

مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تدعيم أسس الحوكمة بالمؤسسات الاقتصادية دراسة تحليلية-

The contribution of the internal control system in strengthening the foundations of governance in economic institutions - an analytical study-

أ.د دبي علي

مخبر الاستراتيجيات والسياسات الاقتصادية في الجزائر
جامعة محمد بوضياف- المسيلة
ali.debbi@univ-msila.dz

الهادي فضيلة

مخبر الاستراتيجيات والسياسات الاقتصادية في الجزائر
جامعة محمد بوضياف- المسيلة
fadhila.elhadi@univ-msila.dz

ملخص:	معلومات المقال
تطور مفهوم الرقابة الداخلية نتيجة تطور حجم المؤسسات الاقتصادية واتساع رقعة نشاطها مما أدى إلى إنشائها لفروع في مناطق مختلفة الأمر الذي أدى إلى انفصال الملكية عن التسيير فظهرت الحاجة إلى الحوكمة التي تهدف إلى تحقيق الشفافية والعدالة ومنح حق المساءلة لإدارة الشركة وبالتالي تحقيق الحماية للمساهمين وحملته الوثائق جميعا مع مراعاة مصالح العمل والعمال والحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة. إن التحقق من تجسيد مبادئ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية دفع بها إلى تطوير العديد من المنهجيات والأدوات و أهمها أدوات الرقابة الداخلية. وفي هذا العمل، نبيّن عبر التعرف على نظام الرقابة الداخلية وكذا حوكمة الشركات، دور وأهمية نظام الرقابة الداخلية في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات. هذه الدراسة التحليلية أظهرت أن الرقابة الداخلية بمختلف أدواتها تؤدي دورا مهما في تعزيز الحوكمة بالنسبة لمختلف أصحاب المصالح، كما أنها تسمح بتجسيد مبادئ الحوكمة المتعلقة بالشفافية، محاربة الفساد، تحميل المسؤوليات، قياس الأداء وتحقيق الانسجام نحو تحقيق الأهداف الرئيسية للمؤسسة.	تاريخ الارسال: 2024/03/13 تاريخ القبول: 2024/04/04
	الكلمات المفتاحية: ✓ نظام الرقابة الداخلية ✓ التدقيق الداخلي ✓ حوكمة الشركات ✓ مبادئ الحوكمة
Abstract :	Article info
<i>The concept of internal control developed as a result of the development of the size of economic institutions and the expansion of their areas of activity, which led to the establishment of branches in different regions and to the separation of ownership from management, so the need for governance emerged that aims to achieve transparency and justice and grant the right to accountability to the management of the company and thus achieve protection for shareholders and all policyholders taking into account the interests of work and workers and limiting the exploitation of power for purposes other than the public interest. Verifying the embodiment of governance principles in economic institutions has led them to develop many methodologies and tools, the most important of which are internal control tools. In this work, we demonstrate, by learning about the internal control system as well as corporate governance, the role and importance of the internal control system in enhancing the principles of corporate governance..</i>	Received 13/03/2024 Accepted 04/04/2024
<i>This analytical study showed that internal control, with its various tools, plays an important role in enhancing governance for various stakeholders, and it also allows the embodiment of governance principles related to transparency, fighting corruption, holding responsibilities, measuring performance, and achieving harmony towards achieving the main objectives of the institution.</i>	Keywords: • internal control system • internal audit • corporate governance • governance principles

. مقدمة:

إن التزايد في تنوع المؤسسات وازدياد حجمها وتوسع نطاق نشاطها وتنوع عملياتها أدى إلى تقسيم وظائفها إلى إدارات تغطي كل منها مهام محددة. تستطيع الأنظمة الداخلية للشركات رسم خطط تجسد استراتيجيتها ومتابعة تنفيذ هذه الخطط لتحقيق أهدافها. جاء تنفيذ هذه السياسات من خلال نظام للرقابة الداخلية. هذا النمو في الشركات قد أدى أيضاً إلى فصل الملكية عن الإدارة، مما جعل الحاجة للحوكمة التي تعد وسيلة لتحسين الأداء وتطوير التنمية وضمان نزاهة المعاملات المالية، وبالتالي تعزيز حكم القانون والتقليل من الفساد ومنع سوء استخدام السلطة.

تمثل حوكمة الشركات إشراك جميع الأطراف في المؤسسة في عملية اتخاذ القرار بحيث لا يكون القرار مقتصرًا على مجموعة معينة في المؤسسة الواحدة، كذلك أن تتوافر المعلومات لجميع الأطراف بشفافية ووضوح وتحديد مسؤولية وحقوق وواجبات جميع المسؤولين عن إدارة المؤسسة وذلك لتجنب حدوث حالات الفساد الإداري، والتأكد من أنه تدار بطريقة سليمة وتخضع للرقابة والمتابعة والمساءلة، وبذلك تعتبر الرقابة الداخلية ضرورية لتمكين عدم تفرد طرف من الأطراف بالسلطة واتخاذ القرار.

وبناء على ذلك فإن هذه الدراسة تأتي للإجابة على السؤال التالي:

ما مستويات مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تجسيد مبادئ حوكمة الشركات؟

أهمية الدراسة: تنبع أهمية البحث من الأهمية التي يحظى بها نظام الرقابة الداخلية في الوقت الحاضر و أهمية الحوكمة كونه أحد الأسس التي تركز عليها نظام الرقابة الداخلية من منطلق الفصل بين الادارة و الملكية ، إذ أن حوكمة الشركات تعمل على رقابة و تقويم سلوك مجالس الادارة و توجيهها نحو تحقيق مصالح المستثمرين عن طريق كفاءة استعمال الموارد و تعظيم قيمة الشركة و تعزيز سمعتها في الاسواق التنافسية من خلال بناء الثقة في أوساط المتعاملين.

وللاجابة على إشكالية الدراسة تم التطرق للموضوع عبر المراحل التالية:

❖ أولاً: نظام الرقابة الداخلية

❖ ثانياً: حوكمة الشركات

❖ ثالثاً: أهمية نظام الرقابة الداخلية لتعزيز نظام الحوكمة

أولاً: نظام الرقابة الداخلية :**1. تعريف نظام الرقابة الداخلية**

تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية بتعدد مراحل التطور التي مر بها و بتعدد المعرفيين له، حيث يركز كل تعريف على جانب معين وقد يتعداها إلى جوانب أخرى، حيث قامت منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية بتعريف الرقابة الداخلية (OECCA) سنة 1977 على أنه: " مجموعة من الضمانات التي تهدف إلى السيطرة على المؤسسة بهدف ضمان الحماية، والحفاظ على الأصول، وتحسين النجاعة من خلال نوعية المعلومات وتطبيق تعليمات المديرية ، من خلال تنظيم وتطبيق الاجراءات اللازمة لضمان استمرارية الجوانب السابقة . " (Hervé Stolowy et al, 2003, P:136)

وهنا نحصر تعريفها على مجموعة من الوسائل التي تكفل الحفاظ على النقدية من السرقة و الاختلاس، ثم امتدت لتشمل بعض الموجودات الأخرى و لعل من أهمها المخزون و الذي يتناسب مع طبيعة المشروعات الفردية الصغيرة التي سادت آنذاك. في حين عرفه المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين 1986: " الرقابة الداخلية هو الخطة التنظيمية وكل الطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية

الأصول، ضمان دقة وصدق البيانات المحاسبية وتشجيع فعالية الاستغلال والابقاء على المحافظة على السير وفق السياسات المرسومة." (محمد لتهامي طواهر، مسعود صديقي، 2006، ص 84،85)

هذا التعريف يهدف الى تباين الأهداف التي تسعى الرقابة الداخلية لتحقيقها وبالتالي أخذ هذا التعريف بمبدئ تحقيق الأهداف. كما قامت الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة (IFAC) **سنة 1989 بتعريف الرقابة الداخلية: " نظام الرقابة الداخلية يحتوي على الهيكل التنظيمي والإجراءات التي تطبقها المديرية بهدف دعم الأهداف المحددة وضمان السير السلس والفعال للأعمال. تشمل هذه الأهداف احترام السياسات الإدارية، حماية الأصول، والوقاية من الاحتيال والأخطاء، بالإضافة إلى تقييم دقة السجلات المحاسبية والزمن اللازم لإعداد المعلومات المالية بدقة." (Eric Bonin et Jean luc Rossignol, 2007, P: 40).

يتضح من خلال ها التعريف (تعريف الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة (IFAC) انه قد تم اعتبار الرقابة الداخلية كنظام له مدخلات ومخرجات وذلك على اعتبار أن هذا الأخير أكثر شمولاً. أنه بغية تحقيقه أهدافه يعتمد على الوسائل التالية: الخطة التنظيمية _ الطرق والإجراءات _ المقاييس المختلفة

وفي تعريف اخر نجد ان هيئة الأسواق المالية (L'AMF) قد عرفت الرقابة الداخلية سنة 2006: " الرقابة الداخلية هو نظام الشركة الذي يحدد وينفذ تحت مسؤوليتها، ويشمل على مجموعة من الموارد والسلوكيات والإجراءات التي تتفق مع الخصائص المحددة لكل شركة من خلال:

✓ يساهم في السيطرة على أنشطتها وفعاليتها عملياتها والاستخدام الكفء لمواردها.

✓ يجب تمكنه ليأخذ في الاعتبار المناسب للمخاطر الكبيرة سواء التشغيلية والمالية (P ierre Shick, 2007, P: 20).

لقد تم تصميم نظام الرقابة الداخلية لكي يضمن أن القوانين واللوائح المدرجة تم الامتثال بها وذلك عن طريق التقيد بالتعليمات والإرشادات الموضوعية من طرف الإدارة العامة أو المجلس التنفيذي

للمحافظة على حسن سير العمليات الداخلية للشركة بما في ذلك تلك التي تساهم في المحافظة على الأصول.

موثوقية المعلومات المالية (Les rencontres (AMRAE), N;13, Janvier 2007).

من خلال التعاريف السابقة نخلص أن الرقابة الداخلية هي نظام يتضمن مجموعة من الأدوات والقوانين والإجراءات التي تُنشأ من قبل الإدارة لضمان السيطرة على وظائف المؤسسة من أجل تحقيق الأهداف المحددة وتحقيق إدارة فعالة للعمليات المالية والإدارية التي تُجرى.

فنظام الرقابة الداخلية بالإضافة إلى أنه أداة للتسيير، فهو بمثابة أداة للوقاية و الإنذار عن كل ما يمكن أن يمس باستقرار المؤسسة. حيث يمكن القول بأن هذا النظام يشبه إلى حد كبير الجهاز العصبي للفرد، حيث أنه يغطي كل جوانب التنظيم و كذلك عن طريق التحكم في المناظر وتعديل إجراءات التسيير في الوقت المناسب في أسرع الآجال، و أنها جزء لا يتجزأ من إدارة المؤسسة و تمثل صمام الأمان في الدفع عن أصول و ممتلكات الشركة و حمايتها من التلاعب، حيث تشمل هذه الرقابة الخطط و الطرق و الإجراءات المستخدمة لتحقيق الأهداف .

2. أهداف نظام الرقابة الداخلية

يهدف نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيق عدة أهداف، سنتنصر هنا على ذكر أهمها التي تلي احتياجات الحوكمة:

1.2 إدارة وتسيير المؤسسة من خلال تحقيق الرقابة على هذه الاخيرة عن طريق مراقبة إنتاجيتها والنفقات والتكاليف والعوائد، ووضع سياسات مختلفة لتحقيق أهدافها. يمكن تحقيق هذا الهدف من خلال تطبيق أنظمة فرعية تدعم تحقيق أهداف المؤسسة وتفرض رقابة على العناصر المختلفة التي تحتاج إلى مراقبة.

2.2 يعمل نظام الرقابة الداخلية على حماية ممتلكات المؤسسة من خلال تنفيذ إجراءات حمايتها مادياً ومحاسبياً، بما في ذلك الاستثمارات والمخزونات والحقوق، باستخدام أساليب محاسبية واضحة وفعالة، بالإضافة إلى تنفيذ مجموعة من الإجراءات الداعمة لضمان أمن واستخدام فعال لتلك الأصول.

3.2 ضمان جودة المعلومات من خلال اختبار دقة وموثوقية البيانات المحاسبية في نظام معلوماتي يعمل على معالجتها لتوفير نتائج دقيقة وموثوقة. يتم تجهيز هذه البيانات بواسطة نظام معلومات محاسبية (LIONEL. C & GERARD. V Op cit; page 41-42). وتسجيل العمليات على الفور من المصدر من خلال ادخال المعاملات المسجلة في الأنظمة الآلية والتأكد من صحة البيانات المتعلقة بها و فرز البيانات حسب نوعها وخصائصها خلال كل مرحلة في عملية المعالجة. مع مراعات احترام القواعد المحاسبية المتفق عليها واللوائح الداخلية للمؤسسة في إعداد المعلومات المالية، وتوزيع المعلومات على الأطراف المعنية.

4.2 تحفيز العمل الكفاء يتم من خلال إنشاء نظام رقابة داخلية في المؤسسة لضمان استخدام الموارد بكفاءة والتحكم في التكاليف من خلال تقليلها إلى الحد الأدنى، مما يسهم في تحقيق فعالية الأنشطة.

5.2 الحث على الامتثال للسياسات الإدارية من خلال تنفيذ السياسات الإدارية بفعالية الامتثال والتطبيق الكامل لتوجيهات الإدارة. لضمان تنفيذ السياسات بشكل مثالي

إخطار الجهة المسؤولة عن التنفيذ والعمل على تشجيع مختلف مستويات العمال على الالتزام بالسياسات في المؤسسة، من شأنه أن يكفل تحقيق الأهداف المرسومة بأكثر نجاعة وفعالية.

3. الجهات الفاعلة وتنظيم وإجراءات الرقابة الداخلية:

يتم تنفيذ الرقابة الداخلية من قبل الهيئات الإدارية وجميع العاملين في المجموعة من خلال الأعمال اليومية في الاحترام الصارم للإجراءات بما في ذلك القواعد الأساسية وتشمل:

1.3 مجلس الإدارة أو المراقبة: يختلف مستوى مشاركة مجلس الإدارة أو المراقبة من مؤسسة إلى أخرى وتقوم الإدارة العامة أو المديرية بإبلاغ المجلس (لجنة المراجعة) عن الخصائص الأساسية لنظام الرقابة الداخلية وعند الحاجة يعتمد مجلس الإدارة على سلطته للقيام بالمراقبة والفحص التي يراها مناسبة أو باتخاذ إجراءات أخرى كما يقوم مجلس الإدارة بتحديد اتجاه الأعمال وإستراتيجية المجموعة والإشراف على تنفيذها.

يتحمل مجلس الإدارة المسؤولية الرئيسية في وضع ضوابط داخلية للجنة المراجعة كما يلعب دوراً أساسياً في التصميم التفصيلي والمراجعة اليومية لنظام الرقابة الداخلية (Ye Sun et al, Board independence, 2012, p2).

2.3 الإدارة العامة أو المديرية: الإدارة العامة أو المديرية مكلفة بتعريف وتحديد النظام الأكثر تكيفاً مع وضعيتها ومع نشاط المؤسسة، وفي هذا الإطار يتم إعلامها بشكل منتظم عن الخلل والنقائص والصعوبات التنظيمية بهدف القيام بالأعمال التصحيحية اللازمة. (Institut Francais d'Audit et controle Interne, Mai 2006.WWW.IFACI.fr).

3.3 اللجنة التنفيذية للمجموعة: والتي تقوم بالسيطرة على إستراتيجية المجموعة، تخصيص موارد لتنفيذها وتحديد أهداف الكيانات التي تشكل السيطرة الخاصة ("Contrôle interne" Article de "gouvernement d'entreprise", 2012, P: 110).

4.3 أفراد المؤسسة: كل فرد من أفراد المؤسسة معني يجب أن يمتلك المعرفة والمعلومة اللازمة لتصميم وتشغيل ومراقبة نظام الرقابة الداخلية بالنظر إلى الأهداف المسؤولة عن تحقيقها. كالمسؤول التشغيلي المرتبط مباشرة مع نظام الرقابة الداخلية ، كذلك المراقبين

الداخليين والإطارات المالية الذين يلعبون دورا مهما في القيادة والرقابة) Institut Francais d'Audit et controle Interne, (Mai 2006).

5.3 المراجعة الداخلية: من مسؤولية المراجعة الداخلية تقييم عمل الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات اللازمة لتحسينه وتقوم عادة بالتحسيس والتأطير عن الرقابة الداخلية ولكن لا تتدخل مباشرة في وضع النظام. تلعب المراجعة الداخلية دورا مهم في رصد وتطوير المعلومات المالية، فعالية نظام الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، كما يسمح وجودها بالقيام بمراقبة دقيقة ومنتظمة لنظام الرقابة الداخلية وتحديد مسؤولياته وتقوم لجنة المراجعة بالاستماع إلى رأي مسؤول المراجعة الداخلية عن تنظيم مصلحته وإعلامهم بعمله وتقديم تقارير المراجعة الداخلية أو تخلص دوري عنها. كما يقوم مسؤول المراجعة بتبليغ الإدارة العامة وحسب طرق محددة حسب كل مؤسسة عن النتائج الأساسية للمراجعة التي تم القيام بها.

ثانيا: حوكمة الشركات

في هذا الجزء من البحث سيتم التطر الى مفهوم الحوكمة ومبادئها وكذا الأطراف المعنية بها كما وسيتم الاشارة الى محدداتها

1. مفهوم حوكمة الشركات

يعتبر مصطلح الحوكمة محل إختلاف وعدم إتفاق بين الباحثين والأكاديميين والمهتمين بهذا الأمر نظرا لما له من أهمية في مختلف الجوانب محاسبية و إقتصادية وإدارية وقانونية هذا ما أدى إلى ظهور العديد من المصطلحات المستخدمة مثل: توجيه الشركات، حاكمية الشركات، الإجراءات الحاكمة أو المتحكمة، الإدارة الرشيدة، التحكم المؤسسي، وبذلك تعددت الآراء بين مختلف الكتاب والباحثين في التعبير عن مفهوم أو تعريف موحد للحوكمة وذلك بتعدد اهتمامات وتخصصات هؤلاء الكتاب والباحثين، حيث تم تعريفها على انها: "النظام الذي يحدد من خلاله حقوق ومسؤوليات مختلف الأطراف كمجلس الادارة والادارة التنفيذية والمساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح في الشركة" (احمد بن عبد الله آل الشيخ، 2012، ص3.) يهتم هذا التعريف بتحديد الأطراف ذات المصلحة في حوكمة الشركات.

كما وعرفتها مؤسسة التمويل الدولية IFC: "الحوكمة هي النظام الذي تدار من خلاله الشركات الذي يتحكم في أنشطتها". وفي تعريف آخر لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE) بأنه: "النظام الذي يوجه ويضبط أعمال الشركة، حيث يصف ويوزع الحقوق والواجبات بين مختلف الأطراف في الشركات مثل مجال الإدارة، المساهمين ذوي العلاقة، ويوضع القواعد والإجراءات اللازمة باتخاذ القرارات الخاصة بشؤون الشركة كما يضع الأهداف والاستراتيجيات اللازمة لتحقيقها وأسس المتابعة لتقييم ومراقبة الأداء" (محمد حسن يوسف، 2007، ص7). يهتم هذا التعريف بإبراز المهام التي يقوم بها نظام الحوكمة وكذا تحديد الاطراف ذات المصلحة.

تعريف لجنة Cadbury الصادر عن سوق لندن للأوراق المالية، بأن الحوكمة: "هي مجموعة من أنظمة الرقابة المالية وغير المالية والتي عن طريقها يتم إدارة الشركة وتوجيهها والرقابة على شؤونها". (تقرير معهد الدراسات المصرفية، 2010، ص2).

مما سبق يتبين أن الحوكمة هي عبارة عن نظام يتم من خلاله تنفيذ الحكم الرشيد للمؤسسات من خلال تنفيذ وسائل الرقابة السليمة واعتماد الافصاح والشفافية للحفاظ على مصالح المؤسسة وحقوق جميع المساهمين وذوي المصالح ومجلس الإدارة.

بناء على ما سبق ذكره، نجد ان مصطلح حوكمة الشركات يشير الى خصائص الانضباط من خلال اتباع السلوك الاخلاقي المناسب و الصحيح وكذا تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث ومستقلة عن كافة التأثيرات والضغوطات وهذا من خلال وجود مسؤولية امام جميع الاطراف ذوي المصلحة في المؤسسة اي يجب بذلك احترام حقوق مختلف المجموعات واصحاب المصلحة في المؤسسة. (طارق عبد العال، 2005، ص5).

2. مبادئ الحوكمة:

في عام 1999، نشرت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية مجموعة من مبادئ الحوكمة، وقامت بتعديلها في عام 2004. تُعدُّ هذه المبادئ التي وضعتها المنظمة مرجعاً أساسياً لأي دولة تسعى لاعتماد مفهوم الحوكمة، حيث يجب أن يشتمل إطار الحوكمة على تعزيز شفافية الأسواق وكفاءتها، ويجب أن يتفق مع أحكام القانون وأن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين السلطات الرقابية والتنظيمية والتنفيذية داخل الشركة. وتتضمن هذه المبادئ مايلي: (تقرير معهد الدراسات المصرفية، ص2).

- ✓ الحفاظ على حقوق المساهمين من نقل ملكية الأسهم وإختيار مجلس الادارة والحصول على عائد في الارباح ومراجعة القوائم المالية والحق المساهمين في اجتماعات الجمعية العامة؛
- ✓ تكافؤ معاملة جميع المساهمين يعني تكافؤ حقوق حملة جميع الأسهم وحقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية؛
- ✓ حماية حقوق الأطراف المعنية بالشركة مثل البنوك والموظفين وحاملي السندات والموردين والعملاء هي ضرورية، وتتضمن احترام حقوقهم القانونية وتعويضهم عن أي خرق لهذه الحقوق؛
- ✓ الإفصاح والشفافية، وهما يتعلقان بالكشف بشكل عادل ومنصف بين جميع الأطراف المعنية حول المعلومات الحيوية التي إذا تم حذفها أو عدم الكشف عنها فإنها قد تؤثر على القرارات التي يتخذها المستخدمون استناداً إلى تلك المعلومات؛
- ✓ هيكل والواجبات القانونية وطريقة اختيار أعضاء مستويات مجلس الإدارة ومهامهم الأساسية، بالإضافة إلى دوره في مراقبة الإدارة التنفيذية.

3. الأطراف المعنية بحوكمة الشركات:

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتتأثر في التطبيق السليم لمفهوم ولقواعد حوكمة الشركات، وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد والتي سنوردها بالشكل التالي:

الشكل رقم(02): الأطراف المعنية بحوكمة الشركات

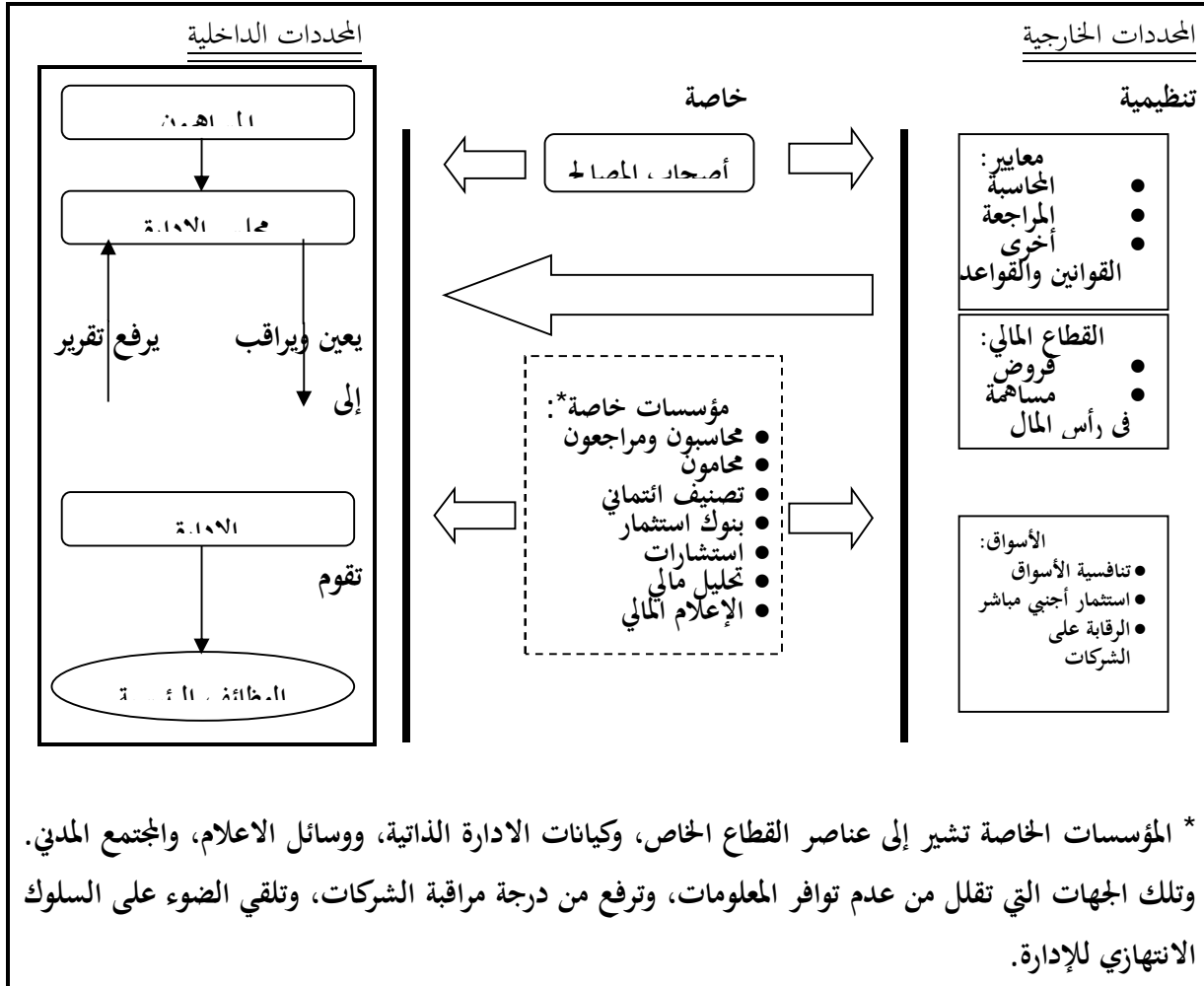


المصدر: من اعدا الباحث استنادا إلى النشرة الاقتصادية، "الحوكمة لطريق إلى الدارة الرشيدة"، العدد 35، 2003. يوضح الشكل علاه الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم الحوكمة ولأن كل طرف يسعى إلى تعظيم منفعة الذاتية وتحقيق مصالحه ولو على حساب الآخرين، لذلك تنشأ مشكلات الوكالة وأخلاقيات التعامل، وتسعى الحوكمة إلى ضمان الانضباط السلوكي والتوازن في تحقيق مصالح جميع الأطراف وكيفية تحقيق الرقابة الفعالة. من هنا يمكننا تعريف حوكمة الشركات بأنها: "النظام المتكامل الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة وراقبتها على أعلى مستوى من اجل تحقيق التوازن بين أهدافها وأهداف الأطراف الأخرى المرتبطة بها".

4. محددات حوكمة الشركات:

يتفق الجميع على أن الالتزام الجيد بمبادئ حوكمة الشركات يعتمد على جودة وتوافر محددات خارجية وداخلية. سنقدم الآن تفاصيل عن هاتين المجموعتين من المحددات كما يلي: (محمد حسن يوسف، 2007، ص 6).

الشكل رقم (03): محددات حوكمة الشركات



المصدر: محمد حسن يوسف، محددات الحوكمة ومعاييرها، تقرير بنك الاستثمار القومي، 2007، ص 7.

1.4 المحددات الداخلية:

تشير إلى القواعد والمبادئ التي تحدد كيفية تقديم القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين. وتؤدي توافر هذه القواعد إلى تقليل التعارض بين مصالح الأطراف الثلاثة وتطبيقها.

2.4 المحددات الخارجية:

وتشير هذه العوامل إلى البيئة العامة للاستثمار في الدولة، مثل القوانين التنظيمية للأنشطة الاقتصادية (مثل قوانين سوق المال والشركات والمنافسة ومنع الاحتكار والإفلاس)، وكفاءة القطاع المالي (البنوك وسوق المال) في توفير تمويل للمشاريع، ودرجة تنافسية الأسواق وعناصر الإنتاج، وفعالية الهيئات الرقابية (هيئة سوق المال والبورصة) في مراقبة الشركات، بالإضافة إلى المؤسسات التي تشجع على العمل الفعال في الأسواق (مثل الجمعيات المهنية التي تحدد معايير للعاملين في السوق، مثل المحاسبين والمحامين والشركات المالية وغيرها)، وكذلك المؤسسات الخاصة للمهن الحرة مثل مكاتب المحاماة والمراجعة والتصنيف الائتماني والاستشارات المالية والاستثمارية. وتعود أهمية هذه العوامل الخارجية إلى ضمان تنفيذ القوانين التي تحقق إدارة فعالة للشركات وتقليل التضارب بين المصلحة العامة والمصلحة الخاصة.

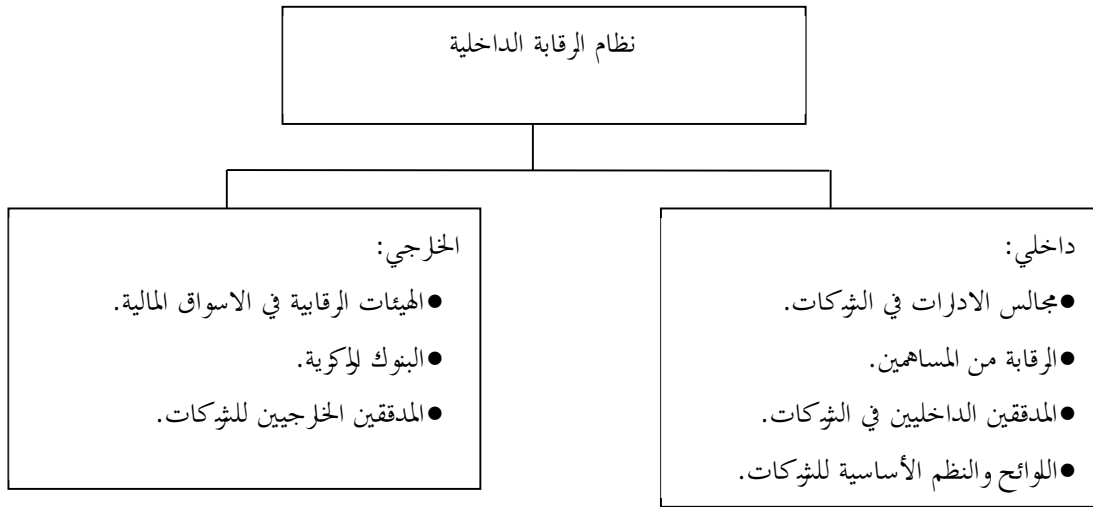
ثالثاً : أهمية نظام الرقابة الداخلية في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات

في هذا الجزء من البحث سنقوم بابرار أهمية نظام الرقابة الداخلية في تعزيز الحوكمة عبر تبيان أهمية هذا النظام للأطراف المعنية بالحوكمة كل على حدا، وسينتهي هذا الجزء بتبيان التحديات التي يواجهها نظام الرقابة الداخلية في ظل الحوكمة

1. أهمية نظام الرقابة الداخلية في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات

يشكل نظام الرقابة الداخلية عنصراً هاماً وفعالاً في تطبيق مبادئ الحوكمة ومساعدتها في الإفصاح عن المعلومات والشفافية من خلال حماية حقوق المساهمين وأصحاب المصلحة. يتضح أن أنظمة الحوكمة والرقابة الداخلية ترتبط ارتباطاً وثيقاً، ولهذا الغرض يجب مراعاة أنظمة الرقابة الداخلية والمبادئ والأسس التي صممت عليها حوكمة

الشكل رقم(4): نظام الرقابة الداخلية في الحوكمة



المصدر: اسعد أحمد البنوان، ص42.

نظام المراقبة الداخلية هو النظام الذي يركز على مراقبة تطبيق الشركة لسياساتها والحفاظ على معايير الجودة والانضباط في إدارتها. جاءت حوكمة الشركات كاستجابة لنداء المساهمين للحد من التصرفات السلبية للإدارة وفرض رقابة لحماية المصالح المشتركة وضمان استمرارية الشركة.

تهدف قواعد وضوابط الحوكمة إلى تحقيق الشفافية والعدالة في إدارة الشركات ومنح الحق في المساءلة، وبالتالي حماية مصالح المساهمين وحملة الأسهم، بمراعاة مصالح العمل والعمال وضبط استغلال السلطة في المصالح الخاصة. تبرز أهمية نظام الرقابة الداخلية في تحقيق هذه الأهداف من خلال مايلي: (الفين ارينز و جيمس لوبك، ص378).

1.1 الأهمية بالنسبة لإدارة المؤسسة: تعتبر إدارة المؤسسة إحدى أهم الجوانب التي تعزز وتبرز أهمية نظام الرقابة الداخلية في تعزيز نظام الحوكمة، حيث تقوم بحفظ أصول المؤسسة وتحسين كفاءتها التشغيلية من خلال نظام الرقابة الداخلية. يُعتبر مجلس الإدارة كأداة فعالة لمراقبة سلوك الإدارة وحماية رأس المال المستثمر من سوء الاستعمال. كما يساهم مجلس الإدارة القوي في وضع استراتيجية الشركة وتقديم الحوافز المناسبة للإدارة، مما يساهم في تعظيم قيمة الشركة.

2.1 الأهمية للمساهمين: يعتبر نظام الرقابة الداخلية ذو أهمية بالغة لدى المساهمين حيث يهتم المالكون بضمان أموالهم التي تم استثمارها من أجل الاستفادة منها، لذا تعتبر الرقابة الداخلية وضوابطها وإجراءاتها ووسائلها ضماناً مناسباً لهم في هذا الصدد.

3.1 الأهمية للعملاء: يعتبر نظام الرقابة الداخلية ذو أهمية بالغة لدى العملاء فالهدف من وضع نظام الرقابة الداخلية هو مساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها. ويتضمن النظام مجموعة من السياسات والإجراءات التي تم تصميمها لتزويد الإدارة بالتأكيد اللازم على تحقيق الأهداف المهمة. وتعرف هذه العناصر بعناصر الرقابة الداخلية.

يجب أن تتجاوز فوائد الرقابة الداخلية تكاليفها، خاصة عندما يتم تقييمها كجودة عالية أو مستوى متميز، لتقليل مخاطر الرقابة.

4.1 الأهمية للتدقيق الداخلي: تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي واحدة من أهم الوظائف الأساسية للإدارة السليمة للشركة وفقا لمبادئ الحوكمة، لأنها هي المؤهلة للإكتشاف المبكر للأخطاء والانحرافات المتعمدة وغير المتعمدة وتصحيحها في أوانها. من مهام المراجع الداخلي وفقا لمبادئ الحوكمة مايلي:

- ✓ وضع وتنفيذ خطة لمراجعة الحسابات بناء على تقييم المخاطر وذلك من خلال فحص وتقييم مدى كفاءة وفعالية أنظمة المؤسسة وكذلك الضوابط والانظمة الداخلية للشركة ومدى التزام وامتثال جميع وحدات الشركة وجميع الموظفين لهذه الضوابط؛
- ✓ ضمان مراجعة جميع الجوانب التقنية المتعلقة بالمؤسسة بانتظام وفق الجداول الزمنية المحددة.
- ✓ اصدار النتائج والتوصيات المتوصل اليها حول مدى الامتثال للقوانين والضوابط.

5.1 الأهمية لدائي وموردي المؤسسة : يعتبر نظام الرقابة الداخلية ذو أهمية بالغة لدى دائني وموردي المؤسسة حيث يركز اهتمامهم على كمية النقد المتوفرة للشركة، فكلما زادت نسبة النقد المتاحة للشركة، زادت الثقة في قدرتها على سداد الديون المستحقة، وتعتبر الرقابة الداخلية الوسيلة لتحقيق ذلك.

6.1 الأهمية للمستثمرين: ان للمستثمرين بلورة دور نظام الرقابة الداخلية في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات، حيث أن التوجه الطبيعي للاستثمار يكون في الشركات التي تحقق أرباحا معقولة وتحرص على حفظ حقوقهم واستثماراتهم من التلف والضياع، ولا يكون ذلك دون وجود نظام رقابة داخلية سليم، إن المعلومات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية أبحت أكثر أهمية لقرار المستثمرين حيث أن هذا النظام يلعب دورا هاما في ضمان كفاءة العمليات اليومية وموثوقية وملائمة المعلومات اليومية إذ أن هذا النظام يزيد من درجة الدقة في التقارير المالية عن طريق قدرة المؤسسة على تجنب المخاطر والاحتيايل ويمكن المستثمرين استخدامها لتقييم قيمة المؤسسة. (Ye Sun et al, Board independence, 2012, p3).

والتي قد تحدث في العمليات المالية والإدارية والتشغيلية لاسيما بعد فصل الإدارة عن الملكية. فالتقارير المالية المنشورة هي مصدر المعلومات الرئيسي التي تقدم لهم، وعليه كلما كانت الثقة مرتفعة في تلك البيانات كلما كانت التقارير مجدية ومقبولة لاتخاذ القرارات الاقتصادية.

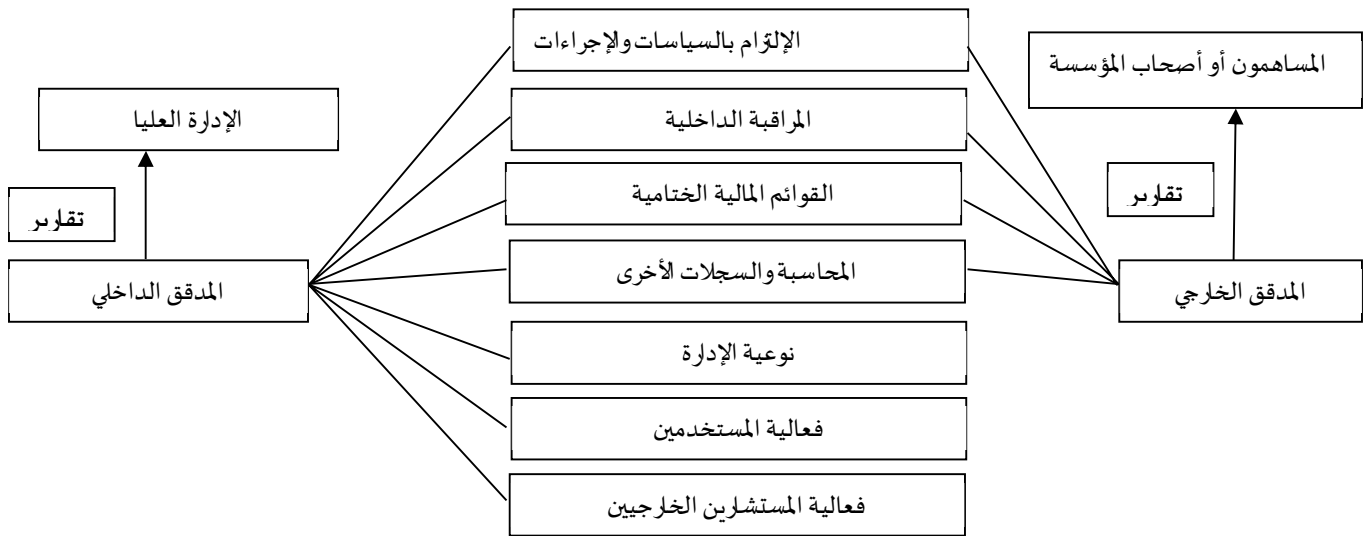
7.1 الأهمية للجهات الحكومية: ينصب اهتمام الجهات الحكومية ذات العلاقة وبشكل خاص إدارة الضرائب على أهمية ودور نظام الرقابة الداخلية في تعزيز مبادئ الحوكمة من خلال الاهتمام بصافي نتائج أعمال المؤسسة لاستيفاء حقها منها، لكون الضرائب تعتبر المصدر من مصادر الإيرادات العامة، ووجود نظام للرقابة الداخلية من شأنه أن يضمن طابعا على مصداقية وصحة القوائم المالية .

8.1 الأهمية للمدقق الخارجي: يعتبر التدقيق الخارجي من أهم آليات الحوكمة (آليات خارجية) حيث يقوم بإبداء الرأي حول ما اذا تم اعداد البيانات المتعلقة بالوضعية المالية للمؤسسة وفقا للمعايير السليمة المتعارف عليها ام لا، ولا شك أن المدقق الخارجي يسفيد كثيرا في وجود نظام الرقابة الداخلية إذ تدقق الحسابات عادة باستخدام أسلوب العينات الإحصائية ، وتلك العينة يتوقف حجمها على متانة نظام الرقابة الداخلية، أي أن الرقابة الداخلية تعتبر عاملا هاما لتحديد نطاق العمل الذي يتوجب على المدقق الخارجي القيام به. وعليه تعد الرقابة الداخلية عنصرا هاما للمدقق الخارجي وهدفا رئيسي يرتبط بشكل وثيق بتخطيط إجراءات المراجعة، ونمكته أيضا من الوقوف على نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية لدى المؤسسة والذي قد يشكل مصدرا من مصادر الخسارة لها، إذ أن من واجب المراجع تقديم

اقتراحات بناء لإدارة المؤسسة لتتمكن من تلافي نقاط الضعف في أنظمتها، ويعتبر الهدف الأساسي من تقييم نظام الرقابة الداخلية هو تحديد مدى اعتماد المدقق الخارجي عليها ثم تحديد نطاق اختبارات المراجعة تبعاً لدرجة ثقته بالرقابة الداخلية موضوع الفحص والتقييم. (نائل القبح، 2002، ص 30).

يضاف إلى ذلك كونها متطلب من متطلبات معايير العمل الميداني الذي يتوجب على المدقق الأخذ به بعناية تامة، وتكون القرارات التي تتخذها هذه الجهات سليمة، لا بد أن تكون مستمدة من بيانات مالية سليمة، فمن وظيفة أنظمة الرقابة الداخلية التحقق من صحة ودقة القوائم المالية.

الشكل رقم (05): يوضح المجالات المشتركة في مابين المدقق الداخلي والخارجي والأطراف المعنية بحوكمة الشركات



المصدر: العمرات، أحمد صالح، 1990، ص 39.

2. التحديات التي تواجه نظام الرقابة الداخلية في ظل حوكمة الشركات

يواجه نظام الرقابة الداخلية العديد من التحديات من اجل تعزيز مبادئ الحوكمة والمتمثلة خاصة في الافصاح وشفافية المعلومات وكذا محاربة الفساد وضمان حقوق الاطراف ذات المصلحة

1.2 شفافية (مصادقية) المعلومات:

برز مفهوم الشفافية ضمن المفاهيم الحديثة التي ظهرت في أدبيات الإدارة المتجددة والتي تواكب التطور الكبير في كافة المجالات ومن هنا يمكن تعريفه على انه تلك المعلومات التي تتوافر فيها الدعائم وتمثل بخواص الملائمة والثقة والشمولية والنوعية وامكانية الوصول اليها في الوقت المناسب، تعتبر الشفافية مبدءاً من مبادئ حوكمة الشركات كما انها تمثل الاتجاه السائد لتنظيم الافصاح المحاسبي اي توفير معلومات تمكن من اتخاذ القرارات المناسبة كما تعني ايضاً كشف الاهتمامات والاهداف والدوافع والاعلان عن المبادئ فهي تعني المصادقية أي تأكيد مصادقية امام الراي العام والحكومة والقطاع الخاص، يعد نظام الرقابة الداخلية ضرورة فنية لخدمة الادارة وذلك انطلاقاً من الدور الذي تقوم به الادارة كوكيل عن المساهمين ومسؤوليتها عن حماية ممتلكاتهم والحفاظ على مصالحهم وبالتالي اتخاذ الاجراءات والتدابير اللازمة لتوفير أسباب الحماية للموارد المادية وتنميتها ومتابعة تنفيذ المهام والاعمال داخل المؤسسة لتحقيق الاهداف المرسومة ، كما ان حاجة

الإدارة للمعلومات الصحيحة والموثوقة لاستخدامها في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإدارية زاد من اهتمام الإدارات بتصميم وتطوير أنظمة رقابية سليمة ومتينة.

يعتبر الكشف الجاد والشفافية في تقديم المعلومات المالية وغير المالية أحد المبادئ الرئيسية للحوكمة. لذلك، لم يخلو أي تقرير صادر عن منظمة أو هيئة أو دراسة علمية من تأكيد دور الحوكمة في تحقيق الكشف والشفافية، وهما من الأساليب الفعالة لتحقيق مصالح الأطراف المعنية ويعتبران مؤشرا لتقييم تطبيق نظام الحوكمة داخل الوحدات الاقتصادية. لذلك، يواجه الرقابة الداخلية تحدياً في ضمان شفافية وموثوقية هذه المعلومات، حيث تعتبر النظام الكلي للرقابة المالية جزءاً من تلك الجهود. (عوف محمد الكفراوي، 2004، ص 65).

2.2 الحد من الفساد المالي والإداري :

الفساد المالي والإداري هو واحد من أخطر التحديات التي تواجهها المؤسسات الاقتصادية. يتمثل هذا الفساد في المكاسب غير الشرعية والامتيازات التي تحصل عليها، مما يؤدي إلى زيادة تكاليف الإنتاج وخدماتها وتضعف قدرتها على المنافسة والبقاء. بدلاً من دفع عجلة النمو الاقتصادي، تصبح هذه الشركات عبئاً على المجتمع بأكمله. يلعب تحسين حوكمة الشركات دوراً هاماً في معالجة مشاكل الفساد الذي تعاني منها هذه الشركات، حيث يعرف الفساد على أنه: "إساءة استعمال السلطة الموكلة لتحقيق مكاسب خاصة" (جون د. سوليفان، 2008، ص 6). يشير هذا التعريف إلى سوء استخدام السلطة الرسمية والفردية، والذي يشمل الغش وإدارة ضعيفة، والأنشطة غير القانونية والإجرامية. ويؤكد على أهمية الحوكمة في مراقبة وتنظيم تمارين القوة، ويسلط الضوء على تكاليف الفساد وضياع الموارد في اتجاهات غير ملائمة، من هنا تبرز أهمية نظام الرقابة الداخلية كصمام الأمان في الدفاع عن أصول وممتلكات المؤسسة وحمايتها من التلاعب حيث تشمل هذه الرقابة الخطط والإجراءات المستخدمة لتحقيق الأهداف وبالتالي تدعم الإدارة المعتمدة على أساس الأداء، فنظام الرقابة الداخلية بالإضافة إلى أنه أداة للتسيير، فهو بمثابة أداة للوقاية والإنذار عن كل ما يمكن أن يمس باستقرار المؤسسة. حيث يمكن القول بأن هذا النظام يشبه إلى حد كبير الجهاز العصبي للفرد، حيث أنه يغطي كل جوانب التنظيم عن طريق التحكم في المناظر وتعديل إجراءات التسيير في الوقت المناسب في أسرع الآجال، وأنها جزء لا يتجزأ من إدارة المؤسسة و تمثل صمام الأمان في الدفاع عن أصول وممتلكات الشركة وحمايتها من التلاعب، حيث تشمل هذه الرقابة الخطط والطرق والإجراءات المستخدمة لتحقيق الأهداف وبالتالي تدعم الإدارة المعتمدة على أساس الأداء.

3.2 تحقيق الانسجام، تحسين الأداء و تحميل المسؤوليات في المؤسسة

من التحديات الرئيسية والتي تنتظر اجابات من تحقيق نظام الرقابة الداخلية هي مساهمتها في التحقق من تحقيق الأهداف على مستوى المؤسسة. التحقق من تحقيق الأهداف يخص كل المستويات وكل الأطراف، حتى أصحاب المصالح أي أن الرقابة الداخلية تضمن التأكد من أن كل طرف من أصحاب المصالح قد حقق الهدف المسؤول عن تحقيقه. بالمقابل، فإن الرقابة الداخلية تضمن أن كل طرف من أصحاب المصالح قد حقق مصلحته و هو راض عن علاقته بالمؤسسة. إذا وبحكم أن الرقابة الداخلية تتحقق من تحقيق مصالح كل صاحب مصلحة، وتتحقق من أنه قام بواجبه اتجاه المؤسسة، فهي تحقق التوافق وبالتالي تحقق الأهداف والمهام الرئيسية للرقابة في المنظمة وهي :

التنسيق و الانسجام (La coordination et la cohérence) .

إن تحقيق التنسيق بين وحدات ومستويات المؤسسة وبالتالي تحقيق الانسجام والتكامل مرادف لتحقيق الأداء الشامل في المؤسسة وهو ما يمثل هدف من الأهداف الرئيسية للحوكمة. وعليه، فإن الرقابة الداخلية عبر التحقق من تحسين الأداء الشامل، تساهم بصفة مباشرة في تحقيق مبادئ الحوكمة ومنها تحقيق الأداء. إن هذا الأمر تم تأكيده في العديد من نماذج الرقابة والتي جسدت مبدأ ضرورة انسجام مختلف المكونات لتحقيق أداء شامل في أبعاده الأربعة : المالي، الزبائن، الموارد البشرية و المسارات الداخلية (KAPLAN, R.S., NORTON.D.)

(1992). إن مساهمة الرقابة الداخلية في تقييم دقيق ومتابعة للأداء في مختلف مستويات المؤسسة يساهم فعليا في الاجابة عن تطلعات تطبيق الحوكمة الهادفة. إن الرقابة الداخلية في واقع الأمر تدعمت وتطورت كأداة في المؤسسات لترسيخ مبادئ الحوكمة لاسيما مبدأ تقييم الأداء (Evaluation de la performance) والذي يمثل المبدأ الرئيسي للحوكمة. يرتبط هذا التحدي كذلك بعنصر آخر و الذي يظهر أن الرقابة الداخلية ساهمت في الاجابة عليه في مختلف أنواع المؤسسات، وهو تحميل المسؤوليات عبر تقييم أداء كل مسير. إن مبدأ تحميل المسؤولية (Accountability) و هو ما تحققه نتائج الرقابة الداخلية يمثل حجر الزاوية لتجسيد الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية كونه يسمح بمحاسبة كل طرف من أصحاب المصالح وتقييم مساهمته بدقة في تحقيق الأداء الشامل للمؤسسة. إن هذا العنصر اصبح غير قابل للتجاهل بحكم أن تقييم أداء أصحاب المصالح والحرص على تحقيق مصالحهم و هي ما تمثل الأهداف الثانوية تؤدي لتحقيق الهدف الرئيسي للمؤسسة وهو تحقيق الأرباح وبالتالي تحقيق الأداء الذي يرضي جميع أصحاب المصالح. (Atkinson et al, 1997).

الخاتمة:

ان حاجة المؤسسات الاقتصادية للحوكمة بات امرا ضروريا وذلك نظرا طبيعة بيئة الاعمال الذي تنشط فيه والمتسم بدرجة عالية من المخاطرة للمتعاملين الاقتصاديين وهو مايدفع الى ضرورة اتباع قواعد الحوكمة المؤسسية وكذا ضرورة تصميم نظام رقابة فعال يتماشى مع هذه القواعد ويضمن حماية حقوق اصحاب المصالح والمساواة بين المساهمين وكذا تطبيق العدالة والشفافية. تساعد الرقابة الداخلية الوحدات الاقتصادية (الشركات) في تحقيق أهدافها وتأكيد فعالية عمليات الرقابة الداخلية تعتبر حوكمة الشركات أساسية لضمان تعاون المنظمة مع مجلس الإدارة ولجان المراجعة في إدارة المخاطر ومراقبتها من خلال تقييم وتحسين العمليات الداخلية للشركة، بالإضافة إلى تحقيق الرقابة الداخلية.

ومن خلال ورقتنا البحثية تمكنا من رصد مجموعة من النتائج نذكر أهمها:

- إن نجاح نظام الحوكمة لا يعني إقرار اللوائح والتنظيمات الرقابية فقط، بل يجب العمل أيضاً على تنفيذها بشكل صحيح.؛
- إن التنفيذ الصحيح لمبادئ الحوكمة في المؤسسة يعني وجود نظام رقابة داخلية ذو كفاءة و فعالية؛
- إن الحالات التي تخللها فشل أو ضعف في نظام الرقابة والتي تم اكتشافها أو الظروف الطارئة غير المتوقعة تؤثر بشكل كبير على أداء الشركة أو وضعها المالي؛
- تحقيق التنسيق بين عمل المراجعين الداخليين والخارجيين يعزز تكاملهم ويساهم في تعزيز مبادئ الحوكمة.؛
- تطبيق مبادئ الحوكمة يساهم في تطوير معايير التدقيق وضوابط الرقابة الداخلية.

الاقتراحات:

- يجب أن تكون لدى الشركة نظام محكم للرقابة الداخلية يهدف إلى تقييم وسائل إدارة المخاطر وتنفيذ قواعد الحوكمة بشكل صحيح وضمان الالتزام بالقوانين والأنظمة والسياسات الداخلية. يجب أيضاً مراجعة البيانات المالية التي تم عرضها على الإدارة العليا والتي تستخدم في إعداد القوائم المالية.
- يصدر نظام الرقابة الداخلية من قبل مجلس الإدارة بعد التشاور مع الإدارة، ويتولى تطبيق هذا النظام إدارة مختصة بالرقابة الداخلية.
- يجب أن يتولى مجلس الإدارة تحديد أهداف ومهام وصلاحيات إدارة الرقابة الداخلية بحيث يمكن أن يمنحها هذا القدر الكافي من الاستقلالية لأداء مهامها وتتبع مجلس الإدارة مباشرة.

- يتعين على مجلس الإدارة إجراء تدقيق سنوي لضمان فعالية نظام الرقابة الداخلية في الشركة والشركات التابعة لها، كما يجب الكشف عن النتائج التي تم التوصل إليها للمساهمين في تقرير الشركة السنوي حول حوكمتها.
- السعي لإيجاد حلول بديلة في الوقت المناسب من قبل إدارة المؤسسة.
- على مجلس الإدارة الإفصاح في تقرير حوكمة الشركة عن مدى تقيد الشركة بنظام الرقابة الداخلية أثناء مدة التقرير، ويجب أن يشمل ذلك الإفصاح ما يلي:
 - ✓ آلية عمل إدارة الرقابة الداخلية في الشركة.
 - ✓ الإجراء الذي اتبعته الشركة لتحديد وتقييم وإدارة المخاطر الكبيرة.
 - ✓ أية معلومات إضافية للمساعدة في فهم عمليات إدارة المخاطر ونظام الرقابة الداخلية في الشركة.
 - ✓ إقرار من المجلس بمسؤوليته عن نظام الرقابة الداخلية في الشركة وعن مراجعته وفعاليتها.
 - ✓ الإجراء الذي اتبعته الشركة لمراجعة فعالية نظام الرقابة الداخلية.
 - ✓ الإجراء الذي اتبعته الشركة للتعامل مع نواحي الرقابة الداخلية الجوهرية لأية مشاكل كبيرة تم الإفصاح عنها في التقارير والحسابات السنوية.

المراجع:

أولاً: باللغة العربية

- احمد بن عبد الله آل الشيخ، 2012، "الحوكمة والشركات العائلية"، الرياض، ص3.
- العمرات، أحمد صالح، 1990، المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوك، دار البشير، الأردن، ص39
- اسعد أحمد البنون، 2011، حوكمة الشركات، مكتبة الافاق، الكويت، ص44.
- جون د. سوليفان، 2008، البوصلة الاخلاقية للشركت، أدوات مكافحة الفساد: قيم ومبادئ، وآداب مهنة، وحوكمة الشركات، الدليل السابع لمؤسسة التمويل الدولي، ص6.
- طارق عبد العال، 2005، حوكمة الشركات، عين شمس، مصر، ص5.
- محمد لتهامي طواهر، مسعود صديقي، 2006، "المراجعة وتدقيق الحسابات، الاطار لنظري وممارسة تطبيقية"، ديوان المطبوعات الجامعية ، ط 3 ، الجزائر ، ص 84،85
- نائل القبح، 2002، أنظمة الضبط والرقابة الداخلية بين النظرية والتطبيق، فلسطين، ص30.
- عوف محمد الكفراوي، 2004، "الرقابة المالية بين النظرية والتطبيق"، الاسكندرية، مطبعة الانتصار، ط2، ص 65.
- محمد حسن يوسف، 2007، محددات الحوكمة ومعاييرها، تقرير بنك الاستثمار القومي، مصر، ص7. مقال متاح على الموقع الإلكتروني: <http://www.saaaid.net/doat/hasn/hawkama.doc>
- تقرير معهد الدراسات المصرفية، 2010، "الحوكمة"، العدد الثالث، الكويت، ص2.
- النشرة الاقتصادية، 2003، "الحوكمة لطريق الى الدارة الرشيدة"، بنك الاسكندرية، العدد 35.

- Hervé Stolowy et al, 2003 , " Audit financier et Contrôle interne", France, P:136
- P ierre Shick, 2007, Mémento D' audit interne", Paris, P: 20.
- Ye Sun et al, Board independence, 2012, internal information environment and voluntary disclosure of auditors' reports on internal controls, China, p2.
- Atkinson, A.A ; Waterhouse, J. H. ; Wells, R.B (1997) « A Stakeholder Approach to Strategic Performance Measurement» Sloan Management Review; spring 1997; 38, 3; Research Library.
- Contrôle interne" Article de "gouvernement d'entreprise",2012 ,faurecia, P: 110
- Eric Bonin et Jean luc Rossignol, 2007, Rapport de:" Le contrôle interne des entreprises de travail temporaire D'insertion", France, P: 40
- Institut Francais d'Audit et controle Interne,, 2006 le dispositif du contrôle Interne, Mai 2006.WWW.IFACI.fr.
- KAPLAN, R.S., NORTON.D, (1992) « The balanced scorecard, measures that drive performance », Harvard business review, Jan-Feb.
- Kaplan, R., Norton, D. (1996) « Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System », Harvard Business Review, Jan. Feb.
- Les rencontres (AMRAE), Gestion des risque, audit interne et Contrôle interne, 2007, Atelier N;13, Janvier.
- Rapport OECD,"OECD Principles of Corporate Governance", 2004.