

تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال أخلاق الأعمال لدى الموظفين

دراسة حالة عينة من المنظمات

د. عادل طلبية (1) د. مقدم خالد (2)

1- قسم العلوم الاقتصادية، جامعة العربي التبسي - تبسة، adil.tolba@univ-tebessa.dz

2- قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، mokadem.khaled@univ-ouargla.dz

تاريخ القبول: 2020/09/01

تاريخ المراجعة: 2020/08/29

تاريخ الإيداع: 2019/02/20

ملخص

تهدف الدراسة إلى معرفة أثر أخلاقيات الأعمال للموظفين في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في الشركات، حيث شمل مجتمع الدراسة بعض الشركات في ورقلة وأم البواقي، وقد تم اعتماد استمارة الاستبيان لقياس العلاقة بين المتغيرين (أخلاقيات الأعمال للموظفين وأهداف نظام الرقابة الداخلية). وقد توصلت الدراسة إلى أنه يوجد وعي بأخلاقيات الأعمال من طرف الموظفين في دعم أهداف نظام الرقابة الداخلية في المنظمات محل الدراسة، كما أظهرت نتائج تحليل الارتباط أنه توجد علاقة طردية إيجابية متوسطة لأخلاقيات الأعمال وأهداف نظام الرقابة الداخلية. لذا لابد من وضع برامج توعوية وتكوينية من الجهات الوصية للتوعية الأخلاقية بين الموظفين، نظرا لعلاقتهم بفعالية نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه وعلى تحقيق أهداف الشركة عموما.

الكلمات المفتاحية: أخلاقيات الأعمال، نظام الرقابة الداخلية، شركة، قواعد السلوك المهنية.

*Activation of the Internal Control System through Business Ethics of Employees
Case study of a Sample of Organizations*

Abstract

This paper examines the activation of the internal control system through business ethics of employees in the firms. In order to answer the research questions. A questionnaire has been designed and distributed on the study society, which consists organizations operating in Ouargla and Oum Elbouaghi. SPSS was used to analyze the data and test the hypotheses. The study results show that there is a high sense about the principals of business ethic of employees to enforcement of internal control system, Therefore, it is necessary to develop awareness and training programs to improve business ethics of employees.

Keywords: Business ethics, internal control system, firm, code of professional conduct.

*Mise en oeuvre du système de contrôle interne à travers l'éthique d'affaire des employés
Etude de cas d'un échantillon d'organisations*

Résumé

Ce document examine l'activation du système de contrôle interne par les principes de l'éthique professionnelle des employés dans les entreprises. Afin de répondre aux questions de recherche, un questionnaire a été conçu et distribué sur les sociétés d'études à Ouargla et à Oum El-bouaghi. SPSS a été utilisé pour analyser les données et tester les hypothèses. Les résultats de l'étude montrent que les principes d'éthique des employés sont très sensibles à l'application du système de contrôle interne. Il est donc nécessaire de développer des programmes pour améliorer l'éthique professionnelle des employés.

Mots-clés: Ethique des affaires, système de contrôle interne, entreprise, code de conduite professionnelle.

المؤلف المرسل: عادل طلبية، adiltolba@yahoo.fr

- توطئة:

تعتبر قضية إنرون حادثاً لا يمكن التغافل عنه عند الحديث عن أخلاقيات الأعمال فهي الشركة التي احتلت المركز السابع في الاقتصاد الأمريكي والتي لقبتم بزهرة الاقتصاد الحديث كما أنها فازة بالعديد من جوائز التميز، لكن في 2001 صنفت كأكبر إفلاس شهده الاقتصاد الأمريكي في ذلك الوقت، نتيجة لانهايار أخلاقي ولم تمر بضع سنوات حتى شهد العالم إفلاس لمان برادرز والذي يعتبر من أكبر البنوك العالمية حيث لم يكن انهياره إلا حلقة من حلقات الإخفاق الأخلاقي الذي تعيشها منظمات الأعمال والاقتصاد الرأسمالي بشكل عام، حيث أشار العديد من المفكرين إلى أن الانهيار لم يكن نتيجة لنظم وقواعد الإدارة وممارسات الأعمال التي تتمتع بجودة عالية بقدر ما هو ضعف أخلاقي في ممارسات الأعمال. لذا ومن خلال ما سبق نطرح الإشكالية التالية:

ما مدى تأثير القيم الأخلاقية للموظفين على تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية في الشركات؟

ومن هذا المنطلق جاءت هذه الدراسة محاولة الإجابة عن التساؤلات والعناصر الرئيسية للإشكالية على النحو

التالي:

- هل هناك تأثير لمبادئ الشركة في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية؛
- هل هناك تأثير لمبادئ الموظفين في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية.
- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الشركات محل الدراسة من حيث تأثير مبادئ الشركة في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية.
- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين خبرة أفراد العينة ومبادئ الموظفين في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية.

وبناءً على الإشكالية المطروحة فقد تم صياغة الفرضيات التالية:

- الفرضية الأولى: توجد علاقة بين مبادئ الشركة وتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية؛
- الفرضية الثانية: توجد علاقة بين مبادئ الموظفين وتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية؛
- الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الشركات محل الدراسة من حيث تأثير مبادئ الموظفين في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية؛
- الفرضية الرابعة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين خبرة أفراد العينة ومبادئ الموظفين في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية.

- أهمية الدراسة:

- تكمن أهمية هذه الدراسة في الضرورة الملحة التي فرضتها المتغيرات المحيطة بالشركات، إذ يعد موضوع أخلاقيات الأعمال من الموضوعات التي زادت الحاجة إليها نتيجة تزايد التلاعبات المالية والفضائح الأخلاقية وتراجع نظام القيم داخل الشركات.
- بحث دور أخلاقيات الأعمال (مبادئ الموظفين خصوصاً) في دعم تحقيق أهداف أنظمة الرقابة الداخلية، من خلال التزام الموظفين بتطبيقها.

- منهج الدراسة:

تعد هذه الدراسة من الدراسات الميدانية التي استخدم فيها الأسلوب الوصفي والأسلوب التحليلي، بهدف دراسة دور أخلاقيات الأعمال للموظفين في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال المساهمة في تحقيق أهداف هذا النظام.

- الدراسات السابقة:

اهتمت العديد من الدراسات بشكل مباشر أو غير مباشر بالعلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وأخلاقيات الأعمال وهذا وفقاً لوجهات نظر مختلفة، حيث ركز بعض الباحثين على دور أخلاقيات الأعمال في زيادة فعالية تحقيق الأهداف وتحسين أداء الشركة المالي فقد أشارت دراسات⁽¹⁾ Curtis C. Verschoor (1998) إلى وجود صلة بين تحسين أداء الشركة المالي ومدى التزامها بأخلاقيات الأعمال والالتزام بالسلوك الأخلاقي تجاه أصحاب المصلحة أو التأكيد على التقيد بميثاق قواعد السلوك الخاصة بهم؛ حيث قام الباحث بدراسات الإفصاحات في التقارير المالية لأكثر من 500 شركة أمريكية وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات التي أفصحت بالتزامها الأخلاقي في التقارير المالية احتلت مراتب متقدمة فيما يخص أداءها المالي مقارنة بالشركات الأخرى وهذا حسب ترتيب Business Week؛ من جهة أخرى ركزت دراسات على تأثير الالتزام بالأخلاقيات على جودة التقرير⁽²⁾ Tae Hee Choi & Jinhan Pae (2011) حيث توصلت الدراسة إلى أن الشركات التي لديها مستوى أعلى من الالتزام الأخلاقي أقل إدارة لأرباح، وأكثر تحفظاً، وتوقع التدفقات النقدية المستقبلية أكثر دقة من تلك التي لديها مستوى أدنى من الالتزام الأخلاقي. كما أن التزام الشركات بأخلاقيات العمل يؤثر على جودة التقارير المالية المستقبلية؛ كما أشارت دراسة⁽³⁾ Manuel Velilla & Josep M. Rosanas (2005) إلى أهمية دعم القيام الأخلاقية والفنية باعتباره أمراً حاسماً في بقاء الشركة على المدى البعيد وعلى هذا الأساس ينبغي لنظم الرقابة أن تتلاءم مع تلك القيام عند تصميمها؛ أما دراسة⁽⁴⁾ Jason Stansbury & Bruce Barry (2007) فأشارت إلى المخاطر الناجمة عن مدونة السلوك الأخلاقي في الشركة والذي قد يؤثر على أطر الرقابة من خلال تقليل المرونة الممكنة وتقييم الموقف الجديد الناتج عن تأثير هذه المدونات على كفاءة الموظفين والحد منها، والذي يؤدي إلى فشل أنظمة الرقابة، أما⁽⁵⁾ Sarah A. Holmes & Margaret Langford (2002) فتوصلت إلى أن القيم الأخلاقية السائدة وتوقعات الإدارة العالي فيما يخص سلوكيات الموظفين فيها هي أقل عرضة لأعمال الغش والتحريرات مقارنة بالشركات الأخرى فسوف تكون هناك حاجة إلى ضوابط داخلية أكثر صرامة من أي وقت مضى. كما يجب على الإدارة أن تدعم بوضوح أنظمة التحكم الجديدة، وتوفير التدريب المناسب، وتعزيز مشاركة المستخدمين من أجل خلق قبول؛ وعلى هذا الأساس فإن أنظمة الرقابة الداخلية تحتاج لأكثر من الرقابة المحاسبية والإدارية لتشمل الرقابة الأخلاقية الناتجة عن دعم السلوك الأخلاقي المشترك والذي يرفع من ثقة الموظفين واندماجهم في هوية وأهداف الشركة.

كما أشارت دراسة Antonio Duréndez, et al إلى العلاقة بين الثقافة التنظيمية وأنظمة الرقابة الإدارية للشركات العائلية حيث توصلت إلى أن هذه الشركات لديها ثقافة أكثر هرمية مما يؤثر إيجاباً على درجة أداء وبدرجة نظام الرقابة الإداري. أما دراسة⁽⁶⁾ Weaver, Trevino, & Cochran (1999) فتوصلت إلى أن مدونة السلوك الأخلاقي المتبعة تؤثر على توجهات الإدارة فيما يخص منهجية الرقابة المتبعة وهذا بالإضافة إلى العوامل المحيطة، إلا أن الالتزامات الأخلاقية التي تضعها الإدارة هي الأكثر تأثيراً على أطر الرقابة في الشركة.

أما دراسة⁽⁷⁾ Kirsten Rae, et al (2008) والتي اختبرت العلاقة بين مجال إدارة المخاطر وأخلاقيات الأعمال المتبعة في الشركة ومدى تأثيرها على نشاطات التدقيق الداخلي وجودة الرقابة المحاسبية، فتوصلت إلى أن نشاطات التدقيق الداخلي تتأثر بشكل كبير بمدى العلاقة بين إدارة المخاطر وجودة الرقابة المحاسبية، كما أظهرت الدراسة أنه توجد علاقة إيجابية مباشرة بين أخلاقيات الأعمال وجودة الرقابة المحاسبية، كما أن إدارة المخاطر لا تحسّن بشكل مباشر جودة الرقابة المحاسبية، إلا أنها تزيد من تكثيف أنشطة التدقيق الداخلي والذي يحسّن من جودة الرقابة المحاسبية، حيث تشير النتائج إلى أن تعزيز القيم الأخلاقية يحسّن من جودة الرقابة المحاسبية.

1- مفهوم وركائز أخلاقيات الأعمال في الشركات:

تعرف الأخلاق بصفة عامة بأنها مجموعة من القيم والخصائص أو المبادئ التي يجب أن تتوافر في السلوك الأخلاقي لأي فرد مثل الأمانة والعدالة والالتزام بالقوانين والمعايير والاستقامة وبذل العناية المهنية والإحساس بالمسؤولية⁽⁸⁾.

لذا تجدر الإشارة إلى أن المصطلحين قواعد السلوك المهنية (Eethics) والأخلاق (Morals) لا يستخدمان بصورة تبادلية، فالأخلاق المهنية مشتقة من الكلمة اليونانية (Eihike) التي تعني علم الشخصية وهي دراسة القضايا الأخلاقية، في حين أن الأخلاق مشتقة من الكلمة اليونانية (Mores) التي تعني الأعراف والطباع، فهي معايير يراعيها الأفراد في سلوكهم وعملهم اليومي⁽⁹⁾، فالأخلاق هي السلوك الصحيح والجديد بالإضافة إلى آليات قيام الناس بهذه السلوكيات.

فقد أشار تقرير Treadway 1987 حول الغش في التقارير المالية إلى العديد من النقاط المرتبطة بالأخلاقيات حيث أشار إلى أن على الشركة العامة أن تطور دليل قواعد أخلاقيات عمل مكتوب يدعم بقوى مناخ أخلاقي وشفاف⁽¹⁰⁾، لأن الأخلاقيات من منظور مهني تقتضي التزاماً أخلاقياً يتكون من مجموعة من المعايير والقيم وسلوكيات سوية محددة⁽¹¹⁾.

وفي هذا الإطار عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين، قواعد السلوك وفقاً للتعريف التالي: ⁽¹²⁾ (المبادئ، أو القيم، أو المعايير، أو قواعد السلوك التي ترشد القرارات والإجراءات والأنظمة في الشركة) على نحو:

أ- يُسهم في تحقيق الفائدة لأصحاب المصالح الرئيسيين فيها.

ب- يحترم حقوق جميع الأطراف المتأثرة بنشاطات الشركة.

يظهر جلياً من التعاريف أعلاها أن الأخلاقيات تقوم على مجموعة من المبادئ الواجب أن تكون متوفرة بشكل متكامل، حيث يمكن تلخيص هذه المبادئ ضمن ما يعرف بمبادئ أخلاقيات الأعمال وهي:

- الاستقامة: وهي الالتزام والصدق في القول والعمل من طرف الشركة والمدراء والعمال.

- الأمانة: وهو الالتزام بحفظ الحقوق وأداء الواجبات فباعتبار أن الشركة في الحقيقة هي عقد وكالة متعدد الأطراف فجانب منها متعلق بوفاء الشركة لهذا العقد اتجاه المجتمع الذي تنشط فيه، من جهة أخرى فالمدراء مؤتمنون على العقود التي قبلوا بتنفيذها لصالح المساهمين، كما أن العمال ملزمون بأداء عقود العمل حسب وظائفهم.

- العدالة: حيث تظهر على مستوى الشركة من خلال تعاملها مع أصحاب المصالح بإنصاف وهذا من حيث المحيط الخارجي، كما تنعكس في المحيط الداخلي من خلال ممارسات المدراء على مستوى القرارات المتخذة من

قبلهم، أما فيما يخص العمال فتظهر العدالة من خلال تعاملاتهم فيما بينهم ومع العملاء ومصالحهم والأولويات المرتبطة بأداء أعمالهم، بالإضافة إلى العدالة التنظيمية بشكل عام.

- الشفافية: وتعني الالتزام بنشر والإفصاح عن المعلومات في الإطار المقبول - مع الحفاظ على مستويات السرية المتعارف عليها في الأعمال - فعلى مستوى الشركة ينبغي عليها الإفصاح عن المعلومات التي يحتاجها المجتمع، وفي نفس السياق يقوم المدراء والعمال على توصيل المعلومات التي بحوزتهم بشكل شفاف وهذا ضمن المهام التي كلفوا بها.

- النزاهة: وتعني الابتعاد عن أي تصرفات قد تنشأ عنها ضغوط من أجل التأثير على أدائهم لواجباتهم وللعقود المتفق عليها في إطار الوكالة بين الشركة والمجتمع، وبين الإدارة والمساهمين، وبين العمال بمختلف مستوياتهم الوظيفية.

- المساءلة: ويعني تبني سياسية ووضع إجراءات تمكن من تقييم كل التصرفات لمختلف المستويات الإدارية.

1-2- ركائز أخلاقيات الأعمال في الشركات:

تتفق الدراسات المرتبطة بأخلاقيات الأعمال في أي شركة أنها مبنية على تفاعل بين المبادئ الأخلاقية على مستوى الأفراد، والشركة وعلى مستوى القيادة الإدارية، وهي وفقا لما يلي: (13)

1-2-1- مبادئ للشركات:

- أن تضع كل شركة مدونة أخلاقية رسمية وإطلاع للعاملين عليها.
- تسمية لجنة الأخلاق في الشركة لتقديم المشورة الأخلاقية والبت الأخلاقي في القضايا المحيرة.
- تحديد المنطقة الرمادية والتصرفات التي تدخل فيها وتحديد موظف الشركة المحيرة.
- التقييم الدوري للمستوى الأخلاقي للشركة.
- انتقاء المديرين وفق معايير أخلاقية إلى جانب معايير الكفاءة.
- وضع الحوافز للتصرفات المدعومة للسمعة الأخلاقية للشركة.
- حق المعرفة للعاملين والزبائن وغيرهم بالمخاطر والأضرار المحتملة الناجمة عن عمل الشركة.
- المبادرة الأخلاقية داخل الشركة وخارجها.

1-2-2- مبادئ للمديرين:

- اعتبار المعايير الأخلاقية ذات قيمة موازية للمعايير المادية المتعلقة بتعظيم الربح.
- الانفتاح على الحياة الاجتماعية وتنمية الوعي بقضايا المجتمع.
- التطوير المستمر للمدونة الأخلاقية والعمل بموجبها.
- التحديد للمنطقة الرمادية في مجال عمل كل مدير وتحديد الموقف الأخلاقي الملائم في كل حالة.
- العمل وفق أوليات؛ مصلحة المجتمع أولا، ومصلحة الشركة ثانيا، ومن ثم المصلحة الشخصية.
- التقييم الدوري للمستوى الأخلاقي لإدارته والعاملين معه.
- قول الحقيقة في كل المواقف التي يواجهها المدير.
- الالتزام بالمعايير الأخلاقية في التعامل مع المديرين الآخرين.
- المنافسة الشريفة مع المنافسين في السوق.

1-2-3- مبادئ للعاملين:

- مع مراعاة عدم العمل من أجل مصلحة شخصية غير مشروعة، يجب العمل وفق أوليات؛ مصلحة المجتمع أولاً، ومصلحة الشركة ثانياً، ومن ثم المصلحة الشخصية.
- عدم إطاعة الأوامر عند التعارض مع القانون أو المدونة الأخلاقية للشركة.
- الالتزام بالمعايير الأخلاقية عند التعامل مع الأعلى والزملاء والمرؤوسين.
- إنشاء الحقيقة في المواقف التي تهم وتضر الجمهور وذات العلاقة بعمله.

2- مفهوم ومكونات نظام الرقابة الداخلية:

1-2- مفهوم ومكونات نظام الرقابة الداخلية:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية حجر الأساس التي يقوم عليه نشاط الشركة؛ فنجاحها أو فشلها مرتبط بقدر كبير بفعاليتها، حيث أولت العديد من المنظمات المهنية اهتماماً بالغاً بنظام الرقابة الداخلية من حيث تصميمه وطبيعته ومكوناته وهذا وفقاً للأطر التنظيمية لرؤى تلك المنظمات مثل لجنة المنظمات الداعمة للجنة Treadway المعروفة اختصاراً بـ Coso، والتي تمثل المرجعية الأمريكية والأوسع انتشاراً على المستوى الدولي مقارنة بـ Coco الكندية أو Csox المرجعية الصينية، بإضافة إلى الفرنسية والبريطانية.

عرفت Coso نظام الرقابة الداخلية على أنها: ((عبارة عن عملية تنفذ من طرف مجلس الإدارة؛ المدراء؛ وباقي الموظفين مصممة من أجل تأمين مستوى معقول من إنجاز الأهداف التشغيلية؛ وإعداد التقارير؛ الالتزام)) كما قدم الاتحاد الدولي للمحاسبين تعريفاً أكثر شمولية وهذا على أساس الدراسة التي قام بها على المستوى العالمي والتي كانت بعنوان Global Survey on Risk Management and Internal Control : 2011.

حيث وجد أن الرقابة الداخلية تعد جزءاً لا يتجزأ من نظام حوكمة الشركة وإدارة المخاطر، الذي تعرفه وتؤثر فيه وتتابعه الهيئة الإدارية بالشركة والإدارة والأفراد الآخرون، حتى يمكن الاستفادة من الفرص المتاحة للشركة والتعامل مع التحديات التي تواجهها، بما يتسق مع استراتيجية إدارة المخاطر وسياسات الرقابة الداخلية التي تضعها الهيئة الإدارية، من أجل تحقيق أهداف الشركة ومن خلال أمور أخرى وهي كما يلي:

- تنفيذ عمليات استراتيجية وتشغيلية، تتسم بالفعالية والكفاءة؛
- توفير معلومات مفيدة للمستخدمين الداخليين والخارجيين من أجل اتخاذ قرارات رشيدة في التوقيت المناسب؛
- ضمان التوافق مع القوانين وقواعد الشركة المطبقة، وكذلك مع سياسات الشركة وإجراءاتها وأدلتها الإرشادية؛
- حماية موارد الشركة من فقدان والغش وسوء الاستخدام والتلف؛
- حماية نظم المعلومات بالشركة، بما فيها (تكنولوجيا) المعلومات بما يضمن وجود وتكامل وسرية تلك النظم.

2-2- مكونات نظام الرقابة الداخلية:

أشارت Coso إلى خمسة مكونات للنظام الرقابة الداخلية يضم كلا منها مجموعة من المبادئ والتي تبلغ 17 مبدأً: (14)

- البيئة الرقابية: إن مفهوم البيئة الرقابية يصعب فهمه فهو ليس شيئاً يمكن لمسه أو رؤيته ولا يمكن أن يظهر في ميزان المراجعة أو في أي من الصفقات أو التقرير المالية، لكن يستطيع أي موظف أن يعرف إذا كانت البيئة الرقابية جيدة أو سيئة، تعتبر البيئة الرقابية الأساس والأرضية التي تقوم عليها باقي مكونات النظام والتي تتفاعل فيها وتؤثر وتتأثر بها، والتي تتلخص في فلسفة الإدارة في التسيير؛ تسيير الموارد البشرية والكفاءات، والقيم

الأخلاقية السائدة في الشركة، والهيكل التنظيمي وتوزيع السلطة والمسؤولية، ومستويات المساءلة اتجاه تحقيق الأهداف.

- تقييم المخاطر: تعتبر المخاطر سيمة أصيلة في ممارسة الأعمال ولا يمكن أن نتصور مؤسسة تمارس نشاطها دون وجود مستوى معين من المخاطر، ينبغي إدارتها من خلال، تحديدها، وتقييمها والتعامل معها، وعلى هذا الأساس يقوم نظام الرقابة الداخلية بوضع إجراءات تساعد على التعامل مع هذه المخاطر كما أن عملية تجديد وتطوير الإجراءات في الشركة يعتمد بشكل أساسي على ما تم تقييمه من مخاطر مستجدة على البيئة التي تعمل فيها الشركة.

- الأنشطة الرقابية: تقوم الأعمال في الشركة بشكل متكامل بين الأفراد والإدارات والمصالح داخل الشركة، فالأعمال والأنشطة في الشركة تتم بالتسلسل ووفق إجراءات معينة ينبغي حصولها وعلى هذا الأساس تقوم الأنشطة الرقابية، حيث يتم تقسيم المهام والمسؤوليات وبشكل تراتبي يُسهل الرقابة المتسلسلة، فلا يمكن الشروع في خطوة في مهمة معينة دون تمام الخطوة السابقة والتأكد من القيام بها بشكل صحيح، فالأنشطة الرقابية تقوم على توفير رقابة مستمرة ودائمة ومتلازمة مع القيام بالأعمال والمهام.

- المعلومات والاتصال: يركز تسيير الشركة على المعلومات والاتصال، فبدونهما لا يمكن الربط والتنسيق بين أجزاء الشركة، وينعكس هذا على مكون نظام الرقابة الداخلية التي تقوم بشكل أساسي على توفير المعلومات فالبيئة الرقابية تتفاعل من خلال المعلومات وقنوات الاتصال المتوفرة، كما أن إدارة المخاطر لا يمكن أن تقوم بدون توفر معلومات مناسبة على المخاطر وأسبابها والآثار الناجمة عنها، كما أن الأنشطة الرقابية تحتاج إلى توفير المعلومات على مستوى أداء الأعمال وكيفية أداء المهام.

- المتابعة والإشراف: إن عملية وضع الإجراءات ومختلف الضوابط الرقابية لن يكون لها معنى إذا لم يتم توفير آليات لمتابعة فعالية هذه الإجراءات والضوابط الرقابية ومدى تحقيقها للأهداف التي أنشئت من أجلها، ويتم هذا من خلال المتابعة المستمرة عن طريق التقارير المنتظمة أو حسب الاحتياجات، بالإضافة إلى المتابعة من خلال المراجعة الداخلية وما تصدره من تقارير.

3- العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وأخلاقية الأعمال:

يُؤطر نظام الرقابة الداخلية جميع الأنشطة والمهام بالإضافة إلى عمليات اتخاذ القرار في مختلف المستويات الإدارية، من جهة آخر فإن القيام بتلك الأنشطة والمهام أو اتخاذ القرار لا يمكن فصله عن المنظور الأخلاقي؛ فالتساؤل عن مدى أخلاقيات هذه الأنشطة والمهام والقرارات أمر ضروري، كما أن تقييم مدى اتساقها مع القيم والمبادئ الأخلاقية التي تؤمن بها الشركة وتبنتها الإدارة ضمن قيمها أمر ضروري، فمن غير المقبول أن يكون هناك تناقض بين ما تدعيه الإدارة وما تروج له الشركة من قيم تبنتها وبين ما تطبقه في عملياتها وأنشطتها.

تبدأ النزاهة من الأعلى، إذا ينبغي أن يكون المدير التنفيذي وبقية أعضاء الإدارة نموذجاً يُحتذى بسبب ميل موظفي الشركة إلى تقليد مواقف الإدارة تجاه المخاطر والرقابة، والتي تتجلى للموظفين عندما تواجه المدير التنفيذي مسألة تحتاج إلى قرار صعب، ويعتمد إلى اختيار القرار بتغليب الناحية الأخلاقية؛ حيث ترسخ الشركات مفهوم النزاهة كمبدأ تشغيلي أساسي من خلال نشره وتعليمه للموظفين وفرضه⁽¹⁵⁾.

إن الالتزام بالتعليمات والقواعد التي ينص عليها نظام الرقابة الداخلية ستخضع من منظور الأفراد لميزان الخطأ والصواب الذي يؤمنون به والذي على أساسه يتم تصنيف إجراءات وقواعد النظام إلى:

3-1- إجراءات تتفق مع قيمهم الأخلاقية:

تعتبر الإحاطة بالقيم الأخلاقية ومعتقدات أفراد الشركة أمراً ضرورياً من أجل تصميم إجراءات قابلة للتطبيق بسهولة وبدون حواجز أو ضغوط نفسية، أو شعور بتأنيب الضمير، وعلى هذا الأساس تسهل إجراءات الرقابة على التطبيق حيث يكون هناك حافز داخلي يدعم عملية التطبيق.

3-2- إجراءات لا تتفق مع قيمهم:

عدم انسجام الإجراءات المطبقة في الشركة مع القيم والأخلاق التي يتبناها الموظفون والذي سيؤدي إلى عدم اقتناعهم بها، مما يزيد من عدم رغبتهم في تطبيق تلك الإجراءات، وبالتالي تحمل تكاليف أكبر ناجمة عن سوء التطبيق أو زيادة تكاليف الرقابة.

4- اثر مبادئ الموظفين على تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية (دراسة ميدانية):**4-1- لأدوات والأساليب الإحصائية المستخدمة:**

بغرض تسهيل عملية تحليل ومناقشة النتائج تم الاستعانة ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية النسخة: SPSS 0.22 لمعالجة البيانات وتحليلها واستخراج نتائج الدراسة، وقد تم بداية استخدام عدد من الأساليب الإحصائية والتي تتناسب ومتغيرات الدراسة كما يلي:

- معامل الثبات (Alpha s'Cronbach) ألفا كرونباخ لقياس درجة الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان؛
- التكرارات والنسب المئوية لإظهار نسب إجابات مفردات عينة الدراسة؛
- المتوسطات الحسابية، لمعرفة درجة موافقة العينة المدروسة عن أسئلة الاستبيان؛ بالإضافة إلى الانحرافات المعيارية، وهذا لقياس درجة تشتت قيم إجابات عينة الدراسة عن وسطها الحسابي؛
- اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لقياس وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتغيرات الديمغرافية؛
- تحليل الانحدار البسيط باستخدام طريقة المربعات الصغرى لاختبار صلاحية نموذج الدراسة وتأثير المتغير المستقل على المتغير التابع.

حيث تم تحديد العناصر والمتغيرات التي لها علاقة بهذه الدراسة وهذا استناداً إلى العرض النظري والدراسة السابقة على النحو التالي:

- المتغيرات التابعة: يمثل أساساً في الرقابة الداخلية ومن أجل توضيح الآثار الممكنة على نظام الرقابة الداخلية، تم اختيار أهداف نظام الرقابة الداخلية باعتبارها تمثل مؤشراً مهماً عن أي تأثيرات ناتجة عن المتغير المستقل.
- المتغيرات المستقلة: وتمثل العناصر التي يمكن أن تؤثر على نظام الرقابة الداخلية، من خلال التأثير على أهدافه؛ حيث تم اختيار مبادئ من المبادئ التي تقوم عليها أخلاقيات الأعمال: هما مبادئ الشركة ومبادئ العاملين.
- المتغيرات الوسيطة التي لها تأثير شرطي على علاقة المتغير المستقل بالتابع، وهي مرتبطة بالخصائص الديمغرافية.

4-2- مجتمع الدراسة وعينتها:

يتكون مجتمع الدراسة من أربعة شركات هي اتصالات الجزائر ورقلة، ومديرية الخزينة أم البواقي، وسونغاز ورقلة، وشركة ليند غاز ورقلة، حيث تم توزيع 80 استبياناً على عينة كل هذه الشركات كما هو موضح في الجدول رقم (01).

الجدول رقم (01): مجتمع الدراسة من الشركات

الرقم	الشركات	الاستبيانات الموزعة	الاستبيانات المسترجعة
01	اتصالات الجزائر ورقلة	30	29
02	مديرية الخزينة أم البواقي	20	15
03	سونغاز ورقلة	20	13
04	ليند غاز ورقلة	30	23
	المجموع	100	80

المصدر: من إعداد الباحثين

3-4- ثبات أداة الدراسة (الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان):

نلاحظ من الجدول رقم (02) أن قيمة ألفا كرونباخ (Alpha s'Cronbach) للمحورين تقدر بـ 0,86؛ 0,893 على التوالي، كما أن قيمة ألفا كرونباخ الكلية تقدر بـ 0,889 أي 88,9% وهي كلها تفوق الحد الأدنى 60% وهو ما يشير إلى إمكانية ثبات النتائج التي يمكن أن تسفر عنها الدراسة إذا أعيد تطبيق الاستبانة على نفس العينة في نفس الظروف.

الجدول رقم (02): معامل الثبات ألفا كرونباخ

المحور	عدد الاسئلة	معامل الثبات ألفا كرونباخ
تؤثر مبادئ الشركة في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية	8	0,86
تؤثر مبادئ الموظفين في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية	6	0,893
عدد المحاور الكلية	14	0,889

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على معطيات برنامج SPSS

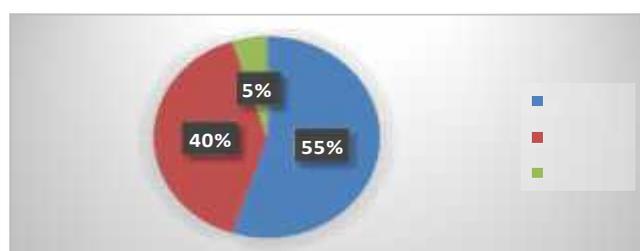
4-4- تحليل الخصائص الديمغرافية للمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحاور الدراسة:

أولا للتعرف على أهم الخصائص الديمغرافية لمفردات العينة المشاركين في الدراسة الميدانية، تناولنا في الجزء الأول من الاستبيان بعض البيانات الخاصة بأفراد عينة الدراسة وهي: الجنس، العمر، المستوى التعليمي، الخبرة المهنية، كما هو موضح فيما يلي:

1-4-4- الجنس:

نلاحظ من الشكل أدناه أن نسبة مشاركة الذكور في الاستبيان بلغ 55% في حين بلغت نسبة مشاركة الإناث 45% وهذا يدل على أن اهتمام الذكور بمهنة الرقابة الداخلية أكثر من اهتمام الإناث، مع تسجيل 5 حالات لعدم الإجابة.

الشكل رقم (01): الجنس

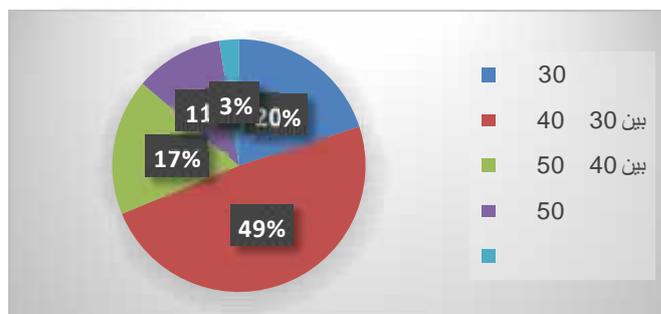


المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على استمارات الاستبيان.

4-4-2- العمر:

نلاحظ من الشكل أدناه أن هناك تبايناً بين أعمار أفراد العينة المستجوبة، وقد كانت النسبة الكبيرة من المشاركين عند الفئة الثانية بنسبة 48.75%، تليها الفئة الأولى بنسبة 20%، ثم الفئة الثالثة بنسبة 17.5%، ثم الفئة الرابعة بنسبة 11.25% وهي تمثل فئة الأكثر خبرة والأعلى في السلم الوظيفي عموماً، مع تسجيل 5 حالات لعدم الإجابة.

الشكل رقم (02): العمر

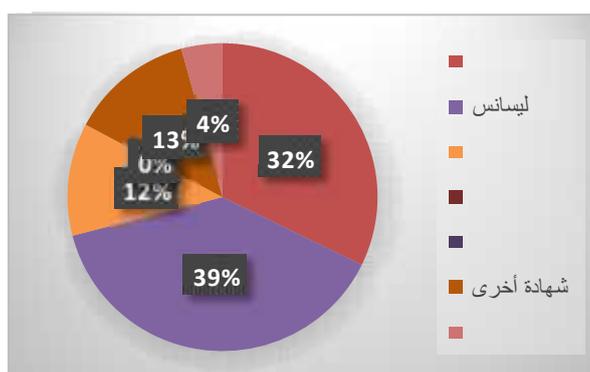


المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على استمارات الاستبيان

4-4-3- الشهادة العلمية:

نلاحظ من الشكل أدناه أن هناك تبايناً بين الشهادة العلمية المحصلة من طرف أفراد العينة المستجوبة، وقد كانت النسبة الكبيرة من المشاركين عند الفئة الثانية بنسبة 48.75%، تليها الفئة الأولى بنسبة 20%، ثم الفئة الثالثة بنسبة 17.5%، ثم الفئة الرابعة بنسبة 11.25% وهي تمثل فئة الأكثر خبرة والأعلى في السلم الوظيفي عموماً، مع تسجيل 5 حالات لعدم الإجابة.

الشكل رقم (03): الشهادة العلمية

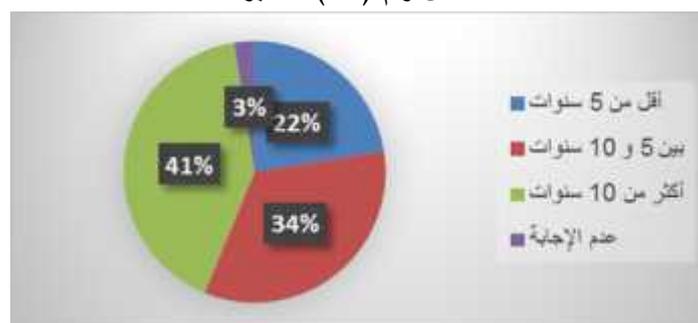


المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على استمارات الاستبيان.

4-4-4- الخبرة:

نلاحظ من الشكل أدناه أن هناك تبايناً أيضاً بين الخبرة المكتسبة من طرف أفراد العينة المستجوبة، حيث إن 41% من أفراد العينة لديهم خبرة أكبر من 10 سنوات و 34% لديهم خبرة تتراوح بين 5 و 10 سنوات، مما يساهم في قدرة أفراد العينة على الفهم والإجابة على أسئلة الاستبيان بشكل أحسن.

الشكل رقم (04): الخبرة



المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على استمارات الاستبيان.

4-4-5- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية

كما يمكن تحليل المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحورين من خلال الجداول التالية:

الجدول رقم (03): تؤثر مبادئ الشركة في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية

رقم	محايد		غير موافق		%	رقم	%
	عدد	%	عدد	%			
01	59	73,75	13	16,25	8	10	0
02	54	67,5	13	16,25	9	11,25	4
03	54	67,5	24	30	11	13,75	0
04	59	73,75	14	17,5	6	7,5	1,25
05	65	81,25	8	10	7	8,75	0
06	49	61,25	24	30	7	8,75	0
07	48	60	20	25	11	13,75	1,25
08	44	55	25	31,25	11	13,75	0

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على استمارات الاستبيان.

الجدول رقم (04): تؤثر مبادئ الموظفين في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية

رقم	محايد		غير موافق		%	رقم	%
	عدد	%	عدد	%			
09	70	87,5	5	6,25	5	6,25	0
10	62	77,5	11	13,75	7	8,75	0
11	62	77,5	12	15	6	7,5	0
12	59	73,75	10	12,5	11	13,75	0
13	61	76,25	16	20	3	3,75	0
14	60	75	12	15	8	10	0

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على استمارات الاستبيان.

يظهر من الجدول رقم (03) الجدول رقم (04)؛ أن إجابات أفراد العينة كانت موافقة على تأثير القيم الأخلاقية ممثلة في مبادئ الشركة ومبادئ الموظفين، حيث إن الموافقة على فقرات المحور الأول تراوحت بين 55% و 81%، أما الموافقة على فقرات المحور الثاني فقد تراوحت بين 73% و 87%، وهو ما يعني وجود تجانس في أغلب إجابات أفراد العينة وبالتالي مساهمة القيم الأخلاقية في دعم تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية في الشركات محل الدراسة الميدانية.

الجدول رقم (05): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الأول

المستوى	الترتيب	الانحراف المعياري	N	المتوسط	الفقرات
مرتفع	---	0,47945	80	2,5493	مبادئ الشركة
مرتفع	1	0,616	80	2,73	تدعم القيم الأخلاقية للشركة لحماية ممتلكات الشركة وأصولها.
مرتفع	2	0,614	79	2,67	تدعم القيم الأخلاقية للشركة الالتزام بتطبيق التشريعات والقوانين.
مرتفع	3	0,664	79	2,63	يتم الاهتمام بالقيم الأخلاقية داخل الشركة.
مرتفع	4	0,691	77	2,61	لديك إطلاع على مدونة السلوك: (الدليل الإرشادي للتعامل ما بين الموظفين بمختلف مستوياتهم، التعامل مع العملاء، مواقف
مرتفع	5	0,741	80	2,59	تحرص على توفير المعلومات المرتبطة بوظيفتك للمصالح الإدارية الأخرى، باعتباره التزاما يجب الوفاء به.
مرتفع	6	0,656	80	2,53	تُحفظ القيم الأخلاقية للشركة الاستغلال الأمثل للموارد.
مرتفع	7	0,731	79	2,47	تشجع القيم الأخلاقية في شركتكم توفير معلومات موثقة في مختلف المستويات الإدارية
مرتفع	8	0,739	80	2,40	يوجد توافق بين القيم الأخلاقية للشركة والسياسات العامة المطبقة فيها.
مرتفع	9	0,755	80	2,39	الأخلاقيات في شركتكم تدعم أنشطتها التشغيلية

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على معطيات برنامج SPSS

يظهر من الجدول رقم (05) المتوسط العام لجميع الفقرات المتعلقة بالمحور الأول الذي مفاده تؤثر مبادئ الشركة في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية والذي بلغ (2,5493) وهو عند مستوى مرتفع مما يعني أن مبادئ الشركة تساهم في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية والانحراف المعياري (0,47945) الذي يظهر وجود تجانس أقل من المتوسط في الإجابة، مع ملاحظة أن الفقرة الخامسة حققت أكبر متوسط (2,73) وبالتالي القيم الأخلاقية للشركة تدعم حماية ممتلكات الشركة وأصولها.

الجدول رقم (06): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثاني

المستوى	الترتيب	الانحراف المعياري	N	المتوسط	الفقرات
مرتفع	---	0,49618	80	2,6979	مبادئ الموظفين
مرتفع	1	0,530	80	2,81	تعتبر القيم الأخلاقية أمرا مهما عند قيامك بمهامك.
مرتفع	2	0,527	80	2,73	تحرص على استغلال أقل ما يمكن من موارد الشركة عند قيامك بمهامك.
مرتفع	3	0,576	79	2,72	تعتبر أن حماية أصول الشركة التزاما أخلاقيا يجب الوفاء به.
مرتفع	4	0,628	80	2,69	التزامك بالقيم الأخلاقية يتناسب مع السياسات العامة في الشركة.
مرتفع	5	0,658	80	2,65	تعتقد أن الأعمال والمهام التي تقوم بها داخل الشركة يجب أن لا تنتافي مع المصلحة العامة للمجتمع
مرتفع	6	0,741	80	2,59	تحرص على توفير المعلومات المرتبطة بوظيفتك للمصالح الإدارية الأخرى، باعتباره التزاما يجب الوفاء به.

مرتفع	--	0,41376	80	2,5573	المتوسط العام لكل الفقرات (المحاورين)
-------	----	---------	----	--------	---------------------------------------

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على معطيات برنامج SPSS

كما يظهر من الجدول رقم (06) المتوسط العام لجميع الفقرات المتعلقة بالمحور الثاني الذي مفاده تؤثر مبادئ الموظفين في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية والذي بلغ (2,6979) وهو عند مستوى مرتفع مما يعني أن مبادئ الموظفين تساهم في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية رغم أن الانحراف المعياري لجميع الفقرات يساوي (0,49618) الذي يظهر وجود تجانس أقل من المتوسط في إجابة أفراد العينة المدروسة، مع ملاحظة أن الفقرة التاسعة حققت أكبر متوسط (2,81) وبالتالي القيم الأخلاقية تعتبر أمراً مهماً عند قيام الموظف بمهامه. كما بلغ المتوسط العام لكل الفقرات (2,5573) عند مستوى مرتفع.

5-4- اختبار (Teste Simpelt-One):

الجدول رقم (08): اختبار تحليل التباين الأحادي ((ANOVA))

المحور	F	مستوى المعنوية
أسم الشركة	4,461	0,006
مبادئ الموظفين	2,243	0,113

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على معطيات برنامج SPSS

يظهر من الجدول رقم (08) أنه توجد دلالة إحصائية بين الشركات محل الدراسة من حيث تأثير مبادئ الموظفين في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية، حيث بلغت (F) قيمة 4,461 عند مستوى معنوية (0,006)، كما يظهر الجدول رقم (08) أنه لا توجد دلالة إحصائية بين خبرة أفراد العينة وتأثير مبادئ الموظفين في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية، حيث بلغ قيمة (F): 2,243 وذلك عند مستوى معنوية (0,113). وبالتالي مهما كانت خبرة أفراد العينة فإن مستوى تأثير القيم الأخلاقية للموظفين على تحقيق أهداف الرقابة الداخلية يبقى نفسه.

6-4- تحليل الانحدار الخطي:

الجدول رقم (09): تحليل الانحدار البسيط

		معاملات غير معيارية		معاملات معيارية		المعنوية
		Coefficients standardisés	non standardisés	Coefficients standardisés	t	
B	Ecart standard	Bêta	t			
1	الثابت	0,194	0,226		0,859	0,393
	المحور الثاني	0,918	0,087	0,767	10,556	0,000

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على معطيات برنامج SPSS

يظهر من الجدول رقم (09) أنه توجد علاقة بين المتغير التابع (المحور الأول) والمتغيرات المستقلة (المحور الثاني) حيث يلاحظ أن قيمة التلمحور الثاني قد بلغت (10,556) عند مستوى معنوية (0,000) وهي أقل من قيمتها عند (0,005) مما يشير إلى وجود تأثير ذي دلالة إحصائية لعامل أخلاق الموظفين في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية من خلال التحلي بالقيم الأخلاقية عند قيامك بالمهام.

خاتمة

من خلال دراسة أثر المبادئ الأخلاقية للموظفين على أهداف نظام الرقابة الداخلية لعينة من الشركات، خلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج وبناء على ذلك اقترحت مجموعة من التوصيات فيما يلي:

- نتائج الدراسة:

انطلاقاً من هذه الدراسة وللإجابة على فرضياتها توصلنا إلى النتائج التالية:

- يوجد وعي من طرف أفراد العينة بدور أخلاقيات الأعمال في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية ومن ثم في تحقيق أهداف الشركات، وذلك بدرجات ومستويات إيجابية وبمتوسط عام 2,5210، خاصة مبادئ الموظفين التي سجلت أعلى متوسط بـ 2,6979، كما توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباطية متوسطة بين أبعاد أخلاقيات الأعمال وأهداف نظام الرقابة الداخلية (الجدول رقم 09)، ما يعني مساهمة أخلاقيات الأعمال في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية؛ ومنه صحة الفرضيات الأولى والثانية؛

- هناك تباين بين الشركات محل الدراسة من حيث تأثير مبادئ الشركة ومبادئ الموظفين في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية حيث بلغت (F) قيمة 4,461 عند مستوى معنوية (0,006)، ومنه صحة الفرضيات الثالثة؛ - لا يوجد تباين في تأثير متغير خبرة أفراد العينة على مبادئ الموظفين في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية، حيث هناك تجانس في وجهة نظر أفراد العينة انطلاقاً من عامل الخبرة، مما يعني أنهم انطلاقاً من خبرتهم متفقون على أهمية القيم الأخلاقية في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية. ومنه عدم صحة الفرضيات الرابعة.

- التوصيات:

من خلال هذه الدراسة تبين وجود تأثير بمستويات مختلفة للقيم الأخلاقية للموظفين على أهداف نظام الرقابة الداخلية، لهذا لا بد للجهات المسؤولة في الشركات كمجالس الإدارة من اتخاذ عدة إجراءات في سبيل التعزيز المستمر للقيم الأخلاقية ودورها في دعم أهداف الرقابة الداخلية وباقي الأنظمة في الشركة، ومن هذه الإجراءات: - أهمية وضع وتعزيز أخلاقيات الأعمال في الشركات، مع ضرورة قيام مجالس إدارة الشركات برسم السياسات الأخلاقية وتوزيعها عبر الشركة، وتحسيس الموظفين بأهميتها؛

-تبني مبادئ حوكمة الشركات لما لها من أهمية في ضمان حماية حقوق كل الأطراف أصحاب العلاقة تعزيراً للقيم الأخلاقية متمثلة في: الاستقامة؛ الأمانة؛ العدالة التي تظهر على مستوى الشركة من خلال تعاملها مع أصحاب المصالح بإنصاف؛ الشفافية من خلال الالتزام بالإفصاح عن المعلومات في الإطار المقبول، بالإضافة إلى النزاهة والمساءلة؛

- أهمية وضع برامج توعوية وتكوينية من الجهات الوصية للتوعية الأخلاقية بين الموظفين، وهذا راجع إلى علاقة تصرفات هذه الفئة بفعالية نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه وعلى تحقيق أهداف الشركة عموماً؛

-لا بد من تبني إجراءات تسمح بتوافق القيم الأخلاقية للشركة والسياسات العامة المطبقة فيها، كما يجب أن تدعم هذه القيم الأنشطة التشغيلية في الشركة.

- الإحالات والهوامش:

1- Curtis C. Verschoor, (Oct., 1998), A Study of the Link between a Corporation's Financial Performance and Its Commitment to Ethics, Journal of Business Ethics, Vol. 17, No. 13, Social and Ethical Accounting, Auditing and Reporting, p 1509-1516.

2- Tae Hee Choi and Jinhan Pae, (October 2011), Business Ethics and Financial Reporting Quality: Evidence from Korea, Journal of Business Ethics, Vol. 103, No 3.

- 3- Josep M. Rosanas and Manuel Velilla, The Ethics of Management Control Systems: Developing Technical and Moral Values, Journal of Business Ethics, Vol. 57, No. 1, Culture(Mar., 2005), p 83-96.
- 4- Jason Stansbury and Bruce Barry, Ethics Programs and the Paradox of Control, Business Ethics Quarterly, Vol. 17, No 2 (Apr., 2007), p 239-261.
- 5- Sarah A. Holmes, Margaret Langford, O. James Welch and Sandra T. Welch, (Spring 2002), Associations Between Internal Controls And Organizational Citizenship Behavior, Journal of Managerial Issues, Vol. 14, No. 1., p 85-99.
- 6- Weaver, Trevino, and Cochran, Corporate Ethics Programs as Control Systems: Influences of Executive Commitment and Environmental Factors, The Academy of Management Journal, Vol. 42, No. 1 (Feb., 1999), p 41-57.
- 7- Kirsten Rae,et al,(2008),Risk Management and Ethical Environment: Effects on Internal Audit and Accounting Control Procedures,website: <https://www.researchgate.net/publication/237380460> (consultation date: 12 august 2018).
- 8- عبد الوهاب نصر على، شحاته السيد شحاته، قواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية، الدار الجامعية، 2009، الإسكندرية، ص 41.
- 9- ريتشارد شرويدر وآخرون، ترجمة خالد على أحمد كاجيجي وآخرون، (2006)، نظرية المحاسبة، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، ص 661-662.
- 10- Curtis C. Verschoor, A Study of the Link between a Corporation's Financial Performance and Its Commitment to Ethics, Journal of Business Ethics, Vol. 17, No. 13, Social and Ethical Accounting, Auditing and Reporting (Oct., 1998), p 1509- 1511.
- 11- Huss, H. F., & Patterson, D. M. (1993). Ethics in Accounting: Values Education Without Indoctrination. Journal of Business Ethics, 12(03), 235-243.
- 12- الاتحاد الدولي للمحاسبين، (نوفمبر 2010)، الإرشادات الدولية للممارسة الجيدة، وضع قواعد فعالة للسلوك في المنشآت، ص 8-9.
- 13- نجم عبود نجم. (2006)، أخلاقيات الإدارة ومسؤولية الأعمال في شركات الأعمال. الطبعة الأولى. مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، ص 61.
- 14- Office of the New York State Comptroller, Division of Local Government and School Accountability, Management's Responsibility for Internal Controls, October 2010, p 6.
- 15- بول.ج.ستينبارت، مارشال رومني، ترجمة قاسم إبراهيم الحسيني،(2009)، نُظْم المعلومات المحاسبي، دار المريخ، السعودية، ص 289.
- قائمة المصادر والمراجع:
- 1- الاتحاد الدولي للمحاسبين،(نوفمبر 2010)، الإرشادات الدولية للممارسة الجيدة، وضع قواعد فعالة للسلوك في المنشآت.
- 2- بول.ج.ستينبارت، مارشال رومني، ترجمة قاسم إبراهيم الحسيني، (2009)، نُظْم المعلومات المحاسبي، دار المريخ، السعودية.
- 3- ريتشارد شرويدر وآخرون، ترجمة خالد على أحمد كاجيجي وآخرون، (2006)، نظرية المحاسبة، دار المريخ، المملكة العربية السعودية.
- 4- عبد الوهاب نصر على، (2009)، شحاته السيد شحاته، قواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- 5- نجم عبود نجم. (2006)، أخلاقيات الإدارة ومسؤولية الأعمال في شركات الأعمال. الطبعة الأولى. مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان.
- 6- Sarah A. Holmes, Margaret Langford, O. James Welch and Sandra T. Welch, (Spring 2002), Associations Between Internal Controls And Organizational Citizenship Behavior, Journal of Managerial Issues, Vol. 14, No. 1.
- 7- Kirsten Rae,et al,(2008),Risk Management and Ethical Environment: Effects on Internal Audit and Accounting Control Procedures,website: <https://www.researchgate.net/publication/237380460> (consultation date: 12 august 2018).
- 8- Curtis C. Verschoor, (Oct., 1998), A Study of the Link between a Corporation's Financial Performance and Its Commitmentto Ethics, Journal of Business Ethics, Vol. 17, No. 13, Social and Ethical Accounting, Auditingand Reporting.

- 9- Huss, H. F., & Patterson, D. M. (1993). Ethics in Accounting: Values Education Without Indoctrination. *Journal of Business Ethics*, 12(03).
- 10- Curtis C. Verschoor, (Oct., 1998), A Study of the Link between a Corporation's Financial Performance and Its Commitment to Ethics, *Journal of Business Ethics*, Vol. 17, No. 13, Social and Ethical Accounting, Auditing and Reporting.
- 11- Weaver, Trevino, and Cochran, (Feb., 1999), Corporate Ethics Programs as Control Systems: Influences of Executive Commitment and Environmental Factors, *The Academy of Management Journal*, Vol. 42, No. 1.
- 12- Josep M. Rosanas and Manuel Velilla, (Mar, 2005), The Ethics of Management Control Systems: Developing Technical and Moral Values, *Journal of Business Ethics*, Vol. 57, No. 1, Culture.
- 13- Jason Stansbury and Bruce Barry (Apr., 2007), Ethics Programs and the Paradox of Control, *Business Ethics Quarterly*, Vol. 17, No. 2.
- 14- Office of the New York State Comptroller, (October 2010), Division of Local Government and School Accountability, Management's Responsibility for Internal Controls.
- 15- Tae Hee Choi and Jinhan Pae, (October 2011), Business Ethics and Financial Reporting Quality: Evidence from Korea, *Journal of Business Ethics*, Vol. 103, No. 3.