

مجلة العلوم القانونية والاجتماعية

Journal of legal and social studies

Issn: 2507-7333

Eissn: 2676-1742

علاقة الرقابة الداخلية بتكريس نظام حوكمة الشركات

The relationship of internal control with the establishment of
corporate governance system

ط/د. فوزي قادري

جامعة الجزائر -3-

kadfaw@gmail.com

د. سليمان زواري فرحات

المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله

Slimanezouari@gmail.com

ط/د. يازيد بلابل

جامعة قاصدي مرباح ورقلة

belzizo39@gmail.com

تاريخ النشر: 2019/06/01

تاريخ القبول: 2019/11/29

تاريخ ارسال المقال: 2019/11/27

المرسل: د. سليمان زواري فرحات

ط/د. فوزي قادري د. سليمان زواري فرحات ط/د. يزيد بلابل
علاقة الرقابة الداخلية بتكريس نظام حوكمة الشركات

الملخص:

يعتبر نظام الحوكمة منهيح لتحقيق التسيير الفعال للشركات، سواء العمومية أو الخاصة، وحسن ادارتها في ظل بيئة داخلية وخارجية تتصف بالديناميكية، وذلك من خلال تنظيم عملية صنع القرارات واتخاذها ثم تنفيذها بالطرق المثلى، ما يؤدي إلى تحقيق الأهداف المخطط لها من طرف الشركات.

ترتكز هذه السلسلة العملية أساسا على عنصر الرقابة الفعالة، لاسيما الرقابة الداخلية، ورغم الترابط الواضح بين نظام الحوكمة وعنصر الرقابة، إلا أنه سيتم بهذه الورقة البحثية توضيح العلاقة بينهما بتفصيل أكثر تعمقا. بناء على الأسس التي تم انشاءها من طرف الهيئات الدولية المختصة في هذا المجال، تم تحليل المعايير المعتمدة في تكريس نظام حوكمة الشركات وتوضيح مدى استنادها على المهمة الرقابية أساسا.

الكلمات المفتاحية: رقابة داخلية؛ حوكمة الشركات؛ علاقة؛ معايير دولية؛ تسيير فعال.

Abstract

The governance system is an approach that ensures effective business management in an internal and external environment characterized by a dynamic, through the organization of the decision-making process and then implemented in the best way possible, allowing to achieve the objectives set by the companies.

This operational chain is based primarily on the effective control component, particularly internal control, and despite the clear interdependence between the governance system and the control component, this document will clarify the relationship between them in more detail. Based on the principles established by the competent international institutions in this field, the adopted standards were analyzed in devising the corporate governance system and clarifying the extent to which they are based on the supervisory function.

Keywords: Internal Control; Corporate Governance; Relationship; International Standards; Effective Management.

مقدمة

قد يعتقد الكثيرون أن مصطلح حوكمة الشركات لم يظهر في الدراسات القانونية والاقتصادية الا حديثا، لكن الحقيقة أن أصل فكرة الحوكمة تعود أساسا الى نظرية الوكالة التي ظهرت لأول مرة سنة 1932، وبعد مراحل زمنية تم تبني نظام الحوكمة من طرف الهيئات العالمية كنموذج للتسيير الحديث والفعال للشركات والمؤسسات، العامة منها والخاصة، وذلك كرد فعل حتمي لمواجهة الإفرازات السلبية التي تم ملاحظتها عند تطبيق مناهج مدارس التسيير التقليدية، لاسيما المدرسة البيروقراطية، هذه المناهج أصبحت لا تتماشى مع معطيات العصر الحديث وأدواته القائمة أساسا على استخدام التكنولوجيا الحديثة، لاسيما سنة 1997 أين ظهرت الأزمة المالية الآسيوية وكذا بعد أن طفت الى السطح الكثير من قضايا الفساد في الشركات الأمريكية الكبرى.

نتيجة لهذه الظروف الاقتصادية المتردية، ظهر توجه دولي لإرساء نظام حوكمة الشركات، وذلك بهدف مواجهة الجوانب السلبية التي كرسها النظام البيروقراطي ومعالجتها بشكل فعال وأيضا للتمكن من معالجة الانحرافات الخطيرة الملاحظة، وقصد تأطير عملية صنع واتخاذ وتنفيذ القرارات من الفاعلين بالبيئة الداخلية والخارجية لهذه الشركات.

في هذا الصدد، يبرز عنصر الرقابة الداخلية كمتغير أساسي في مسار حوكمة الشركات، حيث أنه يعتبر آلية للتحكم في سير العملية الادارية وتقوم العمليات الناشئة بموجبها وضبط الأهداف المنتظرة بما يتلاءم مع وضعية كل شركة، فالحوكمة تقتضي أساسا تكريس بيئة تحكمها مبادئ الشفافية والمحاسبة.

ما طبيعة العلاقة الموجودة بين عملية الرقابة الداخلية ونظام حوكمة الشركات ؟

وقصد معالجة هذه الاشكالية، يستوجب منهجيا الاحاطة بمفهوم حوكمة الشركة وآلياتها (المطلب الأول)، ومن ثمة بيان ما الذي يقصد بعملية الرقابة الداخلية (المطلب الثاني) وبالنتيجة سيتم توضيح الترابط بين عملية الرقابة الداخلية ونظام حوكمة الشركات (المطلب الثالث) وذلك كما يلي:

المطلب الأول: مفهوم حوكمة الشركات وآلياتها

يستلزم من الناحية المنهجية توضيح المفهوم العام لحوكمة الشركات والآليات المعتمدة لتكريس هذا النظام وذلك من خلال ما يلي:

الفرع الأول: مفهوم حوكمة الشركات

يمكن بيان مفهوم حوكمة الشركات من خلال تقديم تعاريف دقيقة لهذا المصطلح وتوضيح خصائصه والمعايير التي يستند اليها.

أولا) تعريف حوكمة الشركات: هناك عدد كبير من التعريفات المقترحة لمصطلح حوكمة الشركات، والتي من أهمها ما يلي:

عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (The Organisation for Economic Cooperation and Development – OECD) حوكمة الشركات على أنها: "نظام يتم بواسطته توجيه منظمات الأعمال والرقابة عليها حيث تقوم بتحديد توزيع الحقوق والمسؤوليات بين مختلف أصحاب المصالح، مثل مجلس الإدارة

والمساهمين وأصحاب المصالح الآخرين، كما أنها تبين القواعد والإجراءات لاتخاذ القرارات بخصوص شؤون المنشأة، وهي أيضا توفر الهيكل الذي يمكن من خلاله وضع أهداف المنشأة ووسائل بلوغ تلك الأهداف، ورقابة الأداء".⁽¹⁾

كما عرفت مؤسسه التمويل الدولية (International Finance Corporation – IFC) سنة 1998، على أنها "النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات، والتحكم في أعمالها".⁽²⁾ في حين عرفت لجنة Cadbury سنة 1990 حوكمة الشركات أنه: "النظام الذي بمقتضاه يتم توجيه الشركات والرقابة عليها".⁽³⁾

أما اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لدول آسيا والباسيفيك التابعة لمنظمة الأمم المتحدة (The United Nations Economic and Social Commission for Asia and the Pacific – UN-ESCAP) فقد أكدت أن: "مفهوم الحوكمة ليس جديدا إنما هي قديمة قدم الحضارة البشرية، فبساطة الحوكمة تعني عملية صنع القرار والعملية التي من خلالها يتم تنفيذ القرارات، والحوكمة يمكن استخدامها في العديد من المجالات (مثل: حوكمة الشركات، الحكم الدولي، الحكم الوطني، الحكم المحلي)".

مما سبق، يمكن القول إن الحوكمة تمثل نظاما متكاملا متعدد المراحل يقوم على التسيير الفعال والإدارة الرشيدة للشركات على اختلاف أنواعها، منذ المراحل الأولى لعملية التخطيط، إلى خطوات صنع القرارات واتخاذها، غالى تفعيل الرقابة على تنفيذ هذه القرارات قصد تحقيق الأهداف المراد تحقيقها على المدى القصير، المتوسط والبعيد.

كما أن مفهوم حوكمة الشركات يتضمن معان أساسية، تتمثل في⁴:

- مجموعة من الأنظمة الخاصة لإدارة ورقابة الشركة.

- تنظيم العلاقة بين مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح.

- إدارة الشركة وفق قواعد وهيكلية تنظيمية توزع كافة الحقوق والواجبات بين ادارة الشركة ومجلس ادارتها والمديرين التنفيذيين.

ثانيا) خصائص حوكمة الشركات ومعاييرها: سيتم تقديم أهم خصائص حوكمة الشركات، وكذلك أبرز المعايير التي يستند إليها هذا النظام:

1) خصائص حوكمة الشركات: من خلال التعاريف التي سبق تقديمها لحوكمة الشركات، يمكن الاستنتاج أن حوكمة الشركات تتمثل بشكل أساسي في سلوكيات الأطراف ذات العلاقة بمنظمة الأعمال، وبالتالي هناك مجموعة من الخصائص التي يجب أن تتوفر في هذه السلوكيات حيث يتحقق الغرض من وراء تطبيق هذا المفهوم⁽⁵⁾. وتتمثل فيما يلي:⁽⁶⁾

1.1) الانضباط: والمقصود به إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح.

2.1) الشفافية: حيث تركز على تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث.

- 3.1) الاستقلالية: حيث لا توجد تأثيرات غير لازمة نتيجة ضغوط.
- 4.1) المساءلة: ونعني بذلك إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.
- 5.1) المسؤولية: وهي المسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المنشأة.
- 6.1) المسؤولية الاجتماعية: تظهر من خلال النظر إلى الشركة كمواطن جيد.
- 7.1) العدالة: إذ يجب احترام حقوق مختلف مجموعات أصحاب المصلحة في المنشأة.
- 2) معايير حوكمة الشركات: تم اعتماد عدة معايير للحوكمة من قبل المنظمات الرائدة في هذا المجال، والمتمثلة في منظمة التعاون الاقتصادي OECD، ومركز المشروعات الدولية الخاصة (Center for International Private Enterprise – CIPE)، والمؤسسات المالية الدولية IFC، واتحاد المصارف العربية (Union of Arab Banks – UAB)، ونظرا لاختلاف مفهوم الحوكمة بين هذه الجهات المختلفة فإنه بالنتيجة ستباين معاييرها باختلاف أهدافه.
- حيث أن تقرير التنمية الإنسانية العربية يركز على المعايير الإنسانية، وبرنامج الأمم المتحدة الإنمائي (United Nations Development Programme – UNDP) يركز على المعايير السياسية، ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تركز على المعايير الإدارية، أما البنك الدولي فيركز على المعايير الاقتصادية،⁽⁷⁾ وفيما يلي عرض لأهم معايير الحوكمة:⁽⁸⁾
- 1.2) وضع نظام فعال لحوكمة الشركة: ينبغي على نظام حوكمة الشركة أن يساهم في تحقيق الشفافية وكفاءة الأسواق، وأن يكون متوافقا مع قانون الدولة، ويحدد بشكل واضح توزيع المسؤوليات بين الهيئات المتخصصة في مجال الرقابة، التنظيم، وتطبيق النصوص.
- 2.2) حقوق المساهمين: ينبغي على أي نظام لحوكمة الشركات أن يحمي ويسهل ممارسة المساهمين لحقوقهم.
- 3.2) معاملة عادلة للمساهمين: لا بد أن يضمن نظام حوكمة الشركة معاملة عادلة لكل المساهمين، بما فيهم الأقلية والأجانب، وأن يحصلوا على تعويض فعلي عند التعدي على حقوقهم دون تمييز أو إقصاء.
- 4.2) دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات: ينبغي أن يعترف نظام حوكمة الشركة بحقوق مختلف أصحاب المصلحة على اختلافهم، وفقا للقانون الساري أو وفقا للاتفاقيات المتبادلة، ويشجع التعاون الفعال بين الشركات ومختلف أصحاب المصلحة بهدف خلق الثروة ومناصب شغل، وضمان استمرارية المؤسسات ذات الصحة المالية.
- 5.2) الشفافية ونشر المعلومات: ينبغي على نظام حوكمة الشركة أن يضمن نشر المعلومات الصحيحة، في الوقت المناسب، عن كل المواضيع الهامة المتعلقة بالشركة، لاسيما الوضع المالي، النتائج، المساهمين وحوكمة الشركة.
- 6.2) مسؤولية مجلس الإدارة: ينبغي على حوكمة الشركة أن تؤمن قيادة استراتيجية للشركة، ورقابة فعلية للتسيير من قبل مجلس الإدارة، وكذلك مسؤولية وأمانة مجلس الإدارة تجاه الشركات ومساهميها.
- الفرع الثاني: آليات حوكمة الشركات

إن الإخفاقات والانهيارات الأمريكية التي حدثت في الشركات الأمريكية الكبرى، لم تكن إثر الفشل في عملية المراجعة فحسب، أو الفشل في عملية الإدارة فقط، ولكن كل جزء في النظام قد فشل بدرجات متفاوتة من منظمة إلى أخرى.

إن من أهم الأسباب التي أدت إلى حدوث تلك الانهيارات تتمثل في ضعف آليات حوكمة الشركات، والمتمثلة في الأطراف التالية:

أولاً) مجلس الإدارة: تتفاوت قوانين الدول فيما يتعلق بمهام ومسؤوليات مجالس الإدارة وخاصة شركات المساهمة منها، وبشكل عام يمكن القول بأنه يتم انتخاب أو تعيين مجلس الإدارة من قبل حاملي الأسهم (الجمعية العامة) للتوجيه وليس لإدارة شؤون الشركة، وتتضمن عضوية مجالس الإدارة أعضاء من داخل ومن خارج الشركة، ويعين مجلس الإدارة من بين أعضائه رئيساً وعضواً منتدباً، ويجوز أن يجمع شخص واحد مركز رئيس المجلس ومركز العضو المنتدب لإدارة الشركة وتسيير أمورها.⁽⁹⁾

فيما يخص مجلس الإدارة كآلية من آليات الرقابية لحوكمة المؤسسات، فإن مجلس الإدارة يعد أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ أنه يحمي رأس المال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافئة الإدارة العليا، كما أن مجلس الإدارة القوي يشارك بفاعلية في وضع استراتيجية الشركة، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة ويقوم بأدائها وبالتالي يساهم في تعظيم قيمة الشركة.⁽¹⁰⁾

ثانياً) لجنة المراجعة: تعرف لجنة المراجعة بأنها "لجنة منبثقة من مجلس الإدارة، وعضويتها تقتصر فقط على الأعضاء غير التنفيذيين والذين لديهم خبرة في مجال المحاسبة والمراجعة وتكون مسؤولة عن الإشراف والرقابة على عملية إعداد القوائم المالية ومراجعة وظيفة المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية".⁽¹¹⁾

كما عرفتها اللجنة الكندية للمحاسبين القانونيين (Canadian Institute of Chartered Accountants - CICA) بأنها لجنة مكونة من مدراء الشركة الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة، وتعد كحلقة وصل بين المراجعين ومجلس الإدارة وتتلخص نشاطاتها في مراجعة ترشيح المراجع الخارجي ونطاق ونتائج المراجعة وكذلك الرقابة الداخلية للشركة وجميع المعلومات المالية المعدة للنشر.⁽¹²⁾ تنقسم عملية المراجعة إلى قسمين اثنين، تتمثلان في عمليتي المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية كالآتي:

1) المراجعة الخارجية: لقد أكدت قواعد حوكمة الشركات على أهمية المدقق في تحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية، الشيء الذي يعد من المبادئ الأساسية لحوكمة الشركات، من خلال استقلاليتها عن الشركة التي يقوم بإبداء رأيه في حساباتها، وعليه التأكد من مدى التزام الشركات بإعداد القوائم المالية وفقاً للمعايير المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها، حيث يمكن إجراء المقارنات الزمنية والمكانية بين محتويات التقارير المالية للشركة عبر الفترات المتعاقبة، وكذلك بين محتويات التقارير المالية للشركات الأخرى.⁽¹³⁾

2) المراجعة الداخلية: تعتبر المراجعة الداخلية في إطار مفهومها الحديث آلية أساسية من آليات حوكمة المؤسسات، من خلال مساهمتها في تحسين أنظمة إدارة المخاطر، وكذلك من خلال دعمها لنظام الحوكمة بالمؤسسة، حيث تحولت المراجعة الداخلية من كونها أداة للرقابة الداخلية لتصبح أوسع وأشمل من هذا المفهوم

التقليدي، حيث لم تعد قاصرة فقط على المراجعة المنتظمة لكفاية وفاعلية نظام الرقابة الداخلية، إنما امتد دورها أيضا لتقييم إدارة المخاطر وتقديم الاستشارات اللازمة لمجلس الإدارة، الإدارة العليا، لجنة المراجعة والمراجع الخارجي في هذا الخصوص.⁽¹⁴⁾

إذ ينص المعيار رقم 2120 من معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية والصادر عن معهد المدققين الداخليين (The Institute of Internal Auditors – IIA 2009) تحت مسمى إدارة المخاطر على أن "المدقق الداخلي يجب عليه تقييم فاعلية إجراءات إدارة المخاطر".⁽¹⁵⁾

المطلب الثاني: الإطار العام لعملية الرقابة الداخلية

بداية فان بيان الإطار العام لعملية الرقابة الداخلية يتم من خلال تقديم مفهوم دقيق لها، ثم توضيح أهمية هذه العملية والأهداف المراد تحقيقها من خلال ذلك.

الفرع الأول: مفهوم الرقابة الداخلية

سيتم التعرض إلى نقطتين أساسيتين، أولها تقديم تعريف دقيق للرقابة الداخلية ثم ذكر أنواع هذه العملية، وذلك كما يلي:

أولا) تعريف الرقابة الداخلية: تؤكد مختلف الهيئات المهنية والرقابية، سواء الدولية منها أو المحلية، على أن الرقابة الداخلية عبارة عن مجموعة من السياسات والطرائق والمقاييس والعمليات التي تتبناها المنشأة من أجل ضمان تحقيقها لأهدافها، وهو ما يظهر جليا من خلال التعاريف التالية:

1) المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (The International Organisation of Supreme Audit Institutions – INTOSAI): تتمثل الرقابة الداخلية في كونها عملية متكاملة تقوم بها إدارة وموظفي إحدى الجهات أثناء سعيها لأداء مهامها، ويتم تصميمها بحيث توفر ضمانا معقولا بأن الأهداف العامة للشركة يتم تحقيقها.⁽¹⁶⁾

2) لجنة رعاية المنظمات (Organizations Sponsoring of Committee-COSO): الرقابة الداخلية هي عمليات تنفذ من قبل مجلس إدارة الشركة والإدارة والأفراد في الشركة، حيث يتم تصميمها لتعطي تأكيدا معقولا حول تحقيق الشركة لأهدافها.⁽¹⁷⁾

3) المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد (The International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB): الرقابة الداخلية عملية صممها وطبقها وتمسك بها، المسؤولون عن إدارة الشركة وغيرهم من الأشخاص، من أجل توفت تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف الشركة التي تتعلق بمصدقية التقارير المالية وإمكانية الاعتماد عليها، وفعالية وكفاءة العمليات، ومدى الالتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية المطبقة.⁽¹⁸⁾

4) الاتحاد الدولي للمحاسبين (International Federation of Accountants – IFAC): يعتبر التعريف من بين التعاريف الأوسع والأكثر ثراء للرقابة الداخلية حيث ينص على أن الرقابة الداخلية تعد جزءا لا يتجزأ من نظام حوكمة الشركة وإدارة المخاطر، الذي تعرفه وتؤثر فيه وتتابعه الهيئة الإدارية بالشركة والإدارة والأفراد

الآخرون، حيث 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.⁽¹⁹⁾

انطلاقاً من مضامين التعاريف السابقة، يمكن وضع قائمة تتضمن عناصر الرقابة الداخلية، حيث يؤكد مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي في المعيار رقم 351 على أن الرقابة الداخلية تنقسم إلى خمسة عناصر، وعلى أن هذا التقسيم يوفر إطاراً مفيداً للمدققين، على اعتبار أنه يمكن أن تؤثر مختلف نواحي الرقابة الداخلية على عملية التدقيق، وهذا التقسيم لا يعكس بالضرورة كيفية اعتبار وتنفيذ المنشأة لمهمة الرقابة الداخلية، لذلك فإن مكونات الرقابة الداخلية تشمل العناصر الخمسة التالية:

● **العنصر الأول) بيئة الرقابة:** يقصد بها الموقف العام للمديرين والإدارة وأدراكهم وأفعالهم المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية وأهميته في المؤسسة، وبيئة الرقابة تأثير كبير في فعالية إجراءات الرقابة، حيث أنها تمثل الإطار العام للمكونات الأخرى، حيث أنه بدون وجد بيئة رقابة فعالة لن ينتج عن العناصر الأخرى رقابة داخلية فعالة بغض النظر عن جودتها.⁽²⁰⁾

● **العنصر الثاني) أنشطة الرقابة:** نقصد بها السياسات والإجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ إجراءات الإدارة (مثل اتخاذ الإجراءات اللازمة لتناول المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف المنشأة)، لذلك فإن أنشطة الرقابة سواء ضمن أنظمة تكنولوجيات المعلومات أم الأنظمة اليدوية لها أهداف متنوعة، ويتم تطبيقها على مختلف المستويات التنظيمية أو الوظيفية، وبشكل عام يمكن تصنيف أنشطة الرقابة على أنها سياسات وإجراءات تخص: مراجعة الأداء، معالجة المعلومات، الرقابة الفعلية، فصل الواجبات.

● **العنصر الثالث) المعلومات والاتصال:** يتكون نظام المعلومات من بنية تحتية (عناصر مادية وأجهزة وبرامج حاسوب) وأشخاص وإجراءات وبيانات، حيث أن العديد من نظم المعلومات تحقق استفادة على نطاق واسع من استخدام تكنولوجيا المعلومات، كما يتكون نظام المعلومات الخاص بأهداف إعداد التقارير المالية من الإجراءات والسجلات التي أنشأت مباشرة وتسجيل ومعالجة وإعداد التقارير حول معاملات المنشأة وكذا الأحداث والظروف والمحافظة على المسؤولية للأصول والالتزامات وحقوق المساهمين المتعلقة بذلك.⁽²¹⁾

● **العنصر الرابع) أنشطة المتابعة:** إن مراقبة عناصر الرقابة هي عملية تقييم لفاعلية أداء الرقابة الداخلية على مدى الوقت، وتقييم تصميم وعمل عناصر الرقابة في الوقت المناسب، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة المعدلة حسب التغيرات في الظروف، لذا على المنشأة إنجاز مراقبة عناصر الرقابة من خلال أنشطة الرقابة في الأنشطة العادية المتكررة للمنشأة، وتشمل إدارة منتظمة وأنشطة استشرافية ويكون مختلف المدراء التنفيذيين على مستوى مختلف الأقسام على اتصال بالعمليات، ويمكنهم الاستفسار عن التقارير التي تختلف بشكل كبير عن معرفتهم بالعمليات.

لذلك فإن أحد المسؤوليات المهمة للإدارة هي إنشاء رقابة داخلية والإبقاء عليها على أساس مستمر، وتشمل مراقبة الإدارة لعناصر الرقابة اعتبار ما إذا كانت تعمل كما هو مقصود منها، وأنه يتم تعديلها حسبما هو مناسب حسب التغيرات في الظروف.⁽²²⁾

● **العنصر الخامس/تقييم المخاطر:** هو العملية التي تقوم بها المنشأة لتحديد والاستجابة لمخاطر العمل ونتائج ذلك، ولغرض إعداد التقارير المالية تشمل عملية تقييم المنشأة للمخاطر كيف تحدد الإدارة المخاطر المتعلقة بإعداد البيانات المالية، التي تعطي رأيا صحيحا حسب إطار إعداد التقارير المالية المعتمد في المؤسسة، وتقدر أهميتها وتقيم احتمال وقوعها وتقرر الإجراءات لإدارتها.

تشمل المخاطر المتعلقة بإعداد التقارير المالية الأحداث والظروف الخارجية والداخلية التي قد تحدث وتؤثر بشكل سلبي على قدرة المنشأة على إصدار وتسجيل ومعالجة وإعداد التقارير حول المعلومات المالية، بما يتفق مع اثباتات الإدارة في البيانات المالية.

عندما يتم تحديد المخاطر تنظر الإدارة في أهميتها واحتمال وقوعها وكيفية التعامل معها، فيمكن للإدارة أن تصدر الخطط والبرامج والإجراءات لتناول مخاطر معينة، أو قد تقرر قبول مخاطرة بسبب التكلفة أو اعتبارات أخرى.

ثانيا) أنواع الرقابة الداخلية: تنقسم عملية الرقابة الداخلية إلى ثلاثة أنواع أساسية تتمثل في: عملية الرقابة الإدارية، الرقابة المحاسبية وعملية الضبط الداخلي، سيتم توضيح هذه الأنواع بشيء من التفصيل كالآتي:⁽²³⁾

1) الرقابة الإدارية: حيث تشمل الرقابة الإدارية كل من الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية، مع تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية، وهي تعتمد في سبيل تحقيق أهدافها وسائل متعددة (مثل: الكشوفات الإحصائية ودراسات الوقت والحركة، وتقارير الأداء، والرقابة على الجودة، والموازنات التقديرية، والتكاليف المعيارية، واستخدام الخرائط والرسوم البيانية وبرامج التدريب المنوعة للمستخدمين).

2) الرقابة المحاسبية: وتشمل الرقابة المحاسبية الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى اختبار مدى دقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها ويضم هذا النوع طرق معتمدة (مثل: اتباع نظام القيد المزدوج، واستخدام حسابات المراقبة الاجمالية، وموازن المراجعة الدورية، ونظام المصادقات، واعتماد قيود التسوية من موظف مسؤول، وجود نظام مستندي سليم، وفصل واجبات موظف الحسابات عن الواجبات المتعلقة بالإنتاج والتخزين).

3) الضبط الداخلي: تتضمن عملية الضبط الداخلي الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الاحتلاس والضياع أو سوء الاستخدام، حيث يعتمد في سبيل تحقيق أهدافه على كل من تقسيم العمل والمراقبة الذاتية، إذ يخضع عمل كل موظف إلى مراجعة موظف آخر يشاركه في تنفيذ العملية، كما يعتمد أيضا على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات.

الفرع الثاني: أهمية الرقابة الداخلية وأهدافها

يمكن توضيح كل من أهمية الرقابة الداخلية وكذا الأهداف المراد تحقيقها من خلال هذه العملية من خلال ما يلي:

أولاً) أهمية الرقابة الداخلية: تعتبر وظيفة الرقابة الداخلية أحد أهم الوظائف المسندة للقائد الإداري، إذ أنه بواسطة هذه العملية، يستطيع أن يتحقق من مدى تنفيذ الأهداف المرسومة للمنظمة، يمكن القول بصيغة أخرى على أنها وظيفة تعمل على إظهار نقاط الضعف والأخطاء الموجودة في التنظيم، ويتم ذلك حتى يمكن مباشرة عملية إصلاح الاختلالات الملاحظة والعمل على منع تكرارها مجدداً.

كما تعتبر الرقابة الداخلية وظيفة إدارية مطلوبة في كل المستويات الإدارية، إذ أنها ليست مقصورة على مستوى الإدارة العليا فقط، وإن كانت تختلف من موقع إلى آخر، وذلك حسب اختلاف السلطات المخولة للمديرين في المنظمة، وتبرز أهمية الرقابة في صلتها الوثيقة بباقي مكونات العملية الإدارية، كما يلي: (24)

1) التخطيط: تمكن الرقابة الإدارة العليا من الكشف عن المعوقات والمشاكل التي تحول دون تنفيذ الخطة الموضوعية حيز التنفيذ، مما يمكن في الوقت المناسب من تعديلها أو العدول عنها كلياً إذا ما اقتضى الأمر، أو الأخذ بإحدى الخطط البديلة.

2) التنظيم: إن عملية الرقابة تسمح بالكشف عن أي خلل يسود بناء الهيكل التنظيمي لوحده الإدارية.

3) التفويض: لا يستطيع المدير تفويض واجباته إلا إذا توفرت لديه وسائل رقابية ناجعة لمراجعة النتائج، لأن المدير يظل دائماً مسؤولاً عن إنجاز الواجبات التي فوضها، كما أنه من المعروف أنه لا يجوز أن يلجأ المسؤول إلى عملية التفويض من باب إخلاء المسؤولية.

4) إصدار الأوامر والتنسيق: يستطيع المدير عن طريق الرقابة التعرف على مدى تنفيذ قراراته ومدى قبولها من جانب أعضاء التنظيم، وهي التي تمكن المدير في النهاية من معرفة وملاحظة أوجه القصور في التنسيق داخل المنظمة الإدارية، فيعمل بالتالي على تجنبها أو تذليلها.

ثانياً) أهداف الرقابة الداخلية: إن الأهداف المراد تحقيقها من نظام الرقابة الداخلية تتمثل في التحكم في المؤسسة، حماية الأصول، دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها، الالتزام بالسياسات الإدارية وتشجيع العمل بكفاءة، سيتم توضيح كل هدف كما يلي:

1) التحكم في المؤسسة: إن التحكم في الأنشطة المتعددة والمختلفة للمؤسسة، في عوامل الإنتاج داخلها، في نفقاتها وتكاليفها وعوائدها وفي مختلف السياسات التي وضعت قصد تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة، ينبغي عليها تحديد أهدافها هياكلها طرقها وإجراءاتها، وذلك من أجل الوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها وكذلك المساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها.

2) حماية الأصول: إن حماية أصول المؤسسة تكون من خلال فرض حماية مادية وحماية محاسبية لجميع عناصر الأصول، إن هذه الحماية تمكن المؤسسة من الإبقاء والمحافظة على أصولها من كل الأخطار الممكنة والمحتملة، وكذا

دفع عجلتها الإنتاجية بمساهمة الأصول الموجودة لتمكينها من تحقيق الأهداف المرسومة ضمن السياسة العامة للمؤسسة.

3) دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها: ينبغي اختبار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية ومدى وملاءمتها وتكاملها لضمان نوعية جيدة للمعلومات وهذا في ظل نظام معلوماتي يعاجل البيانات من أجل الوصول إلى نتائج معلوماتية، كما أن تجهيز هذه البيانات المحاسبية يتم عبر نظام المعلومات المحاسبية وترتبط المعلومات المحاسبية بالعمليات الناتجة عن مزاولة الأنشطة المختلفة بالمؤسسة، وتتم هذه العمليات من خلال سلسلة من الخطوات تتضمن التصريح بالعمليات وتنفيذها وتسجيلها دفترًا المحاسبية عن نتائجها.⁽²⁵⁾

كما تجدر الإشارة إلى أن ازدياد الاهتمام بالمعلومات المحاسبية يعود إلى عدد من العوامل تتمثل في:

1.3) النمو في حجم الوحدة الاقتصادية: حيث أن ازدياد حجم الوحدات يؤدي إلى إنتاج المعلومات بصورة مستمرة.

2.3) ازدياد قنوات الاتصال في الوحدة الاقتصادية: الشيء الذي يعني ضرورة توفير المعلومات وتبادلها بشكل عمودي وأفقي.

3.3) تعدد أهداف الوحدة الاقتصادية: حيث لم يعد الهدف محصورًا في تحقيق الربح بل تعدت ذلك لتشمل أهدافًا أوسع، ما يستوجب التوفر على قدر كافٍ من المعلومات.

4.3) التأثير بالبيئة الخارجية: حيث يجب على إدارة الوحدة الاقتصادية أن تكون ملمة بالظروف المحيطة بها والتغيرات التي من الممكن لها أن تحدث مستقبلًا، حتى تكون على دراية كافية في كيفية التعامل معها.

5.3) الالتزام بالسياسات الإدارية: تتم ترجمة أهداف المؤسسة إلى مجموعة من السياسات والخطط والإجراءات المتكاملة، والتي تغطي جوانب المؤسسة كافة، حيث تصدر الإدارة بموجب ذلك قرارات وتعليمات توجهها إلى منفذي العمليات المختلفة عبر مختلف المستويات الإدارية، سواء أكانت هذه القرارات والتعليمات كتابية أم شفوية فإنها تخضع إلى عملية التنقيح أو التعديل، بما قد يؤدي إلى عدم فهم القصد الصحيح منها من جانب المنفذين، الأمر الذي يستوجب أن تكون هذه التعليمات الإدارية واضحة وملائمة، حيث لا تحتل التأويل، حتى يمكن التقيد بها وتنفيذها على أكمل وجه وبأكثر فعالية، مما يسمح بالقول أن درجة استيعاب السياسات والخطط والإجراءات الإدارية، المتضمنة في القرارات والتعليمات والتمسك بها وتطبيقها تنعكس على مدى تحقيق الأهداف المسطرة للمؤسسة.

6.3) تشجيع العمل بكفاءة: إن أحكام نظام للرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل والكفاء لموارد المؤسسة ومن تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا غير أن نظام الرقابة الداخلية لا يعطي للإدارة بعض الضمانات و فقط بل يعطي تحسنا في مردودية المؤسسة.⁽²⁶⁾

المقصود بالكفاءة الإنتاجية: "العلاقة بين حجم الانتاج وموارده، أو نسبة المخرجات إلى المدخلات"²⁷، كما أنه قد يخلط الكثيرون بين مصطلحي الكفاءة والفعالية إلا أن اللفظين متمايزان رغم تداخلها وتشابكهما

ببعض المشاركات، فالفعالية تشير إلى مدى تحقيق الأهداف، فحين تحقق منشأة ما أهدافها نقول أنها فعالة، بينما الكفاءة تتعلق بحسن استخدام الموارد المتاحة أو بصيغة أخرى الكفاءة تشير إلى البعد الاقتصادي في طريقة تحقيق الأهداف، ويمكن معاينة أربعة حالات لعلاقة الكفاءة بالفعالية⁽²⁸⁾، أما الوضع المثالي النموذجي الذي يجب على المنظمة أن تسعى إلى تحقيقه حيث تكون درجة كل من الكفاءة والفعالية مرتفعتين، أما وضعاً غير ممكن إذا كانت الكفاءة منخفضة والفعالية مرتفعة، حيث لا يمكن الوصول إلى الفعالية من دون كفاءة في استخدام الموارد، أما وضع الفشل فكون بصدده في حالة وجود كفاءة عالية وفعالية منخفضة، حيث يتم استخدام الموارد لهدف غير مرغوب، أما الوضع الرابع والأخير يتمثل في الوضع السالب، أين نجد درجة كل من الكفاءة والفعالية منخفضة، وذلك حين لا تقوم المنظمة على استغلال الموارد بشكل جيد بالتالي لا تحقق النتائج المطلوبة.

المطلب الثالث: الترابط الملاحظ بين الرقابة الداخلية ونظام حوكمة الشركات

يتجلى الترابط ما بين عملية الرقابة الداخلية ونظام حوكمة الشركات في دور التدقيق الداخلي في عملية الاتصال بالمكلفين بالحوكمة، أيضاً يظهر في دور آليات حوكمة الشركات في اتخاذ قرارات التخطيط لعملية المراجعة الخارجية، وسيتم توضيح ذلك من خلال الفرعين التاليين:

الفرع الأول: دور التدقيق الداخلي في الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

من خلال الاطلاع على معيار التدقيق الداخلي رقم 1302 الصادر عن معهد المدققين الداخليين الأمريكيين المسمى "اعداد وإبلاغ التقارير عن برنامج تأكيد وتحسين الجودة" (Reporting on the Quality Assurance and Improvement Program)، نجد أنه ينص أنه: "على المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة بنتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة، ويتحدد شكل ومحتوى وفترات تبليغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة بنتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة من خلال المناقشات مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة، مع مراعاة مسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي والمدير التنفيذي للتدقيق الداخلي، والمبينة في ميثاق التدقيق الداخلي، وللدلالة على التوافق مع تعريف التدقيق الداخلي ومبادئ أخلاقيات المهنة و المعايير يراعي تبليغ نتائج أعمال التقييم الخارجي وأعمال التقييم الداخلي الدورية عند اكتمال تلك الأعمال، ويتم تبليغ نتائج المتابعة الجارية على الأقل مرة كل سنة، وتشمل النتائج المذكورة تقييم المدقق أو فريق التدقيق بشأن درجة التوافق المشار إليها".⁽²⁹⁾

أما بالرجوع إلى معيار التدقيق الدولي رقم ISA 260 المسمى "الاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة" (Communication with Those Charged With Governance)، نجد أن الإبلاغ المتبادل والفعال بين المدقق الداخلي والمسؤولين عن الحوكمة مهم لمساعدة المدقق الداخلي والمسؤولين عن الحوكمة، وذلك على فهم المسائل المتعلقة بالتدقيق في السياق، وبتطوير علاقة عمل متينة، حيث تبنى هذه العلاقة على استقلالية وموضوعية المدقق، وتمكين المدقق الداخلي من الحصول على المعلومات من المسؤولين عن الحوكمة، كأن يقوم المسؤولون عن الحوكمة بمساعدة المدقق على فهم الشركة وبيئتها، وتحديد مصادر أدلة التدقيق المناسبة، وتوفير المعلومات حول المعاملات والأحداث المحددة، كما يمكن المسؤولين عن الحوكمة من الوفاء بمسؤولياتهم عن مراقبة عملية إعداد التقارير، وبالتالي تقدير الأخطار الجوهرية.⁽³⁰⁾

أما بالنسبة لأهداف المدقق من خلال عملية الاتصال حسب معيار التدقيق الدور ISA 260، فتمثل في: (31)

- "إبلاغ المكلفين بالحوكمة بمسؤوليات المدقق فيما يتعلق بتدقيق البيانات المالية، واعطائهم نظرة عامة على نطاق وتوقيت عملية التدقيق المخطط لها.
 - الحصول على معلومات ذات عالقة بعملية التدقيق من المكلفين بالحوكمة.
 - تزويد المكلفين بالحوكمة بملاحظات تنشأ عن عملية التدقيق في الوقت المحدد، والتي تعتبر هامة وذات علاقة بمسؤولياتهم في الاشراف على عملية اعداد التقارير.
 - تشجيع الاتصال المتبادل بين المدقق والمكلفين بالحوكمة".
- يمكن أيضا توضيح دور التدقيق الداخلي في تكريس الحوكمة وتحسين الرقابة الداخلية من خلال توضيح دور جودة التدقيق الداخلي في الحوكمة، وكذا دور التدقيق الداخلي في تحسين عمليات الرقابة الداخلية في ظل حوكمة الشركات، وذلك كالآتي:

أولا) دور جودة التدقيق الداخلي في الحوكمة: استنادا إلى ما يتضمنه المعيار رقم 2110 الحوكمة Governance لمعهد المدققين الداخليين نجد بأنه ينص على أنه "يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم عمليات الحوكمة بالشركة، واقتراح التوصيات المناسبة لتحسينها، بما يكفل تحقيق الأهداف التالية: (32)

1. تعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة في الشركة.
 2. ضمان فاعلية إدارة الأداء والمساءلة على مستوى الشركة ككل.
 3. إبلاغ المعلومات المتعلقة بالمخاطر والرقابة إلى الجهات المناسبة بالشركة.
 4. تنسيق الأنشطة بين مجلس الإدارة والمدققين الخارجيين والإدارة وإبلاغ المعلومات بين تلك الأطراف.
- كما يجب على نشاط التدقيق الداخلي: (33)

- "تقييم مستوى تصميم وتنفيذ وفاعلية أهداف وبرامج وأنشطة الشركة المتعلقة بالقيم الأخلاقية.
 - تقييم ما إذا كانت حوكمة المعلوماتية بالشركة تساند استراتيجيات وأهداف الشركة.
 - أن تتماشى أهداف أي مهمة من المهام الاستشارية للتدقيق الداخلي مع القيم والأهداف الكلية للشركة".
- ثانيا) دور التدقيق الداخلي في تحسين عمليات الرقابة الداخلية في ظل حوكمة الشركات:** تم التأكيد من طرف معهد المدققين الداخليين (IIA) على دور التدقيق الداخلي في تحسين الرقابة الداخلية للشركة، من خلال المعيار رقم (2130-الرقابة) الذي ينص على أنه: "يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي في الحفاظ على إجراءات وضوابط رقابية فعالة من خلال تقييم فعاليتها وكفاءتها وتعزيز التحسين المستمر فيها"، بحيث: (34)
1. يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم مدى كفاية وفعالية الضوابط الرقابية في الاستجابة إلى المخاطر في مختلف نواحي الحوكمة وعمليات التشغيل ونظم المعلومات، من حيث موثوقية وسلامة المعلومات المالية والتشغيلية، فعالية وكفاءة العمليات والبرامج بالشركة، حماية الأصول، التقيد بالقوانين والأنظمة واللوائح والإجراءات والعقود.

2. يجب أن يدمج المدققون الداخليون معرفتهم بالضوابط الرقابية التي يكتسبونها من المهام الاستشارية ضمن عمليات الرقابة الهامة بالشركة.

الفرع الثاني: دور آليات حوكمة الشركات في اتخاذ قرارات التخطيط لعملية المراجعة الخارجية.

يتضح دور آليات حوكمة الشركات في اتخاذ قرارات التخطيط لعملية المراجعة الخارجية في علاقة حوكمة الشركات بجودة التقارير المالية ودور تقييم المخاطر في نظام الحوكمة، وسيتم التفصيل في هذا الأمر كآتي:

أولاً) علاقة حوكمة الشركات بجودة التقارير المالية: تزايد الاهتمام بدراسة حوكمة الشركات من قبل مجموعة من المختصين عبر عدد من الدراسات، والتي أكدت على وجود علاقة قوية بين التطبيق الفعال لممارسات حوكمة الشركات، وانخفاض حجم الأخطار التي تتعرض لها التقارير المالية، وبصفة خاصة إمكانية حدوث غش بالقوائم المالية، أو التلاعب في الأرباح. ومن ثم فإن هناك ارتباط جوهري بين التطبيق الفعال لممارسات حوكمة الشركات وجودة التقارير المالية.

نظرا لارتباط جودة التقارير المالية، بالتطبيق الفعال لممارسات حوكمة الشركات، لذا فمن المتوقع أن تؤثر تلك الممارسات على تقييمات المراجع للأخطار المحيطة بعملاء المراجعة. ومن ثم على قرارات المراجع فيما يتعلق بقبول العملاء الجدد. حيث نجد أن المراجعين يكونون أكثر قدرة على قبول أو رفض العملاء الجدد، أو الاحتفاظ بالعملاء الحاليين من عدمه، في ضوء مدي قوة أو ضعف ممارسات حوكمة الشركات.⁽³⁵⁾

جدير بالذكر أن درجة الإفصاح في التقارير المالية تتعلق بعدد من العوامل الأساسية، تتمثل أهمها في:⁽³⁶⁾

- 1- اختلاف العوامل البيئية، حيث تختلف التقارير المالية من دولة الى أخرى.
- 2- اختلاف طبيعة المعلومات المفصّل عنها ومدى توافر المعايير المناسبة للحكم على كفاءة هذه المعلومات، ومن أهم هذه المعايير نجد معيار الملائمة، معيار الثقة، معيار القابلية للتحقق ومعيار القابلية للمقارنة.
- 3- اختلاف ظروف الوحدة الاقتصادية، فدرجة الإفصاح تختلف حسب المتغيرات المرتبطة بالوحدة الاقتصادية، كحجم أصولها وعدد مساهميها وتسجيلها أو عدم تسجيلها في سوق الأوراق المالية.

ثانيا) دور تقييم المخاطر في الحوكمة: الحكم الرشيد الفعال وإدارة المخاطر، وثقافة الرقابة يمكن أن تحقق فقط إن كانت المعلومات صحيحة وقدمت للأشخاص المناسبين في الوقت المناسب، حيث يمكن تحقيق مكاسب كبيرة من خلال اعتماد نظام معلوماتي قوي يراقب عليه بشكل صحيح، حيث أن التكنولوجيا وحدها لا تكفي، فيجب تحديد الإجراءات والعمليات بشكل واضح وتجنيد الموظفين وتدريبهم والحفاظ على أعلى المعايير، كل ذلك هو من مهام الإدارة العليا، للتأكد من أن العوامل الداخلية والخارجية تمكن مجلس الإدارة من التفويض في الممارسات على الأقل بشكل جزئي، على تصميم العمليات ونظام الرقابة الداخلية وبعض إجراءات المراجعة الداخلية التي تحول التقارير إلى مجلس الإدارة أو لجنة مراجعة الحسابات، أما واجبات الحوكمة فهي أن تقدم تقرير عن الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر.⁽³⁷⁾

ويتم إعداد خطة عمل لتقييم المخاطر تتضمن العناصر التالية⁽³⁸⁾:

1. وضع خطة أولية للعمل وملخص عن نطاق العمل المتفق عليه.

2. فهم أعمال ومهام الجهة ومخاطر الأعمال الرئيسية، حيث يتم فهم الاستراتيجيات والأهداف على مستوى الجهة ككل ووضع معايير تقييم المخاطر.
3. دراسة وفهم مهام وأعمال الإدارة الخاضعة للمراجعة الداخلية، من خلال جمع المعلومات وإجراء المقابلات لفهم المهام والأعمال وتحديد المهام والأعمال القابلة والخاضعة للمراجعة الداخلية.
4. تنفيذ تقييم المخاطر وذلك بالتقييم الاجمالي لمخاطر مهام وأعمال الإدارة الخاضعة للمراجعة والتأكيد على صحة تقييم المخاطر مع الإدارات التي تم تقييم مخاطرها.

خاتمة

على ضوء ما تم التطرق إليه في هذه الورقة البحثية، يتضح جليا أن الرقابة الداخلية بتفرعاتها المختلفة لها ارتباط وثيق بعملية إرساء نظام حوكمة الشركات، بل تعتبر عنصرا أساسيا فيه ومتغيرا حاسما لتبني هذا النظام، وذلك باعتباره وسيلة لإنجاح نظام حوكمة الشركات وتحقيقه، حيث لا يمكن بأي حال من الأحوال الحديث عن إرادة حقيقية لوضع شركة ما في مسار الحوكمة إذا كان عنصر الرقابة فيها غير فاعل أو أنه لا يتصف بالفعالية، أو أنه ببساطة غير مهمين على كافة العمليات التي تقوم بها الشركة على اختلافها.

بالتالي، يمكن الجزم أن طبيعة الترابط بين عملية الرقابة الداخلية ونظام حوكمة الشركات تتعلق بكون عملية الرقابة آلية أساسية ووسيلة ضرورية للوصول إلى تكريس حقيقي لنظام الحوكمة، كما أن سياسة الحوكمة تقتضي في المجمل تفعيل عملية الرقابة الداخلية.

مما سبق، يمكن القول إن الرقابة الداخلية تعتبر مدخلا لازما عند تبني الحوكمة ونتيجة حتمية لهذا النظام وأولوية لا يمكن تجاوزها، فالعلاقة بين الاثنين تمثل توازنا حتميا، حيث أن عملية مراقبة البيئة الداخلية لأي شركة تسمح باكتشاف الانحرافات والاختلالات سواء المقصودة منها أو العرضية والمباشرة في معالجتها في الوقت المناسب، الشيء الذي يساهم في تحقيق النجاح في الوصول إلى الأهداف المسطرة لهذه الشركة.

(1) Organization for Economic Co-operation and Development (OECD), **Principles of Corporate Governance**, 2000.

(2) The institute of internal auditors, **the lessons that lie beneath, tone at the tope**; USA, February, 2002, p.2.

(3) Adrian CADBURY: **Report of the financial aspects of corporate governance**, Burgess Science Press, First published, London, December 1992, P.04.

(4) رضوان هاشم حمدون عثمان، التنظيم القانوني لحوكمة الشركات في التشريعات العربية، ط1، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، مصر، 2018، ص.29.

(5) سليمان بوفاسة، رشيد سعيداني، "لجنة التدقيق الداخلي كمدخل لتفعيل مبادئ الحوكمة في الشركات ورفع ادائها"، ورقة بحث مقدمة ضمن فعالية المؤتمر الدولي حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، الجزائر، 19 و20 نوفمبر 2013، ص314.

(6) داود محمد عبد النور، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، رسالة ماستر أكاديمي، غير منشور، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة، تخصص دراسات محاسبية وجبائيه معمقة، جامعة ورقلة، 2015، ص9.

(7) مليكة زغيب وسوسن زيرق، "دور النظام المحاسبي المالي في دعم الحوكمة بالجزائر"، مداخلة ضمن ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي 06 و07 ماي 2012 بجامعة بسكرة، الجزائر.

(8) غضبان حسام الدين، محاضرات في نظرية الحوكمة، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2015، ص32.

(9) نبيل محمد مرسي، الإدارة الاستراتيجية تكوين وتنفيذ استراتيجيات التنافس، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2003، ص88.

(10) نور الدين حامد، فاطمة سامي، "دور حوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي والإداري للقطاع الخاص الجزائري". الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، 06-07 ماي 2012، بسكرة: مخبر المالية والبنوك وإدارة الأعمال، جامعة محمد خيضر، بدون تاريخ، ص5.

(11) جمال الدين خنشور، خير الدين جمعة، "دور لجان مراجعة الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات"، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، 06-07 ماي 2012. بسكرة: مخبر المالية والبنوك وإدارة الأعمال، جامعة محمد خيضر، ص8.

(12) عوض بن سلامة الرحيلي، "لجان المراجعة كأحد أهم دعائم حوكمة الشركات: حالة السعودية"، مجلة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، 2008م (1429هـ)، المجلد 22، العدد 1، ص193.

(13) مصطفى عبد الحسين علي وعلي كاظم حسين، "دور الحوكمة في تحسين الأداء الاستراتيجي الإدارة الضريبية"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، المجلد الثامن، العدد 22، الفصل الأول، لسنة 2013، ص107.

(14) مسعود درواسي وضيف الله محمد الهادي، "فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري"، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، 06-07 ماي 2012، مخبر المالية والبنوك وإدارة الأعمال، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص8.

(15) Jacques Renard: « **Théorie et pratique de l'audit interne** », Septième édition. Paris: édition d'organisation 2010, P 116.

(16) المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية INTOSAI، إرشادات حول معايير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي، فينا، 2004، ص.06.

(17) Institut Français d'Audit et Contrôle Interne, **Prise de position IFACI / Audit Interne – Qualité**, Paris, mai 2004, P 02.

(18) الاتحاد الدولي للمحاسبين، تقويم وتحسين الحوكمة في المنشآت، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الرياض، 2013، ص.31.

(19) المرجع نفسه.

(20) حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص.282.

(21) أحمد جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص.211-212.

- (22) المرجع نفسه، ص.206-207.
- (23) خالد الخطيب، المفاهيم الحديثة في الرقابة الداخلية في القطاع العام والخاص، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص.15.
- (24) مصطفى محمد، الرقابة الإدارية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2012، ص.99-102.
- (25) ذيب خولة، مهنة محافظ الحسابات كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية" دراسة ميدانية في مكتب محافظ حسابات"، رسالة ماجستير، غير منشور، قسم التجارة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة، تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة، الجزائر، 2013/2014، ص.41.
- (26) زكريا قلاله، دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية، رسالة ماجستير، غير منشور، قسم التجارة، كلية العلوم الاقتصادية تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة، 2013/2014، ص.77.
- (27) زيد منير عوي، ادارة المؤسسات العامة وأسس تطبيق الوظائف الإدارية عليها، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان 2009، ص.165.
- (28) بلقاسم بن تركي سلاطية، الفعالية التنظيمية في المؤسسة: مدخل سوسيولوجي، ط1، دار الفجر للنشر والتوزيع، مصر، 2013، ص.22-23.
- (29) معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، نيويورك، أكتوبر 2011، ص.12.
- (30) الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، الجزء الأول، 2010، نيويورك، ص.214.
- (31) الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص.215-216.
- (32) معهد المدققين الداخليين، مرجع سابق، ص 17.
- (33) معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، نيويورك، أكتوبر 2011، ص 17.
- (34) المرجع نفسه، ص.19-20.
- (35) Cohen, J.R., D.M. Hano: **Auditors consideration of corporate governance and management control philosophy in preplanning and planning judgments.** Auditing, A Journal of Practice & Theory 19 (2), 2000, p133-146.
- (36) عادلرزق، ادارة الأزمات المالية العالمية، ط1، مجموعة النيل العربية، مصر، 2010، ص.98-99.
- (37) Monetary Bulletin 2004/1, p189.
- (38) عمار بن عبد الله العمار، الإطار العام لعمل وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية، الرياض، 2014، ص.136.