



مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية



موقع المجلة: www.asjp.cerist.dz/en/PresentationRevue/313/

<p>¹ كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة تبسة (الجزائر)</p> <p>² كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة (الجزائر)</p>	<p>دور أخلاق المدراء في تحسين أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية</p> <p>The role of managers' ethics in Improving internal control systems in economic enterprises</p> <p>طالبة عادل¹، adil.tolba@univ-tebessa.dz، مقدم خالد²، mokd09@gmail.com</p> <p>تاريخ الإرسال: 2019/09/10 تاريخ القبول: 2019/12/04 تاريخ النشر: 2019/12/17</p>
--	---

الكلمات المفتاحية	ملخص
<p>أخلاقيات الاعمال، مؤسسة اقتصادية، نظام الرقابة الداخلية، قواعد السلوك، مدراء.</p>	<p>تهدف هذه الورقة إلى دراسة دور القيم الأخلاقية للمديرين في تحسين عمل أنظمة الرقابة الداخلية. استناداً إلى منظور الموظفين لهذه المبادئ والقيم ورد فعلهم عليها، باعتبارهم المنفذين لهذه العملية والمشاركين في تصميمها. للإجابة على أسئلة البحث، تم تصميم استبيان وتوزيعه على مجتمع الدراسة والذي يتكون من عينة من الموظفين من ثلاثة مؤسسات، ومن أجل تحليل البيانات وإجراء الاختبارات الاحصائية المناسبة. حيث توصلت الدراسة إلى أن هناك تأثيراً ذو دلالة إحصائية لعامل أخلاق المدراء في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية من خلال التحلي بالقيم الاخلاقية عند قيام هذه الفئة بمهامها. حيث أوصت الدراسة بتحسين كفاءة الرقابة الداخلية على أساس تعزيز أخلاقيات المدراء؛ وهذا من خلال الاهتمام بشكل خاص بتأطير وتعزيز المبادئ الاخلاقية لدى المدراء وهذا لقوة تأثيرها.</p>

تصنيف JEL: M10 ؛ M49

Abstract	Keywords
<p>This paper aims to examine the role of ethical values of managers in improving the work of internal control systems. Based on perspective of employees to this principles and values and their reaction at it. In order to answer the research questions, a questionnaire has distributed on the study society, which consists of a sample of employees in three firms. SPSS was used to analyze the data and test the hypotheses. The study found that there is a statistically significant impact on the ethics of managers in achieving the objectives of the internal control system when they adapting this the moral values in performing. The study recommended that the improving the internal control efficacy based on strengthen of Managers ethic's.</p>	<p>Business ethics economic enterprises, internal control systems, behaviours basics , managers.</p>

JEL Classification Codes: M10 ؛ M49

* البريد الإلكتروني للباحث المرسل: adil.tolba@univ-tebessa.dz

1. مقدمة:

تأثر الإدارة ومجلس الإدارة كجهاز داخل المؤسسة تأثيراً بالغاً في مختلف الجوانب التشغيلية والاستراتيجية في إي مؤسسة، كما يؤثر مديروها كأفراد باعتبارهم قمة الهرم الإداري، وهذا من خلال تبنيهم لنمط معين من التسيير والإدارة الذي ينبع بشكل أو آخرى من خلفيات موضوعية كالتعليم والخبرات المكتسبة أو ذاتية كطبيعة الشخصية أو القيم والمعتقد التي يؤمن بها ويتبناها، والذي قد يعكس بصفة مباشرة في مجموعة الإجراءات الإدارية التي سيحاول أو أن يفرضها أو سيدفع عن وجودها داخل المؤسسة، أو بشكل غير مباشر من خلال ردت الفعل التي قد تنتج من تصرفات وبالتالي تؤثر في تلك الإجراءات ومدى تطبيقها من طرفه أو من طرف من يرأسهم حيث تمثل القيم والمبادئ الأخلاقية أحد الدوافع المهمة في هذا الجانب، إن هذا التفاعل يعتبر من بين العوامل المشكلة للبيئة الرقابية للنظام الرقابة الداخلية والتي تعتبر الاسس التي يقوم عليها، حيث تشكل القيم الأخلاقية السائدة في كل مؤسسة وعلى وجه الخصوص المبتناة من المديرين أحد السمات الأكثر تأثيراً في تصميم نظام الرقابة الداخلية وفعالية تطبيقه وكفاءته . لذا ومن خلال ما سبق نطرح الإشكالية التالية:

ما مدى تأثير القيم الأخلاقية للمدراء على تحقيق أهداف أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة؟

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 للمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة ؟
- هل هناك تأثير لمبادئ المدراء على مبادئ الشركة لتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة؟
- هل توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متغير الخبرة ومبادئ المدراء في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة؟
- هل توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين المؤسسات في مدى تأثير مبادئ المدراء في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة؟
- وبناء على الإشكالية المطروحة والأسئلة الفرعية فقد تم صياغة الفرضيات التالية:
- الفرضية الأولى: توجد علاقة بين مبادئ الشركة وتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة؛
- الفرضية الثانية: توجد علاقة بين مبادئ الموظفين وتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة؛
- الفرضية الثالثة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متغير الخبرة ومبادئ المدراء في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة؛
- الفرضية الرابعة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين المؤسسات في مدى تأثير مبادئ المدراء في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية

أهمية الدراسة: تكمن أهمية هذه الدراسة في الضرورة الملحة التي فرضتها متغيرات المحيطة بالمؤسسات الاقتصادية، إذ يعد موضوع أخلاقيات الأعمال من الموضوعات التي زادت الحاجة إليها نتيجة تزايد التلاعبات المالية والفضائح الأخلاقية وتراجع نظام القيم داخل المنظمات. ويبحث دور أخلاقيات الأعمال لمدراء المؤسسات الاقتصادية في دعم

تحقيق أهداف أنظمة الرقابة الداخلية، من خلال التزام بالقيم الأخلاقية في تصميم وتشغيل هذه الأنظمة وصولاً لتحقيق أهدافها.

منهج الدراسة: تعد هذه الدراسة من الدراسات الميدانية التي استخدم فيها الأسلوب الوصفي والأسلوب التحليلي، بهدف دراسة دور أخلاقيات الأعمال للمدراء في تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية وذلك بالمساهمة في تحقيق أهداف هذا النظام.

II. الدراسات السابقة:

يوجد العديد من الدراسات التي تناولت موضوع النظام الرقابة الداخلية وتأثيرات القيم الأخلاقية على فعاليتها بشكل عام، حيث ركز بعضها على القيام السائد في المؤسسة وأو المرتبطة بأصحاب المصالح أو بالإدارة بشكل عام وتأثير الاخلاقيات والقيام التي تبنتها على نظم الرقابة السائدة في المؤسسة.

1. حيث ركزت دراسة (Gary R. Weaver et la)¹ على كيف تؤثر البرامج الرسمية للإدارة الاخلاقيات داخل المؤسسات والعوامل المؤثرة في نجاحها حيث وجدت هذه الدراسة ان العوامل البيئية لها تأثير كبير بالإضافة إلى توجه الادارة والتزامها بحيث تأثر العوامل البيئية على مجال الالتزامات الاخلاقية في حين أن تأثير التزام الادارة بالأخلاقيات يؤثر في التحكم في تلك الاخلاقيات. حيث أن الالتزامات الأخلاقية التي تضعها الادارة هي الاكثر تأثيراً على أطر الرقابة في المؤسسة.

2. أما دراسة (Rodgers,et ; la Waymond)²، فقد اقترحت ضرورة وضع دليل إرشادي من طرف الادارة، والذي وفر إرشادات حول المواقف الأخلاقية للإدارة بالإضافة إلى رصد مدى تكرارها والذي قد يتطلب التدخل؛ حيث يمكن لتدخلات الإدارة توثيقها وشرحها بشكل مناسب فيما يتعلق بموقف أخلاقي معين؛ في حين المواقف التي ترتبط مباشرة بالمدراء ينبغي توثيقها والتعريف بها.

3. من خلال المقابلات التي تمت في دراسة (James A. Waters et la 1986)³، مع مجموعة متنوعة من المدراء في مختلف المناصب حول المواقف الاخلاقية اليومية التي تواجههم في الحياة الادارية اليومية مع الموظفين، الزملاء من المدراء، الرؤساء والزبائن والموردين وأصحاب المصالح الآخرين توصلت الدراسة إلى ضرورة تحديد المواقف التي تنطوي على قلق أخلاقي شخصي من قبلهم وهذا عند اعتقادهم ان المعيار الاخلاقي له تأثير على الوضع وعندما يجدون انفسهم لديهم القدرة على التأثير في هذه المعاملة.

4. دراسة (Wim Dubbink, Jeffery Smith 2011)⁴، إلى أن هناك حاجة سياسية كامنة لإعطاء مستويات أعلى من المسؤولية الأخلاقية للشركات. كما ان المسؤولية الأخلاقية المؤسسية ضرورية للحفاظ على التنسيق الاجتماعي الذي يعزز الرفاهية الاجتماعية ويحمي حقوق المواطن الأخلاقية. يفترض هذا المنظور أن الشركات تمتلك قدرة خاصة على التنظيم الذاتي. فمن خلال المدراء والذين بإمكانهم دمج المبادئ الأخلاقية طواعية في عمليات صنع القرار الخاصة بهم وكيفية إدارة الأعمال.

5. أما دراسة (Weaver, Trevino, & Cochran, 1999)⁵، توصلت إلى أن مدونة السلوك الاخلاقي المتبعة تؤثر على توجهات الادارة فيما يخص منهجية الرقابة المتبعة وهذا بالإضافة إلى العوامل المحيطة، إلا ان الالتزامات الاخلاقية التي تضعها الادارة هي الاكثر تأثيراً على أطر الرقابة في المؤسسة.

6. أما دراسة (Linda Klebe Treviño et la, 1986)⁶، تم إعدادها من خلال عينة عشوائية من كبار المدراء والموظفين في المستوى الأدنى في ثلاثة مؤسسات وهذا من أجل المقارنة بين تصورات كبار المدراء والموظفين ذوي المستوى الأدنى حول الأخلاقيات في المنظمة حيث توصلت الدراسة إلى أن تصورات الأخلاقيات في المنظمة تختلف اختلافاً متوقعاً عبر المستويات، مع كون تصورات المدراء الكبار إيجابية بدرجة أكبر وأن تصورات الموظفين على مستوى أدنى تكون سلبية بشكل أكبر. حيث تشير الدراسة إلى أن كبار المدراء مهمون لنجاح إدارة الأخلاقيات في المنظمات. لذلك فإن إدراكهم للأخلاقيات التنظيمية مهم. حيث اقترحت أن يكون لدى كبار المدراء تصور أكثر إيجابية عن الأخلاقيات التنظيمية، مقارنة بالمستوى الأدنى من الموظفين، وذلك بسبب دورهم الإداري وتأثير هويتهم في هوية المنظمة والحاجة إلى حماية صورتها بالإضافة إلى هويتها. على النقيض من ذلك، من الأرجح أن يكون الموظفون ذوو المستوى الأدنى متهمين حول أخلاقيات المؤسسة.

7. ركزت دراسة (Ken Bass, Tim Barnett and Gene Brown, 1998)⁷، على أهمية الفلسفة الأخلاقية لمديري المبيعات ومدى تأثيرها على المناخ الأخلاقي لإدارة المبيعات والفلسفة الأخلاقية الشخصية المرتبطة باتخاذ القرارات الأخلاقية، حيث توصلت الدراسة إلى أنه لا يوجد اختلاف بين هؤلاء المديرين فيما يخص الخصائص المحددة لفلسفة الأخلاقية وارتباطها باتخاذ قرارات ممارسة البيع غير الأخلاقي، أما دراسة (Catherine Gowthorpe, Oriol Amat, 2005)⁸؛ اهتمت بالتلاعبات والتأثير على إعداد القوائم المالية سواءً على المستوى الكلي أو الجزئي حيث استنتجت أن هذا التلاعب هو نتيجة لضعف الوازع الأخلاقي والذي يعتبر غير عادل بالنسبة لمستخدمين فهو نتيجة لاستغلال السلطة وضعف التنظيم المحاسبي.

من خلال هذه الدراسات يظهر جلياً الاتفاق على دور أخلاقيات الأعمال لدى المدراء وتأثير على التوجه العام للأخلاقيات داخل المؤسسة والذي يؤثر على طريق إدارة وممارستها للأعمال بالإضافة إلى الموظفين في كل المستويات الإدارية، كما يؤثر على مختلف أصحاب المصالح، حيث أقرت أغلب هذه الدراسات إلى ضرورة وجود إطار واضح لتسيير للإشراف ورصد هذا الأخلاقيات من خلال تحديد المواقف الأخلاقية الممكنة وتحديد التصرفات التي يمكن أن تقابلها، من جهة آخر أقرت هذه الدراسة بضرورة تدوين هذه المواقف ضمن مدونات السلوك والذي يعتبر من أحد دعائم نظام الرقابة الداخلية التي تتأسس على البيئة الرقابية السائدة في المؤسسة والتي تتأثر بشكل عميق بالتوجهات الأخلاقية للإدارة والمديرين على وجه الخصوص بالإضافة إلى مختلف الموظفين في المؤسسة.

فمن خلال دراستنا هذه سيتم تناول هذا الموضوع من جانب آخر وهو منظور الموظفين لمبادئ وأخلاقيات الأعمال لدى المدراء وتأثيرها على نظام الرقابة الداخلية باعتبارهم المنفذين لهذه العملية والمشاركين في تصميمها؛ ضمن محيط البيئة الرقابية التي تتفاعل فيها مختلف العوامل الخارجية والداخلية بما فيها مبادئ المدراء والتي تقابلها ردت فعل مباشرة تظهر على مستوى الإجراءات وسياسات التي يتم تبنيها من خلال نظام الرقابة الداخلية بالإضافة إلى ردت فعل الموظفين والذي سينعكس أيضاً على هذا النظام.

III. الإطار النظري:

تقوم عملية التسيير على مجموعة من التفاعلات التي تؤثر على تحقيق أهداف المؤسسة، والتي تنعكس على إجراءاتها وعمليات التحكم في مختلف مراحل عمليات اتخاذ القرار والرقابة على فعليتها.

1. مفهوم الرقابة الداخلية:

قدم الاتحاد الدولي للمحاسبين تعريف للنظام الرقابة الداخلية، 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 المنشأة وإدارة المخاطر، الذي تعرفه وتؤثر فيه وتتابعه الهيئة الإدارية بالمنشأة والإدارة والأفراد الآخرون، حتى يمكن الاستفادة من الفرص المتاحة للمنشأة والتعامل مع التحديات التي تواجهها، بما يتسق مع إستراتيجية إدارة المخاطر وسياسات الرقابة الداخلية التي تضعها الهيئة الإدارية، من أجل تحقيق أهداف المنشأة من خلال أمور أخرى كما يلي:

- تنفيذ عمليات إستراتيجية وتشغيلية، تتسم بالفعالية والكفاءة.
 - توفير معلومات مفيدة للمستخدمين الداخليين والخارجيين من أجل اتخاذ قرارات رشيدة في التوقيت المناسب.
 - ضمان التوافق مع القوانين والقواعد المنظمة المطبقة، وكذلك مع سياسات المنشأة وإجراءاتها وأدلتها الإرشادية .
 - حماية موارد المنشأة من فقدان والغش وسوء الاستخدام والتلف .
 - حماية نظم المعلومات بالمنشأة، بما فيها (تكنولوجيا المعلومات) بما يضمن وجود وتكامل وسرية تلك النظم.
- كما عرفت COSO الرقابة الداخلية على أنها: ((عبارة عن عملية تنفذ من طرف مجلس الإدارة؛ المدراء؛ وباقي الموظفين مصممة من أجل تأمين مستوى معقولة من إنجاز الأهداف التشغيلية؛ وإعداد التقارير؛ الالتزام)) كما عرفت أنها عملية تتأثر بمجلس إدارة الوحدة الاقتصادية والأشخاص الآخرين والتي تصمم لتوفير تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف الرئيسية التالية: فعالية وكفاءة العمليات؛ موثوقية واكتمال التقارير المالية؛ الالتزام وتطبيق القوانين والتشريعات. كما أشارت لجنة COSO إلى أن نظام الرقابة الداخلية يتكون من خمس مكونات أساسية موجودة في كل نظام رقابة داخلية، وهي البيئة الرقابية؛ تقييم المخاطر، الانشطة الرقابية، المعلومات والاتصال، المتابعة والاشرف؛ حيث ترتبط وتتداخل هذه المكونات فيما بينها حيث تعتبر البيئة الرقابة أهم المكونات التي لها علاقة وتأثير متبادل مع القيم الاخلاقية والنزاهة.

2. علاقة البيئة الرقابية بالقيم الاخلاقية والنزاهة في المؤسسة:

تعتبر البيئة الرقابية من بين المكونات الرئيسية للنظام الرقابة الداخلية؛ وهي تمثل الارضية والاساس التي تقوم عليها الرقابة الداخلية فهي تعبر عن الاجواء العامة التي ستطبق فيها الادارة إجراءاتها الرقابية وقواعدها تمثل مجموع القيم والمبادئ التي تؤمن بها الادارة وتؤثر فيها وتتأثر بها وعلى هذا الاساس يتحدد الإدراك الرقابي لدى الموظفين ومدى الوعي بتطبيق نظام الرقابة الداخلية، حيث تقوم البيئة الرقابية على مجموعة من العوامل وهي الالتزام بالكفاءة وسياسات ممارسات الموارد البشرية؛ فلسفة الادارة وأسلوب التشغيل؛ مجلس الادارة ولجنة المراجعة بالإضافة إلى مجموعة العوامل الاخر المشكلة للتفاعلات داخل هذه البيئة ولعل اهمها والتي ترتبط بموضوع بحثنا هذا هي القيم الاخلاقية والتي يمكن ان تؤثر سلباً أو إيجاباً .

3. تأثير قواعد السلوك والقيم الاخلاقية على نظام الرقابة الداخلية:

عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين، قواعد السلوك وفقاً لتعريف التالي:⁹ ((المبادئ، أو القيم، أو المعايير، أو قواعد السلوك التي ترشد القرارات والإجراءات والأنظمة في المنشأة على نحو: يسهم في تحقيق الفائدة لأصحاب المصالح الرئيسيين فيها ويحترم حقوق جميع الأطراف المتأثرة بنشاطات المؤسسة. يشير المبدأ رقم واحد من مبادي نظام الرقابة الداخلية حسب COSO على المنظمة ان تظهر التزاماً بالنزاهة والقيم الأخلاقية.، حيث ينبغي التركيز على النقاط التالية من اجل مساعدة الادارة على تقييم مدى وجود وفعالية هذا المبدأ من خلال النقاط التالية:¹⁰

- وجود رؤي لدى الادارة ومجلس الادارة في مختلف المستويات من خلال توجيهاتهم وأفعالهم وسلوكهم حول أهمية النزاهة والقيم الاخلاقية في دعم وظيفة الرقابة الداخلية.
- وضع قواعد للسلوك، والتي من خلالها يتم تحديد توقعات الادارة ومجلس الادارة فيما يتعلق بالنزاهة والقيم الاخلاقية في معايير السلوك الخاصة بالمؤسسة والتي يجب اغن تكون مفهومة من على مستوى المؤسسة ككل، ومن قبل الاطراف الخارجية التي تتعامل مع المؤسسة من موردي الخدمات، وشركاء الأعمال؛
- معالجة الانحرافات في الوقت المناسب، بالإضافة إلى تحديد الانحرافات المتوقعة عن معايير السلوك، والعمل على معالجتها في الوقت المناسب وبطريقة منسقة؛
- تقييم الالتزام بمعايير السلوك من خلال وجود إجراءات لتقييم الفردي والجماعي مع معايير السلوك المتوقعة في المؤسسة؛

ومن أجل خلق التأثير الايجابي للقيم الاخلاقية في تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية ينبغي توفر ما يلي:¹¹

- إظهار الإدارة بشكل مستمر من خلال الكلمات والأفعال التزامها بمعايير أخلاقية عالية؛
- إزالة أو تقليل الإدارة للدوافع أو الإغراءات التي قد تسبب تورط الموظفين في أفعال غير شريفة أو غير أخلاقية؛
- وجود قواعد سلوك أو ما يشابهها، لتحديد المعايير المتوقعة للسلوك الأخلاقي والمعنوي؛
- فهم الموظفين بوضوح لما هو سلوك مقبول وما هو غير مقبول، ومعرفتهم لما يجب فعله عند مواجهة سلوك غير لائق، إتخاذ إجراءات تأديبية بحق الموظفين للسلوك غير اللائق.

4. أخلاقيات المدراء ودورها في تفعيل نظام الرقابة الداخلية:

تأثر تصرفات مختلف الموظفين على سيرورة العمل الاداري بشكل إيجابي أو سلبي كما انها تعكس مجموعة من الفعل وردت الفعل الناجمة عن التفاعل بين الموظفين أنفسهم والمحيط الداخلي والخارجي الذي يعملون فيها،

- إن مستوى تأثير الموظفين على نظم وإجراءات تسيير العمليات داخل المؤسسة قد يرتبط بشكل كبير بالمستوى الوظيفي للعامل وعلى هذا الاساس ينبغي تأطير وفهم تلك السلوكيات حيث يبنى السلوك الانساني غالباً على ما يلي:¹²

- الخبرة وتجارب المديرين المكتسبة من الممارسات السابقة والتي قد يعتمدون عليها في تفسير مختلف السلوكيات التي قد يوجهنها حيث يمكن ان يَأثر هذا بشكل سلبي في طريقة تعاملهم نظراً لإعدام تشابه التجربة مع المواقف التي قد وجها سابقاً أو ضعف وقصور الخلفية التي لدى المدير بالمواقف، كأن يرى المدير بان العقوبات هي الوسيلة الحاسمة في قيام العمال بمهامهم وهذا نتيجة لموقف وتجارب سابقة

حتمت عليها تطبيق عقوبات على العمال مما أداء بهم لأداء مهامه في حين قد يكون العمال الحاليين يختلفون في ردت فعلهم عن التجارب السابقة.

• الحقائق غير الأكيدة: وهي عبارة عن التصورات التي يعتقدونها المديرين دون ان تكون لها حقيقة علمية

تثبتها مما يجعل الاعتماد عليها امر خطير كان يعتقد ان المال هو المحفز الوحيد لأدى العمال؛ تأثر هذه الخلفية في البيئة الرقابية بشكل عام وبالتالي على طبيعة الاجراءات وأساليب الرقابة الواجب تطبيقها

- أخلاق وقيم المدراء تأثير الرقابة المرنة: عرفت COSO القيم الأخلاقية تمكن صانع القرار من تحديد مسار السلوك المناسب يجب أن تستند ما هم صحيح والذي قد يتجاوز ما هو قانوني يرى Ivancevich et al¹³ أن أخلاقيات الإدارة تمثل خطوطاً توجيهية للمديرين في صنع القرار وأن أهميتها تزداد بالتناسب مع آثار ونتائج القرار، فكلما كان نشاط المديرين أكثر تأثيراً في الآخرين كلما ازدادت أهمية أخلاقيات ذلك المدير.¹⁴

تعكس التصرفات غير السوية او المشبوهة للمؤسسة سواً على مستواها ككل او على مستوى الأفراد قيم ومعتقدات ونظم المؤسسة، والذي يكون نتيجة فشل في إدارة القيم داخل المؤسسة والذي يرتبط بدور المديرين في تفعيل الممارسات والقيم الايجابية من خلال تثبيت وترسيخ مجموعة من المعايير التي تدفع بشكل إيجابي نحو هذه القيم والسلوكيات الاخلاقية.¹⁵

يمكن تصور برامج الأخلاق الرسمية كنظم مراقبة تنظيمية يهدف إلى تعزيز سلوك الموظفين داخل مجالات الخلاق والامتثال القانوني، وعلى هذا النحو فإن انظمة التحكم الأخلاقي الرسمية لها أهداف مماثلة لتلك الخاصة بنظم التحكم بشكل عام، حيث ان توحيد السلوك يسمح بتكوين، توقعات مستقرة من جانب كل عضو في المجموعة فيما يتعلق بسلوك الأعضاء الآخرين في ظل ظروف محددة.¹⁶

فمن المرجح أن يشجع المدراء الملتزمون بالأخلاقيات على الأخلاقيات في الإدارة. وكثيراً ما يشرح المديرون مواقفهم الخاصة تجاه الآخرين فيما تعلق بهذا الجانب، كما انهم قد يقوم هؤلاء بعرض هذه التوقعات المرتبطة بالتصرفات الاخلاقية على أعضاء المنظمة الآخرين. وبالتالي فإنهم يتوقعون أن يستجيب أعضاء المنظمة للنداءات الطموحة "للفعل الشيء الصحيح"¹⁷، وعلى هذا الاساس سيكون هدفهم هو تعزيز هوية الموظف والتزامه بمجموعة من القيم الأخلاقية المشتركة. وعلى هذا الاساس سيكون التأثير من خلال اقتراح والمساهمة في وضع إجراءات رقابية تخدم هذا التصور. وعلى هذا الاساس قد تسود الرقابة المرنة والتي تم من خلال السمات الشخصية للموظفين داخل المؤسسة والعلاقات التنظيمية المرتبطة أساساً بالسلوكيات الجماعية التي تؤثر في تحديد الاطر الرقابية.

حيث يكون التأثير عن طريق التفاعلات الاجتماعية المختلفة والتي تؤدي إلى تنمية اتجاهات مختلفة وتتراوح في أثرها الايجابي أو السلبي على سلوك الأفراد، فهي رقابة ترتبط بالمعتقدات الشخصية لكل موظف وبالتالي فهي غير رسمية، وعلى هذا الاساس يكمن أن تؤثر سلباً في حالة ما إذا كانت القيم والاخلاقيات سلبية، كما يمكن الاستفادة منها في رفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية فهي تدعم تطبيق الاجراءات بأقل تكلفة وهذا من خلال دوافع داخلية من الموظفين بشرط أن لا تكون تلك الاجراءات تتناقض مع قيمهم واخلاقهم.

IV. الطريقة والإجراءات:

تختلف الأدوات الاحصائية باختلاف طبيعة الدراسة والهدف منها وكذا طبيعة البيانات المرتبطة بالدارسة واستجابة لطبيعة دراستنا تم اعتماد على خطوات منهجية تخدم الهدف من هذه الدراسة وتتناسب مع البيانات التي تم تجميعها.

الأدوات 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 أيضا 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 بعض المتغيرات الديمغرافية ودور مبادئ المدراء تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية؛
 - 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 استنادا إلى العرض النظري والدراسة السابقة على النحو التالي:

المتغيرات التابعة: يمثل أساساً في الرقابة الداخلية ومن أجل توضيح الآثار الممكن على نظام الرقابة الداخلية، تم اختيار أهداف نظام الرقابة الداخلية باعتبارها تمثل مؤشر مهم عن إي تأثيرات ناتجة من المتغير المستقل.

المتغيرات المستقلة: وتمثل العناصر التي يمكن ان تؤثر على نظام الرقابة الداخلية، من خلال التأثير على أهدافه؛ حيث تم اختيار مبدئين من المبادئ التي تقوم عليها أخلاقيات الاعمال هما مبادئ الشركة ومبادئ المدراء .

المتغيرات الوسيطة: الذي له تأثير شرطي على علاقة المتغير المستقل بالتابع، وهي مرتبطة بالخصائص الديمغرافية.

مجتمع الدراسة وعينتها: يتكون مجتمع الدراسة من أربعة مؤسسات هي اتصالات الجزائر ورقلة، مديرية الخزينة ام البواقي، سونلغاز ورقلة، شركة ليند غاز ورقلة، حيث تم توزيع 80 استبيان على عينة كل هذه المؤسسات كما هو موضح في الجدول رقم (01).

الجدول رقم (01): مجتمع الدراسة من المؤسسات الاقتصادية

الرقم	المؤسسة	الاستبيانات الموزعة	الاستبيانات المسترجعة
01	اتصالات الجزائر ورقلة	30	29
02	سونلغاز ورقلة	20	13
03	ليند غاز ورقلة	30	23
	المجموع	80	64

المصدر: من إعداد الباحثين

V. نتائج الدراسة (التحليل والمناقشة)

1.4. ثبات اداة الدراسة (الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان): من خلال هذا العنصر يتم التأكد من مدى ثبات إجابات المستجوبين في حالة ما تم إعادة توزيع هذا الاستبيان على نفس العينة والذي يعبر على أن إجاباتهم وفق خلفية ورأي ثابت.

الجدول رقم (02): معامل الثبات ألفا كرونباخ

المحور	عدد الاسئلة	معامل الثبات ألفا كرونباخ
تؤثر مبادئ الشركة في تحقيق اهداف نظام الرقابة الداخلية	8	0,878
تؤثر مبادئ المدراء في تحقيق اهداف نظام الرقابة الداخلية	7	0.816
عدد المحاور الكلية	15	0,9340

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على معطيات برنامج SPSS

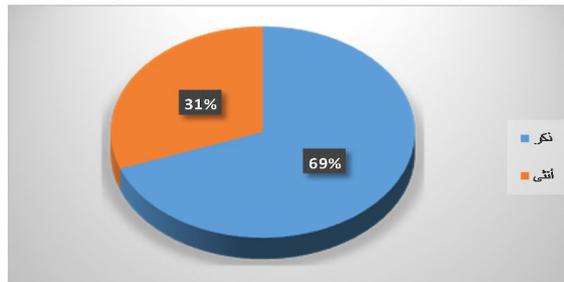
من خلال الجدول رقم (02) نلاحظ أن قيمة ألفا كرونباخ (Alpha s' Cronbach) للمحورين تقدر بـ 0,878؛ 0,816 على التوالي، كما قيمة ألفا كرونباخ الكلية تقدر بـ 0,934 أي 93,4% وهي كلها تفوق الحد الأدنى 60% وهو ما يشير إلى إمكانية ثبات النتائج التي يمكن أن يسفر عنها الدراسة إذا أعيد تطبيق الاستبانة على نفس العينة في نفس الظروف.

2.4. تحليل الخصائص الديمغرافية المتوسطة الحسابية والانحرافات المعيارية لمحاور الدراسة:

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:

- **الجنس:** تم إدراج هذا المتغيراً نظراً لارتبط هذا المتغير بطبيعة الدراسة والتي قد تظهر من خلال اختلاف التأثير والمنظور للقيم والمبادئ على نظام الرقابة وهذا حسب الجنس. ومن خلال الشكل رقم (1) ادناه نلاحظ أن نسبة مشاركة الذكور في الاستبيان بلغ 69% في حين بلغت نسبة مشاركة الإناث 31% وهذا قدر يرجع إلى نسبة الذكور المتفوقة على العموم في اكتساح مناصب الشغل مقارنة بالإناث.

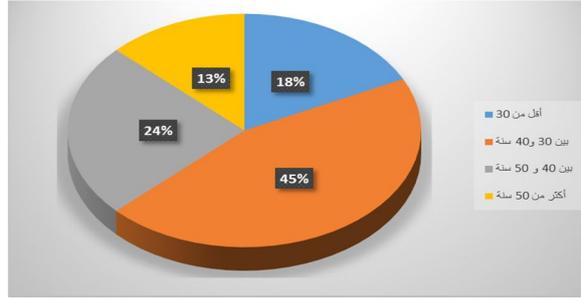
الشكل رقم (01): يوضح الشكل نسبة كل جنس في عينة الدراسة



المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على استمارات الاستبيان.

- **العمر:** قد يختلف منظور المستجوبين باختلاف أعمارهم ولهذا الغرض تم إدراج هذا المتغير؛ فمن خلال الشكل أدناه نلاحظ أن هناك تباين بين أعمار أفراد العينة المستجوبة، وقد كانت النسبة الكبيرة من المشاركين عند الفئة الثانية بنسبة 45%، ثم الفئة الثالثة بنسبة 24%، تليها الفئة الأولى بنسبة 18%، ثم الفئة الرابعة بنسبة 13% وهي تمثل فئة الأكثر خبرة والأعلى في السلم الوظيفي عموماً.

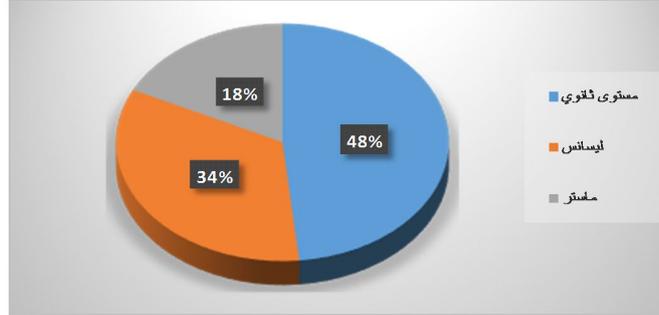
الشكل رقم (02): فئات العمر لمختلف أفراد عينة الدراسة



المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على استمارات الاستبيان.

- **الشهادة العلمية:** قد تؤثر المستوى العلمي للمستجوب حول رايه اتجاه تأثير القيم والمبادئ على نظام الرقابة الداخلية وعلى هذا الاساس تم إدراج هذا لمتغير؛ فمن خلال الشكل (3) أدناه نلاحظ أن هناك تباين بين الشهادة العلمية المحصلة من طرف أفراد العينة المستجوبة، وقد كانت النسبة الكبيرة من المشاركين عند الفئة الأولى بنسبة 48%، تليها الفئة الثانية بنسبة 34%، ثم الفئة الثالثة بنسبة 18% .

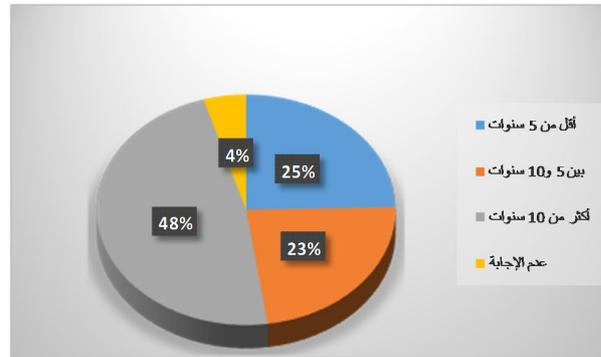
الشكل رقم (03): الفئات حسب الشهادة العلمية



المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على استمارات الاستبيان.

- **الخبرة:** تعتبر الخبرة من العوامل التي تؤثر في تصرفات الموظفين واحكامها وعلى هذا الاساس تم إدراجها لإمكانية تأثيرها على منظورهم فيما تعلق بالقيم والمبادئ وتأثيرها على نظام الرقابة الداخلية. ومن خلال الشكل رقم (4) ادناه نلاحظ أن هناك تباين أيضا بين الخبرة المكتسبة من طرف أفراد العينة المستجوبة، حيث أن 48% من أفراد العينة لديهم خبرة أكبر من 10 سنوات و 25% لديهم خبرة أقل من 5 سنوات و 23% لديهم خبرة تتراوح بين 5 و 10 سنوات، مما يساهم في قدرة أفراد العينة على فهم والاجابة على أسئلة الاستبيان أحسن.

الشكل رقم (04): الفئات على أساس الخبرة لدى أفراد العينة



المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على استمارات الاستبيان.

3.4. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية: سنقوم بتحليل المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحورين من خلال الجداول التالية:

1.3.4. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الأول:

يظهر من خلال الجدول 3 المتوسط العام لجميع الفقرات المتعلقة بالمحور الأول الذي مفاده تؤثر مبادئ الشركة في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية والذي بلغ (2,5368) وهو عند مستوى مرتفع مما يعني أن مبادئ الشركة تساهم في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية والانحراف المعياري (0,50429) الذي يظهر وجود تجانس أقل متوسط في اجابة، مع ملاحظة أن الفقرة الخامسة حققت أكبر متوسط (2,68) وبالتالي القيم الاخلاقية للشركة تدعم حماية ممتلكات المؤسسة وأصولها.

الجدول رقم (03): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الأول

المستوى	الترتيب	الانحراف المعياري	N	المتوسط	الفقرات
مرتفع	---	0,50429	65	2,5368	مبادئ الشركة
مرتفع	2	0,675	64	2,64	يتم الاهتمام بالقيم الاخلاقية داخل الشركة.
مرتفع	5	0,734	64	2,53	لديك إطلاع على مدونة السلوك: (الدليل الإرشادي لتعامل ما بين الموظفين بمختلف مستوياتهم، التعامل مع العملاء، مواقف
مرتفع	8	0,764	65	2,38	يوجد توافق بين القيم الاخلاقية للشركة والسياسات العامة المطبقة فيها.
مرتفع	3	0,630	64	2,63	تدعم القيم الاخلاقية للشركة الالتزام بتطبيق التشريعات والقوانين.
مرتفع	1	0,664	65	2,68	تدعم القيم الاخلاقية للشركة حماية ممتلكات المؤسسة وأصولها.
مرتفع	4	0,685	65	2,55	: خنز القيم الاخلاقية للشركة الاستغلال الامثل للموارد.
مرتفع	6	0,690	64	2,48	تشجع القيم الاخلاقية في شركتكم توفير معلومات موثقة في مختلف المستويات الإدارة
مرتفع	7	0,748	65	2,42	الأخلاقيات في شركتكم تدعم أنشطتها التشغيلية

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على معطيات برنامج SPSS

2.3.4. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثاني:

يظهر من خلال الجدول رقم (04) المتوسط العام لجميع الفقرات المتعلقة بالمحور الثاني الذي مفاده تؤثر مبادئ الموظفين في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية والذي بلغ (2,66) وهو عند مستوى مرتفع مما يعني أن مبادئ الموظفين تساهم في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية رغم أن الانحراف المعياري لجميع الفقرات يساوي (0,48655) الذي يظهر وجود تجانس أقل من المتوسط في إجابة أفراد العينة المدروسة، مع ملاحظة أن الفقرة الثانية عشر حققت أكبر متوسط (2,66) وبالتالي يعمل المدراء بكل مسؤولية من أجل حماية ممتلكات المؤسسة وأصولها. كما بلغ المتوسط العام لكل الفقرات (2,5194) عند مستوى مرتفع.

الجدول رقم (04): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية المحور الثاني

المستوى	الترتيب	الانحراف المعياري	N	المتوسط	الفقرات
مرتفع		0,48655	65	2,5020	مبادئ المدراء
مرتفع	5	0,687	65	2,48	يتخذ المدراء قراراتهم الاستثمارية مع مراعات القيم الاخلاقية.
مرتفع	7	0,691	65	2,34	تتلاءم القرارات المتخذة من طرف المدراء مع مصلحة المجتمع.
مرتفع	2	0,604	64	2,63	يعمل المدراء بجهد من أجل الاستغلال الامثل لموارد المؤسسة.
مرتفع	1	0,597	64	2,66	يعمل المدراء بكل مسؤولية من أجل حماية ممتلكات المؤسسة وأصولها.
مرتفع	4	0,666	64	2,52	يعمل المدراء على تحقيق الالتزام بالتعليمات والتشريعات.
مرتفع	3	0,615	64	2,55	يحرص المدراء على توفير معلومات مالية موثوقة.
مرتفع	6	0,738	65	2,35	اخلاقية المدراء في شركتكم تدفع العمال لأداء واجبتهم بمهنية عالية.
		,45269	65	2,5194	المتوسط العام لكل الفقرات

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على معطيات برنامج SPSS

3.3.4. الارتباط بين المحاور:

يظهر من خلال الجدول رقم (05) وجود ارتباط طردي قوي بين مبادئ الشركة ومبادئ الموظفين، ومنه وجود تأثير كبير لمبادئ المدراء على تحقيق مبادئ الشركة عموماً.

الجدول رقم (05): الارتباط بين المحاور (Rho de Spearman)

مبادئ المدراء	مبادئ الشركة	
0,768	1,000	مبادئ الشركة
1,000	0,768	مبادئ المدراء

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على معطيات برنامج SPSS

4.3.4. اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA):

- **تحليل التباين الأحادي بين المؤسسات:** يظهر من خلال الجدول رقم (06) أنه توجد فروق ذات دلالة احصائية بين المؤسسات محل الدراسة من حيث تأثير مبادئ الشركة في تحقيق اهداف نظام الرقابة الداخلية، حيث بلغت (F) قيمة 7,039 عند مستوى معنوية (0,002). في حين انه لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين المؤسسات محل الدراسة من حيث تأثير مبادئ المدراء في تحقيق اهداف نظام الرقابة الداخلية، حيث بلغت (F) قيمة 3,077 عند مستوى معنوية (0,053).

- **تحليل التباين الأحادي فيما يخص الخبرة:** يظهر الجدول رقم (06) أنه لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين خبرة أفراد العينة وتأثير كل مبادئ الشركة ومبادئ المدراء في تحقيق اهداف نظام الرقابة الداخلية، حيث بلغ قيمة (F) على التوالي 0,388 ؛ 1,085 وذلك عند مستوى معنوية (0,680) ؛ (0,344). وبالتالي مهما كانت خبرة أفراد العينة فإن مستوى تأثير القيم الأخلاقية للمدراء على تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية يبقى نفسه.

- تحليل التباين الأحادي فيما يخص المستوى التعليمي: حسب الجدول رقم (6) أنه لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين المستوى التعليمي لأفراد العينة وتأثير كل من مبادئ الشركة ومبادئ المدراء في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية، حيث بلغ قيمة (F) على التوالي 0,073 ؛ 0,805 وذلك عند مستوى معنوية (0,930) ؛ (0,452). وبالتالي مهما كان المستوى التعليمي لأفراد العينة فإن مستوى تأثير القيم الأخلاقية للمدراء على تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية يبقى نفسه.

الجدول رقم (06): اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA)

اسم الشركة	المحور	F	مستوى المعنوية
الشركة	مبادئ الشركة	7,039	0,002
	مبادئ المدراء	3,077	0,053
الخبرة	مبادئ الشركة	0,388	0,680
	مبادئ المدراء	1,085	0,344
الشهادة العلمية	مبادئ الشركة	0,073	0,930
	مبادئ المدراء	0,805	0,452

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على معطيات برنامج SPSS

5.3.4. تحليل الانحدار الخطي

يظهر من خلال الجدول رقم (07) أنه توجد علاقة بين المتغير التابع (المحور الأول) والمتغير المستقل (المحور الثاني) حيث يلاحظ أن قيمة t للمحور الثاني قد بلغت (3,238) عند مستوى معنوية (0,002) وهي أقل من قيمتها عند (0,005) مما يشير إلى وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لعامل أخلاق المدراء في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية من خلال التحلي بالقيم الاخلاقية عند قيام هذه الفئة بمهامها .

الجدول رقم (07): تحليل الانحدار البسيط

المودج		معاملات غير معيارية		معاملات معيارية	t	مستوى المعنوية
		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		
		B	Ecart standard	Bêta		
1	الثابت	0,800	0,247		3,238	0,002
	المحور الثاني	0,694	0,097	0,670	7,159	0,000

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على معطيات برنامج SPSS

VI. الخلاصة:

من خلال دراسة أثر المبادئ الاخلاقية للمدراء على أهداف نظام الرقابة الداخلية لعينة من المؤسسات الاقتصادية، 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 افراد العينة بدور أخلاقيات الأعمال في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية ومن ثم في تحقيق أهداف المؤسسات، وذلك بدرجات ومستويات إيجابيه وبمتوسط عام 2,5194 .

- ✓ توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباطية متوسطة بين أبعاد أخلاقيات الأعمال وأهداف نظام الرقابة الداخلية (الجدول رقم 05)، ما يعني مساهمة أخلاقيات الأعمال في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية؛
- ✓ هناك تباين بين المؤسسات محل الدراسة من حيث تأثير مبادئ الشركة ومبادئ الموظفين في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية؛
- ✓ لا يوجد تباين في تأثير متغير خبرة أفراد العينة على مبادئ الشركة ومبادئ 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 صحة الفرضيات الموضوعة .
- **الاقتراحات:** من خلال هذه الدراسة تبين وجود تأثير بمستويات مختلفة للقيم الأخلاقية للمدراء على أهداف نظام الرقابة الداخلية، لهذا لا بدى للجهات المسؤولة في المؤسسات كمجالس الإدارة من اتخاذ عدة إجراءات في سبيل التعزيز المستمر للقيم الأخلاقية ودورها في دعم أهداف الرقابة الداخلية وباقي الأنظمة في المؤسسة، نورد بعض هذه الاجراءات فيما يلي:
- ✓ الاهتمام بالأخلاقيات لدى المدراء والعمل على تعزيزها، فمن خلالها يمكن تعزيز الرقابة المرنة في نظام الرقابة الداخلية والتي تقلل من تكاليف تطبيق الاجراءات الرقابية ومخاطر فشلها.
- ✓ أهمية وضع وتعزيز أخلاقيات الأعمال في المنظمات، مع ضرورة قيام مجالس إدارة المنظمات برسم السياسات الأخلاقية وتوزيعها عبر الشركة، والتحسيس الموظفين بأهميتها؛
- ✓ تبني مبادئ حوكمة الشركات لما لها من أهمية في ضمان حماية حقوق كل الأطراف أصحاب العلاقة تعزيزاً للقيم الأخلاقية متمثلة في: الاستقامة؛ الامانة؛ العدالة التي تظهر على مستوى المؤسسة من خلال تعاملها مع أصحاب المصالح بإنصاف؛ الشفافية من خلال الالتزام بنشر والافصاح عن المعلومات في الإطار المقبول، بالإضافة الى النزاهة والمساءلة؛
- ✓ أهمية وضع برامج توعوية وتكوينية من الجهات الوصية للتوعية الاخلاقية بين أعضاء مجلس الادارة والادارة العليا، وهذا راجع إلى قوه تأثير تصرفات هذه الفئة بفعالية نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه وعلى تحقيق أهداف المؤسسة عموماً؛
- ✓ لا بد من تبني إجراءات تسمح بتوافق القيم الاخلاقية للشركة والسياسات العامة المطبقة فيها، كما يجب أن تدعم هذه القيم الأنشطة التشغيلية في الشركة.

VII. الهوامش والإحالات:

- ¹ Gary R. Weaver et , la, **op-cit**, pp. 41-57.
- ² Rodgers, W, et , la, **Corporate Social Responsibility Enhanced Control Systems Reducing the Likelihood of Fraud**; Journal of Business Ethics, Volume 131, Issue 4, (November, 2015), pp 871-882
- ³ James A. Waters, et , la, **Everyday moral issues experienced by managers**, Journal of Business Ethics, Volume 5, Issue 5, (October, 1986) pp 373-384
- ⁴ Wim Dubbink, Jeffery Smith, **A Political Account of Corporate Moral Responsibility**, Ethical Theory and Moral Practice, Volume 14, Issue 2, (April, 2011), pp 223-246
- ⁵ 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), pp. 41-57.
- ⁶ Linda Klebe Treviño, et , la, **It's Lovely at the Top: Hierarchical Levels, Identities, and Perceptions of Organizational Ethics**, Business Ethics Quarterly, Get access Volume 18, Issue 2, (Feb, 1999) pp. 233-252
- ⁷ Ken Bass, Tim Barnett and Gene Brown , **The Moral Philosophy of Sales Managers and Its Influence on Ethical Decision Making** , The Journal of Personal Selling and Sales Management, Vol. 18, No. 2 (Spring,1998), pp. 1-17

- ⁸ Oriol Amat & Catherine Gowthorpe ; **Creative Accounting: Some Ethical Issues of Macro- and Micro-Manipulation**, Journal of Business Ethics, (2005) , Vol 57, N°. 1, pp 55–64.
- ⁹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، الإرشادات الدولية للممارسة الجيدة، وضع قواعد فعالة للسلوك في المنشآت، نوفمبر 2010، ص (8 ، 9)
- ¹⁰ COSO, **Internal Control—Integrated Framework, Framework and Appendices** , September 2012, p 33.
- ¹¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل استخدام معايير التدقيق الدولية للتدقيق على المنشآت الصغيرة ومتوسط الحجم، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، نوفمبر 2010، ص 147 .
- ¹² على السلمي، السلوك الإنساني في الإدارة، مكتبة غريب، القاهرة، 1995، ص 15.
- ¹³ Coso, **Internal Control — Integrated Framework** , September 2012 , p 141
- ¹⁴ نجم عيود نجم، أخلاقيات الإدارة ومسؤولية الأعمال في شركات الأعمال، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2005 ، ص 18.
- ¹⁵ الاتحاد الدولي للمحاسبين، الارشادات الدولية للممارسات الجيدة وضع قواعد فعالة للسلوك في المنشآت؛ ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2010، ص 4 .
- ¹⁶ Gary R. Weaver et al, **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 42.
- ¹⁷ Gary R. Weaver et al, **op-cit**, p45.