

دور أخلاقيات العمل في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية

د. نوفل سمايلي
جامعة تبسة - الجزائر

أ.د. خالد جمال جعرات
جامعة الشرق الأوسط - الأردن

د. فضيلة بوطورة
جامعة تبسة - الجزائر

ملخص:

تهدف الدراسة إلى توضيح أهمية معرفة المراقب الداخلي بأخلاقيات وسلوكيات وقواعد المهنة وأهمية مراعاتها عند تأدية مهامه وكذلك أهمية الالتزام بها لتعزيز فعالية نظام الرقابة الداخلية. ومن أبرز نتائج البحث التأكيد على أن التزامات المراقب الداخلي هي مجموعة من المبادئ والقواعد الأخلاقية والآداب العامة المتعارف عليها والتي تحدها المنظمات المهنية، المختصة والتي تستلزم منه سلوكا معيناً يقوم على الالتزام به لضمان مستوى أداء مرتفع وبما يرفع من كرامة المهنة وشرفها لأن الإخلال بها خروج عليها وعلى شرفها، إضافة إلى أن الالتزام الأخلاقي من قبل مشغل نظام الرقابة الداخلية سوف يقلل من تعرض الوحدات الاقتصادية للمخاطر سواء كانت مخاطر الإفلاس، الفساد، الغش، وتلاعب بالمال، أو الانهيار). وفي الأخير أوصت الدراسة على ضرورة تطوير نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الاقتصادية لغرض تعزيز الالتزامات الأخلاقية والإكثار من إصدار النشرات والمجلات الدورية المتخصصة بالالتزامات والقواعد الأخلاقية لممارسي وظيفة الرقابة.

الكلمات المفتاحية: أخلاقيات العمل، نظام الرقابة الداخلية، الكفاءة، النزاهة، المساءلة.

Abstract :

This study aimed to clarify the importance of awareness of internal control employees in ethics, behaviors, and rules of profession, and consider it in their jobs, beside commitment to it to enhance effectiveness of internal control system. The most important result of this study is assurance of commitments of internal control employees are set of ethical principles and rules, also, generally accepted etiquette that set by professional organizations that impose specific behaviors that result in raising the dignity of profession and its nobleness, in addition, ethical commitment by operator of internal control system leads to minimize the exposure of economic entities to risks, whether bankruptcy, corruption, fraud, destruction.

Researchers concluded to necessity of improving internal control system in economic entities to enhance ethical commitments, increasing the issuance of specialized periodic gazettes and journals in ethical issues for those who works in internal control.

Keywords: ethics, internal control system, efficiency, integrity, accountability

تمهيد

تقوم الإدارة بممارسة وظائف التخطيط، التوجيه، التنظيم، والمراقبة لموارد المؤسسة، لتحقيق أهدافها ورغم ارتباط الوظائف الأربعة ببعضها البعض إلا أن لوظيفة الرقابة أهمية خاصة لضمان الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة. حيث أصبحت الرقابة في الإدارة الحديثة تهتم بشؤون رفع الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على الالتزام بالسياسات الموضوعية من قبل السلطات العليا، وإن ظهور الرقابة وتطورها ووصولها إلى ما هي عليه الآن كان أمراً حتمياً، بسبب توسع وتشعب وظائف المؤسسة وزيادة تعقدها، ولذلك فإن نظام الرقابة الداخلية يشمل مفهوم الخطط التنظيمية والأساليب التي تتبعها المؤسسات لحماية أصولها والتأكد من دقة الاعتماد على البيانات والمعلومات المحاسبية في تزويد الإدارة بما يجعلها على بينة وإطلاع على السياسات التشغيلية وكفاءة الأداء. وبالتالي يقع على عاتق إدارة كل مؤسسة مسؤولية إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية، والمحافظة على هذا النظام والتأكد من سلامة تطبيقه، فنظام الرقابة الداخلية الفعال يمكن المؤسسة من تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وتحسينها.

وتمثل الأمانة والنزاهة والإخلاص في العمل والحرص على الانجاز العناصر الأساسية لبيئة الرقابة التي تؤثر في سلوك الأفراد العاملين بالمؤسسة حيث أن معرفة القيم الأخلاقية والالتزام بها في الممارسة العملية يؤثر على الطريقة التي بموجبها ينظر العاملون إلى عملهم، وأن تحديد المثال الجيد ليس كافياً ويتعين على الإدارة العليا أن توصل شفويًا قيم المنشأة والمعايير السلوكية إلى العاملين بها، ويمكن للإدارة أن تتصرف نحو تعظيم نزاهة الرقابة وتخفيض التحريف، وقد تستبعد الإدارة الحوافز والإغراءات التي تدفع الأفراد العاملين إلى الارتباط بسلوك إحتيالي أو غير أخلاقي.

1- إشكالية الدراسة

لعل الأمر الذي يسود الحياة العملية في مهنة المحاسبة أنه بالرغم من كثرة التشريعات والمعايير التي تنظم المهنة إلا أنه هناك تجاوزات تؤدي قد تؤدي أحياناً إلى انهيار المؤسسات وإفلاسها، حيث يبرز إلى أرض الواقع الفجوة التي يمكن أن يسببها عدم الالتزام بأخلاقيات العمل والمهنة، ولذلك سوف يحاول الباحثان من خلال هذه الدراسة الإجابة على الإشكالية التالية: كيف تساهم أخلاقيات العمل في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات ؟

2- أهمية الدراسة

نظراً للدور الهام الذي تلعبه القيم الأخلاقية المتعلقة بالممارسة المهنية في تحسين أداء المدقق واستثماره لوقته بالشكل الأمثل وسعيه لتحقيق أفضل عائد للمؤسسة بما ينسجم مع مراحل تطورها وتقدمها ويتسق مع منظومة القيم التي يحملها الفرد تجاه ذاته وتجاه المجتمع، فقد تزايد الاهتمام في الوقت الحاضر بأخلاقيات العمل في مجال الرقابة والتدقيق في المؤسسات، وبدا واضحاً أن المؤسسات تتسابق لإصدار مدونات أخلاقية المهنة، وبعد أن شكلت الكفاءة مركز الاهتمام الوحيد أصبحت الأخلاقيات تحظى بالاهتمام

الأكبر ويعاد صياغة الأهداف والسياسات وفقها وبطريقة تبرز المسؤولية الأخلاقية لإضفاء الثقة على القوائم والتقارير المالية والبيانات والمعلومات المرفقة.

3- خطة الدراسة

وللإجابة على هذه الإشكالية تم تقسيم الدراسة للمحاور التالية:

المحور الأول: أساسيات حول تطبيق نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسات؛

المحور الثاني: أخلاقيات الأعمال في المؤسسات الاقتصادية؛

المحور الثالث: دور أخلاقيات العمل في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

المحور الأول: أساسيات حول تطبيق نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسات

أولاً- مفهوم نظام الرقابة الداخلية: تعددت التعاريف التي إهتمت بنظام الرقابة الداخلية نتيجة لإتساع حجم المنشآت وتعدد أنشطتها، فوفق لجنة (Treadway) تم تعريف الرقابة الداخلية سنة 1992 بأنها عمليات تنفذ بواسطة مجلس إدارة المنظمة أو الإدارة وكل الموظفين وتصمم لتكون بمثابة ضمان معقول لتحقيق ثلاثة أهداف أساسية هي: كفاءة العمليات وفعاليتها، موثوقية التقارير المالية، الإلتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها.¹

كما عرف معيار التدقيق الدولي ISA رقم (315) لسنة 2013، الرقابة الداخلية بأنها العملية المصممة والمنفذة من قبل أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الآخرين لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المنشأة فيما يتعلق بموثوقية تقديم التقارير المالية وفاعلية وكفاءة العمليات والإمتثال للقوانين والأنظمة المطبقة.² وقد عرفها (Hightower) بأنها مجموعة من الأنشطة تستخدم لتوجيه المستويات الإدارية نحو تنفيذ التعليمات الموضوعية، فهي مجموعة مهارات توضع وتطور ويتم تطبيقها داخل المنظمة، والتي تستخدم في تقييم الأحكام وتحديد مدى الإمتثال لها.³ ويرى الباحثان أنه مهما اختلفت المفاهيم حول صياغة تعريف لنظام الرقابة الداخلية، ولكنها تكاد تتفق حول الأهداف التي يسعى النظام لتحقيقها، بما يتماشى مع الإدارة العلمية الحديثة وبأساليبه المتطورة.

ثانياً- أهداف نظام الرقابة الداخلية: يتمثل الهدف الرئيسي الذي ينبغي أن تحققه المنظمة من وجود نظام رقابي فعال هو التوفيق بين تصرفات وسلوك العاملين، وأهدافها التشغيلية التي تسعى إلى تحقيقها ومن أهداف نظام الرقابة الداخلية:

- زيادة درجة المصداقية والثقة في القوائم المالية وما تتضمنه من معلومات.

- تحقيق الكفاءة والفعالية في العمليات.⁴

- حماية موجودات المنظمة من الإختلاس والتلاعب مع المحافظة على حقوق الغير فيها.

- التأكد من صحة الكشوفات المحاسبية حتى يمكن الإعتماد عليها في رسم السياسات الإدارية.

- تحقيق الإلتزام بالقواعد والقوانين والإجراءات المنظمة للعمل.⁵

ثالثاً- مقومات نظام الرقابة الداخلية الفعال: إن نجاح نظام الرقابة الداخلية في تحقيق الأهداف السابقة يجب أن تتوفر فيه مجموعة من المقومات تشمل جوانب إدارية وتنظيمية وأخرى تشمل جوانب محاسبية كمقومات لنظام الرقابة الداخلية السليم، ويمكن التطرق إليها على النحو التالي:

1- المقومات الإدارية والتنظيمية: وتشتمل على:⁶

- الهيكل التنظيمي الكفاء المعتمد على مبدأ تفويض السلطة، مبدأ الفصل بين المهام، المرونة في الخطة التنظيمية، كذلك الإستقلال الوظيفي بين الإدارات والأقسام.
- توفر الموظفين الأكفاء.
- معايير الأداء السليمة.
- وجود مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الأصول.
- قسم المراجعة الداخلية الذي يتولى عادة مهمة التأكد من تطبيقات مهام الرقابة الداخلية.

2- المقومات المحاسبية: وتشتمل على:⁷

- الدليل المحاسبي كوسيلة وقائية ضد الغش والتلاعب.
 - الدورة المستندية، خاصة أن عملية الرقابة لا تتم إلا بوجود المستندات الضرورية.
 - المجموعة الدفترية التي يجب أن تتميز ببساطة التصميم والقدرة على توفير البيانات المطلوبة.
 - الوسائل الآلية والإلكترونية المستخدمة.
 - الجرد الفعلي للأصول.
 - الموازنات التخطيطية.
 - أنظمة التكاليف المعيارية ونظم تكاليف الأنشطة.
- ومع كل هذه المقومات فإن نظام الرقابة الداخلية قد لا يزود المؤسسة بتأكيد تام حول تحقيق الأهداف وذلك للأسباب التالية:⁸

- إمكانية وجود عيوب في نظام الرقابة الداخلية قد لا تمكنه من إكتشاف الإنحرافات.
- هناك بعض الجوانب القليلة الأهمية التي قد لا يتم شمولها ضمن الرقابة.
- إمكانية إختراق نظام الرقابة الداخلية في حالة وجود تواطؤ بين موظفين أو أكثر.
- إمكانية تجاوز نظام الرقابة الداخلية من قبل الإدارة نفسها.

رابعاً- الإجراءات الإدارية والتنظيمية: تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المنظمة؛ أي تعكس الوعي الرقابي للإدارة، والأسلوب الذي تستخدمه في مجال الرقابة وغيرها من الأمور المؤثرة في سلوك الإدارة الرقابي وتتمثل في :

1 - الإجراءات الخاصة بالأداء الإداري: تركز هذه الإجراءات على تحديد الاختصاصات وتقسيم واجبات العمل داخل كل مديرية، بما يضمن فرض رقابة على كل شخص داخلها، أيضا تحديد وتوزيع المسؤوليات بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسؤول ومدى إلتزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه، وتشتمل على:

1-1 - تحديد الإختصاصات: بات من الواضح إعتقاد تحديد دقيق للاختصاصات داخل المنظمة في إطار سياسته، فعند الوقوف على الهيكل التنظيمي له، يجب تحديد إختصاصات كل مديرية من المديريات الموجودة، بما لا يسمح بالتضارب بين الاختصاصات، فكل مديرية لها إختصاصاتها وداخل كل مديرية يمكن تجزئة هذه الاختصاصات إلى تخصصات داخل الدوائر وداخل المصالح ولغاية آخر نقطة من الهيكل التنظيمي⁹، وإلى جانب الهيكل التنظيمي المرن الكفاء، يجب إعداد خرائط تفصيلية لكل قسم أو إدارة على حدى، لأن صياغة الخرائط التنظيمية تعني تحديد واجبات ومسؤوليات محددة تتناسب مع قدرات واهتمامات الأشخاص.¹⁰

1-2 - تقسيم العمل: إن التقسيم الملائم للعمل يدعم تحديد الاختصاصات داخل المنظمة ويُجنيه تضاربها أو تداخلها، كما أنه يقلل بدرجة كبيرة من إحتتمالات وقوع الأخطاء، السرقة، والتلاعب.¹¹

1-3 - توزيع المسؤوليات: يقوم هذا الإجراء على الوضوح في تحديد المسؤوليات للموظفين، إذ يمكن من تحديد تبعية الإهمال أو الخطأ، لذلك وجب تحديد المديريات والأشخاص في ذات الوقت المسؤولين عن المحافظة على الممتلكات وعلى التقرير بالعمليات والموافقة عليها. إلا أن تحديد المسؤوليات، تمكن كل موظف من معرفة حدود عمله ومسؤوليته وإلتزاماته تجاهها، فيحاسب ويراقب في حدود هذا المجال، إذ أن هذا الإجراء يعطي لنظام الرقابة الداخلية فعالية أكبر من خلال التحديد وبدقة لمرتكب الخطأ وعدم إستطاعته التهرب من جهة، ومن جهة ثانية يضيف الجدية والدقة في تنفيذ العمل من طرف الموظف لأنه على يقين بأن أي خطأ في عمله ينسب إليه مباشرة ولن يستطيع أن يلقيه على غيره، وبالتالي فإن مبدأ توزيع المسؤوليات يسهل عملية الرقابة، حيث يتيح تطبيق هذا المبدأ تخصص كل قسم أو دائرة بعمل معين كوجود قسم للاعتمادات وآخر للكفالات، وهذا يعزز مبدأ محاسبة المسؤولية كنتيجة حتمية لتطبيق المبدأ السابق، منعا للتجاوزات والتهرب منها.

خامسا- الإجراءات الخاصة بالجانب التطبيقي

يمكن أن نوجز أهمها كما يلي:

1 - إعطاء تعليمات صريحة: عادة ما يشتمل هذا الإجراء على الجانب التنظيمي للمؤسسة، لذلك ينبغي أن تكون التعليمات صريحة من المسؤول داخل المديرية أو الدائرة أو المصلحة إلى المنفذين لها، فالصراحة والوضوح في التعليمات تمكن من فهم التعليمات وتنفيذها على أحسن وجه، كإعطاء تعليمات صريحة بأن يقوم الموظف بالتوقيع على المستندات التي أعدها بغية تحديد مسؤوليته إتجاهها. ومن أجل الوقوف على تعليمات يستطيع المنفذ تطبيقها على أحسن وجه، لا بد أن تتوافر هذه الأخيرة الوضوح والصراحة والفهم، إلى جانب احترام السلم التسلسلي للوظائف.¹²

2 - إجراء حركة التنقلات بين العاملين: إن إجراء حركة التنقلات بين العاملين داخل المؤسسة هو من بين إجراءات نظام الرقابة الداخلية، كون هذا الإجراء يمكن من كشف الأخطاء والتلاعبات التي ارتكبها الموظف خلال العمليات التي تدخل ضمن إختصاصاته وتحت مسؤولياته، حيث أن حركة التنقلات بين العاملين، لا بد أن تكون مدروسة ومبنية على أسس علمية وموضوعية ولا تتعارض مع السير الحسن للعمل. كذلك من الضروري، أخذ كل موظف إجازته السنوية دفعة واحدة، وذلك لإيجاد الفرصة لمن يقوم بعمله أثناء غيابه لاكتشاف أي خطأ أو تلاعب في ذلك العمل وإمكانية تدارك هذه الأخطاء وتصحيحها أو كشف التلاعبات وأخذ الإجراءات الملائمة لذلك.¹³

سادسا- الإجراءات الرقابية المكتملة

بالإضافة إلى الإجراءات المتعلقة بالجانب التنظيمي والإداري والإجراءات التي تخص العمل المحاسبي، هناك إجراءات عامة تكون مكتملة لسابقتها، ويتفاعل جميع هذه الإجراءات يمكن لنظام الرقابة الداخلية تحقيق أهدافه المرسومة، وتتمثل هذه الإجراءات بما يلي: التأمين على الممتلكات، والتأمين ضد خيانة الأمانة، حيث في ظل تدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية يكون من بين إجراءات هذه الأخيرة إجراء يخص التأمين على الموظفين الذين يعملون بشكل مباشر في النقدية سواء تحصيلها أو صرفها، وإعتماد رقابة مزدوجة حيث يتم إستلام مستندات القيود والكشوفات من الأقسام الفنية المختلفة وتدقيقها، ثم تبويب الحسابات الواردة في الكشوفات وفق حسابات دفاتر الأستاذ العام والمساعد حتى يستطيع إعداد كشوفات مراجعة يومية وعمل ملخص كشف مراجعة يومي استنادا للكشوفات التفصيلية. بالإضافة لإدخال الإعلام الآلي والذي يمكن من المعالجة السريعة للبيانات المحاسبية وإعداد قوائم مالية ومحاسبية تعبر عن وضعيتها الحقيقية وكل ما يحتويه من حسابات، بغية السماح لنظام المعلومات المحاسبية من توليد معلومات ذات مصداقية في الوقت والمكان المناسبين من أجل إتخاذ القرارات، أو تلبية حاجات الأطراف المستعملة للمعلومات.¹⁴

المحور الثاني: أخلاقيات الأعمال في المؤسسات الاقتصادية

أولاً- مفهوم أخلاقيات الأعمال

إن السلوك الأخلاقي لا يرتبط بمجتمع محدد بل أن ارتباطه مسّ العديد من المجالات بما فيها منظمات الأعمال، وظهرت إلى أرض الواقع ضرورة العمل بأخلاقيات الأعمال في الدول المتقدمة والنامية على حد سواء، حيث تنطلق الأخلاقيات من تربية الإنسان وثقافته وإيمانه وكذلك من قيم المجتمع وتقاليدته أيضا. ويعبر مصطلح أخلاقيات الأعمال عن كيفية قيام إدارة الشركة بإدارة علاقاتها مع كل من العاملين، العملاء، الموردين والمنافسين على أسس قائمة على المصداقية وبناء الثقة، وذلك ضمن أربعة محاور رئيسية هي القيام بالأعمال الهادفة، عدم إلحاق الضرر بالآخرين، عدم الخداع في أي تعاملات، وعدم التحيز في القيام بأي ممارسات لصالح طرف دون الآخر، فإذا تميز أي نشاط في المجتمع بهذه الخصائص فيمكن في هذه

الحالة الحكم على مستوى الأخلاقيات في هذا النشاط.¹⁵ وأخلاقيات الأعمال هي أيضا تطبيق الأخلاقيات على مجتمع المؤسسة وتحديد المسؤولية في علاقات العمل مع تشخيص وتعريف القضايا الاجتماعية فضلا عن نقد لأعمال المؤسسة.¹⁶

إن السلوك الإنساني للمسلم محكوم بالقيم الأخلاقية الإسلامية التي تقوم على المسؤولية أمام الله عز وجل مما يلزم مراعاة القيم الإنسانية المرتبطة بهذا السلوك كالفقاعة والصدق والأمانة والوفاء والعدل.¹⁷ فالأخلاقيات حالة ذهنية وليست مجموعة من القواعد، وتعرف الأخلاق بأنها مبادئ تتعلق بخصائص مثل الأمانة والنزاهة، والاعتمادية والمسؤولية وجوانب أخرى في السلوك القويم مقابل السلوك الخاطى.¹⁸

وتعرف الأخلاق أيضا على أنها معايير للتصرف والسلوك التي يتوقع أن يتبعها الناس، وتتعلق الأخلاق الشخصية بفعاليات الفرد اليومية. وتعد الاستقامة والقيم الأخلاقية منتجا للمعايير الأخلاقية والسلوكية بالوحدة وكيف يمكن توصيلها والالتزام بها في الممارسة وتشمل تصرفات الإدارة لإزالة أو تخفيض الحوافز والإغراءات التي تدفع الأفراد إلى ارتكاب تصرفات غير مستقيمة، غير قانونية أو غير أخلاقية، لذا فإن أخلاقيات الأعمال تتعلق بسلوكيات الأفراد في نشاطاتهم العملية المختلفة وهذا يشمل طريقة تعاملهم مع زملائهم والزبائن وأي شخص آخر يتعامل مع الوحدة الاقتصادية، ويوجد البعض صعوبة كبيرة في تحديد أين تبدأ الأخلاق الشخصية وأخلاقيات الأعمال، لان الأخلاق الشخصية تؤثر وتغطي على أخلاقيات الأعمال، ومن المهم أن نفرق بين السلوك الأخلاقي والسلوك القانوني، فالأخلاق هي السلوك المتوقع مع الأفراد، أما القوانين فتتعامل مع الأفعال المطلوبة حيث أن هناك فعل قد يكون قانونياً ولكنه غير أخلاقي، أو أخلاقي ولكنه غير قانوني.¹⁹

فالسلك الأخلاقي يتضمن اختيار التصرفات التي تكون سليمة ومناسبة وعادلة وقد كون سلوكاً سليماً أو خطأً، وربما يكون مناسباً أو غير مناسب، كما أن القرارات التي تتخذها قد تكون عادلة أو غير عادلة. ومع أن الأفراد يختلفون دائماً في وجهات نظرهم حول معنى اصطلاحات القيم الأخلاقية فإن هناك مبدأ عام يعتبر أساساً لجميع الأنظمة الأخلاقية وهو الاعتقاد بأن كل عضو في أي جماعة يتحمل بعض المسؤولية من أجل خير ورعاية غيره من أعضاء الجماعة إذ أن رغبة الفرد في أن يضحى بمصلحته الذاتية من أجل رفاهية المجموعة تكون بمثابة قلب التصرف الأخلاقي. إذن فأخلاقيات الأعمال تنحصر ضمن إطار سلوك الأفراد داخل الوحدة الاقتصادية أو في أي نشاط آخر تتمثل بالتعامل مع الآخرين من زملاء أو زبائن أو إدارة.

ثانياً - مستويات اعتماد أخلاقيات الأعمال

بما أن أخلاقيات الأعمال هي جزء لا يتجزأ من البيئة الثقافية للمنظمة فهي إذن تؤثر على الفرد والمنظمة والاقتصاد لذلك تبرز مستويات أخلاقيات الأعمال في ما يلي:²⁰

1- أخلاقيات الأعمال على مستوى الفرد: إذ تزداد الثقة بين العاملين والإدارة كلما التزمت بالصدق والأمانة والعدل والوفاء ومن ثم تظهر أخلاقيات العمال من خلال الكيفية التي يؤديون بها أعمالهم وتصرفاتهم اتجاه

مدرائهم وزملائهم حيث يكون الصدق والتعاون والاحترام والأمانة هي الأخلاقيات المنتشرة بين العاملين وبعضهم البعض.

2- أخلاقيات الأعمال على مستوى المنظمة: تتمتع المنظمة بكيان قانوني يصاحبه كيان معنوي وأخلاقي يجعلها مسؤولة عن ما تقوم به من أعمال أو قرارات، فمثلا عندما تتعامل مع مورديها بأسلوب أخلاقي فإنهم سيفضلون استمرار علاقتهم مع هذه المؤسسة، كذلك الحال مع كل الأطراف التي تتعامل معها المؤسسة سواء من بيئتها الداخلية أو الخارجية، وفي حالة مخالفة بعض العاملين للسلوك الأخلاقي ينبغي على المنظمة اتخاذ عقوبات رادعة لمن يخالفها.

3- أخلاقيات الأعمال على مستوى الإقتصاد الكلي: لأن منظمات الأعمال ليست مسؤولة فقط عن مالكيها، ولكن كذلك عن موظفيها وزبائنها والمجتمع بشكل عام، فبالنسبة للاقتصاد فإن زيادة الأرباح لا يجب أن تكون الهدف الوحيد لمنظمات الأعمال لأنه في هذا المستوى تظهر أخلاقيات الأعمال لتشمل ما تقوم به المؤسسات من أعمال تؤثر في الظروف الاقتصادية والاجتماعية المحيطة بها. لأن أخلاقيات الأعمال تعمل على دعم المسؤولية الاجتماعية بشكل واضح وصريح، وهي المسؤولية التي تتحملها المنظمات عن الآثار المترتبة لقراراتها وأنشطتها على المجتمع والبيئة عبر الشفافية والسلوك الأخلاقي المتناسق مع التنمية المستدامة ورفاه المجتمع.

ثالثا- عناصر أخلاقيات الأعمال

يمكن أن نوجز أهم عناصر أخلاقيات الأعمال فيما يلي:²¹

- الالتزام بالأنظمة والقوانين.
- احترام قيم وعادات المجتمع.
- العدالة وعدم التحيز.
- احترام الوقت والنقيد بالدوام.
- الانتماء والولاء للمؤسسة.
- حب العمل.
- الأمانة والنزاهة والحكمة والإخلاص.
- السرعة والإتقان في انجاز العمل.
- المحافظة على ممتلكات الدولة أو المؤسسة.
- تنمية الكفاءات العلمية والعملية من قبل المديرين.

رابعا- مصادر أخلاقيات الأعمال

تختلف النظم الإدارية في مستواها وطبيعتها وجهودها وطرق تعاملها، لكن لا تختلف في المصادر الأساسية لأخلاقيات الوظيفة العامة:²²

1- المصدر الديني: لقد وضعت الديانات السماوية أخلاق وفضائل سلوكية تنعكس على المرء في تعامله مع الله وحسن المعاملة والاستقامة في التعامل ومعاملة الجميع معاملة حسنة لأنهم متساوون في الحقوق والواجبات أمام القانون.

2- القوانين والأنظمة والتشريعات التي تضعها الدولة من نظام الخدمة المدنية: فوجد قانون الخدمة الجامعية، قانون العمل والعمال، أنظمة وقواعد العمل، واللوائح الإدارية.

3- البيئة الاجتماعية: تعتبر البيئة الاجتماعية التي يعيش فيها الفرد والتمازج بين قطاعات المجتمع المختلفة من خلال عادات وتقاليد وأعراف وقيم من أهم مصادر الاختلافات التي تؤثر في الإدارة وفي مستوى التعامل بين المواطنين والجمهور من جهة وبين الموظفين أنفسهم داخل المنظمة من جهة أخرى .

4- نظريات التنظيم والمدارس الفكرية والفلسفية: حيث تعدّ آراء العلماء والفلاسفة ورجال الفكر على مختلف مدارسهم وكذلك علماء البيئة والإدارة والسلوك والتاريخ والسياسة الذين حاولوا في كلياتهم أن ينظموا العلاقة بين الحاكم والمحكوم.

خامساً- وسائل ترسيخ أخلاقيات العمل في المؤسسة

إتباع الأخلاق هو أمر يجب أن يحرص عليه كل شخص ولكن إدارة المؤسسة لن تعتمد على مدى التزام العاملين بأخلاقيات العمل بناء على قناعاتهم الشخصية بل هي بحاجة لأن تُلزمهم بذلك كجزء من متطلبات العمل، فعدم الالتزام بأخلاقيات العمل يؤثر على أداء المؤسسة، لذلك فإنه من الضروري تحديد ما هو أخلاقي وما هو غير أخلاقي في عُرف المؤسسة لكي يلتزم به الجميع. لذلك وجب توفير وسائل لترسيخ أخلاقيات العمل في المؤسسة تتمثل أساساً فيما يلي:²³

1- تنمية الرقابة الذاتية: فالموظف الناجح هو الذي يراقب الله تعالى قبل أن يراقبه المسؤول، وهو الذي يراعي المصلحة الوطنية قبل المصلحة الشخصية، فإذا تكوّن هذا المفهوم الكبير في نفس الموظف فستتجح المؤسسة.

2- وضع الأنظمة الدقيقة التي تمنع الاجتهادات الفردية الخاطئة: لأن الممارسات الأخلاقية غير السوية تنتج أحياناً من ضعف النظام أو عدم وضوحه. ويمكن للمؤسسة أن تخصص مكتباً خاصاً للاهتمام بأخلاق المهنة، يقوم عليه مجموعة من الموظفين، ولهذا الجهاز رقم هاتف خاص ساخن للتبليغ عن أي خلل في الأخلاق.

كما يجب أن توضع في مكان ظاهر بالمؤسسة لائحة للجزاءات تشتمل على الأفعال والمخالفات وعدم تنفيذ الأوامر والالتزامات المكلف بها العامل.

3- القدوة الحسنة وتصحيح الفهم الديني والوطني للوظيفة: فإذا نظر العاملون إلى المدير وهو لا يلتزم بأخلاق المهنة، فهم كذلك من باب أولى لا يلتزمون. فإذا اقتنع العامل بأن العمل عبادة، وأن العمل وسيلة للتنمية الوطنية، وازدهار البلد، وتحسين مستوى الدخل زاد لديه الالتزام بأخلاق المهنة.

4- محاسبة المسؤولين والموظفين: فلا بدّ من المحاسبة للتأكد من تطبيق النظام، وهو ما يعرف بالأجهزة الرقابية التي تشرف على تطبيق النظام.

5- التقييم المستمر للموظفين: مما يحفّزهم على التطوير إذا علموا أن من يطوّر نفسه يفيمّ تقييماً صحيحاً، وبنال مكافأته على ذلك، والتقييم يعين المسؤول على معرفة مستويات موظفيه وكفاءاتهم ومواطن إبداعهم.

المحور الثالث: دور أخلاقيات العمل في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

هناك إرتباط وثيق بين الرقابة الداخلية وأخلاقيات العمل حيث تشكل الأخلاق في منظمات الأعمال جوهر إطار الرقابة، وأن الالتزام بأخلاقيات الأعمال يعمل على تكريس وتعزيز مبادئ الرقابة الداخلية بإعتبار أن هذه الأخيرة تستمد مبادئها من أخلاقيات الأعمال، ويمكن أن نلمس ذلك من خلال المزج بين ركائز نظام الرقابة الداخلية ومبادئه مع أسباب الاهتمام بأخلاقيات الأعمال في المنظمات، ويمكن إيجاز ذلك في النقاط التالية:

أولاً- مبادئ السلوك المهني للمراقب الداخلي

تمثل أخلاقيات العمل اللبنة الأساسية ضمن البيئة الرقابية التي تعدّ أهم مكونات نظام الرقابة الداخلية ، مما يجعل من السلوك الأخلاقي الركيزة الأولى للرقابة الداخلية لضمان الالتزام السلوكي من خلال الالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني الرشيد والتوازن في تحقيق مصالح كافة الأطراف المرتبطة بالمنشأة والشفافية عند عرض المعلومات المالية، بالإضافة إلى القيام بالمسؤولية الاجتماعية والحفاظ على بيئة نظيفة. وهو ما يمكن توضيحه من خلال مبادئ السلوك المهني التي تحكم المراقب الداخلي المتمثلة أساساً فيما يلي:²⁴

- الاستقامة والنزاهة: يجب على المراقب الداخلي أن يكون صادقاً ومستقيماً في كل العلاقات المهنية.
- الموضوعية: يجب على المراقب الداخلي أن يعمل بدون تحيز لأي طرف وان لا يسمح بتضارب المصالح.
- الكفاءة والعناية المهنية: على المراقب الداخلي أن يحصل على مستوى من المعرفة المهنية والمهارة ويحافظ على مستوى هذه المهارة والمعرفة.
- السرية: على المراقب الداخلي أن يحافظ على سرية المعلومات التي اطلع عليها بحكم عمله وان لا يكشف هذه المعلومات لأي طرف بدون تفويض مناسب وان لا يستخدمها لتحقيق المصالح الشخصية له أو لأي طرف آخر.
- السلوك المهني: على المراقب الداخلي أن يلتزم بالسلوك المهني والأخلاقي في استجابة للمتطلبات المهنية الصادرة عن الجهات ذات العلاقة بالمهنة. وان يمتنع عن أي عمل يخل بسلوك وأخلاقيات المهنة.

ثانياً - أهداف نظام الرقابة الداخلية

يسعى نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيق أهداف متعددة والتي تتخذ من البعد الأخلاقي والسلوكي أهم ركائز الوظيفة الرقابية ومن أبرزها ما يلي:²⁵

1- حماية أصول المؤسسة من السرقة والاختلاس والتلاعب

حيث أن أصحاب المشروع قاموا بالتنازل عن جزء من صلاحياتهم لصالح الإدارة وأصبح لزاماً على الرقابة الداخلية أن تحقق هذا الهدف نيابة عنهم، من خلال فرض حماية مادية ومحاسبية لجميع عناصر الأصول من الاستغلال غير المشروع وسوء الاستخدام أو الضياع أو الاختلاس سواء كان بسوء نية أو حسن نية، مع المحافظة على حقوق الآخرين في المشروع. فنظام الرقابة الداخلية الفعال، لا بد أن يهدف إلى المحافظة على ممتلكات المؤسسة، وهذا الهدف لا يخص فقط الأصول المادية بكل أنواعها، كالاستثمارات والمخزونات إلى غير ذلك، لكن لا بد أن يضمن سلامة ووجود أربعة عناصر أخرى وهي كالتالي:²⁶

- **العنصر البشري:** من عمال وموظفين ومسيرين، يمثل هذا العنصر أهم عنصر في المؤسسة ويدخل هنا مفهوم التأمين الاجتماعي والسهر على أمن العمال.

- **صورة المؤسسة تجاه المحيط الخارجي:** والتي قد تزول جراء تهديد مفاجئ يعود إلى التحكم السيئ والرديء في العمليات التي تقوم بها المؤسسة.

- **العامل التكنولوجي:** الذي يجب أن يبقى مسايراً للتطور المعاصر للتكنولوجيا.

- **المحافظة على المعلومات السرية:** خاصة تلك المتعلقة بأنشطة المؤسسة.

وتأخذ حماية الأصول أشكالاً مختلفة لمنع تبيد تلك الأصول أو سوء استخدامها أو ضياعها أو

سرققتها وتتحقق هذه الحماية من خلال الآتي:²⁷

1-1- الوقاية من الأخطاء المتعمدة: كالتعمد بعدم إجراء قيود معينة أو قيد المقبوضات، والتلاعب بالسجلات، وإدراج أسماء ذمم أو موظفين وهميين لاختلاس النقدية (إخفاء لعدم كفاءة أو العجز أو الغش أو التضليل)، فيجب احترام المبادئ المحاسبية المتفق عليها والقواعد الداخلية من أجل تقديم المعلومات المحاسبية وتوزيع المعلومات على الأطراف الطالبة لها.²⁸

1-2- الوقاية من الأخطاء غير المتعمدة: وعادة ما تنتج تلك الأخطاء عن التطبيق الخاطئ للمبادئ والقواعد المحاسبية، كتسجيل مصروف رأسمالي على أنه إيرادي مما يؤدي لخفض قيمة الربح وعدم إظهار الأصول بقيمتها الحقيقية أو العكس، وكذلك الأخطاء الحسابية وأخطاء القيد والترحيل والسهو.

1-3- حماية الأصول من الاختلاس والغش: ويشمل ذلك حمايتها من الاستيلاء على الأموال دون وجه حق، حيازة أصل من الأصول دون علم إدارة المنشأة، إخفاء الحقيقة وعدم قيدها في السجلات كلياً أو جزئياً كخفض الربح للتخلص من الضريبة كلها أو بعضها، تلاعب الإدارة في تسجيل العمليات بقصد إخفاء فشلها وإظهار أرباح غير حقيقية كالمغالاة في تقييم بضاعة آخر المدة، التلاعب في بطاقات الصنف، منح تسهيلات لأشخاص غير موثوقين.

2-ضمان سلامة البيانات المحاسبية ونوعية المعلومات

حتى يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات والقرارات الإدارية، وبالتالي يعمل هذا الهدف على زيادة درجة المصادقية والثقة في المعلومات لأن ضمان نوعية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية يؤدي لزيادة درجة الثقة فيها، حيث تعكس القوائم المالية نشاط المؤسسة خلال الفترة وما حققته من أرباح وخسائر. إن نظام الرقابة الداخلية يجب عليه التأكد من أن سلسلة المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة ككل تتمتع بالخصائص التالية:²⁹

2-1- أن تكون المعلومات صادقة وحقيقية: لا يمكن أن تكون المعلومات جيدة بل يجب على نظام الرقابة الداخلية أن يتحققها ويتأكد من دقتها، ذلك أن أي نظام رقابة يتضمن نظام إثبات والذي بدوره تزول الضمانات والأدلة، وذلك للمعلومات المتحصل عليها بالنسبة للمحاسب على سبيل المثال يكون نظام الإثبات لديه هو الاحتفاظ بكل الوثائق والفواتير إلى غير ذلك.

2-2- أن تكون المعلومات واضحة ومفهومة: إن الحصول على معلومات دقيقة دون أن تكون واضحة ومفهومة وغير كاملة يؤدي إلى وجود نقص في التعامل معها، ومعالجتها، ذلك أن المعلومة غير الكاملة رغم دقتها لا تفيد، لذلك لا بد من التحقق أن أي عنصر قد أخذ بعين الاعتبار من أجل الحصول على كل المعلومات.

2-3- أن تكون المعلومات قابلة لإختبار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية: وذلك بغية ضمان نوعية جيدة للمعلومات في ظل نظام معلوماتي يعالج البيانات من أجل الوصول إلى نتائج وتتمثل في المعلومات، بيد أن تجهيز هذه البيانات المحاسبية تتم عبر نظام المعلومات المحاسبي الذي يجب أن يتصف بالخصائص التالية:

- تسجيل العمليات من المصدر في أقرب وقت ممكن.

- إدخال العمليات التي سجلت إلى البرنامج الآلي والتأكد من البيانات المتعلقة بها.

- تبويب البيانات على حسب صنفها وخصائصها في كل مرحلة من مراحل المعالجة.

2-4- أن تكون المعلومات متلائمة مع نشاط المؤسسة: إن المعلومات المستخرجة والمستخلصة يجب أن تكون مكيفة ومتلائمة مع نتائج المؤسسة وإلا فإنها عديمة النفع.

2-5- أن تكون المعلومات تتلاءم مع توقيت إستخدامها: توجد معلومات تصل متأخرة إلى مستخدميها، كما توجد معلومات لا تصل بسهولة، لذلك توجب على نظام الرقابة الداخلية أن يتجنب مثل هذه الحالات.

3- حث المستخدمين على إحترام السياسات الإدارية والالتزام بها

إن تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية وتطبيق أوامر الجهة المديرة، يسمح للإدارة بمتابعة تنفيذ الخطة الموضوعية، وتقييم الأداء في الوحدات للتأكد من أن التنفيذ يسير وفقا للبيانات الموضوعية، كذلك التعرف على مدى تحقيق الأهداف المرسومة والكشف عما يقع من إنحرافات وتلاعبات، وما قد يكون في الأداء من قصور وذلك لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.³⁰ حيث أن كافة الأعمال تقوم على أساس المستخدمين

الذين ينسب إليهم النجاح أو الفشل وبالتالي فإنه من الضروري قيام نظام الرقابة الداخلية بالعمل قدر المستطاع على حث المستخدمين بالالتزام بالسياسات الإدارية المطبقة وإفهامهم إياها وتدريبهم عليها كلما دعت الحاجة لذلك.³¹

إن الهدف من إحترام تعليمات الإدارة هو تفادي الاتصال السيئ والخلط في المهام، ومن أجل التطبيق الأمثل للتعليمات والأوامر ينبغي توفير الشروط التالية:³²

- يجب أن يصل الموظف إلى التعليمات الموجهة إليه.
- يجب أن تتسم المعلومات بالوضوح.
- يجب توفير وسائل التنفيذ لهذه التعليمات.
- يجب أن تكون الجهات الأمرة بالتنفيذ واضحة.

4- رفع مستوى الكفاءة الإنتاجية

تهدف الإجراءات الرقابية المطبقة في المؤسسة إلى زيادة في درجة الفعالية وضمان الاستعمال الأمثل للموارد المتاحة، وذلك بإتخاذ قرارات داخلية سليمة بناء على مصداقية ودقة المعلومات والبيانات المتوفرة، بمعنى تنمية وتشجيع الكفاءة التشغيلية في عمليات الوحدة.³³

فنظام الرقابة الداخلية الفعال يهدف إلى تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وتحسينها وزيادة الكفاءة الإنتاجية، من خلال متابعة أرقام الإنتاج الفعلية، ومقارنتها بالأرقام المخططة كالتأكد من إنتاج الكميات المطلوبة في المواعيد المحددة وبالمواصفات المطلوبة، ويمتد مجال الرقابة هنا إلى عناصر الإنتاج الأساسية.

ثالثاً - حوكمة الشركات

الحوكمة حسب رأي منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD) هي الوسائل الداخلية التي تدار وتراقب بها الشركات ، والتي تشتمل على مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس الإدارة وبقية أصحاب المصالح³⁴. إن أهم مسؤوليات المراقب الداخلي هي التأكد من تطبيق قواعد الحوكمة على أرض الواقع، والتي تعتمد بشكل أساسي على تعزيز وظيفة الرقابة الداخلية من جهة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتطويره من جهة أخرى، ومن هنا تبرز العلاقة التفاعلية بين السلوك الأخلاقي والحوكمة وتأثيرها على نظام الرقابة الداخلية وتطويره وكشف مواقع الضعف والقوة. فحوكمة الشركات قائمة على أساس تحقيق الرقابة والمساءلة أي تفعيل دور أصحاب المصلحة في نجاح الشركة مثل الهيئات الإشرافية العامة والأطراف المباشرة للإشراف والرقابة والأطراف الأخرى المرتبطة بالشركة. وذلك تماشياً مع مبدأ حفظ حقوق المساهمين والذي يشمل نقل ملكية الأسهم واختيار مجلس الإدارة والحصول على عائد من الأرباح ومراجعة القوائم المالية وحق المساهمين في المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة. وبالتالي يتأثر تطبيق حوكمة الشركات بالعلاقات فيما بين الأطراف في نظام الحوكمة وأصحاب الملكيات الغالية من الأسهم الذين قد يكونون أفراد أو عائلات أو كتل متحالفة أو أية شركات أخرى تعمل من خلال شركة مسيطرة كما يمكن أن

يؤثروا في سلوك الشركة، ففي الوقت الحالي تتزايد مطالب المستثمرين المؤسسين في بعض الأسواق باعتبارهم أصحاب حقوق ملكية في أن يكون لهم دور في حوكمة الشركات، وعادة ما لا يسعى المساهمون الأفراد إلى ممارسة حقوقهم في الحوكمة، ولكنهم قد يكونون أكثر اهتماما بالحصول على معاملة عادلة من المساهمين ذوي الملكيات الغالبة ومن إدارة الشركة، ويلعب الدائنون دورا هاما في عدد من أنظمة حوكمة الشركات ويمكنهم أن يقوموا بدور المراقب الخارجي على أداء الشركة، كما يلعب العاملون دورا هاما بالإسهام في نجاح الشركة وأدائها في الأجل الطويل، بينما تعمل الحكومات على إنشاء الإطار المؤسسي والقانوني الشامل لحوكمة الشركات، ويتباين دور كل من هؤلاء الأطراف وتفاعلاتهم فيما بينهم تباينا واسعا وذلك حسب الظروف السياسية والاقتصادية والثقافية السائدة.³⁵

رابعاً - المعلومات والاتصالات

إن المعلومات والابلاغ هما من الأمور الأساسية لتحقيق كافة أهداف الرقابة الداخلية، إذ أن المعلومات ضرورية ومطلوبة على كافة المستويات داخل الوحدة حتى يتوافر لها رقابة داخلية فعالة وتتمكن من تحقيق أهدافها. ولكي يكون نظام الرقابة الداخلية فعالا يجب أن يكون لدى الوحدة معلومات ملائمة وموثوقة سواء كانت مالية أو غير مالية فيما يتعلق بالأحداث الداخلية وكذلك الخارجية. والاتصالات توفر فهم الأدوار والمسؤوليات الفرعية ذات الصلة بالرقابة الداخلية على الإبلاغ المالي،³⁶ والاتصالات أمر متأصل في نظم المعلومات إذ يجب توصيل المعلومات إلى المستويات الإدارية والذين هي بحاجة إليها في شكل إطار زمني محدد، بحيث يمكنهم من القيام بواجباتهم ومسؤولياتهم، فضلا عن توفير المعلومات الملائمة لنشر الثقافة المشتركة والتعامل مع التوقعات وتغطية مسؤوليات الأفراد.³⁷

كما أن هناك حاجة لوجود وسائل إتصال ملائمة خارج الوحدة مع العملاء، الجهات الحكومية، الجهات المستفيدة، لأن المصادقية التي يتم الاتصال بها معهم يمكن أن يكون لها تأثير كبير على ثقافة الوحدة وعلى تحقيق سمعة جيدة للوحدة.³⁸

ولأن معلومات الشركات مع تطور وسائل الاتصال والانترنت لم تعد تقتصر على أطراف معينة فقط، فأصبح من متطلبات تطبيق أخلاقيات الأعمال وتنفيذ العمل بطريقة صحيحة هو ضرورة أن تكون المعلومات التي تستند إليها القرارات في المنظمات موثوق منها ودقيقة قدر الإمكان، وبالتالي يكون الأثر إيجابيا على سمعة المنظمة وأدائها، تعزيز شفافية الأسواق وكفاءتها، كما يجب أن يكون متناسقا مع أحكام القانون، وأن يصيغ بوضوح تقسيم المسؤوليات بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية المختلفة.

خامساً - إدارة المخاطر

يرتكز نظام الرقابة الداخلية على إدارة المخاطر أي وضع نظام لإدارة المخاطر ووضع الضوابط ووسائل الرقابة التي تضمن حسن إدارة الشركة بما يحافظ على مصالح الأطراف ذات الصلة بالشركة ويحد من التصرفات غير السليمة للمديرين التنفيذيين فيها وتفعيل دور مجالس الإدارة فيها. ومع التطور التكنولوجي في عالم الاتصالات والانترنت تزايدت أهمية إدارة المخاطر في الشركات مع التركيز على مبدأ الإفصاح

والشفافية والذي يتناول الإفصاح عن المعلومات الهامة ودور مراقب الحسابات، والإفصاح عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم، والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، ويتم الإفصاح عن كل تلك المعلومات بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب ودون تأخير، وهذا ما دعا منظمات الأعمال للاهتمام بالصريح بأخلاقيات العمل وإجراء تفحص دقيق وإصلاح شامل للقوانين المتعلقة بسلوكها³⁹.

الخاتمة

يتم التعرف على الاستقامة والقيم الأخلاقية للإدارة والموظفين من خلال وجود لائحة للسلوك يتم إبلاغها لكافة العاملين وفي جميع المستويات الإدارية مع التحقق من إتباع هذه اللوائح بصفة دورية، وتشمل الاستقامة والقيم الأخلاقية، التعامل ليس فقط على مستوى الوحدة، ولكن مع الجهات الخارجية مثل العملاء، الجهات الحكومية وغيرهم.

أولاً- نتائج الدراسة: من أبرز النتائج المتوصل إليها نجد الآتي:

- أهمية وجود نظام سلوك وأخلاقيات للعاملين في الرقابة الداخلية.
- تتمثل الالتزامات للمراقب الداخلي في مجموعة من المبادئ والقواعد الأخلاقية والآداب العامة المتعارف عليها والتي تحدها المنظمات المهنية، المختصة والتي تستلزم منه سلوكاً معيناً يقوم على الالتزام به لضمان مستوى أداء مرتفع وبما يرفع من كرامة المهنة وشرفها لأن الإخلال بها خروج عليها وعلى شرفها.
- ان الالتزام الأخلاقي من قبل مشغل نظام الرقابة الداخلية سوف يقلل من تعرض الوحدات الاقتصادية للمخاطر سواء كانت مخاطر الإفلاس، الفساد، الغش، وتلاعب بالمال، أو الانهيار.
- كلما زاد التمسك بالالتزامات الأخلاقية كلما أدى ذلك إعداد قوائم مالية تحظى بثقة الجمهور والمستفيدين منها، ورفع من مصداقية مخرجات نظام الرقابة الداخلية.
- أهمية وجود إطار عمل رسمي يساعد نظام الرقابة الداخلية على تجاوز المشاكل الأخلاقية بهدف معرفة النقاط الأخلاقية وتقرير التصرف الملائم، وتمثل الخطوات التالية المنهج المبسط الذي يمكن إتباعه:
- أهمية تبعية وحدة الرقابة الداخلية في المؤسسة لجهة تنظيمية عليا ومنحها الصلاحيات والاستقلالية.
- أهمية الحوكمة في المؤسسات بوضوح وشفافية وإبلاغه لكافة العاملين في المؤسسة.

ثانياً- توصيات الدراسة: من أبرز التوصيات نذكر ما يلي:

- وضع نظام سلوك للعاملين في الرقابة الداخلية
- تطوير نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الاقتصادية لغرض تعزيز الالتزامات الأخلاقية.
- فتح المزيد وباستمرار دورات تدريبية فضلاً عن عقد الندوات والمؤتمرات العلمية التي تناقش موضوع الالتزامات الأخلاقية والمبادئ والقواعد لممارسي المهنة خاصة في مجال الرقابة والتدقيق.

- الإكثار من إصدار النشرات والمجلات الدورية المتخصصة بالالتزامات والقواعد الأخلاقية لممارسي وظيفة الرقابة.
- دعم استقلالية وحدة الرقابة الداخلية والعاملين فيها.
- ضرورة بناء أسس الحوكمة الواضحة والشفافة في المؤسسات.

قائمة الهوامش والمراجع

- 1- Wood Albrecht, Marget Conney, **Implementing the KPMG Value Explorer Critical Success Factors for Applying IC Measurement Tools**, Journal of Intellectual Capital, Volume 06 Number 04, 2008, P: 34.
- 2- ISA315, International Standard on Auditing 315 (Revise), **Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement Through Understanding the entity and its environment**: Effective for Audits of Financial Statements for Periods ending on or after December 15,2013, p :879.
- 3- Hightower, Rose, **Internal Controls Policies and Procedures**, John Wiley and sons, Inc, New Jersey, 2009, p: 27.
- 4- سامي محمد الوقاد، لؤي محمد، تدقيق الحسابات، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص: 171.
- 5- عبد الله خالد أمين، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعلمية)، الطبعة الخامسة، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن، 2010، ص: 168.
- 6- زاهر الرخحي، تقييم أنظمة الرقابة الداخلية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2007، ص: 04.
- 7- الصحن عبد الفتاح، السوافيري فتحي رزق، الرقابة والمراجعة الداخلية، المكتب الجامعي الحديث، إسكندرية، 2006، ص: 41.
- 8- زاهر الرخحي، مرجع سابق، 2007، ص: 07.
- 9- طواهر محمد التوهامي، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسات التطبيقية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص ص : 106-107.
- 10- السوافيري فتحي رزق وآخرون، الإتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2002، ص: 32.
- 11- طواهر محمد التوهامي، صديقي مسعود، مرجع سابق، 2005، ص ص : 107-110.
- 12- M, Beasley and All, **Internal Control Issues: The Case of Changes to Information Processes**, Information System Control Journal, Volume 04, 2003, p: 65.
- 13- طواهر محمد التوهامي، صديقي مسعود، مرجع سابق، 2005، ص : 130.
- 14- السوافيري فتحي رزق وآخرون، مرجع سابق، 2002، ص: 132.
- 15- هوارى معراج، دور أخلاقيات الأعمال في الرفع من تنافسية المؤسسة دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الصناعية الجزائرية، المؤتمر الدولي الثالث لكلية إدارة الأعمال "اليقظة الإستراتيجية لمواجهة التحديات الإقليمية والعالمية في بيئة الأعمال المتجددة"، جامعة مؤتة، الأردن، 28 و29 أبريل 2015، على الرابط الإلكتروني:
- http://nova.rambler.ru/ci?rex=521F625B2703F56B&block=serp&st=1500290062&id=title_1&rnd=0.3096541195644529&key=Yvfg75cVsXVPjSPua1pywEsASf0WPhXkp5vjql14yWWuhtVUImSOyswnLXZ4KzP4rNtf-NZzpfHhg0ar9
- 16- مصطفى يوسف كائي، إدارة الأعمال اللوجستية: مدخل استراتيجي كمي، مكتبة الجمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2013، ص: 67.
- 17- سامر مظهر قنطقجي، فقه المحاسبة الإسلامية، مؤسسة الرسالة، بيروت، الطبعة الأولى، 2004، ص: 91.
- 18- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص: 162.
- 19- خالد الخطيب، أخلاقيات الأعمال وأثرها في تفعيل محاسبة المسؤولية في ظل التحديات العالمية المعاصرة، جامعة البتراء، الأردن، 2015، ص ص : 09-10.
- 20- هوارى معراج، مرجع سابق ص: 06.

- ²¹ - عبد الرزاق الشبخلي وعلباء سعيد الجوفي، أخلاقيات الوظيفة العامة وأثرها على الأداء الاستراتيجي دراسة ميدانية على عينة من موظفي وزارة المالية، مجلة دنانير، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة العراقية، العدد 08، 2016، ص: 333-334.
- ²² - ائمار أمين حاجي و محفوظ حمدون الصواف، أخلاقيات الوظيفة العامة وأثرها على أداء منظمات الأعمال، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العالمي الثالث الموسوم " إدارة منظمات الأعمال: التحديات العالمية المعاصرة"، كلية الإدارة والاقتصاد والعلوم الإدارية جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، العراق، 27 و 29 ماي 2009، ص: 03-04.
- ²³ - صالح العامري وطاهر الغالي، المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال (الأعمال والمجتمع)، الدار الجامعية، الطبعة الرابعة، 2015، ص: 181-182.
- ²⁴ - علي عبد القادر الذنيبات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق، الطبعة الثانية، عمان، 2009، ص: 105-106.
- ²⁵ - سامي محمد الوقاد، لؤي محمد، تدقيق الحسابات، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2010، ص: 171.
- ²⁶ - Jacques Renard, **Théorie et Pratique de l'audit interne**, édition d'Organisation, Paris, 3eme édition, 2000, p: 104.
- ²⁷ - عبد الفتاح محمد الصحن، كامل سمير، الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2001، ص: 165-167.
- ²⁸ - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005، ص: 91.
- ²⁹ - Jacques Renard, **Op-cit**, 2000, pp: 106-107.
- ³⁰ - مصطفى عيسى خضير، المراجعة، المفاهيم والمعايير والإجراءات، مطابع جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 2000، ص: 195.
- ³¹ - خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، 2000، ص: 52.
- ³² - Jacques Renard, **Op-cit**, 2000, pp: 106-107.
- ³³ - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، 2005، ص: 92.
- ³⁴ - التميمي هادي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2006، ص: 74.
- ³⁵ - طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم-المبادئ-التجارب)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص: 47.
- ³⁶ - Wilkinson J, Michael and All, **Accounting Information Systems**, John Wiley and Sons, INC, 4th edition, 2000, p: 240.
- ³⁷ - United States General Accounting office (US GAO), **Internal Control Management and Evaluation Tool**, New York, USA, 2001, p: 51.
- ³⁸ - علي عبد الوهاب نصر، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009، ص: 376-377.
- ³⁹ - نفس المرجع السابق، ص: 48.