



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم: العلوم المالية والمحاسبة



عنوان المذكرة :

تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية من خلال مرجعية COSO

دراسة حالة - مؤسسة الأشغال البترولية الكبرى GTP - سكيكدة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص : محاسبة وتدقيق

تحت إشراف :

د. عبد الواحد محمد

إعداد الطالبة :

نسبية بقاص

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم و اللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
د. جمال كنزة	أستاذ محاضر ب	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	رئيسا
د. عبد الواحد محمد	أستاذ محاضر أ	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	مشرفا ، مقررا
د. بوقفة وفاء	أستاذ محاضر ب	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	ممتحنا

السنة الجامعية: 2024/2023

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

UNIVERSITÉ DU 20 AOÛT 1955 - SKIKDA  
FACULTÉ des Sciences Economiques,  
Commerciales et Sciences de Gestion

جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة

جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية  
وعلوم التسيير

السنة الجامعية: 2024 / 2023

شهادة الترخيص بإيداع مذكرة ماستر أكاديمي لدى المكتبة

أنا الممضي أسفله الأستاذ: **عبد الواحد محمد**؛ الرتبة العلمية: (A) - أستاذ محاضر  
المشرف على مذكرة الماستر والموسومة بـ: **تقييم نظام الإقابة الداخلية في البنوك  
القطرية مع مثال من بنك C O S O - دراسة حالة مؤسسة الأفعال البترول  
GTP.**  
من أجاز الطالبين:

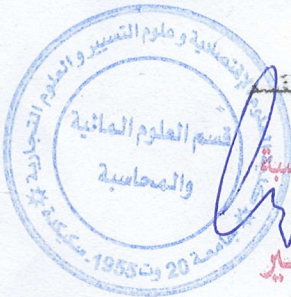
(1) **بغاي نسيف**

(2)

القسم: العلوم المالية والمحاسبية  
التخصص: **ملاحة وتدقيق**  
تاريخ المناقشة: **2024/06/30**

أشهد أن الطالب (ة) قد قام بالتعديلات والتصحيحات المطلوبة من طرف لجنة المناقشة، وأن المطابقة بين النسخة  
الورقية والنسخة الإلكترونية قد استوفت جميع شروطها. وبإمكانه إيداع النسخ الورقية والإلكترونية.

سكيكدة في: **2024/07/07**



تأشيرة رئيس القسم  
**شروق سمير**

تأشيرة الأستاذ المشرف

**عبد الواحد محمد**  
عبد الواحد محمد

ملاحظة هامة: لا تقبل أي شهادة من دون توقيع ومصادقة.



### تعهد

أنا المضي أسفله الطالب (ة): بفان نسيج

تاريخ الميلاد 2001/11/30 بالمساب /ولاية: الطارف

عنوان الإقامة: حي مكني بقرور مدغم - الدائقي - سكيكدة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير / قسم: العلوم المالية والمحاسبية

التخصص: محاسبة وتدقيق

رقم التسجيل: 191936044352

وفي يوم: 19 جوان / 2024

أصبح بأن مذكرة الماستر الموسومة بـ:

تدعيم الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية من خلال

من جهة CoCo دراسة حالة مؤسسة أشغال البترول والغاز GTP بولاية

السنة الجامعية: 2023/2024

تمت تحت اشراف الاستاذ(ة)/الدكتور(ة):

إسم ولقب المشرف: محمد عبد الواحد

ملاحظات ورقبت  
من طرف الموظف  
المسؤولين

أقر انها عمل أصيل لي وحدي، وأنها خالية من أي شكل من اشكال السرقة العلمية، وأتحمل كامل

المسؤولية القانونية والأخلاقية لما ورد في المذكرة. وأن هذه المذكرة لم يسبق تقديمها في أي عمل بأي

شكل من الأشكال كاملة أو جزء منها، وأنعهد انني التزمت فيها بأساليب التوثيق المعتمدة والسليمة

الضامنة لحقوق الملكية الفكرية لأصحابها الأصليين.

وفي حال الاخلال بأي شرط من شروط التعهد، التزم بكل المتابعات والإجراءات التي ستتخذها الكلية.

رقم المصادقة: 2024/10/31  
الطارف

الاسم واللقب والتوقيع للطالب

بفان نسيج



فهماس الهمام



19 جوان 2024

ملاحظة هامة:

- تملأ الاستمارة من قبل الطالب وتدفع لرئيس القسم بعد المصادقة عليها لدى المصالح الإدارية.

---

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

---

# إهداء

إلى رمز التفاني والإخلاص

أمي الحبيبة

إلى منبت الخير والتضحية

والدي الكريم

إلى مثال العطاء والكبرياء والتضحية

إخواني وأخواتي

إلى كبيرة المقام ذات السيرة العطرة

جدتي الغالية

إلى كل من يحبني بصدق وإخلاص

إليكم اهدي ثمرة هذا العمل المتواضع

# التشكر

بعد شكر الله تعالى وحمده،  
يسرني أن أقول شكرًا لكلِّ حلمٍ بدأ صغيرًا ثم ازدان وكبر بفضل أبي  
وأمي.

شكرا للأستاذ المشرف الدكتور عبد الواحد محمد على دعمه الكبير  
وإشرافه الاستثنائي الذي ساعدني  
في إتمام البحث

شكرا لمؤسسة الأشغال البترولية الكبرى GTP على حسن الاستضافة

شكرا للسيد كناف عيسى بشكل خاص و لكافة  
موظفي قسم المحاسبة و المالية بالمؤسسة لتقديمهم كل المعلومات  
اللازمة لإتمام البحث

و اتقدم بالشكر الجزيل لكل أعضاء اللجنة المناقشة الموقرة

الصفحة	البيان
/	الإهداء
/	التشكر
/	الملخص
/	فهرس المحتويات
/	قائمة الجداول
/	قائمة الأشكال
/	قائمة الاختصارات والرموز
/	قائمة الملاحق
أ - ج	المقدمة
<b>الفصل الأول : الجانب النظري لنظام الرقابة الداخلية وفق مرجعية COSO</b>	
6	تمهيد
19-7	المبحث الأول : ماهية نظام الرقابة الداخلية وفق مرجعية COSO
10-6	المطلب الأول : نشأة وتطور مرجعية COSO للرقابة الداخلية
16-11	المطلب الثاني : مفهوم الرقابة الداخلية وفق مرجعية COSO
19-17	المطلب الثالث : مبادئ و ضوابط الرقابة الداخلية وفق مرجعية COSO
22-20	المبحث الثاني : دراسات أدبيات تطبيقية لنظام الرقابة الداخلية وفق مرجعية COSO
21-20	المطلب الأول : دراسات باللغة العربية
21	المطلب الثاني : دراسات باللغة الأجنبية
22-21	المطلب الثالث : تحليل الدراسات السابقة
23	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني : الدراسة التطبيقية لتقييم الرقابة الداخلية من خلال مرجعية COSO في مؤسسة الأشغال البترولية الكبرى GTP فرع سكيكدة</b>	
25	تمهيد
33-26	المبحث الأول : تقديم مؤسسة GTP
28-26	المطلب الأول : تاريخ و نشأة مؤسسة GTP
33-29	المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمؤسسة GTP
47-34	المبحث الثاني : تقييم الرقابة الداخلية لمؤسسة GTP من خلال مرجعية COSO

35-34	المطلب الأول : أدوات الدراسة وإطارها
47-35	المطلب الثاني : عرض وتحليل نتائج تقييم الرقابة الداخلية لمؤسسة GTP وفق مرجعية COSO
48	خلاصة الفصل
51-50	خاتمة
54-53	قائمة المراجع
65-56	الملاحق

### قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
10	ملخص أهم إصدارات لجنة COSO	1-1
15-14	مستويات أنشطة الرقابة الداخلية وفقا لمرجعية COSO	1-2
17	مكونات الرقابة الداخلية ومبادئها وفق مرجعية COSO	1-3
22	تحليل الدراسات السابقة و الحالية	1-4
35	معلومات عن المؤسسة	2-1
37-35	مجريات المقابلة	2-2
37	درجات مقياس " ليكرت الخماسي "	2-3
37	درجة الموافقة للمتوسط الحسابي المرجح	2-4
38	معامل ألفا كرونباخ	2-5
38	تفسير نتائج معامل ألفا كرونباخ	2-6
39	إحصائيات عينة الدراسة وفق المتغيرات الشخصية	2-7
39	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	2-8
40	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي	2-9
41	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المنصب الوظيفي	2-10
42	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة المهنية	2-11
44-43	نتائج تقييم مكون بيئة الرقابة	2-12
44	نتائج تقييم مكون تقدير المخاطر	2-13

45	نتائج تقييم مكون الأنشطة الرقابية	2-14
46	نتائج تقييم مكون المعلومات والاتصالات	2-15
47	نتائج تقييم مكون المراقبة	2-16

### قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
8	هرم مكونات الرقابة الداخلية وفق مرجعية COSO إصدار 1992	1-1
9	مكعب مكونات الرقابة الداخلية وفق مرجعية COSO إصدار 2013	1-2
10	مكونات الرقابة الداخلية وفق مرجعية COSO	1-3
16	أهداف الرقابة الداخلية وفق مرجعية COSO	1-4
26	مراحل نشأة و تطور الشكل القانوني لمؤسسة GTP	2-1
29	الهيكل التنظيمي للشركة الأم بالرعاية الجزائر	2-2
30	الهيكل التنظيمي لفرع سكيكدة	2-3
33	هيكل خلية التدقيق	2-4
40	نسب متغير المؤهل العلمي	2-5
41	نسب متغير التخصص العلمي	2-6
42	نسب متغير المنصب الوظيفي	2-7
43	نسب متغير سنوات الخبرة المهنية	2-8

### قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	الرقم
60-56	استبيان الدراسة	1
60	قائمة الأساتذة محكمين الاستبيان	2
62-61	نتائج توزيع أفراد عينة الدراسة	3
64-62	الانحراف المعياري و المتوسط الحسابي المرجح لجميع محاور الجزء الثاني من الاستبيان	4
65	صدق وثبات الدراسة مع الاستمارة	5

قائمة الاختصارات و الرموز

الاختصار	الدلالة بالأجنبية	الدلالة بالعربية
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission	لجنة رعاية المنظمات التابعة للجنة تريداوي
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبين الأمريكيين
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين المهنيين المعتمدين
FEI	The Institute of Internal Auditors	معهد المدققين الداخليين
IIA	Financial Executives International	هيئة المدراء الماليين الدوليين
IMA	Institute of Management Accountants	اتحاد المحاسبين و الخبراء الماليين

## المخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية من خلال مرجعية COSO لما لهذه المرجعية من سمعة في تحسين أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات وزيادة فعاليتها في تحقيق أهدافها وإدارة مخاطرها، حيث تم إسقاط هذه الدراسة على المديرية الجهوية لمؤسسة الأشغال البترولية الكبرى GTP بسكيكدة وتقييم نظامها الرقابي وفق نفس المرجعية ، وتم الاعتماد في إنجاز هذه الدراسة على المنهج الوصفي والتاريخي في شقها النظري ، وعلى منهج دراسة حالة في شقها التطبيقي ، ومن أجل التوصل الى نتائج تم اعداد استبانة ووزعت على عينة من الموظفين بالمؤسسة ، بالإضافة الى اعداد مقابلة مع رؤساء مصلحة المحاسبة و المالية بها ومن خلال ما تم التوصل اليه ومن تحليل النتائج ومناقشة الفرضيات تم التوصل إلى أن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل الدراسة يتوافق بنسبة كبيرة مع نظام الرقابة الداخلية وفق مرجعية COSO ويحقق الأهداف المسطرة وفق هذه المرجعية نسبيا ، لكن المؤسسة لا تتبنى هذه المرجعية بصورة واضحة وعلنية.

**الكلمات المفتاحية:** الرقابة الداخلية ، مرجعية COSO ، إدارة المخاطر ، المؤسسة الاقتصادية .

## Abstract :

This study aims to evaluate the internal control system of the economic institution using the COSO framework, known for its reputation in enhancing institutions' internal control systems and improving their effectiveness in achieving objectives and managing risks. The study was applied to the regional directorate of a major petroleum construction company, GTP in Skikda, assessing its control system according to the same framework.

The study employed a descriptive and historical methodology in its theoretical aspect, and a case study approach in its practical aspect. To reach conclusions, a questionnaire was prepared and distributed to a sample of employees, and interviews were conducted with heads of accounting and finance departments. From the analysis and discussion of the hypotheses, it was found that the internal control system of the institution under study largely aligns with the COSO framework and achieves its outlined objectives to a relative extent. However, the institution does not clearly and openly adopt this framework.

**Key words :** internal control, COSO framework, economic company, risk management

# مقدمة

تزايد الاهتمام بالرقابة الداخلية بشكل كبير بعد الأزمات والحوادث المالية الملحوظة ، مثل فضيحة ENRON و WORLDCOM ، كذلك التطورات والتحديات الاقتصادية والتعقيد المتزايد في مجال الأعمال على المستوى الدولي والمحلي، فأصبح من الضروري تطوير وتحسين نظم للرقابة الداخلية للتأكد من فعالية الإدارة والمراقبة وتفادي المخاطر المالية والفساد .

يعتبر نظام الرقابة الداخلية بمثابة ركيزة لأي مؤسسة وخط الدفاع الأول الذي يحمي مصالح المساهمين بصفة خاصة وكافة الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة ، حيث انه إطار عمل أساسي نظرا لدوره المهم في توجيه وتحسين الأنشطة التشغيلية والإستراتيجية داخل المؤسسة وكذلك إدارة المخاطر المترتبة بها .

كل ما تم ذكره جعل الكثير من الباحثين ، المهنيين ، الهيئات والمنظمات في مجال المحاسبة والتدقيق تهتم بنظام الرقابة الداخلية وتجلى ذلك في الأطر الرقابية ، المعايير والتقارير التي تعمل على تحسين ورفع مستوى فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة .

من بين أهم الأطر الرقابية التي وجدت قبولا واسعا في الوسط الاقتصادي العالمي ، إطار COSO للرقابة الداخلية Committee of Sponsoring Organizations of the treadway commission، الذي صدر عام 1992 وتم تحديثه عام 2013 ، حيث أن العديد من المؤسسات في دول العالم تقوم باستخدام إطار COSO الصادر عن لجنة (Treadway) باعتباره منظومة متكاملة من معايير الرقابة الداخلية الفعالة ، وحسب إطار COSO فإن نجاح أي مؤسسة متوقف على مدى فعالية نظام رقابتها الداخلية في تحقيق أهدافها وإدارة مخاطرها .

### إشكالية البحث

على ضوء ما تم استعراضه يمكن صياغة الإشكالية التالية :

✓ هل هناك توافق لنظام الرقابة الداخلية في مؤسسة الاشغال البترولية GTP بسكيدة مع مرجعية COSO ؟

من اجل الإلمام بهذا الموضوع يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية :

- هل تتوفر مكونات الرقابة الداخلية وفق مرجعية COSO في مؤسسة الاشغال البترولية GTP بسكيدة ؟
- هل يمكن القول عن نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة الاشغال البترولية GTP بسكيدة بأنه يحقق جميع الأهداف المسطرة وفق مرجعية COSO ؟

كمحاولة أولية للإجابة عن التساؤلات المطروحة سابقا نضع الفرضيات التالية :

### فرضيات البحث

- تتوفر مؤسسة GTP على مكونات الرقابة الداخلية المنصوص عليها في مرجعية COSO .
- يحقق نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة جميع الأهداف المسطرة وفق مرجعية COSO

### مبررات اختيار الموضوع

يمكن توضيح مبررات اختياري لموضوع هذه الدراسة من خلال النقاط التالية :

- ✓ مكانة مرجعية COSO للرقابة الداخلية ودوره الفعال في تحقيق أهداف المؤسسات وإدارة مخاطرها.
- ✓ لأن COSO من أهم الأطر الرقابية التي وجدت قبولا واسعا في الوسط الاقتصادي العالمي.

- ✓ أهمية نظام الرقابة الداخلية بالنسبة لعملية التدقيق الداخلية والمراجعة الخارجية.
- ✓ الوقوف على مدى مواكبة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لإطار COSO للرقابة الداخلية.

### أهداف البحث

تسعى هذه الدراسة البحثية وكغيرها من الدراسات الى تحقيق أهداف معينة يمكن توضيحها كالاتي:

- الإجابة عن الأسئلة المطروحة المتعلقة بالإشكالية والتحقق من الفرضيات .
- التعرف على ماهية الرقابة الداخلية وفق مرجعية COSO.
- تقييم ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل الدراسة يتوافق مع مرجعية COSO للرقابة الداخلية .
- معرفة ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل الدراسة يحقق أهدافها وفقا لمرجعية COSO .
- معرفة مدى مواكبة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمتطلبات الرقابة الداخلية الحديثة.
- الوصول إلى نتائج وتوصيات منطقية ومفيدة من خلال هذه الدراسة.

### أهمية البحث

بالنسبة لأهمية هذه الدراسة فتتبعكس من الأهمية الكبيرة التي تحظى بها مرجعية COSO للرقابة الداخلية والدور المهم التي تلعبه هاته الأخيرة في تحسين أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات ومساعدتها في تحقيق أهدافها وإدارة مخاطرها .

### حدود البحث

- البعد المكاني : تمثل في دراسة حالة فرع مؤسسة الاشغال البترولية الكبرى « GTP » بسكيكدة
- البعد الزمني : بالنسبة للجزء النظري تم اعداه خلال شهر فيفري اما الجزء التطبيقي تمثل في استخدام البيانات المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة في الفترة الممتدة من 2024/03/01 إلى غاية

2024/04/30

### منهجية البحث

لتحقيق الأهداف المرجوة من هذه الدراسة ، تم إتباع المنهجية التالية :

- منهجية البحث النظري: تم الاعتماد على المنهج التاريخي في تناولنا نشأة و تطور الرقابة الداخلية وفق مرجعية COSO، وعلى المنهج الوصفي لبقية ما تم عرضه.
- منهجية البحث التطبيقي: أما بالنسبة للجانب التطبيقي فهو عبارة عن دراسة حالة لواقع إسقاط ما تطرقنا إليه في الجانب النظري على الجانب العلمي .

### صعوبات البحث

يمكن حصر الصوبات في النقاط التالية :

- صعوبة في الحصول على المعلومات بدقة نظرا لتقديمها بشكل سطحي نوعا ما .
- غياب بعض المصالح في المؤسسة التي لها علاقة مباشرة بموضوع الدراسة مثل خلية التدقيق .

## هيكل البحث

لتحقيق الهدف من هذه الدراسة تم تقسيم البحث الى مقدمة عامة وفصل أول نظري وفصل ثاني تطبيقي وخاتمة عامة، حيث تناولنا في الفصل الأول الجاب النظري للرقابة الداخلية من خلال مرجعية COSO وذلك وفق مبحثين ، المبحث الأول تم التطرق فيه الى ماهية الرقابة الداخلية وفق هذه المرجعية ، اما بالنسبة للمبحث الثاني تم فيه عرض بعض الدارسات السابقة ذات صلة بالموضوع .

بالنسبة للفصل الثاني فقد تم التطرق فيه الى الدراسة التطبيقية المتعلقة بإشكالية البحث وذلك وفق مبحثين ، المبحث الأول عبارة عن تقديم بالمؤسسة محل الدراسة ، اما المبحث الثاني فتم الوقوف فيه على تقييم الرقابة الداخلية للمؤسسة وفق مرجعية COSO .



**الفصل الأول: الجانب النظري للرقابة  
الداخلية  
وفق مرجعية COSO**



### تمهيد :

تبعاً لما شهده العالم من أحداث وأزمات اقتصادية كبرى في الماضي والتي كانت من آثارها السلبية انهيار وإفلاس العديد من الكيانات الاقتصادية المهمة ، حيث أن في تلك الفترة نسبت أسباب هذا الفشل إلى ضعف نظام الرقابة الداخلية وغياب الشفافية والمصداقية في الإفصاح عن المعلومات المالية.

فأصبح من الضرورة إعادة النظر في آليات تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية وتطويرها وتقويتها بما يتناسب معاً لتغيرات الاقتصادية العالمية ومواجهة المخاطر المتجددة، ففي هذا الفصل سيتم التطرق إلى مفهوم الرقابة الداخلية وفق مرجعية COSO ونشأة وتطور هذه المرجعية ، كذلك عرض لبعض الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع .

### ❖ المبحث الأول : ماهية الرقابة الداخلية وفق مرجعية COSO

تزايدت الحاجة للرقابة الداخلية بسبب الأزمات الاقتصادية قديما وحتى التوسع الحاصل في المجال الاقتصادي ، وبما أن الرقابة الداخلية في أي مؤسسة تعتبر بمثابة خط الدفاع الأول فكان لا بد من البحث عن هيكل رقابي فعال ومتكامل .

#### ➤ **المطلب الأول : نشأة وتطور إطار COSO للرقابة الداخلية**

##### **أولا : لجنة COSO وخلفية تشكلها**

تم تنظيم لجنة رعاية المنظمات التابعة للجنة تريديواي COSO في 1985 لرعاية اللجنة الوطنية المعنية بالإبلاغ المالي الاحتيالي، وهي مستقلة تماما عن كل المنظمات الراعية ، ولقد ضمت اللجنة ممثلين من الصناعة والمحاسبة العامة وشركات الاستثمار وبورصة نيويورك . وهي مبادرة مستقلة من القطاع الخاص قامت بدراسة العوامل المسببة والتي يمكن إن تؤدي إلى إعداد التقارير المالية الاحتيالية ، كما وضعت توصيات للشركات العامة ومدقيها المستقلين ، وللجنة الأوراق المالية والبورصات وغيرها من الجهات التنظيمية والمؤسسات التعليمية . ولقد تمت رعاية اللجنة بشكل مشترك من قبل خمس جمعيات مهنية كبرى مقرها الولايات المتحدة وهي كالتالي <sup>1</sup> :

1. جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA)
2. المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين (AICPA)
3. المديرين الماليين الدوليين (FEI)
4. معهد المدققين الداخليين (IIA)
5. الرابطة الوطنية للمحاسبين والمعروفة الآن باسم معهد المحاسبين الإداريين (IMA)

##### **ثانيا : أهم إصدارات لجنة COSO**

لقد كان للجنة Treadway دورا كبيرا في الإشارة إلى أهمية الرقابة الداخلية المحاسبية والمتعلقة بإعداد القوائم المالية إذ قامت بدراسة نظم التقارير المالية خلال الفترة 1985 إلى 1987، حيث قدمت تقريرها الأولي والذي على أساسه تم تشكيل اللجنة المعروفة بـ « COSO » ، وقد أوصت هذه اللجنة في عام 1987 بضرورة أن تتضمن التقارير السنوية للشركات المساهمة العامة تقارير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية.<sup>2</sup> ومن هنا بدأت الفكرة فكان أول إصدار في عام 1992 ومن ثم تلتها العديد من الإصدارات المهمة كالتالي :

##### **• إصدار 1992**

<sup>1</sup>تم زيارة الموقع في 2024/02/15 [www.coso.org](http://www.coso.org)

<sup>2</sup>نصر علي، شحاتة السيد شحاته، عبد الوهاب " الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال (الواقع والمستقبل)، قسم المحاسبة، كلية التجارة – جامعة الإسكندرية ، الدار الجامعية ، ص 66

## الفصل الأول.....الجانب النظري للرقابة الداخلية وفق مرجعية COSO

في سبتمبر 1992 صدر تقرير لجنة COSO وعن لجنة Treadway بعنوان<sup>1</sup>:

الإطار المتكامل للرقابة الداخلية (Internal control – Intergrated Framework) ويتكون هذا التقرير من أربعة أقسام يتناول القسم الأول مقدمة عن مفهوم الرقابة الداخلية ، ويتعرض القسم الثاني للمقاييس التي يمكن الاعتماد عليها في تقييم فعالية الرقابة الداخلية . ويتناول القسم الثالث تقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية ، ويتعرض القسم الأخير لكيفية تقييم فعالية الرقابة الداخلية .

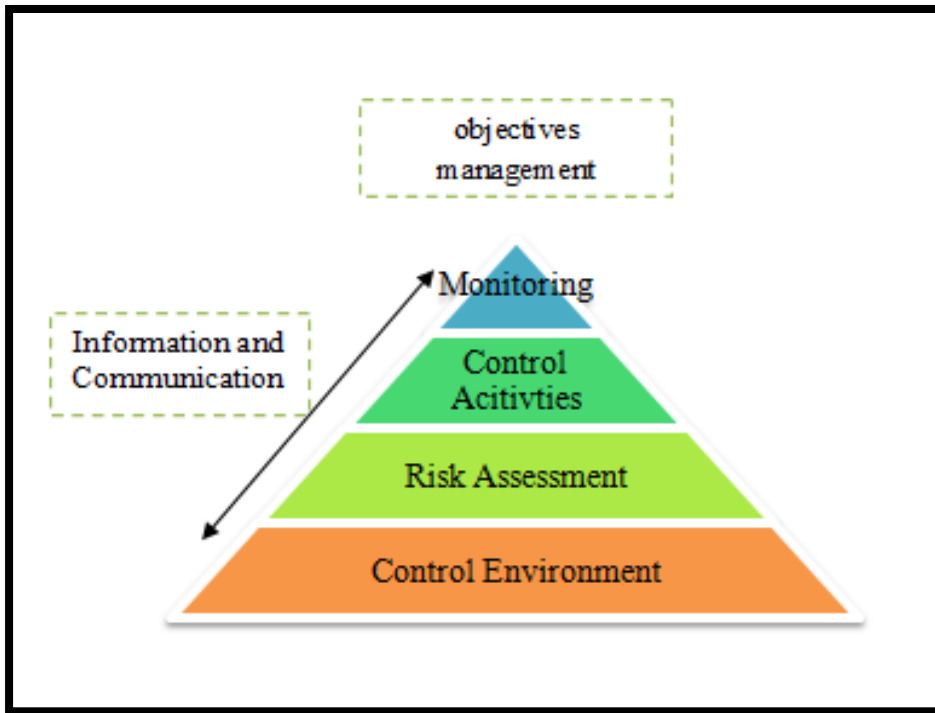
✓ القسم الأول : بعنوان الملخص التنفيذي « Executive Summary »

✓ القسم الثاني : بعنوان الإطار « Framework »

✓ القسم الثالث : بعنوان التقرير إلى الجهات الخارجية « Reporting to external parties »

✓ القسم الرابع : بعنوان أدوات التقييم « Evaluation Tools »

شكل (1-1) : هرم مكونات الرقابة الداخلية وفق مرجعية COSO إصدار 1992



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على هيا مروان إبراهيم لظن "مدى فاعلية دور التدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر وفق إطار COSO ( دراسة تطبيقية على القطاعات الحكومية في قطاع غزة) ، رسالة ماجستير ، الجامعة الإسلامية غزة ، 2016 ، ص32

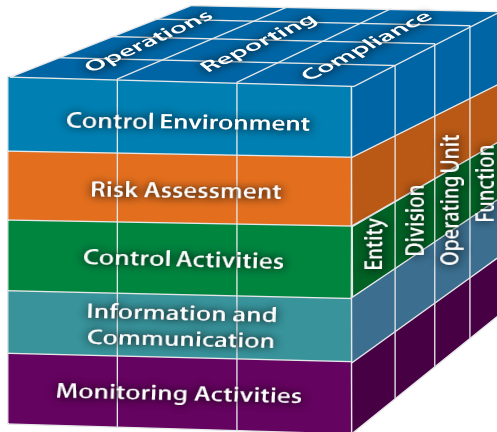
<sup>1</sup>عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاته ، مرجع سبق ذكره ، ص 75-77

### • إصدار 2004 (ERM)

في عام 2004 تم تحديث تعريف الرقابة الداخلية من قبل لجنة المنظمات الراعية COSO إذ تم إضافة عنصر إدارة المخاطر والذي يرى أن الرقابة الداخلية كنظام يهدف إلى تقييم وتقليل السيطرة على المخاطر المرتبطة بعمليات الوحدة الاقتصادية وتطبيقات تكنولوجيا المعلومات وتزويد المعلومات لمتخذي القرار الداخليين والخارجيين<sup>1</sup>. وقد عرّفت (COSO 2004) إدارة المخاطر المؤسسية بأنها "عملية تتأثر بمجلس إدارة المنشأة والإدارة وغيرها من الجهات، المطبقة في وضع الإستراتيجية وفي جميع أنحاء المؤسسة، والمصممة لتحديد الأحداث المحتملة التي قد تؤثر المؤسسة ، وإدارة المخاطر لتكون ضمن نطاق تقبلها للمخاطر، لتوفير ضمانات معقولة فيما يتعلق بتحقيق أهداف الكيان".<sup>2</sup>

### • إصدار 2013

في مايو 2013، أصدرت لجنة COSO إطارًا محدثًا للرقابة الداخلية المتكاملة (إطار 2013) ليعكس التغييرات في عالم الأعمال على مدار العشرين عامًا منذ إصدار الإطار الأصلي. مع الاستمرار في تبني نهج قائم على المبادئ، يتضمن الإطار المحدث المزيد من الإرشادات التي توضح وتشرح المفاهيم الواردة في الإطار ويهدف إلى مساعدة المؤسسات في جهودها للتكيف مع التعقيد المتزايد ووتيرة التغيير اليوم. يحتفظ إطار عام 2013 بالمكونات الخمسة للرقابة الداخلية أي بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، المعلومات والاتصالات، أنشطة الرقابة، وأنشطة المراقبة، ومع ذلك فإنه يضيف 17 مبدأً مرتبطًا بهذه المكونات الخمسة الضرورية للرقابة الداخلية الفعالة ، ويقدم هذا التحديث أيضًا 81 نقطة تركيز تمثل خصائص مهمة للمبادئ السبعة عشر.<sup>3</sup>



شكل (1-2): مكعب مكونات الرقابة الداخلية

وفق مرجعية COSO إصدار 2013

المصدر: Sara Lord, An overview of COSO 's 2013 Internal Control-Integrated Framework, National Professional Standards Group, LLP, may 2013

<sup>1</sup>نوار علي عبد الكريم ، صفاء احمد محمد "اجراءات عمل مقترحة على وفق اطار COSO المتكامل لتقويم نظام الرقابة الداخلية في شركات النفط العراقية " ، Journal of Economics and Administrative Science، مجلد 27 ، عدد 125، جانفي 2021 ، ص532  
تم الاطلاع بتاريخ 2024/02/17 <https://www.coso.org/guidance-erm>

<sup>3</sup>Sara Lord, An overview of COSO 's 2013 Internal Control-Integrated Framework, National Professional Standards Group, McGladrey LLP, may 2013 , p2

• إصدار 2017

في 2017 أصدرت لجنة COSO ملحقاً يتضمن أمثلة تفصيلية لتطبيق المبادئ من إطار إدارة المخاطر المؤسسية على الممارسات اليومية ، تم تطوير هذا الملحق الذي يحمل عنوان إدارة المخاطر المؤسسية لـ COSO - التكامل مع الإستراتيجية والأداء ، حيث يحتوي على خلاصة وافية للأمثلة من ممارسات الصناعة التي تم تحديدها من خلال بحث مكثف تم إجراؤه عند تحديث الإطار، يركز كل مثال على مكونات محددة يغطيها الإطار حيث ان الخلاصة مكتوبة على شكل مجموعة من دراسات الحالة ونصائح واقعية حول كيفية استخدام إطار عمل إدارة المخاطر المؤسسية (ERM). تصف كل حالة كيف قام كيان معين بتوسيع نطاق المبادئ وتكييفها، ويحدد العلاقة بين مهمة المنظمة ورؤيتها وقيمها الأساسية؛ أهدافها وتوجهاتها الإستراتيجية، والأساليب المستخدمة في تنفيذ إستراتيجيتها.<sup>1</sup>

جدول (1-1) :ملخص لأهم إصدارات لجنة COSO

تاريخ الإصدار	اسم النموذج	أهداف الإصدار
1992	الإطار المتكامل للرقابة الداخلية	✓ الالتزام ✓ فعالية التشغيل ✓ التقرير
2004	إدارة مخاطر المؤسسة ERM	✓ تحديد المخاطر المحتملة ✓ إدارة المخاطر
2013	نموذج COSO2013	✓ توفير ضمانات معقولة حول تحقيق الأهداف التشغيلية ✓ عرض المعلومات المالية ✓ مطابقة القوانين والتشريعات
2017	إدارة المخاطر المؤسسية لـ COSO - التكامل مع الإستراتيجية والأداء	✓ خلق قيمة للمؤسسة والمحافظة عليها. ✓ زيادة تفعيل إدارة المخاطر

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على <https://www.coso.org/> / نوار علي عبد الكريم ، صفاء احمد محمد "إجراءات عمل مقترحة على وفق اطار COSO المتكامل لتقويم نظام الرقابة الداخلية في شركات النفط العراقية " ، مرجع سبق ذكره

<sup>1</sup>Husam Aldeen Al-Khadash, COSO Enterprise Risk Management Implementation in Jordanian Commercial Banks and its Impact on Financial Performance ,Article ,September 2015, p2

### ➤ المطب الثاني: ماهية الرقابة الداخلية وفق مرجعية COSO

بشكل عام تلعب الرقابة الداخلية دوراً أساسياً في تحقيق النجاح والاستمرارية لأي مؤسسة ، وتعتبر مرجعية COSO للرقابة الداخلية من أكثر المراجع استخداماً حول العالم باعتباره نظام متكامل يساعد المؤسسات على تحقيق أهدافها.

#### أولاً : مفهوم الرقابة الداخلية وفق COSO

قبل التطرق إلى مفهوم الرقابة الداخلية وفق COSO نذكر بعض التعاريف الأخرى الرائدة عن الرقابة الداخلية

**التعريف الأول:** تشير الفقرة الثانية من المعيار الدولي للتدقيق رقم 400 المرسوم "تقدير المخاطر والرقابة الداخلية" إلى أن الرقابة تعني "السياسات والإجراءات التي تتبناها إدارة المنشأة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدفها في ضمان بالالتزام بالسياسات وحماية الأصول ومنع واكتشاف الغش والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثوق فيها في الوقت المناسب".<sup>1</sup>

**التعريف الثاني:** عرفه الاتحاد الدولي للمحاسبين أنه: تعد الرقابة الداخلية جزءاً لا يتجزأ من نظام حكومة المنشأة وإدارة المخاطر ، الذي تعرف وتؤثر فيه وتتابعه الهيئة الإدارية بالمنشأة والإدارة والأفراد الآخرون ، حتى يمكن الاستفادة من الفرص المتاحة للمنشأة والتعامل مع التحديات التي تواجهها بما يتسق مع إستراتيجية إدارة المخاطر وسياسات الرقابة الداخلية التي تضعها الهيئة الإدارية.<sup>2</sup>

**تعريف لجنة COSO:** من أهم تعاريف الرقابة الداخلية وأوسعهم استخداماً حول العالم هو تعريف لجنة COSO ، بحيث عرفت على أنها " عملية يتم تنفيذها من قبل مجلس إدارة المؤسسة والإدارة والموظفون الآخرون ، وهي مصممة لتوفير تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف المتعلقة بالعمليات و الإبلاغ و الامتثال ".<sup>3</sup> اذن نستنتج من تعريف لجنة COSO بعض المفاهيم الأساسية، وهي أن نظام الرقابة الداخلية:

- وسيلة لتحقيق أهداف العمليات ،الإفصاح والالتزام، وليس هدف في حد ذاته؛
- مجموعة من العمليات المتداخلة والمتكاملة، وليس من الضروري ترتيبها تسلسلياً؛
- عملية تطبقها الإدارة والموظفون؛
- يوفر ضمان معقول وليس تأكيد مطلق، فلا وجود لنظام رقابة داخلية كامل بدون نقاط ضعف؛

<sup>1</sup>العايب عبد الرحمان، "نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدولية" ملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في

الجزائر في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة سكيكدة الجزائر ، يومي 11 و 12 أكتوبر 2010، ص 5

<sup>2</sup>الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل الممارسات الجيدة، **تقويم وتحسين الرقابة الداخلية بالمنشآت**، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين

**القانونيين 2013** ، ص 31

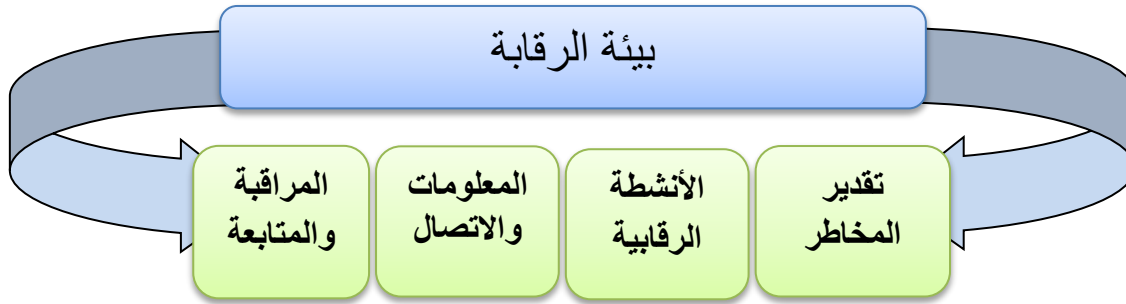
<sup>3</sup>بوسكين حمزة ، براق عيسى ، "تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية باستخدام أسلوب التقييم الذاتي للرقابة الداخلية" - دراسة حالة

وزارة الشباب و الرياضة ، الجزائر - ، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد و الإدارة ، المجلد :06-العدد : 01 (2022) ، ص -129

### ثانيا : إطار لجنة COSO للرقابة الداخلية

تتمثل تركيبة نموذج الرقابة الداخلية الإطار المتكامل للجنة COSO في تصميم هرمي، يتكون من خمسة (5) مكونات رئيسية (البيئة الرقابية، تقدير المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصال، والمراقبة والمتابعة). هذه المكونات تتكون من سبعة عشرة (17) مبدأ رقابي، بدورها المبادئ الرقابية تنقسم إلى سبعة وسبعين (81) نقطة تركيز رقابية ، بحيث كل مكون يحتوي بعض الإجراءات الرقابية، وليس مبادئ رقابية مقسمة هي الأخرى لنقاط تركيز رقابية كما هو عليه الآن بعد التعديل. تعتبر بيئة الرقابة مظلة للمكونات الأربعة الأخرى وأساسها، فبدون بيئة رقابية فعالة، المكونات الأربعة الأخرى تصبح بدون فائدة وبدون فعالية مهما كانت جودتها.<sup>1</sup> وهذا ما يوضحه الشكل الموالي:

### شكل (3-1): مكونات الرقابة الداخلية وفق مرجعية COSO



المصدر : من إعداد الطالبة بناء على خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة من IIA، دار الورق للنشر والتوزيع، عمان ، 2014 ، ص 370-371

### 1) بيئة الرقابة Control Environment :

تبدأ البيئة الرقابية من المالكين، مجلس الإدارة، لجنة التدقيق والإداريين التنفيذيين. تتكون من المعايير، الإجراءات، السياسات والهيكل التنظيمي، التي توفر القاعدة الأساسية لتنفيذ نظام الرقابة الداخلية. المستويات الإدارية العليا تؤسس لثقافة الرقابة الداخلية وفق منهج المستوى الأعلى (Tone at the top) بحيث تعكس توجهاتها الرقابية بطريقة تؤثر في وعي موظفيها، سلوكهم وأدائهم، تتمثل هذه التوجهات في الكفاءة والأخلاقيات لدى المستويات الإدارية العليا، من الالتزام بالنزاهة المالية والقيم الأخلاقية الحميدة، الكفاءة في التسيير، الربط بين السلطة والمسئولية، توظيف الأشخاص الأكفاء والمؤهلين، الصرامة في المساءلة عن الأداء، الحوافز والمكافآت لرفع درجة المساءلة. إذا كان سلوك الإدارة العليا جيد، تحارب الفساد وتعمل لمصلحة الشركة فإن ذلك سينعكس على كل مستويات الشركة وكل موظفيها، والعكس صحيح. تشكل البيئة الرقابية أساس المكونات الأربعة لنظام الرقابة الداخلية الأخرى، وعدم وجود هذه الثقافة

<sup>1</sup>بوركايب محمد عبد الماجد وآخرون، تقييم نظم الرقابة الداخلية في الشركات الجزائرية على ضوء نموذج COSO دراسة تطبيقية، مجلة التنمية و الاستشراف للبحوث والدراسات ، المجلد 07 - العدد: 02 - ديسمبر 2022، ص 163

يؤدي لعدم فاعلية النظام ككل، حتى ولو كانت إجراءاته قوية وتشتمل بيئة الرقابة على العديد من العوامل ذات الصلة المباشرة بالإدارة وهي:<sup>1</sup>

- النزاهة المهنية والشخصية والقيم الأخلاقية للإدارة والموظفين.
- فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل
- مشاركة مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة.
- الهيكل التنظيمي.
- سياسات الموارد البشرية وممارسات الأفراد.

### (2) تقدير المخاطر Risk Assessment :

يقصد بها التعرف على المخاطر وتحديد وتحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المؤسسة والتعرف على احتمال حدوثها، ومحاولة تخفيض حدة تأثيراتها إلى مستويات مقبولة . ويتكون تقدير المخاطر من تشخيص المخاطر وتحليلها، وهو يشتمل على فحص العوامل الخارجية والعوامل الداخلية ، ولأن المخاطر تختلف حسب دوافعها فيجب أن يشتمل إطار تقييم الخطر عنصر الوقت، وعنصر التكلفة حيث أن مزايا تخفيض الخطر يجب أن تكون اعلى من تكلفة أساليب الرقابة عليه ، ويشمل الإطار المتكامل للخطر كما قدمته اللجنة على ثلاثة مجالات رئيسية هي خطر الملكية، وخطر العمليات، وخطر السلوك. وتشمل عملية تقدير المخاطر على الخطوات الآتية:<sup>2</sup>

- تحديد الأهداف.
- تحديد الخطر واحتمال حدوثه.
- وتقييم المخاطر داخل المؤسسة.
- تطوير وسائل المواجهة.
- إدارة الخطر.

### (3) الأنشطة الرقابية Control Activities

هي السياسات و الإجراءات التي تساعد الإدارة للاطمئنان على تنفيذ التعليمات والتوجيهات ، وهذه الأنشطة ضرورية لتحقيق الرقابة ويتم اتخاذها لمواجهة وتخفيض أي خطر يعوق تحقيق أهداف المؤسسة وتشتمل أنشطة الرقابة على ما يلي:<sup>3</sup>

- مراجعة الأداء :النظام المحاسبي القوي يجب أن يحتوي على نظام رقابة مستقل لفحص ومراجعة أداء الأفراد والعمليات

<sup>1</sup>بوركايب محمد عبد الماجد وآخرون، مرجع سبق ذكره ، ص164

<sup>2</sup>أنعام محسن زوليف ، نها سمير عليان ، أثر تطبيق إطار (COSO) للرقابة الداخلية في إدارة المخاطر التشغيلية في البنوك

التجارية العاملة في الأردن، مجلة جامعة الملك عبد العزيز : الاقتصاد والإدارة، م53 ، ع 1 ، 2021 ، ص 152

<sup>3</sup>محمد سمير احمد ، الجودة الشاملة وتحقيق الرقابة في البنوك التجارية ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، عمان ، 2009، ص 40-42

## الفصل الأول.....الجانب النظري للرقابة الداخلية وفق مرجعية COSO

- الرقابة المادية الطبيعية: هي وسائل الرقابة التي تتضمن توفير الحماية الكافية للأصول مثل ( وسائل الأمان والاحتفاظ بنسخة إضافية من ملفات الكمبيوتر.... الخ).
  - الفصل بين سلطة تنفيذ العملية وتسجيل العملية والاحتفاظ بالأصول ، واستقلال أداء كل من هذه الوظائف يقلل من فرصة ارتكاب أي شخص للأخطاء .
- ويجب الإشارة إلى أن أنشطة الرقابة يجب أن تكون موزعة على جميع مستويات الرقابة الداخلية وفقا لمرجعية COSO لتستطيع أن تغطي جميع مراحل العمليات كما يلي :
- ✓ **المستوى الأول** : رقابة العمليات ( Operating Controls ): هي رقابة على العمليات ويتم تنفيذها بواسطة العاملين المشتركين في العملية وتهدف إلى تحقيق التأكيد المناسب بان أهداف العمليات قد تحققت، وتضم مجموعة من الأنشطة الرقابية مثل( فصل الوظائف ، حق السلطة والموافقة على تنفيذ العملية ، المقارنات والتسويات ) .
  - ✓ **المستوى الثاني** : ضبط الرقابة ( Monitoring Controls ) : تنفذ أثناء أداء العمليات أو بعد الانتهاء منها يتم تنفيذها بواسطة المشرفين على العملية أو ما يمثلهم ، وتهدف إلى التأكد من أن العاملين في العملية قد أدوا رقابة مناسبة ( رقابة عمليات ) وهي تضم مجموعة من الأنشطة الرقابية مثل:(التحقق من البنود الغير طبيعية وتحليل الحالات الشاذة والاستثنائية، والتحقق من استيفاء المستندات الأولية).
  - ✓ **المستوى الثالث** : الرقابة الإشرافية ( Oversight Controls ) : تنفذ على أساس تكراري منتظم بعد الانتهاء من أداء العمليات ويتم تنفيذها بواسطة مستوى الإدارة الوسطى أو الإدارة العليا من خلال التسلسل الهرمي أو ما يمثلهم ، وتهدف إلى تحديد مدى فاعلية الرقابة على العمليات والرقابة الأولية ، وتتضمن مجموعة من أنشطة الرقابة مثل ( مقارنة الأداء الفعلي للعمليات مع الأداء المخطط ، وتقييم أداء العمليات ، وينفذ بواسطة المراجعين الداخليين ، والتقييم الذاتي ينفذ بواسطة فرق تحسين الأداء ، وتستخدم بعض المؤشرات مثل تحليل الشكاوي وتحديد مدى إرضاء العملاء).
  - ✓ **المستوى الرابع** : الرقابة على المراجعة الداخلية (Internal Audit Controls) : تنفذ خارج التسلسل الهرمي للإدارة أو خارج سلطة الإدارة بواسطة الجهات الخارجية ( Governance function ) وتهدف إلى تقييم فاعلية الرقابة ومدى توافر بيئة رقابية مناسبة في المنشأة وتتضمن مجموعة من الأنشطة الرقابية مثل ( المراجعة التقليدية والتي تشمل على تفاصيل مراجعة الرقابة على العمليات والتقييم الذاتي ومراجعة التتابع ومراجعة البنية الأساسية للرقابة والتي تشمل على مراجعة تصميم وتنفيذ الرقابة الأولية والرقابة الإشرافية ).

### جدول (1-2) مستويات أنشطة الرقابة الداخلية وفقا لمرجعية COSO

الهدف منها	وقت القيام بها	انشطة الرقابة
تحقيق تأكيد مناسب بان أهداف العمليات قد تحققت	قبل الشروع في أداء العمليات	رقابة العمليات
التأكد من أن العاملين في العملية قد أدوا رقابة مناسبة	أثناء أداء العمليات	ضبط الرقابة

الرقابة الإشرافية	بعد الانتهاء من أداء العمليات	تحديد مدى فعالية الرقابة على العمليات والرقابة الأولية
الرقابة على المراجعة الداخلية	عملية دورية	تقييم فعالية الرقابة ومدى توافر بيئة رقابة مناسبة في المؤسسة

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على محمد سمير احمد ، الجودة الشاملة وتحقيق الرقابة في البنوك التجارية ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، عمان ، 2009 ، ص40-42

#### 4) المعلومات والاتصالات (Information & Communication)

يهتم هذا العنصر بتحديد المعلومات الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة والوصول إليها وتشغيلها وتوصيلها لمختلف المستويات الإدارية بالاتجاهين ( من المستويات العليا إلى المستويات الدنيا وبالعكس) عن طريق قنوات اتصال مفتوحة تسمح بتدقيق تلك المعلومات وإعداد التقارير، ويجب أن تكون هذه المعلومات وثيقة الصلة بالموضوع ومحددة ومعروفة جيداً، بالإضافة إلى أهمية تبليغها بالشكل والإطار الزمني المناسب لكي يتمكن الموظفين من القيام بأداء رقابتهم الداخلية ومسؤولياتهم الأخرى )<sup>1</sup>.

#### 5) المراقبة والمتابعة (Monitoring)

تعد المراقبة العنصر الأخير من مكونات نظام الرقابة الداخلية ، وتتضمن المراقبة تقييم عملية تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية . تنفذ عملية المراقبة لدراسة تصميم ما إذا كانت مكونات الرقابة الداخلية تعمل طبقاً للتصميم الموضوع لها ، فضلاً عن تعديلها بشكل يتلاءم حدوث تغييرات في الظروف المحيطة ، ويرتبط هذا المكون بالاستمرارية ويقوم بمراقبة مكونات الرقابة الداخلية ومتابعتها والتأكد من أنها تعمل بشكل ملائم ، ويمكن إجرائها من خلال أنشطة روتينية وعمليات تقييم منفصلة أو مزيج منها<sup>2</sup>:

- **التقييم المستمر Ongoing evaluations:** المراقبة المستمرة للرقابة الداخلية يتم بناءها داخل الأنشطة الرقابية الاعتيادية والمتكررة بالمؤسسة ، وتتضمن هذه الأخيرة أنشطة دورية إدارية وإشرافية وإجراءات أخرى يقوم بها الموظفون في سبيل أداء مهامهم الوظيفية . وتتناول أنشطة المراقبة المستمرة كل جزء من أجزاء الرقابة الداخلية ، كما تتضمن إجراءات مواجهة مخالفات أنظمة الرقابة الداخلية سواء كانت هذه المخالفات أخلاقية ، غير اقتصادية غير فعالة أو غير مؤثرة .

<sup>1</sup>أنعام محسن زوليف ، نها سمير عليان ، مرجع سبق ذكره ، ص 153

<sup>2</sup>محيوت نسيم ، دراسة اثر إرساء الإطار التصوري لنظام الرقابة الداخلية وفق هيكل COSO على أداء المؤسسة الاقتصادية ، أطروحة دكتوراه ، جامعة الجزائر3، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، 2020/2019، ص76

## الفصل الأول.....الجانب النظري للرقابة الداخلية وفق مرجعية COSO

▪ **التقييم المنفصل Seperate evaluations** : يتوقف نطاق عمليات التقييم المنفصلة ومدى تكرارها بصفة أساسية على تقييم المخاطر وفعالية إجراءات المراقبة المستمرة. تتناول عمليات تقييم منفصلة محددة تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية بما يؤمن تحقيق الرقابة الداخلية للنتائج المرجوة استنادا إلى أساليب وإجراءات محددة مسبقا . ويجب إبلاغ المستوى الإداري عن جوانب القصور في الرقابة الداخلية ، كما يجب أن تؤمن المراقبة اتخاذ اللازم بدرجة كافية وفورا بخصوص الملاحظات والتوصيات .

### ثالثا : أهداف الرقابة الداخلية :

حسب مرجعية COSO الرقابة الداخلية هي عملية تهدف إلى توفير تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف في الفئات التالية<sup>1</sup>:

1. فعالية وكفاءة العمليات .
2. موثوقية التقارير المالية .
3. الامتثال للقوانين و اللوائح المعمول بها .

حيث أن الفئة الأولى تتعلق بأهدافها بفعالية وكفاءة عمليات الوحدة ، بما في ذلك أهداف الأداء التشغيلي و المالي حماية الموجودات من الخسارة، أما بالنسبة للفئة الثانية فتتعلق هذه التقارير بالإبلاغ المالي وغير المالي ، الداخلي و الخارجي ، ويمكن أن تشمل الموثوقية، التوقيت المناسب ، الشفافية أو الشروط الأخرى المحددة من قبل المنظمين أو واضعي المعايير المعترف بها أو سياسات الوحدة الاقتصادية .إما الفئة الثالثة فتتعلق بأهدافها بالالتزام بالقوانين واللوائح التي تخضع لها الوحدة الاقتصادية<sup>2</sup>.

### شكل(4-1) :أهداف الرقابة الداخلية وفق مرجعية COSO



المصدر : من إعداد الطالبة بناء على ROBERT R. MOELLER “EXECUTIVE’S GUIDE TO COSO INTERNAL CONTROLS” UNDERSTANDING AND IMPLEMENTING THE NEW FRAMWORK , "2014 ,p39

<sup>1</sup>ROBERT R. MOELLER “EXECUTIVE’S GUIDE TO COSO INTERNAL CONTROLS” UNDERSTANDING AND IMPLEMENTING THE NEW FRAMWORK , 2014 , p39

<sup>2</sup>نوار علي عبد الكريم ، صفاء احمد محمد ، مرجع سبق ذكره ، ص 534

➤ **المطلب الثالث : مبادئ وضوابط الرقابة الداخلية وفق مرجعية COSO**

ترتبط المبادئ و الضوابط الرقابية بعضها البعض حيث ان الضوابط الرقابية تعتمد على المؤسسة في تطبيق كل مبدأ من المبادئ وذلك من اجل ضمان تأدية الرقابة الداخلية لأهدافها .

**أولاً : مبادئ الرقابة الداخلية وفق مرجعية COSO**

ينص إطار الرقابة الداخلية 2013 على 17 عشر مبدأ تمثل المفاهيم الأساسية المرتبطة بالمكونات الخمسة للرقابة الداخلية، كما قررت لجنة COSO جعل هذه المبادئ واضحة لزيادة فهم الإدارة لما يشكل رقابة داخلية فعالة، وقد خصصت هذه المبادئ على المؤسسات الربحية ، الهيئات الحكومية ومنظمات أخرى .  
والجدول الموالي يوضح هذه المبادئ :

**جدول (1-3) :مكونات الرقابة الداخلية ومبادئها وفق مرجعية COSO**

المكونات	المبادئ
بيئة الرقابة	1. الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية. 2. ممارسة مسؤولية الإشراف . 3. وضع هيكل تنظيمي وتفويض السلطة والمسؤولية . 4. الالتزام بالكفاءة. 5. تعزيز المسائلة.
تقدير المخاطر	6. تحديد الأهداف 7. تحديد المخاطر وتحليلها 8. تقييم خطر الاحتيال 9. تحديد التغيرات و تحليلها
الأنشطة الرقابية	10. اختيار أنشطة الرقابة وتطويرها 11. اختيار أنشطة الرقابة على تكنولوجيا المعلومات 12. نشر السياسات والإجراءات في المؤسسة
المعلومات والاتصال	13. المعلومات 14. الاتصال الداخلي 15. الاتصال الخارجي
المراقبة	16. عمليات التقييم المستمرة او المنفصلة 17. تقييم أوجه القصور والإبلاغ عنها في الوقت المناسب

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على

Robert, Hearth (Internal Control Framework issued by COSO), Emirates Middle East Press, issued by the UAE Auditors Association, for the year 2015, p18

### ثانيا : ضوابط الرقابة الداخلية وفق مرجعية COSO

من أجل أن تؤدي الرقابة الداخلية أهدافها يجب الاستعانة بالعديد من الضوابط التي تختلف الغاية منها وهذا حسب موقعها في مستويات أداء المهام والوظائف، ومن أهم هذه الضوابط الرقابية نجد:<sup>1</sup>

- **الضوابط الوقائية (Preventive controls):** وهي الضوابط التي يتم وضعها لمنع حدوث أخطاء وانحرافات، ويتم بناءها ضمن النظام بحيث تكون جزءا من الأعمال الاعتيادية للمؤسسة، مثل: الفصل بين الوظائف المتعارضة والرقابة الثنائية على الأعمال الهامة، وسياسة تدريب الموظفين وتفويض مناسب للصلاحيات ، وتوثيق كافي للمستندات والسجلات ووجود أنظمة ولوائح وتعليمات تفصيلية. والحماية المادية للموجودات، ووجود أجهزة إنذار للسرقة والحريق، ووجود أرقام سرية للدخول إلى أنظمة الحاسوب.
- **الضوابط الكاشفة (Detective Controls):** وهي الضوابط التي يتم تصميمها في النظام ليتم من خلالها كشف الأخطاء والانحرافات عند وقوعها، مثل: تقييم الأداء، و إجراء المطابقات بين الحسابات) البنوك، الذمم المدينة، والذمم الدائنة، والمصادقات لتعزيز الأرصدة، والجرد الفعلي للنقدية، وتقارير الحاسوب التي تبين: حدود العمليات، ومحاولات الدخول غير المشروع، والتعديل على البيانات، ووجود كاميرات مراقبة.
- **الضوابط التصحيحية (Corrective Controls):** وهي الضوابط التي يتم تصميمها في النظام للتأكد من الإجراءات التصحيحية للانحرافات قد تم اتخاذها، أو أن هذه الانحرافات لم تحدث ثانية، وهذه الضوابط تتعامل مع الانحرافات بعد اكتشافها، ومن الأمثلة عليها: وجود نظام لمعالجة الأخطاء والانحرافات المكتشفة، ونظام متابعة للتأكد من اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة وقيام الإدارة بمراجعة إجراءات التصحيح للتأكد من سلامته ويمكن إضافة إجراءات رادعة (Controls Deterrent) تتمثل في وجود تدقيق داخلي وتدقيق خارجي فعال.

### ثالثا : فعالية الرقابة الداخلية وفق مرجعية COSO

حدد تقرير لجنة COSO انه لتحقيق فعالية الرقابة الداخلية قان الأمر يستلزم تعاون أربعة أطراف كما يلي<sup>2</sup>:

#### 1. الإدارة : وتتضمن المدير التنفيذي والإدارة العليا

##### • المدير التنفيذي :

يعتبر المسؤول الأساسي والذي يأخذ على عاتقه مسؤولية القيام بالنظام أكثر من أي شخص آخر ويضع أسلوب واتجاه العمل بالشكل الذي يؤثر على سلامة واستقامة وإتباع الآداب والمعايير الأخلاقية للمهنة ، ويلاحظ اختلاف دور المدير التنفيذي في الشركات الكبيرة عن دوره في الشركات الصغيرة حيث يقل تأثير المدير التنفيذي بالنسبة للمدير المالك في الشركات الصغيرة .

##### • الإدارة العليا :

<sup>1</sup>مقدم خالد، عبد الله مايو، مطبوعة حول نظام الرقابة الداخلية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2016، ص40

<sup>2</sup> محمد سمير احمد ، مرجع سبق ذكره ، ص 47-50

## الفصل الأول.....الجانب النظري للرقابة الداخلية وفق مرجعية COSO

تقوم الإدارة العليا بتحديد مسؤولية إنشاء نظام الرقابة الداخلية محدد السياسات والإجراءات وتحديد وظيفة ومسؤولية كل شخص داخل الوحدة التابع لها وتقع الإدارة العليا تحت مسؤولية مجلس الإدارة .

### 2. مجلس الإدارة

يسعى مجلس الإدارة لتحديد لهداف موضوعية ويتكون من أعضاء لديهم القدرة على البحث والتدقيق ، ولديهم أيضا معرفة كاملة بجميع أنشطة المؤسسة وبيئة الرقابة الداخلية وتحديد الوقت اللازم لإنجاز المسؤوليات الموكلة إليهم، ووجود مجلس إدارة قوي وقنوات اتصال فعالة ومراجعين داخليين مؤهلين ومراجعة داخلية ذات كفاءة تتمكن المؤسسة من توفير أفضل الوسائل لتحديد وتصحيح المشاكل .

### 3. المراجعين الداخليين :

يقوم المراجع الداخلي بدور فعال للمؤسسة ، وتزداد فعالية هذا الدور من خلال موقع إدارة المراجعة في الهيكل التنظيمي ومدى السلطة المخولة للمراجع الداخلي ، ويتمثل دور المراجع الداخلي في الوظائف التالية :

✓ التأكد من تطبيق النظم والسياسات والإجراءات والدوريات المستندية (نظم الرقابة الداخلية) التي تحكم وتنظم العمل بالأنشطة المالية والإدارية .

✓ التأكد من تطبيق نظم وسياسات وإجراءات شؤون العاملين في مجال التوظيف .

✓ التأكد من مدى كفاية نظام المعلومات في توفير البيانات الأساسية لمختلف المستويات الإدارية عند اتخاذ القرارات في حدود المسؤوليات والصلاحيات .

✓ تقييم السياسات وإجراءات الدورات المستندية من حيث مدى ملاءمتها للعمل في مختلف الأنشطة واقتراح التعديلات لزيادة فعالية المراجعة .

### 4. أفراد آخرون من داخل وخارج المؤسسة :

- من داخل المؤسسة: هم جميع موظفي المؤسسة الذين يقومون بإنتاج معلومات تستخدم في نظام الرقابة الداخلية أو لاتخاذ قرارات تساعد على فعالية الرقابة .

- من خارج المؤسسة : هناك العديد من الأطراف الخارجية غالبا ما يشاركون المؤسسة في تحقيق الأهداف مثل المراجعون الخارجيون حيث يعرض وجهة نظره المستقلة التي تشارك بصور مباشرة في مراجعة القوائم المالية ويشارك بصورة غير مباشرة في إمداد مجلس الإدارة بمعلومات مهمة في تنفيذ مسؤولياتهم ، وهناك أطراف آخرون مثل المشرعون والقانونيون والعملاء ومحللو النظم الذين لهم تأثير على نظام الرقابة الداخلية بالرغم من كونهم غير مسؤولين عن نظام الرقابة الداخلية .

حيث يتضح مما سبق أن مسؤولية تحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية مسؤولية جماعية وليست فردية .

### ❖ المبحث الثاني : الدراسات السابقة

في هذا المبحث سيتم عرض ابرز الدراسات السابقة في نفس الموضوع باللغة العربية و الأجنبية التي تناولت موضوع نظام الرقابة الداخلية من زوايا مختلفة نظرا لما تمثله أنظمة الرقابة الداخلية من أهمية في تحقيق أهداف المؤسسات وإدارة مخاطرها.

#### ➤ المطلب الأول : دراسات باللغة العربية

• **دراسة ربيع عبد القادر 2019** "مدى توافق نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة للرقابة الداخلية في بيئة COSO الاقتصادية مع إطار الأعمال الجزائرية خلال 2019"

1. **الهدف منها:** هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مدى توافق نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية مع إطار للرقابة الداخلية لما له من سمعة في تحسين أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات وزيادة فعاليتها في تحقيق أهدافها وإدارة COSO مخاطرها، حيث تم إسقاط هذه الدراسة على الوحدة العملية لاتصالات الجزائر بغرداية وتقييم نظامها الرقابي وفق نفس المرجعية .

2. **نتائجها:** تم التوصل إلى أن الرقابة الداخلية أصبحت أمرا مطلوبا وملحا بالنظر للفضائح المالية التي طالت الشركات العالمية، وأن نظام الرقابة الداخلية هو جزء مهم في تسيير أي مؤسسة، وأن تنظيم نشاطات المؤسسة ومكوناتها هو أساس نجاح الرقابة الداخلية.

• **دراسة بن علي اليأس 2017** "مدى استجابة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية مع إطار COSO دراسة حالة "مؤسسة مطاحن الواحات"

1. **الهدف منها:** هدفت هذه الرسالة إلى تسليط الضوء على إطار الرقابة الداخلية وتحديد مدى التوافق بينه وبين نظام الرقابة وفق COSO في مؤسسة مطاحن الواحات وذلك بإتباع أسلوب الفحص والمقابلة مع المسؤولين في إنجاز هذا العمل.

2. **نتائجها :** توصلت الدراسة إلى أن نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة مطاحن الواحات يتوفر على عناصر لكنها ليست بنفس الجودة والفعالية التي يوفرها هذا الأخير ولا تلبى كل احتياجات المؤسسة من COSO إطار عدة نواحي.

• **دراسة ( عبد السلام خميس بدوي ) 2011 بعنوان " اثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO على تحقيق أهداف الرقابة"**

1. **الهدف منها :** هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO بالمنظمات الأهلية في قطاع غزة، بالإضافة إلى المنظمات محل الدراسة .

2. **نتائجها:** وجود اهتمام كبير من قبل المنظمات الأهلية العاملة في قطاع غزة بأنظمة الرقابة الداخلية، كما تبين أن المنظمات الأهلية تنظر بدرجات إيجابية متفاوتة لأهمية عناصر نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف الرقابة، وكان متغير البيئة الرقابية الأكثر دلالة وتأثيرها في تحقيق تلك الأهداف يليه متغير تقدير المخاطر ثم

متغير الأنشطة الرقابية ثم متغير المعلومات والاتصالات وكان متغير المراقبة الأقل من حيث التأثير، وبشكل عام يوجد أثر هام لعناصر الرقابة مجتمعة في تحقيق أهداف الرقابة .

➤ **المطلب الثاني : دراسات باللغة الأجنبية**

### • دراسة 2014 Yahia Saidi

« L'impact de l'évolution du référentiel COSO sur l'activation du contrôle interne dans l'entreprise-avec référence au cas L'Algérie »

1. **الهدف منها :** هدفت الدراسة إلى تقييم وتحليل الرقابة الداخلية مع إظهار أهميتها في حوكمة الشركات ، رصد مراحل تطور مرجعية COSO عبر الزمن مع التطرق إلى جميع نسخه، توضيح أثر تطور مرجعية COSO على تفعيل الرقابة الداخلية في المؤسسات بالتفصيل.

2. **نتائجها :** توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج أهمها :

- ✓ أن الرقابة الداخلية أصبحت أمرا مطلوبا وملحا بالنظر للفضائح المالية التي طالت الشركات العالمية، وأن نظام الرقابة الداخلية هو جزء مهم في تسيير أي مؤسسة .
- ✓ أن تنظيم نشاطات المؤسسة ومكوناتها هو أساس نجاح الرقابة الداخلية.

### • دراسة 2014 Philip Ayagre

“The effectiveness of Internal Control Systems of banks The case of Ghanaian banks”

1. **الهدف منها :** هدفت الدراسة إلى تقييم البيئة الرقابية والنشاطات الرقابية في أنظمة الرقابة الداخلية بالبنوك الغانية من خلال استخدام مبادئ واتجاهات COSO ، تكون مجتمع الدراسة من كافة المديرين ومديري التدقيق العاملين في البنوك الغانية. أما عينة الدراسة فقد شملت (30) مديرا للتدقيق من أصل (50). ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال استبانة أعدت خصيصا للإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياته .

2. **نتائجها :** توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها وجود ضوابط قوية في بيئة الرقابة ومكونات النشاطات الرقابية في أنظمة الرقابة الداخلية بالبنوك في غانا.

➤ **المطلب الثالث : تحليل الدراسات السابقة والدراسة الحالية**

من خلال هذا المطلب سنحاول تحليل الدراسات السابقة والحالية في محاولة لإبراز أوجه الاختلاف والتوافق بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة وما يميز الدراسة الحالية .

من خلال الجدول اسفله تتضح لنا ابرز اوجه الاتفاق و الاختلاف كما يلي :

1. **أوجه الاتفاق :** تشاركت الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة بدراسته لنفس المتغير الا وهو الرقابة الداخلية كمتغير تابع و لمتغير الرقابة الداخلية وفق مرجعية COSO كمتغير مستقل ، كما ان كلها تقريبا جاءت بنفس الهدف والمنهج المتبع .

## الفصل الأول.....الجانب النظري للرقابة الداخلية وفق مرجعية COSO

2. **أوجه الاختلاف و مميزات الدراسة الحالية :** تختلف الدراسة الحالية عن غيرها من الدراسات في اعتمادها اسلوبين علميين الا وهما الاستبيان و المقابلة في الشق التطبيقي من البحث وهذا ما يميزها عن الدراسات السابقة .

**جدول (4-1) : تحليل الدراسات السابقة و الحالية**

مجال المقارنة	الدراسة الحالية	الدراسات باللغة العربية	الدراسات باللغة الأجنبية
من حيث العينة	مست الدراسة أحد أهم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ألا وهي مؤسسة الأشغال البترولية الكبرى بالضبط فرع سكيكدة	تنوعت العينة بين المؤسسات الاقتصادية العمومية و الخاصة والمنظمات الاهلية	تنوعت بين المؤسسات الاقتصادية و البنوك والمدققين
من حيث منهج الدراسة	في الجانب النظري للدراسة تم استخدام المنهج التاريخي وكذا المنهج الوصفي التحليلي اما بالنسبة الى الجانب التطبيقي فتم استخدام منهج دراسة حالة	استخدمت معظم الدراسات نفس منهج الدراسة الحالية	منها من استخدم أسلوب دراسة عينة و منها من استخدم الأسلوب الوصفي التحليلي في دراسة الحالة
من حيث أهداف الدراسة	هدفت الى تقييم اذا ما كان نظام الرقابة الداخلية يتوافق في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية يتوافق مع مرجعية COSO و اذا ما كان يحقق الأهداف المرجوة وفقا لها	تراوحت أهدافها بين تسليط الضوء على إطار الرقابة الداخلية وتحديد مدى التوافق بينه وبين نظام الرقابة وفق COSO و اثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO على تحقيق أهداف الرقابة	تباينت الأهداف بين تقييم وتحليل الرقابة الداخلية مع إظهار أهميتها في حوكمة الشركات وبين تقييم البيئة الرقابية والنشاطات الرقابية في أنظمة الرقابة الداخلية من خلال استخدام مبادئ واتجاهات COSO

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على الدراسات السابقة والحالية

### خلاصة الفصل

تم في هذا الفصل عرض وتوضيح الجانب المفاهيمي للرقابة الداخلية وفق مرجعية COSO ، حيث تعتبر مرجعية COSO الأكثر شمولاً من وجهة نظر الباحثين الممارسين ، بما أن لجنة COSO عملت على تطوير هيكلها تماشياً مع التطورات التي عرفها عالم الأعمال منذ أن تقدمت بإصدار إطارها الأصلي سعياً منها تبني هذه المستجدات وتكييف هيكلها على هذا الأساس ، حيث قامت على توحيد جميع مفاهيم الرقابة الداخلية وحصرتها في تعريف واحد ، كما قامت بوضع خمسة مكونات والمتمثلة في : البيئة الرقابية ، تقدير المخاطر ، الأنشطة الرقابية ، المعلومات و الاتصال ، المراقبة ، والتي بدورها تحتوي على مجموعة من المبادئ التي تساعد في تصميم وبناء نظام الرقابة الداخلية إلى جانب تحديد ثلاث فئات للأهداف والتي تضمن مرجعية COSO تحقيقها نسبياً.



**الفصل الثاني : الدراسة التطبيقية لتقييم  
الرقابة الداخلية وفق مرجعية COSO**



### تمهيد:

بعد ما تم عرضه في الفصل النظري قصد التعرف على جوانب البحث ، ومن خلال عرض أهم المفاهيم فيما سبق ، سنتطرق الآن إلى الجانب التطبيقي في محاولة هدفها إسقاط الجانب النظري على الجانب العلمي من أجل تقييم الرقابة الداخلية لمؤسسة الأشغال البترولية الكبرى "GTP" و التوصل إلى نتيجة حول و ما إذا كان هناك توافق بين نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية محل الدراسة مع مرجعية COSO.

وحتى يتسنى لنا تسليط الضوء على ما تم التطرق إليه في الجانب النظري ، تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين المبحث الأول عبارة عن تقديم بالمؤسسة محل الدراسة أما المبحث الثاني فهو تقييم الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة وفق مرجعية COSO.

### ❖ المبحث الأول: تقديم الشركة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى GTP:

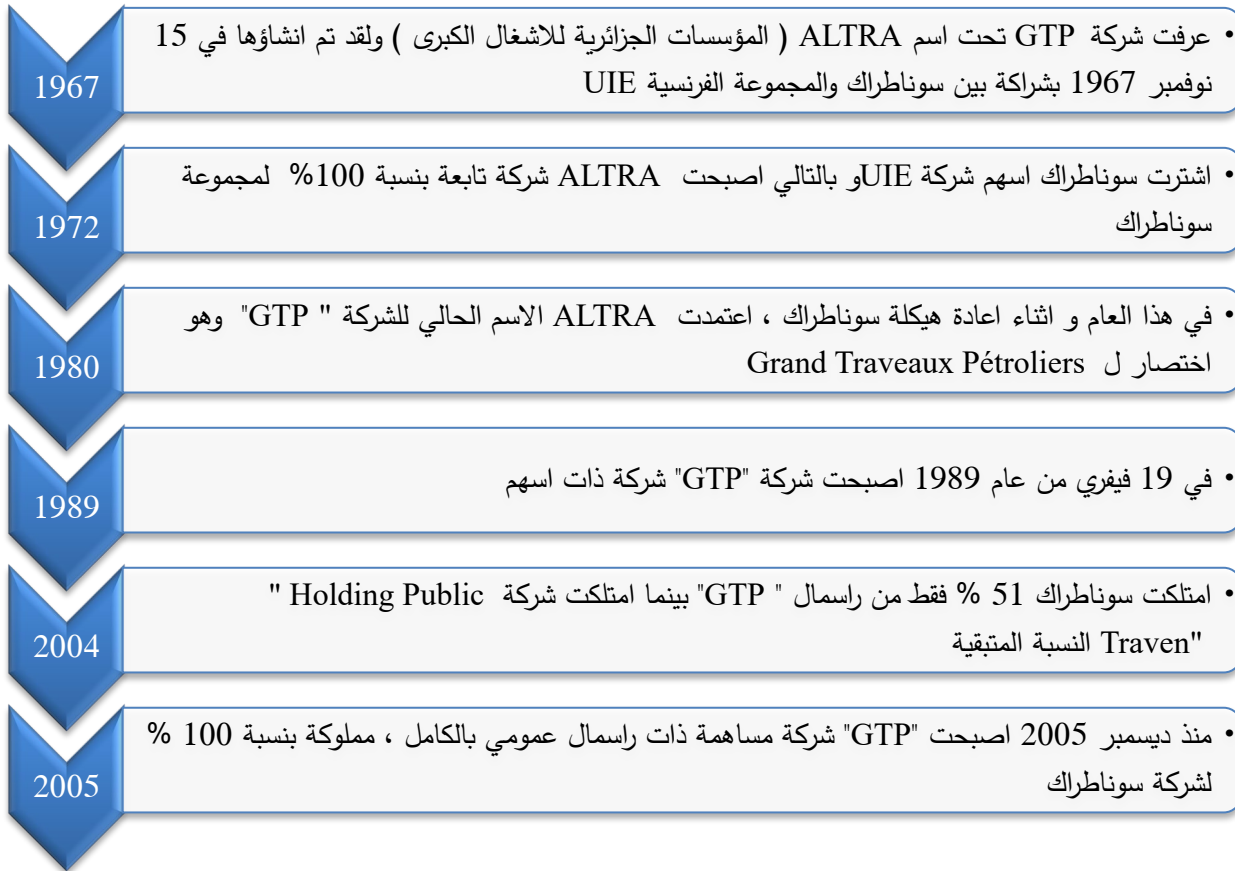
GTP شركة تابعة لمجموعة سوناطراك، حيث تعتبر شركة واسعة النطاق متخصصة في بناء مجمعات صناعية كبيرة وخطوط أنابيب في مختلف المجالات، لاسيما المحروقات والطاقة، و لقد أتاح لها وجودها في سوق الطاقة لأكثر من 50 عامًا بتطوير مجموعة واسعة من الأنشطة والجمع بين الدراية والخبرة والمهارات التي رفعت من مكانة الشركة في مجالها.

### ➤ المطلب الأول: نظرة عامة حول المؤسسة GTP

#### أولاً : تاريخ ونشأة GTP

المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى هي مؤسسة عمومية اقتصادية تساهم بشكل فعال في النمو الاقتصادي، نشأت هذه المؤسسة بموجب مرسوم 130 /80 المؤرخ في 04 /04 /1980، وذلك في إطار إعادة الهيكلة في الجزائر، على إثرها انبثقت هذه المؤسسة عن مجمع سوناطراك بعد أن كانت إحدى فروعها تحت اسم ALTRA وهي كلمة فرنسية تعني: Algérien travaux، إلى أن أصبحت شركة ذات أسهم تملك أسهمها مؤسسة سوناطراك بنسبة 100%، والشكل البياني التالي يبين مراحل نشأة و تطور الشكل القانوني لـ GTP:

#### شكل (1-2): مراحل نشأة و تطور الشكل القانوني لمؤسسة GTP .



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات من الموقع الرسمي للمؤسسة

<https://www.engtp.com/>

### ثانيا :التعريف بالمؤسسة و مجال نشاطها

GTP هي شركة كبيرة متخصصة في البناء، من بين العديد من المهن والمجموعات الصناعية الكبيرة وخطوط الأنابيب في مجالات مختلفة تؤدي إلى المحروقات والطاقة و تتكون من شركة أم و 4 مديريات جهوية .

#### 1) مجالات نشاط المؤسسة

تنشط مؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى في عدة مجالات تتمتع بتعدد تخصصاتها ونوعية إنجازاتها زيادة على امتلاكها الوسائل وهياكل حديثة ومتطورة كما أنه لديها عمال مؤهلين وذوي خبرة كبيرة وقد نالت رضا معظم زبائننا في المجالات التالية :

- **الهندسة المدنية و البناء :** أي دراسة وانجاز المشاريع الخاصة بإقامة المنشآت الصناعية في ميادين المحروقات والصناعات المرتبطة بها كالتالي :

- أعمال الحفر العامة و الخاصة.
- تأسيس المعدات و الهياكل.
- المباني التقنية, الصناعية و الإدارية.
- البنية التحتية الاجتماعية اللازمة لتشغيل الوحدات الصناعية.
- الأعمال المدنية المتعلقة ببناء خطوط الأنابيب.
- إنشاء شبكات توزيع و تجميع المحروقات السائلة و الغازية و المنشآت السطحية الخاصة بها.

#### • **تركيب الهياكل المعدنية :**

- تركيب الهياكل بشتى انواعها.
- تركيب المعدات الميكانيكية.
- تركيب الأجهزة و المعدات الكهربائية.

#### • **خطوط الأنابيب:**

- طوبوغرافيا.
- انجاز المسارات والخنادق.
- خطوط أنابيب نقل (أي نوع من درجات الصلب).
- الاختبارات الهيدروستاتيكي.
- الكهرباء والحماية الكاثودية.

### • الصيانة الصناعية:

- التدخلات الوقائية من خلال توفير فرق متخصصة في الصيانة الصناعية.
- التدخلات العلاجية لصيانة المعدات أو تشغيل أجهزة الوحدات.
- إغلاق وحدات الإنتاج (توقف المصنع للصيانة السنوية).

### • التلحيم و المعالجة الحرارية :

- التلحيم بشتى أنواعه مثل : التلحيم اليدوي بالقوس ، التلحيم الشبه التلقائي للأسلاك الصلبة والمعدنية ، التلحيم الآلي ... الخ .
- تستخدم المعالجة الحرارية في ورشة العمل و موقع المشروع لأي نوع من الأنابيب, و كذلك الخزانات الكروية (كامل أو جزئي).

### (2) أهم إنجازات مؤسسة GTP:

### • أهم الإنجازات في الداخل:

- مصنع تكرير النفط بحاسي مسعود, 120 طن/السنة.
- وحدة إغناء البترول الخام بحاسي مسعود.
- شبكات الجمع و التوزيع بحاسي مسعود, حاسي الرمل, أدرار.
- محطات ضخ و تكثيف و حقن الغاز و الماء بحاسي مسعود.
- مراكز التخزين و التوزيع بالرمشي, تبسة, غرداية و العلمة.
- مراكز تعبئة غاز البروبان, المميع بالعلمة, تيارت, البويرة, الخروب, 1200 قارورة/الساعة.
- وحدة التهذيب بالحفر بسكيكدة.
- وحدة معالجة الغاز الطبيعي في حاسي الرمل.
- وحدات ضخ غاز البروبان المميع في حاسي مسعود.

### • أهم الإنجازات في الخارج:

- انجاز دراسة تقنية اقتصادية لمستودعات تخزين المواد البترولية بمالي
- انجاز كامل لمركز تعبئة قوارير الغاز بنواكشط موريطانيا, 600 قارورة/الساعة.
- توسيع مصنع تكرير البترول في نوادييو موريطانيا .
- تركيب وحدتين لتحلية مياه البحر بموريطانيا .
- انجاز أشغال تركيب محطة توليد الكهرباء في طان طان, ديازال 33×3 ميغا واط.
- انجاز منشآت صناعية باليمن

➤ **المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمؤسسة GTP**

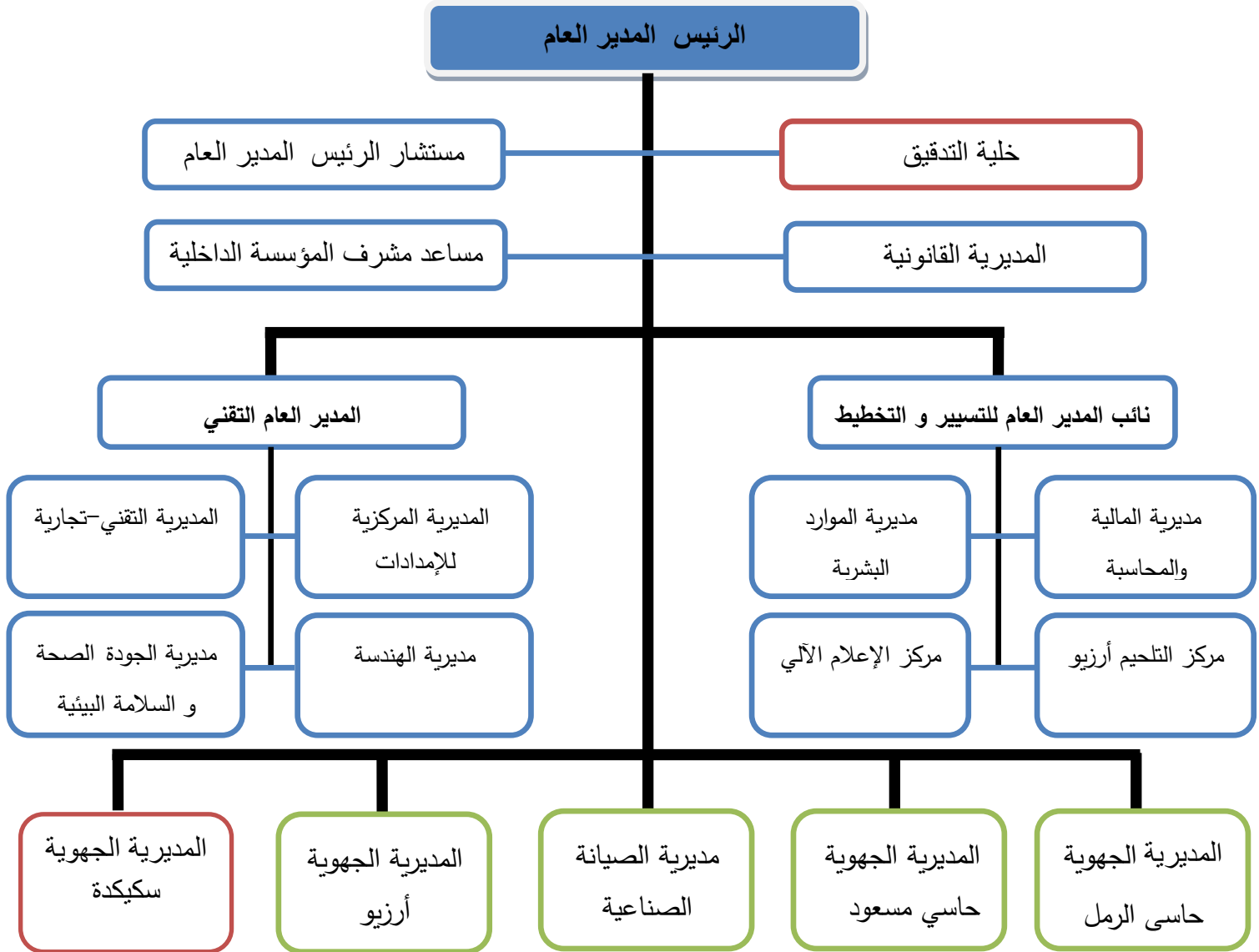
في ما يلي سيتم عرض الهيكل التنظيمي للمؤسسة من أفراد، مناصب و مصالح داخل كل جزء منها بالتفصيل

أولا : **الهيكل التنظيمي للشركة الأم بالرعاية**

كما ذكرنا سابقا GTP تتكون من الشركة الأم و 4 فروع جهورية متفرقة عبر أقطار الجزائر كما يلي:

- **المقر الرئيسي:** يقع في وسط الجزائر في المنطقة الصناعية - رعاية - العمارة 09 بالجزائر .
- **المديرية الجهوية أرزيو:** يقع شمال غرب الجزائر في مدينة أرزيو - وهران
- **المديرية الجهوية حاسي الرمل:** يقع جنوب غرب الجزائر في مدينة حاسي رمل - الأغواط
- **المديرية الجهوية حاسي مسعود:** يقع جنوب شرق الجزائر في مدينة حاسي مسعود - ورقلة
- **المديرية الجهوية سكيكدة:** يقع شمال شرق الجزائر في المنطقة الصناعية المصغرة -سكيكدة

شكل (2-2): الهيكل التنظيمي للشركة الأم بالرعاية الجزائر



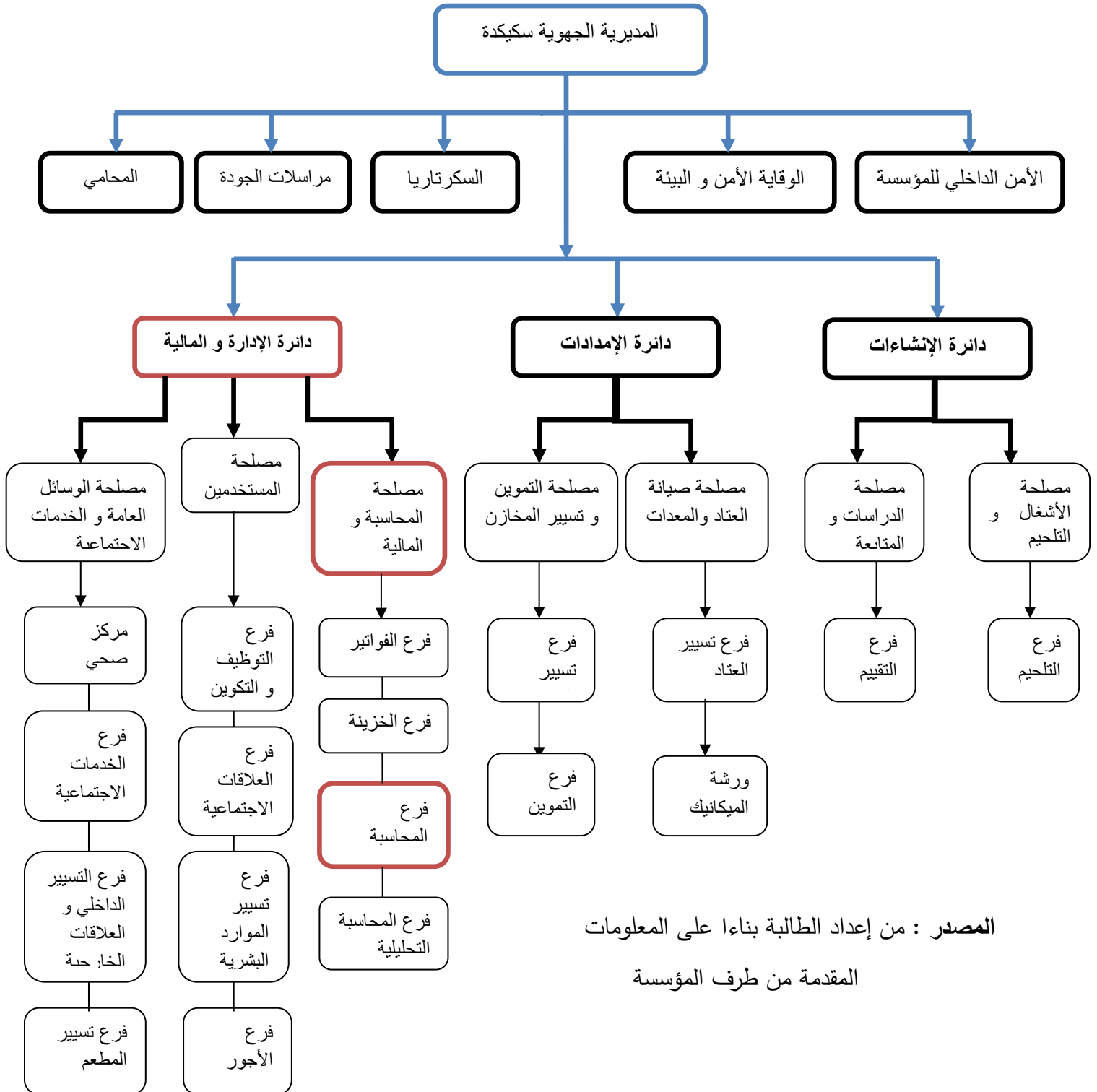
المصدر : من إعداد الطالبة بناء على برنامج المؤسسة الخاص

## الفصل الثاني ..... الدراسة التطبيقية لتقييم الرقابة الداخلية من خلال مرجعية COSO

ثانيا : الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية سكيكدة

نعرض في الشكل التفصيلي الموالي الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية لمؤسسة GTP بسكيكدة وهي محل التربص تحديدا

شكل (2-3) : الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية سكيكدة



المصدر : من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة

نلخص مختلف اختصاصات الدوائر و المصالح لمؤسسة GTP كما يلي:

### (1) مصلحة الأمن و المراقبة:

و تعتبر من المصالح الحساسة و ذات أهمية كبيرة على مستوى الوحدة حيث تقوم بحراسة و مراقبة وحماية كل ما هو موجود داخل الوحدة من وسائل و عمال .

### (2) السكرتاريا: تتحصر أعمالها فيما يلي:

- المراسلات - استقبال البريد
- القيام بالاتصالات الداخلية و الخارجية للوحدة كأخذ مواعيد
- ترتيب و تنظيم الملفات
- مسك الدفاتر الضرورية لإعطائها للمدير

### (3) دائرة الأشغال: حيث تسهر على حسن سير الورشات و الإنجازات التي تنجز على مستوى الجهة الشرقية و تنقسم إلى:

- مصلحة الأشغال: وهي المصلحة التي تقوم بإنجاز كل المشاريع
- مصلحة التلحيم و المراقبة: و التي تقوم بعملية التلحيم كالأنايب بعد ذلك تأتي عملية المراقبة عن طريق راديو يسمى (RADIO-Metalographe) أي راديو يقوم بمراقبة عملية التلحيم.

### (4) دائرة الإمدادات: حيث تعتبر من أهم الدوائر التي تسهر على كل ما هو عتاد موجود في المؤسسة على مستوى المشاريع و مهمتها التسيير و تنقسم إلى:

- مصلحة تسيير العتاد و النقل: حيث تقوم بالبرمجة و نقل كل ما يمكن نقله بين المشاريع و الوحدة الجهوية و بين كل الوحدات التابعة لها و تنقسم إلى:
  - فرع تسيير العتاد: و يقوم بتسيير كل ما هو عتاد موجود داخل الوحدة.
  - فرع صيانة العتاد: و تقوم بترميم كل ما هو عتاد.
  - ورشة الميكانيك: و الذي يقوم بتصليح السيارات الخاصة بالعمال, و كذلك الشاحنات.

### • مصلحة تسيير المخزون: و يقوم بعملية تسيير المخازن و مراقبتها و ينقسم إلى:

- فرع تسيير المخازن: و يقوم بعملية تسيير و مراقبة المواد المخزنة كما يتكفل بعملية إدخال و إخراج المواد من المخزن و ذلك باستعمال وثائق خاصة بعملية التخزين.
- فرع المخزن العام: و هو مستودع أين توجد به كل المواد المخزنة التي تخص المشاريع كما يوجد مخزون للوسائل الأمنية.

### (5) دائرة الإدارة و المالية :

- مصلحة المحاسبة و المالية:
- فرع الفوترة:

## الفصل الثاني ..... الدراسة التطبيقية لتقييم الرقابة الداخلية من خلال مرجعية COSO

ويقوم هذا الأخير بتحرير, إرسال و متابعة الفواتير المقدمة لزبائن, كذلك يقوم بالتسجيل المحاسبي للفاتورة و هذا لتبيان رقم الأعمال المحقق شهريا, و يسجل خارج المحاسبة الأشغال الجاري انجازها بالنسبة لكل مشروع.

- فرع الخزينة:

و يقوم هذا الأخير بتسجيل العمليات الخاصة بحركة الأموال الداخلة و الخارجة للمؤسسة حيث مهمتها تسديد مورديها و دائنو المؤسسة عن طريق تسليم الصكوك أو الأمر بالتحويل و تتفرع بدورها إلى:

1. الصندوق: و يسجل حركة النقود الموجودة على مستوى الوحدة في دفتر اليومية الخاصة به.

2. البنك: و يسجل حركة النقود الموجودة على مستوى البنك في دفتر اليومية الخاصة به.

- فرع المحاسبة العامة:

يقوم هذا الفرع باستلام الفواتير من الموردين ثم يقوم بالتحقق من صحتها, بعد ذلك تسجيلها و تمريرها للخزينة لتسديد الديون المترتبة عنها من ثم إرجاعها إلى الفرع من اجل تصنيفها , كما يقوم بمتابعة و مراقبة فواتير الموردين, كذلك يقوم بتحليل الحسابات الخاصة بالموردين.

- فرع المحاسبة التحليلية:

يقوم هذا الفرع بتحليل جميع الأعباء المأخوذة من فرع المحاسبة العامة و كذلك مراقبة الفواتير و تسجيلها في دفتر خاص بها وهذا بعد ترقيمها لتسهيل العملية عند مراجعتها, وأيضا دمج الأعباء المباشرة و غير المباشرة في وثيقة تسمى ( *dépense engagée* ) كما يقوم هذا الفرع بإعداد الميزانيات التقديرية للمشاريع التي يتكفل بها رئيس المشروع بتنفيذها ثم إجراء مقارنة بين ما قدر و ما حقق فعلا لمعرفة ما مدى فعالية الإنجازات و تحديد أسباب مسؤولياتها.

• مصلحة المستخدمين

- فرع التوظيف و التكوين : مسؤول هذا الفرع بكل ما يخص توظيف الأفراد الأكفاء وتكوين الموظفين

- فرع العلاقات الاجتماعية: يقوم هذا الفرع بمتابعة و تنظيم العلاقات بين الموظفين داخل المؤسسة

- فرع تسيير الموارد البشرية: مسؤولية هذا الفرع هي إدارة القوى العاملة داخل المؤسسة , أي جذب, اختيار,

تدريب, تقييم, مكافأة الموظفين, المتابعة والتأكد من الامتثال لقوانين العمل .

- فرع الأجور : يقوم بإدارة الرواتب وحساب وتوزيع رواتب الموظفين ومكافأاتهم وخصوماتهم , مما يضمن

حجب الضرائب والالتزامات الأخرى وإبلاغ السلطات المختصة بها.

• مصلحة الوسائل العامة و الخدمات الاجتماعية : توفر كل الوسائل الضرورية التي تحقق السير الحسن لكل

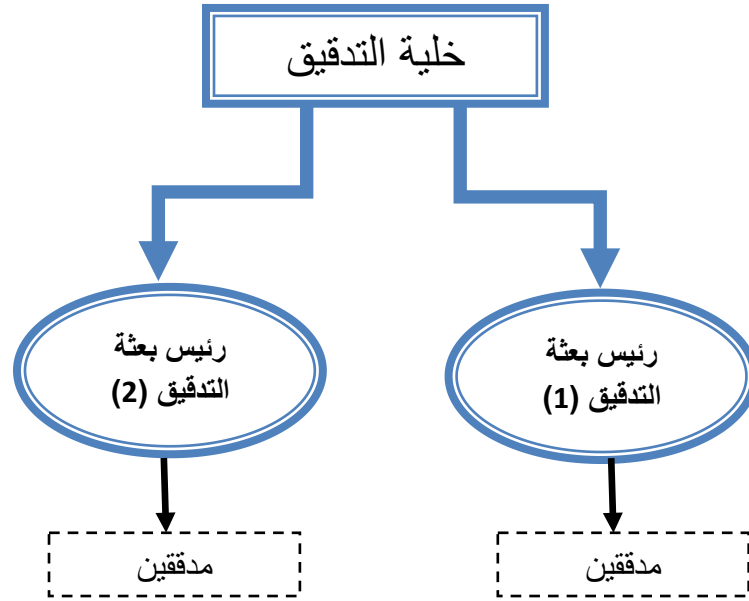
عملية وكل احتياجات و متطلبات العمال بالمؤسسة .

ثالثا :خلية التدقيق و مهامها

1) هيكل خلية التدقيق :

الشكل الموالي يوضح الهيكل التنظيمي لخلية التدقيق التي تقع على مستوى الشركة الأم بالرغاية الجزائر

شكل (4-2): هيكل خلية التدقيق



المصدر : من إعداد الطالبة بناء على برنامج المؤسسة الخاص

## (2) المهام والمسؤوليات:

- الإشراف على مهام التدقيق الداخلي في إطار تحقيق الأهداف المخصصة، واحترام التأخير والجودة المطلوبة.
- المشاركة في إعداد الخطة السنوية للتدقيق الداخلي وخطة تكوين مراجعي الحسابات.
- تقييم الأداء الفردي والجماعي لمعدات التدقيق واقتراح محاور التحسين.
- ضمان تقديم التقارير إلى التسلسل الهرمي المسؤول، في التأخيرات والأشكال المتوافقة مع أهمية الإجراءات والمبادئ والإحصاءات ذات الصلة.
- تحقيق المهام الخاصة المطلوبة حسب التسلسل الهرمي.
- المشاركة في الإعداد أو في تفعيل المراجع وإجراءات التدقيق الداخلي واقتراح إجراءات التحسين.
- المساهمة في عملية إعداد الخرائط ووضع خرائط المخاطر.
- الاستمرار في إدارة سياسة الجودة والصحة والسلامة والبيئة في المؤسسة وتطبيق الإجراءات وأساليب التشغيل المستندة إلى نظام إدارة الجودة والصحة والسلامة والبيئة.
- متابعة التطبيق، من خلال الأشخاص الموجودين في أماكنهم والذين يتمتعون بسلطة وإجراءات وتعليمات QHSE التي تنشط في المؤسسة.
- مراجعة التسلسل الهرمي لجميع الحالات الشاذة والخلل واقتراح التحسينات لتطبيق نظام إدارة الجودة والصحة والسلامة البيئية.

### ❖ المبحث الثاني: تقييم الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة من خلال مرجعية COSO :

في هذا المبحث سيتم التطرق إلى منهجية الدراسة التطبيقية و ذلك من خلال تحديد مجال الدراسة ومتغيراتها و الأدوات والمناهج المستعملة فيها ، بالإضافة إلى عرض مجريات تقييم الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة وفق مرجعية COSO .

#### ➤ المطلب الأول : أدوات الدراسة وإطارها

قبل التطرق إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق مرجعية COSO سنقوم في هذا المطلب بعرض أدوات الدراسة بالتفصيل .

#### أولاً : عينة الدراسة

موظفي مؤسسة الأشغال البترولية الكبرى GTP المديرية الجهوية ( فرع ) بسكيكدة

#### ثانياً : المجال الزمني للدراسة

تمثل المجال الزمني لهذه الدراسة في كل ما تم الحصول عليه من معلومات من خلال الأدوات المستعملة في انجاز هذا البحث، وذلك خلال الفترة الممتدة من 2024/03/01 إلى غاية 2024/04/30

#### ثالثاً : متغيرات الدراسة

يتضمن موضوع الدراسة والمتمثل في تقييم الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية من خلال مرجعية COSO متغيرين أساسيين، الأول يتمثل في نظام الرقابة الداخلية كمتغير تابع ، أما الثاني يتمثل في مرجعية COSO كمتغير مستقل.

رابعاً: الأدوات المستعملة :تم الاعتماد في إنجاز هذه الدراسة على مجموعة من الأدوات وهي كالاتي:

1. فحص الوثائق والمستندات :وتم ذلك بالاطلاع على الوثائق والمستندات المتحصل عليها من المؤسسة محل الدراسة وفحصها ،لتقييم مدى احتوائها على المعلومات المناسبة والمساعدة في تقييم نظام رقابتها الداخلي وفق مرجعية COSO

2. الملاحظة : حيث وخلال فترة التربص في المؤسسة محل الدراسة، لاحظنا مجموعة من النقاط، يمكن توضيحها في المبحث الثاني من هذا الفصل؛

3. المقابلة : وتمثلت في المقابلة الشخصية مع بعض رؤساء مصلحة المحاسبة و المالية في المؤسسة محل الدراسة، للوقوف بشكل أدق على واقع نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؛

4. الاستبيان :تستخدم هذه الوسيلة في البحوث المسحية التي تجيب عن استفسارات، حيث تصمم على أساس تقسيمها إلى محاور، وتحت كل محور تصاغ عبارات أو أسئلة، تم توزيع الاستبانة ورقيا على عينة الدراسة

▪ الجزء الأول :الخاص بالبيانات الشخصية للمبحوثين وهي : الوظيفة، المستوى التعليمي ،التخصص وسنوات الخبرة.

▪ الجزء الثاني :خاص بمحاور الاستبيان إذ يتناول تقييم لنظام الرقابة الداخلية وفقا لمرجعية COSO

يحتوي على خمسة محاور أساسية موزعة على كالتالي :

## الفصل الثاني ..... الدراسة التطبيقية لتقييم الرقابة الداخلية من خلال مرجعية COSO

- ✓ المحور الأول : يخص البيئة الرقابية .
  - ✓ المحور الثاني : يخص تقدير المخاطر .
  - ✓ المحور الثالث : يخص الأنشطة الرقابية.
  - ✓ المحور الرابع : يخص المعلومات والاتصالات
  - ✓ المحور الخامس : يخص المراقبة
- **المطلب الثاني : عرض وتحليل نتائج التقييم**

تعتبر الرقابة الداخلية عملية ديناميكية متكاملة تتكيف بشكل متواصل مع التغييرات التي تواجهها أية شركة أو مؤسسة ، كما يتعين على كافة مستويات الإدارة و الموظفين الانخراط في هذه العملية لتوفير ضماناً معقولاً لتحقيق الأهداف، ف للوصول إلى تقييم دقيق للرقابة الداخلية للمؤسسة محل الدراسة وفق مرجعية COSO، استوجب تشخيص نظام المؤسسة أولاً ومن ثم تقييمه.

### • تقديم المؤسسة

#### جدول (1-2) :معلومات عن المؤسسة

المؤسسة	مكان نشاط المؤسسة الام	مكان نشاط الفرع محل الدراسة
مؤسسة الأشغال البترولية الكبرى GTP	بالرغاية الجزائر	سكيكدة

#### أولاً : تشخيص نظام الرقابة الداخلية بمؤسسة الأشغال البترولية الكبرى GTP

لتشخيص نظام الرقابة الداخلية بمؤسسة الأشغال البترولية الكبرى GTP المديرية الجهوية سكيكدة تم الاعتماد على إعداد مقابلة مع رؤساء مصلحة المحاسبة و المالية وذلك من خلال طرح بعض الأسئلة التي ستساعد في تشخيص نظام الرقابة الداخلية بهذه المؤسسة والموضحة في الجدول التالي :

#### جدول (2-2) :مجريات المقابلة

السؤال (1)	من يصمم نظام الرقابة الداخلية الخاص بمؤسستكم ؟
الجواب	المؤسسة الأم بالرغاية الجزائر
التعليق	تعتبر المؤسسة الأم بالرغاية هي المسؤول الأول عن تصميم نظام الرقابة الداخلية و من واجب كل المديرية الجهوية أي فروعها إتباعه و السير عليه
السؤال (2)	هل يتلاءم الهيكل التنظيمي والتسلسل الإداري للمؤسسة مع طبيعة عملها وحجمها ؟
الجواب	نعم يتلاءم الهيكل التنظيمي مع كل ما تم ذكره
التعليق	يمكن ان يتلاءم ولكنه يفتقر الى بعض المصالح التي لها مساهمة كبيرة في الرقابة الداخلية
السؤال (3)	ما هي الصفات التي من الواجب أن تتوفر في الموظفين لدى مؤسستكم؟
الجواب	النزاهة في العمل و القيم الأخلاقية

التعليق	تعتبر القيم الأخلاقية والنزاهة من بين الأولويات بالنسبة للموظفين لدى المؤسسة، حيث أن وجود هذه الثقافة ينعكس على فعالية نظام الرقابة الداخلية ، باعتبار أن التزامهم بالعمل النزيه والإتقان والاحترام المتبادل بينهم يخلق جو مناسب للعمل يؤدي بالمؤسسة إلى تطبيق سياساتها دون أي نقص او تقصير .
السؤال (4)	على أي أساس يتم تحديد وتفويض المهام والمسؤوليات ؟
الجواب	يتم تحديد و تفويض المهام والمسؤوليات على أساس الخبرة والكفاءة
التعليق	يعتبر اعتماد تفويض المهام و المسؤوليات على أساس الخبرة و الكفاءة السبيل الوحيد لبلوغ الأهداف المرجوة وهذا دليل واضح على قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها .
السؤال (5)	على ماذا تعتمد مؤسستكم في تجنب المخاطر بصفة عامة ؟
الجواب	مصلحة الوقاية والأمن هي المسؤولة وهي التي تهتم بكل ما من شأنه أن يحدث خسائر بالمؤسسة سواء كانت مادية أو غير مادية مثل الغش و الاحتيال .
التعليق	من مهام مصلحة الوقاية والأمن الحرص على مراقبة جميع نواحي المؤسسة وحمايتها من المخاطر مهما كانت طبيعتها وهذا ما يؤكد ابداء المؤسسة أهمية الى إدارة المخاطر
السؤال (6)	كيف يتم إيصال ونقل المعلومات المهمة داخل مؤسستكم وخارجها ؟
الجواب	بالنسبة لنقل و تبادل المعلومات داخل المؤسسة أو خارجها مع المديريات الجهوية الأخرى أو المؤسسة الأم نستخدم الهاتف الأرضي و البريد الالكتروني ، الفاكس ، الانترنت .
التعليق	يساهم تعدد وسائل الاتصال وتطورها في إيصال المعلومات الى كامل الاتجاهات لمختلف الأطراف وفي الوقت المناسب.
السؤال (7)	من المسؤول عن مراقبة أنشطة المؤسسة ؟
الجواب	المسؤول عن مراقبة أنشطة المؤسسة هو مكتب مراقبة التسيير
التعليق	إذن مكتب مراقبة التسيير هو المسؤول عن مراقبة أنشطة المؤسسة ولكنه غير متواجد بالمديرية الجهوية سكيكدة و إنما على مستوى المؤسسة الأم بالرعاية
السؤال (8)	كيف يتم تقييم أنشطة المؤسسة باستمرار أم بصفة منفصلة ؟
الجواب	يتم تقييم أنشطة المؤسسة بصفة دورية أو مستمرة حسب الخطط الموضوعة
التعليق	إن تقييم أنشطة المؤسسة حسب الخطط الموضوعة يعني انه يمكن ان يكان هناك تغيير من حين لآخر في طريقة التقييم أي لا يتم الاعتماد على واحدة منهما بصفة دائمة
السؤال (9)	هل يوجد بمؤسستكم مدقق داخلي ؟
الجواب	لا يوجد مدقق داخلي بالمؤسسة خلية التدقيق متواجدة فقط على مستوى المؤسسة الأم بالرعاية حيث يتم إرسال مدقق داخلي من هناك حوالي 3 مرات في السنة

## الفصل الثاني ..... الدراسة التطبيقية لتقييم الرقابة الداخلية من خلال مرجعية COSO

**التعليق** بما انه ليس هناك مدقق داخلي بالمؤسسة فهذه تعتبر نقطة ضعف ، خاصة انه يقوم بالزيارة فقط 3 مرات في السنة

**المصدر:** من إعداد الطالبة بناء على مجريات المقابلة

**تحليل النتائج:** من خلال ما سبق يمكن القول بأن نظام الرقابة الداخلية بمؤسسة GTP يتوفر على مكونات الرقابة الداخلية وفق مرجعية COSO نوعا ما في المؤسسة باعتبار أن إجابات موظفي هذه المصلحة كانت جد سطحية .  
**ملاحظة :** لدى المؤسسة برنامج خاص بها في الحاسوب متوفر بكل المصالح بالمؤسسة يحتوي على كل سياسات إجراءات والقوانين التي تضعها المؤسسة لتوجيه سلوك الموظفين وتنظيم عمليات العمل داخلها المؤسسة هذه النقطة تدل على ان نظام راقبتها الداخلي قوي وفعال خاصة انه مدعوم بالتكنولوجيا .

**ثانيا : تقييم إذا ما كان هناك توافق لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة مع مرجعية COSO بالاعتماد على الاستبيان**

تم الاعتماد هنا على إعداد استبانة ، و قد تم الاعتماد في تحديد مقاييس متغيرات الدراسة على ما تم عرضه في الجانب النظري من الدراسة ، و روعي في تصميم استبانة الاستبيان تحديد المتطلبات الصادرة عن لجنة COSO بالضبط مبادئ هذه المرجعية ، ذات التأثير في تقويم هيكل الرقابة الداخلية لدى المؤسسات مع الأخذ بعين الاعتبار تصميم الأسئلة التي تتلاءم و طبيعة مجتمع الدراسة و الهدف من إجرائها .  
وقد تم استخدام مقياس "ليكرت الخماسي" لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان و ذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

**جدول (3-2) : درجات مقياس " ليكرت الخماسي "**

الاستجابة	غ . موافق بشدة	غ . موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

**المصدر :** من اعداد الطالبة بناء على مقياس ليكرت

**جدول (4-2) : درجة الموافقة للمتوسط الحسابي المرجح**

المتوسط الحسابي المرجح	درجة الموافقة
من 1 إلى اقل من 1.79	ضعيفة جدا
من 1.8 إلى اقل من 2.59	ضعيفة
من 2.6 إلى اقل من 3.39	متوسطة
من 3.4 إلى اقل من 4.19	عالية
من 4.2 إلى 5	عالية جدا

**المصدر :** من اعداد الطالبة بناء على مقياس ليكرت

الأساليب الإحصائية والبرامج المستخدمة في معالجة البيانات:

بعد تصميم الاستبيان واختباره وتعديله يتم تعميمه على العينة المستهدفة من الدراسة ، وبعد جمعه من المبحوثين يتم تحليله و هناك عدة برامج للتحليل الإحصائي، للوصول إلى دلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم الموضوع تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية (SPSS) « statistical package for the social sciences » سهل لنا البرنامج صنع القرار حيال موضوع الدراسة من خلال إدارته للبيانات وتحليله الإحصائي السريع للنتائج، وذلك باستخدام الأدوات الإحصائية التالية:

- ألفا كرونباخ لمعرفة صدق وثبات الاستمارة.
- التكرارات ،النسب المئوية.
- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.

(1) **صدق الأداة:** لقد تم استخدام معامل ألفا كرونباخ لجميع بنود الاستمارة و هذا للتأكد من ثبات الاستمارة، حيث قدر المعامل ب 0.73 كما هو موضح في الجدول التالي ، فإذن المعامل ضمن القيم المقبولة .

**جدول (5-2) : معامل ألفا كرونباخ**

معامل صدق وثبات الاستمارة	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,730	20

**المصدر :** من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي "SPSS" V.29

**جدول (6-2) : تفسير نتائج معامل ألفا كرونباخ**

تفسير نتائج معامل ألفا كرونباخ	
درجة القياس	المجال
ممتاز	إذا كانت $\alpha \geq 0.9$
جيد	إذا كانت $0.9 > \alpha \geq 0.8$
مقبول	إذا كانت $0.8 > \alpha \geq 0.7$
مشكوك فيه	إذا كانت $0.7 > \alpha \geq 0.6$
ضعيف	إذا كانت $0.6 > \alpha \geq 0.5$
غير مقبول	إذا كانت $\alpha < 0.5$

**المصدر :** من اعداد الطالبة بناءا على معامل الفا كرونباخ

(2) نتائج عينة الدراسة وفق المتغيرات الشخصية (الجزء الأول)

بما ان عدد الموظفين في كل مصالح المؤسسة قليل من 3 الى 4 موظفين ، جعل عينة الدراسة قليلة نوعا ما حيث تم توزيع الاستبانة على 23 موظف من مختلف هذه المصالح .

✓ الاستبيانات الموزعة : 23

✓ الاستبيانات المسترجعة : 23

جدول (2-7) : إحصائيات عينة الدراسة وفق المتغيرات الشخصية

إحصائيات عينة الدراسة وفق المتغيرات الشخصية				
البيان	المؤهل العلمي	التخصص العلمي	المنصب الوظيفي	سنوات الخبرة المهنية
Valide	23	23	23	23
Manquant	0	0	0	0

المصدر : مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS "V.29"

• نتائج توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

يوضح الجدول الموالي توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

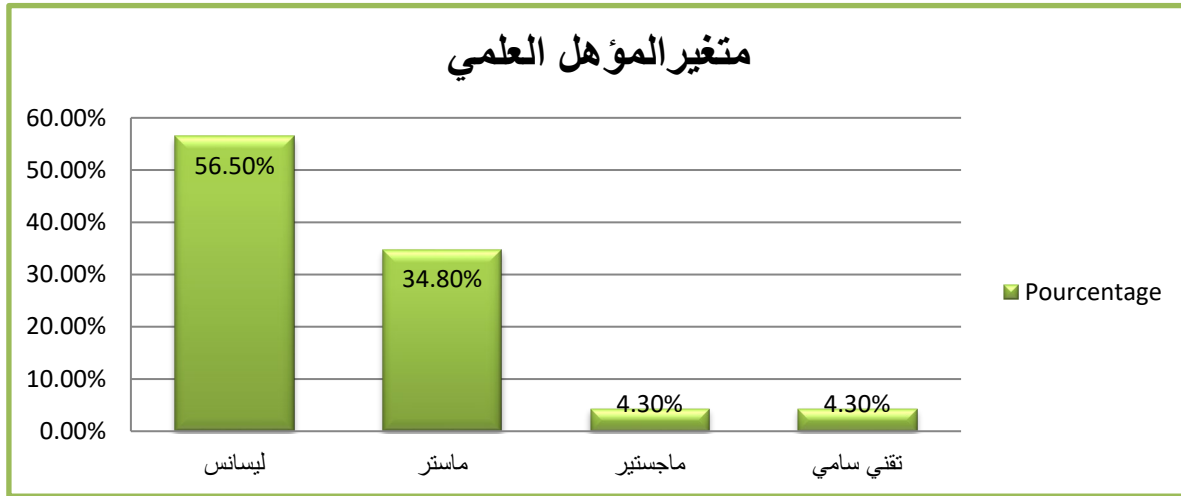
جدول (2-8) : توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي		
البيان	التكرار	النسبة
ليسانس	13	56,5%
ماستر	8	34,8%
ماجستير	1	4,3%
دكتوراه	0	0%
تقني سامي	1	4,3%
المجموع	23	100%

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS "V.29"

**تحليل النتائج :** تظهر نتائج الجدول توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي أن أغلبية أفراد العينة المستهدفة يحملون شهادة " ليسانس و ماستر " و هذا بنسبة 56.5% و 34.8% على التوالي من مجموع أفراد العينة ، تليها فئة من يحملون شهادة " ماجستير و تقني سامي " بنفس النسبة 4.3% من مجموع أفراد العينة .

شكل (5-2) : نسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي "SPSS V.29"

• نتائج توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي

يوضح الجدول الموالي توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي :

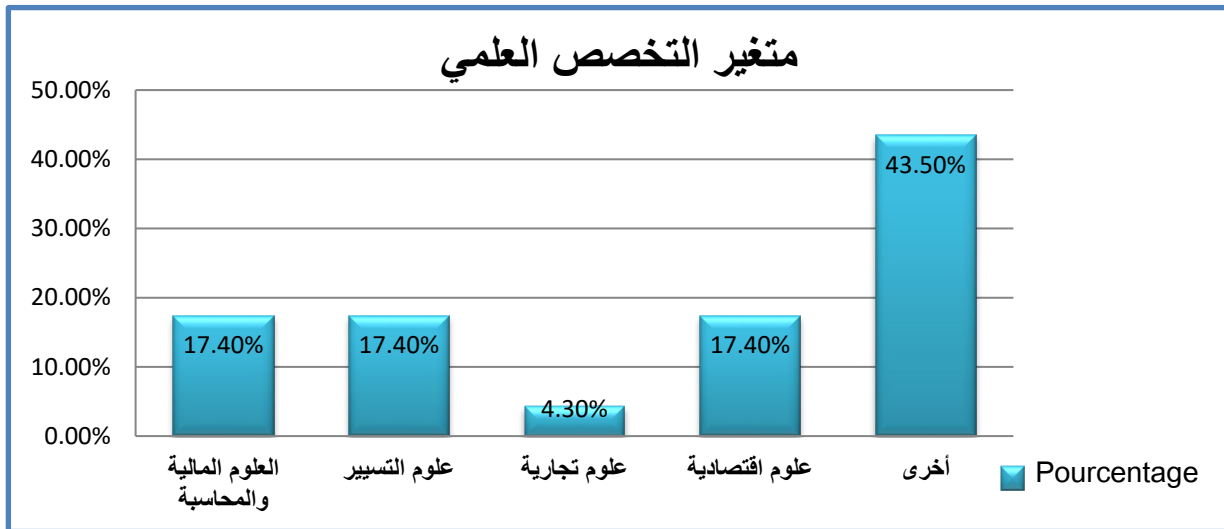
جدول (9-2) : توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي

التخصص العلمي		
البيان	التكرار	النسبة
العلوم المالية والمحاسبة	4	17,4%
علوم التسيير	4	17,4%
علوم تجارية	1	4,3%
علوم اقتصادية	4	17,4%
أخرى	10	43,5%
المجموع	23	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS "V.29"

**تحليل النتائج:** تظهر نتائج الجدول توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي أن أغلبية أفراد العينة المستهدفة بنسبة 43.5% متخصصون في "علوم أخرى" ثم تليها "العلوم المالية و المحاسبة ، علوم التسيير، علوم اقتصادية" بنفس النسبة 17.4% من مجموع أفراد العينة ، ونسبة صغيرة جدا 4.3% من مجموع أفراد العينة متحصلون على شهادة "علوم تجارية" .

شكل (6-2) : نسب متغير التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي "SPSS" V.29

• نتائج توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المنصب الوظيفي

يوضح الجدول الموالي توزيع أفراد العينة حسب متغير المنصب الوظيفي :

جدول (10-2) : توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المنصب الوظيفي

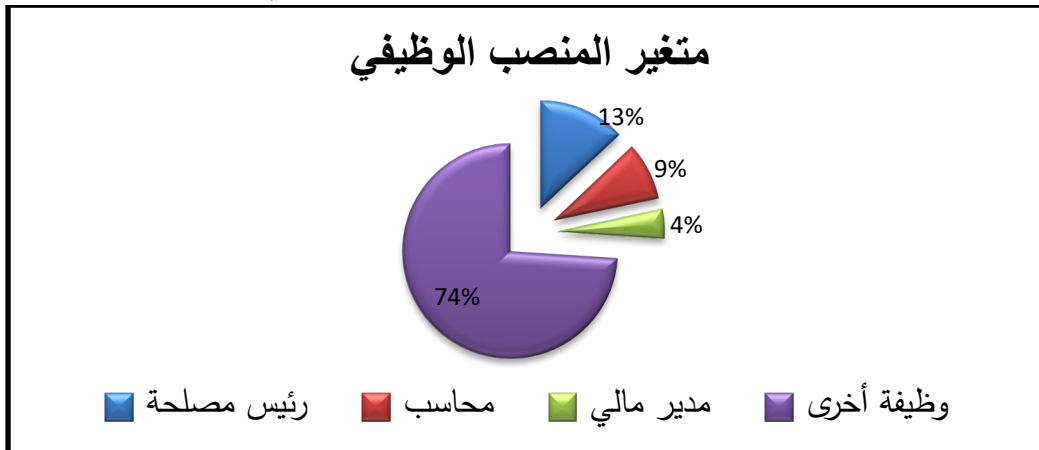
المنصب الوظيفي		
البيان	التكرار	النسبة
رئيس مصلحة	3	13,0%
محاسب	2	8,7%
مدير مالي	1	4,3%
وظيفة أخرى	17	73,9%
المجموع	23	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج

الإحصائي "SPSS" V.29

تحليل النتائج: تظهر نتائج الجدول توزيع أفراد العينة حسب متغير المنصب الوظيفي أن أغليبتها من " وظيفة أخرى" وهذا بنسبة 73.9 % ، تليها مباشرة فئة "رئيس مصلحة" بنسبة 13%، وفئة " محاسب" بنسبة 8.7% من مجموع أفراد العينة ، ثم تأتي آخر فئة وهي " مدير مالي" بنسبة 4.3 %

شكل (7-2) : نسب متغير المنصب الوظيفي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS "V.29"

• نتائج توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة المهنية

يوضح الجدول الموالي توزيع أفراد العينة حسب متغير المنصب الوظيفي :

جدول (11-2) : توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة المهنية

سنوات الخبرة المهنية		
البيان	التكرار	النسبة
اقل من 5 سنوات	8	34,8%
من 5 إلى 15 سنة	10	43,5%
من 16 إلى 25 سنة	5	21,7%
أكثر من 25 سنة	0	0
المجموع	23	100%

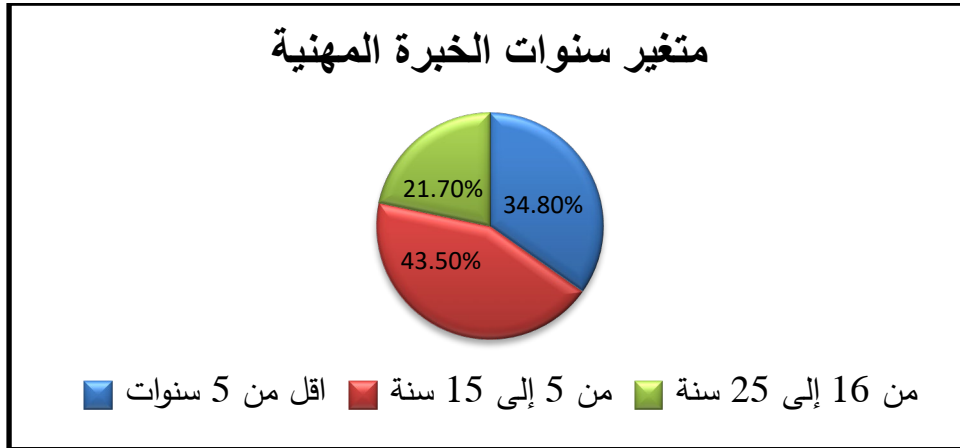
المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS "V.29"

**تحليل النتائج:** تظهر نتائج الجدول توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية أن أغلبية أفراد العينة المستهدفة

بنسبة 43.5% يملكون خبرة تتراوح " من 5 إلى 15 سنة "، تليها فئة يملكون خبرة "اقل من 5 سنوات" بنسبة

34.8 % من ثم تأتي اقل فئة من مجموع أفراد العينة خبرة تتراوح "من 16 إلى 25 سنوات" بنسبة 21.7 %

شكل (8-2): نسب متغير سنوات الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي "SPSS" V.29

3) نتائج محاور تقييم الرقابة الداخلية من خلال مرجعية COSO في المؤسسة محل الدراسة ( الجزء الثاني ) بعد تحليل الخصائص الديموغرافية للعينة تنتقل إلى تحليل بيانات الإجابات المقدمة من طرف أفراد العينة المتعلقة بتقييم هيكل الرقابة الداخلية وفق مرجعية COSO ، وذلك بعد ترميز البيانات وإدخالها للحاسوب وتشغيلها في برنامج SPSS .

• المحور الأول: بيئة الرقابة

لمعرفة كيف ينظر أفراد العينة في المؤسسات للبيئة الرقابية تم اعتماد 7 عبارات والتي يوضحها الجدول التالي :

جدول (12-2): نتائج تقييم مكون بيئة الرقابة

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	شفافية الإدارة ومراعاتها بالالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية	3,65	0,77	عالية
2	استقلالية مجلس الإدارة	3,82	0,38	عالية
3	ممارسة مجلس الإدارة مسؤولية الإشراف على تطوير و أداء الرقابة الداخلية	3,69	0,47	عالية
4	هيكل تنظيمي وتسلسل إداري يتلاءم مع طبيعة عمل المؤسسة وحجمها	4,43	0,72	عالية جدا
5	تفويض للسلطات و المسؤوليات المناسبة في سبيل تحقيق الأهداف	4,34	0,64	عالية جدا
6	الالتزام بتوظيف الأفراد الأكفاء وتطويرهم والاحتفاظ بهم بما يتماشى مع الأهداف	3,08	1,08	متوسطة

## الفصل الثاني ..... الدراسة التطبيقية لتقييم الرقابة الداخلية من خلال مرجعية COSO

7	مسائلة الأفراد على مسؤولياتهم في مجال الرقابة الداخلية سعياً منها لتحقيق الأهداف	4,52	0,73	عالية جدا
الدرجة الكلية	المؤشرات الكلية اتجاه البيئة الرقابية	3.93	0.68	عالية

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS "V.29"

نلاحظ أن كل العبارات أخذت درجات موافقة من عالية إلى عالية جدا لأن متوسطها الحسابي محصور بين 03.65 إلى 4.52، حسب مقياس ليكرت ، إلا العبارة رقم (6) كانت درجة الموافقة عليها متوسطة، وبالتالي فإن أفراد العينة في المؤسسات يوافقون و بدرجة عالية على الأسئلة الموجهة لهم والخاصة بوجهة نظرهم اتجاه البيئة الرقابية ، وذلك بمتوسط حسابي كلي 3.93 و انحراف معياري كلي 0.68. إذن تم التوصل بأن أفراد العينة يؤكدون بدرجة عالية على أن مؤسسة GTP حريصة على تطبيق مبادئ البيئة الرقابية ماعدا المبدأ رقم (4) داخل نظام الرقابة الداخلية حسب مرجعية COSO.

### • المحور الثاني: تقدير المخاطر

لمعرفة كيف ينظر أفراد العينة في المؤسسات لتقدير المخاطر، تم اعتماد 5 عبارات والتي يوضحها الجدول التالي:

#### جدول (13-2) : نتائج تقييم مكون تقدير المخاطر

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
8	أهداف واضحة ومحددة بما يكفي للتمكن من تحديد وتقييم المخاطر المتصلة بالأهداف	3,95	0,47	عالية
9	تحديد المخاطر التي تهدد تحقيق أهدافها على نطاق الكيان	3,95	0,56	عالية
10	تحليل المخاطر كأساس لتحديد كيفية إدارتها	3,65	0,77	عالية
11	الأخذ بعين الاعتبار إمكانية حدوث احتيال في تقييم المخاطر التي تهدد تحقيق الأهداف (تقييم خطر الاحتيال)	3,82	0,71	عالية
12	تحديد وتقييم التغييرات التي يمكن أن تؤثر بشكل كبير على نظام الرقابة الداخلية	4,30	0,55	عالية جدا
الدرجة الكلية	المؤشرات الكلية اتجاه تقدير المخاطر	3.93	0.61	عالية

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS "V.29"

## الفصل الثاني ..... الدراسة التطبيقية لتقييم الرقابة الداخلية من خلال مرجعية COSO

نلاحظ أن العبارات أخذت درجات موافقة من عالية إلى عالية جدا لأن متوسطها الحسابي محصور بين 3,65 إلى 4,30، حسب مقياس ليكرت، وبالتالي فإن أفراد العينة في المؤسسات يوافقون و بدرجة عالية على الأسئلة الموجهة لهم والخاصة بوجهة نظرهم اتجاه تقدير المخاطر، وذلك بمتوسط حسابي كلي 3.93 و انحراف معياري كلي 0.61.

إذن تم التوصل بأن أفراد العينة يؤكدون بدرجة عالية على أن مؤسسة GTP حريصة على تطبيق مبادئ تقدير المخاطر داخل نظام الرقابة الداخلية حسب مرجعية COSO .

### • المحور الثالث: الأنشطة الرقابية

لمعرفة كيف ينظر أفراد العينة في المؤسسات للأنشطة الرقابية، تم اعتماد 3 عبارات والتي يوضحها الجدول التالي:

جدول (14-2) : نتائج تقييم مكون الأنشطة الرقابية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
13	اختيار وتطوير أنشطة الرقابة التي تساهم في التقليل من المخاطر في تحقيق الأهداف إلى مستويات مقبولة	4,08	0.51	عالية
14	اختيار وتطوير أنشطة الرقابة العامة على التكنولوجيا لدعم تحقيق الأهداف.	4,47	0.66	عالية جدا
15	نشر أنشطة الرقابية من خلال سياسات تحدد ما هو متوقع وفي إجراءات تضع السياسات موضع التنفيذ.	4,65	0.57	عالية جدا
الدرجة الكلية	المؤشرات الكلية اتجاه الأنشطة الرقابية	4.4	0.58	عالية جدا

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS "V.29"

نلاحظ أن العبارات أخذت درجات موافقة عالية إلى عالية جدا لأن متوسطها الحسابي محصور بين 4.08 إلى 4.65، حسب مقياس ليكرت. وبالتالي فإن أفراد العينة في المؤسسات يوافقون و بدرجة عالية جدا على الأسئلة الموجهة لهم والخاصة بوجهة نظرهم اتجاه الأنشطة الرقابية، وذلك بمتوسط حسابي كلي 4.4 و انحراف معياري 0.58 .

إذن تم التوصل بأن أفراد العينة يؤكدون بدرجة عالية جدا على أن مؤسسة GTP حريصة على تطبيق مبادئ الأنشطة الرقابية داخل نظام الرقابة الداخلية حسب مرجعية COSO .

## الفصل الثاني ..... الدراسة التطبيقية لتقييم الرقابة الداخلية من خلال مرجعية COSO

### • المحور الرابع: المعلومات و الاتصالات

لمعرفة كيف ينظر أفراد العينة في المؤسسة للمعلومات والاتصالات تم اعتماد 3 عبارات والتي يوضحها الجدول التالي:

جدول (15-2) : نتائج تقييم مكون المعلومات والاتصالات

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
16	تتوفر معلومات ذات جودة وذات صلة أو يتم توليدها لدعم أداء الرقابة الداخلية	4,04	0.47	عالية
17	الإبلاغ عن المعلومات اللازمة ، بما في ذلك الأهداف والمسؤوليات المتعلقة بالرقابة الداخلية في الوقت الملائم (الاتصال الداخلي )	4,60	0.49	عالية جدا
18	التواصل مع الأطراف الخارجية فيما يتعلق بالمسائل التي تؤثر على أداء الرقابة الداخلية (الاتصال الخارجي )	4,60	0.58	عالية جدا
الدرجة الكلية	المؤشرات الكلية اتجاه المعلومات و الاتصالات	4.41	0.51	عالية جدا

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات لبرنامج الإحصائي SPSS "V.29"

نلاحظ أن العبارات أخذت درجات موافقة من عالية إلى عالية جدا لأن متوسطها الحسابي محصور بين 4.04 إلى 4.60 ، حسب مقياس ليكرت وبالتالي فإن أفراد العينة في المؤسسات يوافقون و بدرجة عالية جدا على الأسئلة الموجهة لهم والخاصة بوجهة نظرهم اتجاه المعلومات و الاتصالات ، وذلك بمتوسط حسابي كلي 4.41 و انحراف معياري كلي 0.51.

إذن تم التوصل بأن أفراد العينة يؤكدون بدرجة عالية جدا على أن مؤسسة GTP حريصة على تطبيق مبادئ المعلومات و الاتصال داخل نظام الرقابة الداخلية حسب مرجعية COSO .

## الفصل الثاني ..... الدراسة التطبيقية لتقييم الرقابة الداخلية من خلال مرجعية COSO

### • المحور الخامس: المراقبة

لمعرفة كيف ينظر أفراد العينة في المؤسسات للمراقبة تم اعتماد عبارتين والتي يوضحها الجدول التالي:

جدول (16-2): نتائج تقييم مكون المراقبة

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
19	إجراء تقييمات جارية أو منفصلة للتأكد مما إذا كانت عناصر الرقابة الداخلية موجودة وتعمل	4,47	0,59	عالية
20	تقييم أوجه القصور وإبلاغها في الوقت المناسب إلى الأطراف المسؤولة عن اتخاذ الإجراءات التصحيحية	4,39	0.49	عالية جدا
الدرجة الكلية	المؤشرات الكلية اتجاه المراقبة	4.43	0.54	عالية جدا

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS "V.29"

نلاحظ أن العبارات أخذت درجات موافقة عالية جدا لأن متوسطها الحسابي محصور بين 4.39 إلى 4.47، حسب مقياس ليكرت، وبالتالي فإن أفراد العينة في المؤسسات يوافقون و بدرجة عالية على الأسئلة الموجهة لهم والخاصة بوجهة نظرهم اتجاه المراقبة ، وذلك بمتوسط حسابي كلي 4.43 و انحراف معياري كلي 0.54 .

إن تم التوصل بأن أفراد العينة يؤكدون بدرجة عالية على أن مؤسسة GTP حريصة على تطبيق مبادئ المراقبة داخل نظام الرقابة الداخلية حسب مرجعية COSO .

### خلاصة الفصل

إن وجود نظام رقابة داخلية محكم، في مؤسسة الأشغال البترولية الكبرى GTP، يعتبر ضرورة حتمية لحماية أملاكها وأموالها إلى جانب تحقيق أهدافها المسطرة نظرا لاتساع نشاطها وضخامة معاملاتها، فمن خلال هذا الفصل و بالاعتماد على الجانب التطبيقي للدراسة الحالية المتمحورة حول تقييم الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية من خلال مرجعية COSO وكعينة على مؤسسة الدراسة تناولنا دراسة مؤسسة الأشغال البترولية الكبرى فرع سكيكدة ، وقد تم تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة من خلال إعداد مقابلة و كذلك استبيان تم تحليله باستخدام الأساليب الإحصائية اللازمة ، ومن ثم عرض النتائج بشكل منظم و تليلها و تفسيرها من اجل الحصول على نتائج تمكن من الإجابة على فرضيات الدراسة.

خاتمة

من خلال هذه الدراسة التي نرى فيها تكملة لجهود بعض الدراسات السابقة التي اهتمت بنفس الموضوع فيما يخص تقييم أنظمة الرقابة الداخلية من خلال مرجعية COSO في المؤسسات الاقتصادية ، حيث تمحورت إشكالياتها حول إذا ما كان هناك توافق بين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة مع مرجعية COSO للرقابة الداخلية .

فتم إسقاط هذه الدراسة على المديرية الجهوية لمؤسسة الأشغال البترولية الكبرى بسكيكدة ، ومن خلال ما تم التطرق إليه سواء كان في الجانب النظري او التطبيقي ، وبغرض إعطاء تصور شامل حول مضمون الدراسة وأهدافها ، ولتأكيد صحة فرضيات البحث من عدمها يستوجب مناقشتها ، بالإضافة إلى اقتراح بعض التوصيات ذات العلاقة بما تم إنجازه من خلال هذه الدراسة .

• الفرضية الأولى : تتوفر المؤسسة محل الدراسة على مكونات الرقابة الداخلية المنصوص عليها في مرجعية COSO .

فمن خلال ما تم تناوله من وصف ، فحص ، تحليل لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل الدراسة ، تبين أن كل مكونات الرقابة الداخلية وفق مرجعية COSO متوفرة في مؤسسة "GTP"

• الفرضية الثانية : هل يمكن القول عن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل الدراسة بأنه يحقق جميع الأهداف المسطرة وفق مرجعية COSO .

بما أن مكونات نظام الرقابة الداخلية وفق مرجعية COSO موجودة و متكاملة في ما بينها في المؤسسة ولا وجود لخلل في إحداها يعرقل تحقيق الأهداف بأي شكل من الأشكال ما عدا التقصير من جهة تطبيق المبدأ رقم (4) وهو الالتزام بالكفاءة ، فيمكننا القول انه يحقق الأهداف المرجوة نسبيا .  
انطلاقا من هذا يمكننا تأكيد الفرضيتين .

### نتائج الدراسة

من خلال تحليل و مناقشة معطيات الدراسة تم التي وصل إلى النتائج التالية :

- مكون البيئة الرقابية في مؤسسة GTP متوفر، إذ يعتبر الأساس لتطبيق الرقابة الداخلية.
- يمكن القول ان هناك تقصير من ناحية تطبيق مبدأ الالتزام بالكفاءة .
- ان مكونات الرقابة الداخلية وفق مرجعية COSO جميعها متوفرة في مؤسسة GTP .
- نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة GTP يتوافق بشكل كبير مع مرجعية COSO إلا أنها لا تتبنى بصورة واضحة وعلنية هذه المرجعية .
- إن نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة الأشغال البترولية الكبرى GTP يحقق الأهداف المرجوة وفق مرجعية COSO نسبيا .

### التوصيات

- تسليط المزيد من الاهتمام بمبدأ الالتزام بالكفاءة باعتبار ان هذا المبدأ يلعب دور مهم في تحقيق المؤسسة لأهدافها
- من الأفضل تنصيب خلية تدقيق داخلي و قسم مراقبة التسيير على مستوى المؤسسة لما لهما من دور و أهمية في تحقيق فعالية الرقابة الداخلية .
- ندعو مؤسسة GTP إلى تبني مرجعية COSO بصورة علنية وواضحة كون نظام الرقابة الداخلية بمؤسستها مطابق له .

### آفاق الدراسة:

- أثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية
- مساهمة مرجعية COSO في تقييم المخاطر لدى المؤسسات الجزائرية .



# قائمة المراجع



## قائمة المراجع

### أولا : المراجع باللغة العربية

#### الكتب :

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل الممارسات الجيدة، تقويم وتحسين الرقابة الداخلية بالمنشآت، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، 2013
2. خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة من IIA، دار الورق للنشر والتوزيع، عمان ، 2014
3. محمد سمير احمد ، الجودة الشاملة وتحقيق الرقابة في البنوك التجارية ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، عمان ، 2009
4. نصر علي، شحاتة السيد شحاته ، عبد الوهاب " الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال ( الواقع والمستقبل)"، قسم المحاسبة ، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية ، الدار الجامعية 2006/ 2005

#### ملتقيات ومطبوعات:

1. العايب عبد الرحمان، "نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدولية" ملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، ، جامعة سكيكدة الجزائر ، يومي 11 و 12 أكتوبر 2010
2. مقدم خالد، عبد الله مايو، مطبوعة حول نظام الرقابة الداخلية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2016

#### المذكرات والأطروحات :

##### • الأطروحات

1. محيوت نسيمه ، دراسة اثر إرساء الإطار التصوري لنظام الرقابة الداخلية وفق هيكل COSO على أداء المؤسسة الاقتصادية ، أطروحة دكتوراه ، جامعة الجزائر 3 ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، 2020/2019

##### • المذكرات

1. بن علي اليأس ، "مدى استجابة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية مع إطار COSO دراسة حالة مؤسسة مطاحن الواحات" ، مذكرة ماستر ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، الجزائر ، 2017
2. ربيع عبد القادر، مدى توافق نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة للرقابة الداخلية في بيئة COSO الاقتصادية مع إطار الأعمال الجزائرية خلال 2019 ، مذكرة ماستر ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر ، 2019
3. عبد السلام خميس بدوي ، " اثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO على تحقيق أهداف الرقابة"، مذكرة ماستر ، الجامعة الإسلامية- غزة ، 2011

4. هيا مروان إبراهيم لظن "مدى فاعلية دور التدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر وفق إطار COSO ( دراسة تطبيقية على القطاعات الحكومية في قطاع غزة) ، مذكرة ماجستير ، الجامعة الإسلامية غزة ، 2016
- المجلات :**
1. أنعام محسن زوليف ، نها سمير عليان ، أثر تطبيق إطار (COSO) للرقابة الداخلية في إدارة المخاطر التشغيلية في البنوك التجارية العاملة في الأردن ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز : الاقتصاد والإدارة، مجلد : 53 ، عدد : 1 ، 2021
  2. بوركايب محمد عبد الماجد وآخرون ، تقييم نظم الرقابة الداخلية في الشركات الجزائرية على ضوء نموذج COSO دراسة تطبيقية، مجلة التنمية و الاستشراف للبحوث والدراسات ، المجلد 07 - العدد: 02 - ديسمبر 2022
  3. بوسكين حمزة ، براق عيسى ، "تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية باستخدام أسلوب التقييم الذاتي للرقابة الداخلية" - دراسة حالة وزارة الشباب و الرياضة ، الجزائر - ، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد و الإدارة ، المجلد :06-العدد : 01 ، 2022
  4. نوار علي عبد الكريم ، صفاء احمد محمد "إجراءات عمل مقترحة على وفق إطار COSO المتكامل لتقييم نظام الرقابة الداخلية في شركات النفط العراقية " ، Journal of Economics and Administrative Science ، مجلد 27 ، عدد 125، جانفي 2021.

### ثانيا : المراجع باللغة الأجنبية

1. Husam Aldeen Al-Khadash, COSO Enterprise Risk Management Implementation in Jordanian Commercial Banks and its Impact on Financial Performance, Article , September 2015
2. Philip Ayagre , The effectiveness of Internal Control Systems of banks: The case of Ghanaian banks , International Journal of Accounting and Financial Reporting Vol. 4, No. 2 , 2014
3. ROBERT R. MOELLER "EXECUTIVE'S GUIDE TO COSO INTERNAL CONTROLS" UNDERSTANDING AND IMPLEMENTING THE NEW FRAMWORK , 2014
4. Robert, Hearth (Internal Control Framework issued by COSO), Emirates Middle East Press, issued by the UAE Auditors Association, for the year 2015
5. Sara Lord, An overview of COSO 's 2013 Internal Control-Integrated Framework, National Professional Standards Group, McGladrey LLP, may 2013
6. Yahia Saidi , « L'impact de l'évolution du référentiel COSO sur l'activation du contrôle interne dans l'entreprise-avec référence au cas L'Algérie » , Revue des Sciences Humaines, No :34/35 , 2014

### ثالثا :المواقع الإلكترونية

1. <https://www.coso.org/>
2. <https://www.coso.org/guidance-erm>
3. <https://www.engtp.com/>

الملاحق



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



ملحق رقم (1) : استبيان الدراسة

قسم : العلوم المالية والمحاسبة

في إطار تحضير مذكرة التخرج المدرجة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق ، والمعنونة ب " تقييم الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية من خلال مرجعية COSO . إذ تهدف هذه الدراسة إلى معرفة إذا ما كان نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة يتوافق مع مرجعية COSO .

إن تعاونكم معنا يعزز من البحث العلمي ، لذلك نرجو من سيادتكم المحترمة الإجابة على أسئلة الاستبيان بدقة لان صحة نتائج الدراسة تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجاباتكم ، كما نتعهد بالمحافظة على سرية المعلومات وعدم استعمالها إلا لغرض البحث العلمي.

تحت إشراف :

من إعداد الطالبة :

• د. عبد الواحد محمد

• بقاص نسبية

الجزء الأول : البيانات الشخصية يرجى الإجابة بوضع إشارة (x) أمام الخيار المناسب

• المؤهل العلمي

- ليسانس  ماستر  تقني سامي
- ماجستير  دكتوراه

• التخصص العلمي

- علوم المالية والمحاسبة  علوم التسيير
- علوم تجارية  علوم اقتصادية  أخرى

• المنصب الوظيفي

- رئيس مصلحة  محاسب
- مدير مالي  وظيفة أخرى

• سنوات الخبرة المهنية

- اقل من 5 سنوات  من 5 إلى 15 سنة
- من 16 إلى 25 سنة  أكثر من 25 سنة

**الجزء الثاني: تقييم إذا ما كان نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية يتوافق مع مرجعية COSO اعتمادا على مكوناته و مبادئه .**

**المحور الأول : بيئة الرقابة**

يتوفر نظام الرقابة الداخلية بمؤسستكم على :

الرقم	العبارة	غ موافق بشدة	غ موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	شفافية الإدارة ومراعاتها الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية					
2	استقلالية مجلس الإدارة					
3	ممارسة مجلس الإدارة مسؤولية الإشراف على تطوير و أداء الرقابة الداخلية					
4	هيكل تنظيمي وتسلسل إداري يتلاءم مع طبيعة عمل المؤسسة وحجمها					
5	تفويض للسلطات و المسؤوليات المناسبة في سبيل تحقيق الأهداف					
6	الالتزام بتوظيف الأفراد الأكفاء وتطويرهم والاحتفاظ بهم بما يتماشى مع الأهداف					
7	مساءلة الأفراد على مسؤولياتهم في مجال الرقابة الداخلية سعيا منها لتحقيق الأهداف					

المحور الثاني : تقدير المخاطر

يتوفر نظام الرقابة الداخلية بمؤسستكم على :

الرقم	العبارة	غ موافق بشدة	غ موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
8	أهداف واضحة ومحددة بما يكفي للمتكمين من تحديد وتقييم المخاطر المتصلة بالأهداف					
9	تحديد المخاطر التي تهدد تحقيق أهدافها على نطاق الكيان					
10	تحليل المخاطر كأساس لتحديد كيفية إدارتها					
11	الأخذ بعين الاعتبار إمكانية حدوث احتيال في تقييم المخاطر التي تهدد تحقيق الأهداف (تقييم خطر الاحتيال)					
12	تحديد وتقييم التغييرات التي يمكن أن تؤثر بشكل كبير على نظام الرقابة الداخلية					

المحور الثالث : الأنشطة الرقابية

يتوفر نظام الرقابة الداخلية بمؤسستكم على :

الرقم	العبارة	غ موافق بشدة	غ موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
13	اختيار وتطوير أنشطة الرقابة التي تساهم في التقليل من المخاطر في تحقيق الأهداف إلى مستويات مقبولة					
14	اختيار وتطوير أنشطة الرقابة العامة على التكنولوجيا لدعم تحقيق الأهداف					
15	نشر أنشطة الرقابة من خلال سياسات تحدد ما هو متوقع وفي إجراءات تضع السياسات موضع التنفيذ.					

**المحور الرابع : المعلومات والاتصالات**

يتوفر نظام الرقابة الداخلية بمؤسستكم على :

الرقم	العبارة	غ موافق بشدة	غ موافق	محاييد	موافق	موافق بشدة
16	تتوفر معلومات ذات جودة وذات صلة أو يتم توليدها لدعم أداء الرقابة الداخلية					
17	الإبلاغ عن المعلومات اللازمة ، بما في ذلك الأهداف والمسؤوليات المتعلقة بالرقابة الداخلية في الوقت الملائم (الاتصال الداخلي )					
18	التواصل مع الأطراف الخارجية فيما يتعلق بالمسائل التي تؤثر على أداء الرقابة الداخلية (الاتصال الخارجي )					

**المحور الخامس : المراقبة**

يتوفر نظام الرقابة الداخلية بمؤسستكم على :

الرقم	العبارة	غ موافق بشدة	غ موافق	محاييد	موافق	موافق بشدة
19	إجراء تقييمات جارية أو منفصلة للتأكد مما إذا كانت عناصر الرقابة الداخلية موجودة وتعمل					
20	تقييم أوجه القصور وإبلاغها في الوقت المناسب إلى الأطراف المسؤولة عن اتخاذ الإجراءات التصحيحية					

**ملحق رقم (2) : قائمة الأساتذة محكمين الاستبيان**

الرقم	الاسم و اللقب	الدرجة العلمية	الجهة العاملة
1	د.عبد الواحد محمد	أستاذ محاضر أ	جامعة 20 اوت 1955 سكيكدة
2	د .عبد المجيد مزهود	أستاذ محاضر ب	جامعة 20 اوت 1955 سكيكدة

## الملحق رقم (3) : نتائج توزيع أفراد عينة الدراسة

## Fréquences

		Statistiques			
		المؤهل العلمي	التخصص العلمي	المنصب الوظيفي	سنوات الخبرة المهنية
N	Valide	23	23	23	23
	Manquant	0	0	0	0

## Table de fréquences

		المؤهل العلمي			
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	13	56,5	56,5	56,5
	2	8	34,8	34,8	91,3
	3	1	4,3	4,3	95,7
	5	1	4,3	4,3	100,0
	Total	23	100,0	100,0	

		التخصص العلمي			
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	4	17,4	17,4	17,4
	2	4	17,4	17,4	34,8
	3	1	4,3	4,3	39,1
	4	4	17,4	17,4	56,5
	5	10	43,5	43,5	100,0
	Total	23	100,0	100,0	

		المنصب الوظيفي			
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	3	13,0	13,0	13,0
	2	2	8,7	8,7	21,7
	3	1	4,3	4,3	26,1
	4	17	73,9	73,9	100,0
	Total	23	100,0	100,0	

## سنوات الخبرة المهنية

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide 1	8	34,8	34,8	34,8
2	10	43,5	43,5	78,3
3	5	21,7	21,7	100,0
Total	23	100,0	100,0	

الملحق رقم (4) : الانحراف المعياري و المتوسط الحسابي المرجح لجميع

محاور الجزء الثاني من الاستبيان

## Descriptives

## بيئة الرقابة

	N	Moyenne	Ecart type
شفافية الإدارة ومراعاتها الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية	23	3,6522	,77511
استقلالية مجلس الإدارة	23	3,8261	,38755
ممارسة مجلس الإدارة مسؤولية الإشراف على تطوير و أداء الرقابة الداخلية	23	3,6957	,47047
هيكل تنظيمي وتسلسل إداري يتلاءم مع طبيعة عمل المؤسسة وحجمها	23	4,4348	,72777
تفويض للسلطات والمسؤوليات المناسبة في سبيل تحقيق الأهداف	23	4,3478	,64728
الالتزام بتوظيف الأفراد الأكفاء وتطويرهم والاحتفاظ بهم بما يتماشى مع الأهداف	23	3,0870	1,08347
مساءلة الأفراد على مسؤولياتهم في مجال الرقابة الداخلية سعياً منها لتحقيق الأهداف	23	4,5217	,73048
N valide (liste)	23		

## Descriptives

## تقدير المخاطر

	N	Moyenne	Ecart type
أهداف واضحة ومحددة بما يكفي للتمكين من تحديد وتقييم المخاطر المتصلة بالأهداف	23	3,9565	,47465
تحديد المخاطر التي تهدد تحقيق أهدافها على نطاق الكيان	23	3,9565	,56232
تحليل المخاطر كأساس لتحديد كيفية إدارتها	23	3,6522	,77511
الأخذ بعين الاعتبار إمكانية حدوث احتيال في تقييم المخاطر التي تهدد تحقيق الأهداف (تقييم خطر الاحتيال)	23	3,8261	,71682
تحديد وتقييم التغييرات التي يمكن أن تؤثر بشكل كبير على نظام الرقابة الداخلية	23	4,3043	,55880
N valide (liste)	23		

## Descriptives

## الانشطة الرقابية

	N	Moyenne	Ecart type
اختيار وتطوير أنشطة الرقابة التي تساهم في التقليل من المخاطر في تحقيق الأهداف إلى مستويات مقبولة	23	4,0870	,51461
اختيار وتطوير أنشطة الرقابة العامة على التكنولوجيا لدعم تحقيق الأهداف	23	4,4783	,66535
نشر أنشطة الرقابة من خلال سياسات تحدد ما هو متوقع وفي إجراءات تضع السياسات موضع التنفيذ	23	4,6522	,57277
N valide (liste)	23		

## Descriptives

## المعلومات و الاتصالات

	N	Moyenne	Ecart type
تتوفر معلومات ذات جودة وذات صلة أو يتم توليدها لدعم أداء الرقابة الداخلية	23	4,0435	,47465
الإبلاغ عن المعلومات اللازمة ، بما في ذلك الأهداف والمسؤوليات المتعلقة بالرقابة الداخلية في الوقت الملائم (الاتصال الداخلي )	23	4,6087	,49901
التواصل مع الأطراف الخارجية فيما يتعلق بالمسائل التي تؤثر على أداء الرقابة الداخلية ( الاتصال الخارجي )	23	4,6087	,58303
N valide (liste)	23		

## Descriptives

## المراقبة

	N	Moyenne	Ecart type
إجراء تقييمات جارية أو منفصلة للتأكد مما إذا كانت عناصر الرقابة الداخلية موجودة وتعمل	23	4,4783	,59311
تقييم أوجه القصور وإبلاغها في الوقت المناسب إلى الأطراف المسؤولة عن اتخاذ الإجراءات التصحيحية	23	4,3913	,49901
N valide (liste)	23		

الملحق رقم (5) : صدق وثبات الدراسة مع الاستمارة

## Fiabilité

Echelle : ALL VARIABLES

### Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	23	100,0
	Exclu <sup>a</sup>	0	,0
	Total	23	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,730	20

