

دور آليات حوكمة الشركات في تفعيل أداء الرقابة الداخلية: دراسة نظرية

م.م. حسين علي محيسن التميمي
قسم الرقابة والتدقيق الداخلي
الجامعة المستنصرية

hussein_aslan85@yahoo.com

م.م. افاق ذنون إبراهيم
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة تكريت

afaaqalbadri@gmail.com

المستخلص :

تعتبر حوكمة الشركات من الموضوعات الهامة على مستوى كافة الشركات الإقليمية والدولية، وخاصة بعد سلسلة الازمات المالية التي شهدتها دول شرق امريكا اللاتينية وروسيا خلال القرن العشرين، بالإضافة الى الانهيارات المالية للعديد من الشركات الامريكية الكبرى حيث اصبحت بمثابة اداة التحكم لمعظم الشركات الكبرى في جميع انحاء العالم. وقد نتج عن هذه الانهيارات افتقاد الثقة في الاسواق المالية المختلفة وانصراف المستثمرين عنها، وكذلك افتقاد الثقة في المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية للشركات، لذلك زاد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات واصبحت من الركائز الاساسية التي يجب ان تقوم عليها الشركات، تحول الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات من موضوع يخص المشرعين في بعض اسواق المال الى موضوع يهم كافة اصحاب المصالح في بيئة الاعمال الحديثة، من أجل تطوير الاطار اليات حوكمة الشركات بكل من الشركات العامة والخاصة مما يساعد على خلق بيئة رقابية داخلية فعالة ووضع اسس معينة للعلاقة بين مجلس الادارة والمديرين والمستثمرين واصحاب المصالح بالشكل الذي يؤدي الى منع حدوث الازمات والانهيارات المالية في المستقبل، من خلال تدعيم بيئة الرقابة الداخلية للشركات.

Abstract :

Corporate governance is an important issue for all regional and international companies, especially after the series of financial crises in Eastern Europe and Russia during the 20th century, as well as the financial collapses of many major US companies, which have become the tool of control for most major companies around the world. These failures resulted from the lack of confidence in the various financial markets and the departure of investors from them, as well as lack of confidence in the accounting information contained in the financial statements of companies, so increased attention to the concept of corporate governance and has become a cornerstone of the companies must be based, The subject of legislators in some financial markets concerns the interest of all stakeholders in the modern business environment in order to develop the framework of corporate governance mechanisms in both public and private companies, which helps to create an effective internal control environment and establish certain foundations for the relationship between Directors, managers, investors and stakeholders in the form that leads to the prevention of financial crises and collapses in the future, by strengthening the internal control environment for companies.

المبحث الأول: منهجية البحث والدراسات السابقة

أولاً: منهجية البحث:

المقدمة:

احتل موضوع حوكمة الشركات في السنوات الاخيرة مكان الصدارة لدى الادارات الاقتصادية في الدول المختلفة نتيجة للازمات المالية التي عصفت بشركات كبيرة، ثم جاءت الازمة المالية الاخيرة لتؤكد من جديد على أهمية موضوع الحوكمة، وذلك في ضوء ما كشفت عنه هذه الازمة من ضعف في معايير الحوكمة والاختفاقات في تطبيق الممارسات السليمة لآليات الحوكمة في اعمال الشركات، ونتيجة لذلك ادى الى انهيار الشركات وحدث خسائر مالية تحملها اصحاب المصالح، بالإضافة الى حدوث ازمة ثقة بين أصحاب المصالح والشركات وأظهرت الفشل الاخلاقي لكافة الاطراف ذات الصلة بعملية التقرير المالي.

وان عدم تطبيق اليات ومبادئ حوكمة الشركات ادى الى ضعف نظام الرقابة الداخلية، الذي يعتبر من أحد عوامل ظهور الازمات المالية وافلاس بعض الشركات باعتبار ان الرقابة الداخلية احد اليات حوكمة الشركات لما لها من دور هام في الحصول على قوائم مالية على درجة عالية من الشفافية في الافصاح والمصادقية خدمة لأصحاب المصالح المختلفين.

تعتبر الرقابة الداخلية أهم أحد اليات حوكمة الشركات، واصبحت وظيفة المراجعة الداخلية من الوظائف الهامة في الشركة، لما تقدمه من مساندة لمجلس الادارة، لجنة التدقيق، الادارة العليا والمراجع الخارجي ، بالإضافة الى مراجعتها لإدارة المخاطر وبهذا فهي تساعد في تطبيق اليات ومبادئ حوكمة الشركات.

ونتيجة لذلك زاد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات واصبحت من الركائز الاساسية التي يجب ان تقوم عليها الشركات، تحول الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات من موضوع يخص المشرعين في بعض اسواق المال الى موضوع يهم كافة اصحاب المصالح في بيئة الاعمال الحديثة مثل الدائنين والمستثمرين والشركات وبورصات الاوراق المالية وهيئات أسواق المال العالمية والمنظمات الدولية، من أجل تطوير الاطار اليات حوكمة الشركات بكل من الشركات العامة والخاصة مما يساعد على خلق بيئة رقابية داخلية فعالة ووضع اسس معينة للعلاقة بين مجلس الادارة والمديرين والمستثمرين واصحاب المصالح بالشكل الذي يؤدي الى منع حدوث الازمات والانهيارات المالية في المستقبل، من خلال تدعيم بيئة الرقابة الداخلية للشركات.

- مشكلة البحث :

تتمثل مشكلة الدراسة في التساؤل التالي

هل تدعم آليات حوكمة الشركات أساليب واجراءات ومقومات الرقابة الداخلية في الشركات؟

- فرضية البحث :

من اجل تحقيق هدف البحث والاجابة على مشكلة البحث تم وضع الفرض التالي:
آليات حوكمة الشركات تدعم أساليب واجراءات ومقومات الرقابة الداخلية في الشركات.

- أهمية البحث :

تنبع أهمية البحث من تزايد الاهتمام بحوكمة الشركات في السنوات الاخيرة وباعتبارها تساهم في المساعدة على استقرار الاسواق المالية ورفع مستوى شفافية الشركات، وتتمثل الأهمية في ابراز الدور الهام لتطبيق آليات الحوكمة وفق اسس صحيحة وسليمة في تطبيقها الامر الذي يؤدي الى تحسين بيئة الرقابة الداخلية.

- هدف البحث :

يهدف البحث الى ابراز دور اليات حوكمة الشركات في تفعيل اداء الرقابة الداخلية ويمكن تحقيق هذا الهدف من خلال مجموعة من الاهداف الفرعية والمتمثلة في:

- ١- التعرف على نظام الرقابة الداخلية ومكوناتها ومقوماتها والتعرف على اتجاهاتها نحو تطبيق اليات حوكمة الشركات وتحسين ادائها.
- ٢- ابراز دور اليات حوكمة الشركات من خلال مبادئ حوكمة الشركات والمحددات التي تعيق تطبيق حوكمة الشركات واهمية تطبيقها وتأثيرها في تحسين بيئة الرقابة الداخلية.

- منهجية البحث :

يعتمد البحث على استخدام المنهج الوصفي التحليلي لكونه اكثر المناهج استخداماً في الدراسات الاجتماعية، وذلك بهدف التوصل إلى نتائج منطقية تدعم فرضية البحث، كما يتم استخدام المصادر الثانوية والتي تشمل الادبيات التي تناولت الموضوع وكذلك ما تم نشره من ابحاث ورسائل علمية ومقالات في الدوريات المتخصصة المرتبطة بموضوع الدراسة.

ثانياً: الدراسات السابقة

- دراسة (Gheorge: 2011): هدفت الدراسة إلى التعرف على آليات حوكمة الشركات ودورها في تفعيل عمليات الرقابة الداخلية، حيث ان هذه الاليات تتطلب تنظيمات خارجية تغطي الدور الاساسي في تأكيد نظم الرقابة الفعالة، وعلى الشركة تبني اليات الحوكمة والقواعد التي تساهم في تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية، وتوصلت الدراسة الى أن الفشل في اختيار وتطبيق قواعد واليات الحوكمة يرجع إلى الفشل في تطبيق النظم الرقابية الداخلية في المستويات الادارية الدنيا، باعتبار ان مسؤولية تطبيق نظم الرقابة الداخلية مسؤولة تضامنية بين كل من الادارة ولجنة التدقيق. واوصت الدراسة بان على الشركات اختيار قواعد واليات الحوكمة التي تساهم في تفعيل انظمة الرقابة الداخلية بالإضافة الى المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التقارير المالية.

- دراسة (Mihaela & Iulian: 2012): هدفت هذه الدراسة إلى دراسة العلاقة بين أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات وحوكمة الشركات، وذلك من أجل محاولة تقليل حالات الغش والتلاعب في الشركات وللارتقاء بنظم رقابة داخلية فعالة داخل الشركة. حيث أجريت الدراسة على عينة من الشركات بلغت (٤٤) شركة مدرجة في بورصة بوخارست سواء كانت هذه الشركات من الدرجة الأولى أو الثانية، وتوصلت الدراسة إلى أن نسبة كبيرة من الشركات محل الدراسة لا تذكر في تقريرها الإداري وصف للسماح الرئيسية لنظم الرقابة الداخلية المستخدمة داخل الشركة، ولا تقوم الشركات بعمل تقارير مالية منتظمة سواء من قبل مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق، كما لا تقوم بالكشف الدوري على مدى تطبيق قواعد نظام الرقابة الداخلية ونظام إدارة المخاطر الخاصة بالشركة، وأوصت الدراسة بضرورة خلق تكامل بين حوكمة الشركات ونظام الرقابة الداخلية وأن يقوم مجلس الإدارة بالتأكد من مدى فعالية كلاً منهما على المدى الطويل.

- دراسة (عبد الغفار: ٢٠١٦): تهدف هذه الدراسة الى دراسة وتحليل التأثير المتبادل بين الرقابة المالية في الجمعيات الأهلية وآليات الحوكمة لمنع الفساد والحد منه. وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق آليات حوكمة الشركات يتيح ويوفر لأصحاب المصالح من خلال الإفصاح والشفافية والمساءلة مما يخدم أغراض الرقابة وتقييم الأداء من جانب هذه الفئات. كما توصلت الدراسة إلى وجود علاقة بين آليات الحوكمة الداخلية والخارجية وتفعيل نظم الرقابة المالية في المنظمات الأهلية. وأوصت الدراسة بضرورة بتكوين لجنة تدقيق منبثقة من مجلس الإدارة وتكون من أعضاء مستقلين وغير تنفيذيين وأن تكون من بينهم أفراد على دراية تامة بالأمور المالية وكذلك القانونية.

- دراسة (عبدالعظيم: ٢٠١٧): تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مختلف أدوار المراجعة الداخلية التي تسمح بتحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية ودورها في إدارة المخاطر، وعلاقتها مع أطراف الحوكمة الأخرى، ودور المراجعة الداخلية في تطوير كفاءة وفعالية بيئة الرقابة الداخلية التي تعتبر المكون الأساسي لنظام الرقابة الداخلية المطبق داخل الشركة. وتوصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة بين دور المراجعة الداخلية وتحقيق كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية وبين خصائصها، وبين متطلبات الحوكمة وجودة المراجعة الداخلية كأحد آليات الحوكمة.

المبحث الثاني: الإطار النظري للبحث

أولاً: الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية

تعتبر التغيرات السريعة التي حدثت في بيئة التصنيع الحديثة التي شهدتها العالم والتي نتج عنها كبر حجم الشركات وزيادة عددها من العناصر الهامة التي أدت إلى الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية، بهدف ضمان مجموعة من عمليات المراقبة المختلفة والتي تخص الجوانب المالية والتنظيمية والمحاسبية للشركة (عبدالله وكريم، ٢٠١٧: ٦).

وتعد الرقابة الداخلية من الأدوات الأساسية لفرض المراقبة على عمليات الشركة، إذا تم تنفيذها بصورتها الصحيحة مما يساعد الشركات على تحقيق ميزة تنافسية، حيث يتم إنشاء نظام رقابة داخلية فعال يتطلب مواكبة التطورات التي تحدث في السوق باستمرار، وهذا يتطلب تغيير موقفها وعدم الاقتصار على الجانب المالي لإدارة عملية الرقابة، كما تعمل الرقابة الداخلية الفعالة بشكل موضوعي بتقييم القصور المحتمل في أداء الشركة وبالتالي الكشف عن التهديدات والمخاطر في الوقت المناسب (Lakis & Giriūnas, 2012: 142).

و عرف (الحسيني والسعبري، ٢٠١٧: ١٥٢٩) الرقابة الداخلية على أنها كافة السياسات والإجراءات التي تتبناها إدارة الشركة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى أهداف الإدارة وهو العمل بشكل منظم وكفوء، والمتضمنة الالتزام بسياسات الشركة وحماية الأصول ومنع واكتشاف الخطأ والاختلاس ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وإعداد معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب.

و عرفت (COSO) الرقابة الداخلية بأنها عملية يتم تنفيذها من قبل مجلس إدارة الشركة، والإدارة العليا، والموظفين الإداريين وغيرهم من الموظفين الآخرين، والمصممة لتوفير تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف المتعلقة بالعمليات والإبلاغ عنها والالتزام بها (Everson, et al, 2013: 3). كما عرفها (Ayagre, et al, 2014: 379) بأنها ليست مجرد إجراء أو سياسة يتم تنفيذها في فترة معينة من الزمن، بل أنها تعمل باستمرار على جميع المستويات داخل الشركة. ويشمل نظام الرقابة الداخلية السياسات والعمليات والمهام والسلوكيات وغيرها من جوانب الشركة المجتمعة معا وتعمل على تحقيق مايلي: (Gamage, et al, 2014: 25)(Bubilek, 2017: 20):

- **فعالية وكفاءة العمليات:** تسهيل وإنجاز العمليات بصورة ذات فعالية وكفاءة من خلال تمكنها من الاستجابة بشكل ملائم لمخاطر الأعمال والمخاطر التشغيلية والمالية والامتثال لها ولغيرها من المخاطر التي تعيق تحقيق أهداف الشركة، ويشمل ذلك الحماية والحفاظ على الأصول من الاستخدام غير الملائم مثل التلف والتلاعب والضياع والاختلاس، وضمان تحديد الالتزامات وإدارتها.

- **موثوقية التقارير المالية:** المساعدة على ضمان جودة التقارير الداخلية والخارجية، ويتطلب ذلك الاحتفاظ بالسجلات والعمليات السليمة التي تولد تدفق المعلومات ذات الصلة في الوقت المناسب، والموثوق بها داخل الشركة وخارجها.

- المساعدة في ضمان الامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها، اي تنفيذ السياسات الداخلية ذات الصلة بالشركة بشكل صحيح فيما يتعلق بسلوك أو تصرف الأعمال.

ويرى الباحثان أن نظام الرقابة الداخلية عبارة عن مجموعة من الإجراءات التي تسعى إلى الحفاظ على عمليات الشركة ومتابعة سير هذه العمليات بكفاءة وفعالية وحماية موجودات الشركة كما تعمل على تقييم أداء الشركة وبالتالي اكتشاف التهديدات والمخاطر التي تتعرض لها الشركة في الوقت المناسب.

مكونات نظام الرقابة الداخلية

هنالك خمس مكونات يجب أن تتوفر في نظام الرقابة الداخلية ويجب أن تكون مترابطة مع بعضها البعض من أجل أن يكون نظام الرقابة الداخلية فعال وهذه المكونات تتمثل في الآتي: (Gamage, et al, 2014: 28)، (خيرو، ٢٠١٢: ٣٥)، (الزوبعي، ٢٠١٥: ٢٦)، (Brian, 2013: 14)، (الياسري، ٢٠١٥: ٤٦).

- **بيئة الرقابة:** أعطى نموذج (COSO) أهمية كبيرة لبيئة الرقابة باعتبارها الأساس التي تبنى عليها باقي مكونات هيكل الرقابة، وتعد بيئة الرقابة بمنزلة المظلة للمكونات الأخرى وفي حالة عدم فاعلية بيئة الرقابة فإن نتائج المكونات الأخرى لا تؤدي إلى ضوابط رقابية فاعلة، وتشمل بيئة الرقابة: التصرفات والسياسات والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام للإدارة العليا والمدراء لأية وحدة بخصوص الرقابة وأهميتها للشركة، وتشمل سبعة عوامل تؤثر على بيئة الرقابة هي: فلسفة الإدارة وأسلوب عملها، والنزاهة والقيم الأخلاقية، والالتزام بالكفاءة، ومجلس الإدارة أو لجنة التدقيق، والهيكل التنظيمي، وإسناد السلطة والمسؤولية وسياسات وممارسات الموارد البشرية

- **تقييم المخاطر:** المخاطر هي الأحداث التي تهدد تحقيق الأهداف، وهي تؤثر في النهاية على قدرة الشركة على تحقيق رسالتها، وهنالك مخاطر داخلية وخارجية يمكن أن تحول دون تحقيق الأهداف المحددة، ويمثل تقييم المخاطر تحديد وتحليل الوحدة للمخاطر ذات الصلة بإنجاز أهدافها والتي تتعلق بالإبلاغ المالي، من حيث إعداد ونشر قوائم مالية موثوقة ومعدة وفق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وتعزيز فاعلية الوحدة وكفاءتها باستخدام مواردها والالتزام بإدارة الأنشطة حسب القوانين والتعليمات النافذة، وإن جوهر عمل الرقابة هو تحديد المخاطر التي تواجه تحقيق أهداف الوحدة ثم تحديد الأولويات لإدارة تلك المخاطر، لذلك فإن وضع الأهداف والغايات يمثل جوهر عمل الرقابة الداخلية.

- **الأنشطة الرقابية:** تعمل الأنشطة الرقابية لجعل تعليمات الإدارة المصممة منسجه مع كافة السياسات والإجراءات الخاصة بالمكونات الأخرى للرقابة والتي تساعد على تحقيق أهداف الشركة، ويمكن لأنشطة الرقابة أن تساعد الشركات على ضمان أنها اتخذت بالفعل تدابير للحد من الخسارة وفقاً لتحقيق هدف الشركة. وحتى تكون الأنشطة الرقابية فعالة فإنها يجب أن تكون ملائمة وذات اختصاصات متناسقة وفق عمليات تخطيط دورية، وأن تكون كذلك قليلة التكاليف، شاملة، معقولة ومتكاملة مع أهداف الشركة.

- **المعلومات والتوصيل:** يجب أن تكون المعلومات مترابطة فيما بينها ودقيقة ليتمكن الموظفين من تنفيذ المسؤوليات الملقاة على عاتقهم، وتستخدم نظم المعلومات بيانات داخلية وخارجية ومعلومات حول أحداث ونشاطات الشركة الخارجية، مما يؤدي إلى تزويد الإدارة بمعلومات تساهم في التعرف على المخاطر وتمكن الإدارة في تحقيق أهدافها واتخاذ قراراتها، اما بالنسبة لتوصيل فيقصد به تدفق المعلومات من أعلى إلى الأسفل وبالعكس، مع وجود إمكانية الاتصال بصورة فعالة مع الأطراف الخارجية.

- **المراقبة:** يتم استخدامها لتقييم جودة أداء نظام الرقابة الداخلية في الشركة من خلال المتابعة المستمرة والتقويم الدوري لمختلف مكونات هذا النظام والحالة التشغيلية وذلك للتحقق من فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية، ويمكن تقسيم المراقبة إلى مراقبة مستمرة وتقييم فردي، وتتمثل

أنشطة المراقبة المستمرة عادة في أن تقوم إدارة الشؤون الإدارية ولكل موظف على مختلف المستويات بفحص وتحليل وتقييم فعالية وكفاءة أنشطة الإنتاج والتشغيل الخاصة بكل منهما أثناء تنفيذ نظام الرقابة الداخلية، وهو نوع من وضع التحكم الذاتي. وكل ما ارتفع نظام المراقبة المستمرة كلما قلت الحاجة إلى التقييم الفردي والتقييم الفردي هو تقييم نظام الرقابة الداخلية بانتظام ويتم عادة من قبل قسم التدقيق الداخلي المستقل نسبياً.

ويرى الباحثان إن الرقابة الداخلية تعمل من خلال مكوناتها على أحكام السيطرة على العمليات التي تجري داخل الشركة، وذلك من أجل توفير ضوابط رقابية فعالة، والعمل على استغلال الموارد المتاحة والالتزام بإدارة الأنشطة، وتزويد الإدارة بالمعلومات، وهذا بدوره يعمل على تعزيز كفاءة وفاعلية أداء الشركة.

مقومات نظام الرقابة الداخلية

يوجد لنظام الرقابة الداخلية عدة مقومات من أهمها ما يلي (السامرائي، ٢٠١٦: ٢٣)، (مالك، ٢٠١٧: ٢٩٢)، (الزوبعي، ٢٠١٥: ٣٤)، (الخير، ٢٠١٢: ٢٦)، (الزوبعي، ٢٠١٥: ٣٤)، (غلول، ٢٠٠٦: ١):

- **هيكل تنظيمي كفاء:** أن وجود هيكل تنظيمي كفاء يؤدي إلى نظام رقابة فعال كونه يحدد المسؤوليات بدقة، وتعتبر عملية فصل المسؤوليات الوظيفية مهم للحماية من الأخطاء سواء كانت متعمدة أو غير متعمدة وأن الهيكل التنظيمي يتناسب مع حجم الشركة وطبيعة النشاط القائم فيها.

- **النظام المحاسبي:** يعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات، ودليل ميوب للحسابات ومجموعة من المستندات التي تلائم احتياجات الشركة، إضافة إلى تصميم دورات محاسبية مستندية، تحقق رقابة فعالة في المراحل التي يمر فيها المستند، أما الدليل المحاسبي فيجب أن يراعى في تصميمه تيسير إعداد القوائم المالية بأقل جهد وكلفة ممكنة.

- **كفاءة الموظفين:** فاعلية الرقابة الداخلية تعتمد على كفاءة الموظفين أي وضع الموظف المناسب في المكان المناسب، لذلك تعد عملية اختيار الموظفين ذوي الكفاءة والمهارة العالية وتدريبهم وصفاتهم الشخصية من العناصر التي ينبغي أخذها في الحسبان عند تقويم الرقابة الداخلية.

- **معايير أداء سليمة:** أن وجود هيكل كفاء وعمالة مدربة وذات قدرات وكفاءات عالية، لا يعني التخلي عن توافر معايير لقياس أداء هؤلاء العاملين، وذلك في محاولة وضع معيار لأدائهم يكون الأساس الذي يقارن به الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات والإجراءات الواجب اتخاذها لتصحيح هذه الانحرافات.

- **متابعة الالتزام بالرقابة الداخلية:** تتمثل بوضع إجراءات من قبل الشركة لتبين مدى التزام الموظفين بمواصفات وتعليمات نظام الرقابة الداخلية، وهذا غالباً ما نجده في الشركات كبيرة الحجم يكون لديها إدارة خاصة بمتابعة الالتزام بنظام الرقابة الداخلية.

- **نظام دقيق لمراقبة الأداء:** يمثل تقويم الأداء شكلاً من أشكال الرقابة إذ يركز على تحليل النتائج التي تم التوصل إليها وبمختلف المستويات الإدارية بهدف الوقوف على مدى تحقيق الشركة لأهدافها والكيفية التي يتم بها توظيف الموارد المتاحة بما يسهم في ترشيد القرارات الإدارية ويسهل عملية إعداد الخطة المستقبلية.

- **الإجراءات التفصيلية لتنفيذ الواجبات:** على الإدارة أن تراعي مسألة تقسيم الواجبات بين الموظفين بحيث لا يؤثر على شخص واحد بعملية ما بكمالها، لا سيما أن منح صلاحية تنفيذ العملية برمتها لموظف واحد قد يشكل خطراً على الشركة، مما يفتح المجال لحدوث التلاعب أو الاختلاسات. لذا تقع على الإدارة مسؤولية توزيع العمل بشكل يضمن لها وجود رقابة ذاتية أثناء

سير العملية، فصلاً عن أن عملية التقسيم تسمح بمراقبة عمل كل موظف والتحقق منه من قبل موظف آخر وهكذا تقل فرص التلاعب والغش والخطأ.

ويرى الباحثان أن توافر هذه المقومات يتطلب من الشركة الالتزام بأليات حوكمة الشركات وذلك من أجل منع الضغوط والعمل على منح الاستقلالية اللازمة للمدقق الداخلي وتوزيع الصلاحيات بصورة شفافة ووضع الموظف المناسب في المكان المناسب وذلك من خلال آليات حوكمة الشركات سواء الداخلية أو الخارجية منها.

ثانياً: الإطار النظري لحوكمة الشركات

قد زاد الاهتمام بحوكمة الشركات منذ نهاية القرن العشرين من كافة الجوانب الأكاديمية، والمهنية، والتشريعية، والسياسية، وذلك كنتيجة منطقية للأزمات التي تعرضت لها الأسواق المالية في دول شرق آسيا سنة ١٩٩٧، والإخفاقات المالية والمحاسبية المؤثرة لكل من شركة (Enron) سنة ٢٠٠١، وشركة (World com) سنة ٢٠٠٢ في الولايات المتحدة الأمريكية، ويوجد أيضاً مجموعة من المصطلحات التي يتم استخدامها في التعبير عن مفهوم حوكمة الشركات مثل (حاكمة الشركات، والإجراءات الحاكمة، والإدارة والقيادة، وقواعد إدارة الشركات، والإدارة الرشيدة، وإدارة ومراقبة الشركات).

وتعد حوكمة الشركات أداة أساسية لتحسين الأداء، بالإضافة إلى دورها في تحقيق التنمية في الدول التي تتبنى سياسة التوجه نحو السوق، وذلك لأن ممارسات الحوكمة تضمن نزاهة المعاملات المالية، ومن ثم تعزز سيادة القانون، كما تعتبر حوكمة الشركات أحد أهم أدوات مواجهة الفساد، حيث أنها تضع الحدود بين الحقوق الخاصة والمصالح العامة وتمنع إساءة استخدام السلطة (نصار، ٢٠١٥: ٣٩).

وعرف (3: Bhimani, 2009) الحوكمة أنها مجموعة من القواعد المنظمة للممارسة الجديدة للقائمين على إدارة الشركة بما يحافظ على حقوق حملة الأسهم وحملة السندات وأصحاب المصالح والعاملين بالشركة وذلك من خلال تنفيذ صيغ العلاقات التعاقدية والأدوات المالية والمحاسبية السليمة وفقاً لمعايير الإفصاح والشفافية.

ويشير (10: John, 2009) إلى أن الحوكمة تقوم بالحفاظ على التوازن بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، وأهداف الأفراد والمجتمع فالهدف هو التقريب بين مصالح الأفراد والشركات والمجتمع ككل.

ويرى (135: Al-Malkawi, et al, 2014) أن حوكمة الشركات هي جميع الممارسات داخل الشركة بالاعتماد على العلاقات بين الموظفين، والعملاء، والدائنين، والمساهمين، ومراقبة الإدارة لأداء الشركة.

ويرى الباحثان أن حوكمة الشركات عبارة عن منظومة متكاملة تسعى إلى تحقيق الكفاءة والفعالية في عمليات الشركة والرقابة عليها ومتابعة الأداء وذلك لتحقيق مصالح وأهداف جميع الأطراف ذات العلاقة بالشركة وتهتم بالوفاء بالمتطلبات اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية.

محددات حوكمة الشركات

يعتمد التطبيق الجيد للحوكمة على توافر مجموعتين من المحددات هما (المحددات الخارجية، والمحددات الداخلية) ويمكن عرض هذه المحددات كما يلي:

المحددات الخارجية: تشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة، بما في ذلك القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي (قوانين سوق المال، وتنظيم المنافسة، ومنع الاحتكار، وقوانين الإفلاس)، وكفاءة القطاع المالي (البنوك، وسوق المال) بتوفير التمويل اللازم للمشاريع، والقدرة التنافسية لأسواق السلع، وكفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية في إحكام الرقابة بالشركات (Iskander & Chamlou, 2000: 5).

المحددات الداخلية: تشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع المسؤوليات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، والتي يؤدي توافرها من ناحية، وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين مصالح الأطراف الثلاثة (Fawzy, 2003: 4).

مبادئ حوكمة الشركات

لقد وضعت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مبادئ عامة للحوكمة تتمثل في (أبراهيم وكريم، ٢٠٠٨: ١٦٤):

١- **ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات:** يجب أن يتضمن إطار حوكمة الشركات تعزيز شفافية الأسواق وكفاءتها، كما يجب أن يكون متناسقاً مع إحكام القانون وان يحدد بوضوح هيكل المسؤوليات وتوزيع السلطات الاشرافية والتنظيمية والتنفيذية المختلفة.

٢- **حفظ حقوق جميع المساهمين:** ومنها حقهم في نقل ملكية الأسهم، اختيار مجلس الإدارة، الحصول على مقسوم الأرباح، مراجعة القوائم المالية، حق المساهمين في المشاركة الفعالة باجتماعات الجمعية العامة.

٣- **المعادلة العادلة لحملة الأسهم:** وتعني المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة وحقهم في الدفاع عن امتيازاتهم القانونية والتصويت في الجمعية العامة على القرارات المهمة وحمايتهم من حالات الاستحواذ والربح المشكوك فيها. أو في الاتجار بالمعلومات الداخلية والاطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلي الإدارة والمديرين التنفيذيين.

٤- **دور أصحاب المصالح:** في ممارسة سلطات الإدارة في الشركة ومنها حقوقهم القانونية في التعويض عن أية انتهاكات لتلك الحقوق وكذلك آليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على أداء الشركة. وحصولهم على المعلومات المطلوبة ويقصد بأصحاب المصالح (البنوك، الدائنون، المقرضون، حملة السندات، الموردين، الزبائن،....).

٥- **الإفصاح والشفافية:** وتشير إلى الإفصاح عن المعلومات الهامة وملكية النسبة العظمى من الأسهم والإفصاح عن دور مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين ومراقبي الحسابات على أن يتم الإفصاح بطريقة عادلة لجميع أصحاب المصالح وفي الوقت المناسب.

٦- **مسؤوليات مجلس الإدارة:** وتشمل هيكل مجلس الإدارة ومسؤولياته القانونية وآلية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية ودورة في الأشراف على الإدارة التنفيذية وتنفيذ مبادئ الحكم الجيد للشركة.

ويرى الباحثان أن مبادئ حوكمة الشركات تعمل على الالتزام السلوكي من خلال الالتزام بالأخلاق الحميدة والالتزام بقواعد السلوك المهني كما تعتمد على الرقابة والمساءلة من خلال تفعيل إدارة أصحاب المصلحة في إنجاح الشركة، وتعمل على إدارة المخاطر من خلال وضع نظام لإدارة المخاطر والإفصاح وتوصيلها إلى المستخدمين وأصحاب المصالح.

آليات حوكمة الشركات

يقصد بآليات حوكمة الشركات الطرق والأساليب المستخدمة للتعامل مع مشاكل التعارض في المصالح الناتجة عن فصل الملكية عن الإدارة، بما يحقق التوازن المطلوب في المصالح بين مختلف الأطراف، ولم يستقر الفكر المحاسبي حتى الآن على تقسيم ثابت لآليات حوكمة الشركات صالحة للتطبيق لكل الدول، وذلك لاختلاف النظام الحوكمي المطبق من دولة لأخرى، والذي يعكس البيئة السياسية، والاقتصادية، والاجتماعية، والقانونية، والمؤسسية، والتي تختلف بطبيعتها من دولة لأخرى مما قد يؤثر على آليات الحد من التعارض في المصالح بين الأطراف المختلفة في الشركة.

وتتمثل الآليات المختلفة التي تتضمنها حوكمة الشركات وتساعد على ممارسة الأداء الاستراتيجي لمنظمات الأعمال في الآتي (Aljifri & Moustafa, 2007: 76)، (سليمان، ٢٠١٣: ٢٩)، (يعقوب وآخرون، ٢٠١٣: ١٠٧)، (التميمي، ٢٠٠٨: ١١٥):

١- الآليات الداخلية لحوكمة الشركات

تنصب آليات حوكمة الشركات الداخلية على أنشطة وفعاليات الشركات، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف الشركة، ويمكن تصنيف الآليات الداخلية إلى ما يلي:

أ- **مجلس الإدارة:** يعد مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ أنه يحمي رأس المال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة، وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة العليا، كما أن مجلس الإدارة القوي يشارك بفعالية في وضع استراتيجية الشركة، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة، ويراقب سلوكها ويقوم أدائها، وبالتالي تعظيم قيمة الشركة ولكي يتمكن مجلس الإدارة من القيام بواجباته في التوجيه والرقابة، يلجأ إلى تأليف مجموعة من اللجان من بين أعضائه من غير التنفيذيين. أبرزها ما يلي:

- **لجنة التدقيق:** يتمثل دورها في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية التي تفصح عنها المؤسسات، وذلك من خلال إعدادها التقارير المالية وإشرافها على وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات، وكذلك دورها في دعم هيئات التدقيق الخارجي وزيادة استقلاليتها فضلا عن دورها في التأكيد على الالتزام بمبادئ حوكمة المؤسسات.

- **لجنة المكافآت:** تتشكل من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين حيث تتركز وظائف لجنة المكافآت والمزايا الخاصة بالإدارة العليا.

- **لجنة التعيينات:** يجب أن يتم تعيين أعضاء مجلس الإدارة والموظفين من بين أفضل المرشحين الذين تتلاءم مهاراتهم وخبراتهم مع المهارات والخبرات المحددة من المؤسسة وتتمثل واجبات هذه اللجنة في تحديد أفضل المرشحين المؤهلين وتقويم باستمرار وتوخي الموضوعية في عملية التوظيف وكذلك الإعلان عن الوظائف المطلوب إشغالها.

ب- **التدقيق الداخلي:** تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دورها في عملية الحوكمة وذلك بزيادة قدرتها على مساءلة الشركة، حيث يقوم المدققون الداخليون من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة، تحسين سلوك الموظفين والعاملين في المؤسسات المملوكة للدولة وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي.

ت- **الإفصاح العادل:** لم يعد يقتصر الهدف من الإفصاح العادل على ابلاغ أو عرض نتائج القياس المحاسبي وتفسيرها بل توسع في نطاقه ومضمونه وأصبح المرينطوي على عرض معلومات كمية أو وصفية، فعلية أو تقديرية والتي لها تأثير ملحوظ على متخذي القرارات، لذا يكمن اطار حوكمة الشركات من تحقيق الإفصاح الدقيق والشفافية العالية والتوقيت الملائم مما يساهم في رفع القيمة السوقية للشركة في اسواق المال.

٢- بالآليات الخارجية لحوكمة الشركات

تتمثل آليات حوكمة الشركات الخارجية بالرقابة التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة والضغوط التي تمارسها المنظمات الدولية المعتمدة بهذا الموضوع، حيث يشكل هذا المصدر أحد المصادر الكبرى المولدة لضغط هائل من أجل تطبيق قواعد الحوكمة، وتتمثل هذه الآليات في ما يلي:

أ- **التدقيق الخارجي:** لقد أكدت قواعد حوكمة الشركات أهمية المدقق الخارجي في تحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية الذي يعد من المبادئ الأساسية لحوكمة الشركات من خلال استقلاليتها في الشركة التي يقوم بأبداء رأيه في حسابتها وعليه التأكد من مدى التزام الشركات بإعداد القوائم المالية وفقاً للمعايير المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها بحيث يمكن إجراء المقارنات الزمنية

والمكانية بين محتويات التقارير المالية للشركة عبر الفترات الزمنية المتعاقبة وكذلك بين محتويات التقارير المالية للشركات الأخرى.

ب- **التشريع والقوانين:** غالباً ما تشكل وتؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة. لقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة، ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية، بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم، كما أن وجود نظم قانونية توفر الحماية للمستثمرين تؤثر بشكل أساسي على أداء المؤسسات وتزيد من قدرتها في الحصول على التمويل اللازم، وتؤدي إلى انخفاض تكلفة التمويل.

- أثر اليات حوكمة الشركات على نظام الرقابة الداخلية

من خلال ما سبق يتبين للباحثين مدى تأثير اليات حوكمة الشركات الداخلية منها والخارجية في تفعيل الرقابة الداخلية سواء بطريقة مباشرة او غير مباشرة، حيث يعتبر استعادة ثقة المستثمرين في أسواق الاوراق المالية وتحقيق العدالة والشفافية ومكافحة الفساد من أهم دوافع تطبيق حوكمة الشركات، ولا يحدث ذلك الا في وجود بيئة رقابية داخلية فعالة هدفها حماية الشركة من كافة العوامل والمؤثرات التي تساهم في إحداث خلل في نظامها، حيث يظهر هذا التأثير من خلال مجموعه من المقومات للارتقاء بمستوى أداء الرقابة الداخلية في منظمات الأعمال إلى مستوى الأداء الاستراتيجي خاصة مع الاتجاه نحو تطبيق مبادئ وأسس حوكمة الشركات وباعتبار الرقابة الداخلية الية من الاليات المحورية التي تقوم عليها حوكمة الشركات، فتمثل هذه المقومات في الآتي (Mihaela & Iulian: 2012)، (Uzun, 2017: 3):

١- تفعيل الدور الرقابي داخل الشركات- التدقيق الداخلي- مع الحرص على تطبيق المفهوم الشامل للرقابة الذي يتضمن الأنواع المختلفة والتي تشمل الرقابة التنظيمية والرقابة الإدارية والرقابة التشغيلية والرقابة المالية ورقابة الأمن أو الحماية علما بأن كل من هذه الأنواع سوف تنعكس في النهاية على تطوير وتحسين أداء الشركات للوصول بها إلى الأداء الاستراتيجي من خلال التأكد من الالتزام بكافة اللوائح والقوانين الخاصة بالشركة والاهتمام بدقة المعلومات المعروضة في التقارير المالية للشركة، ووضع البرامج المناسبة لتقييم اعمال الرقابة الداخلية، وبرامج ادارة المخاطر واكتشاف الغش والاختفاء والتأكد من المتابعة المستمرة لكافة العمليات التي تحدث داخل الشركة والتأكد من كفاءتها.

٢- تفعيل الية دور مجلس الإدارة الذي يعتبر هو المسؤول عن اعداد الخطة التنظيمية لبيئة الرقابة الداخلية، من خلال قيامه بوضع الاستراتيجية الشاملة للشركة وخطط العمل الرئيسية وسياسة ادارة المخاطر ومراجعتها وتوجيهها، بالإضافة الى انه يعتبر هو الاساس في نظام نقل المعلومات المختلفة، ومتابعته لكافة اعمال الشركة بشخصه او من خلال مجموعة لجان تابعه له ومن اهمها لجنة التدقيق التي تقوم بالتأكد من وجود خطة تنظيمية سلمية تعمل عليها الرقابة الداخلية وتشرف وتدعم استقلالية المدقق الداخلي وتعتبر حلقة وصل بينه وبين مجلس الادارة، للتأكد من سير العمل بشكل عام وذلك من خلال التقارير المختلفة التي يتحصل عليها من الجهات المتعددة.

٣- تعتبر آلية الإفصاح العادل من العوامل المؤثرة على بيئة الرقابة الداخلية، من خلال قيام الية الإفصاح العادل عن الهيكل الاداري للشركة والإفصاح عن السياسات والاجراءات التي تتبعها ادارة الشركة، كما انها تعتبر من اساسيات نقل المعلومات وذلك لان توافرها يعني صحة ومصداقية المعلومات الواردة في التقارير وامكانية الاعتماد عليها، لذا يفضل الأخذ بالأساليب المتطورة لتكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها في توفير المعلومات التي تلبي احتياجات مختلف الفئات المهتمة بالشركة بالشكل الذي يحقق الإفصاح العادل والشفافية لهذه الفئات.

٤- الاهتمام بحقوق أصحاب المصالح المختلفة داخل وخارج الشركات وهذا يعني منع التعارض بين مختلف الفئات والاهتمام بالاحتياجات الحالية والمستقبلية لها وبالتالي الاهتمام بالأهداف الاستراتيجية للشركات والتي تتحقق من خلال الاهتمام بالأداء الاستراتيجي لها، وعليه يمكن القول بان الرقابة الداخلية تعمل على زيادة الثقة والتأكد من سلامة المعلومات وكفائتها حتى يتسنى لأصحاب المصالح المختلفين اتخاذ القرارات الرشيدة وتخفيض مخاطر اتخاذ القرارات غير الرشيدة، واعطاء مصداقية لما تقدمه الشركة من معلومات محاسبية لمالكي الشركات والمساهمين في رأس مالها، مما يزيد من ثقتهم في استرجاع حقوقهم ويزيد من اتساع مجال المعاملات مع هذه الشركة، وزيادة عدد المستثمرين نحو التوجه الى الاستثمار في هذه الشركة، وما سبق يدل على مدى اهمية الرقابة الداخلية باعتبارها الركيزة والأداة الاساسية في التحقق من صحة المعلومات المحاسبية المفصح عنها وملامتها مع احتياجات اصحاب المصالح المختلفين.

٥- الاهتمام ببيئة الأعمال الداخلية والخارجية لأنها الإطار التي تمارس فيه الشركات المختلفة أداؤها وذلك من خلال القضاء على أوجه القصور والخلل بها، حيث تلعب وظيفة الرقابة الداخلية دوراً هاماً في كافة الشركات، لأنها تقوم بمد الادارية العليا بالمعلومات الضرورية التي تساعد على اتخاذ القرارات من ناحية وإمدادها بالمعلومات عن مدى وكفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق في الشركة من ناحية اخرى، ولم يعد يقتصر دور الرقابة الداخلية على النواحي المالية فقط بل مع الوقت تطور مفهوم الرقابة الداخلية وتغير النظر اليها، واصبحت الان جزء لا يتجزأ من هيكل الشركة وإدارتها لأنها تعتبر من الاليات العامة لحوكمة الشركات الداخلية والتي تساعد لجنة المراجعة في اداء عملها.

٦- الربط بين المستويات الإدارية المختلفة داخل منظمات الأعمال مع ضرورة توفير واستخدام مقياس متوازن لقياس أداء هذه المنظمات مع مراعاة أن يصاغ هذا القياس في ضوء الأهداف التي تسعى حوكمة الشركات إلى تطبيقها.

الخلاصة :

سعى الباحثان في هذا البحث الى التعرف على دور اليات حوكمة الشركات في تفعيل اداء الرقابة الداخلية، حيث يمثل الهدف الرئيسي للبحث في توفير معرفة علمية عن اليات الحوكمة في الشركات وكيفية تطبيقها من أجل التعرف على مدى تأثيرها على تحسين بيئة الرقابة الداخلية للشركات، بالإضافة الى سعي الباحثان في التعرف على الصعوبات والتحديات التي قد تواجه الشركات عند تطبيق اليات حوكمة الشركات من أجل الارتقاء ببيئة رقابة داخلية فعالة وكفوءة وتحسين ادائها.

المصادر

- ١- أبراهيم، عبد السلام ، كريم، عباس فاضل، ٢٠٠٨، حوكمة الشركات ضرورة استراتيجية لمنظمات الألفية الجديدة/ دراسة تحليلية في عدد منظمات صناعة خدمات التأمين العامة، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد ٢، العدد ١٠.
- ٢- الخطيب، خالد راغب، ٢٠١٠، المفاهيم الحديثة في الرقابة الداخلية في القطاع العام والخاص، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان.
- ٣- خليل، محمد أحمد إبراهيم، ٢٠٠٧، تطوير نموذج القياس المتوازن للأداء لأغراض تفعيل حوكمة الأداء الاستراتيجية لمنظمات الأعمال: دراسة نظرية ميدانية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد ١، الجزء الأول.
- ٤- زغلول، جودة، ٢٠٠٦، تعزيز آليات حوكمة الشركات باستخدام نظام إدارة الأداء الاستراتيجي للجيل الثالث لمقياس الأداء المتوازن، المجلة العلمية التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد ٢.
- ٥- سليمان، رشيدة، ٢٠١٣، دور آليات حوكمة الشركات في تحسين الأداء المالي لشركات التأمين، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر- بسكرة.

- ٦- صقر، سمير أحمد سليمان عواد، ٢٠١٣، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على قيمة الشركة: دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها.
- ٧- نصار، أسماء وجيه عبد الحفيظ، ٢٠١٥، أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات على المحتوى المعلوماتي في سوق الأوراق المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- ٨- يعقوب، فحاء عبدالله وحسين، علي كاظم، علي، مصطفى عبد الحسين، ٢٠١٣، دور الحوكمة في تحسين الأداء الاستراتيجي للإدارة الضريبية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد ٨، العدد ٢٢، الفصل ١.
- ٩- الخيرو، إيمان مؤيد، ٢٠١٢، تحسين فاعلية الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
- ١٠- السعدي، عيبر خالد أحمد، ٢٠١٤، تقويم نظام الرقابة الداخلية وفق إطار إدارة مخاطر المشروع ومعايير الأيزو: بحث تطبيقي في الشركة العامة لصناعة الزيوت النباتية، رسالة في المحاسبة القانونية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.
- ١١- السعداوي، صباح سلمان مطشر، ٢٠١٦، الرقابة الداخلية ودورها في اسناد نظام حوكمة الشركات وحماية حقوق المساهمين- دراسة تطبيقية في عينة من الشركات المساهمة المختلطة العراقية الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، العدد ٢١.
- ١٢- الزوبعي، فاطمة فزع هداي، ٢٠١٥، فاعلية الرقابة الداخلية على المنح والمساعدات في المنظمات غير الحكومية، رسالة في المحاسبة القانونية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.
- ١٣- الياسري، كمال نوماس طينة، ٢٠١٥، تقويم نظام الرقابة الداخلية على وفق تصنيف براون للمخاطر: بحث تطبيقي في جامعة كربلاء، رسالة في المحاسبة القانونية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.
- ١٤- عبد العظيم، إيمان ممدوح حسن، ٢٠١٧، دور المراجعة الداخلية في تطوير كفاءة وفعالية بيئة الرقابة في ضوء متطلبات الحوكمة، رسالة ماجستير في المحاسبة والمراجعة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- ١٥- عبد الغفار، سلامة أحمد كمال، ٢٠١٦، تفعيل الرقابة المالية في المنظمات غير الهادفة للربح من خلال تطبيق آليات الحوكمة: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير في المحاسبة والمراجعة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- ١٦- عبدالله، عتبة بن عتبة، كريم، تيطاوني، ٢٠١٧، مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي دراسة حالة مؤسسة ملينة عريب، رسالة ماجستير في العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجبلاني بونعامة بخميس مليانة.
- ١٧- الحسيني، مرتضى محمد شاني، السعيري، أبراهيم علي موسى، ٢٠١٧، توظيف مكونات الرقابة الداخلية لتعزيز جودة التدقيق الخارجي - بحث تطبيقي في عينة من المصارف العراقية الخاصة، مجلة جامعة بابل/ العلوم الصرفة والتطبيقية، المجلد ٢٥، العدد ٤.
- ١٨- مالك، ياسر صاحب، ٢٠١٧، المقومات الأساسية للرقابة الداخلية وأثرها على فاعلية أجهزة الرقابة والتدقيق الداخلي- دراسة تطبيقية في عينة من الجامعات الحكومية، مجلة مركز دراسات الكوفة: مجلة فصلية محكمة، جامعة الكوفة، المجلد ١، العدد ٤٤.
- ١٩- السامرائي، محمد حامد مجيد، ٢٠١٦، أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية دراسة تحليلية على شركات صناعة الأدوية الأردنية المدرجة في بورصة عمان، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط.

1- Aljifri, K, & Moustafa, M, (2007), "The impact of corporate governance mechanisms on the performance of UAE firms: an empirical analysis",. Journal of Economic and Administrative Sciences, Vol.23, No.2.

2- Al-Malkawi, H. A. N., Pillai, R., & Bhatti, M. I. (2014), "Corporate governance practices in emerging markets: The case of GCC countries",. Economic Modelling, 38.

3- Ayagre, P. and Appiah, I. & Nartey, J., (2014), "The effectiveness of Internal Control Systems of banks: The case of Ghanaian banks", International Journal of Accounting and Financial Reporting, Vol. 4, No. 2.

4- Bhimani, A, (2009), "Risk management Corporate Governance and management Accounting emerging interdependencies", Management Accounting Research , Vol 20, No 1.

- 5- Bubilek, O, (2017), "Importance of Internal Audit and Internal Control in an organization – Case Study", International Business Degree Thesis, Bachelor of Business Administration.
- 6- Everson, M., Soske, S., Martens, F., Beston, C., Harris, C., Garcia, J., Jourdan, C., Posk-lensky, J. and Perraglia, S. (2013). "Internal Control- Integrated Framework", Executive Summary, the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), <https://na.theiia.org/standards/guidance> [Accessed 23 DSE. 2017].
- 7- Fawzy, S., (2003), "Assessment of Corporate Governance in Egypt", Egypt Center for Economic Studies , Working Paper, No .82.
- 8- Iskander, Magdi , and N Chamlou, (2000), "Corporate Governance: A framework for Implementation", Washington: World Bank, Available at www.sovereignglobal.com/media/framework-for-implementation.
- 9- John D. Sullivan, (2009), "The Moral Compass of Companies: Business Ethics and Corporate Governance as Anti-Corruption Tools", Working Paper, International finance corporation (IFC).
- 10- Lakis, V & Giriūnas, L, (2012), "The Concept Of Internal Control System: Theoretical Aspect", Ekonomika, Vol. 91, No, 2.
- 11- Brian, Mwachiro D, (2013), "Effects Of Internal Controls On Revenue Collection: A Case Of Kenya Revenue Authority", The Degree Of Master Of Business Administration (MBA), School Of Business, University Of Nairobi.
- 12- Gamage, C. T. and Lock, Kevin L. & Fernando, AAJ, "Effectiveness Of Internal Control System In State Commercial Banks In Sri Lanka", International Journal of Scientific Research and Innovative Technology, Vol. 1, No. 5.
- 13- Gheorghe, V. Lepadatu, (2011), "Corporate Governance and Audit Activity", Economy Transdisciplinarity Cognition, Vol. Xiv, Issue. 1.
- 14- Mihaela, D. & Iulian, S, (2012), "Internal Control and the Impact on Corporate Governance, in Romanian Listed Companies", Journal of Eastern Europe Research in Business & Economics, Vol. 2012, Article ID 676810.
- 15- Uzun, Ali Kamil, (2017) "The Role Of Internal Audit In Internal Control Quality In Corporate Organizations", 9th National Symposium On Auditing In Turkey, 3 Rd International Symposium On Auditing In Turkey Parallel Session III. <http://archive.ismmmo.org.tr>, 31/12/2017.

