

مدى تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمكونات الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO1  
- دراسة ميدانية من وجهة نظر المدققين الداخليين بمؤسسات المساهمة بولاية عنابة-

**To what extent does the Algerian economic company apply the components of internal control according to the COSO1 framework: an empirical study from the point of view of internal auditors in joint-stock companies in the wilaya of Annaba**

كبلوتي حمزة<sup>1</sup>، شيخي بلال<sup>2</sup>

<sup>1</sup> مخبر آداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل الحركة الاقتصادية الدولية جامعة بومرداس،

h.keblouti@ univ-boumerdes.dz

<sup>2</sup> جامعة أمجد بوقرة بومرداس، chikhibillal@univ-boumerdes.dz

تاريخ النشر: 2021/04/30

تاريخ القبول: 2021/02/27

تاريخ الاستلام: 2020/07/10

**ملخص:**

إن الهدف من هذه الدراسة هو التعرف على مدى تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمكونات الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO1 . و لتحقيق هذا الهدف تم تطوير استبيان كأداة قياس للدراسة و المتكون من 25 عبارة، حيث تم توزيعه على العينة الممثلة لمجتمع الدراسة و المتمثلة في المدققين الداخليين في مؤسسات المساهمة الخمسين في ولاية عنابة. و قبل اختبار فرضية الدراسة كان لابد من إجراء الاختبارات الخاصة بأداة الدراسة نفسها و ذلك بالاعتماد على برنامج Spss، بعدها تمت الإجابة على الفرضية الرئيسية باستعمال الاختبار الإحصائي T للعينة واحدة. و لقد أظهرت النتائج أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة تطبق مكونات نظام الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO1.

**الكلمات المفتاحية:** الرقابة الداخلية، مكونات الرقابة الداخلية، بيئة الرقابة، لجنة COSO.

**تصنيف JEL:** M42

**Abstract:**

The aim of this study is to identify the extent to which the Algerian economic company applies the components of internal control according to the COSO1 framework. To achieve this latter, a questionnaire was developed as a measurement tool for the study, consisting of 25 items, where it was distributed to the sample representing the study population, which is represented by internal auditors in the 50 joint-stock companies in the wilaya of Annaba. Before testing the hypothesis of the study, the tests of the study tool itself had to be performed on the Spss software. Then, the main hypothesis was answered using the statistical test T for a single sample. The results showed that Algerian economic companies (our study sample), applied the components of the internal control system according to the COSO1 framework.

**Keys words:** internal control, components of internal control, monitoring environment, COSO committee.

**JEL classification codes:** M42

المؤلف المرسل: كبلوتي حمزة، الإيميل: [hamzakeb@yahoo.fr](mailto:hamzakeb@yahoo.fr)

تمهيد:

عرف العالم خلال السنوات الأخيرة أكبر الفضائح المالية في المؤسسات الاقتصادية الكبرى، و قد تم إرجاع ذلك إلى ضعف أنظمة الرقابة الداخلية في هذه المؤسسات و التهاون في تطبيق القواعد و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إضافة إلى التحايل و الغش المحاسبي، و لهذا السبب لجأت العديد من الحكومات إلى إيجاد حلول سريعة للسيطرة على هذه التصرفات التي أثرت على أكبر الشركات في العالم و نذكر منها: شركة انرون للطاقة و شركة وورلد كوم. و عليه اتجهت العديد من المنظمات العالمية في مجال المحاسبة و التدقيق إلى إيجاد الحلول و سن و وضع التقارير و المبادئ التي يمكن أن تضع حد لهذا الإشكال. و تعتبر لجنة رعاية المنظمات للجنة تريداوي (COSO) كغيرها من هذه المنظمات التي وضعت إطار متكامل للرقابة الداخلية سنة 1992، و الذي تعرض إلى التحديث عدة مرات لمواكبة التطورات في هذا المجال.

و الجزائر كغيرها من دول العالم فهي ليست في معزل عن العالم الخارجي من جهة و عن هذه الظواهر المتطورة من جهة أخرى، حيث في كل مرة يتم توفير حلول لفرض الرقابة لحماية المؤسسات من جميع أنواع الغش و التلاعب في الحسابات يتم ابتكار طرق جديدة للتحايل في القوائم المالية و الحسابات في المؤسسات، رغم أن الجزائر وضعت و شرعت العديد من القوانين و قامت بالعديد من الإصلاحات و خاصة في المجال المالي و المحاسبي من خلال إصدار النظام المحاسبي المالي الجديد الذي استوجب تطبيقه منذ 2010، و كذلك إصدار العديد من معايير التدقيق الخارجي في محاولة التصدي إلى جميع أنواع الغش و التلاعب، إلا أن هنا يبقى السؤال مطروح عن مدى وعي المؤسسات الاقتصادية بأهمية نظم الرقابة الداخلية و هيكلها في توفير سبل الحماية فيها و هذا من خلال وضع أطر و أسس جيدة و إقامة رقابة داخلية فعالة.

و عليه يمكن طرح التساؤل التالي:

هل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة تطبق مكونات الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO1؟

فرضية الدراسة :

قصد معالجة الإشكالية المطروحة تمت صياغة الفرضية التالية:

المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تطبق مكونات نظام الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO1.

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى:

- إلقاء الضوء على مفهوم نظام الرقابة الداخلية و مكوناته وفقا لإطار COSO 1؛
- التعرف على مدى تطبيق مكونات الرقابة الداخلية وفق لإطار COSO 1 في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة.

منهجية الدراسة:

من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، أما فيما يخص الدراسة الميدانية فتم الاعتماد على دراسة حالة مجموعة من المؤسسات من خلال إعداد استبيان و توزيعه على عينة الدراسة

المتتمثلة في المدققين الداخليين في المؤسسات المساهمة في ولاية عنابة، حيث تم استرجاع إجابات العينة و تحليلها إحصائيا باستخدام برنامج SPSS.

الدراسات السابقة:

دراسة طلال الججاوي، (2008)، تحليل أهمية عناصر الرقابة الداخلية لمراقبي الحسابات - دراسة استكشافية لعينة من مراقبي الحسابات بالعراق، المجلة العربية للإدارة، المجلد 26، العدد 01.

تهدف هذه الدراسة إلى استجلاء آراء عينة من مراقبي الحسابات في العراق بخصوص أهمية الرقابة الداخلية و تحليل أهميتها عند تخطيط إجراءات التدقيق ليقدم بذلك إرشاد عملي لمراقبي الحسابات، و لتحقيق هذا الهدف تم الاعتماد على الاستبيان بوصفه مصدرا مهما للحصول على البيانات اللازمة لإجراء الدراسة التحليلية، حيث تم توزيعه على عينة البحث و المتمثلة في نخبة مختارة عشوائيا من مراقبي الحسابات و المحاسبين القانونيين العاملين في القطاع الخاص، بلغ عددهم (66) كما تم اختيار (25) فردا من موظفي القطاع العام الذين يحملون اللقب المهني مراقب حسابات، و لغرض تحليل البيانات تم استخدام بعض الأساليب الإحصائية و المتمثلة في المتوسط الحسابي المرجح، و النسب المئوية المقابلة لهذا المتوسط، و متوسط المتوسطات الحسابية بوصفها مؤشرات لتحديد درجة أهمية عناصر الرقابة الداخلية بالنسبة لمراقبي الحسابات. وقد توصلت الدراسة إلى أنه لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين المستجوبين من أفراد عينة الدراسة فيما يتعلق بدرجة أهمية كل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية الخمسة ( بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، نظام المعلومات و الاتصال، المتابعة)، عند تخطيط إجراءات التدقيق، و هذا يشير إلى أن مراقبي الحسابات يولون عناصر الرقابة الداخلية اهتماما بالغا و يتجلى ذلك في دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية للوحدات الاقتصادية الخاضعة للتدقيق ، إذ في ضوء ذلك يقومون بتخطيط إجراءات التدقيق.

دراسة علي عبد القادر ذنبيات، نوال كفوس، ( 2012)، مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بمتطلبات الرقابة الداخلية و اثر ذلك على أدائها المالي ، مجلة دراسات للعلوم الإدارية، المجلد 39، العدد 01.

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بمتطلبات الرقابة الداخلية الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم (315) و مدى تأثير ذلك على الأداء المالي لهذه الشركات، و لتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبيان لتجميع البيانات الأولية اللازمة، حيث وزعت على (50) شركة صناعية مساهمة عامة مدرجة في بورصة عمان، و تمت معالجة هذه البيانات باستخدام الأساليب الإحصائية الوصفية، كما تم استخدام اختبار one sample t-test و تحليل الانحدار المتعدد Multiple Regression لاختبار الفرضيات. من خلال تحليل البيانات توصلت الدراسة أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تلتزم بتطبيق جميع مقومات الرقابة الداخلية الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم ( 315)، و بينت نتائج الدراسة عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى التزام الشركات الصناعية الأردنية بمقومات الرقابة الداخلية و بين الأداء المالي مقاسا بنسب العائد على الأصول، و العائد على حقوق المساهمين، و العائد على المبيعات. بينما توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى الالتزام بمقومات الرقابة الداخلية و بين الأداء المالي مقاسا بنسبة مجمل الربح، كما بينت النتائج وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للحجم على العلاقة بين مدى توافر مقومات الرقابة الداخلية و بين الأداء المالي مقاسا بنسبة العائد على الأصول

و العائد على حقوق المساهمين و العائد على المبيعات ، في حين لم تظهر النتائج وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للحجم على العلاقة بين توافر مقومات الرقابة الداخلية و بين الأداء المالي للشركات المبحوثة مقاسا بنسب مجمل الربح، و على ضوء النتائج التي تم التوصل إليها يوصي الباحثان بضرورة قيام الشركات الصناعية الأردنية بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة لديها بشكل مستمر، إضافة إلى العمل على إيجاد قسم خاص للرقابة على جودة أعمال إدارة التدقيق الداخلي.

دراسة عودة خلف الجرايدة، (2015)، أثر تطبيق مكونات الرقابة الداخلية على إدارة المخاطر وفق COSO - دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة جرش، كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية، الأردن.

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى تأثير تطبيق نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO على إدارة مخاطر المشروع ERM في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية. و لتحقيق هذا الهدف تم تصميم استبيان تضمن عبارات تتعلق بكل مكون من مكونات الرقابة الداخلية (البيئة الرقابية-تقدير الخطر-الأنشطة الرقابية-المعلومات و الاتصال-المتابعة)، و عبارات أخرى تكشف ممارسات تلك الشركات لإدارة المخاطر طبقاً لنموذج COSO و لحمة أنواع من المخاطر (المخاطر القانونية، مخاطر السمعة، مخاطر السوق، مخاطر السيولة، مخاطر التشغيل)، حيث تم توزيع 142 استبيان على (62) شركة صناعية استرجع منها (99) استبيان من (47) شركة، و تم تحليل البيانات المسترجعة باستخدام نماذج الانحدار المتعدد بطريقة التدرج stepwise و باستخدام الحزمة الإحصائية SPSS 22 على (91) استبيان قابل للتحليل. و لقد توصلت الدراسة إلى وجود اثر لتطبيق مكونات الرقابة الداخلية على إدارة المخاطر وفق COSO ، حيث أن مكون المتابعة هو المكون الذي يؤثر في كل أنواع إدارة المخاطر، كما أن البيئة الرقابية تؤثر في إدارة المخاطر الكلية و جزئياً باستثناء إدارة مخاطر السوق، في حين كان تقدير الخطر مؤثراً في إدارة المخاطر الكلية و مخاطر السيولة، و المخاطر القانونية، و المعلومات و الاتصال لم يؤثر إلا في إدارة مخاطر السيولة، بينما لم تؤثر الأنشطة الرقابية في إدارة المخاطر.

## المحور الأول: الإطار النظري للدراسة

### 1- تعريف الرقابة الداخلية:

1-1- تعريف مجمع المحاسبين الأمريكي (AICPA): تعرف الرقابة الداخلية بأنها " مجموعة المقاييس و الطرق التي تتبناها المؤسسة بقصد حماية أصولها من نقدية وغيرها، و ضمان الدقة المحاسبية لما هو مقيد بالدفاتر و السجلات." (يجي و مُجد علي، 2013، صفحة 437)

1-2- جاء في الفقرة 42 من المعيار 315 من المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق و التأكيد و قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين في تعريف الرقابة الداخلية (IFAC): الرقابة الداخلية هي العملية المصممة و المنفذة من قبل أولئك المكلفين بالرقابة و الإدارة و الموظفين الآخرين، لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المؤسسة فيما يتعلق بموثوقية تقديم التقارير المالية و فاعلية كفاءة العمليات و الامتثال للقوانين و الأنظمة المطبقة، و يتبع ذلك أن الرقابة

الداخلية يتم تصميمها و تنفيذها لتناول مخاطر العمل المحددة التي تهدف تحقيق هذه الأهداف. (جمعة، المدخل إلى التدقيق و التأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، 2015، صفحة 204)

**1-3- تعريف معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا (PCCAB):** الرقابة الداخلية هي مجموعة أنظمة الرقابة المالية و غيرها الموضوعه من طرف الإدارة من أجل إدارة أعمال المؤسسة بكيفية منظمة و فعالة، ضمان احترام سياسات التسيير، حماية الأصول و ضمان الصحة و الوضعية الكاملة للمعلومات المسجلة بقدر الإمكان. " (بطورة، 2007، صفحة 19)

**1-4- تعريف اللجنة الراعية للمنظمات (COSO):** صدر تقرير لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي و المعنون " الرقابة الداخلية- إطار متكامل" و الذي يطلق عليه اختصارا (COSO 1) في العام 1992، و الذي يعد من أهم الإصدارات التي تناولت أنظمة الرقابة الداخلية، إذ ساهم بتطور قواعدها و مفاهيمها و زيادة الاهتمام بها، و في عام 2004 توسعت لجنة COSO في الإطار المتكامل للرقابة الداخلية و أصدرت تقريرا بعنوان "إدارة مخاطر المشروع- إطار متكامل" و يطلق عليه اختصارا (COSO2) و الذي أبقى فيه على مفهوم نظام الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO 1 و توسع أكثر في مفهوم إدارة المخاطر، حيث اعتبر أن نظام الرقابة الداخلية الفعال جزء من إدارة مخاطر المؤسسة. و عليه عرفت لجنة COSO الرقابة الداخلية بأنها: عملية متأثرة بالإدارة و بكل أولئك المعنيين بإدارة المؤسسة، يتم تصميمها من أجل الحصول على تأكيد مناسب بأن الأهداف التالية قد تم تحقيقها: كفاءة و فاعلية العمليات التشغيلية؛ مصداقية البيانات المالية، الالتزام بالسياسات و القوانين و الأنظمة. (عبد السلام، 2011، صفحة 29)

و من هذا المفهوم يتضح أن نظام الرقابة الداخلية يصمم و ينفذ من قبل الإدارة و العاملين فيها، حيث تهدف المؤسسة من خلاله إلى تحقيق أهداف معينة، تساعد في تطوير أدائها، و عليه يمكن الوقوف على أبرز النقاط التالية:

- الرقابة الداخلية جزء لا يتجزأ من عمليات المؤسسة، حيث لا تعتبر حدثا واحدا بل مجموعة من الأعمال و الأنشطة التي تحدث بشكل مستمر فهي جزء من النظام الذي تستخدمه الإدارة لتنظيم و توجيه عملياتها و ليس كنظام مستقل؛
- الرقابة الداخلية نظام يضعه و ينفذه الأفراد، حيث أن مسؤولية تصميمه تقع على عاتق الإدارة فهي التي تحدد الأهداف و تضع آليات الرقابة و نشاطاتها و تعمل على تقييمها؛
- الرقابة الداخلية تعطي تأكيدا معقولا و ليس مطلقا إذ لا تستطيع أنظمة الرقابة الداخلية تقديم تأكيدا مطلقة حول تحقيق أهداف المؤسسة حيث أن هناك عوامل خارجة عن نطاق سيطرة و تأثير الإدارة.

**2- أهداف الرقابة الداخلية:** يمكن تقديم الشكل التالي الذي يعبر عن الأهداف الأربعة الأساسية للرقابة الداخلية. (الصحن و السوافيري، الرقابة و المراجعة الداخلية، 2004، صفحة 135)

الشكل رقم 01 : أهداف الرقابة الداخلية.



المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص: 135.

من خلال الشكل (01) المقدم اعلاه يمكن عرض هذه الأهداف بشيء من التفصيل كما يلي:

- إن أهم أهداف الرقابة الداخلية هو حماية أصول المؤسسة من خلال فرض حماية مادية و حماية محاسبية لجميع عناصر الأصول؛ (Jacques, 2010, p. 145)
  - من الأهداف الأخرى للرقابة الداخلية التأكد من الحصول على بيانات محاسبية دقيقة يمكن الاعتماد عليها في المجالات المختلفة الداخلية و الخارجية؛ (السيد، 2008، صفحة 92)
  - إن نظام الرقابة الداخلية يعمل على تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وزيادة درجة الفعالية من خلال الإجراءات الداخلية اعتمادا على المعلومات التي يتم الحصول عليها. (شاهين، 2012، صفحة 14)
  - إن الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة تقتضي امتثال و تطبيق أوامر الجهة الإدارية، لأن تشجيع و احترام السياسات الإدارية من شأنه أن يكفل للمؤسسة أهدافها المرسومة.
- 2- مكونات نظام الرقابة الداخلية:** وفقا لتقرير لجنة COSO يتكون نظام الرقابة الداخلية من خمسة مكونات، إذ ما توفرت في أي مؤسسة يمكن القول أنها لديها نظام رقابة داخلية فعال و هي: (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات و الاتصال، المتابعة) (Bertin & Autres, 2013, p. 568) و الشكل التالي يوضح هذه المكونات الخمسة:

### الشكل رقم 02: مكونات الرقابة الداخلية وفق مفهوم COSO1



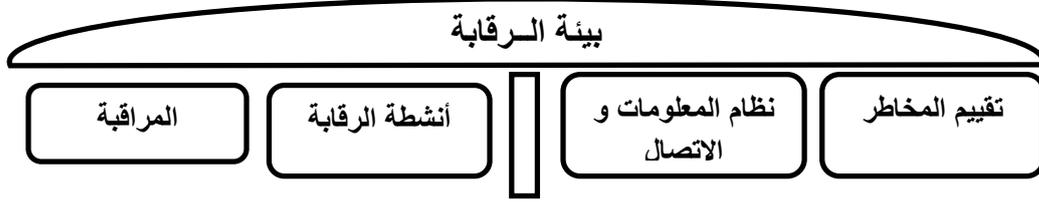
**Source : Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, Internal Control – Integrated Framework: An implementation Guide for the Healthcare Provider Industry, by Crowe, 2019, p.5.**

### 3-1. بيئة الرقابة (Control Environment): يقصد ببيئة الرقابة الموقف العام للمديرين و الإدارة و إدراكهم و

أفعالهم المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية و أهميته في المؤسسة، و لبيئة الرقابة تأثير في فعالية إجراءات الرقابة حيث أنها تمثل المظلة

للمكونات الأخرى. و بدون وجود بيئة رقابة فعالة لن ينتج عن العناصر الأخرى رقابة داخلية فعالة بغض النظر عن جودتها. (دحدوح و القاضي، 2009، صفحة 282)

الشكل رقم 03: مظلة هيكل الرقابة الداخلية



المصدر: أمين السيد احمد لطفي، دراسات تطبيقية في المراجعة، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2009، ص: 186.

**3-2. تقييم المخاطر Risk Assessment:** إن عملية تقييم المخاطر هي العملية التي تقوم بها المؤسسة لتحديد و الاستجابة لمخاطر العمل و نتائج ذلك. و لأغراض إعداد التقارير المالية تشمل عملية تقييم المؤسسة للمخاطر كيف تحدد الإدارة المخاطر المتعلقة بإعداد البيانات المالية، التي تعطي رأيا صحيحا و عادلا حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق بالمؤسسة، و تقدر أهميتها و تقييم احتمال وقوعها و تقرر الإجراءات لإدارتها، (عبد و الدراجي، 2014، صفحة 151) و هي تمر على ثلاث مراحل: (جمعة، المدخل إلى التدقيق و التأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، 2015، صفحة 210) مرحلة تحديد المخاطر، مرحلة تقييم المخاطر، مرحلة الاستجابة للمخاطر أو تطوير حلول لمواجهة المخاطر.

**3-3. أنشطة الرقابة ( Control Activities):** تشتمل أنشطة الرقابة على الإجراءات و السياسات و القواعد التي توفر تأكيد مناسب من أنه قد تم تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، و أنه قد تم اتخاذ الإجراءات اللازمة لمواجهة المخاطر التي قد تتعرض لها المؤسسة. وقد تتعلق أنشطة الرقابة بالرقابة على التشغيل و الرقابة على الالتزام، حيث تهتم أنشطة الرقابة على التشغيل بتقييم الأداء في جميع المستويات الإدارية عن طريق قياس الأداء الفعلي و مقارنته بالأداء المخطط وفقا للموازنات التخطيطية، اتخاذ بعض الإجراءات التصحيحية، وكذلك متابعة تقارير التشغيل داخل كل قسم وفقا لنظام الرقابة المطبق، أما إذا أخذنا بأفضل الطرق حصرا للأنشطة الرقابية فصنفت إلى ثلاثة فئات: (الدوغجي و الخيرو، 2013، صفحة 420)

- **الأنشطة الوقائية:** و هي مجموعة إجراءات يتم وضعها بهدف منع وقوع أي أخطاء أو انحرافات؛
- **الأنشطة الكاشفة:** وهي الإجراءات التي يتم وضعها بهدف اكتشاف المشاكل فورا؛
- **الأنشطة التصحيحية:** وهي الإجراءات التي تعمل على حل المشاكل المكتشفة و تقع هذه الفئة من الأنشطة الرقابية ضمن المكون الخامس من مكونات الرقابة وهو (المراقبة).

**3-4. نظام المعلومات و الاتصال (Information & Communication):** يأتي دور نظام المعلومات في التأكيد بأن المعلومات الملائمة قد تم تحديدها و السيطرة عليها و إيصالها بالشكل و الإطار الزمني المناسبين، بحيث يتمكن الأفراد من إنجاز و تحمل واجباتهم و مسؤولياتهم بفاعلية. و تشمل هذه الناحية و جود نظام اتصال فعال داخل المؤسسة و خارجها مع أطراف مثل المستهلكين و الموردين و حملة الأسهم، وكذلك التعامل مع البيانات الداخلية وتلك المتعلقة بالأحداث و الأنشطة و الظروف الخارجية. (السوع، 2011، صفحة 109)

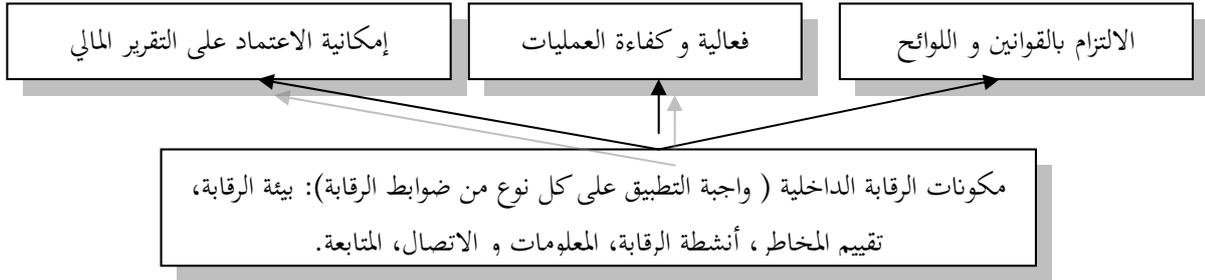
3-5. المراقبة أو المتابعة (Monitoring Activities): إن أحد المسؤوليات الهامة للإدارة هي إنشاء رقابة داخلية و الإبقاء عليها على أساس مستمر، و تشمل مراقبة الإدارة لعناصر الرقابة اعتبار ما إذا كانت تعمل كما هو مقصود منها و أنه يتم تعديلها حسبما هو مناسب حسب التغيرات في الظروف. (Bernard & autres, 2010, p. 25) لذلك فان مراقبة عناصر الرقابة هي عملية تقييم لفاعلية أداء الرقابة الداخلية على مدى الوقت، و هي تشمل تقييم و تصميم و عمل عناصر الرقابة في الوقت المناسب و اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة المعدلة حسب التغيرات في الظروف.

3- معايير تقييم فعالية هيكل الرقابة الداخلية: فيما يلي شرح موجز لمعايير فعالية هيكل الرقابة الداخلية: (الجمال، 2014، صفحة 157)

4-1. معيار ضرورة فهم و إدراك الإدارة للهدف من هيكل الرقابة الداخلية: هيكل الرقابة الداخلية لا يتضمن فقط الرقابة على أرصدة الحسابات بل يشمل الرقابة على دورة العمليات، و ذلك لأن دقة أرصدة الحسابات و التي من خلالها يتم إعداد القوائم المالية تعتمد على دقة العمليات و تسجيلها؛

4-2. معيار فعالية كل مكون من مكونات هيكل الرقابة الداخلية: يقصد بما فعالية المكونات الخمس لهيكل الرقابة الداخلية السابقة؛ و يعتبر إطار العمل للرقابة الخاص بـ COSO الصادر في عام 1992 أكثر أطر العمل و فهما بشكل واسع في الولايات المتحدة و الشكل أدناه يوضح ذلك:

#### الشكل رقم ( 04 ): أنواع الضوابط الداخلية



المصدر: أمين السيد احمد لطفي، تطلعات حديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2013، ص: 217.

4-3. معيار كفاءة التدقيق الداخلي: تساهم إدارة التدقيق الداخلي بدور كبير في مساعدة الإدارة على تقييم مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالمؤسسة؛

4-4. معيار مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات و الاستفادة منها: لكي يتم تصميم هيكل فعال للرقابة الداخلية لا بد من استخدام تكنولوجيا المعلومات و الاستفادة منها؛

4-5. معيار تكامل مكونات هيكل الرقابة الداخلية: إن إدارة المؤسسة مسؤولة عن تصميم و تشغيل هيكل الرقابة الداخلية بمكوناتها الخمس: (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات و الاتصال، المتابعة) بصورة متكاملة.

#### الخوّر الثاني: الدراسة الميدانية

##### 1- مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية و بالتحديد شركات المساهمة. أما عينة الدراسة فتكونت من 50 مؤسسة مساهمة (SPA) في ولاية عنابة. و بحكم أن المدقق الداخلي هو المعني بتقييم نظام الرقابة الداخلية و عليه تم حصر عينة الدراسة في المدققين الداخليين في هذه المؤسسات، أما في حالة عدم وجود منصب مراجع فقد أعطيت اختيارات أخرى يمكن أن

تجيب على الاستبيان و هي اختيارات أو وظائف يمكن أن تقوم بهذا الدور نظرا لأن هذه الفئات هي الأكثر قدرة في الإجابة على أسئلة الاستبيان. و الجدول رقم ( 01) يبين لنا عدد الاستبيانات الموزعة و المستردة و الصالحة منها للتحليل.

**جدول رقم 01: عدد الاستبيانات الموزعة و المستردة**

الاستبيانات الموزعة	%	المستردة	%	الغير صالحة للتحليل	%	الصالحة للتحليل	%
50	100	43	86	11	22	32	64

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج استرجاع الاستبيانات

**2- أداة الدراسة:**

تم استخدام الاستبيان كأهم الأدوات البحثية لتحليل رأي عينة الدراسة، و لقد تم الاعتماد على مقياس ليكرت ( Likert Scale) الخماسي المبين في الجدول أسفله ، أما الاستبيان فقد اشتمل على ثلاثة أجزاء و هي:

**2-1- الجزء الأول:** مقدمة موجزة توضح نوع الدراسة و الهدف من ورائها.

**2-2- الجزء الثاني:** بيانات تتعلق بأفراد العينة و اشتملت على المتغيرات التالية: التخصص الأكاديمي، المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، الأقدمية المهنية.

**2-3- الجزء الثالث:** يشتمل هذا الجزء على 25 عبارة، حيث قسمت إلى خمسة أبعاد و هي المكونات التالية: البيئة الرقابية، نظام المعلومات و الاتصال، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، و المتابعة.

**الجدول رقم 02: مقياس ليكرت الخماسي**

المستوى	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المتوسط الحسابي	1-1.79	1.8-2.59	2.6-3.39	3.4-4.19	4.20-5
درجة الموافقة الكلية	منخفضة	متوسطة	مرتفعة		

المصدر: من إعداد الباحثان

**3- صدق و ثبات الاستبيان:**

**جدول رقم 03: معامل ثبات و صدق أداة الدراسة**

المجال	معامل (الثبات) ألفا كرونباخ	معامل الصدق
25 عبارة	0.871	0.933

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول رقم (03) أعلاه أن قيمة معامل (الثبات) ألفا كرونباخ جيدة بصورة عامة لمجمل أسئلة الدراسة و قدرت ب 0.871، كذلك قيمة معامل الصدق (الجزر التربيعي لألفا كرونباخ) كانت مرتفعة و قدرت ب 0.933 و منه نستنتج أن معامل الثبات لمجمل الاستبيان مرتفع. إذ يعد ( $\alpha \geq 0,60$ ) مقبولا في البحوث المتعلقة بالإدارة و العلوم الإنسانية والاجتماعية، أما بالنسبة لمعامل الصدق فهو محصور بين [-1،1].

## 4- اختبار التوزيع الطبيعي: استخدمنا اختبار كولموجوروف- سمرنوف (k-s) test kolmogorov- smirnov

لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، و كانت النتائج كما يلي:

## جدول رقم 04: نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

الرمز	البعد	القيمة الاحتمالية (sig)
G1	البيئة الرقابية	0.200
G2	نظام المعلومات و الاتصال	0.139
G3	تقييم المخاطر	0.200
G4	أنشطة الرقابة	0.128
G5	المتابعة	0.053

المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادا على مخرجات برنامج spss

نلاحظ من الجدول رقم (04) أعلاه أن النتائج المتحصل عليها حول القيمة الاحتمالية (sig) لجميع أبعاد الدراسة كانت أكبر من مستوى الدلالة  $\alpha = 0.05$  و بذلك فإن توزيع البيانات لهذه المجالات يتبع التوزيع الطبيعي و بذلك سيتم استخدام الاختبارات المعلمية للإجابة على إشكالية الدراسة.

## 5- تحليل المتغيرات الديموغرافية:

## 5-1. تحليل توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص الأكاديمي:

## الجدول رقم 05: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص الأكاديمي

التخصص الأكاديمي	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	19	59.4
مالية	9	28.1
إدارة أعمال	3	9.4
اقتصاد	1	3.1
المجموع	32	100%

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

انطلاقا من الجدول رقم (05) أعلاه يمكن ملاحظة أن نسبة كبيرة من المشاركين مركزة عند تخصص محاسبة بنسبة (59.4%)، عن باقي التخصصات و هذا يدل على السياسة المتبعة في التوظيف في هذه المؤسسات. حيث يهتم بالجانب الأكاديمي في التوظيف للمناصب المناسبة هذا يعني توظيف التخصص المناسب لكل منصب، و هذا ما يضيف أهمية كبيرة على الإجابات الواردة على الاستبيان، بعدها جاء تخصص مالية بنسبة (28.1%) و هو كذلك تخصص مهم و يتناسب مع نوع الاستبيان المخصص للدراسة، بعدها جاء تخصص إدارة أعمال بنسبة (9.4%) و أخيرا تخصص اقتصاد بنسبة (3.1%) من إجمالي المجيبين على الاستبيان.

## 5-2. تحليل توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي:

الجدول رقم 06: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
دكتوراه	0	0
ماجستير	2	6.3
ليسانس	23	71.9
شهادة مهنية	7	21.9
المجموع	32	100%

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول رقم (06) أعلاه نلاحظ أنه فيما يتعلق بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي، نجد أن 71.9% من الأفراد لديهم شهادة ليسانس و هذا يعتبر جيد حيث المؤسسة تتبع سياسة توظيف جيدة تهتم فيها بالجانب العلمي لعمالها. و هذه تعتبر إضافة جيدة إلى جانب التخصص الغالب في عينة الدراسة ( تخصص محاسبة). أما الشهادات المهنية فقد حققت نسبة 21.9% بعد شهادة الليسانس، أما شهادة الماجستير فقد حققت نسبة 6.3% أي ما يعادل شخصان فقط من التكرارات و هذا منطقي في مثل هذه الدراسات حيث يغلب على كافة إطارات المؤسسات أهم من الأشخاص المهنيين، أما درجة دكتوراه ولا واحد من أفراد العينة حاصل على درجة الدكتوراه و هذا طبيعي كما قلنا من قبل في تحليل أن اغلب الكفاءات يعتبرون من المهنيين.

## 5-3- تحليل توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي:

جدول رقم 07: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي

المركز الوظيفي	التكرار	النسبة المئوية
مدير تدقيق داخلي	9	28.1
مدقق داخلي رئيسي	17	53.1
مدقق داخلي مساعد	2	6.3
مساعد مدقق داخلي	4	12.5
المجموع	32	100%

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

يبين الجدول رقم (07) أعلاه أن غالبية أفراد العينة هم من فئة المدققين الداخليين الرئيسيين بنسبة 53.1%، بالإضافة إلى ذلك نجد 28.1% يشغلون منصب مدير تدقيق داخلي و هو ما يدعم نتائج الدراسة، باعتبار أن لديهم إلمام و دراية بواقع ممارسات نظام الرقابة الداخلية، بحكم مسؤولياتهم الوظيفية. كما نلاحظ من خلال الجدول أن جميع المراكز الوظيفية تمتعت

بتكرارات و هو يدل على أهمية هذا النشاط و الدور الذي يقوم به و هذا الشيء يرجع على تطبيق نظام الرقابة الداخلية بالإيجاب.

#### 4-5- تحليل توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الأقدمية المهنية:

الجدول رقم 08: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الأقدمية المهنية

النسبة المئوية	التكرار	الخبرة المهنية
6.3	2	أقل من 5 سنوات
9.4	3	بين 5 و 10 سنوات
62.5	20	بين 11 و 15 سنة
21.9	7	أكثر من 15 سنة
%100	32	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

يوضح الجدول رقم (08) أعلاه أن المدققين الداخليين في مؤسسات محل الدراسة لديهم أقدمية جيدة في هذا المجال، حيث أكثر من 80% لديهم أقدمية أكثر من 10 سنوات في المهنة و هذا يعتبر إضافة إلى الدراسة حيث ينعكس ذلك على الإجابات على الاستبيان، أما نسبة الأقدمية لباقي المدققين الذين لديهم سنوات عمل أقل من 5 سنوات و بين 5 و 10 سنوات تتوزع نسبهم كما يلي: 6.3% و 9.4% على التوالي. و من خلال هذا نستنتج أن أغلبية المدققين الداخليين في مؤسسات عينة الدراسة لديهم أكثر من 10 سنوات عمل و هذا ما يكسبهم خبرة و كفاءة عالية في هذا المجال.

#### 6- اختبار فرضية الدراسة:

من خلال الدراسة الميدانية سيتم الإجابة على الفرضية الرئيسية للدراسة المتمثلة في: المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تطبق مكونات نظام الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO1. و التي تنقسم إلى الفرضيات الفرعية التالية:

- الفرضية الفرعية الأولى: المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تتوفر على متطلبات بعد البيئة الرقابية وفقا لإطار COSO1.
- الفرضية الفرعية الثانية: المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تتوفر على متطلبات بعد نظام المعلومات و الاتصال وفقا لإطار COSO1.
- الفرضية الفرعية الثالثة: المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تتوفر على متطلبات بعد تقييم المخاطر وفقا لإطار COSO1.
- الفرضية الفرعية الرابعة: المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تتوفر على متطلبات بعد أنشطة الرقابة وفقا لإطار COSO1.
- الفرضية الفرعية الخامسة: المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تتوفر على متطلبات بعد متابعة هيكل الرقابة وفقا لإطار COSO1.

6-1- تحليل إجابات عينة الدراسة على الإستبيان:

باعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS قمنا بحساب المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لعبارات كل من الأبعاد التالية ( بعد البيئة الرقابية، بعد الاتصال و المعلومات، بعد تقييم المخاطر، بعد أنشطة الرقابة، و بعد المتابعة)، كذلك قمنا بتحديد درجة الموافقة بحساب المتوسط المرجح لسلم ليكرت الخماسي، و سوف نتطرق إلى عرض نتائج الدراسة من خلال الجدول الموالية:

الجدول رقم 09: المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بمدى توفر متطلبات بعد البيئة الرقابية

في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
1	وجود تعليمات و سياسات تحث الموظفين على التمسك بالأخلاقية.	3.62	0.97	مرتفعة	3
2	هناك إجراءات و سياسات خاصة بتعيين و تدريب و ترقية و تعويض العاملين.	3.90	0.81	مرتفعة	1
3	الهيكل التنظيمي في المؤسسة ملائم و قادر على توفير تدفق ملائم للمعلومات الضرورية.	3.65	0.90	مرتفعة	2
4	كفاءة الأفراد العاملين بالمؤسسة تتناسب مع مسؤولياتهم.	3.56	0.87	مرتفعة	4
5	وجود إجراءات فحص كفاءة الموظفين في القيام بواجباتهم.	3.40	0.83	مرتفعة	5
-	البعد الأول: البيئة الرقابية	3.73	0.49	مرتفعة	-

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال نتائج الجدول رقم ( 09 ) يتبين لنا أن محور مدى توفر متطلبات بعد البيئة الرقابية حقق بشكل إجمالي متوسط حسابي قدره 3.73 و انحراف معياري قدره 0.49، وهذا يشير إلى درجة موافقة مرتفعة، حيث جاءت الفقرة (2) في المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية المعطاة له من قبل عينة الدراسة إذ قدر المتوسط الحسابي بـ 3.90 و انحراف معياري بـ 0.81 وهذا بدوره ينعكس بدرجة موافقة مرتفعة و هذا ما يدل على أن " هناك إجراءات و سياسات خاصة بتعيين و تدريب و ترقية و تعويض العاملين في المؤسسات عينة الدراسة"، ثم تليها العبارة 3 بمتوسط حسابي 3.65 و انحراف معياري 0.90 و درجة موافقة مرتفعة و هذا يبرز أن " الهيكل التنظيمي في المؤسسة ملائم و قادر على توفير تدفق ملائم للمعلومات الضرورية"، ثم نجد العبارة 1 في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي قدره 3.62 و انحراف معياري قدره 0.97 و درجة موافقة مرتفعة و هذا ما يدل على "وجود تعليمات و سياسات تحث الموظفين على التمسك بالأخلاقية"، و تأتي العبارة 4 في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 3.56 و انحراف معياري بـ 0.87 و درجة موافقة مرتفعة و هذا يبين أن "كفاءة الأفراد العاملين بالمؤسسة تتناسب مع مسؤولياتهم"، و كمرتبة أخيرة نجد العبارة رقم 5 بمتوسط حسابي 3.40 و انحراف معياري 0.83 و درجة موافقة مرتفعة و هذا يدل على "وجود إجراءات فحص كفاءة الموظفين في القيام بواجباتهم".

الجدول رقم 10: المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بمدى توفر المتطلبات المرتبطة ببعده نظام

المعلومات و الاتصال في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
1	يحدث الاتصال في المستويات التشغيلية و المستويات العليا داخل المؤسسة بشكل جيد.	3.68	0.85	مرتفعة	2
2	وجود إجراءات لتأكد من كفاية أنظمة المعلومات المحاسبية و الإدارية المتبعة في المؤسسة	3.46	0.87	مرتفعة	4
3	نظم المعلومات تستخدم بفعالية لتحديد و دراسة المعلومات المالية و غير المالية.	3.50	0.80	مرتفعة	3
4	توصيف المعاملات بشكل كاف و في التوقيت المناسب، بما يسمح بعمل تصنيف سليم لها لأغراض إعداد التقارير المالية.	3.87	0.97	مرتفعة	1
5	وجود إجراءات رقابة تمنع حذف عمليات سبق تسجيلها.	3.40	0.87	مرتفعة	5
-	البعده الثاني: نظام المعلومات و الاتصال	3.68	0.45	مرتفعة	-

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال نتائج الجدول رقم ( 10 ) يتبين أن محور نظام المعلومات و الاتصال حقق بشكل إجمالي متوسط حسابي قدره 3.68 و انحراف معياري قدره 0.45، وهذا يشير إلى درجة موافقة مرتفعة ، حيث جاءت الفقرة (4) في المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة الدراسة إذ قدر المتوسط الحسابي بـ 3.87 و انحراف معياري بـ 0.97 وهذا بدوره ينعكس بدرجة موافقة مرتفعة و هذا ما يدل على أن " توصيف المعاملات بشكل كاف و في التوقيت المناسب، بما يسمح بعمل تصنيف سليم لها لأغراض إعداد التقارير المالية."، ثم تليها العبارة 1 بمتوسط حسابي 3.68 و انحراف معياري 0.85 و درجة موافقة مرتفعة و هذا يبرز أن " الاتصال يحدث في المستويات التشغيلية و المستويات العليا داخل المؤسسة بشكل جيد."، ثم نجد العبارة رقم 3 في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي قدره 3.50 و انحراف معياري قدره 0.80 و درجة موافقة مرتفعة و هذا ما يدل على أن " نظم المعلومات تستخدم بفعالية لتحديد و دراسة المعلومات المالية و غير المالية"، و تأتي العبارة رقم 2 في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 3.46 و انحراف معياري بـ 0.87 و درجة موافقة مرتفعة و هذا يبين " وجود إجراءات لتأكد من كفاية أنظمة المعلومات المحاسبية و الإدارية المتبعة في المؤسسة"، و كمرتبة أخيرة نجد العبارة رقم 5 بمتوسط حسابي 3.40 و انحراف معياري 0.87 و درجة موافقة مرتفعة و هذا يدل على " وجود إجراءات رقابة تمنع حذف عمليات سبق تسجيلها."

الجدول رقم 11: المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بمدى توفر المتطلبات المرتبطة ببعده تقييم

المخاطر في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
1	تحدد الأهداف بشكل واضح بما فيه الكفاية لتحديد و تقييم المخاطر.	3.28	0.85	متوسطة	4
2	هناك تفعيل في الآليات الخاصة بتحديد التغيرات المؤثرة على قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها.	3.21	0.97	متوسطة	5
3	هناك دراسة للمخاطر المتعلقة بسياسات العمل الجديدة.	3.40	0.97	مرتفعة	2
4	هناك دراسة للمخاطر الناتجة عن تطبيق الأنظمة الجديدة.	3.37	0.83	متوسطة	3
5	يتم دراسة المخاطر الناتجة عن تغيير الموظفين.	3.40	0.83	مرتفعة	1
-	البعده الثالث: تقييم المخاطر	3.32	0.45	متوسطة	-

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال نتائج الجدول رقم ( 11 ) يتبين أن محور تقييم المخاطر حقق بشكل إجمالي متوسط حسابي قدره 3.32 و انحراف معياري قدره 0.45، وهذا يشير إلى درجة موافقة متوسطة ، حيث جاءت الفقرة (5) في المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة الدراسة إذ قدر المتوسط الحسابي بـ 3.40 و انحراف معياري بـ 0.83 وهذا بدوره يعكس بدرجة موافقة مرتفعة و هذا ما يدل على أنه " يتم دراسة المخاطر الناتجة عن تغيير الموظفين "، ثم تليها العبارة 3 بمتوسط حسابي 3.40 و انحراف معياري 0.97 و درجة موافقة مرتفعة و هذا يبرز أن " هناك دراسة للمخاطر المتعلقة بسياسات العمل الجديدة."، ثم نجد العبارة رقم 4 في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي قدره 3.37 و انحراف معياري قدره 0.83 و درجة موافقة متوسطة و هذا ما يدل على أن " هناك دراسة للمخاطر الناتجة عن تطبيق الأنظمة الجديدة."، و تأتي العبارة رقم 1 في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 3.28 و انحراف معياري بـ 0.85 و درجة موافقة متوسطة و هذا يبين أن المؤسسات " تحدد الأهداف بشكل واضح بما فيه الكفاية لتحديد و تقييم المخاطر "، و كمرتبة أخيرة نجد العبارة رقم 2 بمتوسط حسابي 3.21 و انحراف معياري 0.97 و درجة موافقة متوسطة و هذا يدل على أن " هناك تفعيل في الآليات الخاصة بتحديد التغيرات المؤثرة على قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها ".

الجدول رقم 12: المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بمدى توفر المتطلبات المرتبطة ببعده أنشطة

الرقابة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة

الترتيب	درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات	الرقم
1	مرتفعة	0.87	3.56	يتم الفصل بين الواجبات، لتخفيض احتمال ارتكاب الموظفين للأخطاء و الغش.	1
4	مرتفعة	0.83	3.40	وجود إجراءات تفويض مناسبة.	2
2	مرتفعة	1.01	3.53	الإجراءات كافية لحماية حياة و استخدام الأصول و السجلات، خاصة ما يرتبط بحماية برامج الحاسب و ملفات البيانات.	3
5	متوسطة	0.88	3.28	وضعت أنشطة الرقابة كما هو محدد في السياسات و الإجراءات ذات العلاقة.	4
3	مرتفعة	0.84	3.50	هناك أنشطة رقابة ملائمة لكل أنشطة المؤسسة.	5
-	مرتفعة	0.44	3.45	البعد الرابع: أنشطة الرقابة	

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال نتائج الجدول رقم (12) يتبين أن بعد أنشطة الرقابة حقق بشكل إجمالي متوسط حسابي قدره 3.45 و انحراف معياري قدره 0.44، وهذا يشير إلى درجة موافقة مرتفعة ، حيث جاءت الفقرة (1) في المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة الدراسة إذ قدر المتوسط الحسابي بـ 3.56 و انحراف معياري بـ 0.87 وهذا بدوره يعكس بدرجة موافقة مرتفعة و هذا ما يدل على أنه " يتم الفصل بين الواجبات، لتخفيض احتمال ارتكاب الموظفين للأخطاء و الغش.."، ثم تليها العبارة 3 بمتوسط حسابي 3.53 و انحراف معياري 1.01 و درجة موافقة مرتفعة و هذا يبرز أن " الإجراءات كافية لحماية حياة و استخدام الأصول و السجلات، خاصة ما يرتبط بحماية برامج الحاسب و ملفات البيانات."، ثم نجد العبارة رقم 5 في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي قدره 3.50 و انحراف معياري قدره 0.84 و درجة موافقة مرتفعة و هذا ما يدل على أن " هناك أنشطة رقابة ملائمة لكل أنشطة المؤسسة "، و تأتي العبارة رقم 2 في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 3.40 و انحراف معياري بـ 0.83 و درجة موافقة مرتفعة و هذا يبين " وجود إجراءات تفويض مناسبة."، و كمرتبة أخيرة نجد العبارة رقم 4 بمتوسط حسابي

3.28 و انحراف معياري 0.88 و درجة موافقة متوسطة و هذا يدل على أن المؤسسات " وضعت أنشطة الرقابة كما هو محدد في السياسات و الإجراءات ذات العلاقة."

**الجدول رقم 13: المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بمدى توفر المتطلبات المرتبطة ببعده متابعة**

**هيكل الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة**

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
1	هناك متابعة لأداء أنشطة الرقابة لتحديد ما إذا كان تصميم هيكل الرقابة ما زال مناسباً.	3.68	0.93	مرتفعة	1
2	عمل تقييم مستقل مدى استمرار فعالية تصميم هيكل الرقابة الداخلية لظروف التشغيل.	3.50	0.84	مرتفعة	4
3	يتم تعديل السياسات و الإجراءات طبقاً لما هو مطلوب.	3.56	0.87	مرتفعة	3
4	وجود وسائل تستخدمها الإدارة في القيام بالمتابعة للتأكد من إجراءات الرقابة.	3.50	0.87	مرتفعة	5
5	يقوم قسم التدقيق بالتحقق من أداء إجراءات الرقابة باستمرار و بشكل جيد.	3.59	0.66	مرتفعة	2
-	البعد الخامس: المتابعة	3.56	0.43	مرتفعة	-

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال نتائج الجدول رقم (13) يتبين أن بعد المتابعة حقق بشكل إجمالي متوسط حسابي قدره 3.56 و انحراف معياري قدره 0.43، وهذا يشير إلى درجة موافقة مرتفعة، حيث جاءت الفقرة (1) في المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة الدراسة إذ قدر المتوسط الحسابي بـ 3.68 و انحراف معياري بـ 0.93 وهذا بدوره ينعكس بدرجة موافقة مرتفعة و هذا ما يدل على أن " هناك متابعة لأداء أنشطة الرقابة لتحديد ما إذا كان تصميم هيكل الرقابة ما زال مناسباً. "، ثم تليها العبارة 5 بمتوسط حسابي 3.59 و انحراف معياري 0.66 و درجة موافقة مرتفعة و هذا يبرز أن " قسم التدقيق يقوم بالتحقق من أداء إجراءات الرقابة باستمرار و بشكل جيد. "، ثم نجد العبارة رقم 3 في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي قدره 3.56 و انحراف معياري قدره 0.87 و درجة موافقة مرتفعة و هذا ما يدل على أنه " يتم تعديل السياسات و الإجراءات طبقاً لما هو مطلوب. "، و تأتي العبارة رقم 2 في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 3.50 و انحراف معياري بـ 0.84 و درجة موافقة مرتفعة و هذا يبين أن هناك " عمل تقييم مستقل مدى استمرار فعالية تصميم هيكل الرقابة الداخلية لظروف التشغيل. "، و كمرتبته الأخيرة نجد العبارة رقم 4 بمتوسط حسابي 3.50 و انحراف معياري 0.87 و درجة موافقة مرتفعة و هذا يدل على " وجود وسائل تستخدمها الإدارة في القيام بالمتابعة للتأكد من إجراءات الرقابة."

**6-2 مناقشة نتائج الدراسة**

**الجدول رقم 14: المتوسطات الحسابية و درجة تطبيق مكونات الرقابة الداخلية**

الرقم	البعد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
01	البيئة الرقابية	3.73	0.49	مرتفعة	1
02	نظام المعلومات و الاتصال	3.58	0.45	مرتفعة	2
03	تقييم المخاطر	3.32	0.45	مرتفعة	5
04	أنشطة الرقابة	3.45	0.44	مرتفعة	4
05	المتابعة	3.56	0.43	مرتفعة	3

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول رقم (14) أعلاه و من خلال تحليل الأبعاد الخمسة الخاصة بالفرضيات الفرعية الموضحة في الجداول (09، 10، 11، 12، 13) نجد أن المتوسطات الحسابية لهذه الأبعاد مرتفعة و هذا ما يدل على درجة موافقة مرتفعة أي أن إجابات عينة الدراسة على عبارات الاستبيان كانت ايجابية. حيث تراوحت بين أقل متوسط حققه بعد تقييم المخاطر (3.32) بدرجة موافقة مرتفعة إلى أكبر متوسط (3.73) لبعد البيئة الرقابية و بانحراف معياري (0.49) ، و درجة موافقة مرتفعة كذلك، و هذا يدل على وجود انسجام واضح و قلة تباين بين إجابات أفراد عينة الدراسة. و لتعزيز النتيجة تم استخدام اختبار One Sample T- test لتأكيد اختبار الفرضيات و الجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم 15: نتائج اختبار T لعينة واحدة

متطلبات الرقابة الداخلية	T المحسوبة	T الجدولية	القيمة الاحتمالية Sig
البيئة الرقابية	7.208		.000
نظام المعلومات و الاتصال	7.363	بين 1.697 و	.000
تقييم المخاطر	4.027	1.684	.000
أنشطة الرقابة	5.744		.000
المتابعة	7.357		.000
نتيجة الفرضية العدمية		الرفــــــــــــــــض	

مستوى الدلالة 0.05

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج برنامج spss

بالرجوع إلى نتائج الجدول السابق رقم (15) نجد أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية و كذلك قيمة ألفا  $\alpha$  أقل من القيمة 0.05، و بما أن قاعدة القرار هي قبول الفرضية العدمية إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية، و ترفض الفرضية العدمية إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، و بالتالي فإنه يتم رفض الفرضيات العدمية و قبول الفرضيات البديلة، و هذا يعني أن:

- المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تتوفر على متطلبات بعد البيئة الرقابية وفقا لإطار COSO1.
- المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تتوفر على متطلبات بعد نظام المعلومات و الاتصال وفقا لإطار COSO1.
- المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تتوفر على متطلبات بعد تقييم المخاطر وفقا لإطار COSO1.
- المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تتوفر على متطلبات بعد أنشطة الرقابة وفقا لإطار COSO1.
- المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تتوفر على متطلبات بعد متابعة هيكل الرقابة وفقا لإطار COSO1.

## الخلاصة:

حاولنا من خلال دراستنا هذه الإجابة على الإشكالية المتمثلة في مدى تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمكونات الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO1، و من هذا المنطلق تم تسليط الضوء في الجانب النظري على مفهوم نظام الرقابة الداخلية و مكوناته بصفة عامة و وفقا لإطار لجنة COSO1 بصفة خاصة، كون هذه الأخيرة ساهمت بشكل فعال في تطوير و بلورة المفهوم الحديث للرقابة الداخلية، حيث كان لها دور كبير في تحديد مكوناتها و ذلك بإدخال مفاهيم جديدة في تصميم بيئة رقابية ايجابية تكون صمام الأمان و الأساس في بناء هذا النظام الفعال الذي يضمن للمؤسسة تحقيق أهدافها، كون هذه المفاهيم لها اثر في تقوية بيئة الرقابة الداخلية ثم تقييم المخاطر التي تحيط بالمؤسسة مع إيجاد الفرص لإجراء التحسينات عن طريق وضع أنشطة رقابية تكون بمثابة آليات لمواجهة المخاطر التي تحد من قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها، و استمرار المراقبة لمكونات النظام، و هذا ما يضمن الوصول إلى نظام رقابة داخلية فعال.

أما في الجانب التطبيقي فقد تطرقنا إلى الإجابة على الإشكالية من خلال اختبار فرضيات الدراسة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS و ذلك بحساب كل من: (المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، المتوسط الحسابي المرجح، الاختبار **one simple t test**)، و لقد توصلنا إلى رفض فرضيات العدم و قبول الفرضيات البديلة و منه الإجابة على إشكالية الدراسة. و كنتيجة وجدنا أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تطبق مكونات الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO1، إلا أن هذا التطبيق يتفاوت من مكون إلى آخر إذ نجد مكون البيئة الرقابية في المرتبة الأولى مما يعكس اهتمام المؤسسة الجزائرية بهذا المكون كونه المظلة التي تحتوي على المكونات الأخرى، و في المرتبة الثانية نجد مكون نظام المعلومات و الاتصال، و يليه مكون المتابعة ثم مكون أنشطة الرقابة و أخيرا مكون تقييم المخاطر.

و على ضوء النتائج التي تم التوصل إليها و من أجل دعم تطبيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية نوصي بما يلي:

- يجب أن يشتمل هيكل الرقابة الداخلية على خمس مجموعات من الأجزاء المتكاملة تسأل عنها الإدارة مسؤولية كاملة، عن تصميمها و تشغيلها و هي المكونات التي تعرضنا لها في الدراسة؛
- يجب أن تقوم إدارة المؤسسات بتقييم المخاطر؛
- يجب أن يتوفر في نظامها الرقابي على الحد الأدنى من المقومات الإدارية و المحاسبية؛
- ضرورة الاهتمام بالعنصر البشري باعتباره الركيزة الأساسية لنظام الرقابة الداخلية؛
- يجب أن يتضمن نظام الرقابة الداخلية مجموعة من الأنشطة الرقابية التي تتكامل مع باقي المكونات؛
- يجب أن يتضمن نظام الرقابة الداخلية الفعال أنظمة للمعلومات و الاتصال للتقرير عن عمليات المؤسسة؛
- ضرورة إخضاع نظام الرقابة الداخلية و بصورة مستمرة للمراقبة و التقييم لأن المتابعة المستمرة تساعد على معرفة ما إذا كان هيكل الرقابة الداخلية يعمل وفقا للتصميم الموضوع له.

المراجع باللغة العربية

1. أحمد حلمي جمعة. (2005). المدخل إلى التدقيق الحديث (الإصدار 2). عمان: دار صفاء.
2. أحمد حلمي جمعة. (2015). المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق (الإصدار 2). عمان: دار الصفاء.
3. أحمد يوسف دودين. (2012). إدارة الأعمال الحديثة (الإصدار 2). عمان: دار اليازوري.
4. أمين السيد أحمد لطفي. (2007). التطورات الحديثة في المراجعة. الإسكندرية: الدار الجامعية.
5. أمين السيد أحمد لطفي. (2009). دراسات تطبيقية في المراجعة. الإسكندرية: الدار الجامعية
6. جيهان عبد المعز الجمال. (2014). المراجعة في البيئة الالكترونية (الإصدار 1). الإمارات: دار الكتاب الجامعي.
7. حسين أحمد دحدوح، و حسين يوسف القاضي. (2009). مراجعة الحسابات المتقدمة (الإصدار 1). عمان: دار الثقافة.
8. خلف عبد الله الوردات. (2014). دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA (الإصدار 1). عمان: الوراق للنشر و التوزيع.
9. سلام غرام روعي شاهين. (2012). واقع نظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية في فلسطين و أثر ذلك على التهرب الضريبي (مذكرة ماجستير). فلسطين، فلسطين: جامعة النجاح الوطنية.
10. سليمان سند السبوع. (2011). اثر هيكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO على أهداف الرقابة حالة الشركات الصناعية الأردنية. مجلة دراسات العلوم الإدارية بالجامعة الأردنية ، 38 (1).
11. عباس حميد يحيى، و نصيف جاسم محمد علي. (2013). إجراءات الرقابة الداخلية و الضبط الداخلي في هيئة التعليم التقني. مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارة جامعة بغداد العراق ، 19 (71).
12. عبد الفتاح محمد الصحن، و أخرون. (2006). الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة. الإسكندرية: الدار الجامعية.
13. عبد الفتاح محمد الصحن، و فتحي رزق السوافيري. (2004). الرقابة و المراجعة الداخلية. مصر: الدار الجامعية.
14. علي حسين الدوغجي، و إيمان مؤيد الخيرو. (2013). تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق أتمودج COSO. مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية ، 19 (70).
15. فضيلة بطورة. (2007). دراسة و تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك (مذكرة ماجستير). المسيلة، الجزائر: جامعة المسيلة.
16. محمد السيد. (2008). المراجعة و الرقابة المالية. القاهرة: دار الكتاب الحديث.
17. محمد أمين عيادي. (2008). مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة (مذكرة ماجستير). الجزائر: جامعة الجزائر 3.
18. ناظم جواد عبد، و أحمد جاسم جبار الدراجي. (2014). تأثير الاهتمام برأس المال الفكري على أنظمة الرقابة الداخلية بحث تحليلي في عينة من مكاتب المفتشين العاملين في العراق. مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية بجامعة بغداد ، 20 (80).

المراجع باللغة الأجنبية

19. Bernard, F., & autres, e. (2010). Contrôle Interne (éd. 3). FRANCE: MAXIMA.
20. Bertin, E., & Autres, e. (2013). Manuel comptabilité et Audit Conforme AU SCF. Alger: Berti Editions.
21. Jacques, R. (2010). Théorie Et Pratique De L'audit Interne (éd. 7). France: EYROLLES.
22. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.(2019) Internal Control – Integrated Framework: An implementation Guide for the Healthcare Provider Industry. by Crowe.