

## الخاتمة

هدف هذا البحث إلى دراسة الرقابة الداخلية ودورها في ترشيد حوكمة الشركات من خلال مدى فعالية مكونات نظام الرقابة الداخلية وكيف يساهم في إرساء ركائز الحوكمة في الشركات، حيث تم التعرض في الجانب النظري إلى مختلف مفاهيم الإطار العام لحوكمة الشركات من خلال التطرق لنشأتها، أهدافها وأهميتها، مبادئها والركائز التي تقوم عليها، وأخيرا آلياتها ومحدداتها.

كما تم ابراز الجوانب العامة المتعلقة بموضوع الرقابة الداخلية باعتبارها آلية من آليات الحوكمة وكون أنها تتضمن كل المقاييس والأدوات التي تضمن للإدارة العليا تحقيق أهدافها الموضوعية، وذلك بالتطرق إلى مكونات الرقابة الداخلية، مقوماتها وأهدافها، وخصائص نظام الرقابة الداخلية الفعال وكيفية وضعه داخل الشركة.

تعتبر الحوكمة من المفاهيم التي يتميز تطبيقها بالشمولية بحيث يمتد الى كافة وحدات الشركة الأمر الذي يعني ارتباطها بعلاقة مع وحدات الشركة بدرجات مختلفة وحسب خصوصية العلاقة ونظرا لتميز الرقابة الداخلية بالشمولية أيضا وتغطيتها لكافة أنشطة الشركة تداخلت العلاقة بينهما حيث تظهر العلاقة بين الحوكمة والرقابة الداخلية كون هذه الأخيرة تمثل جزء لا يتجزأ في نظام حوكمة الشركات والقدرة على إدارة المخاطر، الأمر الذي تتبعه الإدارة العليا بالشركة والأفراد الآخرون بها حتى تتمكن من الاستفادة من الفرص المتاحة والتعامل مع التحديات من أجل تحقيق أهدافها. بالإضافة إلى ذلك تعتبر الرقابة الداخلية من أهم الآليات التي يعتمد عليها مفهوم الحوكمة بغية تعزيز الرقابة على مختلف مصالح الأطراف ذات العلاقة، إذ أن نظام الرقابة الداخلية الفعال يخفض من الأخطار المحتملة خاصة المتعلقة بإعداد التقارير المالية مما يسمح بالاستفادة من معلومة مالية موثوقة وأكثر شفافية ومسؤولية.

وقد تم طرح إشكالية مدى مساهمة تطبيق الرقابة الداخلية في ترشيد وتجسيد الحوكمة في الشركات الجزئية وعرض تجربة مؤسسة نفضال في هذا المجال، حيث كانت اشكالية البحث كالآتي: " كيف يمكن للرقابة الداخلية أن تساهم في ترشيد حوكمة الشركات؟".

وبعد معالجة هذه الاشكالية تم التوصل إلى عدة نتائج أهمها:

- تعتبر حوكمة الشركات الكيفية التي تدار بها الشركات وتراقب من طرف جميع الأطراف ذات العلاقة، فهي الاداة التي تسمح بإدارة المؤسسة بكفاءة واستغلال مواردها بطريقة مثلى، وبالتالي تحقيق الأهداف المسطرة من طرف إدارة الشركة من جهة وأهداف الأطراف ذات العلاقة من جهة أخرى.

- إن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الاجراءات والتعليمات والقوانين الموضوعة من طرف الادارة لضمان السير الحسن للشركة ووقايتها من الأخطار مع ضمان صحة البيانات والمعلومات التي سيعتمد عليها كأساس للحكم على مدى نجاعة أدائها بغية تحقيق الأهداف.

- إن حوكمة الشركات تمثل مجموعة من القواعد والقوانين الصارمة التي تضبط عمل الادارة أولاً وتوجه أدائها بما يحافظ على حقوق جميع الأطراف ذات العلاقة.

- يتطلب تنفيذ حوكمة الشركات توافر عدة آليات داخلية وخارجية وتنظيم الاداري ومهني متكامل يشمل مجلس ادارة كفى ونظام فعال للرقابة الداخلية.

- إن تفعيل الرقابة الداخلية في الشركة من خلال وضع أسس سليمة لمكونات نظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى تفعيل حوكمة الشركات فيها من خلال إرساء ركائز سليمة لها.

- من أجل تجسيد الدور الفعلي والحقيقي لركائز الحوكمة، لا بد من ضرورة ترسيخ مكونات الرقابة الداخلية بالإضافة إلى تفعيل دور الرقابة الداخلية.

- أما بالنسبة للدراسة الميدانية التي أجريت على مستوى مؤسسة نفضال، ومن خلال نتائج الدراسة تبين أن الشركة تعمل على تنفيذ مكونات الرقابة الداخلية وذلك من خلال وجود ارتباط ايجابي بين هذه الأخيرة ودورها في ترشيد الحوكمة.

من خلال النتائج السابقة، يمكن قبول الفرضيات المتعلقة بالبحث والعناصر التالية توضح ذلك:

الفرضية الأولى: " البيئة الرقابية تساهم في ترشيد ركائز الحوكمة في المؤسسة المدروسة" وهي فرضية مؤكدة، حيث تبين من خلال معالجة البيانات المجمعة من العينة المدروسة أن الاتجاه العام لإجابات المشاركين حول دور مكون البيئة الرقابية توافقت درجة الموافقة في المؤسسة المدروسة. وذلك من خلال تحديد السلطات والمسؤوليات، وجود نظام ضبط داخلي ذو كفاءة عالية، ووضع لوائح وتعليمات تحت الموظفين على التمسك بالقيم الأخلاقية.

الفرضية الثانية: " تساهم تحديد المخاطر الرقابية في ترشيد ركائز الحوكمة في المؤسسة المدروسة" وهي فرضية مؤكدة، حيث تبين من خلال معالجة البيانات المجمعة من العينة المدروسة أن الاتجاه العام لإجابات المشاركين حول دور مكون تحديد المخاطر توافقت درجة الموافقة في المؤسسة المدروسة. وذلك من خلال تحديد المخاطر المتعلقة بتحقيق الأهداف الاستراتيجية و تحديد وتقييم المخاطر التي يمكن أن تؤثر على نظام الرقابة الداخلية.

الفرضية الثالثة: " تطبيق أنشطة الرقابة من شأنه أن يجسد تطبيق ركائز الحوكمة في المؤسسة المدروسة" وهي فرضية مؤكدة، حيث تتجه إجابات المشاركين في المؤسسة المدروسة إلى تأكيد دور الأنشطة الرقابية لتجسيد الحوكمة، وذلك عن طريق تحديد العمليات التي تحتاج إلى أنشطة رقابية و وضع الرقابة اللازمة على هذه الأنشطة لتحقيق الأهداف.

الفرضية الرابعة: " يساهم نظام المعلومات والاتصال في تدعيم تطبيق ركائز الحوكمة في المؤسسة المدروسة" وهي فرضية مؤكدة أيضا، حيث تتجه إجابات المشاركين في المؤسسة المدروسة إلى وجود دور نظام المعلومات والاتصال في تجسيد الحوكمة، وذلك عن طريق وجود اتصال مباشر في كل الاتجاهات وبين مختلف الأطراف لتوصيل المعلومة اللازمة لكل الاطراف ذات العلاقة.

الفرضية الخامسة: " المتابعة الدائمة للأنظمة الرقابية يساهم في ترشيد تطبيق ركائز الحوكمة في المؤسسة المدروسة" وهي فرضية مؤكدة، حيث تتجه إجابات المشاركين في المؤسسة المدروسة إلى تأكيد دور المتابعة الدائمة للأنظمة الرقابية لتجسيد الحوكمة.

وفي الأخير، كإجابة على إشكالية الدراسة، فإنه يمكن القول أن للرقابة الداخلية الأثر الإيجابي على حوكمة الشركات من خلال تفعيل الركائز التي تقوم عليها، حيث تساهم في توفير بيئة رقابية جيدة تضمن السير الحسن للشركة، وكذا نوعية المعلومات المحاسبية. إلا أنه تجدر الإشارة إلى أن إشكالية حوكمة الشركة مازالت تعاني منها الشركات الجزائرية. ولذلك، فإنه يمكن تقديم الاقتراحات المoolية التي من شأنها أن تحسن نظام الرقابة الداخلية وممارسات الحوكمة في الجزائر:

- اعتبار الحوكمة كمنهج أساسي لتحقيق أهداف الشركات وتحقيق استدامة الأنشطة الاقتصادية وبالتالي التركيز على متطلباتها الرقابية.

- تشجيع تطبيق الحوكمة على مستوى الشركات الجزائرية من خلال العمل على إحداث دليل لذلك يتماشى مع المعطيات والأوضاع الحالية، وإلزام جميع الشركات المعنية بتطبيقه.

- تعزيز ثقافة ممارسات الحوكمة في الشركات الجزائرية بعقد برامج ودورات تدريبية للمدراء والموظفين، لتبيين مفاهيم وتطبيقات الحوكمة.

- إعادة تفعيل دور الرقابة الداخلية في الشركات الجزائرية، من خلال تفعيل مكونات نظام الرقابة الداخلية الذي يساهم بدوره في تفعيل الحوكمة.

- ضرورة قيام الشركات الجزائرية بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة لديها ومراجعتها بشكل مستمر بهدف تحديد نقاط الضعف ومن ثم العمل على تطويرها وتحسينها.

- ضرورة التنسيق الجيد بين مختلف الآليات الرقابية للحوكمة في الشركات الجزائرية.

- ضرورة إدخال مفهوم حوكمة الشركات في المناهج الدراسية لتخصص محاسبة بالجامعات الجزائرية.

ومنه يمكن وضع الآفاق التالية لهذا البحث:

- دراسة دور الآليات الرقابية الأخرى في تفعيل حوكمة الشركات.

- دراسة دور ادارة المخاطر في تجسيد حوكمة الشركات.

- دراسة مدى التزام الشركات الجزائرية بالميثاق الأخلاقي ودوره في ترشيد الحوكمة.

## قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

## 1- الكتب

1. محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس، العرض، الإفصاح، دار وائل للنشر، عمان، 2004.
2. الشيرازي، عباس مهدي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، 1990.
3. أحمد على خضر، حوكمة الشركات، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، 2012.
4. هندي منير، أساسيات الاستثمار وتحليل الأوراق المالية، دار المعارف، الاسكندرية، 2009.
5. طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات: المفاهيم -المبادئ-التجارب.تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005.
6. عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات و دور مجلس إدارة، اتحاد المصارف العربية، 2007، ص 19.
7. مركز المشروعات الدولية الخاصة، قائمة بالمصطلحات المتعلقة بحوكمة الشركات، القاهرة، 2003.
8. عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات (في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة)، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006-2007.
9. بشرى عبد الوهاب محمد حسن، دليل مقترح لتفعيل لجنة التدقيق لدعم تنفيذ حوكمة الشركات وآلياتها، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الكوفة، [www.docudesk.com](http://www.docudesk.com) تاريخ الاطلاع 2015/10/20
10. محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والاداري، الدار الجامعية، مصر، 2006.
11. مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، دار البداية، عمان، الاردن، 2010.
12. محمد براق، نظام الرقابة الداخلية دراسة على المستشفيات، مطبوعة موجهة لطلبة الماجستير للعلوم الاقتصادية والتسيير فرع استراتيجية السوق في ظل اقتصاد تنافسي، غير منشورة، محمد بوضياف، المسيلة، 2003-2004.
13. فتحي رزقي السوافيري وآخرون، التجاهات الحديثة في الرقابة المراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2002.

14. عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزقي السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004
15. حسين القاضي، حسين ممدوح، أساليب التدقيق في ظل المعايير الأمريكية، مؤسسة الوراق للنشر، عمان الأردن، 1999
16. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسة التطبيقية، بن عكنون، الجزائر، 2003،
17. كمال الدهراوي مصطفى، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتبة الجامعية الحديثة، الاسكندرية، 2006
18. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الاسكندرية، 2002
19. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، دون سنة نشر
20. عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، المراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004
21. أحمد نورولآخرون، الرقابة ومراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، 1989.
22. عبد الفتاح محمد الصحن ومحمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004.
23. وليم توماس وأمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة: احمد حامد الحجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 1989
24. خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دائل وائل للنشر، عمان، 1998
25. يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، عمان، الأردن دار النشر، 2000
26. رجب السيد راشد ومحمود ناجي درويشوعبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000
27. عبد الفتاح محمد الصحن ومحمد السيد سرايا وشحاته السيد شحاته، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الاسكندرية، 2006
28. عبد الوهاب نصر علي وشحاته السيد شحاته، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003

29. محمود البياتي، تحليل البيانات الإحصائية باستخدام برنامج SPSS، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005
30. فيحاء عبد الخالق يحي البكوع ومنهل مجيد أحمد، تفعيل نظم الرقابة الداخلية للحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري في الوحدات الخدمية (دراسة نظرية تحليلية)، مجلة الإدارة والإقتصاد، العدد 32، 2012.
31. عبد الفتاح عز، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS، ص: 539، من خلال الموقع الإلكتروني [www.Arabicstat.com](http://www.Arabicstat.com)، تاريخ الاطلاع: 10-2016-05

## 2- المذكرات والرسائل الجامعية

32. هيثم يوسف محمد عويضة، كينز والكساد الكبير 1929 قراءة في أزمة 1929 والأزمة الحالية، بحث مقدم في إطار برنامج دكتوراه، جامعة القاهرة، مارس 2010.
33. عمر عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات -دراسة ميدانية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص مالية ومحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدينة، 2008-2009.
34. ماجد اسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009.
35. بوطورة فضيلة، دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في البنوك، مذكرة ماجستير، استراتيجية السوق في ظل اقتصاد تنافسي، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2006-2007.
36. عمر ديلمي، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009.
37. صبيعات ابراهيم، نظام الرقابة الداخلية بالقطاع العمومي الاستشفائي بالجزائر، مذكرة ماجستير، محاسبة مراجعة وتدقيق، المدرسة العليا للتجارة، 2014.

38. ابراهيم اسحق نسمان، دور ادارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة، مذكرة ماجستير، المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، غزة، 2009.

### 3- المجالات

39. أنور هاقان قوناش، أزمة شرق آسيا عبر بلدان منظمة المؤتمر الإسلامي، مجلة التعاون الاقتصادي بين الدول الإسلامية، 2001.

40. فيصل محمود الشواورة، قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في الشركات المساهمة العامة الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد الثاني، 2009.

41. آلان عجيب مصطفى هلدني، تأثر صبري محمود الغبان، دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني، مجلة علوم انسانية، السنة السابعة العدد 45، 2010، ص:6، www.ULUM.NL، تاريخ الاطلاع 2016/01/28.

### 4- الملتقيات

42. أشرف حنا ميخائيل، تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، مركز المشروعات الدولية الخاصة، 24-26 سبتمبر 2005.

43. خلف عبد الله الوردات، التجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، مركز المشروعات الدولية الخاصة، 24-26 سبتمبر 2005.

44. بتول محمد نوري، علي خلف سلمان، حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة، الملتقى الدولي حول الابداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة-الجزائر، يومي 18 و 19 ماي 2011.

45. كمال بوعظم، زايدي عبد السلام، حوكمة الشركات ودورها في التقليل من عمليات التضليل في الأسواق المالية والحد من وقوع الأزمات، الملتقى الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة عنابة الجزائر، أيام 18-19 نوفمبر 2009.

46. زين الدين بروش وجابر دهيمي، دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والاداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، كلية

العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 6-7 ماي 2012.

47. محمد براق وعمر قمان، دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي، الملتقى الوطني الأول حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري يومي 6-7 ماي 2012، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، مخبر مالية بنوك وإدارة أعمال.

48. مسعود درواسي وضيف الله مسعود الهادي، دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي، الملتقى الوطني الأول حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري يومي 6-7 ماي 2012، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، مخبر مالية بنوك وإدارة أعمال.

### ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

#### 1- Les Ouvrages

49. The Institute of Internal Auditors, The Lessons That Liebeneath, Tone at the Top, USA, February 2002.
50. Glem, Irvin N. Internal Audit's Role in Governance, Risk and Control, CIA Review, 2004.
51. Batude, Laudit comptabilité et financier, Nathan, Paris, 1997
52. Jacques Renard, Théorie et pratique de l'audit interne, édition d'organisation, Paris, 2000.

#### 2- Les Articles

53. Alamgir M, Corporate Govenance :A Risk Perspective, paper presented to :corporate governance and reform, a conference organized by the Egyptian Banking Institute, Cairo, May 2007.