب عمله في مختلف المواقف.
- تتميز بإثبات بحيث توفر للأفراد معايير السلوك الحاضر والمستقبل.
- يتم الوصول إليها بالإجماع مما لا يستدعي رقابة محكمة على مدى التقيد.
- يتم الاعتماد في تطبيق مثل هذه المعايير على وسائل جماعية لا فردية.
- يعتبر الالتزام بها مصدر الرضى للعاملين.

تتميز الرقابة بأنها غير رسمية لكنها مؤثرة في تفعيل الرقابة الداخلية إذ تم استغلالها بشكل جيد من طرف الإدارة كما أنها قد تؤثر بشكل سلبي في حالة أنها كانت تتناقض أو يوجد تضارب بين القيم والأسس التي تقوم عليها وإجراءات هيكل الرقابة مما يؤدي إلى خلق صراع ومن الأمثلة التي شكل هذا النوع الرقابة ما يلي:

- القيم الأخلاقية التي يتشارك فيها الأفراد داخل المؤسسة.
- روح العمل الجماعي.
- منظور أفراد المنظمة لقيمة الوقت، الانجاز، وتحقيق الأهداف.
- تشابه الخلفيات الثقافية.
- وجود قيادة.

<sup>1</sup> جمال الدين العويسات، السلوك التنظيمي والتطور الإداري، دار هومة، الجزائر، 2003، ص 28

<sup>2</sup> جمال الدين العويسات، مرجع سبق ذكره، ص 28

**ب- الرقابة الصلبة:**

يشمل هذا النوع الإجراءات والسياسات والقواعد التنظيمية الهادفة إلى تسيير العمليات التشغيلية وتوفير المعلومات وفق مختلف المستويات الإدارية، تعبر صلابة الرقابة عن ضرورة تنفيذ التعليمات والإجراءات باعتبارها المظهر الحقيقي للرقابة الداخلية فهي تعبر عن الإطار الرسمي للقيام بالمهام والوظائف داخل المؤسسة والتي لا ينبغي تجاوزها أو مخالفتها، فهي إجراءات واضحة من حيث كيفية تطبيقها وثابتة وفقاً لطبيعة المهام التي صممت من أجلها ومن الأمثلة على الرقابة الصلبة:

- السياسات والإجراءات.
- الهيكل التنظيمي.
- المعيار والأدلة والإرشادات التي توضح كيفية أداء الأعمال.
- الجرد.

**3- مكونات نظام الرقابة الداخلية حسب نموذج COSO:**

أشارت لجنة COSO إلى أن نظام الرقابة الداخلية يتكون من خمس مكونات أساسية موجودة في كل نظام رقابة داخلية.

**أ- البيئة الرقابية:**

تعتبر البيئة الرقابة الأرضية والأساس التي تقوم عليها الرقابة الداخلية فهي تعبر عن الأجواء العامة التي ستطبق فيها الإدارة إجراءاتها الرقابية وقواعدها تمثل مجموع القيام والمبادئ التي تؤمن بها الإدارة وتؤثر فيها وتتأثر بها وعلى هذا الأساس يتحدد الإدراك الرقابي لدى الموظفين ومدى الوعي بتطبيق نظام الرقابة الداخلية.<sup>1</sup>

**ب- تقييم المخاطر:**

عرف B.Erik إدارة الخطر على أنها "إدارة الأحداث التي لا يمكن التنبؤ بها، والتي قد يترتب عليها خسائر محتملة الحدوث في المنشأة، إذا لم يتعامل معها بشكل مناسب" و أوضح أن عملية إدارة الخطر تتضمن ثلاثة مراحل أساسية، وهي تعريف الخطر Identification، وقياس الخطر Measurement، وإدارة الخطر Management

<sup>1</sup> الإتحاد الدولي للمحاسبين، دليل استخدام معايير التدقيق الدولية على المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، المجلد الثاني، الطبعة الثالثة، 2012، ص

يعتبر التسيير عملية يومية لإدارة المخاطر؛ وينظر إلى إدارة المخاطر على أنه نشاط يمارس بشكل يومي، سواء على مستوى الأفراد أو المنظمات؛ لأن أي قرار يرتبط بالمستقبل والذي يتميز بعدم التأكد ولهذا وجب الاعتماد على إدارة المخاطر، بحيث تعرف كلمة مخاطرة بانها إمكانية حدوث شيء خطأ أو غير مرغوب فيه، وهي في نفس الوقت تعني الشيء الممكن أن يسبب الخطر نفسه وهي الحالة التي تتضمن احتمال الانحراف عن الطريق الذي يوصل إلى نتيجة متوقعة أو مأمولة.<sup>1</sup>

حيث ينبغي على الإدارة أن تكون على وعي تام بمختلف المخاطر والتي يمكن أن تؤثر على تحقيق أهداف المؤسسة؛ وأن يكون نظام الرقابة الداخلية قادراً على تحديد وتقييم والتعامل مع مختلف المخاطر المحتملة وهذا من خلال ما يلي:<sup>2</sup>

- تجنب خطر معين قبل البدء في النشاط الذي يتسبب في هذا الخطر، أو إيقاف هذا النشاط في حالة قد بدأ العمل فيه من قبل؛
  - تحمل مخاطر إضافية مقابل عائد أعلى عن طريق تنفيذ أنشطة تواجه مخاطر أكثر، أو تخفيض مستوى الرقابة الداخلية؛
  - التحكم في المخاطر عن طريق التخلص من مصدره، أو تغيير احتمالات حدوثه، أو تغيير طبيعته، أو حجمه، أو المدى الزمني لعواقبه؛
  - المشاركة في تحمل المخاطر عن طريق التأمين ضد المخاطر، والذي يعد أيضاً أسلوباً من أساليب الرقابة؛
  - تحمل المخاطر عن طريق عدم القيام بأي إجراء ما عدى متابعة التغيرات في المخاطر.
- ت- الأنشطة الرقابية:**

وهي مجموع الإجراءات والسياسات التي تضعها الإدارة من أجل التأكد من مدى تطبيق إجراءات وتعليمات الرقابة الداخلية وتقييم مدى تطبيقها وتحديد نقاط العجز والمسؤولين عنها وفقاً لمختلف المستويات الإدارية وبشكل مستمر من خلال التأكد من أن إجراءات الرقابة الإدارية والمحاسبية مطبقة بالشكل المطلوب وأنها في الاتجاه الصحيح نحو تحقيق أهدافها؛ حيث يتم تطبيق الأنشطة الرقابية من خلال :

<sup>1</sup> بلعزوز بن علي ؛ إستراتيجية إدارة المخاطر في المعاملات المالية؛ مجلة الباحث؛ جامعة قاصدي مرباح ورقلة، العدد7 ، 2009، 2010، ص 331  
<sup>2</sup> الإتحاد الدولي للمحاسبين، دليل الممارسات الجيدة، تقويم وتحسين الرقابة الداخلية بالمنشآت، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، جوان 2013، ص 21

- الفصل بين المهام: تعتبر عملية الفصل بين المهام أمر ضروري من أجل توفير رقابة متسلسلة حيث يتم تقسيم المهام بين الموظفين على مختلف مستويات ومراحل تحقيق عمليات المؤسسة وهذا من أجل تحقيق الأهداف التالية:
  - ✓ يقلل من احتمال التواطؤ: حيث يصعب أن يقنع موظف أو موظفين باقي الزملاء بمساعدتهم في تمرير أو تجاوز ومخالفة إجراءات معينة نظراً لاختلاف المستويات الإدارية عند تدخلهم في تأدية المهام المكلفة بهم وبالتالي اختلاف حجم مسؤوليتهم عن سوء تطبيق الإجراءات أو تجاوزها. إضافة إلى اختلاف مصالحهم ومنافعهم جراء التجاوز والقبول بالتواطؤ.
  - ✓ يساعد في تصحيح الأخطاء فقيام موظف بمهامه في خطوة معينة من الوظيفية يتطلب منه التأكد من صحة إنجاز الخطوة السابقة ومدى الالتزام بالإجراءات مما يخول له اكتشاف الأخطاء والتنبيه لها قبل البدء في إنجاز المهام المرتبطة بالخطوة التي تم تكليفه بها.
  - ✓ التخصص في المهام يرفع من مهارة الأفراد مما يسمح بزيادة كفاءة استغلال الوقت وتقليل الأخطاء.
- الترخيص المناسب للعمليات المالية والأنشطة: تقوم المؤسسة على مجموعة من التدفقات المالية مباشرة وتدفقات مادية التي يتم ترجمتها إلى تدفقات مالية ومن أجل تحقيق رقابة على مجمل هذه التدفقات ينبغي توفير ترخيص للقيام بهذه العمليات التي ينبغي أن تكون وفق مستويات المسؤوليات المخولة لكل موظف إضافة لمدى التناسب بين الترخيص الممنوح ومهامه .
- الوثائق والسجلات الملائمة: تعتبر الوثائق والسجلات أداة مهمة في نقل المعلومات بين المصالح ودليل إثابة على المعاملات وتحديد المسؤوليات؛ فالوثائق والمستندات توضح طبيعة المعاملة كما تحدد حجم ونوعية التدفقات سواء كانت مالية أو مادية أو بشرية، كما تحدد الموظفين أو المصالح الذين استفادوا من هذه التدفقات بالإضافة إلى الأشخاص الذين تم هذا التدفق بترخيص منهم وفقاً لتاريخ المعاملة .
- الرقابة المادية على الأصول والدفاتر : من بين أهداف نظام الرقابة الداخلية حماية الأصول؛ حيث أن هذا الهدف لا يتحقق بدون توفير شروط الاستغلال الكفء دون الإضرار به أو الاستغلال غير مشروع أو للأغراض الخاصة، مع توفير الأمن والسلامة عند استغلال الأصل إضافة إلى حمايته من السرقة، كما يكون هذا من خلال المحافظة على السجلات والدفاتر التي تحتوى كل الأحداث والمعاملات التي تمس المؤسسة و أصولها فالرجوع إليه أمر ضروري من أجل تتبع الأحداث والحكم عليها عندما تقتضي الحاجة من جهة أخرى ينبغي حماية الدفاتر وقت استغلالها من السرقة أو

التلف الذي قد يطمس حقيقة المعلومات التي تحتويها مما يؤدي إلى تحريف المعلومات أو تغييرها بما يخدم المصالح الشخصية كاستغلال الأصول أو سرقتها.

### ث - المعلومات والتواصل:

تمثل المعلومة عنصر مهم في اتخاذ القرار، حيث لا يستطيع نظام الرقابة الداخلية أن يحقق أهدافه بدون توفير معلومات تلبي احتياجات متخذي القرار؛ وهذا من خلال الحرص على توفير نظام للمعلومات ذو كفاءة وفعالية عالية من أجل توصيل تلك المعلومات بشكل يسمح باستغلالها بالشكل المناسب والذي يحقق أهداف نظام الرقابة الداخلية، إلا أنه يوجد العديد من العراقيل والتي قد تشكل مخاطر على هذه الأهداف؛ فعملية توصيلها يعتبر تحدياً وهذا من حيث حجم الفقد الذي قد يسببها من مصدرها إلى غاية استغلالها، من جهة القدرة على فهمها عند مرحلة تحليلها و إدماجها في عملية اتخاذ القرار.

### ج - المتابعة والإشراف:

إن عملية تنفيذ الصحيح لإجراءات الرقابة الداخلية سواء كانت محاسبية أو إدارية لا يمكن أن يتم دون توفر وسائل وأدوات لمتابعة مدى تنفيذ هذه الإجراءات وأسباب عدم التنفيذ إضافة لقياس مدى صلاحيتها للظروف التي تعيشها المؤسسة من أجل إعادة تطوير وتحسين نظام الرقابة الداخلية وفقاً للاحتياجات المتجددة للمؤسسة وهذا من خلال تقييم تصميم الإجراءات ومدى صلاحيتها. ويتم هذا من خلال ما يلي:

- المراجعة الداخلية: كما أشرنا سابقاً تعبر المراجعة الداخلية أحد ركائز نظام الرقابة الداخلية فمن خلالها تستطيع الإدارة اكتشاف نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية وتحسينها ونقاط القوى والمحافظة عليها؛ حيث تقدم المراجعة الداخلية للنظام الرقابة الداخلية ثلاث خدمات وهي:

✓ خدمات وقائية: التأكد من وجود حماية للأصول واستغلالها وفقاً للأهداف المسطرة، وبأن الإجراءات والتعليمات يتم تطبيقها بشكل صحي ومستمر.

✓ خدمات تقويمية: التحقق من فاعلية نظام الرقابة الداخلية من خلال قياس وتقييم مدى صحة وفعالية الإجراءات المطبقة.

✓ خدمات تطويرية: حيث تقدم المراجعة الداخلية استشارات وتوصيات فيما يخص تحسين نقاط الضعف وتقليل مخاطر الرقابة وتدعيم نقاط القوى.

- المتابعة من خلال المعلومات الخارجية: يشير المعيار الدولي 315 أن الإدارة يمكنها من تتبع فعالية نظام الرقابة الداخلية من خلال الاتصالات مع الأطراف الخارجية والتي قد تشير إلى وجود مشاكل

محددة أو وجود إجراءات أو معاملات معينة تحتاج إلى إعادة النظر فيها وتحسين النقائص التي تعترضها، فعلى سبيل المثال شكوى العملاء فيما يخص الرسوم والمعاملات المرتبطة بشأن تخلص الفواتير، قد تمكن الإدارة من تحديد نقاط الضعف والمخاطر الناجمة؛ كما أن المراسلات والاتصالات التي يمكن أن تكون من الوكالات الحكومية والهيئات التنظيمية أحد المؤشرات الممكن أن تخدم متابعة مدى تطبيق إجراءات نظام الرقابة الداخلية وتقويم فعاليتها؛ وفي نفس السياق تعتبر الاتصالات والتساؤلات التي يمكن أن يقدمها المراجع الخارجي بشأن نظام الرقابة الداخلية أمر مهم في تقليل المخاطر المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية ومن أجل تطويره وتقويمه.

#### 4- تعريف نظام الرقابة الداخلية حسب نموذج COCO:

تعرف الرقابة الداخلية على أنها (عناصر من المنظمة بما فيها الموارد، الأنظمة والإجراءات والثقافة والمهام التي تعمل معاً من أجل تحقيق أهداف المؤسسة) وهذا ضمن تحقيق فعالية وكفاءة العمليات، الالتزام بالتشريعات والقوانين والتعليمات الداخلية، بالإضافة إلى تقديم تقارير داخلية وخارجية موثقة<sup>1</sup>.

#### 5- مقاييس نظام الرقابة الداخلية حسب نموذج COCO:

أشار الدليل الكندي من أجل قيام نظام رقابة داخلية فعالة ينبغي توفر أربعة مقاييس تشكل مضمون الرقابة وهي كالتالي<sup>2</sup>:

##### أ- الهدف:

حيث توضح هذه المعايير توجه المؤسسة من حيث الأهداف، وإدارة المخاطر، والسياسات التي تتبناها من أجل تحقيق الأهداف والإدارة الفعالة للمخاطر، ضمن وعي العمال بها وهذا من خلال توصيلها وتنفيذها وتقييمها. وتشمل:

- إعداد وتوصيل الأهداف.
- تحديد وتقييم المخاطر الداخلية والخارجية التي تواجهها المنظمة عند تحقيقها لأهدافها .

<sup>1</sup> مقدم خالد و عبدالله مايو ، نظام الرقابة الداخلية ، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة محاسبة ومراجعة و السنة الأولى ماستر دراسات محاسبية وجبائية معمقة ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، الجزائر ، 2015 / 2016 ، ص 56

<sup>2</sup> هشام محمد عبد الحي السيد ، نماذج الرقابة الداخلية الحديثة في المؤسسة، مجلة المحاسبين ، جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية ، العدد 40 ، الكويت، 2008، ص 20 .

- إعداد وتوصيل وتنفيذ السياسات المصممة لإنجاز أهداف المنظمة وإدارة المخاطر، لكي يتفهم العاملون ما هو المطلوب منهم ونطاق الحرية المسموحة لهم .
  - إعداد وتوصيل الخطط التي تُوجه الجهود نحو تحقيق أهداف المنظمة.
  - ضرورة أن تشتمل الأهداف والخطط ذات العلاقة على مقاييس أداء مستهدفة ومؤشرات.
- ب- الالتزام:**

وهذا من خلال فهم القيم التي تتبناها المؤسسة وتلتزم بها وارتباطها بسياسيات تسيير الموارد البشرية وتقسيم السلطة والمسؤولية، ومناخ الثقة السائد في المؤسسة، ومستويات المحاسبة والمساءلة

- إعداد وتوصيل القيم الأخلاقية؛
  - توافق سياسات وممارسات الموارد البشرية مع القيم الأخلاقية للمنظمة ومع تحقيق أهدافها؛
  - التحديد الواضح للسلطات والمسؤوليات والمساءلة، وتوافقها مع الأهداف المنظمة، من أجل اتخاذ القرارات والأفعال عن طريق الأفراد المناسبين؛
  - تبني مناخ الثقة المتبادلة لتدعيم عملية تدفق المعلومات بين الأفراد وأدائهم الفعال لتحقيق الأهداف التنظيمية.
- ت- المقدرة:**

وتتضمن مجموعة المعايير المرتبطة بالمعرفة والمهارات، بالإضافة إلى الاتصال ونقل المعلومات كما يجب :

- أن يتوفر لدى الأفراد المعرفة الأساسية، والمهارات والأدوات التي تدعم عملية إنجاز الأهداف التنظيمية؛
- إن كافة الاتصالات تدعم القيم التنظيمية وإنجاز الأهداف؛
- يجب تحديد وتوصيل المعلومات الكافية والملائمة في الوقت المناسب من أجل مساعدة الأفراد على أداء واجباتهم المخصصة لهم بالمعرفة؛
- يجب أن تتسم القرارات والأفعال التي تتخذ في الأجزاء المختلفة للمنظمة بالتناسق؛
- يجب أن تصمم الأنشطة الرقابية كجزء متكامل في المنظمة مع الأخذ في الاعتبار أهدافها والمخاطر التي تؤثر على إنجازها والعلاقات المتداخلة بين العناصر الرقابية.

**ث. المراقبة والتعلم:**

وتهتم بالتطور المستمر للمؤسسة وفقاً لمتطلبات البيئة الداخلية والخارجية، وهذا من خلال وضع مؤشرات لرقابة الأداء. وتشمل:

- مراقبة البيئة الخارجية والداخلية من أجل الحصول على المعلومات التي تكون بمثابة إشارة قد تستدعي معها الحاجة إلى إعادة تقييم الأهداف التنظيمية والرقابية؛
- مراقبة الأداء في مقابل المؤشرات والمستهدفات التي تتضمنها الأهداف التنظيمية والخطط؛
- المراجعة الدورية للفروض التي تستند عليها الأهداف التنظيمية وبما يسمح باستمرارية التحدي؛

## الفصل الثاني

### ماهية حوكمة الشركات

**تمهيد:**

تعتبر الحوكمة من المواضيع الهامة في كافة التنظيمات والمؤسسات والإدارات سواء كانت عامة أو خاصة، وأدى تطبيقها نجاحاً وإسعافاً الأونة الأخيرة في العديد من المجالات وعلى جميع الأصعدة:

- الاهتمام بالحوكمة يزداد يوماً بعد يوم في جميع اقتصاديات الدول لما لها من تأثير على العديد من النواحي الاقتصادية والاجتماعية، حيث تهدف الحوكمة إلى تحقيق مصالح الأفراد والشركات والمجتمعات ككل.

وعليه فقد قسم الفصل الثاني إلي مبحثين أساسيين:

**المبحث الأول: مفهوم حوكمة الشركات**

**المبحث الثاني: آليات وركائز حوكمة الشركات**

## المبحث الأول: مفهوم حوكمة الشركات :

حظي مفهوم حوكمة الشركات في السنوات الأخيرة باهتمام كبير، نتيجة حالات الفشل التي منيت بها كبريات الشركات، والتي لم تؤثر فقط فيمن لهم صلة مباشرة بالشركات المعنية ولكن أثرت على اقتصاد تلك الدول في مجملها، وهذا ما جعل العالم ينظر نظرة جديدة إلى مفهوم حوكمة الشركات وسيتم التطرق في هذا المبحث إلى تقديم عام حول حوكمة الشركات من خلال مفهومها وأهميتها وخصائصها وأهدافها.

## المطلب الأول: تعريف حوكمة الشركات :

**1- لغويا:** إن كلمة الحوكمة مستحدثة في قاموس اللغة العربية، وهو ما يطلق عليه النحت في اللغة وهو لفظ

مستمد من الحكومة وهو ما يعني الانضباط والسيطرة والحكم بكل ما تعني هذه الكلمة من معاني<sup>1</sup>.

وعليه فإن لفظ " الحكومة " يتضمن العديد من الجوانب:

1 - الحكمة وما تقتضيه من التوجيه.

2- الحكم وما تقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط التي تتحكم في السلوك.

3- التحاكم طلبا للعدالة وخاصة عند انحراف سلطة الإدارة وتلاعبها بمصالح المساهمين.

4- الأحكام وهو ما يقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية وإلى خيارات تم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة.

## 2- اصطلاحا:

يعد مصطلح الحوكمة هو الترجمة المختصرة التي راجت للمصطلح الإنجليزي *Gouvernement* أما الترجمة

العلمية لهذا المصطلح والتي اتفق عليها فهي أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة، كما يشير سير أديان

كلايوري في تقرير 1992 الشهير بتقرير كاريوري عن الجوانب المالية لحوكمة الشركات حوكمة الشركات هو

النظام الذي تدار وتراقب به الشركات ومجالس الإدارة المسؤولة عن حوكمة شركاتها ودور المساهمين في

الحوكمة هو انتخاب أعضاء مجلس الإدارة والمراجعين والتأكد من أن هناك هيكل حوكمة ملائم وفي مكانه أن

مسؤولية المجلس تتضمن وضع الأهداف الإستراتيجية للشركة وتوفير القيادات التي تحقق هذه الأهداف ومراقبة

إدارة العمل ورفع التقارير للمساهمين أثناء فترة والتأكد من أن مجلس الإدارة يلتزم بالقوانين واللوائح ويعمل

لمصلحة ويعمل لمصلحة المساهمين أعضاء الجمعية العامة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> حماش عومرية ، اثر الحوكمة على مستوى الإفصاح عن المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية ) ، مذكرة الماستر في العلوم الاقتصادية ، تخصص محاسبة و جباية ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة طاهر مولاي سعيدة 2013 / 2014 ص 3 ص 4 .

<sup>2</sup> امير فرج يوسف ، الحوكمة ومكافحة الفساد الإداري ، مكتبة الوفاء ، الاسكندرية ، الطبعة الاولى ، ص 49

ويمكن تعريفها كما يلي:

أنظمة يتم بموجبها إدارة المنشأة والرقابة عليها وفق هيكل يحدد توزيع الحقوق والمسؤوليات فيما بين المشاركين مثل مجلس الإدارة والهيئة والمساهمين ويرسم القواعد والإجراءات المتعلقة باتخاذ القرارات في شؤون المنشأة<sup>1</sup>. كما عرفها القانون البلجيكي حوكمة الشركات عام 2004 إن حوكمة الشركات هي مجموعة من القواعد والسلوكيات التي تدار الشركات وتتحكم فيها طبقاً لها ويحقق نموذج جيد لحوكمة الشركات هدفه بان يحافظ على توازن سليم بين الملكية والإدارة وكذلك التوازن بين الأداء والالتزام.

الحوكمة هي الإجراءات المستخدمة بواسطة ممثلي أصحاب المصلحة في المنظمة مثلاً المساهمين حيث يري البعض تسميتها حوكمة الشركات ويرى البعض الأخر تسميتها بالإدارة الرشيدة أو الإدارة الحكيمة ويرى آخري تسميتها بالإجراءات الحاكمة ، وفيها يلي أهم المفاهيم المرادفة لحكومة الشركات كما وردت في بعض الدراسات على أنها بديل لمفهوم التحكم في المنشأة لأغراض أحكام على مديري منظمات الأعمال من قبل منفذي الأموال لضمان عدم قيام إدارة هذه المنظمات باستغلال أموالهم.

كما عرفت على أنها مفهوم ممارسة الإدارة للسلطة الجيدة ومحاولة تضيقها لمصالح الأطراف الأخرى من اجل المخاطر وتحسين الأداء ونشيط أسواق المال.

ومن خلال ما سبق يمكن الخروج بتعريف شامل لحوكمة الشركات وهو كالتالي:

حوكمة الشركات هي مجموعة من القوانين والإجراءات التي يمكن إدارة الشركة من تعظيم ربحيتها وقيمتها وذلك للمدى البعيد لصالح المساهمين، وبصفة عامة يمكن القول بان حوكمة الشركات هي مختلف الأدوات والإجراءات المنظمة لشبكة العلاقات التي تربط بين مختلف الأطراف من مساهمين ومسيرين ومجلس الإدارة.

### المطلب الثاني أهمية حوكمة الشركات :

تتمثل أهمية حوكمة الشركات في<sup>2</sup>:

#### 1. بالنسبة للمؤسسات :

المؤسسات التي تدار بشكل جيد يكون أداؤها أفضل فالمؤسسات التي تطبق الحوكمة يتوقع تخفيض تكلفة رأسمالها ومن ثم نستطيع أن تجذب مستثمرين على نطاق أوسع أو معظمهم من اللذين يسعون للاستثمار طويل الأجل. تقلل من احتمالات تعريض المؤسسة للمخاطر المختلفة كما أن المؤسسة إذا تصرفت بمسؤولية وبعدل

<sup>1</sup> أمين السيد أحمد لطفي ، المراجعة وحوكمة الشركات ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، الطبعة الاولى 2009 ، ص 132 ص 133 .

<sup>2</sup> ميكر كراسينكي ، حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة ، مركز المشروعات الدولية الخاصة CIPE نصائح إرشادية لتحقيق الإصلاح ، أوت 2008 ، ص 04 ص 05 .

يمكن أن تبني علاقات مثمرة وطويلة المدى مع كل أصحاب المصلحة بما في ذلك الدائنين والعاملين والعملاء والموردين

## 2. بالنسبة للمستثمرين وحملة الأسهم :

يدرك المستثمرين احتمال حصولهم على عائد أكبر من المؤسسات التي تدار بشكل جيد وهذا يحفزهم على الاستثمار، كما أنهم يدركون قيمة حماية استثماراتهم من التعرض للخسارة بسبب الجشع والإهمال واستهتار المديرين أو محاباتهم لدوي الصلة بهم ، فالحوكمة تحمي حقوق المستثمرين وخاصة حقوق الأقلية من جملة الأسهم بما في ذلك حقهم في إبداء رأيهم في شأن إدارة الشركة إضافة إلى حقهم في معرفة كل ما يرتبط باستثماراتهم.

## 3. بالنسبة لأصحاب المصلحة والمجتمع :

تتطلب الحوكمة احترام المؤسسات لالتزاماتها تجاه العاملين بها وعملائها ودانيتها ومورديها والمجتمعات التي تعمل فيها فكل هذه المجموعات تستفيد من أمانة وجودة العمل في هذه المؤسسات والقدرة على الاعتماد عليها، ومن ثم يحصد المجتمع ككل مزايا إدارة المؤسسات بشكل جيد فذلك يوفر فرص عمل ويبني الثقة في الاقتصاد ويمنع تبديد الموارد.

وتتضمن هذه المزايا للمجتمع منع وقوع أزمات مصرفية إضافة إلى تنمية أسواق مال أكبر وأكثر سيولة كما أن البلاد التي تتم فيها الأعمال بشكل مسؤول وتحترم الملكية الخاصة تجتذب نسبة أكبر من الاستثمارات الأجنبية بالإضافة إلى ذلك فإن مزايا زيادة الإنتاجية والتجديد والابتكار الناتج عن المنافسة الشريفة والعادلة يمكن أن يفتح الباب أمام النمو الاقتصادي في مجالات جديدة تماما

أما في المجال السياسي فإن التحول إلي حوكمة الشركات الخاصة يسرع التحول لمزيد من الحوكمة في شركات القطاع العام ففي المناخ العام الذي يتمتع بالشفافية يدوي الفساد ذلك أن إخفاء الرشاوى ويصبح أكثر صعوبة عندما تحتفظ المؤسسات بسجلات دقيقة مما يمكن المديرين من إصدار قرارات أكثر حكمة وحوكمة الشركات تكون في كثير من الأسواق الناشئة عنصرا أساسيا لتغيير العلاقة بين رجال الأعمال والدولة ذلك إن إضافة عنصر الشفافية على هذه العلاقة يساعد على استبعاد المحسوبية والمحاباة بل وعلى العكس من ذلك يسهل قيام علاقة أكثر انفتاحا بين القطاع الخاص والحكومة.

ويوضح الجدول التالي أهمية حوكمة الشركات:

### جدول قم (01): أهمية حوكمة الشركات

بالنسبة للمجتمع	بالنسبة للشركات والمستثمرين
✓ تشجيع الاستثمار والتنمية المستدامة	✓ تحسن أداء الشركات
✓ تحارب الفساد	✓ تقلل من تكلفة رأس المال
✓ تشجع التنافس	✓ تقوي السمعة
✓ تشجع على زيادة الإنتاج والابتكار	✓ تحسين الإستراتيجية
✓ تنمي أسواق المال	✓ تحمي حقوق المستثمرين
✓ تجعل الأسواق المالية مستقرة	✓ تزيد السيولة

المصدر : ميكرا كراسينكي ، حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة ، مركز المشروعات الدولية الخاصة CIPE نصائح إرشادية لتحقيق الإصلاح ، أوت 2008 ، ص 06.

### المطلب الثالث : خصائص وأهداف حوكمة الشركات

#### 1. خصائص حوكمة الشركات :

تتصف حوكمة الشركات بعدة مميزات نذكر منها ما يلي<sup>1</sup> :

#### 1-1 الانضباط :

إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح ويقصد بذلك الانضباط في كل شيء مثل الانضباط في أداء كل عمل.

#### 2-1 الشفافية :

تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث ويجب أن تركز على المصادقية والوضوح والإفصاح والمشاركة.

#### 3-1 الاستقلالية :

والتي تتحقق من خلال:

- وجود مجلس إدارة مستقل عن الإدارة العليا
- وجود مجلس إدارة إشرافي مستقل عن مجلس الإدارة التنفيذية
- وجود لجنة مراجعة برأسها عضو مجلس إدارة مستقل

<sup>1</sup> صديقي خضرة ، المسؤولية الاجتماعية تحت ظل حوكمة الشركات ، محور المشاركة : التأصيل النظري لماهية المسؤولية الاجتماعية و العوائد المحققة من جراء تبنيها ، جامعة بشار ، بدون سنة نشر ، ص 05 ص 06 .

**4-1 المساءلة :**

تعني باختصار الحساب عن أعمال معينة أو المسؤولية عن أداء العمل أو تولي المنصب إمكان تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية بحيث يتيح نظام الحوكمة مساءلة الشركة أمام جميع المساهمين وتقدم إرشادات لمجلس إدارة الشركة ومراقبة الإدارة<sup>1</sup>.

**5-1 المسؤولية :**

المسؤولية أمام جميع أطراف ذوي المصلحة في المؤسسة وتعني أن الشركة تدرك جميع حقوق جميع الأطراف المهمة بالشركة والتي تتضمنها اللوائح والقوانين وأيضاً تشجع على التعاون المشترك بينها وبين الأطراف

**6-1 العدالة :**

يجب احترام حقوق مختلف مجموعات أصحاب المصلحة في المؤسسة وتعني إن الشركة تتعهد بحماية مصالح المساهمين وتؤكد على معاملتها المتساوية لهم بمن فيهم صغار وكبار المسؤولية الاجتماعية المسؤولية تجاه أصحاب المصالح.

**2. أهداف حوكمة الشركات :**

تهدف حوكمة الشركات إلى تصنيف مجموعة من الأهداف التي يمكن إنجازها في:

- حماية حقوق المساهمين وذلك من خلال الاحتفاظ بسجلات تثبت ملكيتهم للأسهم مع تقييم معلومات شفافة في الوقت المناسب فضلاً عن ضمان حقوق المساهم كحق الانتخاب والحصول على الأرباح السنوية.

- تحقيق العدالة وتعني الاعتراف بحقوق جميع الأطراف ذات المصالح بالشراكة وبالشكل الذي يتضمن تحقيق المساواة بين المساهمين سواء داخل أو خارج الشركة

- حماية مصالح الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالشركة وهذا ما يتطلب زرع الانتماء والولاء للمتعاملين هم الشركة وفي مقدمتها العاملين بها

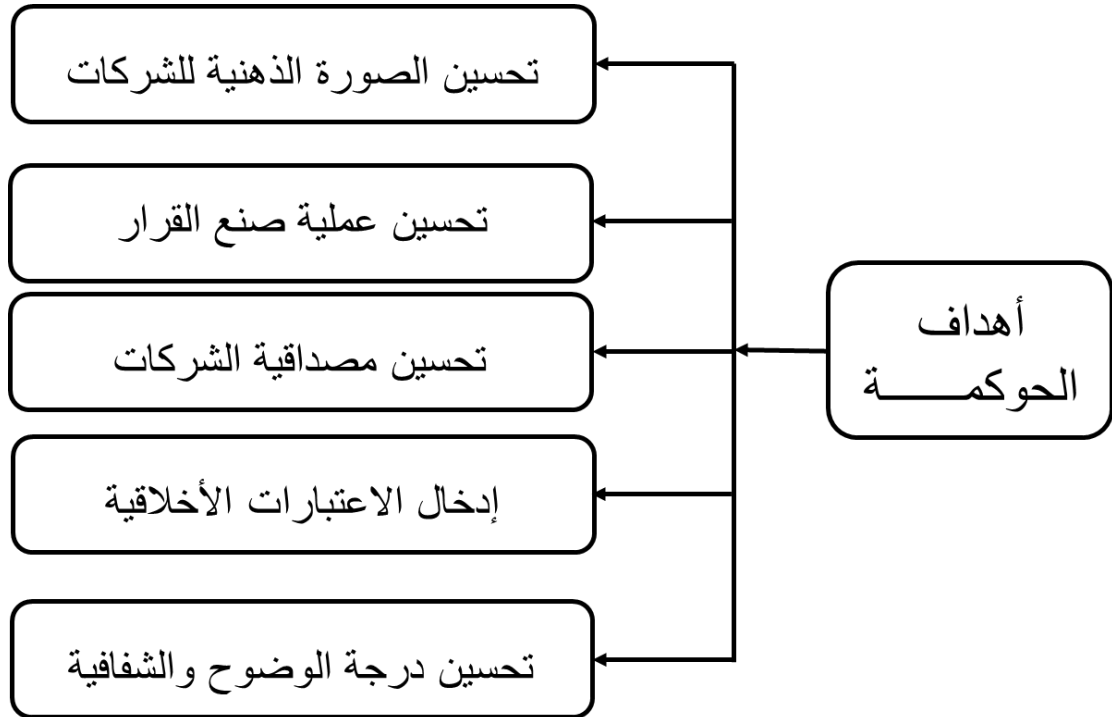
- توفير المعلومات ودعم سلامة قنوات الاتصال: ويقصد به توفير المعلومات المفيدة ذات الحقائق المتمثلة بالدقة والملائمة لجميع الأطراف ذات العلاقة بعمل الشركة

كل ذلك يعكس سلامة وصحة التحكم في الشركة فضلاً عن سلامة أنظمة الرقابة الداخلية والخارجية وتطبيق القواعد والقوانين التي تدعم حوكمة الشركات مما يعكس أداء الشركة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> براهمة كنزة ، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات ، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة قسنطينة 2 ، 2014 ، ص 28 .

<sup>2</sup> مصطفى سليمان ، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي و الإداري ، دار الجامعة ، الإسكندرية ، 2009 ، ص 2016 .

## الشكل الرقم (01) يوضح أهداف حوكمة الشركات:



المصدر : محسن أبو محمد الحضيري ، حوكمة المؤسسات ، القاهرة مصر ، الطبعة الأولى ، 2005، ص 58

## المبحث الثاني آليات وركائز حوكمة الشركات .

## المطلب الأول آليات حوكمة الشركات :

يقصد بآليات حوكمة الشركات الطرق والوسائل المستعملة لتطبيق مبادئ وتتمثل في<sup>1</sup>:

## 1. الآليات الداخلية لحوكمة الشركات :

تنصب آليات حوكمة الشركات الداخلية على أنشطة وفعاليات الشركة واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق

أهداف الشركة ويمكن تصنيف آليات حوكمة الشركات الداخلية إلى:

<sup>1</sup> انظر إلى :

- بروش زين الدين ودهيمي جابر ، دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي و الإداري ، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري ، جامعة بسكرة يومي 06 و 07 ماي 2012 . [www.lab-biskra.dz](http://www.lab-biskra.dz)
- حساني رقية وآخرون ، دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي و الإداري ، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري ، جامعة بسكرة يومي 06 و 07 ماي 2012 . [www.lab-biskra.dz](http://www.lab-biskra.dz)

**1-1 مجلس الإدارة:**

يعد مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة إذ انه يحمي رأسمال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة وذلك من خلال صلاحيتها القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة العليا كما أن مجلس الإدارة القوي يشارك بفعالية في وضع إستراتيجية الشركة ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة ويراقب سلوكها ويقوم أداؤها وبالتالي تعظيم قيمة الشركة ولكي تكون هذه المجالس فعالة ينبغي أن تكون في الموقف الذي يؤهلها للعمل لمصلحة الشركة وفي ذات الوقت تأخذ الأهداف الاجتماعية للشركة بعين الاعتبار كما يجب أن تمتلك السلطة اللازمة لممارسة أحكامها الخاصة بعيدا عن التدخلات السياسية والبيروقراطية في شؤونها ونقوم باختبار الإدارة العليا فضلا على الإشراف المستمر على أداء الشركة والإفصاح عن ذلك.

**2-1 لجنة التدقيق :**

لقد حظيت لجنة التدقيق الحاضر باهتمام بالغ من قبل الهيئات العلمية الدولية والمحلية المتخصصة والباحثين وبخاصة بعد الإخفاقات والاضطرابات المالية التي حصلت في الشركات العالمية ويرجع هذا الاهتمام للدور الذي يمكن أن تؤديه لجنة التدقيق كأداة من أدوات حوكمة الشركات في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية التي تفصح عنها الشركات وذلك من خلال دورها في إعداد التقارير المالية وإشرافها على وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات وكذلك دورها في دعم هيئات التدقيق الخارجي وزيادة استقلاليتها فضلا عن دورها في التأكيد على الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات. تتبثق لجنة التدقيق عن مجلس الإدارة وتتكون من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين ويحضر اجتماعات هذه اللجنة المدققون الداخليون والخارجيون إذا اقتضى الأمر ذلك وتفوض هذه اللجنة صلاحيات العمل طبق الأحكام التي يقرها مجلس الإدارة وترفع تقاريرها الدورية إلي رئيس مجلس الإدارة تقوم لجنة التدقيق بالعديد من الوظائف نوجزها فيما يلي:

- مراجعة الكشوفات المالية قبل تقديمها إلى مجلس الإدارة
- التوصية بتعيين ومكافأة وإعفاء المدقق الخارجي من
- مناقشة نطاق وطبيعة الأولويات في التدقيق والاتفاق عليها
- المناقشة مع المدققين الخارجيين والداخليين لتقويم فعالية نظام الرقابة الداخلية في الشركة وإدارة المخاطر فيها
- الإشراف على وظيفة التدقيق الداخلي ومراجعة التقارير التي تقدمها والنتائج التي تتوصل إليها وتقديم التوصيات للإدارة لاتخاذ الإجراءات اللازمة.

### 1-3 التدقيق الداخلي :

تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دورا مهما في عملية الحوكمة إذ أنها تفرز هذه العملية وذلك بزيادة قدرة المواطنين على مساءلة الشركة حيث يقوم المدققون الداخليون من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية العدالة تحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات المملوكة للدولة وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي وفي هذا السياق يري ان كل من التدقيق الداخلي والخارجي يعد آلية مهمة من آليات المراقبة ضمن إطار هيكل الحوكمة وبشكل خاص فيما يتمثل بضمان دقة ونزاهة التقارير المالية ومنع اكتشاف حالات الغش والتزوير وقد اعترفت الهيئات المهنية والتنظيمية بأهمية وظيفة التدقيق الداخلي في عملية الحوكمة فقد أكدت لجنة كادييري على أهمية مسؤولية المدقق الداخلي في منع واكتشاف الغش والتزوير ولتحقيق هذه الوظيفة لأهدافها يجب أن تكون مستقلة وتنظم بشكل جيد وتستند إلى تشريع خاص بها.

### 1-4 لجنة المكافآت :

توصي اغلب الدراسات الخاصة بمفهوم حوكمة الشركات والتوصيات الصادرة عن الجهات المهتمة بها بأنه يجب أن تشكل لجان المكافآت من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين وفي مجال الشركات المملوكة للدولة فقد تضمنت إرشادات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تأكيدا على ضرورة أن تكون مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا معقولة وذلك لضمان تعزيز مصالح الشركة في الأمد الأبعد من خلال جذب المهنيين من ذوي الكفاءات العالية وتتركز وظائف لجنة المكافآت وواجباتها في تحديد الرواتب والمكافآت والمزايا الخاصة بالإدارة العليا

### 1-5 لجنة التعيينات :

يجب أن يتم تعيين أعضاء مجلس الإدارة والموظفين من بين أفضل المرشحين الذين تتلاءم مهاراتهم وخبراتهم مع المهارات والخبرات المحددة من الشركة ولضمان في تعيين أعضاء مجلس الإدارة وبقية الموظفين فقط وضعت لهذه اللجنة مجموعة من الواجبات منها تعيين أفضل المرشحين المؤهلين وتقويم مهاراتهم باستمرار وتوخي الموضوعية في عملية التوظيف وكذلك الإعلان عن الوظائف المطلوب إشغالها.

## 2. الآليات الخارجية لحوكمة الشركات :

تتمثل آليات حوكمة الشركات الخارجية بالرقابة التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة والضغط والتي تمارسها المنظمات الدولية المهتمة بهذا الموضوع من بين هذه الآليات الخارجية لحوكمة الشركات نجد<sup>1</sup>:

### 1-2 سوق السلع والخدمات وسوق العمل الخاصة بالمسيرين

تجبر أسواق السلع والخدمات التي تتميز بالمنافسة الشركات على ترشيد تكاليف الإنتاج من إنتاجية أفضل تسمح بالحصول على هامش ربح مقبول وهذا ما يؤدي إلى ضبط وتوحيد سلوك العمال بما فيهم المسيرين خوفا من فقدان وظائفهم في حالة كون أداء الشركة سيء مما قد يسبب في إغلاقها وهذا ما يدفعهم للعمل إلى تحقيق الأهداف في التي تصب في صالح المساهمين الملاك غير أن هذه الآلية لا تكون فعالة إلا في حالة سوق السلع والخدمات ذات منافسة تامة.

### 2-2 التدقيق الخارجي :

بينما يعد التدقيق الداخلي أداة تسيير وحوكمة تربط بين أعضاء الإدارة يعد التدقيق الخارجي أداة مستقلة عن الشركة ويقدم المدققون الخارجيون تقارير للمساهمين في الشركة أما في القطاع الحكومي فالمدققون الخارجيين يقدمون تقارير للشركة في ذاتها لتقدمها لأمانة الدولة بغرض الإبلاغ عن التسيير المالي والرقابة فيها.

يجب أن تعتمد لجنة التدقيق الداخلية عدة اجتماعات مع المدققين الخارجيين خلال السنة في أوقات محددة سلفا تناقش لجنة التدقيق من خلال هذه الاجتماعات من خلال هذه الاجتماعات مع المدققين والخارجيين المشاكل والصعوبات التي تواجهها كما يمكنها التحقق من جودة التدقيق الداخلي التي تقدمها من خلال حصول على تقييم المدقق الخارجي وحول ما إذا كانت هناك تعديلات يمكن القيام بها على نظام الرقابة الداخلية.

يبقى الهدف الأساسي لتدقيق الخارجي هو تمكين المستعملين الخارجيين للحسابات الاجتماعية للشركة من اتخاذ قرارات تتميز بالرشادة والعقلانية إلا أقصى حد ممكن كما تحاول ضمان أن إعداد الحسابات المالية

<sup>1</sup> محمد الشريف الزاوي ، حوكمة الشركات و الهندسة المالية ، دار الفكر الجامعي ، مصر ، 2016 ، ص 109 .

للشركة قد تم بالنزاهة المالية وعلى لجنة التدقيق باعتبارها ممثل مجلس الإدارة التحقق من أن كل من نظام الرقابة الداخلية والتدقيق الخارجي يعمل بشكل مناسب كما انه يجب عليها بناء علاقات جيدة مع المدقق الخارجي المعتمد.

## 2-3 سوق الاستحواذ على حق الرقابة على الشركات :

عند فشل آليات حوكمة الشركات الداخلية تعمل سوق الرقابة على الشركات كآخر آلية للضبط لان عدم ملائمة الآليات الداخلية للحكومة سيظهر من خلال سوء أداء الشركة وهذا ما سيؤدي إلى إرسال إشارة إلى فريق إدارة آخر بحيث ينظر للشركة كهدف محتمل لفرض السيطرة عليه وهناك العديد من الدراسات التي تناولت العلاقة بين الاستحواذ على حق الرقابة على الشركات وأدائها كالدراسة التي قام بها سنة 1997.

## 2-4 تشريع والقوانين :

غالبا ما تشكل وتؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة لقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية بل على كيفية تفاعلهم مع بعض.

فعلى سبيل المثال قد فرض قانون متطلبات جديدة على الشركات المساهمة العامة تتمثل بزيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين وتقوية إشراف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية والطلب من المدير التنفيذي ومدير الشؤون المالية الشهادة على صحة التقارير المالية وعلى نظام الرقابة الداخلية ووضع خطوط اتصال فعالة بين المدقق الخارجي ولجنة التدقيق وتحديد قدرة المسؤولين في الشركة على المصادقة على المعاملات التي تخصهم في الشركة والتي قد تكون مضررة لصالح المالكين وأصحاب المصالح الآخرين في الشركة<sup>1</sup>.

## المطلب الثاني مقومات ومبادئ حوكمة الشركات .

### 1. مقومات حوكمة الشركات :

لتطبيق حوكمة الشركات لابد لها من أربع مقومات أساسية هي:

<sup>1</sup> حساني رقية و آخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص21

### 1-1 الإطار القانوني :

هو المسؤول عن تحديد حقوق ومسؤوليات اختصاصات كل طرف من الأطراف الأساسية المعينة في الشركة على وجه الالتزام وبصفة خاصة للمؤسسين والجمعية العامة للمساهمين والمساهم الفرد ومجلس الإدارة ولجانته الرئيسية ومراقب الحسابات وكذا عقوبات انتهاك هذه الحقوق والتقصير في المسؤوليات وتجاوز تلك الاختصاصات كما يجب أن يحدد الإطار القانوني للحوكمة الجهة الحكومية المنوط بها مراقبة تطبيق إجراءات الحوكمة ولا يجب ان يترك نظام الحوكمة بكامله للشركات واعتباره شأنًا داخليًا لها لأنه لن يختلف حينئذ عن نظام الرقابة الداخلية ولن يحقق أهداف الحوكمة فالرقابة الداخلية ليست صمام أمان من الغش والاحتيال في الشركات<sup>1</sup>.

### 2-1 الإطار المؤسسي :

هو الإطار الذي يتضمن جميع الشركات والهيئات التي لها علاقة بالشركة مثل الجهات الحكومية الرقابية المنظمة لعمل الشركات كالهيئة العامة لسوق العمل وبورصة الأوراق المالية والبنوك المركزية والهيئات الغير الحكومية المساندة للشركات كالجمعيات المهنية والعلمية والجمعيات الأهلية كجمعية حماية المستهلك كذلك الشركات غير حكومية الهادفة للربح مثل شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة والمحاماة وشركات وساطة في الأوراق المالية وغيرها ولا يقل دور المؤسسات العلمية كالجامعات أهمية عن دور تلك المؤسسات إذ يقع عليها عبء تطوير نظم الحوكمة ونشر ثقافتها<sup>2</sup>.

### 3-1 الإطار التنظيمي :

يتضمن عنصرين هما نظام الأساسي للشركة والهيكل التنظيمي لها موضحا عليه أسماء واختصاصات رئيس أعضاء ولجان مجلس الإدارة وكذلك أسماء واختصاصات المديرين التنفيذيين.

### 4-1 روح الانضباط والجد والاجتهاد :

ويتضمن الحرص على مصلحة العامة للشركة من خلال تشجيع جميع العاملين فيها على المساهمة الفعالة بكامل الإمكانيات في تحسين أدائها وتعظيم قيمتها وقدراتها التنافسية وذلك بنشر ثقافة الحوكمة في الشركة

<sup>1</sup> عمر علي عبد الصمد ، نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء التجارب الدولية ، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية تخصص : مالية ومحاسبية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر 3 ، الجزائر ، 2013 ، ص 25 .

<sup>2</sup> عمر علي عبد الصمد ، مرجع نفسه ، ص 26 .

والعمل على تفعيلها بقدر الإمكان من منطلق ان الشركة هيا السفينة التي تقود جميع الأطراف إلى بر الأمان فمن مصلحة الجميع الحرص على سلامتها والعمل علي تحسين قدراتها التنافسية.

## 2. مبادئ حوكمة الشركات :

### ▪ المبدأ الأول: ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات :

توصي منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في هذا المبدأ بضرورة وجود إطار فعال لحوكمة الشركات بحث يكون هذا الإطار ذا تأثير على الأداء الاقتصادي الشامل ونزاهة السوق ويكون هذا الإطار قادرا على تكوين أسواق مالية تتسم بالشفافية والوضوح وترتكز المنظمة كذلك في هذا المبدأ أن يكون هذا الإطار متوافق مع نصوص القانون ويضمن توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات.

### ▪ المبدأ الثاني: حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكي :وتأكد المنظمة في

هذا المبدأ على حقوق المساهم العديدة التي تمثل في التداول والشراء والبيع والتحويل وغيرها وتضع المنظمة عدة إرشادات تضمن تطبيق هذا المبدأ منها تأمين أساليب تسجيل ملكية الأسهم والوصول إلي المعلومات المرتبطة بهذه الأسهم والمشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة وانتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة<sup>1</sup>.

### ▪ المبدأ الثالث: المعاملة العادلة والمتساوية للمساهمين :تشجيعا للاستثمار الأجنبي وتأكيد ثقة

المستثمرين جاء هذا المبدأ الثالث لتأكيد حماية رأس مال الشركة من جانب الأطراف ذات العلاقة به من مديرين وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين ذي النسب الحاكمة في الشركة ولضمان تنفيذ هذا المبدأ الهام الذي تعتمد عليه الشركة في مباشرة نشاطها وضعت المنظمة مجموعة من الإرشادات في هذا الصدد مثل ضرورة معاملة المساهمين بطريقة متساوية.

### ▪ المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح :يجب أن يعمل إطار حوكمة الشركات على تأكيد احترام

حقوق أصحاب المصلحة المختلفة المرتبطين بأعمال الشركة وان يسمح بوجود آليات لمشاركتهم بما يكفل تحسسين الأداء وان يكون لهم فرصة الحصول على المعلومات المتصلة بذلك<sup>2</sup>.

### ▪ المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية :ينبغي القيام بالإفصاح السليم الصحيح في الوقت المناسب

على كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة بما في ذلك المركز المالي والأداء وحقوق الملكية

<sup>1</sup> سالم بن سالم الفليتي ،حوكمة الشركات ، المساهمة العامة في سلطنة عمان ،سلطنة عمان ، دار أسامة للنشر و التوزيع ، طبعة الأولى ، 2010 ،ص 31

<sup>2</sup> طارق عبد العال ، حوكمة الشركات ( قطاع عام وخاص ) سلطنة عمان ، الدار الجامعية ، الطبعة الثانية ،ص 11 ص12

وحوكمة الشركات كما أن هذا المبدأ يحقق أسواقا تتمتع بالشفافية. فالشفافية يجب على أعضاء مجلس الإدارة أن يوضحوا بشكل جلي لأصحاب رأس المال والمودعين الرئيسيين بسبب اتخاذ أي قرار مادي<sup>1</sup>.

- **المبدأ السادس: مسؤولية مجلس الإدارة:** يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات التوجه الاستراتيجي للشركة والمتابعة والرصد الفعال للإدارة بواسطة مجلس الإدارة ومسؤولية المجلس أمام الشركة والمساهمين وهناك جملة تستخدم غالبا من جانب مؤيدي حوكمة الشركات هي :
  - إن وجود نظام موحد لبيانات الكل يكون عمليا في الممارسة<sup>2</sup>.

هذه المبادئ المذكورة غير ملزمة بالعمل من قبل الشركات وإنما هي عبارة عن مبادئ استرشادية وإذا أرادت الحكومات توفير المرونة الكافية التي تسمح للأسواق أن تعمل بفعالية وتستجيب لتوقعات المساهمين وأصحاب المصالح فإنه يجب عليها تطبيق هذه المبادئ و تطوير الأطر الخاصة بحوكمة الشركات.

### المطلب الثالث معايير حوكمة الشركات .

في الواقع نجد كلما اختلفت التعريفات المعطاة لحوكمة الشركات، فقد اختلفت المعايير التي تحكم عملية الحوكمة، وذلك من منظور وجهة النظر التي تحكم كل جهة تضع مفهوما لهذه المعايير وذلك على النحو التالي :

**1- معايير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية :** ويمكننا الإشارة إلى أن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCED بأنها منظمة دولية تم إنشاؤها في باريس بموجب اتفاقية موقعة من قبل وزراء الدولة التالية:

( النمسا، بلجيكا، كندا، الدنمارك، فرنسا، ألمانيا، اليونان، أيسلندا، لوكسمبورغ ، هولندا ، النرويج، البرتغال، أسبانيا، السويد، سويسرا، تركيا، بريطانيا ، الولايات المتحدة الأمريكية ) بتاريخ الثلاثين من أيلول لسنة 1961م وقد أنشئت هذه المنظمة كبديل وامتداد لمنظمة التعاون الاقتصادي الأوربي

Cooperation Economic European for Organisation التي أنشئت في عام 1947م لإدارة المساعدات الأمريكية والكندية المقدمة لأوروبا في ظل خطة مارشال<sup>1</sup>.

1 أمير فرج يوسف ، مرجع سبق ذكره ، ص 49 .

2 حسام الدين غضبان ، دور حوكمة الشركات في تنشيط الأسواق المالية في الدول النامية ، مجلة التنظيم و العمل ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، الجزائر ، 2003 ، ص 03 .

تم تطبيق الحوكمة وفقا لستة معايير من طرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية عام 1999 علما بأنها أصدرت تعديلا لها عام 2004م وتتمثل في<sup>2</sup>:

- وجود أطر فعالة لحوكمة الشركات تضمن كفاءات وشفافية وفاعلية الأسواق، وأن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف السلطات التنظيمية و التنفيذية.
- حفظ حقوق جميع المساهمين مثل:
  - نقل ملكية الأسهم.
  - الحق في اختيار مجلس الإدارة.
  - الحصول على عوائد الأرباح ومراجعة القوائم المالية.
  - حق المشاركة في اجتماعات الجمعية العامة للشركة.
  - حق التصويت .
- المساواة بين جميع المساهمين أي المساواة بين حملة الأسهم سواء كانوا وطنيين أو أجانب من حيث التصويت في الجمعية العامة ، بالإضافة إلى حقهم في الاطلاع ومعرفة كل ما يتعلق بالمعاملات و إيجاد آلية قانونية تسمح للمساهمين بمشاركتهم في الرقابة الفعالة على الشركة وحصولهم على المعلومات المطلوبة ، ويقصد بذلك أصحاب البنوك والعاملين وحملة السندات والعملاء.
- الوضع المادي والأداء والملكية، حيث يتم الإفصاح بطريقة عادلة بين جميع المساهمين.
- تحديد مهام و واجبات مجلس الإدارة و أسلوب اختيارهم ومهامهم ودورهم في الإشراف على إدارة الشركة.

## 2- معايير مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي : عام 2003 قامت هذه الأخيرة بوضع

مبادئ ومعايير الحوكمة في المؤسسات المختلفة، وذلك على أربعة مستويات وهي كالتالي:

- الممارسة المقبولة للحكم الجيد.
- خطوات إضافية لضمان الحكم الجيد الجديد.
- إسهامات أساسية لتحسين الحكم الجيد محليا.

<sup>1</sup> جودت فكري ، تطبيق الحوكمة في المصارف الفلسطينية وفقا لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية و مبادئ لجنة بازل للرقابة المصرفية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، فلسطين ، 2008 ، ص 23 .

<sup>2</sup> كامل بريكة ، دور أساليب المحاسبية الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات ، دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في قطاع غزة ، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير ، الجامعة الإسلامية غزة ، فلسطين ، 2012 ، ص 104 .

- القيادة.

**3- معايير لجنة بازل لرقابة المصرفية العالمية:** اهتمت لجنة بازل للرقابة المصرفية بالحوكمة في البنوك نظرا لأهمية هذه الأخيرة كوسيط مالي في الاقتصاد لذا قامت بنشر دليل سنة 1999 م يساعد البنوك ويشجعها على تبني مبادئ الحوكمة وقد استوحته من مجموعة المبادئ التي أصدرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية<sup>1</sup>.

وضعت لجنة بازل في عام 1999م إرشادات خاصة بحوكمة الشركات المصرفية و المالية وهي :

- قيم الشركة وموثيق الشرف للتصرفات السليمة وغيرها من المعايير للتصرفات الجيدة والنظم التي يتحقق باستخدامها تطبيق هذه المعايير.
  - إستراتيجية جيد للشركة، والتي بموجبها يمكن قياس نجاحها الكلي ومساهمة الأفراد في ذلك.
  - التوزيع الجيد للمسؤوليات ومراكز اتخاذ القرار متضمنا تسلسلا وظيفيا للموافقات المطلوبة من الأفراد للمجلس.
  - تدفق المعلومات بشكل مناسب داخليا أو إلى الخارج.
- توصلت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في عام 1999 إلى وضع خمسة معايير تخص حوكمة الشركات بصفة عامة، وقد أدخلت عليها تعديلات سنة 2004 حيث أصبحت ستة معايير نلخصها فيمايلي :
- ضمان وجود أساس لنظام فعال لحوكمة الشركات: ويتضمن هذا المعيار أن تساهم حوكمة الشركات في تحقيق الشفافية وكفاءة الأسواق.
  - حفظ حقوق جميع المساهمين.
  - المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين.
  - الإفصاح والشفافية: ويشمل الإفصاح عن المعلومات الهامة ودور مراقب الحسابات في الشركة، ويتم الإفصاح عن المعلومات بكل شفافية وبطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح وفي الوقت المناسب.

<sup>1</sup> نورة حراث ، أهمية تطبيق الحوكمة و أثرها على القطاع البنكي الجزائري ، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي في علوم التسيير ، تخصص مالية و بنوك ، جامعة أم البواقي ، 2013 / 2014 ، ص 40 .

- مسؤوليات مجلس الإدارة: ويشمل هذا المعيار هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية ، وكيفية اختبار أعضائه ومهامه، ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية.
- دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركة: ويقصد بأصحاب المصالح العاملين وحملة الأسهم والسندات والموردين والعملاء...الخ، ويشمل هذا المعيار احترام حقوقهم القانونية وكذلك آليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على الشركة.

رغم الجهود المبذولة من قبل العديد من المنظمات والتقدم الملحوظ في تطبيق الحوكمة يبقى هناك العديد من المحددات التي تؤثر في إنجاحها.

## خلاصة الفصل :

أصبح قضية حوكمة الشركات قضية رئيسية لمجتمعات الأعمال في أي اقتصاد من الاقتصاديات الأخذة في العولمة بصورة متزايدة وذلك نتيجة لفضائح المالية التي باتت تتعرض لها كبري مختلف الشركات العالمية وخاصة بعد كبر حجم الشركات واتساع حجم معاملاتها وعدم قدرة الملاك علي مراقبتها .

فحوكمة الشركات عبارة عن الكيفية التي تدار بها الشركات وتراقب من طرف جميع الأطراف ذات العلاقة بالشركة وبالتالي فهي تعتبر بمثابة الأداء التي تضمن كفاءة إدارة الشركة في استغلالها لمواردها ودراستها للمخاطر وهو مايعتبر مؤشر لتحقيق الشركة أهدافها بالدرجة الأولى وأهداف الأطراف ذات العلاقة بها .

أن تبني مبادئ الحوكمة في أي بلد لا يمكن أن يتحقق إلا إذا كان هناك مناخ وبيئة تضمن تطبيق تلك المبادئ ، وهذا ضمن الأطر القانونية والتنظيمية

ويمكن القول أن عملية وضع أي من التشريعات تمثل تحديات الشركات في الاقتصاديات النامية وبدونها لا يمكن للأسواق وحوكمة الشركات أن تثبت جذورها

## الفصل الثالث

مساهمة الحوكمة في تعزيز نظام

الرقابة في مؤسسة سونلغاز

**تمهيد :**

يعد عرض الإطار النظري للدراسة ، و الذي يهيئ لنا الأرضية لمشكلة الدراسة ، نعرض هذا الفصل بعنوان دراسة مساهمة الحوكمة بشركة سونلغاز في تعزيز الرقابة وذلك بالاعتماد على أداة الاستبيان، حيث سيتم توضيح الإجراءات المنهجية للدراسة ، في كيفية عرض الاستبيان وتحليله،

ويعتمد الجانب الميداني على عدة إجراءات بدءا من الدراسة الاستطلاعية و المنهج المتبع و الأدوات المستعملة في البحث و العينة و كيفية اختيارها ، ثم الطرق الإحصائية لمعالجة الاستمارة .

## المبحث الأول: مدخل تعريفي في تعزيز نظام الرقابة في مؤسسة سونلغاز

سنتناول في هذا المبحث دراسة تطبيقية في مؤسسة سونلغاز بالأغواط ، وذلك من خلال التعرف لها من الناحية التاريخية و التعرف بها وبمراحل نشأتها ، ثم التعريف بمديرية التوزيع الأغواط .

تعد سونلغاز على رأس المؤسسات الاقتصادية الجزائرية قوية في السوق المحلي وتطمح في المستقبل القريب على أن ترتب ضمن المؤسسات الخمس الأوائل في قطاع الكهرباء و الغاز في حوض البحر الأبيض المتوسط

## المطلب الأول: نشأة وتعريف مؤسسة سونلغاز

### 1- نشأتها:

إن نشأة مؤسسة سونلغاز تعود إلى العهد الاستعماري، حيث كانت شركة احتكارية تابعة لفرنسا تدعى مؤسسة كهرباء وغاز الجزائر (E G A) كان ذلك في 1947/06/05. وبعد استقلال الجزائر بقيت كما هي إلى غاية 1969/06/28 حيث شملها قرار التأميم نظرا للخراب الذي خلفه الاستعمار الفرنسي، وبصدور الأمر (59-69) تم حل مؤسسة كهرباء وغاز الجزائر وظهر ما يسمى بالشركة الوطنية للكهرباء والغاز ومع مطلع التسعينات وبالضبط 1991، تغير طابع المؤسسة إلى شركة ذات طابع صناعي وتجاري (E.P.I.C) وفقا للإصلاحات الاقتصادية المستهدفة آنذاك.

### 2- أهم المراحل التي مرت بها سونلغاز:

إن سونلغاز لم تصل إلى المكانة التي هي عليها الآن إلا بعد مرورها بعدة مراحل منذ ولادتها إلى يومنا هذا والتي يمكن أن نوجزها فيما يلي:

- مرحلة ما بعد الاستقلال.

- مرحلة التسيير الاشتراكي.

- مرحلة التسعينات

### 1-2 مرحلة ما بعد الاستقلال من 1962 إلى 1969:

في هذه المرحلة سارت مؤسسة سونلغاز على نفس الوتيرة التي كانت تسيير عليها مؤسسة الكهرباء والغاز الفرنسية وهذا يرجع للأسباب التالية:

- سهولة الاتصال وقرب المسافة.

- طبيعة المعدات والتجهيزات التي كانت موجودة والتي تطلبت وجود عمال وتقنيين فرنسيين للقيام بعمليات الصيانة. ونظرا لوجود هذه الأسباب تميزت هذه الفترة بما يلي:
  - إتباع نفس الطرق وأساليب العمل التي كانت تعتمد عليها مؤسسة الكهرباء والغاز الفرنسية.
  - السعي إلى الحفاظ على استمرارية الخدمة أكثر من السعي إلى إضافة زبائن جدد.
  - عدم وجود الاستثمار لانعدام وجود سياسة طاقية واضحة.

## 2-2 مرحلة التسيير الاشتراكي من 1969 إلى 1990

- بعد حل مؤسسة كهرباء وغاز الجزائر تم إنشاء الشركة الوطنية للكهرباء والغاز، وفي هذه المرحلة أنشأت مجموعة من الشركات الوطنية لتكون بمثابة المحرك للتحويل الذي عرفته البلاد. ومجمل مهامها يكمن فيما يلي:

- احتكار الإنتاج لصالح الدولة 100٪
- توزيع الغاز الطبيعي عبر القنوات في كامل التراب الوطني.
- تسويق غاز البوتان المميع المنتج من طرف سوناطراك، كما أنها قامت ببيع وصيانة أدوات العد الموجهة للسوق الوطنية.
- وفي سنة 1983 تمت إعادة الهيكلة لشركة سونلغاز أدت إلى تحويل ست وحدات إلى مؤسسات عمومية قائمة بذاتها لكنها تابعة لسونلغاز هي:
  - كهريف KAHIRIF أشغال الكهرباء الريفية.
  - كهريب KAHRAKIB تختص بالأشغال الكهربائية
  - كاناغاز KANAGAZ إنجاز قنوات نقل وتوزيع الغاز.
  - إينارغا INERGA بناء الهياكل الإدارية لسونلغاز.
  - أتركيب ETRKIB تركيب المعدات في مختلف المحطات.
  - أم س AMC مؤسسة صناعة عدادات وأجهزة القياس والمراقبة بالعلمة.
- وقد سعت سونلغاز في هذه المرحلة إلى ما يلي:
  - التخلي عن التبعية لمؤسسة كهرباء وغاز فرنسا.
  - العمل على نشر أكبر قدر ممكن من الغاز (توسيع شبكة الغاز).
  - العمل على توسيع دائرة التغطية.

### 2-3 مرحلة التسعينات:

في هذه المرحلة برز نظام قانوني جديد يتماشى مع معطيات المحيط حيث تحولت شركة الكهرباء والغاز إلى هيئة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري، وهذا بموجب المرسوم التنفيذي 91-475 المؤرخ في 14/12/1991 الأمر الذي سمح للمؤسسة بالتححرر شيئاً فشيئاً من تدخل الدولة. وبعد ظهور المرسوم الرئاسي 02-195 المؤرخ 01-06-2002 حيث تغير بموجبه النظام القانوني للشركة وأصبحت شركة ذات أسهم الأمر الذي أعطاه دفعا كبيرا للتنظيم والإنتاج والتحرر في العمل فمؤسسة سونلغاز تتكفل بتوفير الطاقة الكهربائية وتوزيع الغاز عبر كامل التراب الوطني.

تمارس المؤسسة لحساب الدولة الاحتكار على النشاطات التالية:

- إنتاج الكهرباء: تقوم به مديرية إنتاج الكهرباء.
- نقل وتوزيع الكهرباء: وتقوم به مديرية نقل الكهرباء والغاز ومديرية توزيع الكهرباء والغاز.
- نقل وتوزيع الغاز: وتقوم به أيضا مديرية نقل الكهرباء والغاز ومديرية توزيع الكهرباء والغاز.

### 3- التعريف بمؤسسة سونلغاز الأغواط:

إن مديرية الأغواط هي مديرية جهوية تابعة للمديرية العامة لشركة توزيع الكهرباء والغاز الوسط S.D.C الموجود مقرها حاليا بالبلدية. كانت سونلغاز الأغواط وفق الهيكل التنظيمي لسنة 1969 عبارة عن مقاطعة تحت اسم مقاطعة الواحات إلى غاية 1985 حيث أصبحت مركزا للتوزيع تابع لمنطقة التوزيع بورقلة إلى غاية مارس 2005 حيث أصبحت مديرية التوزيع بالأغواط.

### المطلب الثاني : مهام وأهداف مؤسسة سونلغاز .

#### 1- المهام :

هناك مهام تسييرية وأخرى تقنية .

#### 1-1 المهام التقنية :

- إنجاز الدراسات التقنية و التكنولوجية و الاقتصادية و المالية المطابقة لهدفها .
- تحديد سياستها لبيع و ترويج الطاقة الكهربائية و الغازية في البلاد .

- الترقية و الإهتمام بكل الوسائل الجديدة لإستغلال الطاقة الغازية و الكهربائية و تنمية كل ما يتصل بهدفها الإجتماعي مثل :البحوث و الإستكشافات التكنولوجية في مجال الإنتاج . النقل و التوزيع بالنسبة للكهرباء و الغاز .

## 2-1 المهام التسييرية

- الإنتاج ، النقل ، التوزيع و التجارة الطاقة الكهربائية داخل الجزائر و نحو الخارج .
- المساهمة في تجارة الغاز بواسطة قنوات داخل الجزائر و نحو الخارج .
- خلق فروع و أخذ مساهمات في الشركات الإقتصادية الموجودة في الجزائر و في الخارج .

## 2- الأهداف :

- ضمان توزيع عمومي للغاز بأخذ عين الإعتبار عوامل الأمن مهما كان سعرها .
- ضمان إنتاج و توزيع لكهرباء ذات جودة .
- القيام بعمليات البيع و التركيب و الصيانة الكهرومنزلية و الغازية .
- محاولة تقليص الديون .
- تحقيق الهدف العام المتمثل في توفير الخدمة العمومية .

## المبحث الثاني : دراسة ميدانية إحصائية لواقع أثر الحوكمة على الرقابة الداخلية .

من خلال هذا المبحث نقوم بدراسة ميدانية لدور الحوكمة في تطوير الرقابة الداخلية من خلال استعمال أداة ذات دلالة إحصائية تتمثل في الإستبيان ، وهو تلك الإستمارة التي تحتوي على مجموعة من الأسئلة و العبارات المكتوبة المزودة بإجابات و آراء المحتملة أو بفرغ للإجابة و يطلب من المجيب عليها مثلا الإشارة إلى ما يراه مهما أو ماينطبق عليه منها أو ما يعتقد أنها الإجابة الصحيحة .

## المطلب الأول : منهج و عينة و أدوات الدراسة

### 1- المنهج :

قمنا بإستخدام المنهج التحليلي في هاته الدراسة من أجل تحديد و توضيح مدلول النتائج المحصل عليها في هذه الدراسة بغية تفسير العلاقة بين المتغير المستقل المتمثل في الحوكمة ( من خلال مبادئها ) و المتغير التابع المتمثل في الرقابة الداخلية .

ويعرف المنهج التحليلي بأنه : تحليل بيانات بتصنيفها و جدولها ثم إستخراج بعض المقاييس الإحصائية و إستخراج العلاقات و المؤشرات الإحصائية بالظاهرة محل الدراسة بغية إستقراء و إستخلاص البيانات و نتائجها المبوبة لكي يبرز حجم المشكلة و أبعادها و إستخراج التفسيرات العامة لها حتى نصل إلى استنتاج النتائج النهائية التي يسفر عنها البحث و التي يمكن على أساسها أن نبنى التوصيات النهائية<sup>1</sup>.

## 2- التقنيات المستعملة :

تمثل التقنية وسيلة جمع المعلومات الخاصة بالبحث العلمي حيث تعددت التقنيات حسب الغرض الذي تؤديه كل منها ، كما ترتبط التقنية بطبيعة الموضوع المدروس لهذا إستخدمنا تقنية الإستمارة .

2-1 **الملاحظة :** إن الملاحظة هي عبارة عن الجهد الحسي و العقلي المنظم و المنتظم الذي يقوم به الباحث بغية التعرف على بعض المظاهر الخارجية المختارة الصريحة و الخفية للظواهر و الأحداث و السلوك الحاضر في موقف معين ووقت محدد .

كما يمكن أن تعرف الملاحظة على أنها إحدى أدوات جمع البيانات ، و تستخدم في البحوث الميدانية لجمع البيانات التي لا يمكن الحصول عليها عن طريق الدراسة النظرية أو المكتبية كما تستخدم في البيانات التي لا يمكن جمعها عن طريق الإستمارة أو المقابلة أو الوثائق أو السجلات الإدارية او الإحصاءات الرسمية و التقارير أو التجريب .

ويمكن للباحث تبويب الملاحظة ، و تسجيل ما يلاحظه الباحث من المبحوث سواء كان كلاما أو سلوكا . كما يمكن أن نميز الملاحظة العلمية من الملاحظة العابرة بأنها :

- 1- هي ملاحظة موجهة يهدف الباحث منها إلى متابعة أحداث أو التركيز على أبعاد محددة دون غيرها.
- 2- ملاحظة مقننة لا تسير بالصدفة و إنما يتبع الباحث فيها إجراءات معينة معتمدة .
- 3- ملاحظة هادفة ترمي إلى تسجيل معلومات بالذات بطريقة منظمة .
- 4- لا يكتفي الإنسان فيها بالإعتماد على حواسه ، و إنما يستعين بأدوات تزيد من فاعليتها و دقتها .

أما نحن فاستعملنا الملاحظة البسيطة و في بعض الأحيان تكون مع طرح بعض الأسئلة حول موضوع بحثنا ، من خلالها تعرفنا على بعض مؤشرات بناء العلاقة بين المتغيرين .

<sup>1</sup> محمد سليمان هدى ، مناهج البحث الإقتصادي ، دار المعرفة الجامعية للطبع و النشر و التوزيع ، مصر ، ص 465 .

2-2 الإستمارة : وهي عموما نموذج يضم مجموعة من الأسئلة توجه إلى الأفراد من أجل الحصول على معلومات حول موضوع أو مشكلة أو موقف .<sup>1</sup>

و طريقة تنفيذها تختلف فيمكننا توزيعها بالمقابلة الشخصية أو إرسالها للمبحوثين إلكترونيا .

و في بحثنا هذا اخترنا أداة الإستمارة و هذا راجع لطبيعة الموضوع فهي الأداة المناسبة التي تخدم بحثنا إذ أننا طرحنا مجموعة من الأسئلة و نكتبها في أوراق و توزع على عينة البحث .

حيث قسمنا الإستمارة إلى قسمين القسم الأول يتعلق بالتعريف بالإستمارة و عنوان الدراسة و إسم الباحث و المشرف مع التأكيد أن البيانات الواردة في الإستمارة سرية و لا تستخدم إلا لغرض علمي و بحثي .

أما القسم الثاني يتمثل في محاور معنونة بمؤشرات الدراسة و بعد توزيع هذه الإستمارة في عددها تبعا لحجم العينة المنتقاة حسب مجتمع البحث ثم تفرغ في جداول و تحسب إحصائيا و يستخلص منها أهم النقاط .

و بعد قراءة مختلف الأدبيات من الكتب ، الدراسات العلمية ، و الرسائل الجامعية ، و البحوث في مجال الدراسة الحالية ، و من ثم الإطلاع على عدد من الإستمارات في هذا المجال و الإستفادة من خبرات المتخصصين ، إحتوت الإستمارة على العناصر التالية :

**مقدمة تعريفية :** توضح للمبحوث الغرض من الدراسة ، و تطمئنه على سرية المعلومات و إستخدامها

**القسم الأول :** تتضمن البيانات الشخصية للمبحوثين و شملت جنس المبحوث و العمر ، المؤهل العلمي ( المستوى التعليمي ) ، الوظيفة ( العمل الذي يمارسه ) ، سنوات الأقدمية ( الخبرة ) .

**القسم الثاني :** خاص بالأسئلة المتعلقة بمتغيرات الدراسة التي هي :

آليات الحوكمة كمتغير مستقل ، والرقابة الداخلية بالمؤسسة كمتغير مستقل .

حيث وضعت الباحثين لمتغير آليات الحوكمة متغيرات فرعية لغرض قياسه و هي أربعة أبعاد أو مبادئ و هي :

- الإفصاح و الشفافية .

- العدالة .

<sup>1</sup> رشيد زرواتي ، منهجية البحث العلمي في العلوم الإجتماعية ، دار الكتاب الحديث ، الجزائر ، 2004 ، ص 104.

- أصحاب المصالح .
- مسؤولية مجلس الإدارة .

و احتوى هذا القسم على 33 عبارة غطت محاور الدراسة وفق التالي :

#### المحور الأول : آليات الحوكمة

يتكون هذا المحور من أربعة أبعاد :

**البعد الأول :** توفر مقومات الإفصاح و الشفافية و تشمل 06 عبارات توضح درجة موافقة المبحوثين على توفر مقومات الإفصاح و الشفافية .

**البعد الثاني :** تطبيق مبدأ العدالة و تشمل 07 عبارات توضح درجة موافقة المبحوثين على تطبيق مبدأ العدالة .

**البعد الثالث :** تطبيق مبدأ أصحاب المصالح و تشمل 05 عبارات توضح درجة موافقة المبحوثين على توفر مبدأ أصحاب المصالح .

**البعد الرابع :** تطبيق مبدأ مسؤولية مجلس الإدارة و شمل 06 عبارات توضح درجة موافقة المبحوثين على تطبيق مبدأ مسؤولية مجلس الإدارة .

**المحور الثاني :** متعلق بالرقابة الداخلية .

يشمل 05 عبارات توضح درجة موافقة المبحوثين على الرقابة الداخلية .

#### الجدول رقم (02): يوضح درجات الموافقة على عبارات المقياس

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

### 3- العينة وطريقة إختيارها :

هي عبارة عن مجموعة جزئية من مجتمع البحث يتم إختيارها بطريقة و إجراء الدراسة عليها ، ومن ثم استخدام تلك النتائج و تعميمها على كل مجتمع الدراسة الأصلي<sup>1</sup>.

و هي تقنية تسهل عملية البحث و الدراسة لأن إجراء البحث على كامل المجتمع يكون صعبا و يكاد يستحيل ، و إختيار العينة يقدم نتائج أقرب للواقع و أكثر قابلية للتعميم ، و أيضا العينة توفر الجهد و الوقت و التكلفة المالية خاصة في المجتمعات الكبيرة و المتباعدة جغرافيا ، يستخدم أسلوب البحث بالعينة عندما لا يمكن للباحث القيام بأسلوب المسح الإجتماعي الكامل<sup>2</sup>.

لا يمكن من خلالها تفضيل طريقة على أخرى لأن الباحث يختار طريقة التي تخدم بحثه ، و يجب على الباحث مراعاة الخطوات التالية :

تحديد وحدة العينة و الإطار الذي تؤخذ منه و حجمها و طريقة إختيارها هناك نوعان : العينة العشوائية الاحتمالية و العينة العشوائية غير احتمالية ، حيث يتفرع النوع الأول إلى العينة البسيطة و المنتظمة و العنقودية . أما الثاني الغير الاحتمالية حيث يتفرع إلى عمدية ، أو قصدية ، أو حصصية . و عينة كرة الثلج .

وما يخدم بحثنا هو العينة العشوائية البسيطة و هي التي يتم إنتقاء أفرادها بشكل عشوائي على شكل طبقات غير احتمالية من قبل الباحث نظرا لتوفر بعض الخصائص في أولئك الأفراد دون غيرهم .

و لكن تلك الخصائص هي من الأمور الهامة بالنسبة للدراسة و أيضا هي العينة التي يعتقد الباحث أنها ممثلة للمجتمع الأصلي تمثيلا صحيحا . أما نحن فقد وقع اختيارنا على العينة العشوائية البسيطة و التي قدرت ب 30 مبحوث .

### 4- أساليب المعالجة الإحصائية :

لأجل استخراج النتائج أدخلت إجابات أفراد العينة إلى الحاسوب و عولجت بواسطة الرزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS المستخدمة في العلوم الإقتصادية ، و برنامج حزمة أوفيس EXCEL وقد استخدمت مجموعة من العمليات و القوانين الإحصائية مثل النسب المئوية غير ذلك . مما يفي بأغراض الإجابة عن سؤال البحث و إختيار فرضياته .

<sup>1</sup> محمد عبيدات و آخرون ، منهجية البحث العلمي ، دار وائل للنشر ، عمان ، ط2 ، 1999، ص46 .  
<sup>2</sup> رشيد زرواتي ، مرجع سبق ذكره ، ص 181 .

## المطلب الثاني : الخصائص السيكومترية للأداة

## 1- الإتساق الداخلي للأداة :

يقصد بصدق الإتساق الداخلي للأداة المدى إتساق كل فقرة من فقرات الإستبيان مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة ، و قد قام الباحث بحساب الإتساق الداخلي للإستبيان ، وذلك من خلال حساب معاملات الإرتباط بين كل فقرة من فقرات الإستبيان و الدرجة الكلية للمجال نفسه .

الجدول رقم(03) : يوضح معامل الإرتباط بين كل فقرة من فقرات بعد توفر مقومات الإفصاح و الشفافية و الدرجة الكلية للبعد .

الرقم	العبرة	معامل الإرتباط بيرسون	القيمة الإحتمالية Sig	ترتيب العبرة
01	يتم الإفصاح عن المعلومات بدقة وبصفة عادلة بالشركة للمراقبين بالمؤسسة.	0.544	0.000	4
02	تراعي الشركة الإفصاح الكافي و اللازم للمتعاملين بالشركة وبالوقت المناسب.	0.735	0.000	2
03	تصحح المؤسسة عن خطط المستقبلية والمخاطر المتوقعة بكل وضوح.	0.757	0.000	1
04	يتم عرض البيانات المالية بكل سهولة وبصفة دورة للمحلين والمراقبين.	0.715	0.000	3
05	يساهم الإفصاح في تعزيز الرقابة الداخلية بشركة سونلغاز .	0.513	0.000	5
06	لدى العاملين بسونلغاز معرفة بأهمية ودور الإفصاح في تعزيز الرقابة بشركة سونلغاز.	0.469	0.000	6

يبين الجدول أن معاملات الإرتباط المبينة دالة بقيمة إحتمالية (0.000) عند مستوى معنوية 0.05 و تراوحت قيم معاملات الارتباط بين 0.469 و 0.757 وتدل على إن جميع فقرات بعد الإفصاح و الشفافية متنسقة داخليا مع البعد الذي تنتمي إليه مما يثبت صدق الاتساق الداخلي لفقرات البعد . حيث أعطت اكبر عبرة عبارة 04 وادنى عبارة 06

الجدول رقم(04) : يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات بعد تطبيق مبدأ العدالة و الدرجة الكلية للبعد .

الرقم	العبرة	معامل الارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية Sig	ترتيب العبرة
01	تساهم العدالة في تعزيز الرقابة الداخلية بشركة سونلغاز .	0.397	0.000	6
02	لدى العاملين بسونلغاز معرفة بأهمية ودور العدالة في تعزيز الرقابة بشركة سونلغاز .	0.641	0.000	3
03	تتبع الشركة العدالة الكافية واللازمة للمتعاملين بالشركة وبالوقت المناسب .	0.693	0.000	1
04	الإدارة ملزمة بتطبيق العدالة والإفصاح عن أية مصالح تعود للمتعاملين بالشركة .	0.651	0.000	2
05	اتخاذ القرارات بالشركة يتم بعد استشارة العاملين بالمؤسسة .	0.516	0.000	5
06	يشارك العاملون في خطط الرقابة والاطلاع عليها .	0.635	0.000	4

يبين الجدول أن معاملات الارتباط المبينة دالة بقيمة احتمالية (0.000) عند مستوى معنوية 0.05 و تراوحت قيم معاملات الارتباط بين 0.397 و 0.651 وتدل على أن جميع فقرات بعد العدالة متنسقة داخليا مع البعد الذي تنتمي إليه مما يثبت صدق الاتساق الداخلي لفقرات البعد . حيث أعطت أكبر عبارة 3 وادني 1

الجدول رقم(05) : يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات بعد التطبيق مبدأ أصحاب المصالح و الدرجة الكلية للبعد .

الرقم	العبارة	معامل الارتباط بيرسون	القيمة الإحتمالية Sig	ترتيب العبارة
01	يساهم حماية أصحاب المصالح في تعزيز الرقابة الداخلية في شركة سونلغاز .	0.438	0.000	4
02	لدى العاملين بسونلغاز معرفة بأهمية ودور حماية أصحاب المصالح في تعزيز الرقابة في شركة سونلغاز .	0.503	0.000	3
03	تضمن الرقابة الداخلية آليات واضحة لحماية أصحاب المصالح للشركة.	0.701	0.000	1
04	يبلغ الموظفون وجهات نظرهم للإدارة العليا وفق آليات واضحة وبدون حواجز .	0.504	0.000	2
05	تعمل الرقابة الداخلية بالشركة على توفير ضمانات كافية لضمان حقوق الموظفين عند حدوث أي خلاف مع الإدارة.	0.331	0.000	5

يبين الجدول أن معاملات الارتباط المبينة دالة بقيمة إحتمالية (0.000) عند مستوى معنوية 0.05 و تراوحت قيم معاملات الارتباط بين 0.438 و 0.701 وتدل على أن جميع فقرات بعد أصحاب المصالح متنسقة داخليا مع البعد الذي تنتمي إليه مما يثبت صدق الاتساق الداخلي لفقرات البعد . حيث أعطت اكبر عبارة 03 وادني عبارة 05 .

الجدول رقم(06) : يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات بعد تطبيق مبدأ مسؤولية مجلس الإدارة و الدرجة الكلية للبعد .

الرقم	العبرة	معامل الارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية Sig	ترتيب العبرة
01	يساهم مسؤولية مجلس الإدارة في تعزيز الرقابة الداخلية بشركة سونلغاز .	0.659	0.000	1
02	لدى العاملين بسونلغاز معرفة بأهمية ودور مسؤولية مجلس الإدارة في تعزيز الرقابة في شركة سونلغاز .	0.621	0.000	2
03	يتم التزام مجلس الإدارة بالواجبات اتجاه العاملين وتحسين الخدمات المقدمة.	0.594	0.000	4
04	يسمح للمراقبين بالإطلاع على إستراتيجية مجلس الإدارة وتوجهاتها (أهدافها).	0.616	0.000	3
05	يتم تحديد أهداف واضحة ومحددة للمراقبين الداخليين بشكل دقيق ومفصل.	0.538	0.000	5
06	يعمل مجلس الإدارة بالشركة على توفير ضمانات كافية للمراقبين الداخليين بالإضطلاع بمهامهم الموكلة لهم.	0.376	0.005	6

يبين الجدول أن معاملات الارتباط المبينة دالة بقيمة احتمالية (0.000) عند مستوى معنوية 0.05 و تراوحت قيم معاملات الارتباط بين 0.376 و 0.659 وتدل على أن جميع فقرات بعد مسؤولية مجلس الإدارة متسقة داخليا مع البعد الذي تنتمي إليه مما يثبت صدق الاتساق الداخلي لفقرات البعد . حيث أعطت اكبر عبارة 01 وادني عبارة 06

2- **الصدق البنائي** : يعتبر الصدق أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها ، و يبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الإستبيان .

الجدول رقم(07) : يوضح معامل الارتباط بين كل بعد من الأبعاد و الدرجة الكلية لمقياس آليات الحوكمة.

الترتيب الابعاد	القيمة الإحتمالية Sig	معامل الارتباط بيرسون	العبرة	الرقم
1	0.000	0.769	توفر مقومات الإفصاح و الشفافية	01
3	0.000	0.554	توفر مبدأ العدالة	02
4	0.000	0.541	توفر مبدأ أصحاب المصالح	03
2	0.000	0.619	توفر مبدأ مسؤولية مجلس الإدارة	04

يبين الجدول أن معاملات الارتباط المبينة دالة بقيمة إحصائية (0.000) عند مستوى معنوية 0.05 و 0.01 و تراوحت قيم معاملات الارتباط بين 0.541 و 0.769 وتدل على أن الأبعاد صادقة لما وضعت لقياسه .

وعليه من خلال نتائج الثبات و الإتساق الداخلي في الجداول السابقة يتضح لنا ثبات أداة الدراسة (الإستبيان ) بدرجة مرتفعة و صدق إتساقها الداخلي مما يجعلنا نطبقها على العينة المدروسة .

### 3- ثبات الإستبيان :

يقصد بثبات الإستبيان هو أن يعطي الإستبيان نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه عدة مرات متتالية ، ويقصد به أيضا إلى أي درجة يعطي المقياس قراءات متقاربة عند كل مرة يستخدم فيها ، ماهي درجة إتساقه وانسجامه و إستمراريته في أوقات مختلفة .

ولقياس مدى ثبات أداة الدراسة ( الاستبيان ) استخدمنا معادلة ألفا كرونباخ للتأكد من ثبات أداة الدراسة على العينة الاستطلاعية .

## الجدول رقم(08) : معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات مقياس آليات الحوكمة و الرقابة الداخلية

الرقم	البعد	عدد الفقرات	ألفا كرونباخ
01	توفر مقومات الإفصاح و الشفافية	06	0.748
02	تطبيق مبدأ العدالة	06	0.520
03	تطبيق مبدأ أصحاب المصالح	05	0.505
04	تطبيق مبدأ مسؤولية مجلس الإدارة	06	0.645
05	مقياس آليات الحوكمة	23	0.769
06	مقياس الرقابة الداخلية	05	0.501

من النتائج الموضحة في الجدول أن قيمة معامل ألفا كرونباخ من متوسطة إلى مرتفعة في كل الأبعاد .

وكان مستوى الثبات لمقياس آليات الحوكمة قدر ب 0.769 .

و كان مستوى الثبات للمقياس الرقابة الداخلية 0.501

و يلاحظ أن قيمة معامل ألفا كرونباخ للمجالات مجتمعة أكبر من قيمة المعامل لكل فقرة و يرجع ذلك إلى طبيعة معامل ألفا كرونباخ الإحصائية فزيادة عدد الفقرات يؤدي إلى زيادة الثبات و بالتالي زيادة معامل ألفا كرونباخ .

ومنه يكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات إستبيان الدراسة مما يجعله على ثقة تامة بصحة الإستبيان وصلاحيته لتحليل النتائج .

## 4- تحليل البيانات الشخصية :

## الجدول رقم (09): يوضح توزيع المبحوثين حسب السن :

النسبة	التكرار	السن
7.3	4	اقل من 25 سنة
25.5	14	من 25 إلى 35 سنة
30.9	17	من 36 إلى 45 سنة
29,1	16	من 46 إلى 55 سنة
7,3	4	55 سنة فما فوق
100	55	المجموع

من خلال الجدول نلاحظ أن فئتي ( من 36 - 45 سنة ) و ( 46 - 55 سنة ) هما الفئتان الغالبتان حيث قدرتا ب 30.9 % و 29.1 % على التوالي بينما كانت الفئة من ( 25 إلى 35 سنة ) ثالثا و قدرت ب 25.5 % لتليها فئتي أقل من 25 سنة ب 7.3 % و فئة من 55 سنة فما فوق ب 7.3 % .

#### الجدول رقم (10): يوضح توزيع المبحوثين حسب المستوى التعليمي

النسبة	التكرار	المستوى التعليمي
21.8	12	شهادة ليسانس
45.5	25	دراسات عليا
32.7	18	أخرى
<b>100</b>	<b>55</b>	<b>المجموع</b>

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة المبحوثين أصحاب الدراسات العليا هم الفئة الغالبة في عينة البحث ب 45.5 % بينما كانت فئة الشهادات الأخرى المهنية و غيرها الثانية بنسبة 32.7 % لتليها فئة حاملي الليسانس بنسبة 21.8 % .

#### الجدول (11) : يوضح توزيع المبحوثين حسب الوظيفة

النسبة	التكرار	العمل الذي تمارسه
20	11	عون تحكم
32.7	18	عون تنفيذ
47.3	26	إطار
<b>100</b>	<b>55</b>	<b>المجموع</b>

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة المبحوثين الغالبية هي المبحوثين الذين صرحوا ان وظيفتهم إطار قدرت ب 47.3 % تليها فئة عون تنفيذ بنسبة 32.7 % لتليها فئة عون تحكم بنسبة 20 %

#### الجدول رقم(12) : يوضح توزيع المبحوثين حسب الخبرة .

النسبة	التكرار	الخبرة
9.1	05	اقل من 05 سنوات
30.9	17	من 05 سنوات إلى 10 سنوات
23,6	13	من 11 سنة إلى 15 سنة
27.3	15	من 16 سنة إلى 20 سنة
9,1	05	20 سنة فأكثر
<b>100</b>	<b>55</b>	<b>المجموع</b>

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة المبحوثين ذوي الخبرة بين 05 سنوات إلى 10 سنوات قدرت ب 30.9 % تليها فئة من 16 سنة إلى 20 سنة بنسبة 27.3 % لتليها فئة من 11 سنة إلى 15 سنة بنسبة 23.6 % وفي الأخير فئتي أقل من 05 سنوات و فئة أكثر من 20 سنة بنسبة 09.1 % .

### المبحث الثالث : عرض وتفسير نتائج الاستبيان

بإمكاننا تفسير و تحليل مدى توفر مبادئ الحوكمة في الرقابة الداخلية للمؤسسة وذلك من خلال عرض و مناقشة و تفسير النتائج المحصل عليها في الجداول الآتية .

### المطلب الأول عرض ومناقشة و تفسير نتائج دراسة المتغيرين .

الجدول رقم(13): يبين المتوسطات المرجحة و الاتجاه العام لها :

الاتجاه الموافق	المتوسط المرجح
غير موافق بشدة	1 1.8 - 01]
غير موافق	1 2.6 - 1.8]
محايد	1 3.4 - 2.6 ]
موافق	1 4.2 - 3.4]
موافق بشدة	1 5 - 4.2 ]

المصدر : إعداد الطلبة بالاعتماد على المرجع التالي :طويطي مصطفى ، وعيل ميلود ، أساليب تصميم وإعداد الدراسات الميدانية . منظور إحصائي ، مطبوعة جامعية ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ، جامعة ألكلي محند اولحاج بالبويرة ، الجزائر 2014 . ص111

## الجدول رقم (14): يبين المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لبعء الإفصاح و الشفافية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
01	يتم الإفصاح عن المعلومات بدقة وبصفة عادلة بالشركة للمراقبين بالمؤسسة.	2.9	1.46	محايد
02	تراعي الشركة الإفصاح الكافي و اللازم للمتعاملين بالشركة وبالوقت المناسب.	3.16	1.48	محايد
03	تصحح المؤسسة عن خطط المستقبلية والمخاطر المتوقعة بكل وضوح.	3.12	1.5	محايد
04	يتم عرض البيانات المالية بكل سهولة وبصفة دورة للمحلين والمراقبين.	3.25	1.43	محايد
05	يساهم الإفصاح في تعزيز الرقابة الداخلية بشركة سونلغاز .	3.3	1.28	موافق
06	لدى العاملين بسونلغاز معرفة بأهمية ودور الإفصاح في تعزيز الرقابة بشركة سونلغاز .	3.07	1.23	محايد
	<b>توفر مقومات الإفصاح و الشفافية</b>	<b>3,13</b>	<b>0.88</b>	<b>محايد</b>

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن جميع العبارات كانت في إتجاه محايد وذلك بمتوسط حسابي قدره 3.13 بانحراف معياري قدره 0.88 أي تشتت الإجابات كان متوسط ، إذ أن إجاباتهم كانت في اتجاه واحد لحد كبير ، وهذا يدل أن العمال غير واضح على مبدأ الإفصاح و الشفافية في مؤسسة سونلغاز . وكانت متوسطات عباراته بين 2,9 و 3.3 .

## الجدول رقم(15) يبين المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لبعء تطبيق العدالة .

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
01	تساهم العدالة في تعزيز الرقابة الداخلية بشركة سونلغاز .	3.27	1.35	محايد
02	لدى العاملين بسونلغاز معرفة بأهمية ودور العدالة في تعزيز الرقابة بشركة سونلغاز .	3.14	1.47	محايد
03	تراعي الشركة العدالة الكافية واللازمة للمتعاملين بالشركة وبالوقت المناسب.	3.21	1.37	محايد
04	الإدارة ملزمة بتطبيق العدالة والإفصاح عن أية مصالح تعود للمتعاملين بالشركة.	3.69	1.27	موافق
05	اتخاذ القرارات بالشركة يتم بعد استشارة العاملين بالمؤسسة.	2.83	1.39	محايد
06	يشارك العاملون في خطط الرقابة والاطلاع عليها.	2.98	1.26	محايد
	<b>توفر مقومات العدالة</b>	<b>3.19</b>	<b>0.79</b>	<b>محايد</b>

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن جميع العبارات كانت في إتجاه محايد وذلك بمتوسط حسابي قدره 3.19 بانحراف معياري قدره 0.79 أي تشتت الإجابات كان متوسط ،أذ أن إجاباتهم كانت في اتجاه واحد لحد كبير ، وهذا يدل أن العمال غير راضون على العدالة في مؤسسة سونلغاز . وكانت متوسطات عباراته بين 2,83 و 3.69 .

**الجدول رقم(16): يبين المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لبعث تطبيق أصحاب المصالح .**

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
01	يساهم حماية أصحاب المصالح في تعزيز الرقابة الداخلية في شركة سونلغاز .	2.85	1.19	محايد
02	لدى العاملين بسونلغاز معرفة بأهمية ودور حماية أصحاب المصالح في تعزيز الرقابة في شركة سونلغاز .	3.14	1.41	محايد
03	تضمن الرقابة الداخلية آليات واضحة لحماية أصحاب المصالح للشركة.	3.43	1.37	موافق
04	يبلغ الموظفون وجهات نظرهم للإدارة العليا وفق آليات واضحة وبدون حواجز .	2.94	1.4	محايد
05	تعمل الرقابة الداخلية بالشركة على توفير ضمانات كافية لضمان حقوق الموظفين عند حدوث أي خلاف مع الإدارة.	2.89	1.31	محايد
	<b>تطبيق مبدأ أصحاب المصالح</b>	<b>3.05</b>	<b>0.66</b>	<b>محايد</b>

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن جميع العبارات كانت في اتجاه محايد وذلك بمتوسط حسابي قدره 3.05 بانحراف معياري قدره 0.66 أي تشتت الإجابات كان متوسط ،إذ أن إجاباتهم كانت في اتجاه واحد لحد كبير، وهذا يدل أن العمال غير راضون على مبدأ أصحاب المصالح في مؤسسة سونلغاز . وكانت متوسطات عباراته بين 2,85 و 3.43 .

## الجدول رقم (17) : يبين المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لبعدها مجلس الإدارة

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
01	يساهم مسؤولية مجلس الادارة في تعزيز الرقابة الداخلية بشركة سونلغاز .	3.16	1.35	محايد
02	لدى العاملين بسونلغاز معرفة بأهمية ودور مسؤولية مجلس الإدارة في تعزيز الرقابة في شركة سونلغاز .	2.94	1.36	محايد
03	يتم التزام مجلس الإدارة بالواجبات اتجاه العاملين وتحسين الخدمات المقدمة.	3.21	1.27	محايد
04	يسمح للمراقبين بالإطلاع على إستراتيجية مجلس الإدارة وتوجهاتها (أهدافها).	3.65	1.5	موافق
05	يتم تحديد أهداف واضحة ومحددة للمراقبين الداخليين بشكل دقيق ومفصل.	3.16	1.43	محايد
06	يعمل مجلس الإدارة بالشركة على توفير ضمانات كافية للمراقبين الداخليين بالإضطلاع بمهامهم الموكلة لهم.	3.27	1.42	محايد
	<b>تطبيق مبدأ مجلس الإدارة</b>	<b>3.23</b>	<b>0.74</b>	<b>محايد</b>

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن جميع العبارات كانت في إتجاه محايد وذلك بمتوسط حسابي قدره 3.23 بانحراف معياري قدره 0.74 أي تشتت الإجابات كان متوسط ،أذ ان إجاباتهم كانت في اتجاه واحد لحد كبير ، وهذا يدل أن العمال غير راضون على مبدأ مجلس الإدارة في مؤسسة سونلغاز . وكانت متوسطات عباراته بين 2,94 و 3.65 .

## الجدول رقم(18): يبين المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لمتغير الرقابة الداخلية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
01	يوجد بالشركة هيكل تنظيمي يهتم بعملية الرقابة ويصفها بدقة.	3.4	1.48	موافق
02	.المهام والمسؤوليات المعطاة للمراقبين الداخليين عالية وبصلاحيات كبيرة.	3.34	1.43	محايد
03	هناك اجتماعات نظامية وبصفة دورية لوضع السياسات والأهداف واتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.	3.45	1.42	موافق
04	تجهيز كل الاجتماعات وملاحظة كل المراقبين بمحاضر يتم الإلتزام بها وعرضها على مجلس الإدارة.	3.16	1.34	محايد
05	.يتلقى المراقبون الداخليون امتيازات وفوائد معتبرة مقارنة بمهامهم ويقومون بوظائف تتعارض ومهامهم الرقابية.	3.98	1.48	موافق
	<b>الرقابة الداخلية</b>	<b>3.26</b>	<b>0.84</b>	<b>محايد</b>

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن جميع العبارات كانت في إتجاه محايد وذلك بمتوسط حسابي قدره 3.26 بانحراف معياري قدره 0.84 أي تشتت الإجابات كان متوسط ، إذ أن إجاباتهم كانت في اتجاه واحد لحد كبير ، وهذا يدل أن العمال غير راضون على تطبيق الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز . وكانت متوسطات عباراته بين 3.16 و 3.68 .

## المطلب الثاني : عرض و مناقشة و تفسير نتائج الفرضية العامة الأولى :

H0 : لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية لمدى تطبيق آليات الحوكمة على الرقابة الداخلية .

H1: يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية لمدى تطبيق آليات الحوكمة على الرقابة الداخلية .

جدول رقم (19): يوضح مدى تطبيق آليات الحوكمة على الرقابة الداخلية

معامل الارتباط	0.077	معامل التحديد	0.006	معامل تحديد المعدل	0.013
<b>تحليل التباين</b>					
النموذج	مجموع المربعات	درجات الحرية	مربع المتوسطات	قيمة D	الدلالة المعنوية
الانحدار	0.231	1	0.231	0.318	0.575
القيمة المتبقية	38.42	53	0.725		
المجموع	38.65	54			
<b>تحليل المعاملات</b>					
النموذج	المعاملات	الخطأ المعياري	المعاملات المعيارية	قيمة t	الدلالة المعنوية
الحد الثابت	2.84	0.755		3.774	0.000
آليات الحوكمة	0.133	0.236	0.77	0.575	0.575

$$\text{معادلة الانحدار الخطي البسيط : } Y = 2.84 \times 0.133$$

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن معامل الارتباط جاء بقيمة 0.077 بينما معامل التحديد جاء بقيمة 0.006 ومعامل تحديد المعدل 0.013 بينما قدرت قيمة فيشر 0.318 و المعاملات قدرت 2.84 بالنسبة للحد الثابت ، و أما آليات الحوكمة فقدرت ب 0.133 أما مستوى الدلالة تقدر ب 0.575 أكبر من  $\alpha = 0.05$  وعليه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية ونقبل الفرضية الصفرية  $H_0$  أي لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية لمدى تطبيق آليات الحوكمة على الرقابة الداخلية ونرفض الفرضية البديلة  $H_1$ .

**الجدول رقم (20) : يوضح مدى تطبيق آليات الحوكمة ( الإفصاح و الشفافية ) على الرقابة الداخلية .**

$H_0$  : لا يوجد أثر لمدى تطبيق آليات الحوكمة ( توفر مقومات الإفصاح و الشفافية ) على الرقابة الداخلية .

$H_1$ : يوجد أثر لمدى تطبيق آليات الحوكمة ( توفر مقومات الإفصاح و الشفافية ) على الرقابة الداخلية .

0.019	معامل تحديد المعدل	0.000	معامل التحديد	0.12	معامل الارتباط
تحليل التباين					
النموذج	مجموع المربعات	درجات الحرية	مربع المتوسطات	قيمة D	الدلالة المعنوية
الانحدار	0.006	1	0.006	0.008	0.929
القيمة المتبقية	38.652	53	0.729		
المجموع	38.657	54			
تحليل المعاملات					
النموذج	المعاملات	الخطأ المعياري	المعاملات المعيارية	قيمة t	الدلالة المعنوية
الحد الثابت	3.306	0.429		7.698	0.000
توفر مقومات الإفصاح و الشفافية	0.012	0.132	0.12	0.09	0.929

معادلة الانحدار الخطي البسيط :  $Y = 3.306 \times 0.012$

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن معامل الارتباط جاء بقيمة 0.012 بينما معامل التحديد جاء بقيمة 0.000 ومعامل تحديد المعدل 0.019 بينما قدرت قيمة فيشر 0.008 و المعاملات قدرت 3.306 بالنسبة للحد الثابت ، و أما مقومات الإفصاح و الشفافية فقدرت ب 0.012 أما مستوى الدلالة قدر ب 0.929 أكبر من  $a = 0.05$  وعليه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية ونقبل الفرضية الصفرية  $H_0$  أي لا يوجد أثر لعدم توفر دلالة إحصائية ونرفض الفرضية البديلة  $H_1$ .

الجدول رقم(21) : يوضح مدى تطبيق آليات الحوكمة ( العدالة ) على الرقابة الداخلية .

$H_0$  : لا يوجد أثر لمدى تطبيق آليات الحوكمة ( توفر مقومات العدالة ) على الرقابة الداخلية .

$H_1$ : يوجد أثر لمدى تطبيق آليات الحوكمة ( توفر مقومات العدالة ) على الرقابة الداخلية .

معامل الارتباط	0.293	معامل التحديد	0.086	معامل تحديد المعدل	0.069
<b>تحليل التباين</b>					
النموذج	مجموع المربعات	درجات الحرية	مربع المتوسطات	قيمة D	الدلالة المعنوية
الانحدار	3.317	1	3.317	4.974	0.030
القيمة المتبقية	35.341	53	0.667		
المجموع	38.657	54			
<b>تحليل المعاملات</b>					
النموذج	المعاملات	الخطأ المعياري	المعاملات المعيارية	قيمة t	الدلالة المعنوية
الحد الثابت	2.278	0.458		4.973	0.000
توفر مقومات العدالة	0.311	0.139	0.293	2.230	0.030

$$\text{معادلة الانحدار الخطي البسيط : } Y = 2.278 \times 0.311$$

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن معامل الارتباط جاء بقيمة 0.293 بينما معامل التحديد جاء بقيمة 0.086 ومعامل تحديد المعدل 0.069 بينما قدرت قيمة فيشر 4.974 و المعاملات قدرت 2.278 بالنسبة للحد الثابت ، و أما مقومات العدالة فقدرت ب 0.311 أما مستوى الدلالة قدر ب 0.030 اقل من  $\alpha = 0.05$  وعليه نرفض الفرضية الصفرية وبهذا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية لمقومات العدالة ونقبل الفرضية البديلة H1.

الجدول رقم(22) : يوضح مدى تطبيق آليات الحوكمة ( أصحاب المصالح ) على الرقابة الداخلية .

H0 : لا يوجد أثر لمدى تطبيق آليات الحوكمة ( توفر مقومات أصحاب المصالح ) على الرقابة الداخلية .

H1: يوجد أثر لمدى تطبيق آليات الحوكمة ( توفر مقومات أصحاب المصالح ) على الرقابة الداخلية .

معامل الارتباط	0.029	معامل التحديد	0.001	معامل تحديد المعدل	0.018
<b>تحليل التباين</b>					
النموذج	مجموع المربعات	درجات الحرية	مربع المتوسطات	قيمة D	الدلالة المعنوية
الانحدار	0.033	1	0.033	0.045	0.833
القيمة المتبقية	38.625	53	0.729		
المجموع	38.657	54			
<b>تحليل المعاملات</b>					
النموذج	المعاملات	الخطأ المعياري	المعاملات المعيارية	قيمة t	الدلالة المعنوية
الحد الثابت	3.381	0.543		6.224	0.000
توفر مقومات أصحاب المصالح	0.037	0.174	0.029	0.212	0.833

معادلة الانحدار الخطي البسيط :  $Y = 3.381 \times 0.037$

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن معامل الارتباط جاء بقيمة 0.029 بينما معامل التحديد جاء بقيمة 0.001 ومعامل تحديد المعدل 0.018 بينما قدرت قيمة فيشر 0.045 و المعاملات قدرت 3.381 بالنسبة للحد الثابت ، و أما مقومات أصحاب المصالح فقدت ب 0.037 أما مستوى الدلالة قدر ب 0.833 أكبر من  $a = 0.05$  وعليه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية ونقبل الفرضية الصفرية  $H_0$  أي لا يوجد أثر لعدم توفر دلالة إحصائية ونرفض الفرضية البديلة  $H_1$ .

**الجدول رقم(23) : يوضح مدى تطبيق آليات الحوكمة (مسؤولية مجلس الإدارة ) على الرقابة الداخلية .**

$H_0$  : لا يوجد أثر لمدى تطبيق آليات الحوكمة ( توفر مقومات مسؤولية مجلس الإدارة ) على الرقابة الداخلية .

$H_1$ : يوجد أثر لمدى تطبيق آليات الحوكمة ( توفر مقومات مسؤولية مجلس الإدارة ) على الرقابة الداخلية

معامل الارتباط	0.082	معامل التحديد	0.007	معامل تحديد المعدل	0.012
<b>تحليل التباين</b>					
النموذج	مجموع المربعات	درجات الحرية	مربع المتوسطات	قيمة D	الدلالة المعنوية
الانحدار	0.263	1	0.263	0.362	0.550
القيمة المتبقية	38.395	53	0.724		
المجموع	38.657	54			
<b>تحليل المعاملات</b>					
النموذج	المعاملات	الخطأ المعياري	المعاملات المعيارية	قيمة t	الدلالة المعنوية
الحد الثابت	3.573	0.517		6.906	0.000
توفر مقومات مسؤولية مجلس الإدارة	0.094	0.156	0.082	0.602	0.550

معادلة الانحدار الخطي البسيط :  $Y = 3.573 \times 0.094$

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن معامل الارتباط جاء بقيمة 0.082 بينما معامل التحديد جاء بقيمة 0.007 ومعامل تحديد المعدل 0.012 بينما قدرت قيمة فيشر 0.362 و المعاملات قدرت 3.573 بالنسبة للحد الثابت ، و أما مقومات مسؤولية مجلس الإدارة فقدرت ب 0.094 أما مستوى الدلالة قدر ب 0.550 أكبر من  $\alpha = 0.05$  وعليه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية ونقبل الفرضية الصفرية  $H_0$  أي لا يوجد أثر لعدم توفر دلالة إحصائية ونرفض الفرضية البديلة  $H_1$ .

### خلاصة الفصل :

من خلال النتائج المتوصل إليها في المبحث الأول من هذا الفصل الاستبيان اتضحت بشكل عملي انه اثر آليات الحوكمة على الرقابة الداخلية واتضح كذلك اثر هذه الآليات علي فعالية وكفاءة الرقابة الداخلية انطلاقا من إجابات الأفراد علي أسئلة الاستمارة المعدة لغرض المساعدة في الربط بين متغيرات الدراسة والتي ظهر من خلالها انه لا توجد علاقة معنوية إحصائية لمتغيرات الفرعية لآليات الحوكمة كمتغيرات مستقلة مع المتغير التابع الرقابة الداخلية ،ماعدا بعد العدالة له علاقة ايجابية لها معنوية إحصائية مع المتغير التابع الرقابة الداخلية .

وكان متغير مبدأ العدالة الأكثر تأثيرا على الرقابة الداخلية حيث

$$2.278 \times 0.311 = Y$$

الختامة

## الخاتمة :

تعتبر الحوكمة من المواضيع المهمة حالياً والأكثر حيوية علي الصعيد العالمي والإقليمي حيث أصبح هذا المفهوم ضروريا لتطوير وتحسين العلاقات فيما بين المؤسسة والعديد من المهتمين لأمرها كمستثمرين ، الموردين ،الموظفين ، المدققين وغيرهم وتحليل و درجة تأثيرها علي الوضع الاقتصادي للمؤسسات المساهمة وأيضا المجتمع بشكل عام.

وعلى إثر ذلك تزايد الاهتمام حوكمة الشركات التي سارعت الحكومات والمنظمات الدولية والإقليمية والهيئات المحلية إلي إصدار مبادئ ومواثيق تعزز من تطبيق معايير الحوكمة الجيدة بالشركات، لتفادي حدوث أزمات وانهيارات أخرى تضر بكثير من الأطراف، ذلك ما قامت به منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بإصدار مبادئ حوكمة الشركات ، وتعد القواعد ومبادئ الحوكمة المؤسسات احدي متطلبات الجديدة لنهوض بالاقتصاد من خلال الانعكاس الايجابي مبادئها القائمة علي الإفصاح والشفافية وان الرقابة الداخلية المدخل الفعال لتعزيز مبادئ الحوكمة ، مما ينعكس بالإيجاب علي كفاءة وتحسين رقابة المؤسسة .

في إطار دراستنا لموضوع دور حوكمة الشركات في تعزيز نظام الرقابة في تعزيز نظام الرقابة - دراسة ميدانية بمؤسسة سونلغاز الأعواط، لمعالجة إشكالية البحث التي تدور حول

"ما دور حوكمة الشركات في تعزيز نظام الرقابة في المؤسسة الاقتصادية سونلغاز؟

ولأجل التمكن من معالجة مختلف جوانب الموضوع تمت الدراسة عن طريق الجمع بين الشق النظري والتطبيقي لمختلف الجوانب المتعلقة بمبادئ حوكمة الشركات والرقابة الداخلية ، وبعد اختبار الفرضيات التي تم طرحها في مقدمة الدراسة، توصلنا إلى النتائج التي عرضت في الفصل التطبيقي، إلا أن هناك نتائج نظرية خلصت في الدراسة النظرية ويمكن سرد أهمها كما يلي:

### 1 اختبار الفرضيات :

من خلال الدراسة الميدانية تبين لنا أن ضرورة تحديث حوكمة الشركات في المؤسسة والالتزام الإفصاح والشفافية من طرف العاملين والمسؤولين لتحقيق التميز في الرقابة الداخلية للعاملين ورقابة المؤسسة .

وقد توصلت الدراسة لمجموعة من النتائج تمثلت في :

إن أعمار العمال تتراوح ما بين 25 إلى 45 سنة وهي فئة الشباب ،وان معظم عمال سونلغاز ذات مؤهلات علمية وذلك لما يتطلبه العمل بها لضمان أداء مميز ، إضافة إلي أن أغلبية العمال تتراوح خبرتهم بين 5 إلى 10 سنوات .

عدم قبول الفرضية الرئيسية القائلة بأنه هناك علاقة ذات دلالة إحصائية نظام الرقابة والمتغيرات المتعلقة بالحوكمة

عدم قبول الفرضية الفرعية الأولى القائلة بأنه هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الرقابة الداخلية والإفصاح والشفافية لمؤسسة سونلغاز الأغواط

قبول الفرضية الفرعية الثانية القائلة بأنه هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الرقابة الداخلية ومبدأ العدالة لمؤسسة سونلغاز الأغواط

عدم قبول الفرضية الفرعية الثالثة القائلة بأنه هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الرقابة الداخلية وأصحاب المصالح لمؤسسة سونلغاز الأغواط

عدم قبول الفرضية الفرعية الرابعة القائلة بأنه هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الرقابة الداخلية ومسؤولية مجلس الإدارة لمؤسسة سونلغاز الأغواط

## 2 التوصيات :

علي الباحثين والمهنيين لاهتمام أكثر بموضوع الحوكمة ومدى تطبيقها في المؤسسات .

أن تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات أصبح أمرا ضروريا ومهما تتطلبه المؤسسات الاقتصادية .

ضرورة سن القوانين لتعزيز الإفصاح والشفافية لدي المؤسسات الاقتصادية .

لابد من توفر الشفافية في تحديد عمل التنفيذيين .

### 3 أفاق الدراسة :

وفي الأخير لا نزعم أننا قد أحطنا بكل جوانب الموضوع، وأننا ألمنا بكل تفاصيله، إما بسبب عجزنا وضعفنا الذي لا يخلو منه أي جهد بشري أو بسبب صعوبة الحصول على المعلومات اللازمة من الشركة عينة الدراسة، ورغم ذلك فإننا نعتبر هذا البحث محاولة نرجو أن تكون ثمرة جهود مثمرة خاصة للطلبة من خلال الاستفادة منها في بحوثهم ومذكراتهم المستقبلية، وهذا يبقى موضوع هذه الدراسة إشكالية يمكن معالجتها بطرق أخرى في الدراسات التي سيقوم بها الطلبة والباحثين مستقبلا، وعليه نود اقتراح مجموعة من العناوين التي يمكن أن تشكل انطلاقة لدراسات جديدة :

- دور الحوكمة في تحسين الوضع الاقتصادي في الجزائر
- دور آليات الحوكمة في تحسن الرقابة الداخلية لشركات الاقتصادية
- دور مجلس الإدارة في تطبيق الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية

المراجع

## المراجع باللغة العربية

### الكتب

- 1 - الاتحاد الدولي للمحاسبين ، دليل الاستخدام معايير التدقيق الدولية علي المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم ، المجلد الثاني ، الطبعة الثالثة ، 2013
- احمد حلمي جمعة ، المدخل إلي التدقيق الحديث ، دار الصفاء ، عمان ، 2005
- 2 - أمير فرج يوسف ، الحوكمة ومكافحة الفساد الإداري ، مكتبة الوفاء ، الإسكندرية ، الطبعة الأولى
- 3- امين السيد احمد لطفي ، المراجعة وحوكمة الشركات ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، الطبعة الأولى ، 2009
- 4- حسين قاضي حسين دودح ، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية ، مؤسسة الوراق ، عمان ، الأردن ، الطبعة الأولى
- 5- جمال الدين عويصات ، سلوك التنظيمي والتطور الإداري ، دار هومة ، الجزائر ، 2003
- 6- رشيد زرواتي ، منهجية البحث العلمي ، العلوم الاجتماعية ، دار الكتاب الحديث ، الجزائر ، 2004
- 7- سالم بن سالم الفلتي ، حوكمة الشركات ، مساهمة العامة في سلطنة عمان ، سلطة عمان ، دار أسامة للنشر والتوزيع ، طبعة الأولى ، 2010
- 8- طارق عبد العال ، حوكمة الشركات (قطاع عام وخاص ) سلطنة عمان ، الدار الجامعية ، الطبعة الثانية
- 9- عزيز الدلاجوي ، أسس المراجعة علما وعملا ، جزء 1 ، القاهرة ، 1954
- 10 - كمال الدين مصطفى الضهراوي والسيد سرايا ، دراسات متقدمة بالمحاسبة والمراجعة ، المكتب الجامعي الحديث ، مصر ، 2009
- 11 - محمد توفيق ماضي ، إدارة وجدولة المشاريع ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2000

12- محمد سمير صبان ، نظرية المراجعة واليات التطبيق ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2003 ،  
2004

13 - محمد توهامي طواهر ومسعود صديقي ، المراجعة وتدقيق الحسابات ، إطار النظري والممارسة  
التطبيقية ، الطبعة الثانية ، ديوان مطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2005

14- محمد سليمان هدي ، مناهج البحث الاقتصادي ، دار المعرفة الجامعية للطبع والنشر والتوزيع ،  
مصر

15- محمد الصحن ومحمد السرايا و فتحي رزقي والسوافيري ، الرقابة والمراجعة الداخلية ، الطبعة  
الأولي ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، مصر ، 2006

16- عطاء الله احمد سويلم الحسان ، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات ، عمان ،  
جزء 1، دار الراية ، 2009

17- محسن أبو محمد الحضيرى ، حوكمة المؤسسات ، القاهرة ، مصر ، الطبعة الأولى ، 2005

18- محمد الشريف الزاوي ، حوكمة الشركات والهندسة الميدانية ، دار الفكر الجامعي ، مصر ،  
2016

### الأطروحات والمذكرات :

19- براهيمة كنزة ، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات ، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم  
الاقتصادية وعلوم التسير ، جامعة قسنطينة 2 ، 2014

20- حماش عومرية ، اثر الحوكمة علي مستوي الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ( دراسة ميدانية )  
، مذكرة الماستر في العلوم الاقتصادية ، تخصص محاسبة وجباية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية  
وعلوم التسير ، جامعة طاهر مولاي سعيدة ، 2013 ، 2014

21- جودت فكري ، تطبيق الحوكمة في المصارف الفلسطينية ، مذكرة ماجستير ، الجامعة الإسلامية ،  
غزة ، فلسطين

- 22- عمر علي عبد الصمد ، نحو اطار متكامل بحوكمة المؤسسات في الجزائر علي ضوء التجارب الدولية ، أطروحة الدكتوراة في العلوم التجارية ، تخصص مالية ومحاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر 3 ، الجزائر ، 2013
- 23- كامل بريكة ، دور أساليب المحاسبية الإدارية بتفعيل حوكمة الشركات ، دراسة تطبيقية ، مذكرة ماجستير ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، فلسطين ، 2012
- 24- نورة حراث ، أهمية تطبيق الحوكمة وأثرها علي القطاع البنكي الجزائري ، مذكرة ماستر أكاديمي في علوم التسيير ، جامعة أم لبواقي ، 2013 ، 2014

### المقالات والملتقيات :

- 25- خبراء مركز الخبرات المهنية للإدارة ، مقالة حول منهج المهارة المالية والمحاسبية المتقدمة ، القاهرة ، 2006
- 26- مسعودي صديقي ، دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية ، ملتقى الوطني حول المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتحديات المناخ الاقتصادي الجديد ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 22 ، 23 افريل ، 2003
- 27- نعيم دهمش وعفاف إسحاق ، الملتقى العلمي الدولي السنوي الخامس لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية لجامعة الزيتونة الأردنية ، طوابط الرقابية والتدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات ، 27 ، 28 افريل ، 2005 ، عمان ، الأردن .

### المجلات :

- 28- ألان عجيب مصطفى ، ثائر صبري ، محمود الغبان ، دور الرقابة الداخلية في ضل نظام المعلومات المحاسبية الالكترونية دراسة تطبيقية علي مصاريف العراق ، مجلة العلوم الإنسانية ، السنة السابعة ، العدد 45 ، 2009 ، 2010
- 29- المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني ، محاسبة مالية 1 ، مجلة الإدارة العامة ، مملكة العربية السعودية

30- اتحاد الدولي للمحاسبين ، دليل الممارسات الجيدة تقويم وتحسين الرقابة الداخلية بالمنشآت ، مجلة الهيئة السعودية للمحاسبين

31- بن عزوز بن علي ، إستراتيجية ادارة المخاطر في المعاملات المالية ، مجلة الباحث ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، العدد 7 ، 2009 ، 2010

32- حسام الدين غضبان ، دور حوكمة الشركات في تنشيط الأسواق المالية في الدول النامية ، مجلة التنظيم والعمل ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر ، 2003رشا بشير الجرد ، اثر التقييم مكونات الرقابة الداخلية علي تقدير خطرها في الشركات في سوق دمشق الأوراق المالية ، المجلة الجامعية ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق ، العدد 5 ، 2013

33- ميكرا كراسينكي ، حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة ، مركز المشروعات الدولية الخاصة ، نصائح إرشادية لتحقيق الإصلاح ، أوت ، 2008

34- هشام محمد عبد الحي السيد ، نماذج الرقابة الداخلية الحديثة في المؤسسة ، مجلة المحاسبون ، جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية ، العدد 40 ، الكويت ، 2008

#### المطبوعات :

35- طويطي مصطفى ، لوعيل ميلود ، أساليب تصميم وإعداد الدراسات الميدانية ، منظور إحصائي ، مطبوعة جامعية ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة أكلي محند اولحاج ، بويرة ، الجزائر ، 2014

36- مقدم خالد وعبد الله مايو ، نظام الرقابة الداخلية ، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة محاسبة ومراجعة والسنة الأولى ماستر دراسات محاسبية وجبائية معمقة ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، الجزائر ، 2015 ، 2016

#### المراجع باللغة الأجنبية

37 R birien. Jsenical. Control interne et verification . edication preportaine inc . canada 1984

38 Jacques Renard . Theorie et pratique de laudit interne . 7em edition . editions d organisation . paris . 2010

#### المواقع الالكترونية

- 39- بروش زين الدين ودهيمي جابر ، دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي و الإداري ، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري ، جامعة بسكرة يومي 06 و 07 ماي 2012 . [www.lab-biskra.dz](http://www.lab-biskra.dz)
- 40- حساني رقية وآخرون ، دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي و الإداري ، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري ، جامعة بسكرة يومي 06 و 07 ماي 2012 . [www.lab-biskra.dz](http://www.lab-biskra.dz)

الملاحق

نضع بين أيديكم الإستبيان الذي أعد لإكمال متطلبات بحثنا المرسوم ب : دور حوكمة الشركات في تعزيز نظام الرقابة في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة بمؤسسة سونلغاز بالاغواط.

يرجي منكم مساعدتنا في الإجابة علي فقرات الاستمارة وبدقة وموضوعية ونحن نضمن السرية الشخصية التامة للإجابات علما أن الاستمارة التي لا يتم الإجابة علي كافة فقراتها ستكون غير صالحة للتحليل الإحصائي .

تقبلوا منا فائق التقدير والاحترام لتعاونكم.

فيما يلي اسئلة الاستمارة الرجاء وضع علامة X أمام الإجابة التي تراها مناسبة .

### 1. البيانات الشخصية

1. الجنس	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ذكر</li> <li>• أنثى</li> </ul>	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>
2. السن	<ul style="list-style-type: none"> <li>• أقل من 25 سنة</li> <li>• من 25 إلى 35 سنة</li> <li>• من 36 إلى 45 سنة</li> <li>• من 46 إلى 55 سنة</li> <li>• 55 سنة فما فوق</li> </ul>	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>
3. المستوى التعليمي	<ul style="list-style-type: none"> <li>• شهادة الليسانس</li> <li>• دراسات عليا</li> <li>• أخرى . حددها لطفًا .</li> </ul>	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>
4. العمل الذي تمارسه	<ul style="list-style-type: none"> <li>• عون تحكم</li> <li>• عون تنفيذ</li> <li>• إطار</li> </ul>	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>
5. سنوات الخبرة	<ul style="list-style-type: none"> <li>• أقل من 05 سنوات</li> <li>• من 05 سنوات إلى 10 سنوات</li> <li>• من 11 سنة إلى 15 سنة</li> <li>• من 16 سنة إلى 20 سنة</li> <li>• 20 سنة فأكثر</li> </ul>	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>

متغيرات الحوكمة	الاستئلة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق بشدة	موافق
المتغير الأول : الإفصاح و الشفافية	6 . يتم الافصاح عن المعلومات بدقة وبصفة عادلة بالشركة للمراقبين بالمؤسسة.					
	7 . تراعي الشركة الافصاح الكافي و اللازم للمتعاملين بالشركة وبالوقت المناسب.					
	8 . تفصح المؤسسة عن خطط المستقبلية والمخاطر المتوقعة بكل وضوح.					
	9 . يتم عرض البيانات المالية بكل سهولة وبصفة دورة للمحلين والمراقبين.					
	10 . يساهم الافصاح في تعزيز الرقابة الداخلية بشركة سونلغاز .					
المتغير الثاني : العدالة	11 . لدى العاملين بسونلغاز معرفة بأهمية ودور الافصاح في تعزيز الرقابة بشركة سونلغاز.					
	12 . تساهم العدالة في تعزيز الرقابة الداخلية بشركة سونلغاز .					
	13 . لدى العاملين بسونلغاز معرفة بأهمية ودور العدالة في تعزيز الرقابة بشركة سونلغاز.					
	14 . تراعي الشركة العدالة الكافية واللازمة للمتعاملين بالشركة وبالوقت المناسب.					
	15 . الإدارة ملزمة بتطبيق العدالة والإفصاح عن أية مصالح تعود للمتعاملين بالشركة.					
أصحاب المصالح	16 . اتخاذ القرارات بالشركة يتم بعد استشارة العاملين بالمؤسسة.					
	17 . يشارك العاملين في خطط الرقابة والاطلاع عليها.					
	18 . يساهم حماية أصحاب المصالح في تعزيز الرقابة الداخلية في شركة سونلغاز.					
	19 . لدى العاملين بسونلغاز معرفة بأهمية ودور حماية أصحاب المصالح في تعزيز الرقابة في شركة سونلغاز.					

					20. تضمن الرقابة الداخلية آليات واضحة لحماية أصحاب المصالح للشركة.	أصحاب المصالح
					21. يبلغ الموظفون وجهات نظرهم للإدارة العليا وفق آليات واضحة وبدون حواجز.	
					22. تعمل الرقابة الداخلية بالشركة على توفير ضمانات كافية لضمان حقوق الموظفين عند حدوث أي خلاف مع الإدارة.	
					23. يساهم مسؤولية مجلس الادارة في تعزيز الرقابة الداخلية بشركة سونلغاز.	مسؤولية مجلس الإدارة
					24. لدى العاملين بسونلغاز معرفة بأهمية ودور مسؤولية مجلس الإدارة في تعزيز الرقابة في شركة سونلغاز.	
					25. يتم التزام مجلس الإدارة بالواجبات اتجاه العاملين وتحسين الخدمات المقدمة.	
					26. يسمح للمراقبين بالإطلاع على إستراتيجية مجلس الإدارة وتوجهاتها (أهدافها).	
					27. يتم تحديد أهداف واضحة ومحددة للمراقبين الداخليين بشكل دقيق ومفصل.	
					28. يعمل مجلس الإدارة بالشركة على توفير ضمانات كافية للمراقبين الداخليين بالإضطلاع بمهامهم الموكلة لهم.	

المحور الثالث :

المتغير التابع : الرقابة الداخلية

المتغير التابع	الاسئلة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق بشدة	موافق
المتغير التابع الرقابة الداخلية	29. يوجد بالشركة هيكل تنظيمي يهتم بعملية الرقابة ويصفها بدقة.					
	30. المهام والمسؤوليات المعطاة للمراقبين الداخليين عالية وبصلاحيات كبيرة.					
	31. هناك اجتماعات نظامية وبصفة دورية لوضع السياسات والأهداف واتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.					
	32. تجهيز كل الاجتماعات وملاحظة كل المراقبين بحضور يتم الإلتزام بها وعرضها على مجلس الإدارة. 3.3 يتلقى المراقبون الداخليون امتيازات وفوائد معتبرة مقارنة بمهامهم ويقومون بوظائف تتعارض ومهامهم الرقابية.					

