



تعد منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي

(OECD) من أوائل المهتمين بالتحكم المؤسسي، إذ عرفت أنه نظام يوضح كيفية إدارة منظمات الأعمال والرقابة عليها من خلال استخدام جميع الأدوات والوسائل والسبل التي من شأنها الوصول إلى الاستخدام الأمثل لكافة الموارد المتاحة وإدارتها ضمن نظام رقابة فعال لتحقيق الأهداف. ومن هذا المنطلق فإن التحكم المؤسسي يركز على مجموعة من الدعائم متمثلة بالإفصاح والشفافية، والمساءلة، والمسؤولية، والعدالة، والاستقلالية، والقوانين والأنظمة.

ويرتبط مصطلح التحكم المؤسسي ارتباطاً وثيقاً بالرقابة الداخلية مما حدا بالبعض إلى اعتباره مرحلة من مراحل تطورها، إلا أن التحكم المؤسسي هو مفهوم أوسع، والعوامل المؤثرة فيه أكثر اتساعاً واتصالاً ببيئة الأعمال والبيئة الاجتماعية المحيطة. فالرقابة الداخلية وفقاً للمعايير الدولية والأمريكية هي عملية مصممة ومتأثرة بالإدارة وبكل أولئك المعنيين بإدارة المنظمة والتي يمكن من خلالها الحصول على تأكيد معقول بتحقيق الأهداف الرامية إلى مصداقية القوائم المالية وكفاءة وفاعلية العمليات التشغيلية والالتزام بالسياسات والقوانين والأنظمة.

د. إنعام محسن حسن زويلف

د. كريمة علي كاظم الجوهري

دور الالتزام بعناصر الرقابة

الداخلية في تعزيز دعائم

التحكم المؤسسي

-دراسة ميدانية في قطاع

التأمين الأردني -

وتستند الرقابة الداخلية إلى مجموعة من العناصر المتمثلة ببيئة الرقابة، وتقدير مخاطر الرقابة، وأنشطة الرقابة، ونظم المعلومات والاتصالات، والإشراف والمتابعة.

وقد برزت أهمية مفهوم التحكم المؤسسي بعد الأحداث التي عصفت بالكثير من المنظمات في مختلف الدول حيث أجريت دراسات عديدة سلط من خلالها الضوء على التحكم المؤسسي وكيفية تفعيله وضرورة الاستمرار بدراسته، ومن هنا جاءت هذه الدراسة التي تبحث في مجال العلاقة بين دعائم التحكم المؤسسي وعناصر الرقابة الداخلية.

مشكلة البحث:

تواجه المنظمات العديد من المشاكل والظروف الاقتصادية التي تعصف بعالم المال والأعمال، والتي تتطلب التعرف على جوانب تلك المشاكل وكيفية العمل على معالجتها في مراحلها المبكرة. ويُعد الالتزام بعناصر الرقابة الداخلية وسيلة ناجعة لمعالجة الكثير من مشاكل المنظمات التي تعاني من ضعف التحكم المؤسسي، ولعل السبب في ذلك هو ضعف الإدراك لدى الإدارة لدور عناصر الرقابة الداخلية في تقوية وتعزيز دعائم التحكم المؤسسي.

هدف البحث:

يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:

1. التعريف بعناصر الرقابة الداخلية وفقاً للمعايير الحديثة.
2. بيان الدعائم الأساسية للتحكم المؤسسي.
3. تحليل العلاقة بين عناصر الرقابة الداخلية ودعائم التحكم المؤسسي.
4. معرفة مدى مساهمة عناصر الرقابة الداخلية والدور الذي تلعبه في تعزيز دعائم التحكم المؤسسي.

أهمية البحث:

نال موضوع التحكم المؤسسي عناية متزايدة في العقد الأخير من القرن العشرين وبداية القرن الحالي، نتيجة الأزمات الاقتصادية والمالية التي تعرضت لها العديد من المنظمات الاقتصادية العالمية. وتبين أن أهم أسباب الأزمات التي أدت إلى انهيار هذه المنظمات تعود إلى الفساد المالي والإداري وضعف الأنظمة الرقابية، ومن هنا نشأت الحاجة إلى وجود إجراءات يتم من خلالها وضع وتطوير تطبيقات يلتزم بها القائمون على إدارة تلك المنظمات من أجل الحفاظ على حقوق الأطراف المعنية وتحقيق المساءلة والرقابة بشكل أكثر فاعلية.

وتكمن أهمية الدراسة في الكشف عن الترابط بين عناصر الرقابة الداخلية ودعائم التحكم المؤسسي، ودور ذلك الترابط في تحسين أداء المنظمات واستعادة الثقة المفقودة فيها.

فرضية البحث:

يستند البحث إلى فرضية أساسية مفادها:

"إن الالتزام بعناصر الرقابة الداخلية وهي: بيئة الرقابة، وتحديد مخاطر الرقابة، وأنشطة الرقابة، ونظم المعلومات والاتصالات، والإشراف والمتابعة، يعزز تحقيق دعائم التحكم المؤسسي المتمثلة بـ: الإفصاح والشفافية، والعدالة، والمساءلة، والمسؤولية، والاستقلالية، والالتزام بالقوانين والأنظمة.

وتتفرع من هذه الفرضية الرئيسة الفرضيات الفرعية الآتية:

- أ. "يعزز الالتزام بعنصر بيئة الرقابة جميع دعائم التحكم المؤسسي".
- ب. "يعزز الالتزام بعنصر تحديد مخاطر الرقابة جميع دعائم التحكم المؤسسي".
- ج. "يعزز الالتزام بعنصر أنشطة الرقابة جميع دعائم التحكم المؤسسي".
- د. "يعزز الالتزام بعنصر نظم المعلومات والاتصالات جميع دعائم التحكم المؤسسي".
- هـ. "يعزز الالتزام بعنصر الإشراف والمتابعة جميع دعائم التحكم المؤسسي".

مصادر البحث وأساليب التحليل الإحصائي المستخدمة:

لقد تم الاعتماد في إعداد هذا البحث على المصادر الآتية:

أولاً - الجانب النظري: وتم الاستناد فيه إلى المصادر العربية والأجنبية ذات العلاقة بموضوع الدراسة.

ثانياً - الجانب العملي: وتم تحقيقه من خلال إتباع أسلوب الاستلانة لجمع البيانات الأولية، حيث تم تصميم استبانة بالاعتماد على الأدبيات ذات الصلة بموضوع الدراسة. وتكونت الاستلانة من قسمين هدف الأول منها إلى بيان الفئة التي ينتمي إليها المستجيب من فئات عينة البحث (أعضاء مجالس الإدارة، والمدراء الماليين ورؤساء أقسام المحاسبة، والمدققون الداخليون).

أما القسم الثاني فقد هدف إلى قياس دور عناصر الرقابة الداخلية في تعزيز دعائم التحكم المؤسسي، وقد تم تحديد أوزان فقرات الاستبانة باستخدام مقاييس ليكرت الخماسي.

ولاختبار مصداقية نتائج الاستبانة والارتباط بين أسئلتها، فقد تم عرضها على مجموعة من المحكمين من الأكاديميين والمهتمين المختصين في مجال

المحاسبية من أجل تحكيمها وإبداء الآراء حولها، إضافة إلى إجراء اختبار الثبات إذ تم حساب معامل ألفا كرونباخ وتبين أن قيمته تساوي 83% مما يعني أن المقياس ذو ثبات مقبول.

وقد تم تفريغ الاستبانات وإدخال البيانات إلى الحاسوب لمعالجتها إحصائياً باستخدام الرزمة الإحصائية SPSS (Statistical Package for Social Sciences). كما تم استخدام التكرارات والنسب المئوية واستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، إضافة إلى استخدام اختبار (ت) لعينة واحدة (One Sample T Test) وتحليل التباين باتجاه واحد (One Way Anova) لاختبار مدى تجانس مجتمعات فئات عينة البحث لإمكانية اعتبارهم عينة واحدة أو فصلهم إلى ثلاث عينات. وقد اعتبرت فئات عينة البحث كعينة واحدة متجانسة تنتمي إلى مجتمع طبيعي واحد وذلك استناداً إلى نتائج تحليل التباين لإجابات هذه الفئات على القسم الثاني من أسئلة الاستبانة، حيث دلت هذه النتائج على عدم وجود فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين إجابات الفئات الثلاث.

هذا وقد رأت الباحثتان أن يكون مدى المتوسط الحسابي للإجابات عن كل فقرة من (1-2.4) دالاً على درجة تأييد متدنية، ومن (2.5-3.4) دالاً على درجة تأييد متوسطة، ومن (3.5-5) دالاً على درجة تأييد مرتفعة.

مجتمع البحث وعينته:

تم اختيار قطاع التأمين لتطبيق هذه الدراسة، حيث يشهد هذا القطاع منافسة شديدة وتطوراً كبيراً في الخدمات التي يقدمها وبشكل مستمر، الأمر الذي يجعله من أكثر القطاعات التي تحتاج إلى تطبيق مفاهيم ومبادئ التحكم المؤسسي كونها أداة أساسية لزيادة الإنتاجية ورفع كفاءة وفاعلية الأداء. ويبلغ عدد شركات التأمين العاملة في الأردن 26 شركة، تم اختيار (10) شركات منها عشوائياً، وتمثل هذه العينة (38.5%) من مجموع شركات التأمين الأردنية. والشركات التي تم إخضاعها للدراسة هي:

شركة فيلادلفيا للتأمين، و شركة التأمين الإسلامية، وشركة التأمين الأردنية، و شركة جراسا للتأمين، و شركة الأردن الدولية للتأمين، و شركة القدس للتأمين، و شركة التأمين الوطنية الأهلية، و شركة دلنا للتأمين، و شركة الشرق العربي للتأمين، وشركة الواحة للتأمين.

ويتكوّن أفراد العينة الذين وزعت استمارات الاستبانة عليهم من ثلاث فئات هي أعضاء مجلس الإدارة، والمدراء الماليين ورؤساء أقسام المحاسبة، والمدققون الداخليون. وتم توزيع (62) استمارة أُستعيد منها (51) استمارة أي أن نسبة الاستعادة هي 82%.

تحديد عناصر الرقابة الداخلية:

تواجه مهنة التدقيق منذ بداية الربع الأخير من القرن العشرين تغيرات هائلة وخاصة بعد حدوث عدد من الانهيارات المالية في مجال الادخار والقروض، مما حدا بالمنظمات المهنية والدولية اتخاذ إجراءات تحدد من خلالها دور المدقق والإدارة. فقد شكل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لجنة لحماية التنظيمات الإدارية وذلك لدراسة التقارير المالية المزورة في منظمات الأعمال المالية الأمريكية وتحديد الأسباب الرئيسة لسوء تمثيل الوقائع في التقارير المالية وتقديم التوصيات حول تقليل مجالات الاحتيال في التقارير، ونشرت اللجنة عام 1987 تقريراً شمل على توصيات متعددة منها دعوته إلى زيادة فاعلية لجان التدقيق وامتلاكها السلطة لتنفيذ مسؤولياتها ومراجعة مدى استقلالية المدقق الخارجي، وتضمن التقرير أيضاً الحاجة لوجود بيئة رقابية سليمة وتدقيق داخلي موضوعي يدعو لضرورة الإفصاح عن مدى فاعلية الرقابة الداخلية (Tread way, 1987, P.2-3). وفي عام 1992 تم نشر دراسة هامة عن الرقابة الداخلية بعنوان الرقابة الداخلية - إطار عمل متكامل. وتم تمويل هذه الدراسة من قبل اللجنة التي شملت المنظمات التي سبق أن رعت لجنة Treadway. وأكدت الدراسة على تحديد المقياس الذي يمكن من خلاله العمل على تقويم الرقابة الداخلية وتحسين الأداء وشملت هذه العناصر: بيئة الرقابة، وتقويم المخاطر، وأنشطة الرقابة، وأنظمة المعلومات والاتصالات، والإشراف والمتابعة. وقد أصدر مجلس معايير المراجعة الأمريكية النشرة 78 والتي حلت محل النشرة 55 وتم فيها تبني تعريف ووصف الرقابة الداخلية الذي ورد في الدراسة السابقة حيث أكد على أن الرقابة الداخلية هي عملية مصممة ومتأثرة بالإدارة وبكل أولئك المعنيين بإدارة المنشأة والتي من خلالها يمكن الحصول على تأكيد معقول بتحقيق الأهداف المتمثلة بـ

(Whittington & Pany, 2004 P.230)

مصادقية التقارير المالية، وكفاءة وفاعلية عمليات التشغيل، والالتزام بتطبيق القوانين والقواعد التنظيمية.

حدد معيار التدقيق الدولي رقم 400 (تقدير المخاطر والرقابة الداخلية) مفهوم الرقابة الداخلية بأنه كافة السياسات والإجراءات (الضوابط الداخلية) التي تتبناها إدارة المنظمة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدفها في ضمان إدارة منظمة، وكفاءة للعمل، والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع واكتشاف الغش والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب (الاتحاد الدولي للمحاسبين، المعيار رقم 400، 2003). وأكد هذا المعيار أيضاً على أن عناصر الرقابة الداخلية هي: بيئة الرقابة، والنظام المحاسبي، والإجراءات الرقابية (نفس المصدر السابق).

وفي المعيار الدولي رقم 315 (الذي يتعلق بفهم منشأة العميل وبيئتها وتقييم مخاطر التحريفات المادية) تم تبني نفس المفهوم الوارد في المعيار

الأمريكي، حيث تم التأكيد على أن مكونات الرقابة الداخلية هي خمسة عناصر والتي أكد عليها أيضاً المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA وتشمل:

1. بيئة الرقابة: هي التصرفات والسياسات والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام للإدارة العليا والمديرين والملاك لأية وحدة بخصوص الرقابة وأهميتها. وتتضمن الرقابة عدة مكونات فرعية تتمثل بالاستقامة والقيم الأخلاقية، والالتزام بالمقدرة الفنية والجدارة، ووجود لجنة للمراجعة، وفلسفة الإدارة ونمطها التشغيلي، والهيكل التنظيمي، وتحديد المسؤولية والصلاحيات، وسياسات وإجراءات إدارة الموارد البشرية (أرينز و لوبك، 2005، ص ص: 383-384).

2. تقدير المخاطر: يمثل تقدير خطر التقرير المالي، تعريف الإدارة وتحليلها للأخطار الخاصة بإعداد القوائم المالية بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ولا يقتصر الأمر على القوائم المالية فقط وما يرتبط بها من مخاطر بل يتعدى ذلك إلى جميع الأنشطة، حيث يفترض تحديد العمليات، ومخاطر السوق، ومخاطر الائتمان، ومخاطر التكنولوجيا، ومخاطر مخالفة القوانين، ومخاطر الكوارث (Aren, Elder, & Beasley, 2006, P.277).

3. أنشطة الرقابة: وتتمثل هذه الأنشطة بالسياسات والإجراءات التي لم تتضمنها العناصر السابقة مثل إجراءات الفصل الملائم بين الواجبات، والتصريح الملائم للعمليات المالية والأنشطة، والمستندات والسجلات الملائمة، والرقابة الفعلية (المادية على الأصول والدفاتر)، والتقييم المستقل للأداء (الذنبات، 2006، ص 182).

4. نظم المعلومات والاتصالات: إن النظام المحاسبي هو مجموعة متناسقة ومتكاملة من الوسائل والإجراءات والأساليب مصممة لغرض معالجة الأحداث والوقائع الاقتصادية التي تؤثر على نتيجة نشاط المنظمة ومركزها المالي بطريقة ملائمة لطبيعة عملها وبشكل اقتصادي يساهم في حماية موجوداتها ووفقاً للقواعد والمعايير المحاسبية وتقديم المعلومات والتقارير المطلوبة إلى الجهات المستفيدة في الوقت المناسب (Porter, Simon, and Haltherly, 2005, PP.238-239). وفتح التطور الحديث في تكنولوجيا المعلومات وشبكة المعلومات الدولية (الإنترنت) بشكل خاص المجال أمام إمكانيات جديدة لتوصيل ونقل المعلومات بكفاءة وسرعة محليا ودوليا وبالشكل الذي يعزز أهمية المعلومات وإعطائها ميزة الوصول السريع (OECD, 2001, P.7).

5. الإشراف والمتابعة: ويشمل الإجراءات اللازمة لمتابعة تطبيق مختلف الجوانب الرقابية للتحقق من أنها تعمل حسب ما خطط لها، ويتمثل بالتقييم المستمر ورقابة الجودة. وتتولى القيام به العديد من الأطراف منها أجهزة التدقيق الداخلي ولجان التدقيق (Arens, Elder, & Beasley, 2005, P.282).

دعائم التحكم المؤسسي:

يُعد التحكم المؤسسي من نتاج الأدوار التي تؤديها بعض الجهات الموكل إليها عمليات الإدارة والإشراف والرقابة والتي يتم محاسبتها عن مدى تحقيق أهداف وغايات المنظمة أو عن مستوى الإبلاغ المالي. ويرى بعض الباحثين أن مصطلح التحكم المؤسسي ليس بجديد على مهنة المحاسبة والتدقيق لكونه يرتبط ارتباطاً وثيقاً بعناصر الرقابة الداخلية، ويعدّه البعض بأنه مرحلة من مراحل تطور الرقابة الداخلية حيث يقترب الإطار العام لمفهوم التحكم المؤسسي من المعنى المباشر لأنظمة الرقابة الداخلية. إلا أن مفهوم التحكم المؤسسي يعتبر أكثر اتساعاً واتصالاً ببيئة الأعمال والبيئة الاجتماعية المحيطة بها، ويرجع هذا التقارب إلى أن الجذور الأولى لمفهوم التحكم المؤسسي تعود إلى الانهيارات التي حصلت في السبعينات من القرن الماضي وإلى جوانب الكشف عن حالات التزوير والرشاوى التي تقدمها منظمات الأعمال المالية والتي تدخل العديد من جوانبها ضمن إجراءات الرقابة الداخلية (Alkhafaji, 2003, P.298).

فقد ذهب (Williamson) إلى تعريف التحكم المؤسسي على أنه إستراتيجية تتبناها المنظمة في سعيها لتحقيق أهدافها الرئيسية وذلك ضمن منظور أخلاقي ينبع من داخلها باعتبارها شخصية معنوية مستقلة وقائمة بذاتها، ولها من الهيكل الإداري والأنظمة واللوائح الداخلية ما يكفل لها تحقيق تلك الأهداف بقدراتها الذاتية وبمناى من تسلط أي فرد فيها، وبالقدر الذي لا يتضارب مع مصالح الفئات الأخرى ذات العلاقة (Williamson, 1999, P.18). كما ورد في دراسة (Brealy & Myers) أنه نظام متكامل يتضمن مجموعة من الإجراءات والتطبيقات التي تمنح المدراء كل الحقوق التي تحفزهم لتعظيم قيمة الاستثمارات والقرارات التمويلية (Brealy & Myers, 2000, P.16).

ويسعى التحكم المؤسسي إلى حماية حقوق المساهمين، وتحقيق العدالة، وحماية مصالح الأطراف المختلفة، وتوفير المعلومات وسلامة قنوات الاتصال، وتحديد إستراتيجية المنشأة (OECD, 1999, P.31). ويستند الحكم المؤسسي لغرض تحقيق أهدافه إلى مجموعة من الدعائم الأساسية تتمثل بـ:

1. الإفصاح والشفافية: تعني الشفافية توفير المعلومات لغرض حماية مستقبل المساهمين ولجعل المجتمع يعترف بأن المنظمة قادرة على الإيفاء بالتزاماتها (Japan Committee, 2001, P.8). وتعد

الشفافية دعامة هامة لضمان العدالة والنزاهة والثقة في إجراءات إدارة المنظمات وإدارة أفرادها (خوري، 2003، ص3)، وقد برزت أهميتها بعد تزايد الدور الاقتصادي لأسواق المال وبعد أن أصبحت التقارير المالية المنشورة مصدراً هاماً للمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات (مطر، 2003، ص5). ويجب أن يحقق التحكم المؤسسي الشفافية والإفصاح بأسلوب يتفق مع معايير الجودة المحاسبية وبشكل ملائم وفي الوقت المناسب، ويتضمن ذلك الإفصاح عن المكافآت المدفوعة للمدراء وعن كل ما يتعلق بنشاط المنظمة وأهدافها وأداءها المالي والتشغيلي والمواضيع المتعلقة بالعاملين. كما أن وضع الأنظمة والتعليمات واللوائح الخاصة بالهيكل الإداري والمالي ونظام شؤون الموظفين ولائحة سير عمل المنظمة جميعها موضوعات يجب توفيرها للعاملين في المنظمة وتدريبهم عليها وتعريفهم بها ضمن برنامج زمني متكرر، الأمر الذي يجعل شفافية الصلاحية والمسؤولية والمعلومة متاحة للجميع مما يؤدي إلى تطبيق أسلم للتحكم المؤسسي المنشود (البشير، ص8، 2003).

2. المساءلة: ويقصد بذلك أن تكون هناك متابعة وتقييم متواصل للإدارة من قبل الأطراف المعنية ذات العلاقة بالمنظمة وهم حملة الأسهم والعاملين والمجتمع، وذلك عن طريق توفير هيكل رقابي داخل المنظمة ممثل بلجان التدقيق المستقلة وأجهزة التدقيق الداخلي التي يتم تشكيلها للقيام بواجباتها بصورة مستقلة

(Melis, 2004, P.12)

وفي رأي Hermanson & Rittenberg أن تحقيق إستراتيجية المنظمة التي بنيت عليها أهدافها يتطلب إخضاع الأطراف الآتية للمساءلة أمام أصحاب المصالح وهم: مجلس الإدارة، ولجنة التدقيق، والإدارة العليا، والتدقيق الداخلي، والتدقيق الخارجي (Hermanson & Rittenberg, 2003, P.30)

3. المسؤولية: إن التحكم المؤسسي يتطلب أن تكون للمنظمة رسالة أخلاقية في المجتمع وأن يعترف المدراء بأنهم جزء من المجتمع وعليهم واجبات تجاه حماية البيئة وتجاه العاملين وتحسين الخدمات المقدمة لهم، فضلاً عن مسؤوليتهم تجاه حملة الأسهم من خلال تحقيق العوائد المناسبة لهم (Carroll, 2003, P.4). وترتبط المسؤولية بدعامة المساءلة من حيث القيام بإجراءات تصحيحية أو المعاقبة على سوء الإدارة، حيث تساعد المسؤولية في تنفيذ العمليات الخاصة بالمنظمة بشكل أفضل من خلال تعريف العاملين على الأعمال المطلوبة منهم ومحاسبتهم عليها (الخوري، 2003، ص3).

إن وضوح الصلاحيات ومراجعتها وتقييمها الدائم وربط ذلك مع نتائج العمل وسلسلة التواصل بين مختلف الأقسام والوحدات سيساهم كثيراً في تحقيق تعاون فعال يضاعف من الإنتاج، وهذا يتطلب تحديد المسؤوليات لمن أعطى صلاحية وحق ممارسة العمل في ضوء ذلك. وقد أوضح بنك (Credit Lyonnais S.A) المسؤولية بالفقرات الآتية :

(Gill, 2003, P.66)

- وجود الكفاءة والفاعلية لمجلس الإدارة.
- وضع آليات تسمح بعقاب المديرين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة.
- التصرف بشكل فعال ضد الأفراد الذين يتجاوزون حدودهم.
- الشفافية والعدالة في التعاملات في الأسهم من قبل أعضاء مجلس الإدارة.

4. العدالة: ونعني بها الاحترام والاعتراف بحقوق كل الأطراف ذات المصالح وعلى قدم المساواة ومن هذه الأطراف مصالح أقلية المساهمين (الخوري، 2003، ص3). وبيّن البشير أن العدالة في معاملة المساهمين سواء كانوا في موقع المسؤولية المباشرة بالإدارة أو خارجها أو سواء كانوا مواطنين يحملون جنسية المنظمة أو جنسيات أخرى سمح لهم القانون بالمساهمة والاستثمار في هذه المنظمة، والعدالة في توزيع المكاسب سواء كانت وظيفية أو أرباح عادية أو غيرها من معطيات عمل المنظمة، ستعزز كثيراً من سيادة القانون والأنظمة (البشير، 2003، ص3). كما أكدت منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي (OECD) على ضرورة وضع نظم تمنع العاملين في داخل المنظمة بما فيهم المدراء من الاستفادة من مناصبهم، وعلى أعضاء مجلس الإدارة أن يعلنوا عن أية مصالح لهم مادية في عمليات المنظمة (Catherine & Sullivan, 2003, P.12).

5. الاستقلالية: أن الاستقلالية دعامة تهدف إلى تقليل أو إلغاء تضارب المصالح مثل هيمنة رئيس قوي للمنظمة أو مساهم كبير على مجلس الإدارة، وذلك بواسطة تشكيل اللجان المستقلة وتعيين مدقق الحسابات وعدم السماح بأي نفوذ من أي جهة للسيطرة أو التأثير في قرارات مجلس الإدارة (الخوري، 2003، ص3). وقد أوصت لجنة (Cadbury) باستقلالية لجان التدقيق من خلال أن يكون في عضويتها مدراء غير تنفيذيين مستقلين عن الإدارة من أجل دعم قوة هذه اللجنة في استجواب المدراء التنفيذيين (Elisabeth, 2002, P.33). ويتطلب تنفيذ هذه الدعامة أن يقوم المدقق الخارجي بعمله

بكل موضوعية ونزاهة ودون الخضوع لأيّة تأثيرات من أي نوع ومن أي جهة، لأن المدقق عند تنفيذه لعمله يكون قاصداً العدل تجاه جميع الفئات المستفيدة من تقريره، لتوفير البيئة العملية لضمان استقلاليته لا بد من مراعاة المعايير المهنية والقوانين التي تنظم عملية تعيينه وعزله وتحديد أتعابه والأمور الأخرى ذات العلاقة (الذنبات، 2006، ص78). وأكدت معايير التدقيق الداخلي التي أصدرها معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية على استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي في أداء أعماله من حيث ارتباطه بأعلى جهة في المنظمة وأن يتسم المدقق بالنزاهة والتجرد من أي تحيز وأي تعارض في المصالح (Jane, 2003, P.242).

6. القوانين والأنظمة: تتداخل قواعد التحكم المؤسسي بالعديد من القوانين مثل قوانين الشركات، وأسواق المال، والبنوك، والمحاسبة والتدقيق، والمنافسة ومنع الاحتكار، والضرائب، والعمل، والخصخصة، والبيئة... الخ. وأن وجود هذه القوانين والتشريعات يوضح حقوق المساهمين وواجباتهم مثل حق التصويت وحق انتخاب أعضاء مجلس الإدارة وحق تعيين وعزل مراقب الحسابات، ويوضح كذلك حقوق المجتمع على المنظمة وواجباته تجاهها، وتأتي أهمية التحكم المؤسسي من الناحية القانونية للتغلب على سلبات تنفيذ التعاقدات التي تتم بين كافة الأطراف المعنية في المنظمة وبالشكل الذي يحمي حقوق كل طرف من الممارسات السلبية التي تنتهك صيغ العقود المبرمة (Zingales, 1997, P.2).

علاقة عناصر الرقابة الداخلية بدعائم التحكم المؤسسي:

لقد ساهمت العديد من الهيئات واللجان والجمعيات في وضع دعائم للتحكم المؤسسي وذلك لتبديد قلق المستثمرين ولتدعيم الثقة في الأسواق المالية والمنظمات التي تساهم في دعم الاقتصاد. ومن هذه الهيئات ما يعنى بالتدقيق والرقابة كمعهد المحاسبين القانونيين الأمريكي ومعهد المدققين الداخليين الأمريكي، لذا نجد أن هناك تعزيز لهذه الدعائم من خلال المعايير التي تصدرها هذه الهيئات. فمن الاستعراض السابق لعناصر الرقابة الداخلية نرى أن القيم الأخلاقية تشمل تصرفات الإدارة لإزالة أو تقليل الإغراءات التي تدفع الأفراد إلى ارتكاب تصرفات غير قانونية، ويتم ترجمة هذه القيم الأخلاقية إلى سياسات تتبناها الإدارة وميثاق عمل يوضح التصرف الصحيح، كما أن وجود هيكل تنظيمي يوضح خطوط السلطة والمسؤولية الموجودة في المنظمة يساعد على تحديد المسؤولية لكل مستوى إداري والسلطات التي يتمتع بها والصلاحيات المعطاة له.

إن توفير عناصر بيئة الرقابة يمكن أن يساهم في تعزيز الدعائم الأساسية للتحكم المؤسسي، إذ أن تحديد إستراتيجية المنظمات هو من مسؤولية مجالس الإدارة وإن تحديد الأهداف الإستراتيجية يجب أن يكون مبني على منظومة القيم التي تسود المنظمات. وعليه فكلما نجحت مجالس الإدارة في تحديد وتوضيح هذه القيم والتنقيف عليها كلما اقتربت المنظمات من تحقيق أهدافها، كما أن وجود رؤية واضحة تحدد معالم إستراتيجية المنظمات يساعد في ترجمة هذه الإستراتيجية من خلال الأنشطة والأدوات التي يتم تبنيها، وتتمثل هذه الأنشطة بما ركزت عليه عناصر الرقابة الداخلية من الفصل بين الواجبات وإجراءات المحافظة على الأصول والدفاتر وتحديد أنواع المستندات والسجلات الملائمة وإجراءات التقييم المستقل للأداء.

ويتصف هذا العصر بأنه عصر العلم والتقنية، فالعالم اليوم يتجه بقوة نحو استخدام النظم التقنية نظراً لأهميتها البالغة في المعالجة السريعة والحفظ الكبير للمعلومات، ويعتبر استخدام التقنية الحديثة جزء من عناصر الرقابة في عملية توصيل المعلومات وتحقيقاً لدعامة الإفصاح والشفافية للتحكم المؤسسي.

كما أن التخطيط للرقابة على المخاطر يتطلب تقييم كل نشاط وأنواع الخطر المصاحب لتنفيذه وبالتالي تحديد أنواع الإجراءات الرقابية المناسبة لتخفيف هذه المخاطر وهذا ما يعزز عملية تحديد المسؤولية والمساءلة في التحكم المؤسسي، وأن تحديد الأسباب الرئيسة لمخاطر العمل ستكون بمثابة جزء من تأسيس إدارة المخاطر مما يساعد المنظمات على استخدام إجراءات الحد من المخاطر بصورة أكثر فاعلية وكفاءة. ويلاحظ أن منظمات اليوم تواجه حشداً كبيراً من المخاطر مثل مخاطر التكنولوجيا ومخاطر سرية المعلومات، وأن الكثير من الانهيارات المؤسسية التي حصلت كان أحد أسبابها فشل الإدارات في تحديد الفرص الضائعة أو في كيفية إدارتها للمخاطر التي تواجهها (Walker & Barton, 2003, P.44).

وتتولى العديد من الأطراف التأكد من الالتزام بعنصر الإشراف والمتابعة لقياس جودة أداء الرقابة الداخلية، فالتدقيق الداخلي باعتباره أحد هذه الأطراف يساعد المنظمات على تحقيق أهدافها من خلال انتهاجه مدخل موضوعي لتقويم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر وفاعلية الرقابة وفاعلية إدارة التحكم المؤسسي (IIA, 1999, P.5). كما أشار Green إلى أن تقدم وتطور المنظمات في المدى الطويل يتحقق بوجود لجان تدقيق تعمل على تحديد المشاكل الرئيسة وتحسين السياسات والإجراءات المحاسبية على مستوى الأداء في المنظمة (Green, 1989, P.15)، ويتمثل الحد الأدنى لمسؤوليات لجان التدقيق في الشركات المساهمة بـ (التميمي، 2006، ص86):

اقترح إلى الهيئة العامة للمساهمين أسم المدقق الخارجي، ومناقشة برامج التدقيق، و تعيين مدير التدقيق الداخلي وتحديد راتبه، ودراسة ومناقشة القوائم المالية مع المدقق الخارجي، و دراسة ومناقشة تقارير التدقيق الداخلي.

هذا وإن القيام بعملية الإشراف والمتابعة من قبل الأطراف المذكورة سابقاً يساهم في تعزيز جميع الدعائم الأساسية للتحكم المؤسسي، وذلك ما سنحاول اختباره في الجانب العملي.

الدراسات السابقة:

من المعروف أن هناك العديد من الدراسات التي تناولت التحكم المؤسسي. وبقدر تعلق الأمر بموضوع هذا البحث، فقد تم اختبار بعض الدراسات التي ربطت ما بين التحكم المؤسسي وأحد العناصر الأساسية للرقابة الداخلية بشكل مباشر أو غير مباشر.

ففي دراسة لـ (Matyjewicz & Blackburn, 2003) بعنوان The Need of Corporate Governance والتي تضمنت إعطاء فكرة عن فشل بعض الشركات بسبب حالات الغش والتلاعب والسرقة نتيجة ضعف إجراءات الرقابة الداخلية، وقد أوصت الدراسة بالحاجة إلى لجان تدقيق فعالة، وكيفية إدارة الشركة لمخاطرها، ووضع السياسات التي تنظم العلاقة بين الموظفين.

وباعتبار التدقيق الداخلي يشكل أحد وسائل الإشراف والمتابعة ضمن عناصر الرقابة الداخلية جاءت دراسة (جمعة، 2003) تحت عنوان التحكم المؤسسي وإبعاد التطور في إطار ممارسة مهنة التدقيق الداخلي، إذ بينت تأثير التطور في ممارسة مهنة التدقيق الداخلي في دعم التحكم المؤسسي في الشركات الأردنية في ضوء التشريعات المحلية.

أما (مطر، 2003) فارتبطت دراسته بعنصر نظم المعلومات والاتصالات فجاءت بعنوان دور الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في تعزيز وتفعيل التحكم المؤسسي، وتوصلت هذه الدراسة إلى ضرورة تعزيز وتفعيل التحكم المؤسسي لإبقاء الآلية المناسبة والتي لا غنى عنها لتقليص ظاهرة تضارب المصالح بين مجالس إدارة الشركات من جانب والمدراء التنفيذيين من جانب آخر من خلال نظام فعال للتقارير يتسم بالشفافية، والإفصاح عن المعلومات المناسبة التي تمكنهم من اتخاذ القرارات.

ويعتبر التدقيق الخارجي من العوامل التي تؤثر في بيئة الرقابة الداخلية وهذا ما ركزت عليه دراسة (البشير، 2003) بعنوان التحكم المؤسسي ومدقق الحسابات الخارجي حيث استنتجت ضرورة وجود أنظمة مالية وإدارية وهيكل إدارية واضح لخلق بيئة الرقابة الداخلية كقاعدة مهمة للتحكم المؤسسي.

وبنفس الاتجاه جاءت دراسة (البشتاوي وسفيان، 2003) بعنوان أثر العوامل الاقتصادية والاجتماعية على أداء المدقق الخارجي في ظل التحكم المؤسسي، وأشارت نتائج هذه الدراسة بشكل عام إلى أن وضوح وصراحة تطبيق القوانين معاً تحقق العدالة في العلاقة بين العوامل الاقتصادية والاجتماعية والأداء، كما أكدت على أن أداء المدققين ينخفض بازدياد العوامل الاجتماعية ومنها الضغوطات الإدارية بشكل خاص لما لها من تأثير في استقلالهم.

وجاءت دراسة (الشرع والنجار، 2003) بالتركيز على استقلالية المدقق تحت عنوان تأثيرات التحكم المؤسسي على استقلالية مدقق الحسابات في ظل التشريعات الأردنية، واستنتجت وجود علاقة مباشرة بين استقلالية المدقق والتحكم المؤسسي تؤثر بشكل سلبي وإيجابي في آن واحد، ومن خلال تطبيق بعض الإجراءات يمكن الحد من التأثيرات السلبية.

وتجدر الإشارة إلى أن ما يميز دراستنا الحالية هو تناولها لجميع عناصر الرقابة الداخلية وتحليل العلاقة بينها وبين دعائم التحكم المؤسسي، فضلاً عن تسليطها الضوء على أهمية الدور الذي تلعبه هذه العلاقة في تفعيل التحكم المؤسسي.

تحليل إجابات الاستبانة واختبار الفرضيات توزيع أفراد عينة البحث:

يوضح الجدول رقم (1) توزيع أفراد عينة البحث بين الفئات الثلاث التي تمثل مجتمع الدراسة ، وقد مثلت فئة أعضاء مجلس الإدارة نسبة 27.4% وفئة المدراء الماليون ورؤساء أقسام المحاسبة نسبة 41.2%، أما فئة المدققين الداخليين فشكلت 31.4% من مجموع أفراد العينة.

جدول رقم (1) توزيع أفراد عينة البحث

الفئات	التكرار	النسبة المئوية
أعضاء مجلس الإدارة	14	27.4%
المدراء الماليون ورؤساء أقسام المحاسبة	21	41.2%
المدققون الداخليون	16	31.4%
الإجمالي	51	100%

مساهمة الالتزام بعناصر الرقابة الداخلية في تعزيز دعائم التحكم المؤسسي: 1. عنصر بيئة الرقابة :

تهدف العبارات السبعة الأولى والموضحة في الجدول رقم (2) إلى قياس دور الالتزام بعنصر بيئة الرقابة في تعزيز دعائم التحكم المؤسسي وهي : الإفصاح والشفافية، والمساءلة ، والمسؤولية ، والعدالة ، والاستقلالية ، والالتزام بالقوانين والأنظمة . وتفيد إجابات أفراد العينة إن الالتزام بكل مكونات عنصر بيئة الرقابة يعزز بدرجة مرتفعة دعائم التحكم المؤسسي بشكل عام ، حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة على الفقرات ذات العلاقة بهذا الجانب (4.56) على المقياس الخماسي أو بنسبة (91.2%) من القيمة القصوى للمقياس المستخدم .

جدول رقم (2)

خلاصة نتائج المسح الميداني لآراء أفراد العينة حول مساهمة عنصر بيئة الرقابة في تعزيز دعائم الحكم المؤسسي

العبارة ♦	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية ♦♦	درجة التأييد
1. إن الالتزام بالأمانة والقيم الأخلاقية يساهم في تعزيز : أ. الإفصاح والشفافية	4.71	0.48	94.2%	مرتفعة
ب. المساءلة	4.78	0.40	95.6%	مرتفعة
ج. المسؤولية	4.75	0.49	95%	مرتفعة
د. العدالة	4.87	0.36	97.4%	مرتفعة
هـ. الاستقلالية	4.78	0.42	95.6%	مرتفعة
و. الالتزام بالقوانين والأنظمة	4.80	0.33	96%	مرتفعة
2. إن الالتزام بالصلاحيات المخصصة لكل مستوى إداري يساهم في تعزيز : أ. الإفصاح والشفافية	2.70	0.81	54%	متوسطة
ب. المساءلة	4.80	0.59	96%	مرتفعة
ج. المسؤولية	4.87	0.61	97.4%	مرتفعة
د. العدالة	2.90	0.72	58%	متوسطة
هـ. الاستقلالية	4.68	0.46	93.6%	مرتفعة

♦ تمت الإشارة إلى تسلسل العبارات وفقاً لتسلسلها الوارد في الاستبانة .

♦♦ تمثل هذه النسبة قيمة المتوسط الحسابي المرجح المحسوب بالنسبة للقيمة القصوى في المقياس المستخدم والمكون من خمس درجات .

مرتفعة	%94.2	0.48	4.71	و. الالتزام بالقوانين والأنظمة
مرتفعة	%96.2	0.50	4.81	3. إن وجود لجنة للتدقيق يعزز : أ. الإفصاح والشفافية
مرتفعة	%96.6	0.52	4.83	ب. المساءلة
مرتفعة	%96.6	0.72	4.83	ج. المسؤولية
مرتفعة	%96	0.32	4.80	د. العدالة
مرتفعة	%96.4	0.48	4.82	هـ. الاستقلالية
مرتفعة	%93.6	0.23	4.68	و. الالتزام بالقوانين والأنظمة
				4. إن وجود فلسفة واضحة للإدارة حول أهمية الرقابة الداخلية وتحديد أسلوب عملها يعزز :
مرتفعة	%96.4	0.89	4.82	أ. الإفصاح والشفافية
مرتفعة	%96	0.93	4.80	ب. المساءلة
مرتفعة	%96.2	0.43	4.81	ج. المسؤولية
مرتفعة	%96	0.78	4.80	د. العدالة
مرتفعة	%95.4	0.22	4.77	هـ. الاستقلالية
مرتفعة	%95.6	0.82	4.78	و. الالتزام بالقوانين والأنظمة
				5. إن وجود هيكل تنظيمي للمنظمة يعزز :
متوسطة	%60	0.40	3.00	أ. الإفصاح والشفافية
مرتفعة	%96.2	0.38	4.81	ب. المساءلة
مرتفعة	%97	0.88	4.85	ج. المسؤولية

د. العدالة	4.80	0.93	96%	مرتفعة
هـ. الاستقلالية	4.81	0.45	96.2%	مرتفعة
و. الالتزام بالقوانين والأنظمة	4.76	0.58	95.2%	مرتفعة
6. يؤدي تحديد المسؤوليات إلى تعزيز :				
أ. الإفصاح والشفافية	3.33	0.48	66.6%	متوسطة
ب. المساءلة	4.88	0.33	97.6%	مرتفعة
ج. المسؤولية	4.89	0.61	97.8%	مرتفعة
د. العدالة	4.79	0.65	95.8%	مرتفعة
هـ. الاستقلالية	4.78	0.70	95.6%	مرتفعة
و. الالتزام بالقوانين والأنظمة	4.77	0.24	95.4%	مرتفعة
7. يؤدي وجود سياسات واضحة لإدارة الأفراد إلى تعزيز :				
الإفصاح والشفافية	3.35	0.33	67%	متوسطة
ب. المساءلة	3.79	0.48	95.8%	مرتفعة
ج. المسؤولية	4.75	0.32	95%	مرتفعة
د. العدالة	4.85	0.48	97%	مرتفعة
هـ. الاستقلالية	4.81	0.46	96.2%	مرتفعة
و. الالتزام بالقوانين والأنظمة	4.84	0.77	96.8%	مرتفعة
الإجمالي	4.56	0.612	91.2%	مرتفعة

ويبين الجدول رقم (3) أن قيمة t المحسوبة بلغت مستوى الدلالة الإحصائية لإجمالي مكونات متغير عنصر بيئة الرقابة، وهي دالة عند مستوى

معنوية (0.05) وعليه تقبل الفرضية الفرعية الأولى وهي يعزز الالتزام بعنصر بيئة الرقابة دعائم التحكم المؤسسي .

جدول رقم (3)

نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى

t المحسوبة	t الجدولية	SIG.t	المتوسط الحسابي
17.528	1.96	0.000	4.56

2. عنصر تحديد مخاطر الرقابة :

تقيس العبارة الثامنة الموضحة في الجدول رقم (4) مدى مساهمة الالتزام بعنصر تحديد مخاطر الرقابة في تعزيز دعائم التحكم المؤسسي المذكورة سابقا . ويعتقد أفراد العينة أن الالتزام بهذا العنصر يساهم بدرجة مرتفعة في تعزيز دعائم التحكم المؤسسي إذ بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي للإجابات على جميع الفقرات ذات العلاقة بهذا الجانب (4.75) أو بنسبة (95%) .

جدول رقم (4)

خلاصة نتائج المسح الميداني لآراء أفراد العينة حول مساهمة عنصر تحديد مخاطر الرقابة في تعزيز دعائم التحكم المؤسسي

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة التأييد
8. إن تعريف وتحليل الإدارة للمخاطر عند إعداد القوائم المالية يعزز : أ. الإفصاح والشفافية ب. المساءلة ج. المسؤولية د. العدالة هـ. الاستقلالية و. الالتزام بالقوانين والأنظمة	4.75 4.78 4.77 4.71 4.68 4.80	0.33 0.65 0.58 0.82 0.24 0.73	95% 95% 95.4% 94.2% 93.6% 96%	مرتفعة مرتفعة مرتفعة مرتفعة مرتفعة مرتفعة
الإجمالي	4.75	0.77	95%	مرتفعة

وتؤكد هذه النتيجة قيمة t المحسوبة والواردة في الجدول رقم (5) حيث كانت أكبر من الجدولية على أساس مستوى دلالة (0.05) . لذا تقبل الفرضية الفرعية الثانية والتي تفيد بأن الالتزام بعنصر تحديد مخاطر الرقابة يعزز دعائم التحكم المؤسسي .

جدول رقم (5)

نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية

t المحسوبة	t الجدولية	SIG.t	المتوسط الحسابي
18.632	1.96	0.000	4.75

3. عنصر أنشطة الرقابة :

تتناول الفقرة التاسعة في الجدول رقم (6) عنصر أنشطة الرقابة ، ويرى أفراد العينة بأن الالتزام بعنصر أنشطة الرقابة يساهم بدرجة مرتفعة في تعزيز جميع دعائم التحكم المؤسسي فقد بلغ المتوسط الحسابي العام للإجابات هنا (4.79) أو بنسبة (95.8%) ، كما دلت قيم الانحرافات المعيارية لهذه الإجابات على وجود انسجام عالي بينها .

جدول رقم (6)

خلاصة نتائج المسح الميداني لآراء أفراد العينة حول مساهمة عنصر أنشطة الرقابة في تعزيز دعائم التحكم المؤسسي

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة التأييد
9. إن التحديد الواضح للسياسات والإجراءات التي تضعها الإدارة للمحافظة على الأصول وتحديد الواجبات والصلاحيات والتقييم المستقل للأداء يعزز :				
أ. الإفصاح والشفافية	4.80	0.61	96%	مرتفعة
ب. المساءلة	4.83	0.49	96.6%	مرتفعة
ج. المسؤولية	4.84	0.35	96.8%	مرتفعة
د. العدالة	4.78	0.70	95.6%	مرتفعة
هـ. الاستقلالية	4.75	0.22	95%	مرتفعة
و. الالتزام بالقوانين والأنظمة	4.76	0.25	95.2%	مرتفعة
الإجمالي	4.79	0.38	95.8%	مرتفعة

وتبين النتائج المدرجة في الجدول رقم (7) أن قيمة t المحسوبة بلغت مستوى الدلالة الإحصائية، وهي دالة عند مستوى (0.05) أو أقل مما يفيد بقبول الفرضية الفرعية الثالثة التي تقضي بأن الالتزام بعنصر أنشطة الرقابة يعزز دعائم التحكم المؤسسي .

جدول رقم (7)

نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

t المحسوبة	T الجدولية	SIG.t	المتوسط الحسابي
18.781	1.96	0.000	4.79

4. عنصر نظم المعلومات والاتصالات :

اشتمل هذا الجانب على سؤالين كما هو مبين في الجدول رقم (8) وتشير إجابات أفراد العينة إلى أن عنصر نظم المعلومات والاتصالات يعزز بدرجة مرتفعة دعائم التحكم المؤسسي ، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي للإجابات بهذا الخصوص (4.61) أي بنسبة (92.2 %) .

جدول رقم (8)

خلاصة نتائج المسح الميداني لآراء أفراد العينة حول مساهمة عنصر نظم المعلومات والاتصالات في تعزيز دعائم التحكم المؤسسي

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة التأييد
10. إن وجود أنظمة معلومات كفؤة يعزز : أ. الإفصاح والشفافية ب. المساءلة ج. المسؤولية د. العدالة هـ. الاستقلالية و. الالتزام بالقوانين والأنظمة	4.89 4.80 4.78 4.00 3.34 4.79	0.82 0.64 0.80 0.93 0.79 0.66	97.8% 96% 95.6% 80% 66.8% 95.8%	مرتفعة مرتفعة مرتفعة مرتفعة متوسطة مرتفعة
11. إن استخدام الوسائل التكنولوجية في إيصال المعلومات بشكل أسرع يعزز : أ. الإفصاح والشفافية ب. المساءلة ج. المسؤولية د. العدالة هـ. الاستقلالية و. الالتزام بالقوانين والأنظمة	4.89 4.84 4.82 4.79 4.71 4.68	0.830 0.61 6.52 4.34 0.72 0.42	97.8% 96.8% 96.4% 95.8% 94.2% 93.6%	مرتفعة مرتفعة مرتفعة مرتفعة مرتفعة مرتفعة
الإجمالي	4.61	0.77	92.2%	مرتفعة

وتبين النتائج الموضحة في الجدول رقم (9) إن قيمة t المحسوبة كانت أكبر من قيمة t الجدولية بمستوى دلالة (0.05) . لذا يتم قبول الفرضية الفرعية الرابعة والتي تفيد بأن الالتزام بعنصر المعلومات والاتصالات يعزز دعائم التحكم المؤسسي .

جدول رقم (9) نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة

t المحسوبة	t الجدولية	SIG.t	المتوسط الحسابي
18.201	1.96	0.000	4.61

5. عنصر الإشراف والمتابعة :

تقيس العبارة المذكورة في الجدول رقم (10) مدى مساهمة الالتزام بعنصر الإشراف والمتابعة في تعزيز دعائم التحكم المؤسسي ، وتشير المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة إلى أن هذا العنصر يساهم بدرجة مرتفعة في تعزيز دعائم التحكم المؤسسي حيث بلغ المتوسط الحسابي العام للإجابات حول هذه الفقرة (4.84) أي بنسبة (96.8%) .

جدول رقم (10)

خلاصة نتائج المسح الميداني لآراء أفراد العينة حول مساهمة عنصر الإشراف والمتابعة في تعزيز دعائم التحكم المؤسسي

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة التأييد
12. إن وجود أجهزة تتولى الإشراف على مدى جودة أداء الرقابة الداخلية ومتابعتها يعزز : أ. الإفصاح والشفافية ب. المساءلة ج. المسؤولية د. العدالة هـ. الاستقلالية و. الالتزام بالقوانين والأنظمة	4.83 4.88 4.87 4.81 4.84 4.83	0.66 0.31 0.59 0.44 0.60 0.67	96.6% 97.6% 97.4% 96.2% 96.8% 96.6%	مرتفعة مرتفعة مرتفعة مرتفعة مرتفعة مرتفعة
الإجمالي	4.84	0.53	96.8%	مرتفعة

ويعرض الجدول رقم (11) قيمة t المسحوبة والتي بلغت مستوى الدلالة الإحصائية ، وهي دالة عند مستوى معنوية (0.05) . مما يسمح بقبول الفرضية

الفرعية الخامسة للدراسة والتي تنص على أن الالتزام بعنصر الإشراف والمتابعة يعزز دعائم التحكم المؤسسي.

جدول رقم (11) نتائج اختبار الفرضية الفرعية الخامسة

t المحسوبة	t الجدولية	SIG.t	المتوسط الحسابي
19.11	1.96	0.000	4.84

يستخلص من التحليل السابق لإجابات الاستبانة ونتائج اختبار الفرضيات الفرعية بأن الالتزام بعناصر الرقابة الداخلية وهي : بيئة الرقابة ، وتحديد مخاطر الرقابة ، وأنشطة الرقابة ، ونظم المعلومات والاتصالات ، والإشراف والمتابعة ، يساهم بدرجة مرتفعة في تعزيز جميع دعائم التحكم المؤسسي المتمثلة بـ: الإفصاح والشفافية ، والمساءلة ، والمسؤولية ، والعدالة ، والاستقلالية ، والالتزام بالقوانين والأنظمة ، وهذا يعني قبول الفرضية الرئيسية للبحث .

الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات :

1. يعد التحكم المؤسسي نظاماً رقابياً تتبناه المنظمات لتوزيع الصلاحيات والمسؤوليات بين الأطراف المختلفة ووضع القواعد والإجراءات التي تقلل من المخاطر وتضيف قيمة للمنظمة .
2. يستند التحكم المؤسسي إلى مجموعة من الدعائم التي تحدد العلاقة بين إدارة المنظمة من ناحية وأصحاب المصالح من ناحية أخرى .
3. تستند الرقابة الداخلية إلى مجموعة من العناصر الأساسية التي تعزز من مصداقية التقارير المالية وكفاءة وفعالية العمليات التشغيلية والالتزام بتطبيق القوانين والقواعد التنظيمية .
4. يتطلب نجاح التحكم المؤسسي في المنظمات تبني عناصر الرقابة الداخلية لها من دور أساسي وفاعل في تقوية هذه الدعائم وحماية حقوق المساهمين والحفاظ على أموال المنظمات .
5. يتطلب تطبيق عناصر الرقابة الداخلية الفهم العميق لأهداف المنظمات واستراتيجياتها ثم وضع الإجراءات الرقابية المناسبة لتعزيز فاعلية إدارة المخاطر .
6. وجود بعض العوائق التشريعية التي تحول دون تحقيق فاعلية إجراءات الرقابة الداخلية منها على سبيل المثال قانون الأوراق المالية، إذ أعطى هذا القانون صلاحية تعيين أعضاء لجنة التدقيق إلى مجلس إدارة الشركة وليس للهيئة العامة للمساهمين ، مما يقلل من استقلالية هذه اللجنة ويضعف دورها في الرقابة الداخلية والتحكم المؤسسي .
7. أظهرت نتائج الدراسة مساهمة عناصر الرقابة الداخلية بدرجة مرتفعة في تعزيز دعائم التحكم المؤسسي، فقد بلغ المتوسط الحسابي العام لمساهمة عنصر بيئة الرقابة، وتحديد مخاطر الرقابة، وأنشطة الرقابة، ونظم المعلومات

والاتصالات، والإشراف والمتابعة، في تعزيز دعامة الإفصاح والشفافية، والمساءلة، والمسؤولية، والعدالة، والاستقلالية، والالتزام بالقوانين والأنظمة (4.56، 4.75، 4.79، 4.61، 4.84) وبأهمية نسبية (91.2%، 95%، 95.8%، 92.2%، 96.8%) على التوالي .

التوصيات :

1. ضرورة الالتزام بالمعايير الدولية ذات العلاقة بالرقابة الداخلية من أجل تطبيق عناصر الرقابة الداخلية الواردة في هذه المعايير .
2. السعي لدى الجهات التشريعية بإعادة دراسة التشريعات السارية المتعلقة بالتدقيق والرقابة وتلك المرتبطة بالتحكم المؤسسي، وإزالة كافة العوائق التشريعية التي تحول دون تطبيق دعائم التحكم المؤسسي الفعال .
3. ضرورة زيادة الوعي لدى الإدارة العليا والتنفيذية بالدور الذي تلعبه عناصر الرقابة الداخلية في دعم التحكم المؤسسي، وبأهمية الالتزام بهذه العناصر من أجل نجاح هذا التحكم .
4. من الضروري تعزيز دور هيئات الإشراف والرقابة على الشركات المبحوثة من قبل الجهات المسؤولة مثل سوق الأوراق المالية.
5. تعزيز دور لجان التدقيق من خلال توليها مهام الإشراف والمراقبة على عمليات الإفصاح المحاسبي وتقييم المخاطر المرتبطة بعمليات المنظمات، واختيار المدقق الخارجي ومتابعته وتقويم أدائه، ومتابعة التزام المنظمات بالسياسات والقوانين وأخلاقيات المهنة، وتقويم ومتابعة عناصر الرقابة الداخلية، والإشراف على تعيين العاملين بجهاز التدقيق الداخلي .
6. أهمية قيام الجامعات بتعديل المحتوى العلمي لمناهج التعليم لدارسي العلوم المحاسبية والإدارية لزيادة معرفتهم بالمواضيع ذات العلاقة بالتحكم المؤسسي والرقابة الداخلية .
7. إجراء المزيد من البحوث لتناول الجوانب الأخرى لموضوع التحكم المؤسسي من أجل كشف حالات التلاعب والغش وسوء الإدارة، وتدعيم الأسس الاقتصادية لأسواق المال .

المراجع

المراجع العربية:

1. أرينز، الفين، و لوبك، جيمس، المراجعة: مدخل متكامل، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي، مراجعة احمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر: الرياض- المملكة العربية السعودية، 2005.
2. البشتاوي، سليمان حسين، وسفيان، سليمان، أثر العوامل الاقتصادية والاجتماعية على أداء المدقق الخارجي في ظل التحكم المؤسسي، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، المؤتمر العلمي المهني الخامس، تحت شعار التحكم المؤسسي واستمرارية المنشأة، عمان، الأردن، 24-25 أيلول، 2003

3. البشير، محمد، التحكم المؤسسي ومدقق الحسابات، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، المؤتمر العلمي المهني الخامس تحت شعار التحكم المؤسسي واستمرارية المنشأة، عمان، الأردن، 24-25 أيلول، 2003 .
4. الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، 2003 .
5. التميمي، هادي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، ط3، دار وائل للنشر : عمان، الأردن، 2006 .
6. جمعة، أحمد حلمي، التحكم المؤسسي وأبعاد التطور في إطار ممارسة مهنة التدقيق الداخلي، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، المؤتمر العلمي المهني الخامس، تحت شعار التحكم المؤسسي واستمرارية المنشأة، عمان، الأردن، 24-25 أيلول، 2003.
7. خوري، نعيم سابا، مهنة المحاسبة بين التعثر المالي والتحكم المؤسسي في الشركات، جريدة البيان، ربيع الأول، 25 مايو، الإمارات العربية المتحدة، 2003.
8. الذنبيات، علي عبد القادر، تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية: نظرية وتطبيق، ط1، الجامعة الأردنية، مطبعة الجامعة الأردنية، 2006.
9. الشرع، مجيد، والنجار، محمد، تأثيرات التحكم المؤسسي على استقلالية مدقق الحسابات في ظل التشريعات الأردنية، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، المؤتمر العلمي المهني الخامس، تحت شعار التحكم المؤسسي واستمرارية المنشأة، عمان، الأردن، 24-25 أيلول، 2003 .
10. مطر، محمد، دور الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في تعزيز وتفعيل التحكيم المؤسسي، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، المؤتمر العلمي المهني الخامس تحت شعار التحكم المؤسسي واستمرارية المنشأة، عمان، الأردن، 24-25 أيلول، 2003 .

المراجع الأجنبية :

1. Alkhafaji, A. F., "Corporate Governance and Today's Financial Scandals", Business Research Yearbook Global Business perspective, vol. X, 2003, p. 282 .
2. Arens, Alvin A, Elder, Randal J., & Beasley, Mark S., Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach, Pearson Prentice Hall, 2006.
3. Brealy, Richard A., & Myers, Stewart C., principle of corporate Finance, 6th ed., McGraw-Hill/ Irwin, 2002.
4. Carroll, Archie B., The Pyramid of Corporate Social Responsibility, Business Ethics and Social Responsibility , 2003. www.CSR.
5. Catherine, L. Kuchta-Helblin, & Sullivan, John D., Afforesting The Corporate Governance in The Development and Rising and Transitional Economies, CIPE, 2003. www.cipe.orgtopic/corruption & www.cipe.orgtopic/governance.
6. Elisabeth, B. Dedman, Cadbury Committee," Recommendations on Corporate Governance – A Review of Compliance and Performance Impacts“, International Journal of management Reviews, vol.4, (Dec. 2002), PP. 335-325.
7. Gill, Amar, Corporate Governance in Credit Lyonnais S.A (CLSA), Association for investment and Research, 2003. www.clsa.com.
8. Green, Brain Singleton, "The word of the IACP", Journal of Accountant magazine, 1989, P. 15.
9. Hermanson, Dana R., & Rittenberg, Larry E., Internal Audit and Organizational Governance, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2003 .
10. IIA, The Institute of Internal Auditors, Definition of Internal Auditing, The Institute of Internal Auditors , 1999 .
11. Jane, F. Mutchler, Independence and Objectivity: A Framework for Research Opportunities in Internal Auditing, The Institute of Internal Auditors Research , 2003 .
12. Japan committee, Corporate Governance Forum, Japan Corporate Governance Committee, Revised Corporate Governance Principles, Oct. 2001. www.Japan.org.
13. Matyjewiez, George, & Blackburn Sarah, The Need for Corporate Governance, June 22, 2003 . www.audit.net.org.
14. Melis, Andrea, Corporate Governance Failures: To what Extent Is Parma late, A Particularly Italian Case ?, 2004 melisa@unica.it.

15. OECD, Principles of Corporate Governance, Organization for Economic Co-operation and Development Publications Service, 1999. www.oecd.org.
16. OECD, Steering Group on Corporate Governance, Corporate Governance in OECD Member Countries: Recent Development and Trend , (Draft), April, 2001. www.oecd.org.
17. Porter, Brenda, Simon, Jon, & Hatherly, David, Principles of External Auditing, 2nd ed., John Wiley & Son Ltd, England, 2005.
18. Treadway commission, Report of The National Commission on Fraudulent Financial Reporting, Washington, DC: National Commission on Fraudulent Financial Reporting , 1987. www.treadway.org.
19. Walker, P. L., & Barton, T. L., Enterprise Risk Management: Pulling It All Together, The institute of Internal Auditors Research 2003, www.theiia.org.
- Whittington, O. Ray, & pany, Kurt, Principles of Auditing And 20. Other Assurance Services , 14th ed., McGraw-Hill / Irwin, 2004 .
21. Williamson, Q. E., The Mechanism of Governance, Oxford University Press, 1999. www.theiia.org
22. Zingales, Louigie, Corporate Governance, NEBR working, Dec. 1997. www.theiia.org.